وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الحاج لخضر – باتنة 1-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية
دراسة ميدانية لآراء عينة من خبراء ومحافظي الحسابات بالجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم المالية والمحاسبة
تـخـصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
لباز مبروك

تحت إشراف:
أ.د. لوشن محمد

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د نجوى عبد الصمد	أستاذة	جامعة باتنة 1	رئيسا
أ.د حكيمة بوسلمى	أستاذة	جامعة باتنة 1	عضوا
أ.د لوشن محمد	أستاذة	جامعة باتنة 1	مقررا
د. أمين راشدي	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة 1	عضوا
د. عامر الحاج	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	عضوا
د. ساعد بورأوي	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي بريكة	عضوا

السـنـة الجـامـعـية: 2024/2023

شكروتقدير

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى سيدنا ونبينا محمد صلى لله عليه وسلم
كما جاء في الأثر، من لم يشكر الناس لم يشكر لله
الشكر والحمد لله على هذه النعمة الطيبة والنافعة نعمة العلم والبصيرة أتقدم بكل الشكر والتقدير والإمتنان لأستاذي الدكتور **لوشن محمد** على تفضله بقبوله الإشراف على هذه الأطروحة وعلى توجيهاته ونصائحه القيمة وكافة الإرشادات والتوجيهات وطيلة صبره معي على إنجازها.
أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة **نجوى عبد الصمد** التي شرفتني بقبولها ترأس لجنة مناقشة هذه الأطروحة، كما أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتورة **حكيمة بوسلمى** والدكتور **عامر الحاج** والدكتور **بورأوي ساعد** والدكتور **راشدي أمين** بتكبدهم عناء تقييم ومناقشة هذه الأطروحة.
أتقدم بالشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ **حوة عبد القادر** والأستاذ **جرد نور الدين** على مساعدتهما وما قدماه لي من خدمات ودعم في سبيل إنجاز هذه الأطروحة.
أتقدم بالشكر والتقدير إلى السيد نائب عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة الأستاذ الدكتور **هجرسي طارق**.
كما أتوجه بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الأستاذ **موفقي على** والأستاذ **بن عيسى بن علية ورابح الشيلق وعسالي جمال** على المساعدات التي تلقيتها منهم.
كما أتقدم بخالص الإمتنان إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه الرسالة من قريب أو من بعيد إلى كل من مد يد العون لي ماديا أو منحني روحا معنوية.
كما أتقدم بخالص الإمتنان إلى موظفي المكتبة بكلية العلوم الإقتصادية بجامعة الجلفة وإلى كل من ساهم معي في البحث عن المعلومات وأرشدني إلى فكر صائبة.
كل الشكر إلى كل من آمن بنجاحي ودفعني إلى تحقيق أمنياتي.
إلى كل من شاركني أحلامي وألامي.

إهـــــداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالم

سيدنا محمد ـ صلى الله عليه وسلم

إلى البلد الذي رعاني ومن نهر علمه سقاني.. إلى أرض إرتوت بدماء الشهداء

جزائر العزة والكرامة

إلى أرض العطاء والشهامة.. أهل الجود والكرم.. أوراس بن بولعيد والحاج لعبيدي

باتنة الشموخ

إلى معلمي في الحياة، ذلك الجبل الشامخ، النموذج النادر من نماذج العطاء المتدفق الذي لم ينضب معينه يوما.. إلى من رباني بحبات العرق.. وماء العيون.. إلى ذلك الساعد الأسمر الذي رعاني وأعانني بعد الله ليكون رمزا للعطاء والتضحية

أبـــي.. رحمه الله

إلى من آمنت بنجاحي، إلى الشمعة التي إحترقت لتضيء لي الحياة، أكتب بصمت لأن صمت الكلمات أبلغ من فيض فضلك... إلى أيقونة النجاح والصبر إلى الروح التي تطوفني وتختضنني كل صباح ومساء.. وضوء عيوني.. وسراج حياتي.. اليك أهدي جهدي المتواضع

أمي

إلى مرفأ الأمان والمحبة والعطاء إلى من ساهم في نجاحي بالقول والعمل، إلى القلب المفعم بالأخوة ذلك الإنسان الغالي الذي كان خير ملجأ.. ريحان حياتي.. لا طالما حلم أن أكون شيئا يعتز به

الأمين لباز

إلى ذلك المزيج الرائع من الألوان تلك الأرواح النقية التي أحاطتني بحبها وشاركتني الحياة، إلى من يسري دمهم في عروقي

أخوتي وأخواتي

تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي الظلمة لا تضيء إلا قنديل الذكريات.. ذكريات الإخوة البعيدة.. إلى الذين أحببتهم وأحبوني.. إلى كل من أكن لهم المحبة والإحترام أهلي وأصدقائي إلى كل أحبابي الذين أحاطوني بأسمى الدعوات الحنونة الطيبة وتمنوا لي الخير أهدي لهم ثمرة عملي وجهدي

الطالب: لباز مبروك

الملخص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات على دعم وتعزيز ثقة التقارير المالية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملائمته مع طبيعة الدراسة من خلال تصميم إستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين عبر التراب الجزائري، وكان من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أنه يؤثر على مستوى المعرفة، والخبرة، والمهارات لدى المراجع الخارجي على الكفاءة، والفعالية في توفير أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وبشكل عام تلقى أدلة الإثبات إهتمام كبير ومتزايد من قبل المراجعين بإعتبارها وسيلة هامة للتأكد من صحة الأحداث والعمليات التي تقوم بها المنشأة، كما يجب أن تتوفر في أدلة الإثبات خاصية الملائمة والصلاحية والكفاية لكي تكون أكثر حجية وإقناع، والتي من خلالها يمكن أن تؤثر على أهداف المراحعة، ويتسم رأي المراجع بالأهمية والخطورة لما له من أثر على نتائج المراجعة وعلى إحتياجات وتطلعات مستخدمي التقارير المالية، كما أن الإلتزام بمعايير المراجعة إلى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهمة المراجعة يحقق خصائص أدلة الإثبات، مما يؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، أدلة الإثبات، الثقة بالتقارير المالية.

Summary:

This study aims to identify the role of the external auditor in collecting and evaluating evidence to support and enhance the confidence of financial reports. To achieve the objective of this study, the study followed the descriptive and analytical approach to suit the nature of the study by designing a questionnaire as a tool to collect data from the study community consisting of auditors and accounting experts across the Algerian territory. One of the most important results reached in this study was that the level of knowledge, experience, and skills of the external auditor affects the efficiency and effectiveness in providing sufficient and appropriate evidence. In general, evidence receives great and increasing attention from auditors as an important means to verify the validity of events and operations carried out by the establishment. Evidence must also have the characteristics of compliance, validity, and sufficiency in order to be more authoritative and convincing, through which it can affect the objectives of the audit. The auditor's opinion is characterized by importance and seriousness because it has an impact on the audit results and on the needs and aspirations of users of financial reports. Also, adherence to auditing standards to some extent by applying tasks and responsibilities and exerting the necessary professional care during the performance of the audit task achieves the characteristics of evidence, which has a positive impact. On the quality of financial reports.

Keywords : External auditor, Audit evidence, confidence in financial reports.

قائمة المختصرات

Signification	الرمز CODE	الدلالة
Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة
American Institute of Certified Public Accountants	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
International Auditing and Assurance Standards Baord	IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
International Federation of AccountantS	IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
International Standards on Auditing	ISA	معايير التدقيق الدولية
Auditing Practices Board	APB	مجلس ممارسات التدقيق
International Ethics Standards Board forAccountants	IESBA	مجلس معايير اخلاقيات المحاسبين الدولي
Generally accepted auditing standards	GAAS	معايير التدقيق المقبولة عموما
Audit Risk	AR	خطر التدقيق
Control Risk	CR	خطر الرقابة
Inherent Risk	IR	خطر الكامنة
Detection Risk	DR	خطر الاكتشاف
ultimate permissible risk	UR	الخطر النهائي المسموح
The risk of incorrect acceptance of essential procedures	TD	خطر المعاينة بقبول خاطئ للإجراءات الجوهرية
Risks of material misstatement	RMM	مخاطر الأخطاء الجوهرية
Federation Financial Analysts	FAF	الإتحاد الدولي للمحليين الماليين
American Accounting Association	AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
generally accepted accounting principles	GAAP	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
Institute of Internal auditors	IIA	معهد المراجعين الداخليين
Associations of certified public accountants in the states	CPAS	جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات
State Board of Accounting	SBA	مجلس المحاسبة بالولاية
Securities and Exchange Commission	SEC	هيئة تنظيم تدأول الأوراق المالية

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

المحتويات	الصفحة
شكروتقدير	I
الإهداء	II
الملخص	III
قائمة المختصرات	IV
فهرس المحتويات	VIII - V
فهرس الجداول	X -IX
فهرس الأشكال	XII -XI
فهرس الملاحق	XIII
مقدمة	أ- ع
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة	
تمهيد.....	03
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.....	04
المطلب الأول : نشأة وتطور المراجعة.....	04
المطلب الثاني: مفهوم وخصائص المراجعة.....	09
المطلب الثالث: أهمية واهداف المراجعة.....	27
المطلب الرابع: أنواع المراجعة.....	34
المبحث الثاني: أساسيات المراجعة	44
المطلب الأول: فروض ومبادئ المراجعة.....	44
المطلب الثاني: خطوات وإجراءات المراجعة.....	49
المطلب الثالث: معايير المراجعة.....	54
المطلب الرابع: الهيئات والتنظيمات المشرفة على مهنة المراجعة.....	58
المبحث الثالث: مهنة المراجع الخارجي	60
المطلب الأول : عموميات حول المراجع الخارجي.....	60
المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي.....	70
المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي وتطورها.....	73
المطلب الرابع: كفاءة المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة فيها.....	79
خلاصة الفصل الأول.....	83

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الإطار النظري لأدلة الإثبات في المراجعة	
تمهيد:.....	85
المبحث الأول: طبيعة ووصف أدلة الإثبات في المراجعة.....	86
المطلب الأول: مفهوم وخصاص أدلة الإثبات.....	86
المطلب الثاني: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة وعلاقتها بإختبار المراجعة.....	106
المطلب الثالث: مدخل لمعايير المراجعة المتعلقة بأدلة الإثبات.....	109
المطلب الرابع: حجية أدلة الإثبات في المراجعة.....	118
المبحث الثاني: إتساق مستويات تكلفة أدلة الإثبات وأنواع العوامل المؤثرة فيها.....	120
المطلب الأول: إتساق أدلة الإثبات في المراجعة.....	120
المطلب الثاني: مستويات تكلفة أدلة الإثبات.....	122
المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات في المراجعة	124
المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في أدلة الإثبات.....	126
المبحث الثالث: أهمية أدلة الإثبات وأسس المفاضلة بينها.....	140
المطلب الأول: أهمية أدلة الإثبات.....	140
المطلب الثاني: أسس المفاضلة بين أدلة الإثبات.....	141
المطلب الثالث: وسائل وطرق الحصول على أدلة الإثبات والأساليب المستخدمة.....	142
المطلب الرابع: إستخدام المعاينة والإجراءات التحليلية في المراجعة.....	148
خلاصة الفصل الثاني.....	156
الفصل الثالث: جودة التقارير المالية	
تمهيد.....	158
المبحث الأول: التعريف بالتقارير المالية.....	159
المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية.....	160
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التقارير المالية.....	160
المطلب الثالث: مكونات التقارير المالية.....	162
المطلب الرابع: محددات التقارير المالية.....	166
المبحث الثاني: طبيعة جودة التقارير المالية.....	168
المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية وأهم خصائصها.....	168

المطلب الثاني: أهمية جودة التقارير المالية	178
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وأسباب إنخفاضها.....	179
المطلب الرابع: أنواع جودة التقارير المالية.....	183
المطلب الخامس: معايير ومداخل تقييم جودة تقارير المراجعة.....	184

فهرس المحتويات

المبحث الثالث: تقارير المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.....	189
المطلب الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية.....	189
المطلب الثاني: مكونات محتوى تقارير المراجعة الخارجية.....	209
المطلب الثالث: معايير وإجراءات إعداد تقارير المراجعة الخارجية.....	215
المطلب الرابع: علاقة تقارير المراجعة الخارجية بجودة التقارير المالية.....	222
خلاصة الفصل الثالث.....	223
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لأراء عينة من خبراء ومحافظي الحسابات بالجزائر	
تمهيد.....	225
المبحث الأول: واقع التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر.....	226
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر.....	226
المطلب الثاني: الهيئات القائمة على مهنة المراجعة في الجزائر.....	233
المطلب الثالث: الإطار العام للممارسة المهنة بالجزائر.....	236
المبحث الثاني: شروط وخصائص ممارسة مهنة محافظة الحسابات.....	240
المطلب الأول: شروط مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.....	240
المطلب الثاني: خصائص مهمة محافظة الحسابات في الجزائر.....	242
المطلب الثالث: مسؤوليات وحقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر.....	243
المطلب الرابع: حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات.....	249
المبحث الثالث: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.....	256
المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية.....	256
المطلب الثاني: مدى إستجابة عينة الدراسة.....	258
المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.....	260
المطلب الرابع: إختبار ثبات وصدق الإستبيان.....	261
المبحث الرابع: عرض وتحليل النتائج.....	270

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....	270
المطلب الثاني: تحليل نتائج فقرات المحاور.....	276
المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.....	287
خلاصة الفصل الرابع:.....	295
خاتمة.....	300-297
قائمة المراجع.....	324-302
الملاحق.....	

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	مراحل وإجراءات تطور التدقيق	07
(02-01)	الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	11
(03-01)	الفرق بين المحاسبة والمراجعة	13
(04-01)	الفرق بين المراجعة والفحص	15
(05-01)	الفرق بين المراجعة ومراقبة التسيير	17
(06-01)	ملخص مقارن لأنواع المراجعة	35
(01-02)	الفرق بين الأدلة التقليدية والأدلة الالكترونية	95
(02 -02)	إعتبارات أدلة المراجعة الكافية والمناسبة	104
(03-02)	مصدر الدليل وإمكانية الاعتماد عليه	106
(04-02)	العلاقة بين القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات ومدى حجية الأدلة	107
(05-02)	أهم إصدارات معايير المراجعة من قبل مجلس معايير المراجعة الدولية	110
(06-02)	مقارنة بين المعايير المراجعة الدولية والجزائرية	117
(07-02)	العلاقات بين مخاطر المراجعة وحجم أدلة الإثبات	133
(08-02)	ربط أدلة الإثبات والقرائن الوسائل الأنواع	147
(01-03)	العلاقة بين نوع التقرير ومعايير وشروط صدوره	199
(01-04)	المراحل القانونية التي مرت بها المراجعة في الجزائر	230
(02-04)	مجموعة إستمارات الإستبيان	259
(03-04)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	260
(04-04)	يوضح المتوسط المرجح	261
(05-04)	يوضح معامل ألفا كرونباخ لثبات محاور الدراسة	262
(06-04)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	264
(07-04)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات	265
(08-04)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات	267

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(04-09)	صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة	269
(04-10)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	270
(04-11)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	271
(04-12)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	272
(04-13)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	273
(04-14)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	274
(04-15)	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	275
(04-16)	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	276
(04-17)	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات	279
(04-18)	نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات	284
(04-19)	نتائج إختبار الفرضية الأولى	287
(04-20)	نتائج إختبار صحة الفرضية الأولى	288
(04-21)	تقدير وإختبار نموذج إنحدار الفرضية الأولى	289
(04-22)	نتائج إختبار الفرضية الثانية	290
(04-23)	نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية	290
(04-24)	تقدير وإختبار نموذج انحدار الفرضية الثانية	291
(04-25)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة	292
(04-26)	نتائج إختبار صحة الفرضية الثالثة	292
(04-27)	تقدير وإختبار نموذج إنحدار الفرضية الثالثة	293

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	الخصائص المرتبطة بمفهوم المراجعة	22
(02-01)	تجميع أدلة المراجعة	23
(03-01)	أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية	30
(04-01)	الأهداف التقليدبة للمراجعة	32
(05-01)	أنواع المراجعة	34
(06-01)	أنواع لمراجعة حسب التصنيفات	41
(07-01)	أنواع معايير المراجعة	57
(08-01)	تهديدات المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهنيين	61
(09-01)	الخدمات من خدمات تأكد إلى خدمات أخرى بخلاف التأكد والعلاقة المرتبطة بتلك الخدمات ببعضها البعض	67
(10-01)	العلاقة بين خدمات التأكد وعدم التأكيد	69
(11-01)	مسؤولية المراجع الخارجي	78
(01-02)	تأكيدات الإدارة عن البيانات المالية	91
(02-02)	علاقة كل من كفاية وملاءمة الأدلة بأهداف المراجعة	103
(03-02)	علاقة نظام الرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للمراجع	108
(04-02)	الخطوات المتبعة من لجنة التدقيق الدولية عند إصدار المعيار الدولي	113
(05-02)	مكونات مخاطر امراجعة	128
(06-02)	علاقة مخاطر المراجعة بكمية ونوعية أدلة الإثبات	134
(07-02)	العلاقة المتداخلة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات	138
(01-03)	العلاقة بين كفاءة المحاسب وجودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات	171
(02-03)	معايير جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق جودة التقارير المالية	177
(03-03)	الخصائص النوعية للمعلومات	186
(04-03)	الأطراف التي تؤثر وتتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية	203
(05-03)	مجموعة قواعد التقارير	204
(06-03)	معايير إعداد التقارير	218
(01-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	271
(02-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	272
(03-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	273

(04-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	273
(05-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	274
(06-04)	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	275

الملاحق

الرقم	العنوان
(01)	إستمارة إستبيان الدكتوراه
(02)	قائمة محكمي إستمارة إستبيان الدكتوراه
(01-03)	الصدق البنائي للإستبيان
(02-03)	معامل الثبات الفاكرومباخ
(03-03)	البيانات الشخصية لأفراد العينة
(04-03)	التكرارات والنسب المئوية للعبارات
(05-03)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات ومحاور الدراسة
(06-03)	اختبار فرضيات الدراسة

مقدمـــــة عامـــــة

مـقدمــة:

مع ظهور شركات الأموال ذات رؤوس الأموال الكبيرة التي تقوم بتوفيرها عن طريق طرح أسهمها للراغبين في تملكها، أصبح عدد المساهمين الذين يحزون على هذه الشركات كبيرا جدا مما أصبح من الصعب إدارتها عن طريق الملاك، لذلك ظهرت الحاجة لمن يقوم بالإشراف على إدارة هذه الشركات بالنيابة عنهم، وإنفصلت الإدارة عن الملكية وكونت العلاقة بين الملاك وإدارة الشركة التي تتم عن طريق القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ونشرها للمساهمين وغيرهم والتي تبين الوضعية المالية للشركات.

فالإدارة تسعى بأن يثق الملاك وأصحاب الأسهم في هذه التقارير المالية، وزيادة الثقة لديهم كما أنها أيضا تحتاج إلى أن يثق بالتقارير المالية أطراف أخرى لهم علاقة مباشرة وغير مباشرة بالشركة، فهم دوما يرغبون في التأكد من صحتها التي لم يشاركون في إعدادها، لكي يستطيعوا أن يتخذوا قرارتهم لذلك احتاجوا لمن يقوم بهذه المهمة في التأكيد عن صحة القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن حقيقة الواقع المالي للشركة خدمة لإدارة الشركة ولجميع الأطراف التي لها علاقة بها، فمن هنا ظهر دور المراجعة الخارجية لتؤدي هذه المهمة الصعبة وأصبحت مقبولة لدى الجميع كمهنة مؤهلة وإلزامية على بعض الشركات، خاصة في الدور الذي يؤديه المراجع في إضفاء الثقة على التقارير المالية، بصفته متخصصا في هذا المجال والحكم على القوائم المالية التي تصدرها الشركات، إلا أن مهمة المراجعة في الوقت الحالي تواجه مشكلة في تعقد العمليات، والعمل في البيئة التي تتسم بالتطور السريع في مجال العلاقات الإقتصادية، وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتعاملها مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح معها، الذي نجم عنه أثر محاسبي أوجب على المنشأة الإستفادة من خدمات مهنية تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات التي تحدث بداخلها وخارجها.

كما أن المهنة تواجه كذلك مشاكل عديدة، نتيجة تقصير بعض المراجعين في القيام بواجباتهم، أو عدم إلتزامهم بتطبيق القواعد والمعايير المنظمة للمهنة من جهة، وعن النشاطات التي تقوم بها المنشأة والتي ترتكز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء والتلاعبات، والغش الذي قد يؤثر على صدق وشرعية حسابات، الذي ينعكس على السيرورة الحسنة لمصالحا، ولكي تقوم مهمة التدقيق على أكمل وجه وجب أن تتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف المعلومات، لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأة مهنة المراجعة لمساعدة المنشأة على تلبية متطلباتها، وأصبحت مهامها مستقلة بذاتها وتتميز عن سائر الوظائف المحاسبية، والتي قد تتداخل معها، كما أصبحت هيئة إجبارية في شركات المساهمة لمراقبة حساباتها، ووضعيتها المالية في الرقابة في ميدان الأعمال تعتبر حجرة زأوية أساس، حتى وإن كانت هذه المهام صعبة، فقد خول للمكلف بها كثيرا من السلطات التي بلغت مداها في التبليغ عن الجرائم

المرتكبة في الشركة، ومراقبة مدى حسن إستمرارية الإستغلال، فيحق للمراجع مباشرة إجراءات الإنذار وإستدعاء الجمعية العامة، وبهذا الصدد يعد المراجع مسؤولا عن رعيته، وهو بمثابة صمام أمان للشركة يحميها مسبقا ولاحقا من كافة المخاطر التي قد تلحق بها الضرر والخسارة.

فمهنة المراجعة الخارجية تعد من أهم المهن التي توفر للمنشأة نوع من الصدق على القوائم المالية التي تقوم بإعدادها، حيث يقوم المراجع الخارجي بمهمـة المصادقة على الحسابات، وأوجب عليه إتباع طرق، ومناهج تساعده على التعبير عن رأيه ومانتطلبه من إجراءات للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة، التي تهدف لإبداء رأي حول القوائم المالية، والحد من المخاطر التي تواجه المهنة لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال أساليب الإجراءات وطرق، كأداة لتحديد حجم ونوعية أدلة الإثبات لدعم رأيه في مسار تنفيذ عملية المراجعة، والتخفيض من مخاطرها.

إشكالية الدراسة:

إن عملية جمع أدلة الإثبات والقرائن في مراجعة الحسابات، تتكون من المعلومات المالية، والمحاسبية الأساسية فضلا عن كل المعلومات الإثبات الأخرى المتاحة لدي المراجع، والتي تتمحور حول عدة نقاط من حيث أهميتها، والتي تنعكس بدورها على قرار المراجع، فهي بمثابة اللبنة الأساسية نحو تحديد، وتقييم كمية الأدلة المناسبة الواجب جمعها لتدعيم رأيه حول صدق، وعدالة وشفافية القوائم المالية محل الفحص، سنقوم بإستعراض لأهم معالم دراستنا من خلال ما سبق، ويمكن التوصل إلى تحديد وطرحنا للإشكالية التالية:

"ما هو دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية؟

ولتبسيط الإشكالية الرئيسية أكثر تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1/ ما مدى إستجابة المراجع الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 500 لمهنة المتعلق بمهنة المراجعة؟

2/ هل يمارس مراجع الحسابات المهنة وفقا لمتطلبات معايير التدقيق والمتعلقة بتقييم وجمع أدلة الإثبات منها أم هي إجراءات وقائية يتبعها من أجل عدم المساءلة القانونية؟

3/ هل يكتفي المراجع الخارجي بحصوله على أدلة إثبات، أم يحتاج إلى المفاضلة بينها من أجل التحقق والحكم على كفايتها ولملائتها؟

4/ هل هناك تأثير مباشر لأدلة الإثبات على التقارير االمالية، لبيدي المراجع الخارجي رأيه الفني المحايد عن عدالتها وصدقها؟

أهداف الدراسة: تكمن أهداف الدراسة إلى ما يلي:

- ✓ التعرف أكثر على معيار التدقيق الدولي (500) أدلة الإثبات.
- ✓ دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة.

- ✓ فهم مدى إستجابة مراجع الحسابات بالجزائر لمعيار التدقيق لأدلة الإثبات أثناء تنفيذ مهمة المراجعة في البيئة الجزائرية.
- ✓ دراسة مدى ملاءمة ظروف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر في تطبيق معايير المراجعة.
- ✓ الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أجل زيادة درجة ثقة المستخدمين للتقارير المالية وتحسين الأداء المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر.

أهمية الدراسة:

- ✓ تبرز أهمية الدراسة في أنها تتناول معيار التدقيق الدولي 500 أدلة الإثبات.
- ✓ العمل على تقويم مهنة المراجعة من خلال دراسة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في تتبع أساليب حصوله على أدلة الإثبات أثناء تنفيذه المهمة الموكلة اليه.
- ✓ الإشارة للمراجع الخارجي بضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ومدى أهميتها في الوصول لدرجة الإقتناع خلال أداء عملية المراجعة وإبداء رأيه الفني المحايد لتعزيز الثقة حول التقارير المالية.

كذلك تأتي أهمية هذه الدراسة كمحأولة لتوضيح مخاطر المراجعة المحتمل أن تواجه المراجع، أثناء قيامه بعمليات فحص القوائم المالية بداية من عملية التخطيط، وإنتهاءا بإصدار التقرير النهائي.

- ✓ ضرورة تنبيه المراجع الخارجي على عدم تجاهل المخاطر، والأهمية النسبية في المراجعة من خلال بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مقدمتها أدلة الإثبات التي تمكنه من تقييم المخاطر، والتحكم فيها من أجل دعم رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات السابقة، والإشكالية الرئيسية تم صياغة الفرضيات التالية:

1/ الفرضية الأولى: يستجيب المراجع الخارجي لمعايير التدقيق الدولية والمحلية في الجزائر.

2/ الفرضية الثانية: تتوافق ممارسة مهنة مراجعة الحسابات بما جاءت به المعايير والقواعد المتعارف عنها خاصة المتعلقة بأدلة المراجعة.

3/ الفرضية الثالثة: تساهم أدلة الإثبات الكافية، والملائمة في تعزيز جودة التقارير المالية.

مبررات وأسباب إختيار موضوع الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة في إلى إبراز دور أدلة الإثبات كأداة رئيسية في عملية المراجعة، ولفت إنتباه المراجع الخارجي إلى أهمية جمع وتقييم أدلة الإثبات، خاصة في إكتشاف الإنحرافات الجوهرية الواردة بالتقارير المالية، حيث كانت أهم الدوافع لإختيارنا الموضوع في الآتي:

أتت الدراسة للمساهمة في التعريف بأهمية أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإستقراء وتشخيص واقع ممارسة المهنة، ومدى التقيد بمعايير المراجعة خاصة التي تتعلق بأدلة المراجعة فيها، وتحليل وتقييم أثرها على جودة التقارير المالية.

-إبراز أهمية معيار التدقيق (500) المتعلق بأدلة الإثبات بالنسبة لمراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة.

– ضرورة قيام المراجع الخارجي بتقييم مخاطر المراجعة الخارجية، وإستخدام الأساليب وطرق ووسائل جمع أدلة الإثبات التي تمكنه من تقييمها والتحكم فيها.

بالإضافة إلى إثراء الساحة العلمية خاصة في ظل نقص الدراسات التي تخص هذا الموضوع في البيئة الجزائرية، وتكون بمثابة مرجعية للطلبة وللباحثين المهتمين في توفير مرجع شامل عن المراجعة، وأدلة المراجعة بوجه الخصوص حول هذا المعيار كون الموضوع حديث نوعا ما وندرة الدراسات التي تناولته وكذلك الميول والرغبة الشخصية بكل ما يتعلق بالمراجعة خدمة للتخصص.

منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، والإلمام بجميع جوانبها تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر ملائما قصد وضع تصور شامل للدراسة في الجانب النظري، وذلك من خلال تحديد المشكل ودراسته بالإعتماد على مجموعة من الفرضيات، كذلك إختيار الوسائل المناسبة لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها حيث كانت الإستبانة هي الوسيلة الأنسب بالنسبة لدراستنا، والإعتماد عليها من أجل التحقق من صحة فرضيات الدراسة.

تم الإعتماد أيضا على عدة مراجع مثل الكتب، المقالات، الملتقيات، الرسائل الجامعية، وبعض مواقع الأنترنت في بناء التصور النظري، أما في ما يتعلق بالدراسة الميدانية فقد تم جمع المعلومات المتعلقة بها من خلال تصميم الإستبيان، حيث تم إستخدام الأسلوب المسحي الذي يمكن من جمع البيانات بشكل منظم من عينة الدراسة، كما تم الإعتماد على المنهج الإحصائي من خلال توظيف بعض القياسات والإختبارات الإحصائية عن طريق الاستعانة بالإحصاء الوصفي والتحليلي، والإعتماد على البرنامج الإحصائي"برنامج تحليل الحزمة الإحصائية **spss.v21**" من أجل إدخال إجابات الأفراد المتحصل عليها، وتحليلها ثم إستخدام الإختبارات المناسبة لمعالجة فرضيات الدراسة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج وتقديم التوصيات فإن الدراسة ارتبطت بالحدود المكانية والزمنية.

الحدود المكانية: حأولنا في هذه الدراسة، معرفة اراء المهنيين من محافظي حسابات، وخبراء محاسبين في الجزائر.

الحدود الزمنية: تمثلت حدود الدراسة الزمنية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع إستمارة الإستبيان، وتاريخ إستلام آخر إستمارة من2020/06/10 إلى غاية 2024/06/30 شهدت الفترة إرتفاع عدد كبير من

المهنيين حسب قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان نشاط 2023 البالغ عددهم 2933 شخص طبيعي، و17 شخص معنوي.

صعوبات الدراسة:

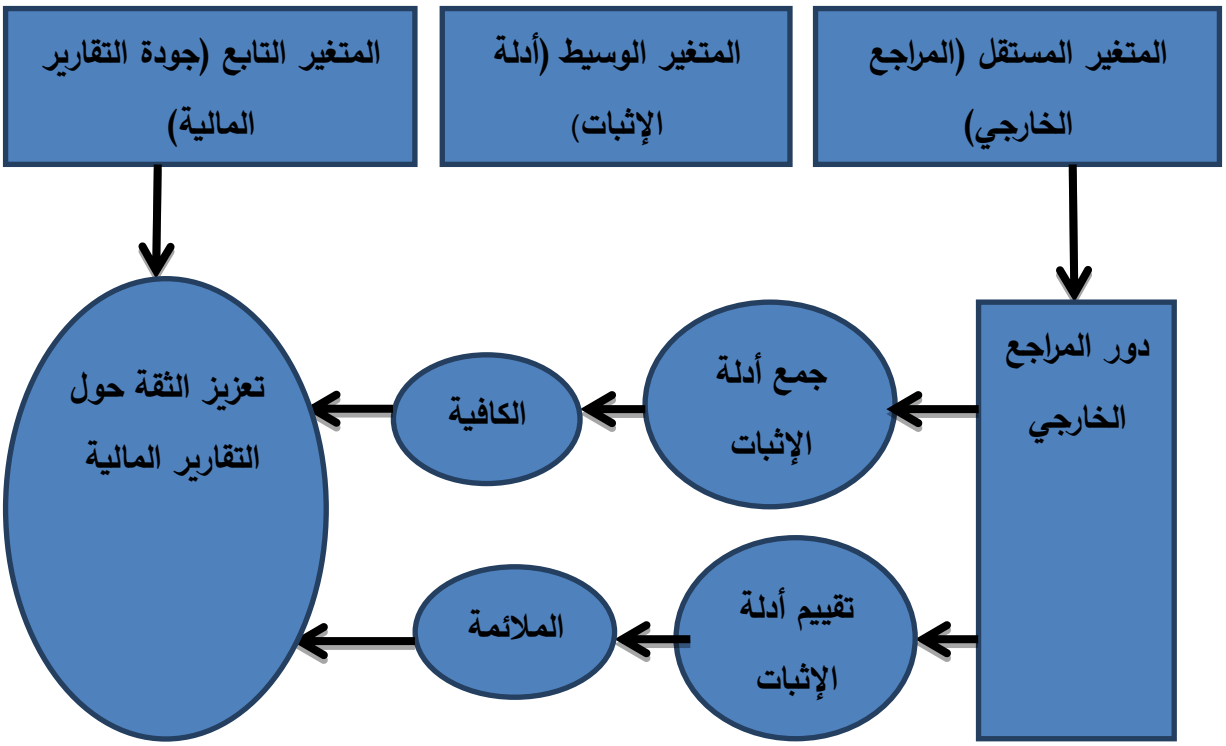
صعوبة توزيع الإستبيان على محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين من خلال التعرض للرفض، وعدم الإستجابة في الرد على الإستبيان المغالطة في البريد الإلكتروني، وأرقام الهواتف من طرف الكثير من مكاتب المراجعة، وكذلك عدم وجودها لأكثر من 1000 شخص مسجلين بالجدول تزامن توزيع الإستبيان فترة نهاية السنة، والإرتباط الدائم بالإنشغالات، بالرغم من التواصل الدائم، والمتكرر معهم عبر مواقع التواصل الإجتماعي المتعددة في الإلحاح على الإجابة والرد.

هيكل الدراسة:

من أجل إنجاز هذه الدراسة وفق إطار منهجي وعلمي تم تقسيم الدراسة إلى الأجزاء التالية:

- **مقدمة:** تم من خلالها عرض إشكالية الدراسة التي تهدف إلى الإجابة عليها والفرضيات التي تسعى الدراسة إلى إختبارها، بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.
- **الجانب النظري:** حيث تضمن الجانب النظري ثلاثة فصول، تناول الفصل الأول مدخل نظري للمراجعة وذلك من خلال نشأتها ومفاهيم عامة حول المراجعة وأنواعها والشخص القائم بها، أما الفصل الثاني تناول المنظور المحاسبي لأدلة الإثبات، وممارسات المراجعة بالنسبة لأدلة الإثبات في المعايير المتعلقة بأدلة المراجعة، أما الفصل الثالث تضمن التقارير المالية وذلك من خلال مراحل التطور التاريخي للتقارير، وكل المفاهيم العامة حولها، أما بخصوص الفصل الرابع الذي يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة، إشتمل على جزء أول تناول التنظيم المهني لمهنة المراجعة في الجزائر، وجزء ثاني تضمن الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.
- **خاتمة:** تم من خلالها عرض ملخص شامل، لما جاءت به الدراسة مع عرض لأهم النتائج المتوصل إليها، وأخيرا تقديم مقترحات لإصدار معايير محلية في الجزائر تمكن من تطبيق المراجع الخارجي لكافة الإجراءات أثناء تنفيذ مهمته، إضافة إلى تقديم بعض التوصيات من أجل الرقي بمهنة المراجع الخارجي في الجزائر.

نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحث

الدراسات السابقة والتعقيب عليها:

يعد موضوع أدلة الإثبات في المراجعة وأهميته بالنسبة للمراجعين الداخلين، أو الخارجين على حد سواء مثار إهتمام العديد من الدراسات، والأبحاث على جميع المستويات المحلية والعربية والأجنبية، حيث أجريت العديد من الدراسات في هذا الموضوع، نستعرض المحلية والعربية منها والدراسات الأجنبية ثم التعقيب عليها، والتي إعتمدنا عليها في تحديد مشكلة الدراسة وبناء دراستنا الحالية.

أ/ الدراسات العربية:

أجريت العديد من الدراسات حول موضوع أدلة الإثبات في المراجعة، سواء في الجزائر أو في الدول العربية وكانت من أهمها:

- **دراسة يوسف محمود جربوع (2004) بعنوان "دور المراجع الخارجي في تقويم أدله الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة"**

هدفت الدراسة لتناول الدور الهام الذي تلعبه أدلة الإثبات الكافية، والملائمة في التحسين من أداء عمليه المراجعة، يجب أن تكون أدلة الإثبات كافية ومتنوعة، يري الباحث أن معظم أدلة الإثبات هي

مقنعة وليست حاسمة، وذلك لعدة أسباب: القيود المتأصلة عند تطبيق النظام المحاسبي وتصميم نظام الرقابة الداخلية إلي شركة، ومدي معقولية التقديرات المحاسبية التي أتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية، وتأثيرات عمليات الأطراف ذوي العلاقة، مخاطر إستخدام أسلوب المعاينات الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلي الأسباب، والعوامل التي تؤدي إلي حصول المراجع علي أدلة الإثبات المقنعة، ويسترشد المراجع الخارجي ببعض المؤشرات التي تشير لجوده إقناع أدلة الإثبات: المناسبة، إستقلال المصدر، المعرفة المباشرة للمراجع، الصلاحية، فعالية الرقابة الداخلية، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز.

- **دراسة هاني فرحان الزايغ(2006) بعنوان "دور المراجع الخارجي في تقييم أدله الإثبات لإبداء الرأي علي القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية"**

هدفت الدراسة إلي معرفة دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية للعميل، أظهرت الدراسة أن علي مراجعي الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية مقترنة بإستخدام أسلوب العينة الإحصائية في جمع أدلة الإثبات مع دراسة النظام المحاسبي لشركه العميل، ونظام الرقابة الداخلية للشركة جيدا مع دراسة الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية، التقديرات المحاسبية، ومدى إستمرار المنشأة في القيام بأعمالها الإعتيادية خلال الفترة القادمة والحصول علي خطاب تمثيل من الإدارة يشهد بدقة، وإكتمال القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلي أن أغلب أفراد العينة المدروسة، يقومون بإستخدام المصادقات الموجبة أثناء حصولهم علي أدلة الإثبات حول أرصدة القوائم المالية بينما تقل نسبتهم فيما يتعلق بالمصادقات السلبية، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد علي القوائم المالية، وذلك مقارنه بالمؤهل العلمي، والتخصص والجنس، وتوصي الدراسة بضرورة قيام المراجع الخارجي بفلسطين، إستخدام أكبر للنسب المالية، والمقارنة بين المعلومات بما يكفل الحصول علي أدله إثبات كافية، تساعده في إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وبما له من تأثيره الإيجابي علي جوده المراجعة.

- **دراسة الحسين العباس الحسين حمزة (2008) بعنوان: موضوعية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة المالية**

هدفت الدراسة إلى مناقشة معيار أدلة وقرائن المراجعة من حيث المفهوم والأهمية، والتعرف على الأشكال المختلفة لأدلة المراجعة وإجراءات جمعها، تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يعتمد المراجع عليها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وتناول أدلة وقرائن المراجعة حسب ما ورد في معايير المراجعة الدولية والسعودية، خلصت الدراسة على أن الأدلة التي تعتمد على الإثبات الشخصي تعتبر أدلة موضوعية بصفة مطلقة، أما الأدلة التي تعتمد على الإثباتات الشخصية ويصل إليها المراجع بنفسه

تعتبر موضوعية، أدلة الإثبات الناتجة من المعاينة والجرد الفعلي والمراجعة الحسابية، والأحداث اللاحقة وأراء وأحكام الإستشاريين، والمتخصصين تعتبر أدلة موضوعية لأنها لا تعتمد على أي إنطباعات شخصية، أما الأدلة الناتجة من المراجعة المستندية، والمصادقات لا تمثل أدلة موضوعية بصفة مطلقة فقط الخارجية منها، أما الداخلية فهي تعتمد على الإثبات الشخصي، الأدلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة بنفسه أقوى في حجيتها من التي يحصل عليها من داخل النشأة، الأدلة الموضوعية هي الأدلة الواضحة وضوحا كافيا ولا يختلف الأشخاص المعقولون في تفسيرها إلا في حدود ضيقة، كما أن أدلة الإثبات التي يتم جمعها في ظل نظام رقابة داخلية قوى أكثر إعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف، أوصت الدراسة على الإهتمام بعملية التعليم والتدريب الهني المستمر للمراجعين، وتنمية قدراتهم في المجلات الحديثة، مثل الإصدارات المهنية الدولية الجديدة، خطر المراجعة، الأهمية النسبية، أثر تكنولوجيا المعلومات على مراحل عملية المراجعة، على أن يكون هذا التدريب ملزما، وتحت إشراف المنظمات الهنية، التشجيع أكثر على إندماج مكاتب المراجعة وأخذها شكل شركات المساهمة المهنية، تتوفر الإمكانيات اللازمة لأداء ما يستجد من خدمات وزيادة الإلتزام بالمعايير المهنية، وعدم التعرض للضغوط العملاء، مما يزيد من إستقلال المراجعين ودعم الثقة في المهنة، وما تؤديه من خدمات، ضرورة إلزام المراجعين بتحديد مقدرة المنشأة على الإستمرار على الأقل لمدة عام غير عام المراجعة لأن ذلك يعتبر من صلب عمله لا سيما وهو يطبق معايير المراجعة الدولية التي تحتم عليه ذلك، الإستمرار في إعداد معايير محلية، تأخذ في الحسبان المتغيرات البيئية الخاصة بكل دولة، والتي ليس لها بديل في المعايير الدولية، وخاصة معايير الزكاة، المعاملات المالية الشرعية، والمرابحة والمضاربة، والمشاركة وغيها من مظاهر الإستثمار السلمية.

- **دراسة معتز هلالي أحمد شأور (2009) بعنوان "<u>برنامج المراجعة ودوره في الحصول علي أدلة إثبات كافيه لتحقيق أهداف المراجعة</u>"**

لتحقيق أهداف المراجعة، وتربط الدراسة – ربطا مباشرا – ما بين حصول المراجع علي أدلة الإثبات غير المناسبة، وبين إصداره لرأي غير سليم عن القوائم المالية للشركة محل المراجعة، قامت الدراسة بإختبار ثالثة فرضيات رئيسية: وجود برنامج فعال يؤدي إلي الحصول علي أدلة إثبات ملائمة، وضع المراجع الخارجي لبرنامج مراجعة ملائمة يسهل من عملية مراجعة القوائم المالية، الحصول علي أدلة إثبات ملائمة وكافية، يؤدي إلي تحقيق أهداف المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي أن برنامج المراجعة الفعال يمكن المراجع من الحصول علي أدلة الإثبات الكافية، وإتخاذ القرار السليم بشأن صدق وعدالة القوائم المالية، وجود علاقة طردية ما بين أدلة الإثبات التي يقوم المراجع الخارجي بجمعها، وبين قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة، عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للشركة سليم فإن أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها تكون موثوق بها بما ينعكس علي جودة عملية المراجعة ككل.

- **دراسة محمد حسن خضير (2013) بعنوان: <u>حجيه أدله الإثبات الالكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق</u>**

هدفت الدراسة لتوفير الطقس العام، الذي يمكن مراجع الحسابات من القيام بدوره لإبداء رأيه الفني المحايد بشأن مدي عدالة وصدق القوائم المالية من خلال تحديد المستوي المطلوب من الحصول علي أدلة الإثبات الكافية والمناسبة، سواء كانت أدلة الإثبات مادية أم إلكترونية، وتوصلت الدراسة إلي أن أدلة الإثبات ذات الطبيعة الإلكترونية يتعين مسأواتها بأدلة الإثبات التقليدية، وذلك بالرغم من أن أدلة الإثبات الإلكترونية، تختلف عن أدلة الإثبات التقليدية من حيث إنشائها ومعالجتها، وطريقه تسجيلها وحفظها، بالإضافة إلي الإختلاف في طريقة الحصول عليها، من خلال إستخدام معدات، وتقنيات مناسبة مثل أجهزه الكمبيوتر وملحقاتها، وأوصت الدراسة بضرورة أن يتم تطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها علي أدلة الإثبات الإلكترونية شأنها شأن أدلة الإثبات التقليدية، بما له من آثاره الإيجابية علي جوده عملية المراجعة.

- **دراسة: أحمد فريد أبو لحية (2015) بعنوان: <u>مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة</u>**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع، وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تتوافر لدى مدقق الحسابات الخارجي، مهارات ذات كفاءة تساعده في جمع وتقييم أدلة الإثبات في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة، وأوضحت الدراسة أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية، بين كل من قيام مدقق الحسابات الخارجي بفحص النظام المحاسبي، وفحص نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر الناشئة عن العمل في بيئة الأنظمة المحوسبة، والإلمام بمعايير التدقيق الدولية، وكفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي، بغرض جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة، وتوصي الدراسة إلى ضرورة تفعيل البرامج، والدورات التدريبية المتخصصة في مجالي الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات بصورة مستمرة، لتحسين مستوى أداء مدققي الحسابات، بما يتلاءم مع التطورات المستمرة في بيئة الأنظمة المحوسبة، ضرورة تدخل الجهات المنظمة للمهنة لوضع قواعد لضبط عملية تدقيق الأنظمة المحوسبة، من خلال تصنيف شركات، ومكاتب التدقيق القائمة بناء على الإمكانات الفنية لطاقم المكتب، وتحديد مدى قدرته على فحص مثل هذه الأنظمة، التوسع في إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب، لما لها من أثر في تخفيض الوقت، والجهد والتكلفة المبذولة في عمليات التدقيق، وما لها من مزايا في تحقيق الدقة والسرعة في جمع وتقييم أدلة الإثبات.

- **دارسة يونس عباس أكبر (2015) بعنوان: أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق**

هدفت الدراسة لتحديد العلاقة بين كمية، وحجية أدلة التدقيق لمخاطر التدقيق إذ أن عدم الحصول على أدلة كافية، أو مقنعة سوف يؤدي إلى إبداء رأي غير سليم بالقوائم المالية، كما تمثل أدلة الإثبات أدوات مطابقة بين ما عرض على المراجع من بيانات مالية في القوائم، والكشوفات المالية وبين مستوى قناعاته بصحة تلك القوائم، وفقا لذلك يحأول المراجع الحصول على أكبر كمية ممكنة من أدلة الإثبات وأكثرها حجية، إلا أن ذلك لا يمكن تحققه في ظل الظروف العملية، والموضوعية منها الدقيق الإختياري، وضعف نظام الرقابة الداخلية ووجود أدلة مقنعة وليست قاطعة أحيانا.

- **دراسة صدام إبراهيم فضالة (2017) بعنوان: مدى إعتماد المراجع على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إعتماد المراجع على الأهمية النسبية، ومخاطر التدقيق لجمع أدلة الإثبات الملائمة، والكافية لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق، وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة مع تأثير تلك المخاطر، والأهمية النسبية على كفاية وملائمة أدلة الإثبات، ووجدت الدراسة، أن هناك ضعف من قبل المراجعين العاملين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي النجف الأشراف لاجراءات تطبيق عنصري المخاطر، والأهمية النسبية في جمع أدلة الإثبات فمن الضروري قيام المراجع بتقييم المخاطر الضمنية، ومخاطر الرقابة لتحديد مخاطر الإكتشاف، إذ أن أهم الإستنتاجات تبين وجود علاقة بين إعتماد المراجع على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، ومخاطر التدقيق لتحديد أدلة الإثبات المستند إليها في إبداء رأيه الفني المحايد، وأوصت الدراسة بضرورة وجود تعأون مشترك، بين ديوان الرقابة المالية الإتحادي والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية في تقديم الإرشادات، يقلل من مخاطر الإحتيال وتحريف في البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن، والحفاظ على المال العام من سوء التصرف.

- **دارسة صدام كاطع هاشم (2018) بعنوان: دور المراجع الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية- دارسة لآراء عينة من مراجعي الحسابات في العراق**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المراجع الخارجي بإستعمال الحكم المهني، وإختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية، وفي إستعمال العينة الإحصائية وتقييم المراجع الخارجي لتلك الأدلة للوصول إلى الرأي المناسب، وتوصلت الدراسة إلى عدة إستنتاجات أهمها أن المعاينة الإحصائية لا تلغي التقدير الشخصي، أو الحكم المهني المراجع الخارجي ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير، حيث يتم وضعه في شكل كمي، وعلى ذلك فليس صحيحا القول أن إستعمال للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمية معترف بها، المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد

من التقدير الشخصي، أو الحكم المهني لمدقق الخارجي الذي إكتسبه طوال سنوات عمله، وأوصت الدراسة بضرورة إعداد منهاج تدريبي حول أهمية أدلة الإثبات لمدققين، وخاصة المراجعين الجدد من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي والمنظمات المهنية الأخرى، من أجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المراجع الخارجي من الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله.

- **دراسة سامر صالح محمود الحايك (2018) بعنوان: العوامل المؤثرة على جمع أدلة الإثبات الإلكترونية من قبل المراجعين الخارجين على البنوك التجارية في الأردن**

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جمع أدلة الإثبات الإلكترونية، من قبل المراجعين الخارجيين على البنوك التجارية في الأردن، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها، وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية (طبيعة المعالجة، الإحتفاظ بالأدلة لفترة قصيرة، ضعف نظام الرقابة الداخلية، عدم توافر المستندات الورقية في مراحل النظام الإلكتروني)، على جمع أدلة الإثبات الإلكترونية، وأظهرت النتائج أيضا وجود أثر ذو دلالة احصائية للعوامل المتعلقة بالمراجع التأهيل العلمي والعملي، إرتفاع تكلفة إستخدام الأساليب الإلكترونية في التدقيق، الحكم المهني للمدقق على جمع أدلة الإثبات الإلكترونية، أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل البرامج والدورات التدريبية المتخصصة في مجالي التدقيق، وتكنولوجيا المعلومات بصورة مستمرة في مكاتب التدقيق.

- **دراسة سمير لقويرة (2019) بعنوان: مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معاير أدلة الإثبات في تحسن جودة التدقيق الخارجي، حيث شملت الدراسة إلى التطرق لمعايير الأدلة، معيار التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية، إستمرارية الإستغلال، وهدفت أيضا إلى محأولة تحديد مفهوم واضح لجودة التدقيق، توصلت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين إرتباط كبير بين إستخدام معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وكذلك وجود أثر إيجابي بين معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، كما توصلت الدراسة إلى نتائج إختبار كل معيار في مدى مساهمته، حيث يعد معيار الإجراءات التحليلية الأكبر إرتباط في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من بين المعايير الأخرى.

- **دراسة أسامة محمد التابعي الدنون (2020) بعنوان: <u>زيادة فاعلية أدلة الإثبات لغرض التحقق من تطبيق مبادئ الحوكمة</u>**

هدفت الدراسة لتقديم هيكل تطبيقي مقترح لزيادة فاعلية كفاية وملائمة أدلة الإثبات لغرض التحقق من تطبيق المستوي المطلوب من الشفافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات المصرية والتأكيد على وجود حاجة لضمان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة والافصاح عنها كوسيلة لتقييم المطبق منها حاليا لضمان الإبلاغ عن الشفافية التي تضمن سلامة العمليات المالية، وأنها غير مضللة، فهناك ضرورة من تطوير أساليب المراجعة وأدلة الإثبات، وتوصلت الدراسة إلى قبول الفرض القائل بأن الهيكل التطبيقي المقترح ذو فاعلية في التحقق من الإفصاح، والشفافية أحد مبادئ الحوكمة في الشركات، أوصت الدراسة بالأخذ بالهيكل التطبيقي والعمل علي تطوير مراجعة المصرية، بما يتناول الافصاح عن مبادئ الحوكمة.

– دراسة سماح طارق، أحمد العُمري، كمال مطوع (2021) بعنوان: <u>أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية</u>

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات، على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة اليمنية بعد التبني الإلزامي، لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتناولت قياس ذلك الأثر لكل من معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أظهرت الدراسة أن هناك وجود أثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية، الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، وأن لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات، تأثير على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية أكبر من تأثيرها على الخصائص النوعية الفرعية للمعلومات المحاسبية، أوصت الدراسة بضرورة تدعيم الدور الرقابي والإشرافي للجهات المعنية ذات الصلة بالتقييم الدوري والمستمر، لمستوى تطبيق معايير المراجعة الدولية، التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لزيادة وتحسين جودة التقارير المالية، العمل على إعداد ملخصات أو أوراق عمل خاصة عند إصدار معايير جديدة أو تعديلات على معايير سابقة لضمان التطبيق الأمثل من قبل شركات ومكاتب المراجعة في اليمن.

ب/ الدراسات الأجنبية:

- **دراسة Anonymes (2003) بعنوان <u>Electronic and Audit Evidence</u>**

هدفت الدارسة إلى إلقاء الضوء على أدلة الإثبات في ظل التدقيق الإلكتروني، وهل تختلف عن أدلة الإثبات في ظل التدقيق التقليدية، وأثر ذلك على منهج التدقيق وعلى المخاطر المتوقعة، وعلى الإجراءات الرقابية اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، ومحأولة التقليل منها، توصلت الدارسة إلى وجود اختلاف في طبيعة أدلة الإثبات في ظل التدقيق الإلكتروني عنه في ظل التدقيق التقليدية، والذي سوف يؤثر على مخاطر عملية التدقيق ومنهج التدقيق الذي سوف يتبع، توصلت الدارسة إلى أن التطور في

تكنولوجيا المعلومات، وتكامل نظم المعلومات أثر على تدفق المعلومات، توصي الدارسة بضرورة قيام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الإلكترونية لإستخدامها كأدلة إثبات.

- **دراسةYasuhrio (2005) بعنوان:The role of audit evidence in strategic audit**

هدفت الدراسة إلى فحص مخاطر المراجعة، ومكوناتها وإرتباطها بحجم أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها، وذلك من خلال قيامه بعملية المعاينة الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أن المخاطر المتأصلة لعملية المراجعة، تزداد بزيادة حجم أدلة الإثبات لا سيما أن الشركة لديها إتجاه نحو ممارسة المحاسبة الإحتيالية، كما تزداد مخاطر الإكتشاف عندما يقل حجم أدله الإثبات.

- **دراسةAna Morariu (2010) بعنوان: Audit evidence –Top argument for final audit opinion**

هدفت الدراسة للتأكيد علي أهميه أدلة الإثبات وجودتها، وماهية الوسائل المستخدمة لتقييم هذه الأدلة وما أثر ذلك علي تقرير المراجع، وتؤكد علي عدم إستعانتها بنموذج رياضي لتقييم جوده أدلة الإثبات، حيث يري الباحث أن تقييم المراجعون لأدلة الإثبات يعتمد علي التقدير المهني لكل مراجع في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها، وأن نوعيه أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها تضع الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه، وتوصلت الدراسة إلي أن تحديد المراجع لكمية أدلة إثبات المراجعة، يعتمد علي عده عوامل معرفة المراجع المسبقة لشركة العميل محل المراجعة، معرفة المراجع المسبقة لمجال الصناعة التي تعمل بها شركة العميل، المخاطر المحيطة، وأن ملائمه أدلة الإثبات التي يتم جمعها هي التي تكفل جوده أدلة الإثبات وجودة عملية المراجعة.

- **دراسةMarian Mentz (2014) بعنوان:**

An integrated audit evidence planning model to quantify the extent of audit evidence

هدفت الدراسة إلي تطوير نموذج متكامل لتخطيط عملية جمع أدلة الإثبات، وذلك من خلال إستطلاع مجموعة من الدراسات السابقة، ومن خلال الإستعانة بنموذج كمي يحدد حجم أدلة الإثبات، التي ينبغي علي المراجع جمعها، ويقوم هذا النموذج علي أساس العلاقة التبادلية التعويضية ما بين إختبارات وسائل الرقابة الداخلية، والإجراءات الجوهرية للمراجعة، وقد توصلت الدراسة من خلال ذلك النموذج إلي إطار لممارسة مرنة للحكم الشخصي للمراجع وهو بصدد جمع وتنويع أدلة الإثبات – مع الأخذ في الإعتبار للعلاقة التبادلية بين نطاق إختبارات، وسائل الرقابة الداخلية والإجراءات التحليلية الجوهرية بالتزامن مع تقدير مخاطر عملية المراجعة، بما ينعكس بالإيجاب علي جوده عملية المراجعة، سعت الدراسة إلى التأكيد على أهمية أدلة المراجعة، وخصائص جودتها والحكم المهني المستخدم في قياسها وتقييمها من أجل التعبير عن تدقيقها النهائي، توصلت الدراسة أنه لا توجد معأدلة رياضية ولا

نموذج محدد لتقييم جودة أدلة المراجعة تعتمد جودتها على الحكم المهني، فيما يتعلق بالمعايير الفنية للمراجعة والمراجع المحاسبية ومع ذلك على أخلاقيات المراجع.

- **دراسةMelissa Carlisle (2015) بعنوان:**

"**Auditor's evaluation of evidence: The effect of communication channel and management information**

هدفت الدراسة لمناقشه تأثير قنوات الإتصال بين المراجع وإدارة شركة العميل كأسلوب من الأساليب الفنية لجمع أدلة الإثبات، وكيفية تقييم المراجع أدلة الإثبات وفقا للطريقة التي حصل بها علي المعلومات من إدارة العميل، ومدي التركيز الذي يوليه المراجع لمصدر أدلة الإثبات، وما ينبغي علي المراجع الخارجي أن يفرق بين الإتصالات المكتوبة وبين الإتصالات الشخصية، حيث أن هذه الطريقة الأخيرة تعطي ملامح أكثر وضوحا عن إدارة الشركة، وتكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا بالنسبة للمراجع الخارجي، توصلت الدراسة إلي أن حكم المراجع الخارجي علي أداء الشركة مرهون بالطريقة التي يحصل بها علي المعلومات (كدليل إثبات)، وبما ينعكس علي إجراءات المراجعة التي يخطط المراجع الخارجي لأدائها، وبما له من تأثيره الإيجابي علي تحسين إجراءات كشف الغش أو التقرير عنه بما لذلك من تبعاته الإيجابية علي جودة عملية المراجعة.

- **دراسة MohamedAbulgasamzakari (2015) بعنوان:**

"**Does audit evidence type effects on quality of auditor's opinion**"

هدفت الدراسة إلى مناقشة تأثير نوعية أدلة الإثبات التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها على جودة القرار الذي يتخذه المراجع عن القوائم المالية لشركة عميل المراجعة، وقياس مدي إدراك المراجعون الخارجيون والداخليون ومراجعو الضرائب لأهمية أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها، والذي يتبلور تأثيرها في نهاية عملية المراجعة على تقرير المراجع، توصلت الدراسة لوجود تأثير فعلي لنوعية أدلة الإثبات، التي يضطلع المراجع بمهمة جمعها على رأي هذا المراجع الذي يبديه في تقريره.

- **دارسةAzimAslani&AkramNiktaba (2015) بعنوان:**

THE EFFECT OF AUDIT EVIDENCE ON THE AUDITOR'S REPORT

توصلت الدراسة من خلال النتائج التي تم الحصول عليها من أن المراجعة الموثوقة لها تأثير هام على تقرير المراجع، تحديد موثوقية المراجعة الأدلة، لها تأثير هام على تقرير التدقيق ومن ثم فإن أدلة المراجعة الموثوقة تعتبر مهمة، وأن عامل التأثير على تقرير التدقيق، بحيث يكون وجود أو عدم وجود تدقيق كاف وموثوق يمكن للأدلة تعديل تقرير التدقيق، وقد يكون ذلك موضع إهتمام كل الأطراف.

- **دراسة Stefen (2015) بعنوان:**

Audit evidence –necessity to qualify a pertinent opinion

هدفت الدراسة إلى التركيز على عملية جمع أدلة الإثبات طبقا لتعليمات معايير المراجعة الدولية ISA، وذلك لكي يكون المراجع أكثر إطمئنانا وهو بصدد إبداء رأيه الفني المحايد، عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية للشركة، توصلت الدراسة إلى أن كل من كم وكيف أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها يؤثر على نوعية التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي، توصلت الدراسة إلى أن في حالة أدلة الإثبات الإلكترونية التي يقوم المراجع بجمعها يقل حجمها، وتقل مخاطر وجود أخطاء في التقرير.

- **دراسة Jeroew Van (2016) بعنوان: Opportunities to improve the measurement of audit quality**

هدفت الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، وبحث محركات جودة المراجعة، وبحث أهم مسببات إخفاقات عملية المراجعة، وذلك من خلال إستعراض مجموعة من الدراسات السابقة، بالإضافة للدراسة الميدانية، وتوصلت الدراسة إلى أن كمية أدلة الإثبات التي يضطلع مراجع الحسابات بمهمة جمعها من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة أن يقوم مراجعو الحسابات بتحليل تكلفة العائد قبل إتخاذ قرار بزيادة عدد أدلة الإثبات التي يتم جمعها حتى لا يؤثر ذلك سلبا على جودة عملية المراجعة.

- **التعقيب على الدراسات السابقة:**

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة، أنها تدعو إلى أهمية أدلة الإثبات بالنسبة للمراجع في تنفيذ عملية المراجعة، بإعتبارها الأداة الرئيسية للحصول على المعلومات التي تمكنه وتساعده في إبداء رأيه المهني حول عدالة وصدق القوائم المالية، ويتضح الإهتمام الكبير بهذا الموضوع نظريا وتطبيقيا في الدراسات الغربية، أما على المستوى المحلي والعربي فإن هناك حاجة لإجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال خاصة مع التطور الذي تشهده مهنة المراجعة في المنطقة العربية، وزيادة حركات التوجه نحو التوحيد المهني للمراجعة، وهذا هو السبب الرئيسي للخوض في هذا البحث، فلذلك نبحث في إثباتات جديدة في السوق المراجعة الجزائرية بعد التغييرات التي شهدتها المهنة، مما يعطي الدراسة بعدا متميزا ويشجع الباحثين للدخول في مزيد من الدراسات، والأبحاث في موضوع أدلة الإثبات ومن جوانب أخرى مختلفة.

ترى أغلب الدرسات أن هناك تأثير مباشر لطريقة جمع ونوعية أدلة الإثبات علي جودة عملية المراجعة، والتي تقتصر في رؤيتها لجودة عملية المراجعة علي جودة تقرير المراجعة، حيث تم تناولها للعوامل المؤثرة علي جودة عملية المراجعة من دراسة لآخري، وذلك نظرا لعدم وجود دراسات تحسم أهم العوامل التي تؤثر علي جودة عملية المراجعة، كما تنوعت الدراسات التي تتناول أثر عملية جمع أدلة

الإثبات علي جودة عملية المراجعة، ما بين دراسات تهتم بكم أدلة الإثبات التي يتم جمعها، ودراسات تهتم بنوعية أدلة الإثبات التي يتم جمعها، حيث تري بعض الدراسات أنه يجب أن تشمل عملية جمع أدلة الإثبات علي جميع أنواع أدلة الإثبات التي يمكن جمعها بصرف النظر عن حجم قوتها، وجاءت أغلبها لتؤكد على عدم جدوي وجود نموذج كمي، يمكن توحيده علي ممارسات مراجعي الحسابات ليحدد كم أدلة الإثبات، حيث وضعت هذا الأمر متروك للتقدير الشخصي لكل مراجع، وفي ضوء بذله للعناية المهنية الواجبة وفق المعايير المهنية المتعارف عليها، بالرغم من تشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث الهدف، إلا أن هناك إختلافات تتمثل في إختلاف المتغير التابع، وكذلك إختلاف البيئة التي تمت فيها الدارسة، حيث أتت الدارسة الحالية لتحديد دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات وأثرها في جودة التقارير المالية.

ففي ظل الإطلاع على الدراسات والتعقيب عنها، ساهمت هذه الدراسات من تمكن الباحث في تحديد المسار الذي يجب إتباعه، لإعداد الدراسة الحالية من خلال مايلي:

البناء النظري المتعلق بالدراسة.

المساعدة في تحديد المتغيرات التابعة والمتغير المستغل وطبيعة العلاقة بينهم.

إختبار مجتمع وعينة الدراسة، وتحديد الأساليب الإحصائية الملائمة، لمعاجة البيانات المتعلقة بالدراسة.

المساهمة في إعداد وبناء الإستبيان لقياس مدى قدرة محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين في الجزائر بجمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجعة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة

تمهيد:

نشأة المراجعة منذ الإمبراطوريات القديمة في بابل واليونان والفراعنة، ففي مصر كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الإستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، فقد إرتبط الإنسان مع مهنة المراجعة منذ صراعه مع الطبيعة في إشباع حاجاته الخاصة، فالمحاسبة التي لم تعرف في شكلها المنظم إلا بعد إختراع الأرقام، وظهور النقود كوحدة قياس للسلع والخدمات المتبأدلة فقد عرفت المراجعة تطورات عديدة منذ ظهورها في العصور القديمة، وكان تطورها أمرا حتميا بسبب تطور بيئة الأعمال، وتوسع الشركات وتشعب وظائفها، وإنفصال الملكية عن الإدارة، فمفهوم المراجعة عرف تطورا كبيرا عبر مر التاريخ، وتزامنا مع كل التحولات السياسية والإقتصادية، والإجتماعية التي مرت بها البشرية، والتي أثرت عليها بشكل ملحوظ وما تبعه من ظهور أنواع عدة للمراجعة، وذلك تفاديا للوقوع في الغش والأخطاء في تسجيل القيود المحاسبية إلى التقييم الإجمالي لصدق القوائم المالية، التي تنشرها المنشآت والتحقق الإنتقادي لنجاعة الإجراءات، وهياكل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خاصة بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، فقد نشأت حاجة أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة المحاسبية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع وإستمدت المهنة، نشأتها من حاجة الإنسان إلى تدوين الحسابات للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، ورسم الخطط والسياسات التي أدت بظهور المحاسبة وتطورت بتطورها، إذ تشير السجلات والأثار إلى ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونانيين والرومانيين، قد إستخدموا أساليب مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة في محاسبة موظفيها على تلك الأموال التي في حوزتهم.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

نجد في عالم المال والأعمال أن إتخاذ القرارات السليمة، يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة وهذا نتيجة كبر حجم المشروعات وتعدد نشاطاتها، حيث أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على تجنب الأخطاء الناتجة عن سوء الإستخدام التي تواجه التنفيذ والتحليل للأداء الفعلي لسياسات المشروع، فأغلب المعلومات ترتبط بأحداث ماضية، فلذا نشأة الحاجة إلى إيجاد أداة لمساعدة الإدارة على فعالية إستخدام الموارد المتاحة المعتمد عليها في التسيير، وجعلها أكثر فعالية وفائدة لتعكس الوضع المالي، ونتائج الأعمال بصورة حقيقية، فهذه الأداة تتمثل في عملية المراجعة المحاسبية والأهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية، نظرا لدوره الفعال في المنشأة قبل إتخاذ أي قرار أو الإفصاح عن أي معلومات تتعلق بنشاطها وتعكس نتائج أعمالها والوضعية المالية لها، فتلعب المراجعة دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية الإقتصادية والمعلومات المالية التي يعتمد عليها وتثق بها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة

إن المتتبع للتاريخ الفكري المحاسبي، وما ذكره أرسطو في هذا الشأن حيث يقول: إذا أردت أن تفهم أي شيء فتتبع تاريخه وأن إستيعاب تاريخ أي ظاهرة من الظواهر سيساعد على فهم حاضرها التنبؤ بمستقبلها، والمراجعة لا تمثل إستثناء من هذا فمن خلال التعمق في مراحل تطور المراجعة عبر الزمن، وتحديد الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في كل مرحلة، تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قرارات مع مطابقتها للواقع، فقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان، كانت تستخدم المراجعيين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة المراجعة Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" وبالرجوع إلى تاريخ نشأة المراجعة نجد أن غالبية الباحثين تربطها بظهور المعاملات التجارية والمالية التي تعود إلى الأزمنة الماضية، فقد دلت آثار الحضارة الأشورية التي تعود إلى أكثر من 3500 سنة قبل الميلاد على أقدم عمليات التسجيل المالي، كما أظهرت بعض آثار بابل ما يشبه السجلات المحاسبية في شكل ألواح من الطوب، وهذا بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي

ظهرت على برج بابل فقد إشتملت هي الأخرى على مواد تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية خاصة بما تتعلق بإظهار الأرباح والخسائر.[1]

الفرع الأول: العوامل التي أدت إلى الطلب على المراجعة:

محأولة لتبرير الحاجة إلى المراجعة قامت جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1973 بدراسة، حيث قامت بإعطاء التحليل المتعلق بإضفاء الثقة والمسؤولية بعدا جديدا فتساءلت الدراسة لماذا هناك إحتمالية لوجود فجوة في الثقة، وبالتالي لماذا الحاجة إلى المراجعة، فعملت الدراسة على إبراز الحاجة للمراجعة على دمج مفهوم المسؤولية والرقابة في إطار نظري واحد وحددت ثلاث أسئلة رئيسية هي: لماذا يمكن أن تكون تقارير الإدارة غير موثوق فيها؟ لماذا يعتبر الحصول على معلومات موثوق فيها مطلبا مهما بالنسبة للمستفيدين من التقارير بأنفسهم؟ لماذا لا يقوم المستفيدون من التقارير بمراجعة المعلومات المحتوية في التقارير بأنفسهم؟

كل هذه الأسئلة تحتاج للإجابة فقد صاغت الدراسة أربع عوامل رئيسية تعتبر تفسيرا المراجعة:[2]

1. **فجوة البعد:** من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية، ودرجة الإعتماد عليها أدى للحاجة إلى طرف خارجي مستقل يعود بشكل أساس إلى فجوة البعد بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة، فشؤون المنشأة توكيل فريق لإدارة لفصلها عن الملكية، يتيح إستحالة إطلاع الملاك على حجم العمليات المالية مما يؤدي إلى حدوث فجوة في الإتصال بين الإدارة والملاك.

2. **تضارب المصالح:** إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية، يؤدي بضرورة اللجوء إلى جهة مستقلة تطمئن بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة على أخرى، ويتمثل التضارب في المصالح عند الحصول على معلومات من قبل شخص لا تتفق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مع أهداف متخذي القرار، فيتم إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها حيث أن المصدر الرئيسي للمعلومات، قد يولد حافز في جعل الأعمال والخدمات تبدو بشكل أفضل بخلاف الواقع.[3]

3. **الأثر المتوقع:** تهدف المحاسبة في إتخاذ القرارات الإقتصادية إلى ثلاثة أنشطة رئيسة، وهي تحديد العمليات الإقتصادية وتسجيلها، وتوصيل النتائج، والهدف المنشود من هذه العملية هو توصيل النتائج

---

[1] Lionnal collins et gerrard vallin **; audit et control interne : principes-objectifs et patiques**, 3eme edition, ed dalloz, paris ,1998, p.04.

[2] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، ط1، دار المسيرة للنشر والطباعة، عمان، 2015، ص ص43-44.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكد**، ط1، دار النهضة، القاهرة، 2008، ص 20.

للأطراف ذات العلاقة أو مستخدمي القوائم المالية لإتخاذ القرارات المالية، حيث أنه لا بد من وجود جهة تتمتع بالكفاءة والإستقلالية لطمأنتهم حول مصداقية هذه المعلومات.

4. التعقيد: تتسم العمليات الإقتصادية ببعض التعقيدات والتبادل في العمليات مما يتيح الوقوع في الأخطاء التي تنعكس على التقارير المالية مما يزداد الأمر أكثر صعوبة، لذلك فإن المراجعة تساهم في طمأنة الجهات المختلفة عن مدى ملائمة ودقة العمليات المحاسبية التي تساعدهم في إتخاذ قراراتهم.[1]

الفرع الثاني: التحديات المعاصرة التي تواجه المراجعة:

إن الظروف المحيطة بوظيفة المراجعة تتسم بالتعقيد والتغيير الذي أدى بالمراجعين بمواجهة صعوبة في إستيعابها، والتكييف مع مستجداتها بصورة سريعة، فقد أدت هذه الظروف دورا مؤثرا في إتساع الفجوة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية أهمها:

1. تعدد وتغير نوعية مستخدمي القوائم المالية: أسفرت الظروف متطلبات جديدة في وظيفة المراجعة، تمثلت في تغيير نوعية المستخدمين من إحتياجاتهم خاصة مع ثورة المعلومات والتكنولوجيا التي أحدثت بعض الإبتكارات وتغيرات جوهرية في مفاهيم الإدارة، مما تطلب تعديل طريقة إنجاز الأفراد لأعمالهم وتعديل أساليب الإنتاج، وكذلك تغيير طريقة تفكيرهم، مما أوجب على المراجع أن يتفهم هذه الإحتياجات وكيفية تغييرها، والعمل بصورة أفصل على تحقيقها، وإلا فإن ذلك سيؤدي في النهاية إلى فقدان شرعية المهنة في المجتمع وتعرض مصالح أعضائها للخطر[2]، كما أكدت دراسة لجنة**JENKINS** التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي **AICPA** على وجود فئة جديدة من المستخدمين المهنيين يجب التركيز على إحتياجاتهم من قبل مهنة المراجعة بدلا من المستخدمين العاديين الذين يتخذون القرارات المتعلقة بمصالحهم الشخصية وليس كجزء من وظيفتهم وذلك للمبررات التالية:[3]

- يعتمد المستخدمون المهنيون في قراراتهم على نماذج وطرق متقدمة، فالمهارات والموارد التي لديهم أكبر من تلك المتاحة لدى المستخدمين الآخرين.
- إن حجم رأس المال الكلي الذي يتحكم فيه هؤلاء قد تزايد بصورة مذهلة في العقدين الأخيرين وأن هناك مبالغ ضخمة من رأس المال يتركز تحت سيطرة عدد قليل نسبيا من المستخدمين المهنيين.

---

[1] على عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**، ط3، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2015، ص ص9-11.

[2]Robert Kelliott, **confonting the future choices for qttest function** ; Accounting horizon ; sep.1994. p.106.

[3]AICPA, Special Committee on Financial Reporting **; the information needs of users**, (jenkins committee) ; 1994.

- أدت التعقيدات والصعوبات المتزايدة في آليات الأسواق المالية إعتماد المستخدمين العاديين على نصائح وإستشارات المهنيين، مثل السماسرة والمحللين الماليين، في إتخاذ قراراهم ومن ثم زيادة تأثير المستخدمين المهنيين في تخصيص رأس المال.
- قدرة المستخدم المهني على تحديد إحتياجاته من المعلومات بصورة كبيرة، ومبررات تلك الإحتياجات نتيجة التدريب العالي للأفراد.

الفرع الثالث: مراحل تطور المراجعة

إن نشأة وتطور المراجعة قد إرتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، فلولا ظهور المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإجتماعية، لما كان هناك بطبيعة الحال الحاجة إلى مراجعة إدارية ومراجعة إجتماعية، ويمكن التطرق لمراحل وإجراءات تطور المراجعة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01- 01): مراحل تطور المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مستوى الفحص	أهمية الرقابة
ما قبل 1500 م	إكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
من 1500-1860 م	إكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
من 1860-1905 م	إكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الاخطار الكتابية	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
من 1905-1930 م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والاخطاء	بالتفصيل ومراجعة إختبارية	إعتراف سطحي
1930م- 1960م	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي إكتشاف التلاعب والاخطاء	مراجعة إختبارية	بداية الإهتمام بها
1960م إلى غاية اليوم	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة إختبارية	إهتمام وتركيز

المصدر: أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير علوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2006، ص31 (بتصرف).

بدأ تنظيم مهنة المراجعة على المستوى الوطني في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية سنة 1969م وفقا للأمر القانوني رقم 69/107، فقد مرت عملية المراجعة في الجزائر بمراحل مختلفة تم تقسيمها إلى ثلاث مراحل أساسية هي:

أ/ الفترة 1969م-1980م: بدأ تنظيم مهنة المراجعة في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية سنة 1969م وفقا للأمر القانوني رقم69/107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث نصت المادة 38 منه على أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجع الحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي المنشآت التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم[1]، وقد حدد المرسوم رقم 73/170 المؤرخ في 1973/11/16م، مهام وواجبات مراجع الحسابات وهو النص الذي إعتبر مراجع الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين الماليين، مراقبو المالية، مفتشو المالية.

ب/ الفترة الممتدة بين1980م-1988م: في هذه الفترة تم إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية في سنة 1980م، والتي لم تكن تتوافق مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة آنذاك، ومدى مواكبتها للتطور الحاصل في المعايير الدولية من جهة، فتعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بينت عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي إتبعتها الجزائر وانكشاف عيوب وأساليب تسيير الإقتصاد الوطني، حيث بدأ التغيير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكالا ومضمونا فأصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تخضع للقانون التجاري.[2]

ج/ الفترة مابين1991م-2010م: شهدت بطئا في تطور مراجعة الحسابات في الجزائر نتيجة غياب الحاجة لها في ظل حكر الدولة للحياة الإقتصادية إلى غاية 1988 مع صدور القانون رقم01/88، الذي حرر المؤسسة العمومية من القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، وهذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية مما يمكّنها مواكبة التغيرات في الحياة الإقتصادية مما يسمح بمزاولة الرقابة على المؤسسات الذي نتج عنه صدور القانون رقم 08/91 المؤرخ في1991/04/27.

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق في المؤسسات العمومية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر،2015، ص196.

[2] المرسوم 80-53 المتضمن **إحداث مفتشية عامة للمالية** المؤرخ في1980/03/01، **الجريدة الرسمية** الصادرة بتاريخ 1980/03/04 العدد 10، ص349.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص المراجعة

المراجعة 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 المصداقية حتى تنال القبول، والرضى لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة.[1]

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

تعد مراجعة الحسابات ميدان واسع شهد تتطورا كبيرا وبشكل متواصل أدت بها إلى أن تحظى بأهمية بالغة في ترشيد القرارات، فالتدقيق يعني التتبع والتأكد من إجراءات معينة، أما المراجعة فهي مراجعة شيء إستناد إلى المرجعية.

1. تعرف المراجعة بأنها"عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكيد من الأحداث والأنشطة الإقتصادية، وتحديد مدى الإتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجه اللأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"[2]

أ. المراجعة الخارجية: عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعة المتعلقة بالتأكيد بالأحداث والأنشطة الإقتصادية، وتحديد مدى الإتساق بين هذا التأكيدات والمعايير الموضوعة، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذا المعلومات.[3]

عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من التقنيات والمعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل إستنادا إلى معايير التقييم ، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[4]

---

[1]مسعود صديقي، محمد براق، **إنعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس2005.

[2]طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، ج1، ط1، الدار الجامعية، مصر،2007، ص27.

[3]Boynton, William And Johnson Raymond, **Modern Auditing : Assurance And The Integrity Of Financial Reprting,** John Wiley& Sons, Usa. 2006.p.06.

[4]حسن يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص13.

عرفت المراجعة على أنها "تلك العملية المنظمة التي تؤدى عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات، ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الإقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة (قرارات ومصادقات وملاحظات وإستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لإستخدامها في إتخاذ قرارتها"[1]

أما Et BanmoultGermond هو "إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، موهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية، ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنشأة، على مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[2]

"هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث للمنشأة خلال فترة مالية محددة لتحديد بشكل موضوعي مدى التوافق والتطابق بين المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، والواقع الفعلي في ضوء المعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[3]

2. الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية: المراجعة الداخلية هي نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصم لإضافة قيمة المنشأة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه"[4] كما يوجد تعأون متلازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلي عناء تعدد العمل للمراجع الخارجي، حيث يهدف كلاهما إلى التأكد من وجود النظام المحاسبي لسلامة البيانات، والمعلومات المحاسبية والتأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال لضمان سلامة الأداء والكفاءة،[5] فإذا اطمأن المراجع الخارجي إلى فاعلية المراجعة الداخلية فإنه يستطيع أن يقلل مدى فحصه الذي من الوقت والجهد من خلال ما يلي:

- يستطيع المراجع الخارجي أن يعتمد على إقرار المراجع الداخلي بفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- قيام المراجع الداخلي بمساعدة المراجع الخارجي في كثير من الأعمال.

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص20.

[2]أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي–وفقا للمعايير الدولية–**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن،2015، ص10.

[3]Statement Of Basic Auditing Concepts, Florida : Accountingassociation ;1973, p2.

[4]Standards for the Professional Practices Framwork(IIA1999), www.the iia.org/standards.

[5]المراجعة والرقابة الداخية، مكتبة البخاري، ص54، متاح على-https://books.makktaba.com/2012/08/book Control-And-Audit-Internal-In-Financial.html

- يستطيع المراجع الداخلي أن يعد للمراجع الخارجي الأدلة التي يطلبها في مراجعته ولكن هناك حدود على إعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في مايلي:[1]
  - مدى خبرة وكفاءة رئيسا مراجعة الداخلية.
  - مدى كفاية المراجعة الداخلية.
  - مستوى الإدارة المسئول عنها رئيس إدارة المراجعة الداخلية.

الجدول رقم (01- 02): الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية[2]

معيار المقارنة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	الهدف الرئيسي هو إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والإنحراف عن السياسات الموضوعة	الهدف الرئيسي إبداء رأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي
التعيين	إدارة المنشأة	الملاك
المسئولية والتقرير	مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقاريره إلى المستويات العليا بالإدارة،	مسئول أمام المساهمين ومن ثم يقدم تقاريره عن القوائم المالية اليهم وينشره في الصحف ويوزع على الأطراف الداخلية والخارجية
الإستقلال	جزئي، وظيفة تابعة لإدارة المنشأة أو مجلس الإدارة ووقوعه تحت التأثير المباشر	كامل، معين من طرف لمساهمون بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة.
طبيعة العمل	تفصيلي، تدقيق مالي وأداء ورقابة	إختياري أو محدد حسب الاتفاق
الفئات التي يخدمها	الإدارة، الجهات العليا للشركة والمستويات المختلفة ولجنة التدقيق بشكل مباشر.	الملاك، المستثمرون، الممولين، الحكومة
توقيت الأداء	سابق ولاحق (عملية المراجعة المستمرة وفقاً لخطة معتمدة من الإدارة العليا ولجنة التدقيق).	لاحق (عملية المراجعة تتركز حول البيانات الختامية الخاصة بالفترة المالية وبالتالي فهي تتركز في آخر الفترة المالية بالإضافة إلى عمليات تدقيق

[1] Scfpa,Professional Practice Of Inernal Audit, Kindom Of Saudi Arabia,2018,p34,cit wabwww.gab.gov.sa.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2010، ص95 (بتصرف).

		محدودة خلال العام.)
الموقف حول نظام الرقابة الداخلية	تقييمه والحرص والمراقبة لتطبيق أحكام والتأكد من جودة هذا النظام وتطويره ومعالجة الثغرات.	دراسته وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع الخطط في إجراءات المراجعة الخارجية

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2010، ص95 (بتصرف).

3. الفرق بين المحاسبة والمراجعة: الغرض من المراجعة خلق معلومات وبيانات محاسبية، كونها مرحلة تبدأ عندما تنتهي المحاسبة؛ لذلك فهي معنية بفحص القوائم المالية لإضفاء الثقة حول المعلومات، فبالرغم التداخل والترابط بين المراجعة والمحاسبة، إلا أن الفرق واسع بينهما، فالمحاسبة عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تسجل بمقتضاها العمليات التي تتم على المنشأة، وإعداد القوائم والحسابات الختامية، أما المراجعة هي عبارة عن الإجراءات والقواعد والمبادئ التي تنظم فحص هذه العمليات بعد تسجيلها في الدفاتر ثم إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

ومن زاوية أخرى المحاسبة علم إنشائي يبدأ بالعديد من العمليات التي يجريها المشروع وإثباتها في الدفاتر معتمدا على المستندات المؤيدة له، أما المراجعة فهي علم تحليلي يبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المحاسبة حيث يبدأ بالقوائم المالية، ويعود إلى البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها وذلك لأجل التأكد من صحتها"[1] فعمل المحاسب يبدأ بتسجيل كافة العمليات بدفاتر وسجلات المشروع المتمثلة في المستندات المؤيدة للعمليات ثم تحليلها وتبويبها، بينما المراجع يبدأ عمله بما انتهى به المحاسب فيبدأ بالقوائم المالية التي أعدها كونها آخر مرحلة عند المحاسب، فيهتم بالتحقق من صحة ما تتضمنه القوائم من بيانات، فيقتضي به الأمر بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية.[2]
فإن المحاسبة مختلفة عن المراجعة من عدة جوانب تتضح في الجدول الآتي:[3]

[1] تامر مزيد رفاعي، **أصول تدقيق الحسابات**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017، ص ص،15-16.
[2] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية**، ج1، ط1، دار المكتبة الوطنية، عمان،2009، ص44.
[3] **المرجع نفسه**، ص ص45-46.

الجدول رقم (01 –03): الفرق بين المحاسبة والمراجعة

معيار التفريق	المحاسبة	المراجعة
1- مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية.	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية.
2-طبيعة العمل	عمل إنشائي، يبدا بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية	عمل تحليلي إنتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير المراجعة.
3-المدخلات والمخرجات	المحاسبة مدخلاتها: المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات. مخرجاتها: القوائم المالية .	مدخلاتها: القوائم المالية المعدة من المحاسبة. مخرجاتها: تقرير المراجعة.
4-الإستقلال	أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة	وحدة مستقلة عن الوحدة الإقتصادية ولا ترتبط مع الوحدة الإقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الادارة.
5-المبادئ والقواعد	تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية إستنادا إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية.	تتم إستنادا لمعايير المراجعة المقبولة عموما مع مراعاة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
6-من حيث الثقة والدقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مراجع مستقل.	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين.
7-المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة مستندات ودفاتر وسجلات وتقارير مالية.	تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق المراجعة.
8-الوظائف: وظيفتا المحاسبة والمراجعة القياس والاتصال والاختلاف يكمن في طبيعة كل منهما	فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية. الإتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	بينما القياس في المراجعة يهدف إلى التأكد من نتيجة القياس المحاسبي. الإتصال في المراجعة يعتم بإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا يعكس عدالة القوائم المالية.
9-المسؤولية	تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصحيح الأخطاء أو الغش في	مسؤولية المراجعة هي مهنة قانونية تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا

	عمل الإدارة ومسؤوليتها.	يعتبر المراجع مسؤولا عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحص العادي منها.

المصدر: حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية، عمان،2009، ص. ص45-46.

فيرى الباحث أن كل من المهنتين تحكمها ضوابط وقواعد تنظم المهنتين ويخضعان لها، فمجال عمل المحاسبة يعتمد على مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات تتمثل في تسجيل العمليات المالية، ونطاق عملها إنشائي يبدأ بتسجيل الوقائع ومدخلاته تعتمد على مستندات وبيانات أولية ومخرجاته قوائم مالية درجة دقتها منخفضة، تهدف لقياس نتائج الأعمال خلال فترة معينة وعرضها للمهتمين والشخص القائم بها يخضع لتصرفات الجهة التي وضعته، أما مجال عمل المراجعة يعتمد على أوراق عمل خاصة تهتم بتحليل البيانات ونطاق عملها تحليلي، يتمثل في فحص البيانات والمعلومات مخرجات للنظام المحاسبي مدخلات لنظام المراجعة، ونظامها مخرجاتها تقارير درجة ثقتها ودقتها أكبر، تهدف إلى التأكد من نتيجة القياس المحاسبي لعدم إحتمالية وجود الغش والأخطاء، الذي يعكس صحة مزاعم العمل المحاسبي، أما القائم بها يحظى بإستقلال تام؛ لذلك تعتبر المراجعة مرحلة عكسية تأتي بعد إنتهاء عمل المحاسب، ومسؤولية عمل المراجعة تحددها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني، والشخص القائم بها أكبر مسئولية من القائم بالعمل المحاسبي، أما تقرير المراجع يتضمن رأيا فنيا محايدا يعكس عدالة القوائم المالية.

4. الفرق بين المراجعة والفحص: يعتبر المفهومين نفس الشي لدى الكثير، لذلك يجب أن نفرق بين الفحص ومراجعة الحسابات، فالفحص ركن من أركان المراجعة، أما المراجعة تختلف في جميع النواحي عنه من حيث للهدف، والنطاق، ووجوب العقد، والمسؤولية والتقرير والتوقيت،[1] أي أنه يوجد فرق في الإجراءات والمدة الزمنية بين عمليتي الفحص والمراجعة، فيشمل الفحص مدة زمنية أطول ومتلاحقة، أما المراجعة تتضمن مرحلة معينة في فترة ثابتة،[2] فالكثير من المختصين يؤكدون على وجود إختلاف، أما البعض يعتقد أنهما نفس الشيء، فالفحص يعني البحث والإستفسار عن المركز المالي للمنشأة، ومحأولة الوصول لأسباب التلاعب، والإختلاس والشكوك حولها، فنتلخص الفروقات بينهما في أهم النقاط التالية:[3]

[1]زاهر توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص211.

[2]محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2017، ص29.

[3]غسان فلاح لمطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية**، ط1، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 16-17.

- عند القيام بالمراجعة يجب التحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة وتمثيلها للواقع، أما الفحص يتم بوجود غرض ما للقيام به للوصول إلى تحديد الوضع المالي، أو الإستقصاء حول الإحتيال والغش.
- يتم الفحص لعدة سنوات، مثل الموصول إلى أعلى ربح ممكن للمنشأة وغيرها، بينما المراجعة تتم عادة لسنة مالية واحدة.
- يمكن أن يتم الفحص خدمة لأصحاب المصلحة، مثل الوصول إلى حقيقة ما، بينما المراجعة تتم القيام به لمصلحة معينة، مثلا لمصلحة الملاك في حالة وجود إختلاس أو غش أو تزوير.
- لا يحتاج الفحص لتخطيط مسبق، فعند القيام به لأكثر من منشأة يتم إستخدامه نفسه، بينما عند القيام بالمراجعة توضع خطة مسبقة، وتستخدم الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة عليها في بعض جوانبها وليس في الجوهر.
- لا يتطلب الفحص التقرير عن نتائجه، فلا يجب على المراجع أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله من تقديم تقرير نهائي بعد الإنتهاء منه.

الجدول رقم(01-04): الفرق بين المراجعة والفحص[1]

بالنسبة للمنشأة	للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية.	الوصول إلى طاقة الربح والوضع المالي.
من حيث التوقيت	مرة لكل سنة مالية واحدة.	لعدة سنوات مختلفة.
المستفيد من العملية	خدمة لمصحة عدة أطراف خارجية.	خدمة لمصلحة الملاك فقط.
من حيث التخطيط	يحتاج للتخطيط المسبق.	لا يحتاج إلى التخطيط.
نتائج التقرير	نتائجه من خلال التقرير النهائي.	نتائجه توجه إلى طالب الفحص.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على غسان فلاح لمطارنة، ص. ص 16-17

يتضح للباحث من خلال ما سبق، أن هناك فارق جوهري بين الفحص والمراجعة يتمثل في خدمة الجهات التي تستفيد منه عبر تقرير نهائي مكتوب، يهدف للتحقق من سلامة القوائم المالية يوضع تحت تصرف أطراف متعددة لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية المعلومات، أما الفحص ينفرد في الخدمة، إلا عند الطلب للوصول لغرض معين، كما أن المراجعة تحتاج إلى فترة وجيزة وتحتاج إلى

[1] غسان فلاح لمطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 16-17.

عملية تخطيط مسبق خاضع للإحكام والتعديل كما يجب التقرير عن نتائجه، عكس الفحص الذي يحتاج لعدة فترات ولا يحتاج إلى التخطيط، ويستخدم لأكثر من منشأة ولا يتطلب التقرير عن نتائجه.

5. العلاقة بين المراجعة ونظام الرقابة الداخلية: تعرف الرقابة بأنها "الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والطرق والمعايير التي تتبع داخل المشروع وتم ضبطها، والتي من شأنها المحافظة على أصولها والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها، فهي إجراءات مكملة للعمليات للمنشأة سواء من خلال التخطيط والتنفيذ، وتكون فعالة أثناء إجراءات العمل وليس بعدها؛[1] أما المراجعة هي" التحقق من أن العمليات التي حدثت فعلا قد قيدت للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتعبر عن النتيجة الفعلية الحقيقية للمنشأة، وأن الميزانية الختامية في ذلك التاريخ تعبر عن المركز المالي، والمراجع بصفته شخصا خارجيا عنها، فهو يبدأ عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى كفاية ودقة هذا النظام، فإذا ما تأكد من قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة يقوم بتحديد كمية الإختبارات اللازمة لأداء مهمته وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة هذه القوائم والتقارير المالية.[2]

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن المراجع يستطيع من خلال تتبع تدفق المعلومات والمستندات، وأن يفهم ويدرك نظام الرقابة بشكل جيد ومدى فعالية ودقة هذا النظام من خلال تحديد مواطن القوة والضعف في إكتشاف وتفادي حدوث الأخطاء، لذلك تساهم نظم الرقابة الداخلية من خلال ضبط الطرق والإجراءات في حماية الأموال والأصول الأخرى، وضمان دقة الحسابات التي بمقتضاها تحسين الأوضاع داخل المنشأة، ونجاح كفاءة أدائها تسمح للمراجع بتأدية واجبابه على أتم وجه، وينعكس إيجابيا على عملية المراجعة.

6. العلاقة بين المراجعة ومراقبة التسيير: ترتبط أنظمة وإجراءات تسيير المنشأة والحكم على مدى فعاليتها، بمراقبة الأداء على صدق مختلف العمليات، أما أعمال مراجعة الحسابات تهدف للتأكد من صدق صحة المعلومات فمراقبة التسيير تهتم بتقييم الأداء من خلال مراقبة مدى ملائمة الموازنات، ومقارنتها بالنتائج أي مقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع حقيقة النتائج، فلا بد من توفر الوظيفتين معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الإستخدام وربح الوقت[3]، كما تسمح بنجاعة التسيير وترشيد القرار المتعلق بجودة المعلومة المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير، فبقاء ونجاح المنشأة مرهون بمراقبة تسييرها وفق تقنيات عملية حديثة مبنية على تقييم نظم الرقابة الداخلية، وحرص المراجعة الداخلية على سلامة البيانات الواردة في السجلات والدفاتر، لضمان الحصول

---

[1] زاهر عطا الرمحيّ، **الاتجاهات الحديثة وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 116.

[2] أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، منشور على يوميات محاسب ،2008، ص15.

[3] ناصر دادي عدون، **مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، ط2، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص26

على دقة النتائج، التي تهتم مراقبة التسيير بها، لتحديد الإنحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء[1]، ويمكن إبراز الفرق بين المراجعة ومراقبة التسيير في الجدول الآتي:[2]

الجدول رقم (01-05): الفرق بين المراجعة ومراقبة التسيير

معيار المقارنة	المراجعة	مراقبة التسيير
إرتباط بالمؤسسة	له علاقة بالجانب المحاسبي المالي.	لها علاقة بكل الوظائف "تخطيط، تنظيم...
الغرض منه	تقييم مدى الإلتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية.	ملائمة الأهداف مع الوسائل المتاحة.
النتائج المرجوة	نتيجة إكتشاف الخطأ تؤدي للعقاب.	نتيجة إكتشاف الخطأ ينذر بتصحيح الإنحرافات
فترة الأداء	يكون في نهاية العمل بعد تحقق العمليات لمراعاة القوانين و التنظيمات.	يكون في مختلف أطوار ومراحل العمل(قبلية، بعدية) لتقييم أداء المسيرين.
الهدف منه	غير مطالب بالنتيجة الإيجابية، على قدر المطالبة برأيه الفني المحايد.	مطالب بالنتيجة الإيجابية الإثبات الكفاءة والفاعلية.

المصدر: محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017، ص31 (بتصرف).

ويتضح للباحث من خلال ما سبق والجدول أعلاه، ان هناك فارق جوهري بين المراجعة ومراقبة التسيير يمكن في الهدف لكل منهما في المطالبة بتقديم الرأي الفني المحايد في عملية المراجعة، ويكون في نهاية العمل بعد تحقق العمليات لمراعاة القوانين والتنظيمات في مدى الإلتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية، أما مراقبة التسيير مطابية بإثبات الكفاءة والفعالية خلال مختلف أطوار ومراحل العمل مع ملائمة الأهداف مع الوسائل المتاحة.

[1]Claude Alazard, Sabine Separi**, control de gestion**, 5eme édition, dunod, paris, 2001, p591.

[2]محمد أمين لونيسة، **مرجع سبق ذكره**، ص31 (بتصرف).

7.تعريف المراجعة: كان قدماء المصريين والرومان، يعقدون جلسة إستماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت عال،[1]فالمراجعة بمعناه اللفظي Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تملا على المراجع، أما بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا، للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية[2].

- فقد عرفت بأنها "فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المنشأة صحيحة وواقعية، ويقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية، وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية، وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج.[3]
- تعرف أيضا المراجعة بأنها "جمع وتقييم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل شخص قانوني مستقل ومؤهل،[4] أو بأنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر، الخاصة بالمنشأة قيد المراجعة فحصا إنتقاديا منظما من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[5]
- وعرفت أيضا بأنها" الفحص النقدي الذي يهدف إلى ضمان أن نشاط المنشأة يعكس مدى صدق البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها، ومدى الحكم والإشراف على التسيير"[6]
- كذلك تعرف بأنها "نشاط يطبق بكل إستقلالية بإتباع إجراءات مترابطة ومعايير للفحص، بهدف تقييم مدى ملائمة التشغيل الكامل للإجراءات الإدارية في المنشأة بالرجوع إلى تلك المعايير وضمان مدى صدق البيانات المالية[7]، فالمراجعة يتضمن وظيفتين أساسيتين هما:

* الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.

* إيصال المعلومات التي يحصل عليها المراجع، والتي تعتبر كمنتج نهائي للمراجعة متمثلا في تقريره، حيث تكمن القيمة المضافة لوظيفة المراجعة في مساعدة مستخدمي المعلومات على إتخاذ قراراتهم بناء على جودة ونوعية المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجع.[1]

---

[1]Renard Jacques, **théorie et pratique de l'audit interne**, 3eme edition, édition d'organisation, paris 2000, p27.

[2]أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتاكيد**، ط2، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع،2015، ص25.

[3]زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص17.

[4] حسين يوسف القاضي، وآخرون، **أصول المراجعة**، جزء1، ط1، مطابع جامعة دمشق، سوريا2014، ص21.

[5]رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 24.

[6]Redakhelassi, **l'audit interne : audit opérationnel**, édition houma, alger 2005, p 2.

[7]Jean Charles Becour, Henri Bouquin, **audit opérationnel,** 3eme edition, economica, paris 2008, p12.

– أما الجمعية المحاسبية الأمريكية(AAA) عرفتها بأنها "المراجعة عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[2]

– فالمراجعة علمية تمثل في مجموعة من المبادئ، والمعايير والقواعد، والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة"[3]

– فالمراجعة هي النشاط الذي يشرح بشكل إستقلالية الإجراءات، ومعايير الإختبارات والحسابات ومدى مطابقتهما للواقع، وضمان سير جزء أو كل الأنشطة الداخلة في التنظيم الذي يعكس هذه المعايير"[4]

– كما تعرف المراجعة كونها" إختبار تقني صارم وبناء يقوم به مهني مؤهل ومستقل، من أجل إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنشأة وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين، والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية للمنشأة ونتائج لأعمالها"[5]

– وعرفها كل من(JAMES & ALVIN) المراجعة على أنها "مراجعة الحسابات هي جمع وتقييم الأدلة حول المعلومات لتحديد والتقرير على درجة التوافق بين المعلومات والمعايير الموضوعة، وينبغي القيام بمهمة المراجعة بواسطة شخص مهني مؤهل ومستقل"[6]

– وتعرف أيضا على أنها "التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وحتى يتم التدقيق بكفاءة يجب أن يعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة، تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها"[7]

بالإضافة إلى أن الهدف من مراجعة البيانات هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محدد، وأن العبارات

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص15.

[2]محمد سمير الصبيان، محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط1، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

[3]خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، ط1، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،1998، ص9.

[4]Henri Bouquir, Carlesbècour, **l'audit opèrationnel, economica**, paris ,1996, p08.

[5]Lionnal Collins et Gerrard Valin : **audit et contrôle interne, principes objectifs et méthodes**, opcit, p58.

[6]الفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة عبد القادر الدبسطي، **المراجعة مدخل متكامل**، ط3، دار المريخ، السعودية، 2008، ص 9.

[7]توماس وليم وهنكيامرسون، تعريب ومراجعة أحمد ماجد حجاج وآخرون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989، ص23.

المستعملة لبيان رأي المراجع تعبر بصورة حقيقية وعأدلة، أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي للمنشأة"[1]وتشمل أهم العناصر الأساسية التالية:[2]

أ. الفحص: التأكد من سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها، وتبويبها، الخاصة بالأحداث المالية للمشروع، من خلال القياس باللجوء إلى أدلة إثبات مختلفة للتأكد من سلامة القياس.

ب.التحقيق: إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات النهائية، كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، فالفحص والتحقيق وظيفتان متلازمتان يتيحان للمراجع إمكانية إبداء رأيه من خلال إثبات صورة عأدلة تعكس حقيقة نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

ت.التقرير: بلورة لحقيقية نتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم لمن يهمه الأمر من الأطراف المعنية سواء كانت داخل أوخارج المنشأة، فهو مرحلة نهائية من عمليه المراجعة تعبر عن وجهة نظر المراجع على ما أسفرت إليه عملية القياس.

فمن خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف عن المراجعة بأنها "فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصاً إنتقاديا منظما، يقوم به شخص مستقل للتأكد من إنسجام المعايير المتعارف عنها، والغرض منه إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة ودلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة".

الفرع الثاني خصائص المراجعة

أصبح من الصعب على المراجع في هذا العصر أن يقوم بعمله بكفاءة وفاعلية دون أن يكون ملما بالمفاهيم، والمبادئ والنظم الآلية الخاصة بمعالجة البيانات المحاسبية، وذلك من أجل تحديد خطة وتحديد إجراءات للمراجعة، وبرامج للوصول لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية.[3]

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، ط01، فلسطين،2002، ص26.

[2]عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، ط1، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية،1990، ص ص4-5.

[3]موسى علي محمد، **إثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر وجودة المراجعة**، مجلة كلية الإقتصاد للبحوث العلمية، كلية الاقتصاد، جامعة الزأوية، ليبيا، العدد 04، 2019، ص04.

1. خصائص المراجعة: هناك مجموعة من الخصائص للمراجعة هي:

أ. عملية منظمة ومنهجية: القيام بإجراءات منطقية والتخطيط لعملية المراجعة مسبقا، وفق إطار نظري يحكمها وإمكانية تعديله كلما تطلب، لتحقيق الغرض منها المتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير.

ب. جمع الأدلة القرائن وتقييمها بموضوعية: نتيجة إختلاف العمليات داخل وخارج المنشأة فتختلف معها الأدلة والقرائن فتوجد بيانات محاسبية واردة الدفاتر والسجلات، يتم الحصول عليها من خلال المراسلات، الملاحظات، والاستفسارات، مما يلتزم المراجع الحياد في عملية جمعها وتقييمها، وذلك بفحص القواعد والأسس الخاصة بالتأكيدات.

ت. التوافق والتطابق: المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون متجانسة ومتوافقة، وفقا لما نصت عليه المعايير المحددة عند **إبداء** المراجع رأيه حول تطابق البيانات مع المعايير المقررة، يجب أن يستند على أدلة **إثبات** تدعم تقريره حولها.

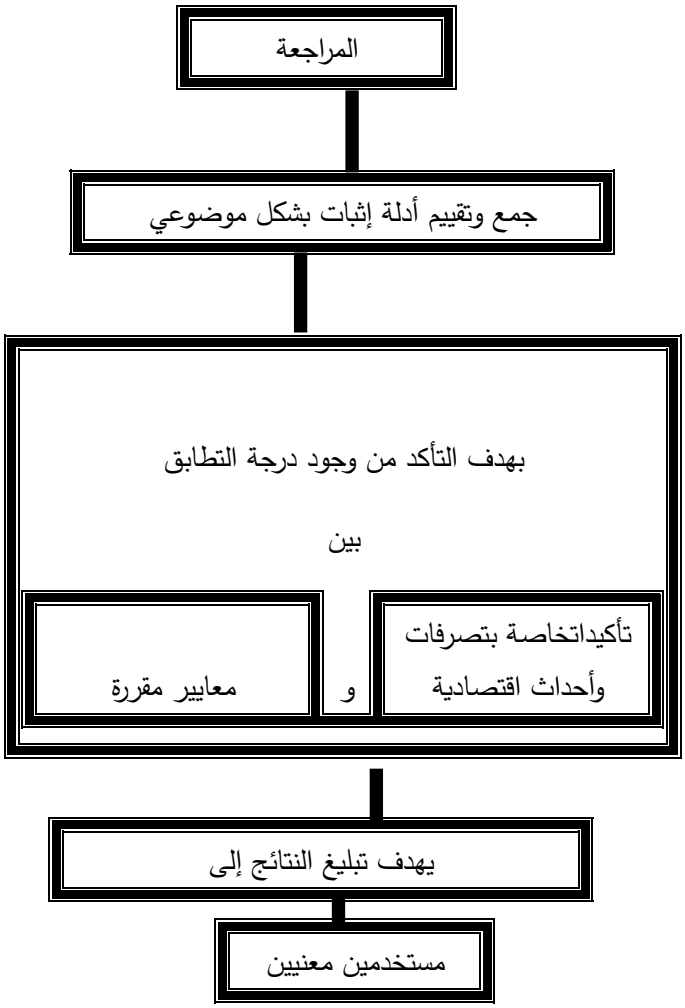
ث. المعايير المقررة: عبارة عن مقياس يستطيع المراجع الحكم على التأكيدات التي أقرتها الجهة التشريعية أو الجهة المختصة، كمؤشر للأداء في مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة، والمتعارف عنها الصادرة عن الجهات المتخصصة أو الجهات التي الزمتها فتقوم بما يلي:

ج. تبليغ الجهات المعنية بنتائج المراجعة: يعد المراجع تقريرا مكتوبا يشير فيه لعملية التأكيد والتطابق، ويوضح رأيه في حصيلة النتائج النهائية ويعبر عن مدى عدالة القوائم المالية.

د. المستخدمين المعنيين: يوجه إليهم التقرير ويستفيدون من نتائج عمية المراجعة، ويعتمدون عليها لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكد**، ط1، دار النهضة العربية، مصر، 2008، ص48.

الشكل رقم (01 -01) الخصائص المرتبطة بمفهوم المراجعة[1]



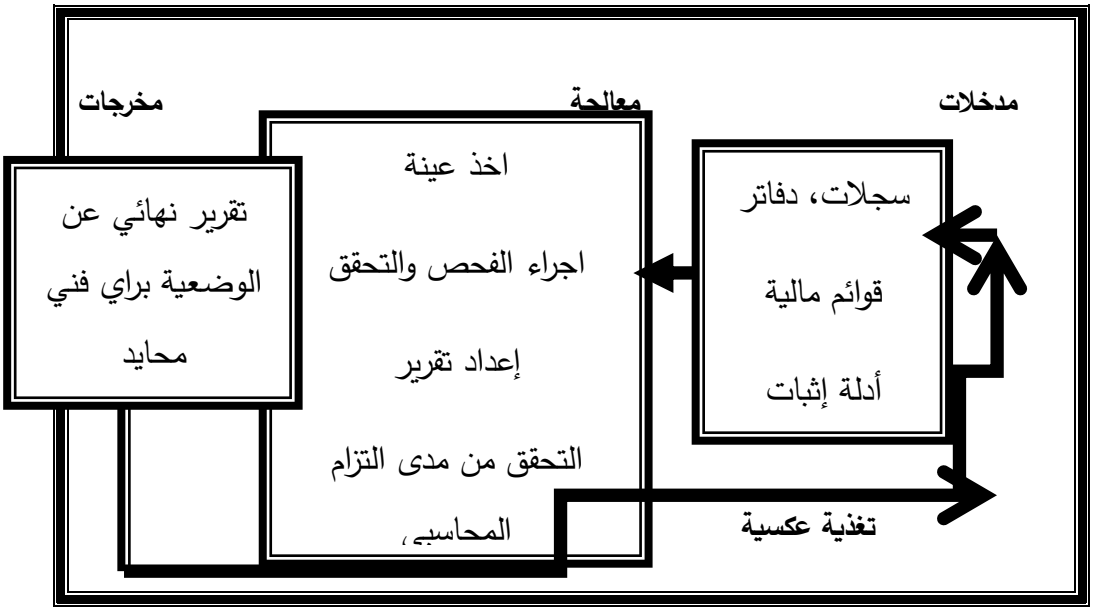
المصدر: أمين السيد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص20.

يتضح من الشكل أعلاه بإن علمية المراجعة لابد أن تشتمل على عملية جمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعي ودون تحيز للوصول إلى أهداف التي وضعت لإجلها والتاكد من مدى توافق عملية تسجيل الأحداث مع المعايير المحاسبية المتفق عليها والوصول إلى نتائج وتبليغها للأطراف المعتمدة على عملية المراجعة.

[1]أمين السيد أحمد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص20.

فالمراجعة تعمل على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل مؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى تماثل المعلومات المتعلقة بالمنشأة بالواقع وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة ويتمثل هذا في الشكل التالي:[1]

الشكل رقم (01 -02): تجميع الأدلة



المصدر: حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص22

يتضح من الشكل أعلاه، بأن علمية المراجعة عبارة عن نظام متكامل يبدأ بفحص الدفاتر المتضمنة عملية تسجيل الأحداث للحصول على أدلة إثبات للوصول إلى مدى الإلتزام بتطبيق القواعد المحاسبية، والقوانين، والوصول إلى نتائج تتبلور في تقرير نهائي يعبر عن رأي فني محايد عن الوضعية المالية.

2.طرق المراجعة: تتضمن عملية المراجعة إستعمال عدة طرق منها:[2]

أ. الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بالمشروع، ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، إضافة لإستخدامها في القيام بعمليات الجرد لمختلف الأصول.

ب. التفتيش: يطبق في مراجعة الإستثمارات المالية والأصول، لتقرير وجودها الفعلي، وتستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، والإيرادات، والمصاريف، وما يشابها من بنود.

---

[1] محمد حولي، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص22.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية**، ط2، دار وائل، عمان،1996، ص ص14-15.

ت. التعزيز: التأكد من أرصدة الحسابات، وصحة مبالغ العمليات مع أطراف خارج المنشأة، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجه.

ث. المقارنة: تطبق على أرصدة الحسابات، والبيانات المالية الجارية، ومقارنتها مع بيانات مشابه تخص فترات سابقة أو لاحقة، وتوضيح الأسباب الكامنة وراء أي تغير هام.

ج. التحليل: تطبق إجراءات التحليل على الحسابات، والبيانات الجارية، والبنود بالقوائم المالية، والربط بينها للوصول لإستنتاج، وتقرير مدى الإعتماد عليها وصلاحية نشر المعلومات عن المنشأة.

ح. الإحتساب: يطبق على إحتساب البيانات المقدمة، التي تم إحتسابها يدويا، أو عن طريق الحاسوب من قبل العميل في لجوء المراجع إلى إعادة احتسابها.

خ. الإستفسار: تطبق على الأمور والقضايا، التي يصعب التحقق منها، ولها أثر متوقع على المركز المالي والتي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، حيث يقوم المراجع بالاستفسار عنها من جهات إدارية عند وجود إبهام وتناقض بها، وينصح بأن يكون هذا الإستفسار كتابيا.[1]

3. طبيعة المراجعة: تعبر القوائم المالية عن مزاعم إقتصادية معينة تقدمها الإدارة، فربما يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف بين معدي المعلومات المالية، وبين الأطراف الخارجية المستخدمة للمعلومات، فلذلك يحتاج المستخدم لها إلى طرف مستقل للحكم على مدى صدق وشمولية هذه المعلومات، فقد ظهرت مهنة المراجعة الحيادية لتلبية حاجة الفحص الحيادي للبيانات المالية، والتحقق من صحة مزاعم الطرف المعد لها، وطمأنة الطرف الآخر، كما يجب أن تستند إلى قواعد ومعايير منطقية تحدد القصد بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها.[2]

4. الطلب الإقتصادي للمراجعة: تتسم بيئة المراجعة بالمنافسة الحادة، مما ينعكس على مهنة المراجعة ويترك أثر على أطراف عملية المراجعة من حيث مقدم الخدمة، أو طالب خدمة المراجعة، فمقدم خدمة المراجعة مطالب بالإستجابة لمعطيات السوق وضغوطه، فالعميل يفضل أن يحصل على خدمة المراجعة بأعلى جودة وأقل الأسعار،[3] نتيجة لذلك شهدت إزديادا مضطردا في كمية المعلومات المتاحة لمتخذي القرار من خلال القوائم المالية المنشورة، وغالبا ما تحتفظ الشركات ببيانات كبيرة توفر معلومات متنوعة، تتعلق بالعملاء والموردين وغيرهم، ففي كل الظروف توجد حاجة للتحقق من مدى مصداقية المعلومات، وإمكانية الوثوق فيها، فقد أضافت المراجعة درجة المصداقية في القوائم المالية نتيجة وجود أسباب كثيرة كان لها تفسيرات عديدة للطلب على المراجعة وخدمات المراجع خاصة منها:[4]

---

[1] زاهر عطا الرمحي، **مرجع سبق ذكره**، ص49.

[2] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، ط1، دار المسيرة، عمان،2011، ص ص48-49.

[3] علي ابراهيم طلبة، **نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد 3، 2002، ص ص97-130.

[4] حاتم محمد الشيشيني، **اساسيات المراجعة**، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ص ص،08-10.

أ. التفسير الأول: هو تفسير القانوني، حيث تنص معظم القوانين على مراجعة القوائم المالية للشركات من قبل مراجع مستقل، وخاصة التي يجأوز رأسمالها أو صافي ربحها مبلغ معين.

ب. التفسير الثاني: نظرية رجل الشرطة، حيث ينظر للمراجع بأنه شخص مسؤول عن إكتشاف التلاعب، مثل رجل البوليس الذي يسعى لإكتشاف الجريمة ومنعها، فخلال سنة 1940 كان المراجع مسؤول عن التحقق من الدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالدفاتر، وإكتشاف التلاعب إلى غاية القرن الحادي والعشرون، ومع إزداد الجدل حول مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والتلاعب، تحول دوره من إكتشاف التلاعب إلى التحقق من عدالة القوائم المالية.

ت. التفسير الثالث: نظرية الوكالة التي تشير أن غالبية الشركات، كان يمتلكها ويديرها شخص واحد خاصة في بداية القرن التاسع عشرون، ولكن مع ظهور الثورة الصناعية وإزدياد الإستثمارات المالية التي فاقت قدرة أي شخص، حيث ظهرت شركات المساهمة وإنفصال الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية مما شكل خطر للملاك حول إعداد القوائم المالية مما جعلهم يعتمدون على إستخدام أساليب رقابية وخطط تعمل في توجيه المديرين نحو صالحهم.

ث. التفسير الرابع: نظرية الثقة قام بوضعها الأستاذ الهولندي Limperg في أوآخر القرن العشرين، ينظر إلى الطلب على المراجعة بأنه نتيجة مباشرة لإدارة الشركة في المقابل يطلبون مساءلة الإدارة، عما قامت به نيابة عنهم والمعلومات التي تقدمها تكون متحيزة لصالحها، بسبب إحتمال تعارض مصالح الإدارة مع ذوي المصالح في المنشأة، لذلك يطلب من المراجع بمراجعة هذه المعلومات لإضفاء درجة الثقة والمصداقية فيها.

ج. التفسير الخامس: خطر المعلومات، ويتمثل في أن القوائم المالية غير دقيقة ذلك لوجود خطر المعلومات، وهذا إحتمال أن المعلومات تكون أستخدمت في إتخاذ القرارات كانت معلومات غير دقيقة، فتتمثل أسباب خطر المعلومات في الآتي:

– **البعد عن المصدر المعلومات:** يتعذر حصول متخذ القرار على معلومة من مصادرها الأولية، وقد يعتمد على معلومة قدمها الآخرون مما يزيد إحتمال وجود مغالاة لبعض بنود القوائم المالية.

– **تحيز ودوافع مقدم أو معد المعلومات:** تقديم معلومات بواسطة شخص له أهداف تختلف مع أهداف متخذ القرار، فإنه قد يتعمد إلى تعديل المعلومات بما يحقق أهدافه، أو قد يكون السبب هو تفاؤل معد المعلومات بالظروف المستقبلية أو رغبة منه في التأثير على مستخدم المعلومات بطريقة ما.

– **زيادة حجم البيانات:** كلما كبر حجم المنشأة إزدادت عملياتها الإقتصادية، فيزداد إحتمال أن تسجل المعلومات بطريقة خاطئة في السجلات.

– **وجود عمليات تبادل معقدة:** تزداد الصعوبات كلما تتعدد العمليات، وتنوع صناعات العمليات بين المنشآت في الدفاتر المحاسبية بشكل جيد، فصحة المعالجة المحاسبية لاقتناء منشأة بواسطة منشأة أخرى

مسألة محاسبية معقدة ومهمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة في الإفصاح الملائم عن المشتقات المالية في ظل التوصية.[1]

5. زيادة الدعأوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة القانونية: إن الزيادة في عدد الدعأوي القضائية المرفوعة من قبل مستخدمي القوائم المالية في الوقت الراهن، أحاط المهنة بشكل عام بنوع من فقد الثقة والمصداقية، مما أنعكس على إنخفاض مستوى جودة المراجعة، إضافة إلى أن تدخل القضاء وغيره في تفسير وتحديد معايير المراجعة، ومدى بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة، يمثل مشكلة حقيقية من جهة نظر المهنة، حيث تكبدت مكاتب المراجعة نفقات باهضة في كثير من دول العالم، خلال السنوات الماضية من جراء الدعأوي القضائية وامتدادها على دور مهنة المراجعة الفعال في نشاط الأسواق المالية، فقد أكدت دراسة للإتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1998، أن الدعأوي القضائية أثرت سلبا على دور مهنة المراجعة في أسواق المال ويتعلق هذا التأثير بالجوانب التالية:

– رفض مكاتب المراجعة قبول العملاء الذين يمثلون مخاطر مرتفعة عملية المراجعة، مما أوجد صعوبة لهؤلاء العلاء في ايجاد مراجع لحساباتهم.

– مقأومة المراجع الخارج بشدة للقبول بتوسعه دور المراجعة.

– زيادة تكاليف خدمات المراجعة.

– تقويض مهنة المراجعة.

6. التوسع في إستخدام نظم الحواسيب الإلكترونية من قبل العملاء

شهد التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة جديدة لمراجع الحسابات، وفرض عليه تحديات كبيرة إنعكست على المراجعة التقليدية في تغير إجراءاتها وأساليبها، مما يحقق هدف المراجعة بكفاءة وفعالية، ويقابل الأعباء الإضافية الملقاة على عاتقه، ويمكن توضيح أهم الأثار المترتبة على التشغيل الإلكتروني للبيانات على عمل المراجع في الآتي:

صعوبة تتبع دليل المراجعة نتيجة إختفاء الأدلة التقليدية، وسهولة إدخال المعلومات عن بعد وإرتكاب حالات الغش والتلاعبات معها نتيجة الفيروسات الموجودة في الكمبيوتر.

أدى النمو المتزايد لتكنولوجيا المعلومات إلى زيادة خطر المراجعة، وذلك من خلال نتائج الدراسة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز عام 1996 ، أن إستمرار النمو والتطور التكنولوجي للمعلومات يمثل أحد الأسباب التي تؤدي إلى إرتفاع معدل الغش في الشركات، والذي بات تحديا كبير لمنعها[2]، وأصبح مراجع الحسابات يواجه تحديات في منع الغش إلى جانب ضرورة اعادة تأهيله وتدريبه لكي يتعامل معها، ومدى التأكيد الذي يقدمه المراجع حول خلو القوائم المالية من حالات الغش والتلاعب التي تتم عبر الأجهزة.

[1]FASB, financial accounting standad board statements no :133

[2]AS; cited by: GAO; ICAEW, Tanking fraud seriously;(ICAEW); January.1996. p.69.

7. إستخدام شبكة الأنترنت في التجارة الإلكترونية: ساهم التطور التكنولوجي في مجال الحاسبات، وإستخدام شبكة الأنترنت في تبادل المعلومات بسرعة وبأقل تكلفة، لذا توجهت إليها الشركات لعرض تقاريرها المالية عبر شبكة الأنترنت على غرار عرض نشاطها، مما سمحت للمستخدمين الإطلاع على التقارير المالية المرفقة بالملاحظات وتقارير المراجعين بشكل مباشر، حيت فرضت التطورات على المراجع إلتزامات جديدة فالتأكد من مدى مصداقية هذه التقارير وتغيير أدوات وأساليب المراجعة، وكذلك التحقق من أدلة المراجعة وأساليب تقييم الرقابة الداخلية، نظرا لتزايد اخطار المراجعة بسبب سهولة إختراق الأنظمة في الشبكة وسهولة التلاعب بالبيانات وتزويرها، وأي إهمال من المراجع يؤدي بالزيادة في الدعأوي القضائية ضده نتيجة الفشل في إكتشاف حالات الغش والتلاعبات، التي أدت إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.[1]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

الفرع الأول: أهمية المراجعة

تتمثل وظيفة المراجعة في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية، أما مسؤولية المراجعة تتمثل في إضفاء المصداقية عليها عن طريق عملية المراجعة، فبذلك يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية.

1. أهمية ومستقبل المراجعة الخارجية: نتيجة لتعقيد الأعمال وتعقد عمليات المنشأة إزدادت أهمية المراجعة نتيجة كثرة حجم المعلومات التي يحتمل أن تسجل بالخطأ، فمن أجل الإعتماد على المعلومات يجب أن تخضع للمراجعة لكي يمكن الإعتماد عليها ولتتسم بالمصداقية كون إدارة المنشأة قد تحدث تلاعب وغش يشكل حدوث مخاطر حول المعلومات، مما يدعى وجود أهمية للمراجعة تساهم في تخفيض المخاطر بإعتبار مجال الأعمال أصبح أكثر تعقيدا زاد إحتمال استخدام متخذي القرار معلومات لا يعتمد عليها نتيجة وجود معلومات متحيزة بسبب دوافع شخصية لمعديها، كذلك صعوبة إيصال معلومات مباشرة والإعتماد عليها التي يقدمها الآخرون فيزداد إحتمال وجود التحريف المتعمد والغير متعمد بسبب الحجم الكبير للبيانات وتعقد عمليات التبادل تسفر صعوبة التسجيل السليم المعاملات.[2]

2. الأسباب التي أدت إلى الإهتمام المتزايد بعملية المراجعة: تهدف المراجعة إلى خدمة فئات متعددة من داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، لذلك تعتبر المراجعة وسيلة تعتمد عليها الفئات من خلال التقرير النهائي لعملية المراجعة في إتخاذ القرارات الرشيدة ورسم الخطط المستقبلية، فيما يلي:

---

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، ط3، الأمين للنشر، صنعاء،2011، ص30.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2007، ص ص2-3.

- ✓ تعتمد إدارة المنشأة كليا على البيانات المحاسبية المراجعة من قبل طرف مستقل في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
- ✓ يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المراجعة لإتخاذ القرار الرشيد في توجيه مدخراتهم وإستثماراتهم.
- ✓ إعتماد الحكومة على القوائم المالية المراجعة في عدة أغراض كالتخطيط والرقابة وفرض الضرائب.
- ✓ تعتمد الهيئات المالية على القوائم المالية المراجعة من قبل طرف محايد لمعرفة الوضع المالي للمنشآت التي تطلب قروض أو تسهيلات ائتمانية.[1]

3. الأطراف المستفيدين من عملية المراجعة: كما تظهر أهمية المراجعة في أنها وسيلة تخدم فئات متعددة تعتمد كثيرا على البيانات المالية التي إعتمدها المراجع المستقل، وهذا تلبية لإحتياجاتهم من المعلومات التي تخدم مصالحهم وأهدافهم، هم:[2]

أ. إدارة المنشأة: بالرغم من خضوعها للمراجعة إلا أنها أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لغرض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمالها.

ب. الملاك أو المساهمين: يعتمدون ويستدلون بالقوائم المالية لمعرفة الوضع المالي للمنشأة ومدى صدق المركز المالي لإتخاذ قراراتهم في توجيه مدخراتهم وإستثماراتهم لتحقيق عائد أكبر.

ت. المستثمرون الحاليون والمرتقبون: مراقبة تصرفات إدارة المنشأة والتأكيد عن صحة وسلامة القوائم المالية من قبل المراجع يطمئن المستثمرين حول أموالهم.

ث. المؤسسات المالية وأجهزة الدولة: تلبي البيانات التي تصدرها المنشأة عدة أغراض مثل متابعة النشاط الإقتصادي ووضع الخطط وسياسات الدولة الإقتصادية فأعمال أجهزة الدولة مبنية على بيانات موثوقة قام بفحصها وتدقيق بياناتها فحصا دقيقا أطراف محايدة وإبداء رأي فني محايد وعادل لتعتمدها الدولة.[3]

ج. الموردون: يعتمدون على تقرير المراجع لضمان تحصيل حقوقهم من خلال صحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي وقدرة الوفاء بالإلتزام ودرجة السيولة لدى المنشأة.

ح. الزبائن: يكونون ملمين بالمعلومات لمعرفة إستمرارية المنشأة خاصة عند إرتباطهم بمعاملات طويلة الأجل للإعتماد عليها كمورد أساسي في عمليات التموين.

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص39.

[2] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007، ص ص13-14.

[3] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 10.

خ. الموظفون: يهتمون بالمعلومات المتعلقة بالإستقرار وأرباح أرباب عملهم، فيتمكنون من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافئات، ومزايا التقاعد وتوفر فرص الترقية.[1]

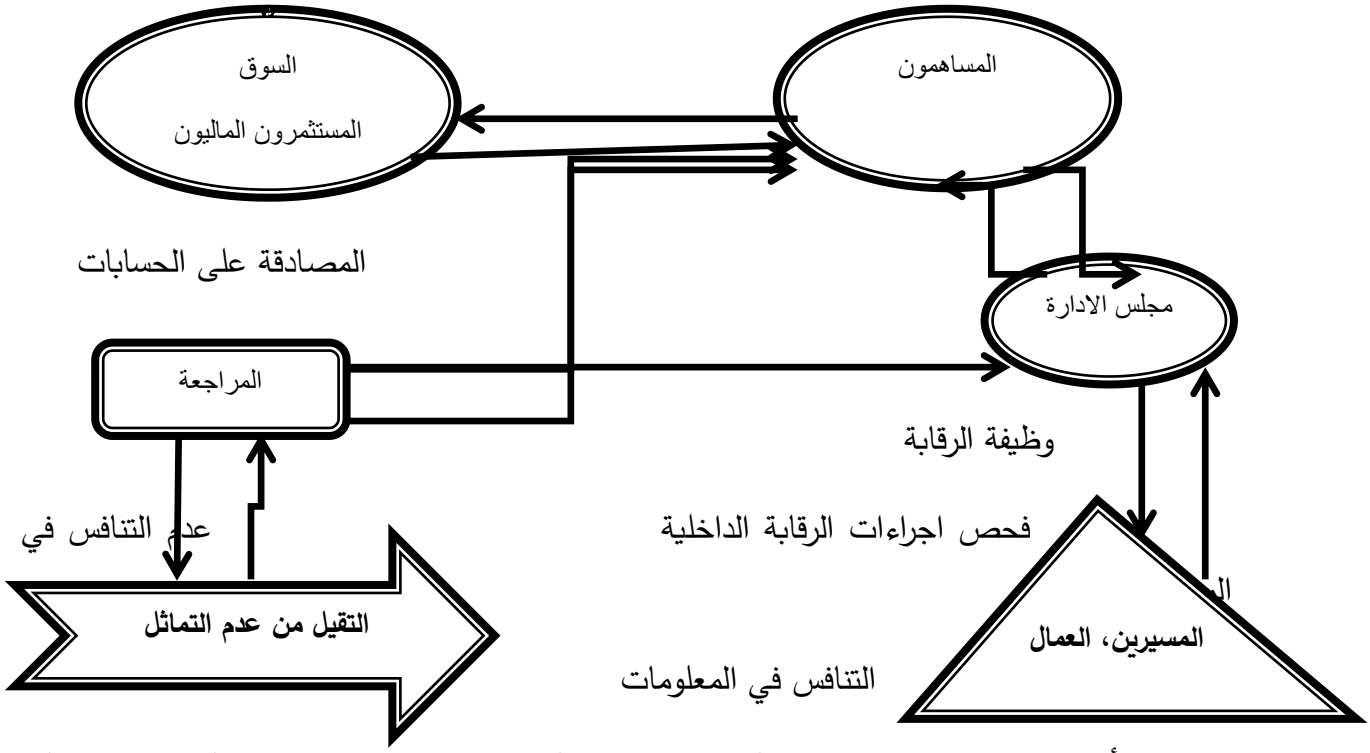
د. الباحثون والمتمدرسون: يعتمدون على القوائم المالية كمصادر ومراجع مهمة في جمع المعلومات لبحوثهم وأن مصداقيتها تكون أعلى عندما تكون موقعة من طرف المراجع الخارجي.

ذ. النقابات والجمعيات المهنية: لغرض التحقق من سير أعمال المنشأة وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة كما يعتمد ممثلو الموظفين والعمال على النتائج المالية المراجعة عند القيام بالتفأوض مع الإدارة حول مرتباتهم ونصابهم من الأرباح.

ر. **جهات أخرى:** هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع ووجود قوائم مالية مدققة، كشركات التأمين في حال تعويض الخسائر والشركاء في حال دمج الشريك الجديد أو اندماج المؤسسات مع بعضها البعض مما يعطي التدقيق صورة لتحديد قيمة للأصول وإلتزامات وشهرة المحل وغيرها.

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2011، ص 10.

الشكل رقم (01-03): أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية[1]



المصدر: أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2007، ص12.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى إكتشاف الغش والتلاعب، والأخطاء على مستوى الدفاتر والسجلات المحاسبية، ثم بدأ الإهتمام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، وبعدها تطورت أهداف المراجعة بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومة، باعتبارها أصبحت الركيزة الأساسية في إتخاذ أي قرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، من بين هذه الأهداف:

- تقوم المراجعة بإكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي من يمكن أن يحدثه الموظفين في المنشأة.
- يمكن للمنشأة أن تحصل على قروض والسلف بسهولة إذا كنت حساباتها مدققة.

[1]أحمد نقاز، **دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات**، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، 2007، ص12.

- يمكن تحديد ضريبة على الدخل على المنشأة بسهولة وبوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها عند بيع المنشأة، يمكن تحديد ثمن شراءها بسهولة في حالة وجود سجلات وحسابات قد تم مراجعتها.
- تساعد الحسابات المراجعة في حالة نشوب الخلاف بين المنشأة والعاملين حول الأجور والرواتب تحديد التعويضات عند وجود حسابات مدققة جيدا.
- المراجعة أفضل وسيلة للحكم على مدى إلتزام المنشأة بالإحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعول بها.
- يمكن للمنشأة أن تستفيد من خبرة المراجع الذي يقوم بإستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصح والمشورة، فيما يخص الخلل وموطن الضعف في النظام المحاسبي والإداري للمنشأة.[1]
- ميزة المراجعة تتمثل في كونه نظاما يؤكد أن الشركة إلتزمت أو خالفت دستور المحاسبة، كون المراقب يراقب الأمور عن كثب ويبلغ عن أية مخالفات وأنه لا يستطيع أن يمنعها ولكنه بمجرد علم الآخرين بأنه قد يردع عن إرتكاب أية مخالفة، ويعطي ثقة للآخرين بهذا وجعلهم يعتمدون على المعلومات التي راقبها بشكل مهني متخصص مما يجعل القرارات المبنية على تلك المعلومات قرارات ناجعة.[2]

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عدة عوامل في الفترة الأخيرة، ولقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897، الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية المراجعة ككل، وهي العبارة المشهورة " إن المراجع هو كلب حراسة لا كلب حاسة يقتدي لإقتفاء أثر المجرمين"، ويمكن تحديد أهداف المراجعة بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.[3]

فتهدف المراجعة الخارجية إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية وموضوعية عن نتائج المراجعة من خلال مايلي:

- الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، تحديد مواطن الخطر.
- مطابقة القوام المالية مع سلامة ما هو مسجل بالدفاتر، لإبداء رأي فني محايد.
- مراقبة الخطط المبرمجة ومتابعتها للوصول إلى الأهداف المرجوة وتقييم نتائج الأعمال.[4]

بصفة عامة يمكن القول أن المراجعة الخارجية تتضمن أهداف تقليدية وأخرى حديثة تنحصر في ما يلي:[1]

---

[1] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص39.

[2] ظاهر شاهر القشي، **مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية**، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، عزة، 2009، ص14.

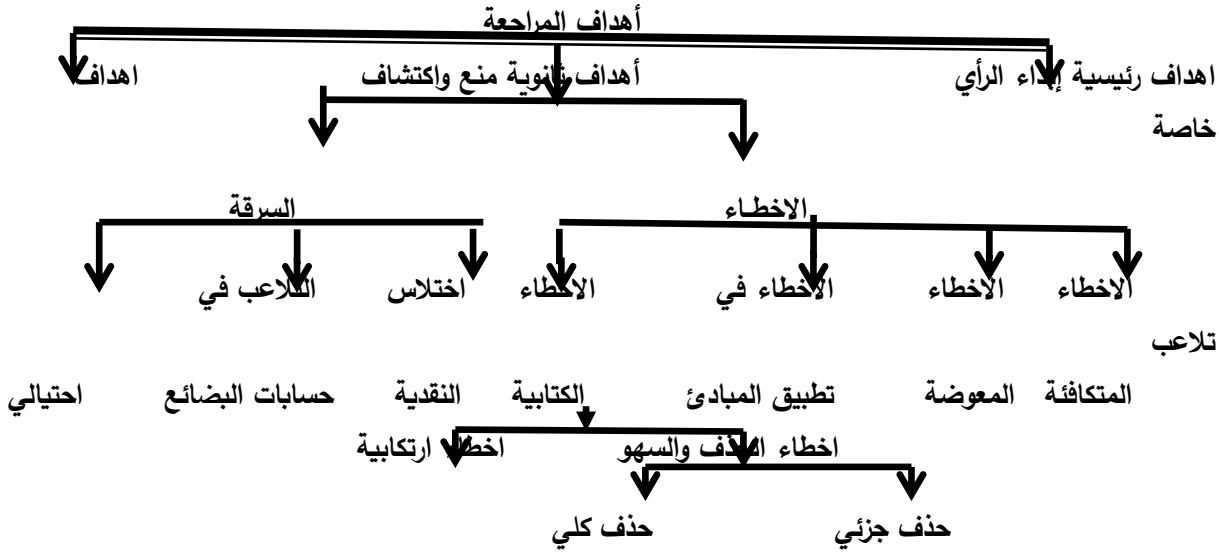
[3] سامي محمد الوقاد، محمد وديان لؤي، **تدقيق الحسابات**، ج1، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص،23-24.

[4] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، ط2، الدار الجامعية، بيروت،2007، ص234.

1. **أهداف تقليدية:** تتمثل الأهداف التقليدية في مايلي:
   - التأكد من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليه.
   - إبداء رأي فني محايد إستنادا على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية.
   - إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو التلاعب في الحسابات.
2. **أهداف الحديثة:** تطلب من المراجع تقديم خدمات أهم من إكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية حققت أهداف حديثة تتلاءم مع بيئة الأعمال الحالية.
   - مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد معالجة أسباب الإنحراف.
   - تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
   - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
   - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما يمكن حصر الأهداف التقليدية لمراجع الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-04): الأهداف التقليدية للمراجعة[2]



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، ص 18.

[1]خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص ص14-15.

[2]غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

من خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن إستخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

- **الشمولية:** يجب أن تترجم الوثائق والكشوفات حقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتقييدها وثبت أن المنشأة حققتها فعلا وذلك بوجود وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة يستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية، ويتطلب ذلك ما يلي:[1]
  - يجب أن تدعم العمليات وتؤيد بنظام رقابة داخلية جيد، فتتعلق مسؤوليته المراجع بدراسة وتقييم كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر.
  - التأكد من ملائمة العمليات التي نتج عنها أرصدة بتأييد مستندي بإختلاف طبيعة النشاط.
- **الوجود:** يجب أن يتأكد المراجع من كل العمليات المسجلة والعناصر المادية في المنشأة بأن لديها وجود مالي وأن العناصر الأخرى لها حقيقة مادية، وأخذه في الحسبان تكلفة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة للتحقق من وجود كل بند من البنود بالقوائم المالية.[2]
- **الملكية:** وجود مستند بحوزة المنشأة يثبت الملكية القانونية للأصول الظاهرة في الميزانية، ولا تدمج الأصول عناصر ليست لها ملكية ولكنها موجودة في الخارج تم تسجيلها، وتعتبر الحقوق التي ليست ملك لها، ويعتبر إلتزامات خارج الميزانية يجب أن قيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.
- **التقييـــــــم:** تقيم العمليات التي حدثت بصفة ثابتة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من دورة إلى أخرى.
- **التسجيل المحاسبي:** الإعتماد على طرق صحية وثابتة في تسجيل العمليات التي تمجمعها وإحترام المبادئ المحاسبية المتعارف من دورة إلى أخرى.

---

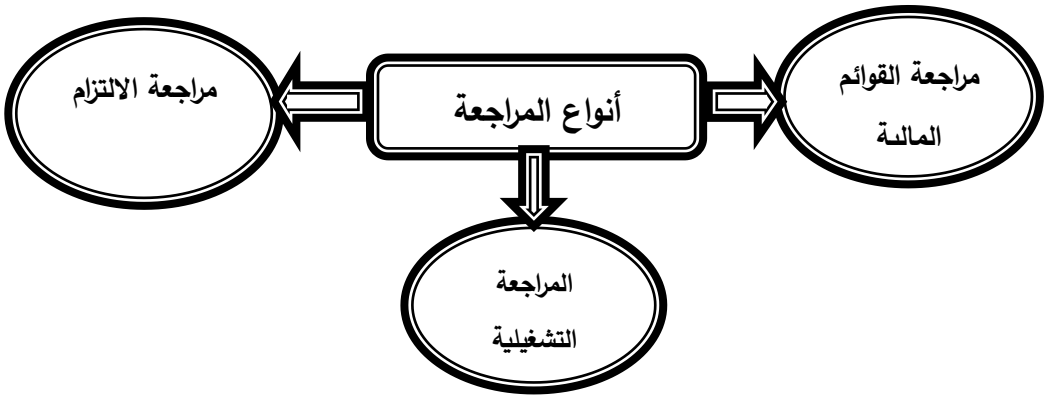
[1] أمين السيد احمد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة**، بدون نشر، 2000، ص19 متاح www.askzad.com\\http

[2] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية**، بدون نشر، 1999، ص21.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

رغم تعدد انواع المراجعة إلا أنها تلتقي في الأهداف، ولكن الإختلاف يظهر في الزأوية التي تنظر إليها المراجعة ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع، فتصنف المراجعة حسب وجهات نظر مختلفة وذلك حسب الأدوار التي يلعبها داخل المنشأة، لهذا ظهرت عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المنشأة.

الشكل رقم (01-05): أنواع المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص122.

الفرع الأول: مراجعة القوائم المالية[1]:

الهدف من الخروج برأي فني محايد يعبر عن مدى عدالة البيانات المالية، يكون بمثابة تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من الإنحرافات المادية، حيث يقوم المراجع بتأكد من مدى مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي الأخير يقدم تقريره إلى المساهمين أو من قام بتعيينه.

1. مراجعة الإلتزام: هو الإلتزام بالحصول على أدلة إثبات وتقييمها لتحديد مدى التزام بعض الأنشطة المالية، والتشغيلية للقوانين، والقواعد المحددة، والتي يكون مصدرها الإدارة أو أطراف أخرى، وتتمثل الخصائص المميزة لمراجعة الإلتزام فيما يلي:

- يهتم المراجعون الذين تستخدمهم المنشأة بتحديد ما إذا كانت تلك المعايير قد تم التقيد بها أو لا.

[1]علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية-النظرية والتطبيق**، ط5، المكتبة الوطنية، الأردن،2015، ص 67.

– الطرف الذي يستخدم المراجع يحدد بنود محل المراجعة، والمعايير المقررة، التي يجب إتباعها.
– توجه تقارير مراجعة الإلتزام إلى المسئول الرئيسي، أو الجهة التي تستخدم المراجع.
– يجب إعتبار المراجع القائم على مراجعة الإلتزام حياديا رغم إستخدامه، وتعيينه من طرف المنشأة، وكذلك أن لا يكون مقيدا بأداء نشاط المراجعة، لأنه يقدم تقاريره إلى أعلى هرم في السلطة.[1]

2. المراجعة التشغيلية: هي الفحص الشامل للمنشأة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقاسة بواسطة الأهداف الإدارية،[2] ويتضمن الحصول على أدلة تتعلق بأنشطة المنشأة، وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعاليتها مقارنة مع الأهداف المحددة، يسمى هذا النوع برقابة الأداء وتدعى بالمراجعة الإدارية[3] الهدف منها تحديد فاعلية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية كيفية تحقيق المنظمة لأهدافها، في حين تقيس الكفاءة في كيفية إستخدامها لمواردها بشكل يلائم الأهداف، فالمراجع الداخلي يفحص الوحدات لتحديد وتقييم ما إذا قامت بتحقيق الأهداف مقارنة بما هو مقرر مع مدى إستخدام الموارد بشكل مناسب،[4]يؤدي هذا التقييم إلى إقتراح توصيات وإقتراحات مناسبة لغرض تحسين الطرق والإجراءات بالمنشأة.[5]

الجدول رقم (01–06): ملخص مقارن لأنواع المراجعة[6]

انواع المراجعة	مراجعة القوائم المالية	مراجعة الالتزام	المراجعة التشغيلية
تاكد يتعلق بتصرفات وأحداث إقتصادية	عرض المركز المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية	مطالبات أو بيانات تتعلق بالالتزام بالسياسات والقوانين واللوائح	بيانات تشغيلية أومتعلقة بالأداء
المعايير المقررة	مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عنها عموما	سياسة الإدارة أو القوانين واللوائح	الأهداف المحددة عن طريق الإدارة

[1]أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2006، ص26.
[2]Whittington, O. Ray.and Pany, Kurt. **principles. of auditing**; 12th edition, mcgraawhill companies, singapore.1998. p.15.
[3]خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي–بين النظرية والتطبيق–وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص57.
[4]أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في عالم متغير**، ط5، دار الكتب الأول للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص27.
[5]سناء محمد بدران، **المراجعة المتقدمة**، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، 2006، ص154.
[6]أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، ط1، الدار الجامعية،2009، مصر، ص،27.

توصيل النتائج	رأي المحاسب القانوني المستقل	ملخص النتائج أو التأكد المرتبط بدرجة الإلتزام	ملخص بالنتائج المتعلقة بالكفاءة والفاعلية
المستخدمين المهتمين	المستثمرون، الدائنون والأطراف الأخرى	الإدارة ،مجلس الإدارة ،أطراف أخرى	الإدارة ومجلس الإدارة

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية،2009 القاهرة، مصر، ص،27.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن هناك إختلاف واضح يتعلق بمستويات الأداء و بالمعايير المقررة، بالإضافة إلى المستفيدين من عملية المراجعة، هناك إختلاف جوهري من حيث هدف المراجعة، فمراجعة الإلتزام تهدف من التحقق من مدى الإلتزام باللوائح والقوانين المعمول بها، أما المراجعة التشغيلية تهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية في الأنشطة الإقتصادية لمساعدة الإدارة على حل المشاكل، أما المراجعة المالية تهدف إلى التحقق من دقة البينات ومدى الإعتماد عليها، بالإضافة إلى وجود تقسيمات للمراجعة متعددة ومن زوايا مختلفة أخرى.

الفرع الثاني: تصنيفات أنواع المراجعة

تتعد تصنيفات المراجعة من خلال مايلي:

1. تصنيف المراجعة من حيث مدى الإلزام بها إلى:

أ. مراجعة إلزامية: القيام بعمل المراجعة مبني بنص قانوني على شركات الأموال، حيث ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حسابتها وإعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين،[1]وتحدد واجباته في القيام بأعمال الرقابة على الحسابات التي تعدها الإدارة وتقديم تقرير بذلك إلى الجمعية العامة التي تمثل الملاك، وفي هذه الحالات التي تعتبر المراجعة فيها إلزامية، يعد عدم تعيين مراقب للحسابات من المخالفات القانونية،[2]ويتميز بوجود عنصر الإلزام ومن ثم يكون الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب على المراجع أن تتم المراجعة وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها،[3] وأن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

ب.المراجعة الاختيارية: غير إلزامية قانونيا بل إختيارية تطبق في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن المنشأة هي التي تطلب بمحظى إرادتها مراجع خارجي لكي يقوم بفحص حساباتها وإعتماد

[1]Hamini Allal ; **Le Contrôle Interne et l'élaboration du Bilan Comptable**, OPU, Alger, 1993, p 40.

[2]أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

[3]محمد الفاتح محمود، بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، ط1، دار الجنان، عمان، 2016، ص19.

قوائمها المالية وتلجأ إليها المنشأة، من أجل الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية[1]ولها الحق في تعيين مراجع الحسابات حسب رغبة أصحابها.[2]

2.تصنيف المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى:

أ. المراجعة الكاملة: عند تحديد درجة التفاصيل يسختدم المراجع رأيه الشخصي حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، فالمراجعة لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها، أما فحص العمليات المتعلقة بها فيكون نطاقها غير محدد بالنسبة للمراجع، ويتم على مستوى المنشأة خلال الفترة المحاسبية، فهو ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي إشتملتها إختباراته، وتترك له الحرية في تحديد العناصر التي يشملها الفحص، ولكن مسؤوليته تكون كاملة عن كل الجوانب حتى لم يشملها فحصه.[3]

ب.المراجعة الجزئية: تكون المراجعة جزئية، عندما يقتصر عمل المراجع على بعض البيانات المالية دون غيرها، ويوضح في تقريره النتائج التي توصل إليها حول ذلك الجزء، فعندها يتعين عليه تحرير عقد خاص بينه وبين المنشأة، يوضحح طبيعة المهمة وحدودها،[4]كما يتضمن تقريره بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، فقد يختار المراجع بعض البنود لبعض العمليات دون غيرها، مثل عمليات أيام معينة، عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.[5]

3.تصنيف المراجعة من حيث الشخص الذي يقوم بها:

أ. المراجعة الداخلية:هي تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، تشمل وظائفها الأشياء الأخرى، كالفحص والتقييم، ومراقبة مدى كفاءة وفعالية، وملائمة الرقابة الداخلية،[6] لذلك تعتبر نشاط تأميني، وإستشاري مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة لمساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة منهج إنضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات

---

[1]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 34.

[2]محمد طواهر تهامي، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص24.

[3]عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم إقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر،2012، ص24.

[4]علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

[5]محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الحديث، الاسكندرية،2007، ص ص40-41.

[6]محمد أمين لونيسة، **مرجع سبق ذكره**، ص34.

حوكمة المنشأة،[1] كما يقوم بها موظفون داخليون بغرض الحكم على كفاية وفعالية الأداء، ورفع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف، والضياع ، والإشراف على تقديم البيانات المالية للإدارة لإستخدامها في التخطيط، وإتخاذ القرارات، وتعتمد عليها المشروعات في مراجعة جميع العمليات المدونة بدفاترها ومستنداتها، كما تهدف لإكتشاف الأخطاء والحد من الغش، ولا تعتمد على خدمات المراجع الخارجي بصورة نهائية،[2]بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، فتشمل عملية المراجعة الداخلية نوعين آخرين هما:[3]

- **مراجعة الإلتزام:** يطبقها المراجع الداخلي من خلال تتبع مدي تقيد الأفراد بالأنشطة الوظيفية، وتحديد موضوعية المنشأة بالإلتزام بالسياسات والقواعد واللوائح والمبادئ.

– **مراجعة العمليات:** يصدر المراجع الداخلي توصيات واراء تخص النظام المعلوماتي، والمحاسبي، وتقييم ومتابعة هذه الأنظمة.

– **المراجعة الحكومية:** يقوم المراجع بمراجعة العمليات الخاصة بالجهاز الحكومي.

ب. مراجعة خارجية: يقوم بهذا النوع الجهة التي لا تخضع لإشراف الإدارة، بل تمارس كوكيل عن المساهمين، لضمان تعبير القوائم المالية على نتيجة الأعمال المحاسبية التي تمت بشكل صحيح، فهدفه هو إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية، يمكن تمييز بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية الآتية:

– **المراجعة القانونية:** يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية الي يفرضها القانون، يقوم بها محافظ الحسابات المخول قانونا، والمسجل في قائمة المراجعين القانونيين، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما يقوم هذا المراجع بأداء مهمته التي سوف تنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المنشأة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة، أو الرفض في الحكم على سلامة، وصحة الحسابات السنوية للمنشأة.

– **المراجعة التعاقدية (الإختيارية):** يمكن تجديد هذا النوع من المراجعة سنويا، حيث يتم طلبها من قبل أطراف داخلية أو خارجية متعاملة مع المنشأة، حيث يقوم بها شخص محترف مهني في إطار تعاقدي بفحص حسابات واقعية وصحيحة، للوصول إلى ميزانية جديدة، ويعتمد هذا النوع من المراجعة في حالة وجود أخطاء تمس بمصداقية الميزانية.

– **الخبرة القضائية:** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من القضاء[4]، حيث تكون هناك مصلحة مشتركة بين المراجعة الداخلية و الخارجية في التأكد من وجود أن هناك:

---

[1]Jacques Renard, **theorie et pratique d'audit interne, lesetidions d'organisation**, 7eme edition,2010, p73.

[2]نواف محمد عباس الرمّاحي، **مراجعة المعاملات المالية**، ط1، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009، ص26.

[3]لبيب الديب عوض، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، ط1، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر الاسكندرية،2013، ص29 (بتصرف).

[4]محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات– بين النظرية والتطبيق**، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص47.

- نظام كفء وفعال للرقابة الداخلية لمنع الغش، وكشف الخطأ، والتأكد بأن النظام ينفذ بطريقة مرضية.
- نظام محاسبي يظهر المعلومة اللازمة لإعداد قوائم مالية تثبت عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال.

3. تصنيف المراجعة من درجة الشمولية ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية المراجعة:

أ. المراجعة العادية: تهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية، المسجلة بالدفاتر والسجلات وإبداء رأي فني محايد حول عدالتها وتعبيرها عن مدى صدق نتائج أعمال المنشأة.

ب. الفحص لغرض معين: الغرض منه البحث عن حقائق معينة، أو موضوع محدد بتكليف جهة ما، ويتم هذا التكليف كتابة يحدد خلاله نطاق المراجعة، والغرض منه، مثل الهدف من فحص نظام الرقابة الداخلية الوصول إلى نتائج معينة.[1]

4. تصنيف المراجعة من حيث توقيتها:

أ. المراجعة النهائية: بعد اقفال الحسابات وإجراءات قيود تسويات الجرد، يقوم المراجع بمراجعتها وتسمى بمراجعة الميزانية، فتتم في خلال أو نهاية السنة أو تستمر حتى ينتهي المراجع بمراجعة قوائم نتيجة الأعمال، كما تتميز بمايلي:[2]

- تخفيض إحتمال التلاعبات داخل المنشأة عن طريق تعديل البيانات، والأرقام في المستندات والسجلات.
- إنخفاض تكاليفه مقارنة بالمراجعة المستمرة التي تستخدم بشكل دوري وتكاليف عالية.

أما عيوبها فتتمثل فيما يلي:[3]

تستخدم في المشروعات الصغيرة مرة واحدة، وفي كل نهاية سنة مالية، كما يؤدي إستخدامها إلى تراكم أعمال المراجعة وعدم إمكانية إكتشاف وتصحيح الأخطاء؛ لأن توقيتها كان بعد فترة طويلة وتآخر تقديم التقرير في موعده المحدد.

ب. مراجعة مستمرة: يقوم المراجع بمراجعة الأنشطة طوال فترة وعبر فترات مالية مستمرة للمنشأة، حيث يتم بعدها إجراء المراجعة النهائية الخاصة بإعداد قوائم نتائج الأعمال، وتتميز بإمكانية حصر فترات حدوث الغش والتلاعب، وعلاجه، وتوفر الوقت الكافي للمراجع لإجراء عملية المراجعة، واختيار الوقت المناسب، ويتلاءم هذا النوع مع أكبر الشركات، كما تتضح مزايا وعيوب المراجعة المستمرة في الآتي:

- متابعة عمليات المنشأة خطوة بخطوة، وسرعة إكتشاف الأخطاء دون إنتظار نهاية السنة.
- تسمح للمراجع على إتساع نطاق الفحص والمراجعة، مساعدته في حل مشاكل بمجرد ظهورها.

---

[1] نواف محمد عباس الرمّاحي، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص27.

[3] عمر شريفي، التنظيم المهني للمراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص27.

- تساهم في إنتشار عمل الفحص والمتابعة على مدار السنة المالية، والمساعدة في إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم.[1]

8. **المراجعة من حيث مدى الفحص**

أ. **المراجعة التفصيلية:** هي فحص جميع العمليات الموجودة بالدفاتر والسجلات، وفحص كافة المفردات، فيؤدي إستخدامها إلى تحمل نفقات عالية، وجهد أكثر، وقت أكبر، فيحرص المراجع على مراعاتها بإستمرار.[2]

ب. **المراجعة الاختبارية:** إختبار المراجع بعض المفردات في عملية الفحص، وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع ككل، ويمكن للمراجع إستخدام إحدى الأسلوبين في عملية فحص الإختباري للعينة، الأسلوب الشخصي الذي يخضع للحكم الشخصي، أو الأسلوب الإحصائي بإستخدام الأساليب الإحصائية في القياس والتحليل[3] ،وهذا النوع يخص مؤسسات كبيرة، ومتعددة العمليات، التي تصعب فيها مراجعة كل العمليات[4] ،وبشكل عام يمكن عرض تبويب أنواع المراجعة في الشكل التالي:

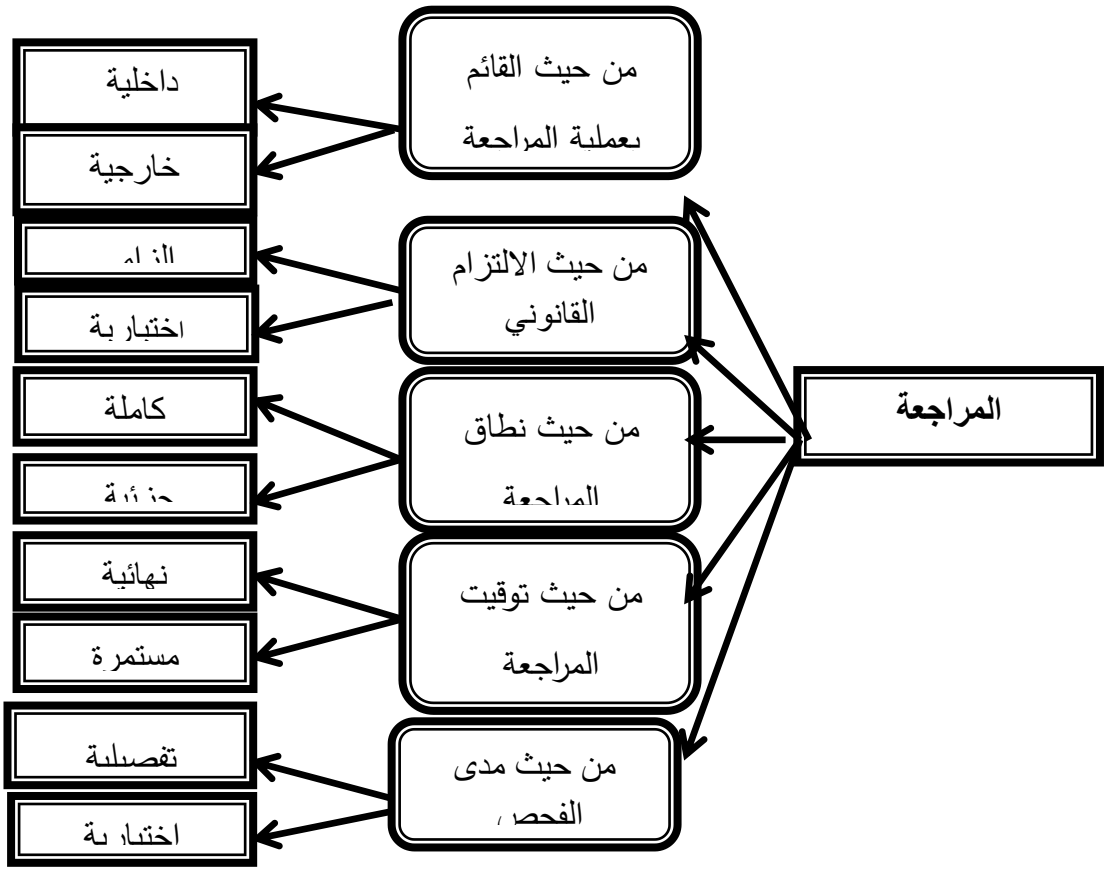
[1]كمال الدين مصطفى الدهرأوي، محمد السيد السرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008، ص ص192-193.

[2]محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، ط1، الدارالجامعية، الاسكندرية،1997، ص47

[3]غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص31.

[4]كمال الدين مصطفى الدهرأوي، **مرجع سبق ذكره**، ص196.

الشكل رقم (01-06): أنواع المراجعة حسب التصنيفات



المصدر: محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتب الجلاء، المنصورة، مصر،1998، ص21.

بالإضافة إلى وجود أنواع أخرى من المراجعة تتمثل في:

9. المراجعة من حيث الهدف:

أ. المراجعة المالية: هذا النوع من المراجعة، يتم فيها فحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية قصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

ب. مراجعة الأهداف: تهدف إلى التعرف فيما إذا كانت المنشأة، قد حققت الأهداف التي تأسست من أجلها.

ت. المراجعة البيئية: تقوم على التحقق من مدى التوافق مع متطلبات البيئة، والتحقق من أن تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي، والتأكد من أن إنتاج المنتجات يتوافق مع متطلبات البيئة.[1]

ث. مراجعة أنظمة المعلومات: ويتضمن الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات، وشبكات الإتصال وإجراءات تشغيلها، إضافة إلى أجهزة ومعدات الحاسوب، والجوانب الأخرى المتعلقة بالحاسوب.

ج. المراجعة الإجتماعية: التأكد من أن المنشأة تهتم بالمسؤولية الإجتماعية تجاه الفئات التي تتأثر بنشاطها وقراراتها، لذلك هي تسعى لتحقيق التوازن بين تلك المجالات الإجتماعية والأهداف الإقتصادية.[2]

ح. المراجعة الإدارية: هي القيام بفحص مهني مستقل ومنهجي لفعاليات الأدارة ونظم إدارتها،الكفاءة الإنتاجية للإدارة، وذلك لتقييم مدى فاعليتها في إستخدام مواردها، يجب على المراجع أن يتأكد من أن أموال المشروع يتم التصرف فيها بشكل إقتصادي، كما تعمل عمليات مراجعة مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة وتعزيز مستويات المسؤولية العامة.[3]

خ. المراجعة الإستراتيجية: مراجعة ما مدى الإستراتيجيات التي تتبعها المنشأة في ظل التغيرات التي يجب إدخالها لمواكبة البيئة المعقدة والغامضة، التي تسيطر على أعمالها للمحافظة على الإستمرار.[4]

د. المراجعة الضريبية(الجبائية): "تعرف على أنها عبارة عن فحص إنتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المنشأة معبر عنها بصدق في حساباتها السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية،[5] أي هي مهمة خاصة تسمح بتحديد حجم المخاطر الجبائية التي تتحملها المنشأة، كما تعمل على تقييم آليات التسيير الجبائي بالمنشأة.[6]

هـ. المراجعة العملياتية: هي مراجعة جميع الوظائف التشغيلية الهدف منها فحص أداء المنشأة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعة والتقرير عن مدى الكفاية والفعالية.[7]

---

[1]زاهر عطا الرمحي، **مرجع سبق ذكره**، ص. ص46-47.

[2]منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، **المراجعة الادارية وتقييم الأداء**، بدون نشر،1998، ص4.

[3]خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي-وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA**، ط01، 2017، ص56.

[4]عبد الصمد علي عمر، **التدقيق المحاسبي-بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، ج1، ط1، دار هومة، الجزائر،2018، ص23.

[5]سمية قحموش، **المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة أم البواقي، المجلد 3، العدد 2، 2016، ص297.

[6]فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الامن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2019، ص36.

[7]عائشة بن عثمان، **أثر تطبيق النظام المالي غلى فعالية نظام التدقيق الجبائي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2019، ص66.

و. مراجعة الجودة: هو فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المنشأة بالإعتماد على معايير جودة معينة لإبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها بصفة فعالة، أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة بالمنشأة، ويتمثل الهدف من هذا الفحص في أن العمليات المنجزة داخل المنشأة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا.[1]

[1]Christoph Villalonga, **l'audit qualité interne**, edition dunod, paris, 2003, p14.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة

المطلب الأول: فروض ومبادئ المراجعة

لقد جاء ظهور المراجعة وتطورها استجابة لظروف إقتصادية، وقانونية، واجتماعية، ومع تطور هذه الظروف تطورت معها المراجعة، وظهرت فروع أخرى لها، فالمراجعة التي نراها اليوم ماهي إلا حصيلة لتطور تاريخي إستغرق العديد من الوقت، ولكي تؤدي المراجعة وظيفتها يجب أن تستجيب للأطراف التي هي بالحاجة لها، فقد كان للتطورات الإقتصادية المتلاحقة، وزيادة معدلات التجارة الدولية، وضخامة حجم الإستثمارت المالية، خلال القرن الأخير وإنعكاس أثر الفضائح المالية واضحا على بيئة الأعمال المحاسبية بظهور المعايير الدولية للمراجعة، وتعديلها بشكل دوري من خلال الفروض التي جاءت لتحأول تقديم حلول لحل المشاكل المطروحة عن خلال سوء المراجعة.

الفرع الأول: فروض المراجعة

الفرض هو إعتقاد ومتطلب سابق يعتمد عليه لتأسيس فكرة أو اقترح قاعدة ما، كما عرفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك"[1]

يعرف الفرض أنه يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية للمراجعة"[2]

فتم تعريف الفرض طبقا لقاموس أكسفورد على أنه عبارة عن شيء يفترض بأنه حالة ضرورية وعلى وجه التحديد يمثل الفرض أساس للتبرير أو متطلبا أو ظرف أساسي، وعموما تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى.

وقد شرحها مايتز وشرف بأن الأفتراضات لها خمس خصائص تحدد على أساسها وهي:

- جوهر تطور إي نظام فكري.
- لا تخضع الإفتراضات ذاتها للتحقق المباشر.
- يمثل الأساس لبناء هيكل نظري.

---

[1] William c. Thomas& emerson O. Henke, **Auditing: Theory and Practice**, california, wadsworth, 1983, p. 53.

[2] محمود السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق**، ط1، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000، ص26.

- أنها تعتبر الأساس للإستنتاج.
- قابلة للتعرض لأي تحديات في ضوء التقدم الأخير للمعرفة.

أما الإفتراضات في المراجعة، يتم تعريفها بأنها المبادئ الأساسية التي يفترض أن تمثل مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية، والتي يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

1. الفروض التجريبية للمراجعة: تتمثل الفروض التجريبية فيما يلي:[1]

أ. قابلية البيانات المالية للفحص: وجود نظام إتصال بين معدي البيانات، ومستخدميها وفق معايير تقييم البيانات المالية؛ من خلال ملائمة المعلومات تكون قابلة للفحص عند فحص المعلومات حيث يجب الوصول إلى نفس المقاييس والنتائج نفسها سواء من طرف أو عدة أطراف قامت بفحصها، كما يضيف القياس الكمي منعة، نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومة أكثر فائدة.

ب. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: عند تقديم الإدارة للمعلومات وإيضاحات تفيد عملية المراجعة، لابد ألا يكون تعارض بين الإدارة والمراجع يسبب في إخفاء معلومات هامة، مما يوجب على المراجع أن يكون متيقظا لها.

ت. خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي اخطاء غير عادية أو تواطئية: تتضح مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية؛ من خلال إختباراته لها بإعداد برنامج موسع يمكنه من إكتشافها، فيجب عليه بذل عناية مركزة أثناء مزأولته لعمله.

ث. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من إحتمالية وجود أخطاء: إعداد برنامج مراجعة ينفي إحتمالية حدوث أخطاء الحذف مبني على وجود نظام رقابة داخلية سليم، ويقلل من تخفيض مدى عملية الفحص.

ج. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الذي يعبر عن صدق القوائم المالية: تتحدد مسؤولية المراجع في الحفاظ على مدى إلتزام المنشأة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وألا تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة.

- **العناصر والمفردات في الماضي تكون نفسها مستقبلا:** يحرص المراجع في الحفاظ على إستمرارية الوضع المستقبلي للمنشأة، وذلك بمتابعة إدارة المنشأة الرشيدة في تصرفاتها في الحفاظ على إستمراريته.
- **يزأول المراجع عمله في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فقط:** بالرغم من تعدد خدمات التي يقدمها المراجع إلا أنه يجب أن يقتصر عمله على مهمة المراجعة، ويكون مقيدا إلا عندما يقتضي الأمر منه في إبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية.

[1] محمد سمير الصبيان، عبد الله هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 29-34.

- **يلتزم المراجع بالإلتزامات المهنية الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية:** يلتزم المراجع بالتقيد بتعليمات المراكز والهيئات، وما تصدره من لوائح وقوانين في أداء مهامه المهنية، وكذلك في هذا الشأن ذكر (توماس وهينك) أن هناك ثمانية إفتراضات يعتمد عليها الإطار الفكري للمراجعة وهي:
  - عدم وجود تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية.
  - عدم تعارض بين المراجع ومعدي المعلومة المالية، يمكن المراجع من الحفاظ على نزعة الشك المهني
  - عموما يتعين أن يتصرف المراجع كمراجع فقط.
  - يلتزم المراجع بالإلتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد.
  - يمكن التحقق من المزاعم، أو التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية حيث يمكن مراجعتها.
  - وجود نظام رقابة جيد يعني إمكانية للإعتماد على القوائم المالية.
  - ما لم يكن هناك دليل على العكس، فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.
  - إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أو معايير أخرى تعكس صورة العرض العادل.[1]

ومما سبق يكمن صياغة أهم فروض التي تستند عليها المراجعة في مايلي:

2. فرض إستقلالية المراجع: دور المراجع هو القيام بعملية المراجعة بحيادية وإستقلالية وإبداء الرأي دون تميز، يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمله والإدارة ويعتمد فرض إستقلال المراجع على نوعين أساسين على المقومات هما:[2]

أ. المقومات الذاتية: تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي، والخلقي، وخبرته العلمية.

ب. المقومات الموضوعية: تتضمن التشريعات وكل ما تصدره الهيئات المعنية من أحكام وقواعد.

ت. فرض عدم التأكد: هو الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية، لإزالة حالة عدم التأكد والتي ترجع إلى الأسباب التالية:

- الإستخدام الغير متكامل للبيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات.
- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

3. فرض توفر نظام كاف للرقابة الداخلية: وجود نظام رقابة داخلية قوي داخل المنشأة يقلل من حدوث الأخطاء، ويجعل المراجعة اقتصادية وعملية، من خلال تبني المراجعة الإختيارية بدل المراجعة التفصيلية.[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص130-133.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1، دار الصفاء، الاردن،2000، ص9.

[3] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

4. فرض توافر تأهيل خاص للمراجع: يستخدم المراجع حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته في ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فالمراجع يتعرض عند القيام بالمراجعة لمشاكل منها محاسبة، أوضريبية، أو فنية، مما يتطلب منه قدرة علمية كافية لأداء مهمته.[1]

5. فرض الصدق في محتويات التقرير: يقع عبء الإثبات على المراجع ولا يستطيع نقله إلى الإدارة فينشأ فرض الصدق من حقيقة وضعه بإعتباره محل ثقة جميع أطراف أصحاب المصالح في المنشأة وخارجها.

6. مفاهيم المراجعة: تبني الأفكار الأساسية على التفكير العقلي، والذي يتمثل في الإستنتاجات العامة من فروض المراجعة، فالمفاهيم تؤدي لتحديد المعايير، والأهداف، والإجراءات للمراجعة، ومن أهم المفاهيم هي: السلوك الأخلاقي، الإستقلال، العناية المهنية الواجبة، أدلة الإثبات والقرائن، العرض الصادق والعادل.[2]

الفرع الثاني: مبادئ المراجعة

1. مبادئ الإرتباط بركن الفحص: يمكن ذكر أهم مبادئ إرتباط المراجعة الخارجية بركن الفحص كالآتي:[3]

أ. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، وأثارها الفعلية والمحتملة على المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى والوقوف على إحتياجات الأطراف الأخرى من جهة والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبة من جهة أخرى.

ب.مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري: إشتمال الفحص لجميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة مع مراعاة الأهمية النسبية لهده الأهداف وتلك التقارير.

ت.مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير إلى ضرورة الإستغلال إلى حد أقصى من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات، التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات ذات الأهمية الكبيرة نسبيا وتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

ث.مبدأ فحص الكفاءة الإنسانية: وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، وهده الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهدا المناخ تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص21-22.

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص24.

2.المبادئ المرتبطة بأدلة الإثبات: تعتبر المبادئ بأنها القوانين والقواعد العامة التي تستخدم كمرشد عمل أو أرض صلبة وأساس يرشد التطبيق العملي.

أ. مبدا المشروعية: تستخدم كل دولة قوانين وقواعد عامة تسترشد بها للعمل، وتستقل كل دولة بقانونها الوطني والذي يعتبر أساس تطبيق هذه المبادئ والقواعد على المعاملات بين المشروعات مع بعضها أو بين الأفراد والمشروعات.

ب.مبدأ الشمول: التعبير الواقعي المبني على أدلة إثبات لجميع العمليات المترجمة لدفاتر والقوائم المالية الختامية الذي حدثت فعلا ونتائجها، وليس على ما تم تسجيله بالدفاتر فقط.

ت.مبدأ الإثبات بالدليل الأفضل والأقوى حجية: لا بد أن يعطي المراجع رأيه يوصف بأنه عملي لذلك لابد أن يكون مبنيا على أساس أدلة إثبات تكون موضوعية قدر الإمكان.

ث.مبدأ إثبات الحقيقة الواقعية عن الحقيقة المحاسبية: يجب على المراجع إثبات جميع العمليات الحقيقية التي حدثت في الواقع مستندا على أدلة موضوعية، يتوجه إليها بدليل قاطع، أما الحقيقة المحاسبية فهي مرجحة نسبيا.

ج.مبدأ التحقق بالتطابق والإتساق والوضوح: يستند المراجه إلى الإثبات المنطقي لقضايا التدقيق، فكانت أغلب القضايا تركيبة، والبعض منها تحليلية، فكانت تثبت ببين تطابق القضية والدليل من ناحية والحقيقة والواقعية والدليل من ناحية أخرى.[1]

3. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتلخص أهم مبادئ المراجعة الخارجية المرتبطة بالتقرير كما يلي:

أ. مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المنشودة من إعداد هده التقارير.

ب. مبـدأ الافصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية.

ت. مبـدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع والتقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهنيين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

ث. مبـــدأ النسبية: أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[2]

---

[1]علي كريم محمد، حيدر عباس عبد، **أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية**، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية السليمانية، العراق ،2018، ص13.

[2]عبد الصمد على عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص،67-68.

المطلب الثاني: خطوات وإجراءات المراجعة

الفرع الأول: خطوات المراجعة

يجب على المراجع وضع خطة يحدد فيها برنامج العمل والخطوات التي سوف يتخذها لتنفيذ عملية المراجعة من خلال وضع إستراتيجية واضحة في تتبع الإجراءات وإختيار الطرق الملائم لظروف وطبيعة نشاط العميل وتتمثل الخطوات فيما يلي:

1. خطوات عملية المراجعة: تتوصف المراجعة بأنها عملية منتظمة تنطوي على إنجاز مهام معينة من قبل شخص معين وفي وقت محدد فقد تتأثر بعوامل وظروف داخلية وخارجية المحيطة بالمنشأة المحيطة بها، فيجب على المراجع تحديد وفهم المتغيرات التي ستطلبها بيئة العميل ووضع خطة سليمة لعملية المراجعة ويكون العمل بدرجة كافية إشراف ملائم.

2.ما قبل تخطيط مهمة المراجعة: حتى يتمكن المراجع من قبول مهمة المراجعة ويقرر رفضها لابد من وجود إتصال مسبق من قبل العميل قبل نهاية السنة المالية المطلوب فحصها، ويتيح كذلك للمراجع تفادي بالإرتباط مع عملاء تنقصهم الأمانة والإستقامة، ويتمكن من فحص بعناية وأمانة سمعة العميل من خلال الوسائل الآتية:[1]

- ✓ الإطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة.
- ✓ الإتصال بالأطراف المتعاملة مع العميل في الوقت الحالي.
- ✓ مناقشة الحاجة للتدقيق مع العميل.
- ✓ الإتصال بالمراجع السابق للإستفسار عن بعض المعلومات تتعلق بالعميل.

3. الإستمرار مع عميل قديم أو قبول عميل جديد: من الصعب في مهنة المراجعة الإحتفاظ بالعميل القديم والحصول على عقد من قبل عميل جديد، لذلك فعند إتخاذ قرار قبول العملاء من قبل المراجع يجب عليه أن يتم تنفيذ عملية المراجعة.[2]

4.الإتفاق مع العميل: هدف المراجعة وهو إبداء رأي حول القوائم المالية للمنشأة، لذلك يسعى المراجع لتحقيق هدف المراجعة، بإتباع مجموعة من الخطوات إنطلاقا بالإتفاق على عملية المراجعة ثم عملية التخطيط لها.[1]

---

[1]زاهر توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص71.

[2]بوبكر عميروش، **دور المراجع الخارجي في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011، ص25.

يحتاج المراجع قبل قيامه بعملية المراجعة لمعرفة حول المنشأة وذلك لقلة معرفته بها أو إنعدامها خاصة الجديدة منها، فيجب عليه إتخاذ خطوات قبل تنفيذ عملية المراجعة.

5. رسالة الإرتباط: عند قبول المراجع عملية المراجعة يقوم بإعداد رسالة ثم يوجهها إلى العميل، فتظهر الرسالة شكل الإرتباط وحجم عملية المراجعة ومدتها وكلفتها كمعيار للعمل الذي سوف يؤديه، فالرسالة تعتبر وسيلة لتفادي أي سوء فهم بينه وبين العميل، فيعدها بمثابة إرتباط عند توليه مراجعة المنشأة للمرة الأولى ومدة الإتفاق للسنوات القادمة[2] كذلك يجب عليه توضيح بنود الإتفاق في الرسالة مكتوبة تتعلق بالمهام الموكلة والواجب أداءها والمسؤوليات التي سيتحملها كل منهما، تتضمن نقاط الإتفاق الآتي:[3]

- الفترة الزمنية لأداء المهمة، وكذلك تحديد الأتعاب.
- طبيعة المهمة الواجب أدائها ومسؤوليات المراجع تجاه إكتشاف الأخطاء والغش.
- حدود ونطاق المهمة، الفترة الزمنية موضع المهمة.
- حالة الخدمات بخلاف المراجعة وتتضمن عبارة تفيد أن المهمة يجب ألا تؤول على أنها مراجعة.

الفرع الثاني: إجراءات المراجعة

وهي الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق الجديدة يجب على المراجع إتخاذ وإجراء الخطوات التالية:

1. تنظيم مكتب المراجعة: لأداء المراجع مهامه بشكل جيدا لابد له إختيار أحسن الموظفين وبسط الرقابة عليهم، أن يكون مدربا لهم وموزعا لأعمالهم.[4]

2. التأكد من صحة تعيينه مراجع للحسابات: يجب على المراجع قبل الشروع في عمله التأكد من شروط تعيينه واعادة تعيينه والتحقق من الأسباب والمبررات حول تنحيته وعزله، إستقالته وما يمنعه كمهني لقبول المهمة، يجب عليه الحصول على عقد مكتوب من طرف العميل وإن كان الإتفاق شفويا لتعزيز تعيينه يجب أن يوجه تحريرا؛[5] كذلك تختلف إجراءات التعيين حسب الشكل القانوني للوحدة محل المراجعة.[6]

---

[1]لقويرة سمير، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في التدقيق المحاسبي، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2019، ص37.

[2]Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich**, Audit et Commissariat Aux Comptes**, edition gualino, paris, france, 2007, p 87.

[3]زاهر توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص72.

[4]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص147.

[5]**المرجع نفسه**، ص150.

[6]محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، كنوز المعرفة، عمان،2009، ص127.

3. التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة: تختلف عملية المراجعة لأنها متعددة النطاق، لذلك يجب على المراجع تحديد نطاق عملية المراجعة، أما إن كانت شاملة أو جزئية فلا يحق لأحد تحديد وتضييق نطاقها.

4. الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة: الحصول المراجع على معرفة شاملة عن المنشأة وفروعها ونظمها الإدارية والمالية والقانونية تضعه في حالة ذهنية تسهل عليه أداء مهامه على أحسن وجه،[1] فلا يمكن تصور مهمة المراجعة بدون تخصيص وقت لجمع معلومات عامة عن المنشأة فمقدار نوعية المعلومات يتحدد حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.[2]

5. إستطلاع للمنشأة والتعرف على النواحي الفنية: لفهم طرق سير العمل بالمنشأة يقوم المراجع بجولة إستطلاعية لورشات ومكاتب المنشأة قبل الإنطلاق في عملية المراجعة لتتضح له رؤية حول عمليات الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسلها، ومقابلة المسؤولين التي تساعده في تقييم نظم الرقابة الداخلية وسهولة وضع برنامج المراجعة.[3]

6. فحص النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة: يجب على المراجع دراسة النظام المحاسبي في التحقق وتحليل العمليات وتتبع الحسابات قبل القيام بالمراجعة والإلمام بكل خطوات التسجيل لكي يقرر ما إذا كانت قد اعتمدت والحكم حول إنتظام السجلات.[4]

7. الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة:على المراجع الإطلاع على الحسابات الختامية التي أعدت في السنوات السابقة ويفحص بنفسه أية تحفظات في تقارير مجلس الإدارة والمراجع السابق.[5]

8. الإتصال المباشر بالإدارة العليا: قيام المراجع بالإتصال بالإدارة لتزويده بكافة المعلومات التي تساعده في أداء مهامه، والإستفسار عن وجود الأطراف ذات علاقة بالمنشأة وإمداده بالمعلومات المرتبطة بالعمليات التي تمت معهم خلال الفترة الخاضعة للفحص.

9. الإتصال بلجنة التدقيق فحالة وجودها: إتصال المراجع مباشرة بأعضاء لجنة التدقيق للحصول على معلومات يستفيد منها في إعتماده على أداء إدارة المراجعة الداخلية لتحديد نقاط قوة وضعف نظم الرقابة.[6]

---

[1]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص151.

[2]Lionel Collins, Gérard Valin, Audit et Control Interne « aspects financiers, opérationnels et stratégiques », 4eme édition dallos, paris 1992, p 51.

[3]عبد الفتاح الصحن، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

[4]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص151.

[5]شفيقة بوزيد، **التكامل بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الشرعي وأثره على الأداء المالي للمصارف الاسلامية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العولم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2013، ص59.

[6]أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص217.

10. التعرف على العاملين في المشروع ومسؤولية كل منهم وفحص النظام الضريبي: حصول المراجع على معرفة شاملة وكافية عن كل موظف خاصة الأسماء والتوقيعات الهامة لكل منهم، ومتابعة الإقتطاعات الضريبية والتأكد من صحة البيانات الواردة حولها.[1]

11. تصميم برنامج المراجعة: عند إنتهاء المراجع من إعداد خطة المراجعة يجب وضع برنامج يتضمن بيانات وخطوات تتفق مع معايير المراجعة الدولية ومراعاة حدود ونطاق الفحص وتحديد مستوى الإختبارات معتمدا على دراسة وتقييم نظم الرقابة، تحديد الأهداف الواجب تحقيقها من كل خطوة، كماتتضمن ما يلي:[2]

- تحديد المشرف والمسؤول القائم بعملية المراجعة.
- تحديد حجم العينة المراد فحصها وتوقيت إختبارها.
- وصف إجراءات التفصيلية والتحليلية من خلال جمع الأدلة لتحديد مخاطر المراجعة.
- تحديد العمليات المالية وإلا فصاحات التي تهدف إليها عملية المراجعة.
- تحديد الوقت المخطط لإنجاز العمل وتاريخ بدء والإنتهاء من عملية المراجعة.

12. أنواع برامج المراجعة: يتطلب من المراجع تصميم برنامج مراجعة يكون يحتوي على الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وما يتناسب مع المنشأة، وأحيانا لا يكون موحدا في جميع عمليات المراجعة لأن لكل منشأة ظروف خاصة بها شكلها القانوني وإختلاف ظروف العمل والتنظيم الإداري، فهناك أنواع من البرامج تطبق تتمثل في:[3]

13. البرامج النموذجية: تطبيقه شامل لأهداف وإجراءات المراجعة في بعض المنشآت وهذا بوضع برنامج نموذجي يمكن للمراجع للتحضير لعملية المراجعة وفقا له ويمكن تعديله في ظل المعلومات المتحصل عليها، إلا أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة تطورات المنشأة.

برامج مندرجة: يعد أثناء تنفيذ عملية الفحص ومراجعة الأهداف الواجب تحققها ويقتصر في إتباع كمية الإختبارات الضرورية، كما يتميز في دور الموظفين في إستخدام خبرتهم ومعرفتهم في إتباع الخطوات المراد القيام بها وإختيار الوسائل والأساليب الملاءمة.

14. برامج ثابتة: نماذج موضوعة مقدما توضح الإجراءات والطرق الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المنشودة، ويلزم التقيد بها مع تعديلها في أضيق الحدود كما تتميز بمايلي:[4]

- تعتبر تعليمات صريحة واضحة خطوات العمل الواجب إتباعها.
- البرامج الثابتة ضرورية في كبرى المنشآت المعقدة وهذا لإحكام خطة العمل.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص152.

[2] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص156.

[3] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص69-70.

[4] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص157-158.

- تعتبر البرامج سجلات عما قام به المراجع وتستخدم كدليل في فك النزاعات.
- تعتبر أساسا لعملية التدقيق في السنوات القادمة.

ويعاب عليها انها تحول خطوات التدقيق إلى عمل روتيني وتضعف قدرة المراجع في الإبتكار والتجديد.

15. أوراق عملية المراجعة: تعتبر السجلات والملفات التي يحتفظ بها المراجع كدليل إثبات عن طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي قام بها خلال عملية المراجعة، والتي تفيد أن المعلومات التي تم الحصول عليه أو الإلتزام بالسياسات أثناء عملية التدقيق، والهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص و توفير الأدلة الكافية التي تدعم رأيه وتنقسم أوراق العمل إلى قسمين:[1]

أ. الملف الدائم: يعد المراجع الملف عند أول مهمة مراجعة ومعظم سجلات هذا الملف لا تتغير ويتضمن بيانات تاريخية عن الشركة، وفي كل سنة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره ويشتمل ما يلي:

- عقد تأسيس المنشأة.
- اللوائح الداخلية.
- الخرائط التنظيمية والبيانات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض والسندات إصدار الأسهم.
- العقود مع مسئولي الشركة الكبار كرئيس مجلس الإدارة وعقود الإيجار طويلة الأجل.
- خطط المكافأة وعقود العملاء والموردين.
- تحليل أهم حسابات الميزانية التي لها أهمية مستمرة، أسهم رأس المال، الفائض المحتجز، الديون طويلة الاجل والآلات والمعدات.
- نتائج الفحص التحليلي وتتضمن التغيرات السنوية في أهم النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية ونسبة التدأول ومعدل العائد على حقوق المساهمين.
- ملخصات محاضر إجتماعات مجلس الإدارة.
- تقدير الوقت اللازم لمراجعة إجمالي القوائم المالية.

ب. الملف الجاري: ويشمل وصف الإجراءات التي اتبعت لمراجعة نظم المحاسبة وأرصدة الحسابات للسنة الحالية بالإضافة إلى تعديلات وتسويات المراجعة لهذه الحسابات ويحتوي على:

- حسابات الأستاذ.
- قيود إعادة التبويب والتسوية الموصي بها.
- أهداف المراجعة المتعلقة بموضوع المراجعة.
- أدلة الإثبات التي جمعت لتأييد أو رفض المزاعم التي أختبرت.

[1] زاهر توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص،80-81.

- الإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

فيرى الباحث مما سبق إلى أنه يجب أن تكون الخطة مرنة حتى تتلاءم مع الأحداث والمستجدات التي تطرأ في أثناء عملية المراجعة الفعلية وأنه كلما كانت خطة أو برنامج التخطيط لعملية المراجعة مرنة كان ذلك أفضل بالنسبة للمراجع مما قد يتحمله من عبء وأتعاب أثناء أداءه التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة، كما يجب على للمراجع عند تصميم برنامج مراجعة أن يراعي بعض الإعتبارات الهامة مثل حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه، تحديد مستوى الإختبارات وفق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات عن طريق إستخدام الوسائل المختلفة أثناء عملية الفحص والمراجعة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتبر المعايير عنصرا رئيسيا في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية تلقى القبول العام من طرف أعضاء هاته الهيئات[1]

تعرف بأنها " مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء"[2]

يتمثل الهدف الأساسي لعملية المراجعة في التعبير عن الرأي حول القوائم المالية محل الفحص، ولكي يقدم المراجع رأيا محايدا، لابد له من وضع معايير عامة للمراجعة، فكانت محأولة السبق في إعداد المعايير من طرف بريطانيا وأمريكا بإعتبارهما دولتين رائدتين في مجال المحاسبة والمراجعة، كما ورد في قاموس أكسفورد تعريف المعيار بأنه النمط، أو المعيار، أو المقياس، الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء، والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات، كذلك تحقق معايير المراجعة المزايا التالية:

- تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها.
- تساعد المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل، ولولاها يصبح مزأولتها وظيفة غير مقيد في ظل غياب معايير المراجعة حيث تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم، مما يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية.

[1] سهير شعرأوي جمعة، **أصول المراجعة**، ط7، مطابع الدار الهندسية،2003، القاهرة، ص63.

[2] ابراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية**، مجلة المحاسبين، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت، العدد 5، 1995، ص36.

1. معايير المراجعة الأساسية في بريطانيا: هناك أربعة معايير أساسية هي:[1]

أ. معيار الإستقلالية: يعتبر المراجع ممثلا للمساهمين، وعمله موجها لصالحهم، بينما تمثل الحسابات التي يقوم بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في المنشأة، ومن أجل قيام المراجع بعمله دون تحيز فإنه يجب عليه أن يكون مستقلا بعيدا عن تأثير الإدارة، وهناك من يعارض حول الإستقلال حيث أنهم ينظرون إليه كقضية فكرية، والبعض ينظر إليه حالة إصطلاحية بعيدة عن التطبيق والواقع، فالإستقلال ينبع من الحاجة الفعلية للمراجعة ويمثل أهمية بالغة في حالات كثيرة منها:

- إذا كان للمراجع مصلحة مالية بالمنشأة سواء في شكل أسهم، أو سندات، أو ما شبه ذلك.
- إذا كان المراجع يقدم خدمات إستشارية للوحدة التي يقوم بمراجعة حساباتها، أو قام بمراجعته سابقا فإنه يقلل من الإستقلال.
- الإستقلالية ترتبط بذهنية المراجع حيث يركز معيار الإستقلال على الحالات التي يعتقد فيها بأن الإستقلال سيضحي به وتغطي هذه الحالات الفترات زمنية التالية:

– **الفترة الزمنية التي يرتبط بها المراجع بالمنشأة:** في هذه الفترة يجب ألا يكون للمراجع مصلحة مادية أو غير مادية مباشرة في المنشأة.

– **الفترة الزمنية التي تغطيها القوائم المالية التي يراجعها:** خلال هذه الفترة لابد من التساؤل حول ما إذا كان المراجع يرتبط بالمنشأة كمؤسس، أو ضامن للتعهدات، أو وكيل بالانتخاب، أو مشرف، كذلك ما إذا كان له أي إستثمار يقوم بمراجعته، أو منفذا، أو مشرفا على أموال أو عقار، أو كان مصف لأي مشروع على شرط تقاسم الفائدة.

ب. معيار الكفاءة: الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية المحاسبية، يجب أن يكون كفئ، ويتوفر لديه مواصفات فنية خاصة تظهر الكفاءة، ولتتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقية، لابد أن يكون صاحبها قد حصل على تدريب، وتأهيل مناسب نظريا وعمليا، وبدرجة معقولة من المهارة.

ت. معيار التنفيذ: المراجع المختص يقدم خدماته بأجرة فيجب عليه أن يقوم بعملية فحص الحسابات بعناية كافية، وأن ينفذ واجباته بمهارة وحذر معتمدا على ملاءمتها للظروف المختلفة لكل حالة مراجعة، فيتخذ هذا المعيار أهمية من حيث أنه تتوفر لنا بقية المعايير السابقة ولم يتوفر لنا هذا المعيار فإنه لا يوجد ضمان بأن تنفيذ عملية المراجعة سيتم بدقة، في حالة توفر معايير التنفيذ فإنه يمكن محاسبة المراجع المقصر في تنفيذ وظيفته قانونيا، ففي ظل العناية الكافية أو الرعاية المعقولة يصعب تحديد المعنى المقصود بالعناية الكافية ويزداد الغموض في المعنى من حيث أن مراجعة لحسابات شركة كبيرة يمكن أن يكون معقدا غالبا.

[1]Institute of Charterd Accountants for England and Wales, **Auditing Standards**, london ,1942.

ث. معيار التقرير: له أهمية كبيرة بإعتباره منتج عملية المراجعة، والذي يهتم به مستخدمي الحسابات والقوائم المالية المنشورة، وتعتمد محتوياته إعتمادا كبيرا من طرف جهات خارجية كثيرة، فهذا المعيار ينص على ضرورة أن يضمن المراجع تقريره على ما قام به من عمل خلال مراجعته، وما رأيه في الحسابات التي راجعها، ويتضمن أيضا أن المستندات التي قام بفحصها معرفة بوضوح تام وكذلك نوعية المراجعة التي قام بها، وأن فحصه ومراجعته قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

2. معايير المراجعة في الولايات المتحدة: تنقسم المعايير الخاصة بالمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:[1]

أ. المعايير العامة: تتضمن مايلي:

- يتم الفحص بواسطة شخص، أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والتأهيل العلمي.
- يجب صياغة الإستقلال للمراجع بإعتباره مسألة ذهنية تساعده إبداء رأيه دون تحيز.
- يجب على المراجع مراعاة العناية المعقولة أو الكافية، أثناء تنفيذ المراجعة وإعداد التقرير.

ب. معايير خاصة بتنفيذ العمل الميداني:

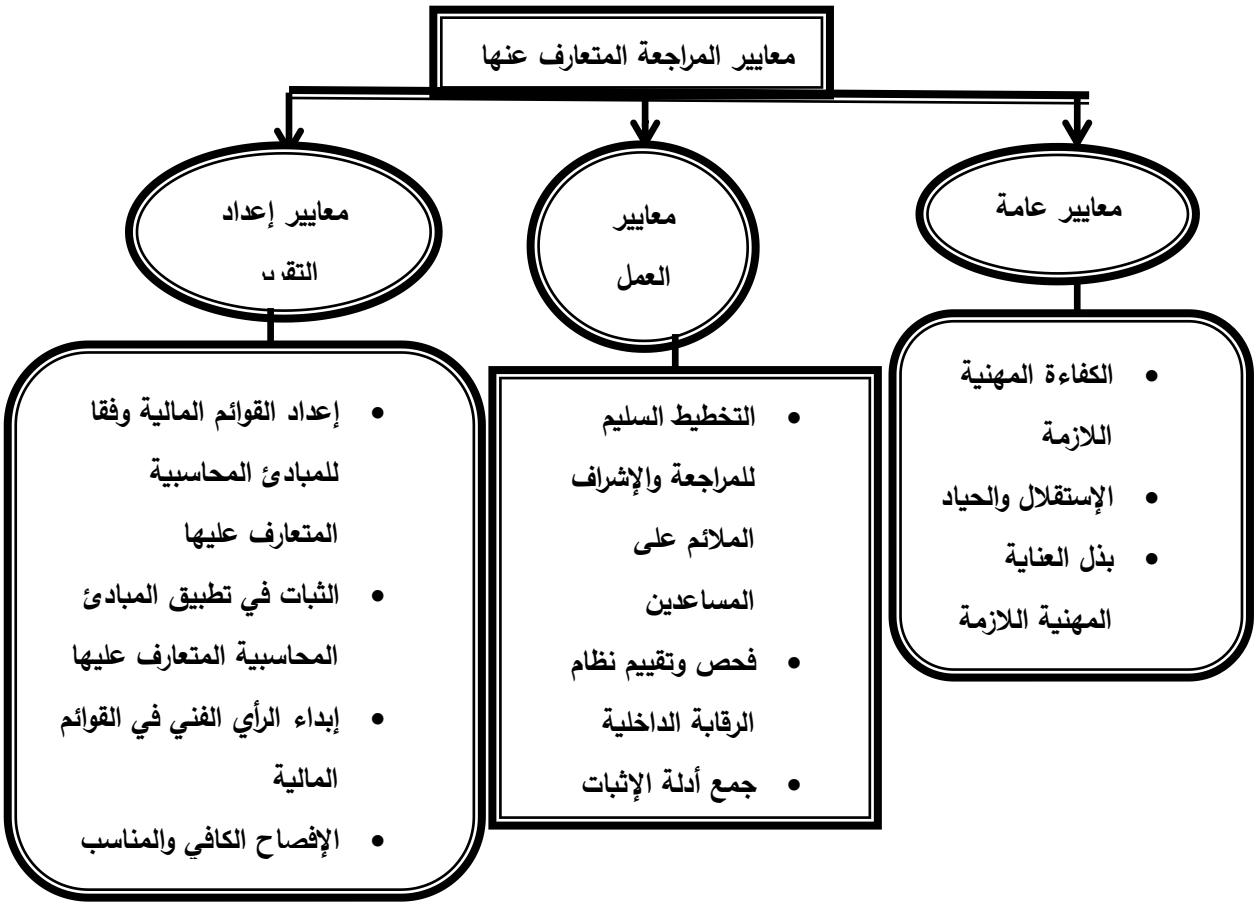
- يجب على المراجع وضع خطة مناسبة للمراجعة، وأن يشرف بشكل كاف وجاد على عمل مساعديه.
- يجب القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق حاليا بالمنشأة، حيث يعتمد عليه في تحديد نطاق الاختبارات التي يقوم بها المراجع أثناء المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية، بطرق الجرد الفعلي والفحص المستندي، والملاحظة الإستفسارات، أو المصادقات وغيرها، حتى يتمكن المراجع من إبدا رأيه في القوائم المالية.

ج. معايير إعداد التقرير: تتضمن مايلي:

- يجب أن يظهر التقرير أن القوائم المالية، قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يوضح إذا كانت المبادئ والقواعد المتعارف عليها، والمطبقة قد تمت بصورة متماثلة من سنة لأخرى.
- تعبر البيانات الواردة بالتقرير بشكل كاف وبصورة معقولة، وبخلاف ذلك يشار في التقرير.
- يتضمن التقرير رأي المراجع كوحدة لا تتجزأ، وأن تعذر ذلك عليه، فعليه أن يمتنع عن إبداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التي أدت لذلك.

[1]Generally Accepted Auditing Atandards. American Institute of Cerufied Accountants (AICPA). new york .1947.

الشكل رقم (01-07): أنواع معايير المراجعة[1]



المصدر: ألفين أرينر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 42.

يتضح من الشكل أعلاه بأن معايير المراجعة، تشتمل على ثلاث مجموعات الأولى تتضمن الكفاءة وبذل العناية المهنية، والإستقلال، والحيادة وهي معايير شخصية عامة، ومجموعة ثانية تتضمن التخطيط والإشراف، وفحص نظم الرقابة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ومجموعة ثلاثة تتضمن إعداد القوائم المالية، ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تعتبر معايير عمل ميداني معبر عنها ضمن رأي فني محايد وهي معايير تتعلق التقارير.

[1] ألفين أرينر، جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

المطلب الرابع: الهيئات والتنظيمات المشرفة على مهنة المراجعة

أدت أزمة الكساد الكبير بالاقتصاد العالمي خلال منتصف القرن الماضي بالبنوك رفع دعأوي قضائية ضد المحاسبين القانونين لتحصيل ما يمكن تعويضه نتيجة الضرر الذي حل بهم، حيث أدى هذا إنضمام المحاسبين إلى المنظمات المهنية والتي كانت مبعثرة خاصة في كبرى المدن التي بها شركات المساهمة، فأخدت تلك المنظمات المهنية بالإنضمام إلى بعضها البعض فشكلت منظمات أكبر المحاسبين المجازين في إنجلترا وويلز والتي بدورها وحدت المحاسبين العاملين في اقليم المملكة المتحدة، حيث كان لها دور هام في توحيد مبادئ المحاسبة وتجسيد الوعي المهني للمحاسبين، وخاصة بعد ظهور الثورة الصناعية ونشوء شركات المساهمة والذي أدى بميلاد مراجعة الحسابات والإهتمام به بوصفة خدمة ترافق هذه الشركات، وكذلك النضج الإقتصادي الذي شهده الاقتصاد الأمريكي وتوسع شركات المساهمة ووجود سوق مالية منظمة من خلال قانون 1933 وقانون 1934 الذي منح لجنة البورصة SEC صلاحيات رقابية واسعة غرضها حماية وتطوره الإستثمار وظهور مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي يعتبر الهينة التنظيمية الأقوى عبر العالم والذي أثبت دوره الفعال في صياغة المبادئ المحاسبية وفي مجال المراجعة وضع معايير مراجعة الحسابات المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة.[1]

وتتطلب ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة متابعة وإشراف من قبل منظمات لكل منها هدف يختلف حيث تؤثر على ممارستها وبشكل مختلف عن باقي المنظمات ومن أبرزها:

1.مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي(AICPA): يعتبر التنظيم الأكثر شهرة و الأكثر تأثيرا على مهنة المراجعة حيث تأسس، عام 1887 يضم أكثر من350 ألف عضو يمارسون مهنة المحاسبة ويتكون من قسمين هما قسم خاص بممارسة المهنة على الشركات المقيدة بهيئة بتنظيم تدأول الأوراق المالية، وقسم مخصص للمكاتب المرتبطة بمراجعة الشركات الخاصة، ويتضمن دوره في تحديد المعايير التي ترشد المحاسبين إلى أداء ممارستهم المهنية، الحفاظ على برنامج مستمر للأبحاث والنشرات، تشجيع المحاسبين على التعلم المستمر وإعداد إمتحان المحاسبين القانونيين، منح درجة الإجتياز وتحديد الية ضمان جودة ممارسة المحاسبة.

2. مجمع المراجعين الداخليين(IIA): تنظيم دولي تطوعي ينشط لدعم المراجعة الداخلية ويساهم في تحديد معاييرها، فقام بإصدار إيضاح عن مسؤوليات المراجعين الداخليين ومعايير ممارسة المهنة، نشر مجلة بإسم المراجع الداخلي، إدارة إمتحان المراجع الداخلي المؤهل والتي هي عبارة عن برنامج تأهيل مهني.

[1] حسين يوسف القاضي، وآخرون، **أصول المراجعة**، ج1، منشورات جامعة دمشق، بدون تاريخ، ص55.

3. معهد المحاسبة الأمريكي (AAA): هو تنظيم تعليم محاسبي تمتد عضويته من الممارسين المهنيين والأكاديميين، دوره تشجيع على البحوث في مجال المحاسبة، نشر قائمة عن مفاهيم المراجعة الأساسية، ويعتبر رائدا لنظرية المراجعة.

4.جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات(CPAS): مجمع محاسبين قانونيين بكل ولاية أمريكية ينشط مهنة المحاسبة، يتولى رعاية برامج تعليم مستمرة، يشرف على إدارة برامج فحص النظر ويوفر خدمات إستشارية في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب.

5. مجلس المحاسبة بالولاية(SBA): كل ولاية بها مجلس محاسبة يتولى تعيينه محافظ الولاية، ويتكون من خمسة أو سبعة محاسبين قانونيين وعضوا ليس محاسبا، مهامه إدارة قوانين المحاسبة ومتابعة الإلتزام بدليل آداب وسلوك المهنة، منح شهادات ترخص مزاولة المهنة.

6. هيئة تنظيم تدأول الأوراق المالية(SEC): نشأة بموجب قانون 1934، غرضها تنظيم عمليات البيع أو تدأول الأوراق المالية في البورصة وتهدف إلى ضمان عدالة وأمانة الأسواق المالية من خلال توفير كافة الإفصاحات العأدلة للمستثمرين قبل إصدار وبيع الأسهم، لديها سلطتها ولائحتها الخاصة لتحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بوجه عام للشركات، وإنبثق منها عام 1977م مجلس معايير الإستقلال(ISB).

7. مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية(FABS): يقوم المجلسين بإجراء البحوث ووضع المعايير مقترحة للمحاسبة، فمجلس معايير المحاسبة المالية كيان مستقل من مهنة المحاسبة وعن الحكومة تأسس في عام 1972، غرضة تحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **GAAP**، أما مجلس معايير المحاسبة الحكومية**(GASB)** تم إنشاءه في عام 1984م،غرضة تحديد معايير محاسبة متعارف عليها للقطاع الحكومي، ويتداخل عملهما مع عمل مجلس معايير المراجعة في وضع مبادئ المحاسبة، أما المجلس فعمله يمثل في وضع معايير المراجعة.[1]

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص77-88.

المبحث الثالث: مهنة المراجع الخارجي

على الرغم من تغلغل ممارسات المراجعة عبر ثنايا التاريخ إلى حين مواصلة رحلة تطورها بنجاح مقارنة بما حدث من تغيرات جوهرية في شكل فضائح وأزمات، وطبيعة الأنشطة والبرامج وتشابكها وتعقدها وحاجتها بيئة الأعمال لتشكيلة واسعة ومتنوعة من المعلومات الضرورية لمتخذي القرارات.

المطلب الأول: عموميات حول المراجع الخارجي

تظل مهنة المراجع جزءا لا يتجزأ من منظومة التطور الإقتصادي لكافة دول العالم كما تعقد عليها أمال جماهير مستخدمي القوائم المالية تصل إلى حد المغالاة فالركيزة الأساسية لعملية المراجعة هو الشخص الذي يقوم بأداء المراجعة، والذي يعتبر العنصر الحيوي والهام الذي ترتبط به.

الفرع الأول: مفهوم المراجع الخارجي:

يعرف المراجع أنه هو ذلك "الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته[1]، حيث يعين مراجع الحسابات الخارجي من قبل الهيئة العامة للمساهمين، ويكون مسؤولاً عن الأهداف التالية:

التخطيط لعملية المراجعة، عمل إختبارات لفحص القوائم المالية والتأكد من عدالتها، فحص جودة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن المراجعة كاملة، وفي بالنهاية وضع التقرير النهائي"[2]ويشترط فيه توافر القواعد العامة للمراجعة المتعارف عليها، والمتعلقة بشخصه التأهيل العلمي، التدريب المهني، الكفاءة المهنية المتعلقة بالإستقلال والحياد وكذلك بذل العناية المهنية الكافية.[3]

1. قواعد وآداب سلوكيات المهنة للمدقق الخارجي: تقوم الجهات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة على رفع مستوى جودة الأداء المهني لممارسي من خلال وضع قواعد وآداب سلوكيات يخضع لها المراجع وضرورة الإلتزام بها في عملية المراجعة، لذلك إصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعايير

---

[1]محمد بسام محمد قاسم، **دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى، السعودية،2019، ص42.

[2]Pickett, K. Hspenser, Pickett, Jennifer M, (2005) », **Auditing for Managers: The Ultimate Risk Management Tool**», Johnwaily and Sons Ltd, The Atrium, Southerngate, Chichester, ngland, p10.

[3]رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص41.

الدولية مجموعة من المبادئ وآداب السوك المهني التي يجب على المراجع الإلتزام بها، وتحقيق مجموعة من الأغراض أهمها:[1]

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها ودعم التقدم الذي أحرزته.
- تنمية روح التعأون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.
- تكملة ودعم النصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير مبدا الكفاية والتأهيل للمراجع.
- بث الطمأنينة الثقة في نفوس المستفيدين من خدمات المراجعة، وبأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال أوكلت لهم على التزام معايير فنية.
- عدم المشاركة في أتعاب لا قبول الرشأوي.
- عدم إبداء رأي حول قوائم مالية غير مراجعة.
- عدم مزاولة مهام وأعمال تتعارض مع مهنة المراجعة والمحاسبة.
- عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية التي تحمل أخطاء هامة وتحريف للحقائق أو إغفال أي معلومات غير موجوده تشوه القوائم المالية.[2]

2. التهديدات والحماية المتعلقة بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهنين:

تنج هذه التهديدات نتيجة العلاقات أو المصالح بين المراجع والعميل فتأثر على سلوك المراجع مما يجعله أقل موضوعية في أداءعمله؛[3] وتتمثل في الشكل التالي:[4]

[1]حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص77.

[2]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص138.

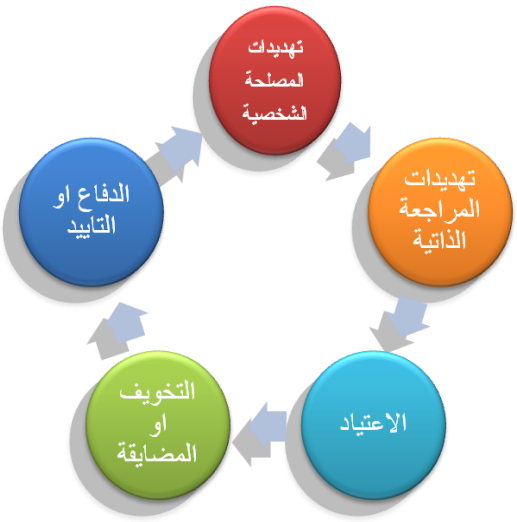
[3]Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants 2014 edition, p12 www.ethicsboard.org.

[4]عبد العزيز الزيد، خرائط ذهبية لمواضيع مادة المراجعة،SOCPA ،2017، ص11 (بتصرف).

الشكل رقم (01- 08): تهديدات المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهني

سواء المصلحة المباشرة مع العميل، اعتماد أكثر من 10% من إيرادات المراجع على أتعاب هذا العميل، الاتعاب المشروطة، تقييم خدمة قدمها زميله)

مثل تقديم (استشارات مالية للعميل لبيع أوراق مالية ، الدفاع عن العميل في المحافل القانونية)



المصدر: عبد العزيز الزيد، خرائط ذهبية لمواضيع مادة المراجعة،SOCPA، 2017، ص11 (بتصرف).

أ. **تهديدات المصلحة الشخصية:** وجود مصالح مالية أو مصالح أخرى مباشرة أو غير مباشرة بشكل غير ملائم للمراجع أو أحد أفراد عائلته مع العميل منها المباشرة كان يكون للمراجع أو أقربائه أسهم بالمنشأة أو علاقة عمل أخرى، وجود مصالح غير مباشرة كإحتمال أن يصبح المراجع موظفا لدى العميل أو أن يعتمد إعتمادا أكبر في أتعابه على العميل فيشعر بخسرانها أو وجود أتعاب شرطية كالإقتراض وإقراض العميل.

ب. **تهديدات المراجعة الذاتية:** تحدث عندما تكون أعمال المراجع التي قد أنهاها مع العميل بحاجة إلى مراجعة من مسؤوله، فيقوم المراجع عادة بإنهاء مهامه ثم تترك لمراجعة المسؤول عنه حسب الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة، ففي هذه الحالة إذا تم إكتشاف أخطاء قد يكون هناك تهديد حقيقي لقواعد السلوك المهني.

ت. **تهديدات الإعتياد(التآلف):** تحدث بسبب كون المراجع أكثر تعاطف نتيجة العلاقات القريبة بين المراجع والعميل بسبب وجود علاقات قرابة أو صداقة وطيدة فالإرتباط بينهما، إلى درجة تقويض الموضوعية نتيجة لطول الفترة الزمنية لمراجعة المنشأة أو تكرار مراجعتها.

ث. **تهديدات التخويف أو المضايقة:** تحدث بسبب ضغوطات فعلية أو متوقعة فإذا كان أمر العزل بين أيدي الإدارة، فاذا كانت الإدارة لم تدفع كامل أتعابه أو وجود قضايا بين الطرفين مما تجعل المراجع خائفا أو مهددا من قبل العميل.

ج. **تهديدات الدفاع أو التأييد:** يعمل المراجع في بعض الأحيان كمحكم أمام القضاء في الإلتزامات المالية، وقد يكون محكما للقضاء أمام منشأة قام بمراجعتها أو يعمل كمستشار لإحدى المنشآت التي قد طرحت أسهمها للإكتتاب العام وهو يعمل على ترويج أسهمها في نفس الوقت قام بمراجعتها، فتتضمن مهنة المراجعة مجموعة من المبادئ تمثل قيم أخلاقية للمراجع وتعتبر بمثابة المقاييس المناسبة للسلوك المهني، وحيث يجب على المراجع التحلي بالصفات السلوكية عند مزاولة مهامه أو عند تعامله مع زملائه أصحاب المهنة أو الجهة المستفيدة من عملية المراجعة وتتمثل في مايلي:

- **النزاهة:** يجب أن لا يقوم المراجع بتحريف الحقائق عند أداء مهامه، بما في ذلك تقديم الخدمات الإستشارية للعميل مهما كانت، و لا يجوز له أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين، وعند تقديم الخدمات الضريبة يفسر الشك لصالح العميل ما دام هناك مبرر لتأييد هذا الموقف.[1]
- **الأمانة الإستقامة:** يجب على المراجع أن يكون أمينا في قيامه بواجباته المهنية وأن يتصف بالنزاهة والصدق كما تتطلب الإستقامة والأمانة منه أن يحتفظ بالمعلومات وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل تحقيق أغراضه الشخصية والإلتزام بنص المعايير الفنية والأخلاقية وعدم تأويل المعايير بخلاف ما نصت عليه، فالإهمال والتخلي والتغاضي عن المبادئ يتعارض مع الأمانة و الإستقامة.[2]
- **الإستقلال والموضوعية:**[3]حتى يتمكن المراجع بالقيام بالمهام المنوطة إليه وبمسؤولية كاملة يتطلب الأمر أن لا يكون مرتبطا بالأنشطة الموكل بمراجعتها وأن يتمتع بحرية تامة ولا يمارس عليه أي ضغوط.

* **الإستقلال:** تعتبر الإستقلالية الحجر الأساس لبناء شخصية المراجع، حيث نجد أن معايير التدقيق تؤكد بأن المراجع يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة بأمانة وموضوعية حيث أنه لا يقوم المراجع بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، فيجب أن يكون مستقلا عن الإدارة ومحايدا في أحكامه ويكون هدفه الأساسي إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المنشأة.

* **الموضوعية:** يتطلب من المراجع عدم الإساءة في رفض الحقائق عندما يبدي رأيه في مجال الضرائب والخدمات الإدارية، فعليه تقديم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين، ويتجنب تعارض المصالح في غياب العلاقات التي قد تؤثر على النزاهة والموضوعية وغير متحيز تجاه للعميل.[4]

---

[1]حسين يوسف القاضي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص82.

[2]شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2009، ص247.

[3]زاهر توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص162.

[4]حاتم محمد الشيشيني، **مرجع سبق ذكره**، ص126.

* **الكفاءة المهنية والعناية المعقولة:** يجب على المراجع بذل العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة المراجعة بكل إخلاص وأمانة ولكنه طبعا غير معصوم عن الخطأ فهو مسؤول أمام العميل عن كلإهمال أو عدم الإخلاص والأمانة.[1]

- يجب على المراجع أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن مقدرته وكفاءته المهنية.
- أن يؤدي كل الخدمات بعناية وكفاءة إلا في الحالات الإستثنائية التي تتطلب الإستعانة بمستشارين مهنيين للحصول على المساعدة لتنفيذ المهام الموكلة اليه.
- تتطلب الكفاءة المهنية مستوى عال من الثقافة والتعليم المتخصص وتدريبا بكل مايتعلق بالمهنة.
- إطلاعه المستمر على التطورات ومتابعة القوانين والإصدارات المحلية والدولية المتعلقة بالمهنة.
- ضرورة تبنيه برامج خاص مصمم لضمان الرقابة على أداء الخدمة بما يتفق مع القرارات المناسبة.[2]

* **السرية:** يجب على المراجع مراعاة قيمة وملكية المعلومات التي حصول وإطلاع عليها، أو لم يتم الإفصاح عنها دون الحصول على تفويض مناسب ما لم يوجد إلتزام قانوني ومهني بالإفصاح عنها.[3]

3. المعايير الفنية المناسبة: يجب أن يؤدي المراجع مهامه وفقا للمعايير الملائمة وأن يبذل العناية المهنية والمهارات وفقا لتعليمات العميل مالم تتعاض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد وأن يلتزم بالمعايير المهنة الصادرة عن الهيئات المنظمة الدولية والمحلية والإلتزام بالتشريعات واللوائح الملائمة.[4]

4. الأعمال المتعارضة: يجب على المراجع أن يتقيد بالمعايير المهنية الخاصة بالمهنة والموضوعة بمعرفة اللجان والهيئات المتخصصة أثناء تأدية مهمة المراجعة.[5]

5. السلوك المهني: يجب أن يتقيد المراجع بالقوانين والأنظمة والتشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة وأن يتفادى أي عمل يسيء لسمعة المهنة وأن يكون صادق وأمين في الأعمال الموكّل بها ويتصف بمايلي:

- ✓ عدم المبالغة في الخدمات التي يقدمها أو المؤهلات والخبرات التي إكتسبها.
- ✓ عدم استخدام أي أساليب من شأنها أن تضر بالمهنة أو بسمعة أصحاب المهنة الآخرين[6]

---

[1] بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد 6، 2010، ص128.

[2] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص86-88.

[3] زاهر عطا الرمحي، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص151.

[5] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص109.

[6] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص74.

الفرع الثاني: مؤهلات وصفات المراجع الخارجي:

مع زيادة أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة يجب أن تستوفي على جملة من المقومات التي لابد أن يتوفر عليها من يمارس المهنة منها أن يكون مؤهلا تأهيلا علميا مناسبا، ويكون متدربا تحت طائلة تنظيم مهني يحكم ممارسة المهنة ولا يختلف أصحاب المصالح المستفيدين من المهنة على حاجتهم لها والعائد الايجابي الذي ينعكس على رفاهيتهم الإقتصادية.[1]

1. مؤهلات مراجع الحسابات: تقضي عملية المراجعة بضرورة الجهة أو الشخص القائم بالمهنة أن يكون لديه مقومات وخصاص تتوفر له للقيام بها وأداء واجباته على أتم وجه.

أ. التأهيل العلمي لمراجع الحسابات: توجد عدة عوامل مهمة لإنجاز عملية المراجعة، فيجب تتوفر في المراجع ما يرخص له مزاولة المهنة، فلابد حصوله على درجة علمية مخولة قانونا في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الإدارية والمالية[2]،وكذلك التحكم في الطرق الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة وتتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم مجتمعة والتعديلات في مختلف القوانين التي لها علاقة بمجال عمله.[3]

ب.التأهيل العملي لمراجع الحسابات: لكي يمارس المراجع المهنة ويتمكن منها جيدا ويكتسب خبرات عملية تمكنه من إيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه، يجب عليه الإطلاع بإستمرار على كل الحالات وما تنشره الهيئات من تقارير حول العمليات والإستفادة من خبرة المراجعين القدامى و أن يتصف بالواقعية عند طلب البيانات والمعلومات.[4]

2.صفات الشخصية لمراجع الحسابات: بالإضافة إلى المؤهلات السابقة يجب توفر صفات مكتسبة أثناء دراسته أو أثناء ممارسته لواجبه المهني ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع إلى جانب ما يمتلكه من معلوماته في المحاسبة أن يكون متتبعا لاتجاهاتها الحديثة ومتفهما للمراجعة وأصولها.[5]

- يجب أن يحتفظ بأسرار العميل محل المراجعة واستخدام ما تم الإطلاع عليه لصالح عميل آخر.
- أن يكون ضالعا بالقوانين المنظمة والتشريعات التي لها صلة بعملية المراجعة ويكون متشبع بروح العمل.

---

[1]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، ص20.

[2]محمد سعيد دحبور، **مجالات مساهمة الافصاح الاعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين،2009، ص24.

[3]زاهر عاطف سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص133-134.

[4] **المرجع نفسه**، ص34.

[5]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص110.

- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره وأن يضع أولوية مصلحة عمله قبل مصلحته.
- أن يكون صبورا جدا لكون عمله روتيني وأن يمنح عمله روح ووجدانية ما يكسبه العمل الحيوي.
- عدم موافقته على أي عملية إلا فهم واقع طبيعتها وإقتنع بصحتها أو ما إعترضه ويثبت الشبه فيها يطلب رأي الفنيين والمتخصصين.
- أن يؤدي مهامه داخل دائرة إختصاصه، إلا ما قد يطلب منه تقديم إقتراح يتصل بعمله.
- أن يكون حليما ديبلوماسيا في إحتكاكه مع موظفي المنشأة، ولا يقيم علاقات معهم تغطي على عمله وأن يعمل معهم متعأونا وبإحترام.
- أن يكون مثابرا على العمل شجاعا في قول الحق في تقاريره دون محاباة.
- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم.
- لبقا في القاء الأسئلة وملما بمبادئ علم النفس مستخدما إيها في معاملته مع الغير، لا يسيء الظن في المسائل مع الموظفين يقلبها في ذهنه قبل إتخاذ القرار.[1]
- أن يكون أمينا واقعيا أن يكون مستقل الرأي.
- لا يقبل عملا إلا بعدما يفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.[2]

3. الخصائص الذاتية للمراجع: طريقة البيان النفسي هي الأساس الذي يبنى عليه حل مشكلة تحديد الخصائص والسمات الذاتية للمراجع وتتلخص هذه الطريقة في الخطوات التالية:[3]

✓ إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل مهنة.

✓ عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء المهنة المراد تحليلها.

✓ يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقا للوظيفة.

✓ يرسم خط إنسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى لتوضيح بيانيا الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

---

[1] عبد الفتاح الصحن، **مرجع سبق ذكره**، ص ص72-73.

[2] رأفت سلامة محمد، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص103.

[3] وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص25.

الفرع الثالث: دوافع الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي

1. نظرية الوكالة: يوجد تضارب في المصالح بين الأصيل والوكيل قد يتحول إلى صراع فتكون رغبة مشتركة بينهما في الحصول على تأكيدات من طرف محايد مستقل يدلي بمصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، فيكون دور المراجع الوكيل في فحص القوائم المالية لإضفاء مزيد من الدعم لهذه القوائم وتقليل درجة عدم ثقة الأصيل بالوكيل.[1]

2. التأثير الإعلامي: تكون الإستعانة بخدمات المراجع دافعا في إعلام أطراف خارج المنشأة حول تطور أدائها وإمكانية نجاحها ودرجة إسهام الإدارة في إنجاحها، فتقرير المراجع يعتبر بمثابة قناة إتصال في توفير مصداقية مزاعم الإدارة وذلك لتلبية حاجتهم إلى ثقة المعلومات التي تساعدهم في إتخاذ قراراتهم.

3. الضمان: توفر خدمات المراجع ضمانا يتمثل في إمكانية اتخاذ موقف قانوني ضده نتيجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على قوائم مالية تحوي على أخطاء جوهرية رغم صدور تقرير نظيف بشأنها.

الفرع الرابع: دور المراجع الخارجي

فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية: ترى الممارسة المهنية ضرورة قيام المراجع بفحص وتقويم جميع وسائل والإجراءات الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، كما يعتبر المراجع مسؤولا عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية الذي يظل محل خلاف.[2]

1.دراسة نظام الرقابة الداخلية: من خلال التعرف على موجودات الفعلية للمنشأة، التحقق من مدى تطبيق النظام المقرر مع الواقع، تحديد على مدى الاعتماد على هذا النظام في عملية المراجعة، ففحص نظام الرقابة ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية وتكون إجراءات الفحص مقيدة بالإجراءات الكافية، للتعرف على مواطن الضعف الجوهرية التي تحدث مخاطر عدم إكتشاف الأخطاء والغش التي يكون لها تأثير جوهري بالنسبة للقوائم المالية.[3]

2.الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي: بخلاف خدمة المراجعة يقدم المحاسب القانوني خدمات إضافية، فهناك مدى واسع للخدمات التي يقدمها المحاسبون القانونيون المرخص لهم بالمزاولة، حيث يتم

---

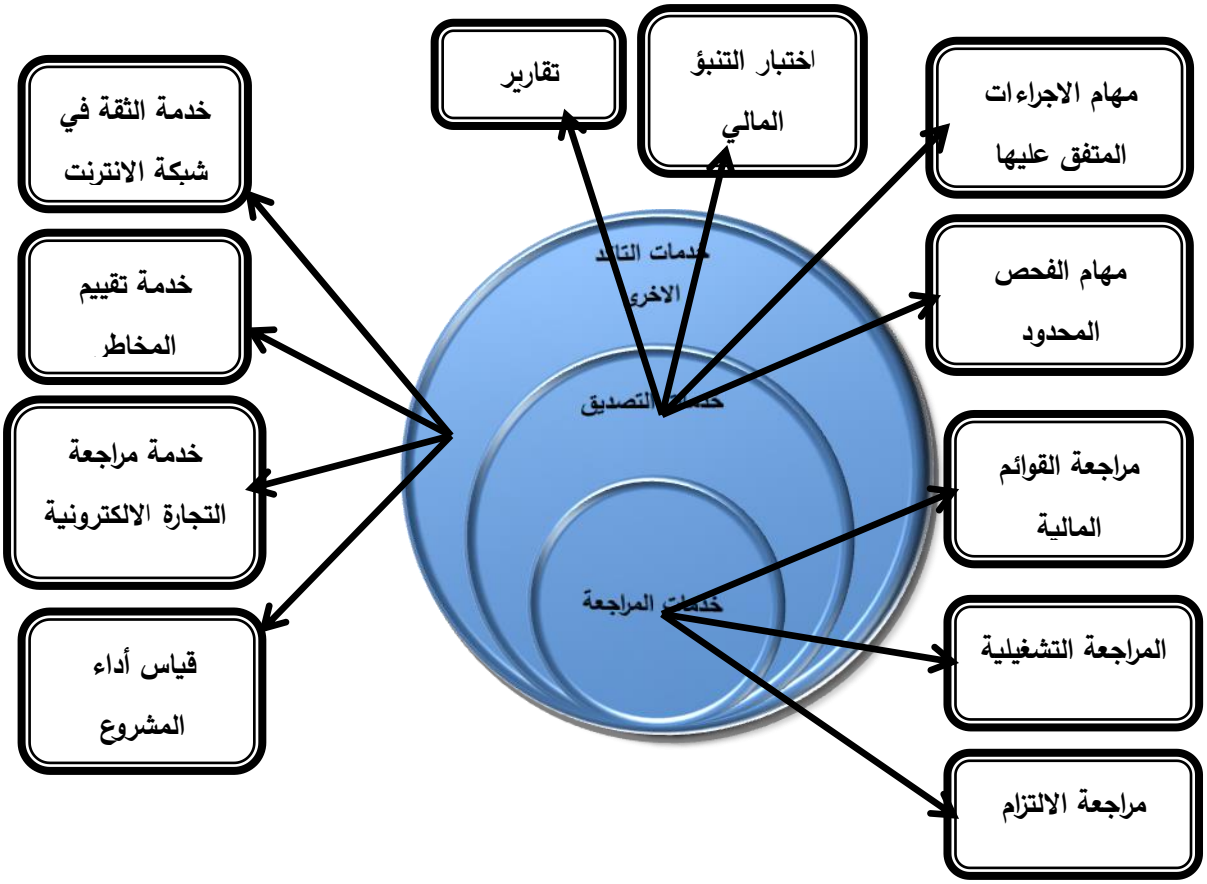
[1] أحمد صلاح عطية، **أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2008، ص ص،20-21.

[2] حامد طلبة محمد ابوهيبة، **أصول المراجعة**، ط1، زمزم ناشرون وموزعون،2012، ص ص35-38.

[3] أحمد محمد نور، وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2007، ص106.

معايير مهنية مختلفة على كل نوع منها وما توفره تلك الخدمات وما تتضمنه من إرتباطات ذات طبيعة محددة تهدف إلى توفير معلومات تضفي تأكد معين.[1]

الشكل رقم(01-09): مدى تلك الخدمات من خدمات تأكد إلى خدمات أخرى بخلاف التأكد والعلاقة المرتبطة بتلك الخدمات بعضها البعض[2]



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة خدمات التأكد، دار النهضة، القاهرة،2008، ص57.

هناك ثلاث أنواع من الخدمات التي تتعلق بمهنة المراجعة وتوفر التأكد هي المراجعة، التصديق، وخدمات التأكد، وتتضمن نفس المنهجية الخاصة بتقييم أدلة الإثبات لغرض تحديد درجة تطابق بين المعلومات والمعايير المقررة وإصدار تقرير يؤكد ذلك التطابق، ويتم تقديم الخدمات عادة من خلال المراجعة، حيث تعتبر عن مجموعة فرعية من خدمات التصديق والتي بدورها تعتبر فرعية من خدمات التأكد.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص43.

[2] **المرجع نفسه**، ص57.

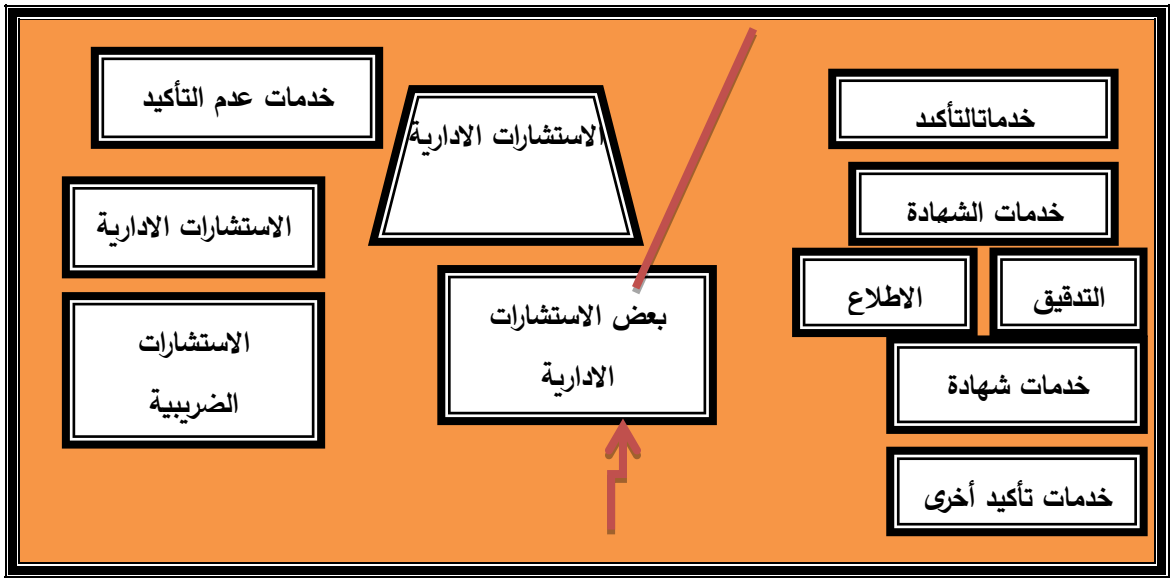
أ. المراجعة: تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها طبقا لإطار محاسبي محدد و تعبر بوضوح عن صدق المعلومات، وفقا لأدلة إثبات كافية يحصل عليها المراجع تساعده في التوصل إلى إستنتاجات تمكنه من تأسيس رأيه حولها عدالة ومصداقية القوائم المالية وإعطاءه درجة عالية من التأكد، إلا أنه لا يمكن الوصول إلى التأكد التام لعدة أسباب منها الحاجة إلى الحكم الشخصي وإستخدام الأساليب الإختبارية التي تحيط بنظام الرقابة الداخلية، لذلك فأغلب الأدلة المتاحة أمام المراجع تكون مقنعة وليست حاسمة.

ب. التصديق: تم مطالبة المراجعين على تنفيذ أنواع مختلفة من الخدمات الشبيهة بالمراجعة، أو إبداء الرأي لأغراض مختلفة كانت تطلب المنشأة من المراجع تقديم تقرير حول نظام الرقابة الداخلية، أو التوسع في المشروع وغيرها، فتحدث خدمات التصديق عندما يرتبط أحد المحاسبين بإصدار تقرير عن الموضوع محل الإرتباط أو أحد التأكيدات الخاصة بالموضوع والذي يعد مسئولية طرف آخر، مثلا الإدارة.

ت.خدمات التأكد: تمثل المهنية المستقلة التي تحسن من جودة المعلومات أو سياقها لأغراض خدمة متخذي القرار، لهذا توسعت خدمات المراجعين لأكثر من مجرد التقرير عن إمكانية الإعتماد أو مصداقية على المعلومات لتمتد إلى التقرير عن ملائمة تلك المعلومات وتقديمها في التوقيت المناسب، ولعلى ما دفع قانون SOX الذي صدر في الولايات المتحدة سنة 2002 إلى منع الجمع بين التدقيق والخدمات الإستشارية، فيمكن عرض المخطط التالي لبيان العلاقة بين خدمات التأكيد خدمات غير التأكيد كالتالي:[1]

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص45.

الشكل رقم (01- 10): العلاقة بين خدمات التأكيد خدمات عدم التأكيد



المصدر: حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، ج1، جامعة دمشق، سوريا، ب ت، ص45.

3. مميزات مهنة المراجعة:[1]

- الإلتزام بالمعايير المهنية يؤكد إن المعايير المعنية، تتحكم في الأداء المهني للمراجع من القواعد والإجراءات فأي إجراء لا يتماشى مع متطلبات هذه المعايير ينعكس سلباً على جودة المراجعة.
- الرفع من درجه الموثوقية في القوائم المالية حيث إن تقرير المراجع يهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، فيجب على المراجع زيادة ثقة مستخدمي القوائم لمالية في الإعتماد على تقريره، حيث كلما إرتفع مستوى جودة المراجعة زادة الثقة في القوائم المالية والإعتماد على تقريره.
- إكتشاف الأخطاء والإنحرافات المادية في القوائم المالية يعزز من إرتفاع مستوى جودة المراجعة.
- تضييق فجوة توقعات المراجعة حيث تتعرض مهنة المراجعة إلى الإنتقاد بسبب الاختلاف بين ما يتوقعه المستفيدين من خدمة المراجعة وبين الأداء الفعلي لها، كما يساهم المراجعة إلى الحد وتقليل صراع تعارض المصالح بين المالك والوكيل ولو بتكلفة عالية.
- تمكن عملية المراجعة الجيدة المنشأة الحصول على القروض بسهولة واستطاعتها تقدير ضرائب الدخل.

[1] العيد، خبراني، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة،2013، ص16 (بتصرف).

- وجود سجلات مدققة يمكن من تحديد ثمن شراء المنشأة ويسهل عملية بيعها.
- المراجعة المستمرة يتيح المراجع تقديم النصح والإرشادات التي تتعلق بنقاط قوة وضعف الأنظمة المحاسبية والإدارية للمنشأة.
- المراجعة وسيلة هامة في الحكم على مدى إلتزام المنشأة والإحتفاظ بالسجلات وفقا للمعايير والأنظمة المعمول بها وتشريعات دولة المنشأة.[1]

4. محددات مهنة المراجعة:[2]

- يصعب على المراجع الحصول على معرفة كافية بما يوجد داخل السجلات والمستندات وكيفية إعدادها، لذا يحتمل وجود أخطاء وتلاعب لا يمكن إكتشافه لو بذل العناية المهنية اللازمة، فلا يباشر مهامها إلا عندما ينهي المحاسب من عمله.
- ربما يتطلب من المراجع الحصول على معلومات إضافية من مصادر مختلفة، فقد تكون سجلات أو مستندات معدة داخل المنشأة يحتمل التلاعب بها قام به شخص أو عدة أشخاص دون علمهم، مما تنعكس على التقارير المالية فتكون مضللة عن واقع المركز المالي للمنشأة.
- يلجأ المراجع إلى أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية، فقد يحصل عليها من مصادر خارجية وخارجية تبرز في كونها حاسمة وليست قاطعة، فيشوب بعض الحالات غير مستندة على أدلة وقرائن تشير إلى عدم صحة القوائم المالية ودقة المركز المالي.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي

الفرع الأول: حقوق المراجع الخارجي

رغم الإختلاف في نوع الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي فإنه يتمتع بحقوق محددة بموجب قانون تنظيم المهنة:[3]

1. حق الإطلاع، طلب البيانات من الإدارة: يتمتع المراجع بالحقوق التي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل، وتختلف هذه الحقوق حسب مهمة العمل المحدد ضمن العقد المبرم بينه وبين المنشأة فمثلاً يحق له الإطلاع في أي وقت على السجلات المحاسبية وغير المحاسبية وعلى كل الوثائق التابعة للمنشأة، كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والتابعين للمنشأة كل المعلومات اللازمة في عملية الفحص، إجراء الجرد على الخزائن في الوقت المناسب وما تحويه من أوراق مالية ومستندات ووثائق خاصة بالبضائع

---

[1] غسان فلاح مطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص23.

[2] مرشد عيد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين،2013، ص26 (بتصرف).

[3] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص97.

وغيرها[1]،يحق له أيضاً طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الإدارة تزويده بكل ذلك،[2]حصول المرسلات على صورة من جميع والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعتهم للجمعية العامة.[3]

2. الإستعانة بخبراء عند الحاجة: يتمتع المراجع بحق الإستعانة بخبرة أطراف لهم علاقة مرتبطة بشكلة ترتبط بموضوع معين كلما إقتضى الحاجة لذلك.[4]

3. حق الحصول على الأتعاب المتفق عليها: يحق للمراجع بمطالبة حق تكاليف المراجعة المتفق عليها بموجب عقد مبرم بينه وبين إدارة المنشأة ويكون محدد مسبقا.

يحدد المراجع كيفية ومدى مهمته في الرقابة من خلال الإلتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.[5]

4. الحق في حضور إجتماعات الجمعية العامة: تنعقد المدأولة على أساس تقرير المراجع الذي أعده، وله الحق في تلأوته عن عملية المراجعة التي قام بها ويبطل الإجتماع إذا لم يحضره.[6]

5. الحق في إستدعاء الجمعية العامة: يستدعي المراجع الجمعية العامة وذلك في الحالات الإستعجالية، مثل سوء إدارة المدريين، فلابد أن يتريث في إستدعائها في حالات التخاصم والتشاجر.[7]

6. حق مناقشة اقتراح عزله: يحق له مناقشة عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة للرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل المراجع عزلا تعسفيا أو إستخدام ذلك للتأثير عليه، كما يحق له الرد والدفاع عن موقفه امام المساهمين.[8]

7. الحق في الحصول على أدلة وقرائن: لا بد أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية أثناء أدائه مهامه ليسند عليها رأيه الذي توصل إليه وفقا للمعايير والقواعد المهنية، ولا يمكن لأي شخص أن يمنعه من الحصول على كافة المستندات والوثائق التي تؤدي للبيانات والمعلومات التي يراها مناسبة.

8. الحق في إجراء الجرد: يحق للمراجع إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا وزيارة للمخازن والخزائن للتأكد من موجوداتها من جهة وإلتزاماتها،[9]وقد يتم بإشرافه أو بحضور من ينوب عنه ومن حقه أن لا

---

[1]نواف محمد عباس الرمّاحي، **مرجع سبق ذكره**، ص81.

[2]محمود، رأفت سلامة، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص113.

[3]زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص138.

[4]علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص97.

[5]صلاح ربيعة، زعدار احمد، **المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 1، العدد 7، ص268.

[6]زهير عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص104.

[7]عبد الفتاح الصحن، **مرجع سبق ذكره**، ص80.

[8]رأفت سلامة محمود، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص114.

[9]عبيد سعد الشريم، لطفي محمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص81-82.

يعتمد على كشوفات جرد تمت دون أن تكون تحت إشرافه وفي حالة نشوب خلاف بينه وبين الإدارة يقدم تقرير ويمكنه الإحتفاظ به.[1]

الفرع الثاني: واجبات المراجع الخارجي

واكبت الخدمات التي تقدمها المراجعة مراحل زمنية، فتعتبر أداة هامة في مساعدة الإدارة داخل المنظمات لأداء مهامها على أكمل وجه، ولم ينحصر دورها خدمة للإدارة فتعدت حدودها لتصبح عملية شاملة لجميع الأنشطة التي تقوم بها المنظمة، حيث تبلور في الواجبات والحقوق التي يتصف بها المراجع لأداء المهنة تتمثل فيما يلي:

- كون المراجع مطالب بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فيجب عليه مراقبة والتحقق من أعمال المنشأة ومدى انتظام الدفاتر والسجلات.
- مراجعة حسابات المنشأة وفقاً لقواعد المراجعة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- فحص الأنظمة المالية الرقابة الداخلية للمنشأة، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المنشأة والمحافظة على أموالها.
- التحقق من موجودات المنشأة وملكيتها والتأكد من قانونية الإلتزامات المترتبة على المنشأة وصحتها.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المنشأة وأي بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها.[2]
- الفحص والتفتيش الدوري على أعمال المنشأة وفق أسلوب المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.
- تطوير وتأهيل مهارته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
- التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والهيئات المعنية بالمهنة.[3]
- الإلتزام بأصول المهنة ومراعاة مصالح العميل بقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه.
- إعداد وتلأوة تقريره امام الجمعية الهامة الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد لما توصل اليه من إستنتاجات وأن يقدمه مكتوب خطيا إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة.[4]
- يجب عليه تقديم توصيات وإقتراحات ملائمة من خلال معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها.[1]

---

[1] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص115.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص98.

[3] سرحان عاهد عيد، **دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين ،2007، ص47.

[4] خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص76-79.

- حسن سير العمل في أقسام وإدارة المنشأة وعدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا.

بخصوص نظام الرقابة الداخلية يصدر تقرير عنه بالرغم من ليس مسؤولياته وخاصة في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، وعدم تعاقده على دراسة وإعداد هذا التقرير، فيصل المراجع أثناء أداء عمله إلى معرفة أن هناك بعض العيوب الجوهرية تشوب نظام الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتشغيل قد تؤثر على قدرة المنشأة في تشغيل المعلومات أو تلخيصها.[2]

مما يوجب عليه أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه حتى يستطيع إختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم يغطي كافة عمليات المنشأة.[3]

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي وتطورها

إن عملية المراجعة تهدف إلي إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية من خلال تقرير المراجع، مما يؤدي إلي زيادة ثقة الأطراف المستفيدين من خدمات المراجعة التأكيدية المعقولة في محتوى هذا التقرير؛ ولذا فالمراجع مسؤول أمام هذه الأطراف قانونيا ومهنيا وأدبيا،[4]فتعد مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية هي الفجوة الأساسية التي تثير المهتمين بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة نظراً لتأثيرها على عملية إتخاذ القرارات.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمسئوليات المراجعين الخارجيين عن إكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنها

1. المرحلة الأولى: ما قبل 1920م: هذه المرحلة كانت مهنة المراجع تنحصر في إكتشاف الأخطاء إلي تحتوي عليها القوائم المالية منها إكتشاف الأخطاء الفنية، إكتشاف الأخطاء في المبادئ والأصول المحاسبية، إكتشاف الغش.[5]

2. المرحلة الثانية: 1920م-1960م: شهدت هذه المرحلة تغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية وإزداد حجم المشروعات، قامت إدارة المشروعات بوضع نظم للرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف الأخطاء

---

[1]محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص69.

[2]أحمد محمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص105-106.

[3] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص63.

[4]ماهر عياش الأمين، **مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق 570**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، دمشق، مجلد38، عدد،2016، ص04.

[5]تمارة موفق التكريتي، **دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الادارة الاحتيالية بالتطبيق على ديوان القومي في السودان**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيارت، مجلد3، العدد 2، 2019، ص289.

والغش وترتب عليها تغير الإهتمام بالقوائم المالية التي تعكس ثقة ملاك في إدارة المنشأة، مما سهل عملية إتخاذ قرارات الإستثمار فإنعكست هذه التغيرات على أهداف المراجعة وتحولت من إكتشاف الأخطاء والغش إلى الإفصاح عن حقيقة صدق وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

3. المرحلة الثالثة: 1960- 1980م: شهدت هذه الفترة إعتراف مهنة المحاسبة والمراجعة بمسئولية المراجعين بأن يكونوا واعين بالظروف التي تثير الشكوك والإشتباه في الأخطاء والغش.

4. المرحلة الرابعة: 1980- 2010م :شهدت هذه المرحلة تطوراً في موقف المهنة بشأن الأخطاء والغش مما أدى إلى تزايد حجم الأخطاء والغش في المنشآت بالإضافة إلى الإنتقادات المتزايدة للمراجعين من جانب السياسيين، والمحاكم.

الفرع الثاني: المسؤوليات الأساسية للمراجع الخارجي

تأتي مسئوليات المراجع من تصرفاته ومدى إلتزامه بآداب وسلوك المهنة، وكذلك الفحص الذي يقوم به وما إذا كان يتفق مع معايير التدقيق المتعارف عليها.

1. المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات: إهتمت التشريعات الوضعية والمنظمات المهنية للمحاسبين والمراجعين، بوضع معايير محددة للأداء المهني، قد نشأ كنتيجة طبيعية لتضافر العديد من العوامل، لعل من أهمها إمكانية قياس درجة تقصير مراجع الحسابات الخارجي أو إخلاله بتلك المعايير، ومن ثم إمكانية القيام بتحديد مسئوليته، إن معظم النظم الوضعية تكاد تتفق على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، عند تنفيذه لإلتزامات مهنته، إنما يحكمها حرصه وعنايته ومهارته المهنية المعقولة، في حدود المعايير والأصول المهنية المتعارف عليها، فقعد إنعقد إجماع القوانين والتشريعات الوضعية على أن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتفرع إلي: مسئولية مدنية، ومسئولية جنائية، ومسئولية تأديبية.[1]

2. مصادر المسؤولية القانونية للمراجع: تمثل المسؤولية القانونية الحد الأدنى للعناية المهنية التي يلزم المراجع ببذلها، إذا أن هناك عدة مصادر تنشأ منها المسؤولية القانونية وهي: المسؤولية تجاه العميل، المسؤولية تجاه الطرف الثالث، المسؤولية تجاه الأسواق المالية، والمسؤولية الجنائية.

أ. المسؤولية تجاه العميل: يحددها العقد بموجب رسالة الإرتباط فتكون المسؤولية إما مسؤولية عدم الإيفاء بالإلتزامات التعاقدية كعدم إكمال مهمة المراجعة أو الفشل في إكتشاف إختلاسات أو إفشاء الأسرار التي حصل عليها المراجع، فيرفع العميل دعأوي القضائية ضد المراجع فمعظم هاته الدعأوي التي تصادف المراجع تكون ناتجة عن عدة أسباب كونه فشل في أداء خدمة ما أو الإنسحاب من إنتهاء من مهمة التدقيق دون مبرر، إستحالة الكشف عن حالات السرقة، فقدان الثقة منه فكل هذه الأسباب تكون عن طريق الإهمال العادي أو الإهمال الجسيم أو الغش.

[1] خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، **دراسات في المراجعة**، ط1، جهاز الكتب بكلية التجارة، القاهرة،2018، ص319.

- **الإهمال العادي(المعتاد):** في حالة ثبوت عدم بذل العناية المهنية المفروضة من طرف المراجع مقارنة بزملائه المراجعين الأكفاء، فينظر إليه أنه أهمل إهمالا عاديا،[1]حيث أن المراجع لم يبذل مستوى العناية المهنية المعقول والمتوقع منه في ظل طروف التكييف فلا بد أن تتوافر الشروط التالية:[2]
- إكتشاف تلاعب وعدم الإفصاح عنه للجهة المختصة وعدم الإدلاء بأي معلومة يعرف بأنها غير حقيقية ومشبوهة.
- فشل المراجع في الأداء مع وجود علاقة سببية بين الإهمال والضرر التحقق.
- إهمال الحقائق الجوهرية يؤثر عن الإفصاح بالقوائم المالية مما يجب إصدار حكم مهني غير صحيح.
- المراجع مسؤول عن الإهمال إذا فشل في أداء عملية المراجعة بعناية كافية أو أهمل بذل العناية المهنية المطلوبة ويصل لحد التلاعب ويعتبر مسؤولا عنه.
- **الإهمال الجسيم:** إذا لم يبذل المراجع مستوى العناية المعادل (الحد الأدنى من العناية) حتى وإن قام شخص مهمل في عمله، فينظر للمراجع بأنه أهمل إهمالا جسيما.
- **الغش الإستدلالي:** يمكن أن يحكم على المراجع بأنه تمادى بالإهمال وأنه قد غش بدون تعمد وكذلك تهور في سلوكه المهني ولم يقم بأداء مهام المراجعة على أتم وجه وقدم رأيا حول القوائم المالية رغم نيته الحسنة في عدم خداع وإلحاق الضرر بالآخرين إلا أنه تطرف في إهماله دون قصد، أما إذا كانت له نية الخداع وقدم تقريرا كاذبا بتعمد فيتهم المراجع بإرتكاب الغش المتعمد.[3]
- **الغش:** يقع عند حدوث تحريفات وتوافر معرفة لدى المراجع عن أثر سلبي ووجود نية لخداع الآخرين.[4] ويمكن تقسيم التحريف المعتمد بالقوائم المالية إلى نوعين، الأول تقرير مالي مضلل، حذف قيم ما أو إخفاء إفصاح ما بهدف خداع مستخدم القوائم المالية، أما الثاني يدعى بغش العامل وما يعرف بإختلاس أصول الشركة أو بعضها وهي ظاهرة لا تتكرر كونها تتضمن مبالغ ليست ذات أثر مادي على القوائم المالية.[5]
- **المسؤولية تجاه الطرف الثالث:** الطرف الثالث هو الجهة التي لا علاقة لها حسب العقد المبرم هم:[6]
- **المستفيدون الرئيسيون:** هم تلك الفئة التي تدعم المراجع من المنشأة محل المراجعة قبل بدء بإجراء التدقيق بأنه إستلم نسخة عن تقريره حول البيانات المالية.

---

[1]عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، **أساسيات الراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية**، ط1، دار الهناء، الاسكندرية، ص ص. 58-59.

[2]محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص ص176-177.

[3]عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص59.

[4]الفين ارينز، جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص156.

[5]أحمد محمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص309،310.

[6]هادي التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص73.

- **المستفيدون الآخرون:** تلك الفئة التي لا تسمى بأسمائها والذين ليس لهم علاقة تعاقدية مع المراجع مثل الدائنين، الملاك، المستثمرين المرتقبين فالمراجع مسؤول أمام الأطراف الأخرى.
- **المسؤولية المدنية:** وتقام دعواها من العميل أو الغير، في حالة فشل المراجع في القيام بأداء العمل المطلوب منه بالصورة المطلوبة وفشله في أداء المهمة التي أوكلت إليه، مما تسبب في إلحاق الضرر بعميله أو بالغير، وذلك نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، ويتم مساءلته مدنيا بالقياس حول مستوى العناية المهنية المبذولة من المراجع العادي المتمرس متوسط التأهيل والخبرة والكفاءة، فإن المراجع مطالب بدفع تعويضات عن إهماله في إكتشاف الأخطاء والإختلاسات، والمساءلة راجعة إلى كون المسؤولية تعاقدية، ولكن الطرف الثالث يراها مسؤولية تقصيرية،[1]ولا يكون المراجع مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم إطلاعه عليها.[2]

3. تنقسم المسئولية المدنية للمراجع إلي:

أ. المسئولية العقدية (تجاه العملاء): ويندرج ضمنها كل من:

- المسئولية عن أعمال المساعدين.
- المسئولية عن أعمال أحد مراجعي الحسابات في الخارج.
- المسئولية عن عدم إكتشاف الغش.

ب. المسئولية التقصيرية (تجاه الغير، أو تجاه الطرف الثالث): لكي تنشأ المسئولية العقدية للمراجع، فلابد من توافر أربعة أركان رئيسية:

- أن يكون المراجع مكلفا بواجب محدد.
- أن يفشل المراجع في أداء الواجب.
- إصابة المدعي بضرر نتيجة تقصير المراجع أو فشله في أداء واجبه.
- ألا يكون إهمال المراجع قد ترتب على إهمال العميل نفسه.[3]

ويرى البعض أنه يمكن تبويب المسؤولية المدنية كما يلي:

تتمثل مسؤولية المراجع تجاه العميل في إلتزامه تجاه عملية المراجعة من خلال إتفاق العقد المبرم بينه وبين العميل من خلال تحديد مسؤولياته وواجباته ولا شك أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو فشله في تنفيذ بنود العقد وعدم تنفيذ الخدمات المنصوص عليها مما يعرضه للإخلال بأحكام المسؤولية العقدية وبصف خاصة الإهمال والتقصير في تنفيذ شروط العقد.[4]

---

[1]عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

[2]المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/ 1993، **القانون التجاري**،2007، المادة 715 مكرر14، 191.

[3]خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص320.

[4]محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص177.

ت. المسؤولية الجنائية: تقام دعواها إذا إرتكب المراجع أثناء أدائه لمهام مهنته عملا يمثل جرمية أنتجت ضررا، وتعدي أثره نطاق الأشخاص الطبعيين والمعنويين، ولا تنشأ المسئولية الجنائية للمراجع إلا حيثما تواجدت الجريمة الجنائية المنصوص عليها صراحة في القانون،[1]وهذا إذا تغاضى عن إخفاء العميل إلى حقائق في القوائم المالية بقصد إلحاق الضرر بالمتعاملين، فتظهر العقوبة الجنائية والتي ينتج عنها السجن، مما ألزم المراجع على بذل اقصى العناية في أدائه مهامه، لأنه لا يجد فرصة للدفاع عن نفسه، فهو أمام موقف لمواجهة العقوبة بعدة اعتبارات منها:

- إختيار للعميل من خلال نظرة مسبقة في جمع وتقييم معلومات وافية عنه تتيح له عملية تدقيق جيدة.
- التأكد من إستقلالية الظاهرية في الواقع لأعضاء فريق المراجعة والعاملين بالمكتب المراجعة.
- التأكد من صحة إختيار العميل في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال بذل العناية المهنية والتحقق من دقة وسلامة التطبيق العملي.
- التركيز والإهتمام للتحقق من معاملات العميل على الأطراف ذوي العلاقة.
- الإهتمام الكافي بتوثيق جميع أعمال المراجعة.[2]

ث. المسؤولية التأديبية: مسئولية تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجعو الحسابات، حيث تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع الخارجي، إذا قام بإرتكاب مخالفة لأحد واجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلال بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة التقاليد المهنية ولا تنشأ المسئولية التأديبية للمراجع مثلما هو عليه الحال في المسئولية الجنائية إلا حيثما تواجدت الجرمية التأديبية،[3]والتي تتعلق بالأخلال بالأمانة من خلال إخفاء لحقائق مادية معينة عند عملية المراجعة، تقديم بيانات مختلفة عن غير حقيقتها، الإهمال في أداء العمل في إخفاء تلاعبات وتحريفات حدث في المستندات والسجلات وتحيزه في إبداء رأيه عن الحقيقة التي يتضمنها التقرير في إخفاء إنحرافات التي كشفها عن القوائم المالية خدمة لطرف معين.[4]

ج. المسؤولية الفنية: تدخل ضمن صميم عمل كمراجع حسابات قانوني للمنشأة وتتمثل في أهم شيئين هما:

- مسؤوليته في التحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل سليم.

---

[1]خالد زكي لبيب، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص322.

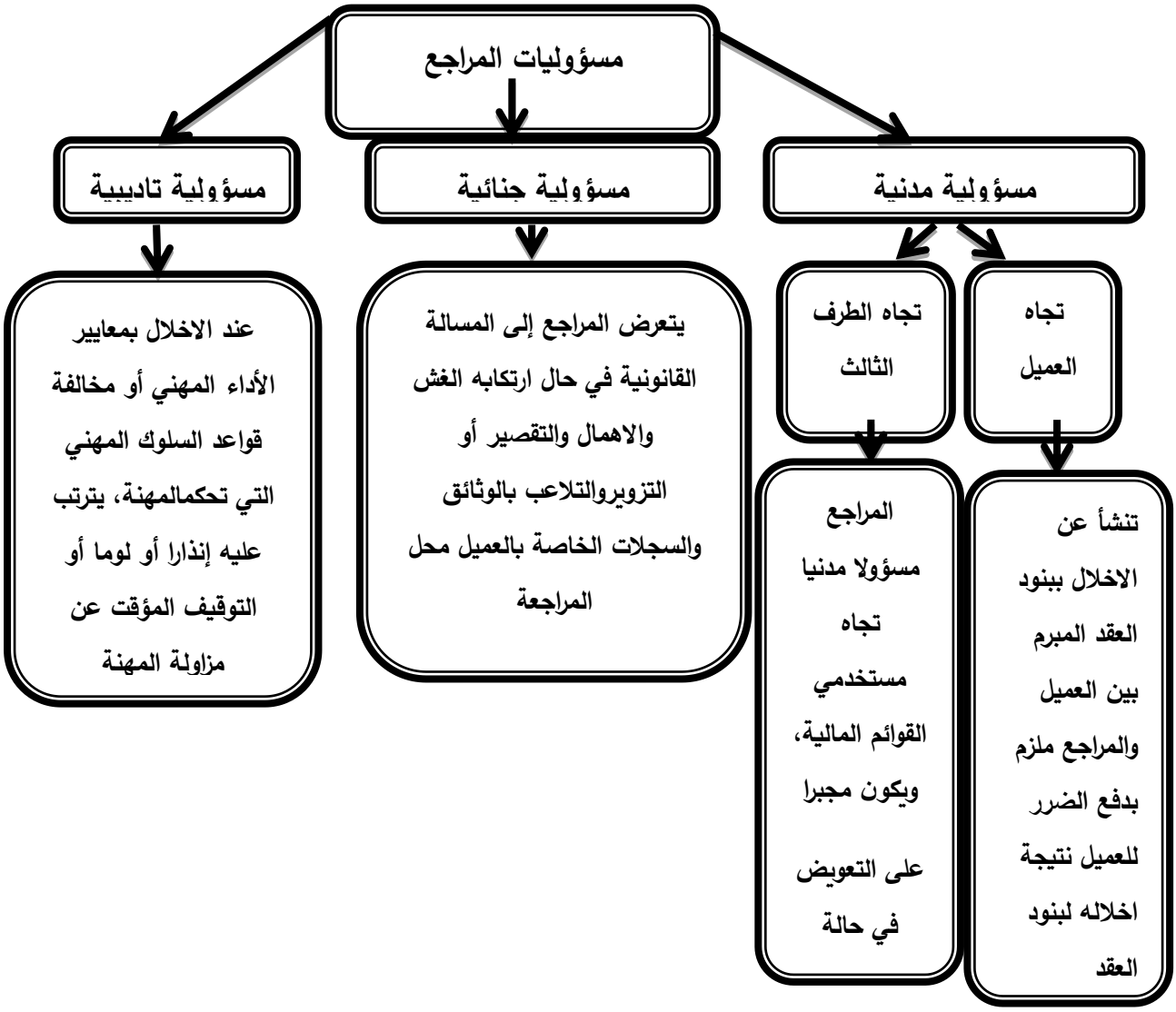
[2]عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[3]خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص320.

[4]محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص73.

- مسؤولية التحقق بأن النصوص القانونية واللوائح والأنظمة والعقود أنها الوثائق المنظمة لأنشطة الوحدة قد طبقت بشكل سليم؛[1]وتتضح أهم المسؤوليات التي تترتب على المراجع بصفة عامة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (01- 11): مسؤولية المراجع



المصدر: بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة ومراقبة وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2021، ص78(بتصرف).

[1]محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص72-73.

المطلب الرابع: كفاءة المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة فيها

1.كفاءة المراجع الخارجي: لابد أن تتوفر لدى المراجع شهادات تثبت تأهيله في مجال المحاسبة والتدقيق، ومختلف المجالات التي لها علاقة بميدان المحاسبة والمراجعة، والتي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، ولا تقتصر الكفاءة المهنية على الشهادة التي يتحصل عليها المراجع قبل مزأولته المهنة، فلا بد علية مزاولة التكوين لتجديد معلوماته ومتابعة التطورات التي تطرأ بالمهنة.[1]

2. العوامل المؤثرة في كفاءة المراجع الخارجي:

أ. إستقلالية المراجع: يجب على المراجع الممارس لمهنة المراجعة أن يكون مستقلا عند أدائه لخدماته المهنية وفق ما نصت عليه اللوائح والأنظمة والمعايير خاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في إستقلاله والذي يعتبر أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة حول المعلومات.

فيعتبر إستقلال المراجع حالة ذهنية تجعله مجردا من مصالحه عند إبداء رأيه لكل الحقائق بصورة موضوعية فلابد للمدقق ضرورة تفهمه لكافة العوامل التي تؤثر على موضوعيته.[2]

- **إستقلال الحقيقة(الذهني):** يعني تجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المراجع على إتجاه غير متحيزا عند أداء عملية المراجعة حيث يجب على المراجع أن يكون أمينا ونزيها يلزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.[3]
- **إستقلال المظهر:** يرتبط بقدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية والتي تتطلب منه ترفعه عن قبول أي منفعة قد تكون قيدا عليه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة والفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة.[4]

يمكن القول أن الإستقلالية تعتبر العمود الفقري لعملية المراجعة فبدونها تصبح عملية التدقيق بدون فائدة فهناك حالات كثيرة ربما تأثر على إستقلال المراجع، فلابد على المراجع لإنجاز عمله بكرامة وموضوعية أن يتفادى هذه بعض الأمور منها:[5]

- ألا تكون له علاقة مالية مباشرة، أو علاقة مالية مادية غير مباشرة بالمنشأة محل المراجعة.
- ألا يكون وصيا أو إداريا أو مديرا وعضوا في مجلس الإدارة أو مؤسسا لمنشأة محل المراجعة.

---

[1]رضا خلاصي مرام، **المراجعة الداخلية للمؤسسة**، ط1، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص89.

[2]أحمد محمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[3]محمد بسام محمد قاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص40.

[4]عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أصول المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2000، ص30.

[5]هاني التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص65.

- ألا يحصل على قرض أو أعطى قرضا للمنشأة تحت المراجعة.
- ألا تعبر أتعابه نسبة من إيرادات المنشأة محل المراجعة.
- عدم تقبله الهدايا والضيافة من أي موظف أو شريك في منشأة محل المراجعة.
- عدم دخول المراجع في مجال المنافسة لإجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، مما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة.
- عدم قيام المراجع بتقديم الخدمات الإستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده وإستقلاله.

ب.عزل المراجع: يخلو مكان المراجع لعدة أسباب منها الإستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية، أما حالة عزله يخل ذلك من حق الجمعية العامة للمساهمين سواء كانت هي من قامت بتعينه أول مرة أم من جهة أخرى، فلها إذن عزله أو تغييره في نهاية السنة المالية ويمنع جواز عزله خلال السنة المالية وهذا منعا للعزل التعسفي، فذلك لا يكتفي لحماية المراجع وضمان إستقلاليته، فلا لابد أن يشعر المراجع أن تغييره مبني على أسباب مبررة ومعقولة مما يتيح له الحق في الدفاع عن نفسه، فإذا كان تقريره عن وقوع تجأوزات وإنحرافات من قبل مجلس الإدارة في عمله فالنتيجة الحتمية عدم تغييره وإعادة تعيين مدقق آخر مما يعزز إستقالته من عمله بسبب الضغوطات الممارسة من طرف الإدارة.[1]

ت.خبرة المراجع: تعتبر خبرة المراجع من القضايا التي زاد الإهتمام بها وذلك لزيادة حالات فشل المراجعة في عدم إكتشاف الغش في القوائم المالية، فتعتبر عاملا هاما للكفاءة فاعلية أداء المراجع مرتبطة بالتأهيل العلمي نتيجة التراكم المعرفي وخاصة في طرق جمع الأدلة من كافة المصادر من خلال الممارسة في مدى صعوبة المشاكل التي تواجه المراجع لذلك تتضح قدرة المراجع على حل المشاكل، في تحديد الفروق وفهمها مما تنعكس إمكانية التوصل إلى المعلومات ملائمة لتحديد بدائل لحل المشاكل.[2]

ث.اتعاب المراجع: إن تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي تؤثر في إستقلالية المراحع فيخضع المراجع للمسأومة والتأثير على استقلالية من خلال تحديد مقدار قيمة الأتعاب المتفق عليه بين المراجع وإدارة المنشأة، فعموما هناك بعض العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأتعاب من خلال وجود طرق تعمل على تحديدها منها:[3]

- **الأتعاب الثابتة:** يحدد المراجع مبلغ ثابت غير قابل للزيادة مقابل حجم أتعابه في أداه مهمة المراجعة فتحظى هذه الطريقة بالقبول العام من طرف العملاء وهي أكثر إستخداما في مراجعة شركات الأموال، إلا أنه يعاب عليها بأن أتعابها غير قابلة للتجزئة ولا تتناسب مع العمل المطلوب تقديمه مما يضطر المراجع إلى تخفيض أداءه لتقليل تكاليف المراجعة عندها يصعب إقناع العميل بزيادة مقدار قيمة الأتعاب

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص112-113.

[2] احمد محمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص31-32.

[3] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص78-79.

للعمليات الموالية أثناء المراجعة مما يتيح سوء التفاهم حول نطاق خدمات التدقيق التي تغطيها تكاليف المراجعة.

▪**الأتعاب المتغيرة (النسبية):** يحدد المراجع قيمة الأتعاب وفق عدد ساعات العمل التي أشرف عليها أثناء عملية المراجعة، فيضطر إلى تغير معدل تكاليف المراجعة حسب الجهد والوقت، فتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة وملائمة في المراجعة مما تعزز الأداء المهني الذي يحصل عليه العميل وأن المراجع يتقاضى أجر يتناسب مع جهده ضمن حد أقصى للساعات اللازمة أثناء تنفيذ المراجعة، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة عدم الأخذ في الحسبان طبيعة العملية ومستواها الفني كما يتعذر على العميل معرفة قيمة الأتعاب مسبقا.

▪ **الأتعاب المشروطة:** تتوقف أتعاب المراجع التي يطلبها على مدى المنفعة التي ستعود على العميل من خلال تقريره عن المهام المكلف بها فقد تكن مشروطة بنسبة أو مقدار محدد من قيمة المنفعة التي تعود بها عملية المراجعة مما يتعارض مع مبدأ الإستقلالية والحياد والنزاهة ويعتبر المراجع مخلا بآداب وسلوك وقواعد المهنة،[1]كما يجب عليه أن يأخذ في عين الإعتبار ضمن الأتعاب ما يلي:[2]

- الوقت المستغرق أثناء عملية المراجعة.
- عدد القائمين بعملية التدقيق والمستوى المهني لكل منهم.
- نصيب العملية من التكاليف الثابتة غير مباشرة.
- مقدرة العميل على الدفع واهمية تقريره للعميل.
- تاريخ اجراء عملية التدقيق وطلب العميل لإنجاز المهمة وارتباطها بخطة المراجعة.

ج. المستويات التكنولوجية: لإنجاز المراجع عمله بشكل جيد لابد أن يتوفر لديه مستوى علمي يأهله لذلك وان لا يقبل الاعمال التي لا يتمكن من إنجازها.[3]

3.حظر قيامه بأعمال أخرى تتعارض مع واجباته ووظيفته: عندما يفتقد المراجع إستقلاله تفتقد معه المراجة قيمتا فلذلك يلزمه الإبتعاد عن أي عمل يشوبه الشك حول إستقلاله وحياده وأن يمارس عمله بأمانة وموضوعية،[4] إلا أن هناك أعمال قد تتعارض مع أداء المراجع لمهامه على أتم وجه هي:[5]

- ألا يكون المراجع مؤسسا أو مساهما أو عضوا بمجلس إدارة المنشأة محل الفحص.
- ألا يقوم باي عمل إضافي لصالح المنشأة مثل تقديم إستشارة إدارية أو فنية.
- لا يجوز تعينه في مجلس الإدارة العليا إلا بعد مرور سنة على الأقل من تركه مراجعتها.

---

[1](IFAC)Handbook of The Code of Ethics for Professional Accountants 2014 edition, p97 www.ethicsboard.org.

[2]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص114.

[3]هاني التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص66.

[4]رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 124.

[5] **المرجع نفسه**، ص 69.

وكذلك وجود حالات تتنافى وتمنعه من أداء مهامه تتمثل في:[1]

- ألا يكون له صفة التاجر خصوصا أن يحمل صفة الوكيل أو سيط ومكلف بالمعاملات التجارية.
- ألا يكون موظفا حكوميا يتقاضى أجرا، إلا إذا سمح التشريع المعمول به.
- ألا يكون مرتبط بعهدة برلمانية أو في هيئات المجالس المحلية.
- قبول المراجع عميلا تلقى خلال الثلاث سنوات الأخيرة أتعابا أو منح له إمتيازا منها.
- قبوله مراجعة منشأة كان ضمن هيئة مجلس الإدارة أو موظف سابقا بها.
- قبوله مراجعة منشأة تربطه صله قرابة من أحد موظفي الإدارة والتسيير بها.
- الجمع بين مهام التصديق القانوني ومهام التعاقدية لنفس المنشأة.
- عدم قيامه لمهام التسيير أو الإشراف والتنظيم تتعلق بالمنشأة محل المراجعة.

[1] نجوى عبد الصمد، **ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري**، ط1، دارالهدى، الجزائر، 2002، ص34.

خلاصة الفصل الأول:

تناول هذا الفصل الإطار النظري للمراجعة الخارجية التي ورد بأنها تتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد للقيام بعملية منتظمة وإنتقادية للحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي يقوم بها شخص كفء ومستقل بهدف إبداء رأي فني محايد، حول عدالة وسلامة ومدى شرعية الحسابات، كما يجب أن تتوفر فيه عدة معايير لمزاولة هذه المهنة ولا يستطيع القيام بأداء المهمة الموكلة إليه، إلا إذا تقيد بهذه المعايير لبذل العناية اللازمة، كما أن عمل المراجع الخارجي لا يكون عبثا بل يتم عبر إعداد عدة خطوات وبرامج سواء تعلق الأمر بالإجراءات الشكلية لتعيينه أو إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو إعداد تقرير المراجعة، كما نصت القوانين والتشريعات الخاصة على الإجراءات القانونية لمزاولة مهنة المراجعة، فمنح للمراجع حقوقا لكي يستطيع القيام بعمله، وفرضت عليه واجبات لا تجأوزها والتي تترتب عليها تحديد مسؤوليات عقابية إذا إقتصر الأمر في مزأولته لعملية المراجعة والمراجعة كما تعرف الأن، لا تعرف بدايتها على وجه التحديد فالبعض يرجعها إلى بدايات القرن الثامن عشر، بعد الثورة الصناعية في إنجلترا وإنتقالها سريعا بعد ذلك إلى دول غرب أوروبا، وإلى أمريكا وأستراليا وقد صاحب ذلك تطور الكبير تطورا في حجم المشروعات وإحتياجها إلى رؤوس الأموال الضخمة، وتضخم حجم أعمالها وتأثيرها البالغ على إعداد كبيرة في المجتمع من مستثمرين، ومقرضين ودائنين، وعملاء ومستهلكين وعلى المجتمع بصفة عامة وبدأ تتظهر منذ أوائل القرن التاسع عشر نتيجة ظهور الشركات المساهمة الكبيرة في بريطانيا وظهرت الحاجة إلى الإدارة العلمية الحديثة، وإنفصال الإدارة عن الملكية، حيث ظهرت الحاجة إليها بصدور قانون عام 1825 يجيز إنشاء الشركات المساهمة على أن يتم قيد هذه الشركات في سجل خاص تم صدور قانون ينظم أحكام هذا النوع من الشركات في العام 1844 والذي يتطلب تعيين مراجعين خارجيين مستقلين لمراجعة الشركات المساهمة والذي أصبح إجباريا، وتقديم تقرير مكتوب إلى المساهمين عن مدى تعبير القوائم المالية التي أعدتها الإدارة عن الواقع والتي يستخدمها المساهمين للحكم على كفاءة الإدارة، وإبداء الرأي عن مدى تمثيلها للواقع طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في كل دولة في ذلك الوقت.

الفصل الثاني: الإطار النظري لأدلة الإثبات في المراجعة

تمهيد:

الهدف الرئيس لعملية المراجعة هو إختبار مدى مصداقية التأكد الرئيسي للإدارة بأن القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأنها لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية وتخلو من التلاعبات والأخطاء فيتم التحقق من المعلومات المحاسبية عن طريق التحليل وتتبع الإجراءات المعمول بها، لذلك يرتبط المراجع عند أداءه مهمة التدقيق بالتقرير حول البيانات المالية الواردة من المنشأة ومدى تطابقها مع المعايير المقررة، فيقوم المراجع بتحديد التأكيد حول كل مكون مادي للقوائم المالية ودراسة مخاطر التحريف الجوهري ثم يحدد أهداف التدقيق من خلال تصميم إجراءات المراجعة مما يتيح له أدلة كافية وصالحة يستند عليها في إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية فتعتبر الإجراءات التي يقوم بها خلال عملية المراجعة خطوة مصممة في جمع كافة أنواع الأدلة المختلفة بهدف توفير الأساس المعقول في إبداء الرأي.

المبحث الأول: طبيعة ووصف أدلة الإثبات في المراجعة

تمثل الأدلة ركيزة أساسية لرأي المراجع في القوائم المالية فهي نظام يشكل مجموعة متماسكة من الأساليب المبنية بطريقة موضوعية تحقق التأكد أوعدم التأكد من الأحداث الاقتصادية التي تحققت وتؤدي إلى تطابق الأدلة مع المعايير الموضوعة لتوصيل النتائج إلى المستفيدين منها.[1]

المطلب الأول: مفهوم وخصائص أدلة الإثبات

إن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية، ومن ثم تكوين رأي فني محايد التي يساعده للحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا إطار إعداد التقارير المالية، وهذا ما نص علبه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب جمع الأدلة الكافية والصالحة، من خلال الفحص والملاحظة، والإستفسار التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضوع الفحص.[2]

الفرع الأول: مفهوم أدلة المراجعة

من المفروض أن يكون المراجع خبيرا في شؤون المراجعة والمحاسبة وعند قيامه بأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شؤون المهنة، ولذلك فإن رأيه يجب أن يكون مبينا على أساس سليم، من خلال أدلة الإثبات التي يجمعها أثناء عملية الفحص والمراجعة.

أوضح معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المراجع من معلومات مثل المستندات، والتقارير، ونتائج الإستفسارات، والتقديرات، والإستنتاجات، وعمليات الإحتساب، والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعأدلة.[3]

---

[1] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة في البيئة الالكترونية**، ط1، دار الكتاب الجامعي، الامارات، 2014، ص245.

[2] يونس عباس أكبر، **أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، والمالية، جامعة بغداد، مجلد10، العدد 1، 2015، ص225.

[3] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص199.

فقد عرفت المعايير الدولية لممارسات أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه"[1] "ويعرف الدليل في المراجعة بأنه إستنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو من جملة حقائق، تمكنه من إستخلاص رأى في مسألة معينة واقتناعه بالإفصاح عن هذا الرأي"[2]، وتتأثر أدلة الإثبات بعوامل عديدة منها:[3]

- أهمية العنصر النسبية محل الفحص.
- خبرة المراجع من خلال عمليات المراجعة السابقة.
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص.
- مدى موثوقية المعلومات المتوفرة له ومصدرها.
- النتائج التي يتوصل إليها المراجع أثناء عمله وما تتضمنه من حلات الإحتيال المكتشفة.

1. دليل الإثبات:"هو شيء يمكن أن يجعل الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقي أو غير حقيقي ويمثل جميع المعلومات المستخدمة عن طريق المراجع للوصول إلى إستنتاج يبني عليه رأي المراجعة"[4]

تعرف القرينة على أنها "جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدلي والتي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكيد إلى حد المعرفة" ومن أهم أنواعها:

- القرينة الطبيعية، والتي موجودة في العالم المحيط بنا وتختص بالعناصر المادية.
- القرائن التي يتم إعدادها وتحتاج إلى مجهود للوصول اليها.
- المناقشات المفيدة والتي يتم الحصول من خلال التجارب العلمية أو الملاحظة الدقيقة للظاهرة.[5]

تعد أدلة الإثبات بأنها" الوسيلة التي توصل المراجع إلى التحقق من صحة المعلومات التي يستخدمها في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات التي قد تم مراجعتها، تتماشى وفق المعايير، والمقاييس الموضوعية، والتي يستند عليها المراجع وتدعم قدرته في تقديم رأيه الفني المحايد من خلال الوصول إلى إستنتاجات منطقية وملائمه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن البيانات التي تحتويها.

---

[1]المعيار الدولي رقم 500 أدلة الإثبات الفقرة 4 منشور من قبل **الاتحاد الدولي للمحاسبين** عن طريق الموقع التالي (www.ifac.org)وتم الاطلاع عليه بتاريخ 21مارس2020.

[2]منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، **المراجعة الادارية وتقييم الأداء**، ط1، مركز التعليم المفتوح، القاهرة،1997، ص68.

[3]غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص 194.

[4]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص364.

[5]محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص165-174.

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

3. طبيعة الأدلة الإثبات في المراجعة: إن دليل الإثبات في المراجعة لا يعتبر حقائق جامدة تثبت أو لا تثبت صحة القوائم المالية، فهي تضم جميع المعلومات التي يتم جمعها تدريجيا أثناء عملية المراجعة، لذلك جاء تعريف الدليل وتفسيره أثناء السياق للمراجعة، وتعريفات الأدلة وطبيعتها بشكل عام يعرّف قاموس أكسفورد (2008) مفهوم الدليل على النحو التالي:

المعلومات والعلامات التي تشير إلى ما إذا كان الإعتقاد أو الإقتراح صحيحًا أم ليس صحيحا[2]، ويصفه مأوتز وشرف في مناقشتهما الفلسفية حول الأدلة بأنها الحقيقة، وصنفا هذا النهج إلى الحقيقة كمايلي:

الحقائق المادية هي تلك التي تأثرت في أذهاننا بالأدلة الطبيعية.

الحقائق الرياضية الناتجة عن قبول الإفتراضات أساسية للرياضيات الإضافة إلى قواعد القانون المجردة الرياضية أو الحقائق.[3]

وبصفة عامة تعرف الأدلة بأنها "جميع الحقائق والمعلومات التي يعتمد عليها للفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع أو مسألة محددة وتعرف في مجال القانون بأنها حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الإقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه".

كما تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها "أية معلومات يحصل عليها المراجع في تمكنه من إستنتاج رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي، وتختلف المعلومات من حيث درجة إقناعها للمراجع بدرجة يقينية كبيرة أما بعضها لا يتعدى درجة الإعتقاد الترجيحي، مثل تلك المتعلقة بإجابات موظفي المنشأة على إستفسارات المراجع"،[4]فقد حظيت الأدلة بإهتمام كبير من عدة مجالات مثل القانون والمراجعة الذين حأولوا تحديد المقصود بالأدلة، فتم وصف النهج النظري للأدلة في مجال موضوع القانون على أنه وسيلة لإثبات وإثبات تفاصيل أي حقيقة يُزعم أنها تثبت حقيقة أو عدم صحة التأكيد، فقدمت أدبيات الأدلة مقارنات بين الأدلة في مختلف المجالات ينظر مأوتز وشرف اليها في خمسة مجالات مفاهيمية فيما يتعلق بالأدلة فيرى أن الإختلاف في المجالات النظرية بما في ذلك

---

[1]خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، ط1، دار وائل للشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 243.

[2]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص167.

[3]Robert Kuhn Mautz, Hussein Amersharaf **the philosophy of auditing**, Volume10,1961, p67.

[4]ثناء عطية فراج، وآخرون، **أساسيات المراجعة**،2019، ص164 متاح على: https://almohasba.blogspot.com.

المراجعة، تجاه الخصائص المختلفة لكل نوع من أنواع الأدلة، فالإختلافات في المناهج النظرية هو الغرض الذي من أجله تستخدم المجالات النظرية والفلسفية المختلفة الأدلة، المجال النظري غير القانوني.

- الدليل هو إثبات بيان أثناء وجوده في المجال النظري للتاريخ.
- الدليل هو تمكين المؤرخ من تطوير فهم للحدث الذي وقع في الماضي، ونظرًا لإختلاف إحتياجات ومتطلبات كل مجال نظري.

فالنهج في التعامل مع الأدلة سيختلف في حين يوجد بعض الإختلاف، إلا أن هناك تشابه بين بعض المجالات النظرية ويمكن ملاحظة هذا التشابه في إستخدام الأدلة في الدراسات التاريخية والمراجعة[1]، حيث يشترك البحث التاريخي والمراجعة في الكثير من الأمور المشتركة في إستخدامهما للأدلة، فالمجالات النظرية تعمل على توثيق الأحداث الماضية على الرغم من إهتمام المراجعة ببعض الظروف الحالية بالإضافة إلى ما حدث في الماضي، فهناك عدد من المحأولات النظرية من قبل الباحثين المراجعين لتوضيح طبيعة أدلة المراجعة، حيث أدرك موتز وشرف وجود ثلاث فئات واسعة من أدلة المراجعة وهي الأدلة الطبيعية والأدلة الإبداعية والحجة المنطقية الأدلة الطبيعية هي نوع من الأدلة الموجودة في كل مكان ويتم الإعتماد عليها بشكل شائع في كل نشاط عقلي نقوم به، كما تؤدي الأدلة إلى وصف "الحقائق المادية" التي لا تترك مجالاً للشك، وتؤكد على أن الأدلة الطبيعية هي أكثر أنواع الأدلة المتاحة إقناعًا لأن الإدراك الشخصي الفردي للأدلة لا يعتبر عاملًا في إستخدام الدليل، أما الفئة الثانية من الأدلة التي وصفها موتز وشرف (1961) هي دليل إبداعي لا يحدث بشكل طبيعي ولكن يتم إنشاءه من خلال الجهود المبذولة لإثباته التجريب العلمي، عندما يقوم أحد العلماء بإجراء تجربة فيتم إنشاء نتائج التجربة من خلال أنشطة العالم، وبالتالي يكون لديهم أدلة من خلال الجهد ضمن عملية المراجعة، يكون الدليل العلمي أو الإبداعي هو عندما يستخدم المراجع الحساب لتأكيد الأرقام الواردة في البيان هذا الشكل الثانوي من الأدلة على أنها المعلومات التي يجب المراجع إجراء تقييمها المنطقي حتى يصبح دليلا فمن المنهج العلمي التجريبي، وأما الفئة الثالثة من الأدلة هي أن الحجة العقلانية قد تطورت من تطبيق المنطق إلى المناقشة الفلسفية التي وصفها موتز وشرف كدليل مجرد لا يتم تطوير الحجة العقلانية مباشرة من ملاحظة الأدلة الطبيعية أو من الأدلة التي تم إنشاؤها التجريبية تم توسيع النهج المنطقي للأدلة التجريبية التي تم إنشاؤها إلى الحجة المنطقية التي تغطي مناقشة الأفكار التي تطورت من حقيقة ملحوظة، فتبدو الحقائق المرصودة صحيحة للمراجع ومع ذلك كان على المراجع أن يبذل جهدًا عقليًا لأخذ تسلسل الصور التي لاحظها في إستنتاج يجده عقله وأن الأدلة تتأثر بالمناهج النظرية المجردة حتى

[1]Ronewold, **The Probative Value of Audit**, The State of The Art And Avenus Towards A General Theory ,2006, p22.

بالمفاهيم الأخلاقية بما فيها المصداقية والموثوقية، فالمراجع عند إجراء المراجعة يحتاج لفهم مفصل وتقدير للمفاهيم الأخلاقية.

4. فئة أدلة الإثبات: يتيح الدليل الوسيلة التي تمكن الوصول إلى حالة من التأكد ناتجة عن معرفة حقيقة الشيء أو الإعتقاد، فتؤثر أدلة المراجعة على المراجع في عدة مستويات متدرجة من كونها أدلة قاطعة إلى أن تصل لمرحلة الإقناع.[1]

أ. الأدلة الطبيعية: متوفرة ومتواجدة في كل مكان وتعتمد على النشاط العقلي الذي نقوم به.

ب. الأدلة المصطنعة: ليست متاحة وتتواجد بشكل طبيعي تتطلب بذل جهد للحصول عليها.

ج. أدلة الجدل المنطقي : تنتج المعتقدات عن طريق الملاحظة غير مباشرة للدليل، فالأفكار تنتج بشكل منطقي من ملاحظة الحقائق لذلك تبدو صحيحة بالنسبة لنا، وتتطلب جهد عقلي لكي ننتقل من الملاحظة البسيطة للحقيقة إلى النتيجة في نفس الوقت، لذلك تتمثل أدلة الإثبات التي تؤكد صحة القوائم المالية في ما يلي:[2]

- **البيانات المحاسبية الأساسية:** تشمل كافة البيانات عن دفاتر اليومية، دفاتر الأستاذ العام وكل السجلات الرسمية، التي تدعم القوائم المالية بشكل مباشر.
- **كل معلومات الإثبات الأخرى:** تشمل الصكوك، والقوائم، والعقود، والمصادقات، وأية مستندات مكتوبة، والاستفسارات، والملاحظات، وفحص مادي، وعملي، وأساليب فحص تحليلية أخرى.

عملية جمع الأدلة والوصول منها إلى إستنتاجات صحيحة، يمكن أن يحكمها قوانين أو تعليمات، ولكنها في الأصل مسؤولية مهنيه تعتمدعلى الخبرة والممارسة في كل مراحله.

5. أساس الدليل: دليل إثبات تأكيدات المراجعة يختلف عن الأدلة بالمعنى القانوني فتحتاج أدلة المراجعة إلى إثبات تأكيد معقول، أما في البيئة القانونية توجد معيار أكثر صرامة للإثبات والتوثيق.

6. الدليل القانوني: المعايير القانونية للإثبات هي مفاهيم تصف جودة الأدلة لمعظم القوانين أنظمة. هناك أربعة معايير للإثبات: ما لا يدع مجالاً للشك، رجحان الأدلة، دليل واضح ومقنع، سبب محتمل[3] فإن إدارة المنشأة محل التدقيق مسؤولة عن تحضير البيانات المحاسبية وتقديمها للمراجع لمراجعتها، لذلك يجب أن تحضر هذه البيانات حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى الإدارة أن تأخذ بعين الإعتبار لإقراراتها الظاهرة في البيانات المالية[4]، ففي هذا الشأن بين معيار الدولي للمراجعة 500 بأنه

---

[1]Sharaet Robret, k; Mautz, **The Philosophy of Auditing**, American Accounting Association, 1961. p.68.

[2]يونس عباس أكبر، **مرجع سبق ذكره**، ص225.

[3]Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; **Principles of Auditing an Introduction to International Standards On Auditing**, Mcgraw-Hill Publishing Company 1999; Second Edition; Pearson Education Limited 2005; p355.

[4]هاني التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص104.

يجب على المراجع أن يجمع أدلة كافية ومناسبة لتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (02 – 01): تأكيدات الإدارة عن البيانات المالية[1]

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ص225.

أ. **الوجود أو الحدوث:** ملكية المنشأة للموجودات الملموسة والظاهرة في الميزانية العمومية، وأنها موجودة فعلا، وأن الموجودات غير ملموسة مزال لها قيمة، والإلتزامات مسجلة بالدفاتر، وأن العمليات التي حدثت خلال السنة تمثل ما ظهر في بيان الدخل.

ب. **الإكتمال:** جميع الأنشطة والإلتزامات التي تخص السنة محل المراجعة مسجلة كاملة ولم تتم أية حذف بها، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى الإعتماد عليه إذا كان قوي وفعال، يوفر دليل ملاءم.[2]

ت. **الحقوق والإلتزامات:** كل الموجودات ملك للمنشأة، وأن جميع الإلتزامات هي على عاتق المنشأة كما هو مسجل بتاريخ الميزانية.

ث. **التقييم والتصنيف:** التأكد من أن الموجودات والإلتزامات، والإيرادات والأعباء الظاهرة في الميزانية والأرباح والخسائر تمثل حقيقة بقيمها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تصنيفها كما يجب.

ج. **الإفصاح والعرض:** كل إفصاح يتعلق بفترة من فترات البيانات المالية من حيث تصنيفها وكل ظاهرة تم الإفصاح عنها.

ح. **إستقلالية الفترة المالية:** يتعين على المراجع التحقق من التسجيل الفعلي لكافة العمليات المالية خلال السنة المالية إلى غاية نهايتها، وأن العمليات التي تخص الفترات السابقة، أو القادمة لم تسجل ضمن الفترة الحالية.[1]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص225.

[2] عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص228.

فلذلك يتطلب من المراجع عند مراجعة القوائم المالية جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة في الإعتماد عليها كأساس لإبداء الرأي حول القوائم المالية، لذلك يتبع عدة خطوات أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة تتمثل في الآتي:[2]

- تحديد أهداف المراجعة وتوضيح ذلك في برنامج المراجعة.
- تحديد طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة وتوضيح ذلك في برنامج المراجعة.
- تحديد الوسائل اللازمة للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة، لتحقيق أهداف المراجعة وتوضيح ذلك في برنامج المراجعة.
- تحديد إجراءات المراجعة والإختبارات المطلوبة، والتي تكون كل وسيلة من وسائل أدلة الإثبات.
- تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل إجراء من إجراءات المراجعة، وتحديد الشخص المسئول عن تنفيذ كل إجراء وتوقيعه بذلك.
- تنفيذ إجراءات المراجعة وأداء الإختبارات المطلوبة، والتي تؤدى إلى جمع أدلة الإثبات.
- فحص وتقييم أدلة الإثبات.
- إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بالإستناد إلى أدلة الإثبات التي تم جمعها وتقويمها.

فعند مراجعة أي بند وراد في القوائم المالية يبدأ المراجع بتحديد أهداف المراجعة بهذا البند ثم يحدد الأساليب التي يمكن إستعمالها في جمع الأدلة من خلال تنفيذ عمليات فحص نظام الرقابة الداخلية بإستخدام الإختبارات الأساسية على عمليات الوحدة، إختبار الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية، إختبارات ذات الغرض المزدوج.

- **الإختبارات الأساسية على عمليات المنشأة:** تكمن في تحديد الإختبارات الأساسية التي يجريها المراجع على عمليات المنشأة التي توفر له أدلة إثبات عن شمولية أهداف مراجعة كل بند كالتحقق من حدوثه أو وجوده، والتي تمده بقناعة عن عدالة عرض كل بند.
- **إختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:** تهدف إلى توفير أدلة إثبات للمراجع عن مدى إلتزام العاملين بالمنشأة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية، فيختار المراجع عينة من العمليات ويتتبع مسار تنفيذها في حالة تطابقها مع نظام الرقابة الداخلية يتيح للمراجع دليل إثبات بالتزام العاملين به.
- **إختبارات ذات الغرض المزدوج:** تهدف إلى توفير أدلة إثبات للمراجع حول الأهداف التي تستخدم فيها إختبارات الإلتزام و الإختبارات الأساسية.[3]

---

[1] **المرجع نفسه**، ص229.

[2] أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع **سبق ذكره**، ص170.

[3] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص273-274.

7. مقارنة بين أدلة الإثبات في التدقيق بالأدلة الإلكترونية: تتمثل أدلة الإثبات التي يستعين بها مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة والتي يحصل عليها بعدة طرق سواء كانت بالطريقة العادية أو بإستعمال تكنولوجيا النظام الإلكتروني.

أ. الأدلة الإلكترونية: قد تكون بعض البيانات المحاسبية وغيرها من المعلومات الخاصة بالكيان متاحة فقط في شكل إلكتروني، قد تستخدم الكيانات تبادل البيانات الإلكترونية أو أنظمة معالجة الصور في التبادل الإلكتروني للبيانات، يستخدم الكيان وعملائه أو مورديه روابط الإتصال لإجراء المعاملات التجارية إلكترونيا، غالبًا ما يتم إستكمال المعاملات عن طريق تبادل الرسائل الإلكترونية بين الأطراف في أنظمة معالجة الصور، يتم مسح المستندات ضوئيًا وتحويلها إلى صور إلكترونية لتسهيل التخزين والرجوع إليها، وقد لا يتم الإحتفاظ بمستندات المصدر بعد التحويل قد توجد معلومات إلكترونية معينة في وقت معين، ولكن قد لا يمكن إسترجاعها بعد فترة زمنية محددة إذا تم تغيير الملفات، وفي حالة عدم وجود ملفات النسخ الإحتياطي يتطلب الطبيعة الإلكترونية للتوثيق المحاسبي عادة يستخدم المراجع تقنيات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر[1] فيصعب أو يستحيل على المراجع الوصول إلى معلومات معينة للفحص أو التأكيد دون إستخدام تقنية المعلومات، وربما لا يتمكن المراجع من تقليل مخاطر الكشف إلى مستوى مقبول من خلال إجراء إختبارات جوهرية فقط لواحد أو أكثر تأكيدات البيانات المالية.[2]

فمعظم التوثيق في ظل تكنولوجيا المعلومات أصبح يؤخذ شكل صور إلكترونية، فلذلك يجب على المراجع الأخذ في الحسبان المعلومات المكتوبة والمعلومات الإلكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد، للإعتماد عليها لابد مراعاة ما يلي:[3]

- التعامل الجيد مع تأثير التكنولوجي المستمر وخاصة مع الأدلة اليدوية.
- معرفة قدرته في الإعتماد على الأدلة الإلكترونية، خاصة في ظل مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- الأخذ في الحسبان معرفته الأدلة الإلكترونية، إنها سوف تتاح له في أي وقت وخاصة المعينة منها عند قيامه لإختبارات التحقق اللازمة.[4]

ب. أشكال الأدلة الإلكترونية: تشتمل أدلة المراجعة الإلكترونية على مجموعة السجلات المحاسبية والمستندات مثل العقود الإلكترونية، والصكوك الإلكترونية، والوثائق الإلكترونية، التي تتعلق بالفواتير

---

[1]Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; **Principles of Auditing an Introduction To International Standards On Auditing** ,Mcgraw-hill Publishing Company 1999; Second Edition; Pearson Education Limited 2005; p357.

[2]Stefan Zuca, **Audit Evidence – Necessity to Qualify a Pertinent Opinion**, 7th International Conference On Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration, Geba 2013, Romanian-American University.

[3]حسين يوسف القاضي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص377.

[4]محمد حسن خيضر، **حجية أدلة الإثبات الالكترونية وتأثيرها على أهداف واجراءات التدقيق**، مجلة التقني، الجامعة التقنية الوسطة، العراق، مجلد 26، العدد 7، 2013، ص8-11.

والتجهيزات، والدفع، والمصادقات الإلكترونية، وغيرها من البيانات الإلكترونية ذات الصلة بالمراجعة وتتخذ المعلومات أشكال مختلفة منها:

– **العقود الإلكترونية:** عقد يبرم عن بعد بين طرفين غائبين بإستخدام وسائط الإلكترونية، ويخضع تنظيمه للقواعد والأحكام العامة.

– **الصك الإلكتروني:** يشبه الصك العادي إلا أنه يأخذ شكلا إلكتروني، ويرسل عبر الأجهزة الإلكترونية، ويعتمد على وجود وسيط في القيام بإجراء المقاصة.

– **السجل الإلكتروني:** السجل الذي يتم إعداده وتخزينه وإستخراجه وتسلمه وتوصيله بوسيلة إلكترونية.

– **التوقيع الإلكتروني:** بيانات تكون على أشكال معينة يسمح بها التطور التقني، تحدد هوية صاحب البيانات، يلحقها هو أو من ينوب عنه بسند إلكتروني أو برسالة معلومات إثباتا وتوثيقا لما ألحقت به وتعبيرا عن رضاه بمضمون ما ألحقها به[1]، رغم تعدد أشكال الأدلة الإلكترونية ومساهمتها في توفير أدلة للمراجع، إلا أنها تواجهه مشاكل تؤثر بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل نظام معلوماتي محاسبي، الناجمة عن طبيعة المعالجة للبيانات ضمن نظام معلوماتي إلكتروني ومشاكل أخرى تتعلق بالإحتفاظ بها لفترة زمنية قصيرة ولعلى أبرزها:[2]

- حدوث أخطاء ناجمة عن البرمجة التلقائية لمعالجة البيانات المالية بطريقة مستمرة وبصورة خاطئة.
- صعوبة تحديد الأخطاء، أو قيود جوهرية الناجمة عن كبر حجم العمليات المالية نتيجة النظم المحاسبية المعقدة والتي لا يمكن التحقق من شرعيتها وإستقلالها.
- الإحتفاظ بالأدلة الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة نتيجة تحديث السجلات المرتبطة بعمليات معينة وبشكل تلقائي ومباشر.
- فقدان الأدلة المتعلقة بالبيانات في فترة وجيزة نتيجة تعرض الوسائط والبرامج إلى السرقة والتلف المتعمد أو غير المتعمد.
- ضعف نظم الرقابة الداخلية، يؤدي إلى السهولة في بالتحكم عن بعد في البرامج والأنظمة الإلكترونية وإحتمالية تدمير السجلات الإلكترونية.
- غياب أو عدم توافر الأدلة، وتعرضها التحريفات نتيجة اختراق الفيروسات للبرامج، والتطبيقات المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية وتدميرها وتغييرها.
- غياب المستندات الورقية التي تعتبر دليل مادي ملموس في ظل مدخلات النظام الإلكتروني الذي تعتبر كأدلة مرئية فقط، قيام الإدارة بإحداث التغييرات في نظام المعلومات دون توثيقا مستنديا يتيح غياب أدلة تثبت صحة العمليات.

---

[1] هاني سليمان الطعيمات، **حجية الكتابة والتوقيع الالكترونيين في إثبات المعاملات المالية–دراسة فقهية قانونية مقارنة**– المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، جامعة ال البيت، الأردن، مجلد14، العدد 02، 2018، ص86.

[2] جيهان عبد المعز جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص279–281.

- نقص المعرفة وعدم كفاءة العاملين، أو المتخصصين في إستعمال الخاطئ نظم التشغيل الإلكتروني الذي ينتج عنه أدلة غير ملاءمة جراء التخريب المتعمد، أو غير المتعمد للبيانات المالية.

كما تختلف أدلة الإثبات الإلكترونية عن أدلة الإثبات التقليدية في أوجه عديدة، إلا أن الفرق بينهما لا يتغير في المضمون، لكن تتغير كيفية ممارسة مراحل المراجعة وكيفية إستعمال وسائل فحص جمع الأدلة، وهذا بسبب إختلاف الأنظمة من خلال المعالجة والتخزين إسترجاع والرقابة نتيجة لتغير بيئة الممارسة، ويمكن تلخيص الفرق بين الأدلة التقليدية والأدلة الإلكترونية في الجدول التالي:[1]

الجدول (02 – 01): الفرق بين الأدلة التقليدية والأدلة الإلكترونية

المعيار	الأدلة التقليدية	الأدلة الإلكترونية
من حيث صيغة الأدلة	شكلها ورقي	تأخذ شكل إلكتروني
من حيث امكانية تغييرها	صعب تغيير والتعديل في محتوياتها جزء متكامل من المستند	يسهل تغيير محتوياتها دون أن تترك أثر لانفصال البيانات
من حيث موثوقيتها	يسهل التأكد من موثوقيتها	يصعب التأكد من موثوقيتها
من حيث توقيت الحصول عليها	متاحة وامكانية الحصول عليها ببساطة في جمعها واستخدامها في اي وقت	ليست متاحة في اي وقت بسبب امكانية تغييرها أو حذفها
من حيث استخدامها	يستطيع المراجع جمعها واستخدامها	يحتاج المراجع لخبرة ومعرفة ومهارات خاصة أو الاستعانة بخبراء في المجال الالكتروني
التوقيع	التوقيع على المستند سهل ويمكن التحقق منه	يتطلب تقنيات مناسبة وخاصة للتحقق من صحته
من حيث حفظها	سهلة الجمع والحفظ في أوراق	صعبة الجمع والحفظ تحتاج لوسائل ووسائط خاصة بالنظم الالكترونية وسهلة التغيير والاختراق

[1] عبد الصمد علي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص241 (بتصرف).

الوضوح	ليست واضحة بنفس مستوى الدليل الورقي وبالتالي قد تؤدي إلى نتائج مختلفة بين المراجعين على حسب الاجراءات المتبعة من كل مدقق	واضحة وتقود إلى نفس النتائج بواسطة مدققين مختلفين

المصدر: علي عمر عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج2، دار هومة، الجزائر، 2018، ص241 (بتصرف).

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات

يكون هناك عمليات مسجلة على الورق للعمليات التجارية الالكترونية، كما يمكن تدميرها أو تغيرها بسهولة أكثر من المسجلة على الورق دون ترك أثر لهذا التغيير، فأخذ المراجع في إعتباره ما إذا كانت سياسات أمن المعلومات في المنشأة كما تم تنفيذها هي ملائمة لمنع التغيرات غير المصرح بها للنظام أو القيود المحاسبية؛[1]ومهما إختلف نوع الأدلة سواء كانت أدلة تقليدية أم أدلة إلكترونية إلا أن الهدف منها لا يختلف على حد سواء، لكن مقدرة الدليل الإلكتروني والتقليدي تعمد على مدى فعالية ومتانة نظام الرقابة الداخلية الذي ينتج أدلة الإثبات في مدى درجة الإقناع والمعولة عليها، لذلك فإن أدلة الإثبات الكافية يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة، والتحقق، أو لتقديم دعما وأساس لتكوين رأي محايد لتقرير المراجع.

1.صلاحية أدلة الإثبات: إن عملية جمع الأدلة لابد أن تكون منسقة ومنهجية عند عملية المراجعة، كما يجب على المراجع تقييم الأدلة قبل الإعتماد عليها خصوصا في إبداء الرأي،[2] فتشير صلاحية أدلة الإثبات إلى نوعية الأدلة وإرتباطها بالبند، ومدى تأثيرها على رأي المراجع وإستنتاجه،[3] لذلك تتكون أدلة التدقيق من تلك الحقائق والإستدلالات المؤثرة على عقل المراجع فيما يتعلق بالعرض المالي والأدلة الواقعية مباشرة تعتبر عموما أقوى من الأدلة الإستنتاجية.[4]

[1]أحمد فريد سالم ابو لحية، **مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة**، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص52.

[2]أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص70.

[3]محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص264.

[4]هاني الزايغ فرحان، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير، في محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2007، ص36.

يمكن تلخيص صلاحية أدلة الإثبات على النحو التالي:[1]

أ. الملاءمة: حيث لا بد أن يتعلق الدليل بهدف المراجعة الذي يقوم المراجع بإختباره، ومعرفة نوعيتها ومدى صلتها بتأكيد موضع الإختبار، حيث ينظر إلى ملاءمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية وإعداد التقرير.[2]

ب. أهلية مقدم المعلومات: تعبر الأهلية عن مدى الإعتماد على الدليل، أو الدرجة التي يستحق فيها الدليل أن يوثق به، وهناك محددات للأهلية تتمثل في:

- **إستقلال مصدر الدليل،** فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل إذا كان مصدر الدليل داخلي يتيح معرفة مباشرة للمراجع.
- **الموضوعية في الدليل:** يكون الدليل موضوعي عندما تكون ذاتية المعلومات المتحصل عليها تعبر عن دليل ذاتي يعتمد عليه.[3]

ت. الكفاية: تتعلق الكفاية بكمية الأدلة والتي يتم قياسها من خلال حجم العينة، وهناك دائما عاملان يحددان حجم عينة المراجع من حيث توقعات المراجع حول وجود تحريفات في بند ما وفعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، يجب أن تكون العينة كبيرة لتكتفي بتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.[4] فمعايير المراجعة لم تحدد إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات وإنما على العكس فان قرار حجم العينة يعتمد على تقدير المراجع، وهذا من خلال مراعاته لعوامل تتعلق بعملية المراجعة في تحيد طبيعة العنصر والأهمية النسبية للأخطاء المحتملة ودرجة المخاطرة المرتبطة بعنصر الفحص ونوعية وصلاحية الأدلة المتاحة له.[5]

ث. التوقيت المناسب: الفترة التي يتم فيها الحصول خلالها على الأدلة، أو التي تغطيها عملية المراجعة، ويعتبر التوقيت المناسب للحصول على الدليل أمرا هاما لاسيما بالنسبة للحسابات التي تتغير بسرعة.[6]

ج. الأثر المشترك: بعد دمج أثر كل محددات المناسبة و الصلاحية والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات حجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة مالم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم إختباره، كما

---

[1] حمدونة طلال، حمدان علام، **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، غزة، المجلد 16، العدد1، 2008، ص ص 924-925.

[2] وليام توماس، أمرسونهنكي، **مرجع سبق ذكره**، ص320.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص325.

[4] أمبن السيد محمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونين**، ط1، ب ن، القاهرة ،2001، ص 78.

[5] **AICPA**, American Institute of Certified Puplic Accountants

[6] امين السيد أحمد لطفي، **المرجع سبق ذكره**، ص327.

تشمل الأحكام المتعلقة بجودة نظام الرقابة الداخلية، ومعايير المهنة يمكن أن تساعد على ترسيخ الحكم على أدلة الإثبات.[1]

2. صعوبات تجميع أدلة الإثبات: يشمل عمل المراجع في جمع أكبر عدد ممكن من الأدلة للإستعانة بها في الحالات المستعصية للوصول لدرجة الإقناع بها، إلا أن الظروف المحيطة بمهنة المراجعة، تفرز صعوبات تواجه المراجع أثناء جمعه للأدلة ومن هذه الصعوبات:[2]

- يتطلب من المراجع بذل الكثير من الجهد والوقت نتيجة عدم صحة وكفاية نظم المحاسبية للمنشأة، ينشئ عنه تعقيد للعمليات التي يقوم بها المراجع.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية يسبب إضطرار والإستمرار في رفع الإختبارات نتيجة كثرة الأخطاء التي تحتويها السجلات والدفاتر.
- أحيانا يجد المراجع نفسه في موقف حرج من خلال عدم تناسب الأتعاب التي تقاضاها مقارنة مع تكلفة الحصول على الأدلة.
- عدم تعأون موظفي المنشأة مع المراجع لنظرتهم الخاطئة له.[3]
- تعقد عمليات بعض المشاريع التي هي محل المراجعة.
- إستخدام عينات إحصائية لكثرة تعدد العمليات.
- عدم صحة وكفاءة النظم المحاسبية المطبقة.
- كثرة الإختبارات التي يقم بها بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية.[4]
- كثرة الأخطاء والتلاعب من قبل العاملين.

بالإضافة إلى أن الحكم الشخصي يلعب دورا هاما ويساهم في تقييم الأدلة، فقد تواجه عملية تقييم الأدلة العديد من الصعوبات تتمثل في مايلي:[5]

- دليل الإثبات الواحد يمكن أن يؤكد صحة أكثر من بند واحد من بنود القوائم المالية الملائمة، فيصبح المراجع أمام صعوبة مما إذا كان أخذ في الحسبان من التأكيد المباشر وغير المباشر عند التقدير الكمي لدرجة التأكيد الذي يوفره الدليل.
- أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع في المراحل النهائية قد تجعله يعيد تقييم الأدلة التي حصل عليها في مراحل مبكرة.

---

[1] الفين ارينز، جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 242.

[2] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص133.

[3] زهير عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص117.

[4] يونس عباس أكبر، **مرجع سبق ذكره**، ص230.

[5] جيهان عبد المعز جمال، **مرجع سبق ذكره**، ص248.

- الغموض في طريقة الوصول إلى التأكيدات التي توفرها الأدلة من المستوى الجزئي لبنود القوائم المالية إلى مستوى القوائم المالية عامة.

3. توثيق أدلة الإثبات: نص معيار المراجعة الدولي رقم **ISA330** إجراءات المراجع إستجابة للمخاطر المقيمة، كما يجب على المراجع توثيق الإستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت مدى إجراءات المراجعة الإضافية وصلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات ونتائج إجراءات المراجعة، فيقوم المراجع بتقييد ووضع جميع أدلة الإثبات التي قام بجمعها خلال مسار عملية المراجعة داخل أوراق العمل، التي تمثل تأكيد معقول على توفير المراجع للعناية المهنية اللازمة، والتي تحميه عند المساءلة، فالوثائق التي يتم إعدادها في وقت مناسب من المحتمل أن تكون أكثر دقة من الوثائق التي يتم إعدادها في وقت متآخر فتساعد في تحسين المراجعة والتقييم الجيد، والملاءم لأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والإستنتاجات المتوصل إليها.[1]

4. التقييم المبدئي للأدلة الإثبات والقرائن المتاحة: تدرك جميع النصوص في كل من المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية, وألمانيا الغربية أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كعامل يؤثر في طبيعة ومدى إختبارات المراجعة، ولهذا يجب على المراجع أن يقوم بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية قبل إختيار أسلوب المراجعة. وتتضمن الفقرة الثامنة من المعيار هذا المطلب الذي يمتد ليغطي النظام المحاسبي بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية. وتدرك النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة أن هناك تمييز بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وتتطلب أن يخضع كل منهما للتقييم التمهيدي، ويأخذ معيار أدلة المراجعة بالنص الإنجليزي والأمريكي في هذا المجال، وقد حذف المطلب الإنجليزي الخاص بتوثيق النظام المحاسبي من معيار الأدلة والقرائن هنا، لأنه ورد في معيار التوثيق ويجب على المراجع قبل إختيار أسلوب المراجعة أن يقوم بإجراء تقييم مبدئي للأدلة والقرائن المتاحة من الإختبارات التحليلية ومن إختبارات التحقق التفصيلية وبدون هذا التقييم المبدئي لجميع المصادر الهامة المحتملة للأدلة والقرائن، لا يستطيع المراجع أن يقوم بإختيار واعي لأسلوب المراجعة، وهذه النقطة لايتم ذكرها صراحة في النصوص في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وألمانيا الغربية، ولكن النصوص الأمريكية تذكر بالفعل إن القيام بالإختبارات التحليلية في مرحلة مبكرة قد يساعد في تحديد طبيعة، ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى، كما أن المطلب الخاص بأن يأخذ المراجع في الإعتبار جميع الأدلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما إذا كان يبدو أنهما تؤيد القوائم المالية أم لا من قول عن النصوص الأمريكية، فعلى سبيل المثال ذكرت النصوص الأمريكية أنه لا يجب أن يقوم المراجع بتقييم

[1] هاني عرار شادن، **مدى إلتزام المراجع الخارجي في الأردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص57.

مبدئي للإختبارات التحليلية ويقرر إستبعاد الإختبارات التحليلية من أسلوبه ببساطة لأنه يبدو أن النتائج قد تكون غير معضدة للقوائم المالية.[1]

5. الخصائص وصفات النوعية لأدلة الإثبات الجيدة: تلزم معايير المراجعة من المراجع أن يقوم بجمع قدرا كافياً ومناسبا من الأدلة لتدعيم رأيه الفني الصادر بشأن القوائم المالية، ولهذا يمكن القول إن هناك محددين أساسيين، للإقتناع بالإثبات هما: الكفاية ومدى الملاءمة ويكمن توضيح كل منهما:

أ. كفاية الأدلة: بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 بأن كمية الأدلة التي يجب على المراجع بجمعها لكي يتمكن من التحقق من التأكيدات الإدارة فيما يخص البيانات المالية، فلابد عليه أن يقوم بتقدير مدى كفايتها،[2] حيث لم توفر معايير المراجعة إرشادات محددة للحكم على كفايتها بل تركت مجالا للمراجع لتقدير حجم العينة الكافي وإجراء الحكم على مقدارها،[3] لذلك يجب على المراجع أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على دليل إثبات كاف لتخفيض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية إلى حد أدنى مستوى يمكن قبوله،[4]وتتأثر كمية الأدلة بمخاطر الأخطاء كلما زادت المخاطر فإن من المحتمل زيادة كمية الأدلة ونوعية الدليل حيث كلما إرتفع مستوى النوعية فقد تكون الأدلة المطلوبة قليلة،[5]وكلما قل مقدار الذي يعتبره المراجع ذو أهمية نسبية كلما زاد مقدار الأدلة التي يحتاج المراجع أن يحصل عليها وكلما زاد مقدار الأدلة التي يتعين على المراجع جمعها كلما إنخفض مخاطر التحريف الجوهري،[6] فالمراجع يأخذ مجموعة من العوامل التي حددتها معايير المراجعة كما يلي:[7]

- **توقعات المراجع عن التحريفات في البيانات المالية:** إن عملية التخطيط للمراجعة ترافقها نتيجة إختبارات أولية مما يتيح للراجع توقعات في إمكانية وجود أو عدم وجود لإنحرافات مالية، فإذا توقع عن وجودها يجب عليه جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة حتى يستطيع من إكتشافها.
- **قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية:** لكي يستطيع المراجع الحكم على مدى متانة نظام الرقابة الداخلية يجب عليه إختبارات الرقابة اللازمة حتى يستطيع أن يقرر مدى الإعتماد عليه في تحديد حجم الإختبارات التفصيلية، وكمية الأدلة الكافية التي يحصل عليها في تحديد حجم هذه الإختبارات الأمن خلال قوة متانة قوة نظام الرقابة الداخلية.

---

[1]Read More At:https://accdiscussion.com/acc4648.html, counsilete le10/03/2020a13;14.

[2]علي عبد القادر الذنيب، **مرجع سبق ذكره**، ص203.

[3]وليم توماس، امرسونهنكي، **مرجع سبق ذكره**، ص313.

[4] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص371.

[5]أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص308.

[6]أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص329.

[7]على عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص 203.

▪ **الأهمية النسبية ومستوى المادية:** عند قيام المراجع بمراجعة البنود والعناصر التي تكون ذات أهمية نسبية، كلما تطلب من المراجع جمع حجم أكبر من أدلة الإثبات المرتبطة بها ومستوى المادية المحدد من قبله والخاص بالتحريفات وكلما إرتفع معدلها كلما زاد مستوى المادية.

▪ **طبيعة بند أو نشاط الذي يقوم المراجع بفحصه والمخاطر المتوارثة والمتعلقة به:** كلما إرتفع حجم المخاطر المتوارثة في البند والعناصر كلما أدى إلى زيادة حاجة المراجع إلى حجم أدلة إثبات أكبر.

▪ **درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل المراجعة:** كلما كان العنصر معرضاً للإختلاس أو التلاعب، كلما إحتاج المراجع إلى تأكيدات إضافية بأن هذا العنصر لم يحدث فيه فعلا تلاعب أو إختلاس، وبالتالي إزدادت حاجته إلى الحصول على أدلة أقوى لتأييد هذا العنصر.[1]

▪ **العوامل الإقتصادية:** فالدليل الكافي المطلوب الحصول عليه من المراجع يترتب الحصول عليه في وقت معقول وتكلفة معقولة، فالوقت المتاح للمراجع وتكلفة الحصول على الدليل يؤثران في حجم الأدلة التي يقرر المراجع جمعها، مقارنة مع نتيجة التي يتوقعها ويتمناها المراجع من هذا الدليل.[2]

▪ **حجم العينة وخصائص المجتمع:** يزداد حجم العينة كلما كان هناك حجم المجتمع كبير وهذا يتطلب من المراجع جمع حجم كبير من الأدلة على أساس معقول للوصول إلى قرارات بخصوصه.

ب. ملائمة الأدلة: تعبر عن المؤشر الذي يقاس به نوعية الدليل، ويجب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف المراجعة المتعلق بالمعاملات وأرصدة الحسابات ذات الصلة ولكي تكون الأدلة مناسبة يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص تتمثل في ما يلي:[3]

▪ **إرتباط الدليل بهدف المراجعة:** يجب على المراجع إختيار الدليل الذي يتوافق مع غرض أو هدف المراجعة، أي أن إرتباط الدليل الذي تم الحصول عليه مع هدف المراجعة يكون أكثر موثوقية وملاءمة.

▪ **الثقة في الدليل:** لكل دليل وسيلة في الحصول عليه حيث تتأثر الثقة في الدليل من خلال طبيعة ومصدر الحصول عليه في الجهة الصادر منها الدليل، فالمصدر الخارجي يكون مستقلا فقد لا يتم الثقة فيه إذا لم يكن معروفا ومطلع عليه، كما يجب أن تكون الأدلة في شكل وثيقة حتى تكون أكثر ثقة من الأدلة غير موثقة.

▪ **إستقلال المصدر:** الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة محل المراجعة تكون أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليا من داخلها.

▪ **المعرفة المباشرة للمراجع:** تكون الأدلة معروفة لديه عندما يحصل عليها المراجع بنفسه أكثر ثقة من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر، فتعد الأدلة التي يحصل عليها بنفسه أقوى في حجيتها ودلالتها وفي درجة الإعتماد عليها على التي حصل عليها من غيره.[1]

---

[1] ثناء عطية فراج، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص166.

[2] محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص317.

[3] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص172-177.

- **درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات:** الأدلة التي يوفرها أو يمنحها الشخص المؤهل للمراجع تكون ذات ثقة أكثر من التي يمنحها الشخص العادي الغير مؤهل.
- **درجة الموضوعية:** تكون الأدلة التي لا تتطلب حكم مهني أكثر موضوعية من الأدلة التي تقوم على التقدير والحكم الشخصي التي تبتعد عن الموضوعية وتنخفض درجة صلاحيتها وجدارتها.
- **التوقيت:** تكون الأدلة قوية وذات حجيه إذا تم الحصول عليها يتناسب مع تاريخ الفحص فلا يصبح الدليل ذو أهمية ولا يحقق غايته إذا ما تم الحصول عليه في وقت متآخر.

6. العلاقة المتبأدلة بين كفاية مناسبة أدلة الإثبات: في بعض الأحيان ربما تكون الأدلة كافية ولكن لا تكون مقنعة وهذا لعدم مناسبتها لعملية المراجعة، وهذا ما يوحي لوجود علاقة عكسية بينها، فكلما تضاعفت ملاءمة الأدلة قل حجم الأدلة المطلوبة، قد يكتفي المراجع أحيانا بدليل واحد لتحقيق غرض الفحص، أو ربما يحتاج إلى حجم أدلة أكثر إذا كان الدليل غير كاف لذا يسعى المراجع للحصول على دليل إضافي لدعم فحصه، فالحصول على على حجم كبير من الأدلة قد لا يعوض نوعيته الضعيفة،[2] لذلك لا توجد معأدلة رياضية ولا نموذج محدد لتقييم جودة أدلة المراجعة وتحديد حجمها بل تعتمد جودتها وحجمها على الحكم المهني فيما يتعلق بالمعايير الفنية للمراجعة وأخلاقيات المراجع[3]، إلا أن كلا منهما مرتبطان ومكملان لبعضهما البعض ويتعلق كل منهما بالأدلة المستخرجة في كل من إجراءات الإلتزام وإجراءات التحقق، فالكفاية مقياس لحجم أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها، والملاءمة تتعلق بإرتباطها بموضوع المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها،[4] فيتأثران بإعتبارهما أمرين يخضعان للحكم الشخصي المهني للمراجع لعدة عوامل:

- إحتمال وجود تحريف جوهري له أثر مادي على القوائم المالية منفردا أو مندمجا مع تحريفات أخرى.
- إكتساب المراجع الخبرة من السنوات السابقة لعمليات المراجعة تجاه التحريفات.
- الإستجابة الفعالة للإدارة في التعامل مع مخاطر نظام الرقابة الداخلية.
- مصدر وإمكانية الإعتماد على المعلومات الواردة.
- إنتشار أدلة إثبات.
- تتضمن إجراءات المراجعة نتائج حددت حالات الغش أو الخطأ.
- فهم المنشأة و نظام الرقابة الداخلية لها.[5]
- تحدبد وقت إجراءلت المراجعة وفي أي مرحلة يتم القبام بها والطرق التي سيتم إتباعها.

---

[1] عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص234.

[2] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص177.

[3] Akram Niktaba, **The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report**, International Journal of Accounting Research vol. 2, no. 6, 2015, p 05.

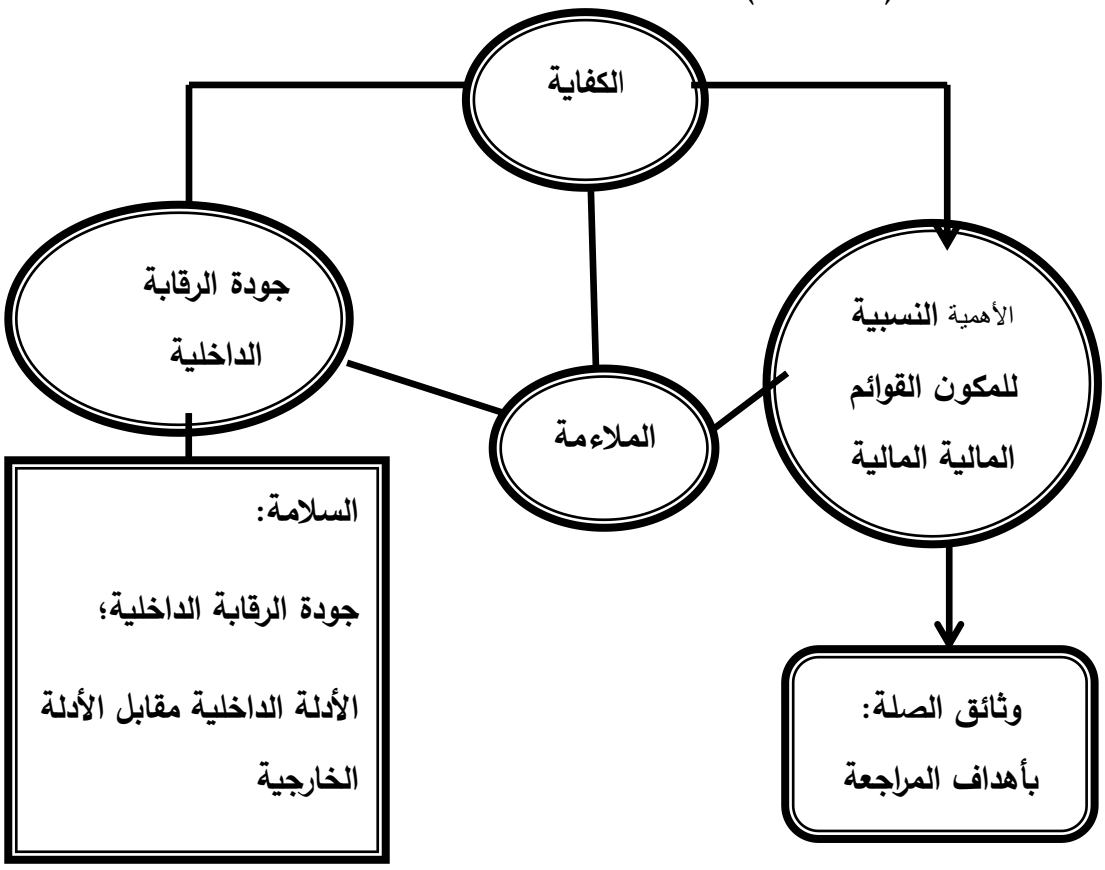
[4] أمين السيد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة**، ص91، منشور على www.askzad.com.

[5] **المرجع نفسه**، ص328.

- طبيعة الفقرة أو البند وهل هناك مخاطر متأصلة منها.[1]

فعلاقة كل من كفاية وملاءمة الأدلة بأهداف المراجعة تتضح في الشكل الآتي:

الشكل (02-02) : علاقة كل من كفاية وملاءمة الأدلة بأهداف المراجعة[2]



المصدر: هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2006، ص28.

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق-من الناحية النظرية والعلمية**، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص104.

[2] هاني فرحان الزايغ، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

حيث يكمن تلخيص إعتبارات أدلة المراجعة الكافية والمناسبة في الجدول التالي:[1]

الجدول (02- 02): إعتبارات أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

الإعتبارات	أدلة مراجعة كافية وملاءمة
الأهمية المادية للعنصر قيد الفحص	كلما زادت مادة العنصر زادت الكمية من الأدلة المطلوبة
فعالية إستجابات الإدارة للمخاطر	الإستجابات الإدارية الأكثر فعالية للمخاطر والضوابط تقلل من جودة وكمية الأدلة المطلوبة
خبرة سابقة في المراجعة مع العميل	ستشير تجربة المراجعة السابقة مع العميل إلى مقدار الأدلة التي تم أخذها من قبل وما إذا كان ذلك كافياً
تقييم المراجع للمخاطر الكامنة والرقابة.	كلما زادت المخاطر الكامنة أو الضابطة، زادت كمية الأدلة المطلوبة.
موثوقية المعلومات المتاحة	كلما كان مصدر المعلومات أقل موثوقية، زادت كمية الأدلة المطلوبة
ما إذا كان الاحتيال أو الخطأ مشتبه به	في حالة الاشتباه في الاحتيال، يزداد مقدار الأدلة المطلوبة

Source: Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing; Mcgraw-Hill Publishingcompany 1999; Second Edition; Pearson Education Limited 2005; p360

7. قدرة أدلة الإثبات على الإقناع: على عكس الأدلة القانونية لا يجب أن تكون أدلة المراجعة قاطعة لتكون مفيدة في الأحوال العادية، لذلك يجد المراجع نفسه أنه من الضروري الإعتماد على أدلة المراجعة التي تكون مقنعة وليست قاطعة، سوف يسعى في كثير من الأحيان إلى الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد إن لم يتم فحص جميع المعلومات المتاحة تمكّنه للوصول إلى إستنتاجات حول الضوابط والعمليات، أو رصيد الحساب بإستخدام عينة من المعلومات المتاحة التي يتم تحليلها عن طريق المعاينة الإحصائية أو الحكم المهني،[2]ويجب أن يقتنع المراجع أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكيد،[3] وتكون أدلة المراجعة أكثر إقناعًا عندما يكون هناك إتساق بين العناصر من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، لذا يتطلب من المراجع الإستعانة بخبرته ومعرفته

[1]Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; **Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing**; Mcgraw-Hill Publishing Company 1999; Second Edition; Pearson Education Limited 2005; p36.

[2]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص373.

[3]اارينز ولوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص241.

ورأيه في حكمه المهني والشخصي ليختار أقواها قوة لتعزيز رأيه في وضعه لمعايير إيجابية يعتمد عليها في تقويم وتحديد الأدلة الكافية والملاءمة مع الأخذ بالإعتبار المحددات التالية:[1]

- الأدلة الخارجية اقوى في إثباتها ودرجة الإعتماد عليها من الأدلة الداخلية.
- الأدلة المتحصل عليها مباشرة أو أحد مساعديه أقوى من الأدلة المتحصل عليها بطريقة غير مباشرة.
- الأدلة الإيجابية أشد قوة من الأدلة المعتمدة من التقدير الشخصي.

فمثلا الأدلة تكون أكثر إقناعًا لحسابات الميزانية عندما يتم الحصول عليها بالقرب من تاريخ الميزانية، بالنسبة لبيانات الدخل، يكون الدليل أكثر إقناعًا إذا كان عينة من الفترة بأكملها تعتبر العينة العشوائية من الفترة بأكملها أكثر إقناعًا من عينة من الأشهر الستة الأولى[2]، إن معظم أدلة الإثبات في الواقع هي أدلة مقنعة وليست حاسمة أو نهائية وذلك لعدة أسباب هي:[3]

- القيود المتأصلة أو الملازمة عند تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي إتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية.
- مدى تأثير العمليات التي حدثت الأطراف ذات العلاقة.
- إستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة.
- قيام المراجعين بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.
- تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع.
- الشك في أن المنشأة سوف تستمر للقيام بأعمالها الإعتيادية خلال الفترة القادمة.
- حصول المراجع على خطاب التمثيل والذي يشهد فيه العميل بصحة القوائم المالية.

8. قابلية الإعتماد على أدلة الإثبات: يأثر إمكانية الإعتماد على الأدلة بمصدر وطبيعتها والشخص المؤهل بجدارته وإستقلالية التي تعطي قابلية الإعتماد المرتبط أساسا في طريقة الحصول على الدليل من المصدر الخارجي للمنشأة، فمصدر المعلومات قد يكون من داخل أو خارج المنشأة، فالذي ينشأ من طرف خارج عن المنشأة يخطي أكثر موضوعية، إذا كان المصدر من داخل المنشأة ويتسم نظام الرقابية الداخلية لديها بالفعالية، فإن المعلومات تعطي دليلا يكمن الإعتماد عليه، بالإضافة إلى طبيعة وشكل الدليل تكون مختلفة قد تكون مرئية ومستنديه أو شفوية مما يتيح فارق في إمكانية الإعتماد عليه،[4]والجدول التالي يوضح إمكانية الإعتماد على مصادر أدلة الإثبات[1]

---

[1]حسين يوسف القاضي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص374.

[2]Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; **Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing**; Mcgraw-Hill Publishing Company 1999; Second Edition; Pearson Education Limited 2005; p361.

[3] يوسف محمود جربوع، **دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة**، مجلة كلية الإدارة ولاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 95،2004، ص61.

[4]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص373.

الجدول (02- 03): مصدر الدليل وإمكانية الإعتماد عليه

المعيار	اكثر قابلية للاعتماد	اقل قابلية للاعتماد
المصدر بالنسبة للمنشأة	خارجي (من خارج المنشأة)	داخلي (من داخل المنشأة)
المصدر – الشخص(الموظف– المراجع)	الطرف الثالث	موظف في الشركة
المصدر – الشخص(الموظف–الطرف الثالث)	خبير بالموضوع	معرفة قليلة بالموضوع
المصدر: تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية	الاعمال الفعالة	ليس في كافة العمليات

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2007، ص375.

المطلب الثاني: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة وعلاقتها بإختبار المراجعة

على الرغم من تعدد وتنوع أدلة الإثبات التي يمكن أن يستخدمها المراجع في تدعيم رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، إلا أنه يواجه مجموعة من القرارات مدقق الحسابات في تحديد أنواع وكمية الأدلة المناسبة التي يجب عله جمها لدعم رأيه حول عناصر القوائم المالية رغم تكاليفها إذا تم فحص وتقييم كل الأدلة المتاحة له، لذلك يجب على المراجع إتخاذ أربعة قرارات أساسية بشأن الأدلة التي يجب جمعها والتكلفة التي سيتم تحملها.[2]

الفرع الأول: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة:

تتمثل تلك القرارات الأربعة في ما يلي:[3]

1. الإجراءات يتم استخدمها لمراجعة الحسابات: يجب على المراجع أن يحدد الإجراءات التي بتعين عليه إستخدامها من خلال دراسته لها في ما توفر له من أدلة إثبات التي تمكنه من تخفيض مخاطر إحتمال تحريف التأكيد إلى حد أدنى مستوى، كما أن للتقدير الشخصي دور هام في تحديد طبيعة وتوقيت الدليل الملائم وأن توقيت إجراء الدليل يجب أن يكون ملائما لتكوين الرأي.[4]

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص375.

[2]ثناء عطية فراج، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص164.

[3]أمين أحمد السيد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 332-333.

[4]ثامر مزيد رفاعة، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

2. حجم العينة الذي يتم إختياره عند تطبيق إجراء معين: يجب على المراجع تحديد البنود التي سوف يتم فحصها، لأنه مطالب بأن يقرر ما عدد، وماهي العمليات المالية، والحسابات الفردية التي سيم مراجعتها.

3. العناصر الواجب إختيارها من عينة المجتمع: يتعين على المراجع تحديد نطاق الإختبار أو حجم البنود والعناصر التي تكون كافية كأدلة مطلوبة أثناء عملية المراجعة.

4. التوقيت الذي سيتم فيه تنفيذ الإجراءات: لابد على المراجع تحديد متى يتم أداء كل إجراء من إجراءات المراجعة، وذلك إن عملية المراجعة تحتوي فترة ربما تكون طويلة من كونها تبدأ في وقت معين وتنتهي في محدد، فهناك علاقة مباشرة بين القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات ودرجة الوثوق في الدليل وكفايته بإعتبارهما محددان أساسيان في مدى حجية الدليل ويمكن توضح ذلك في الجدول الآتي:[1]

الجدول (02 – 04): العلاقة بين القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات ومدى حجية الأدلة

قرارات أدلة الإثبات	العوامل التي تؤثر على مدى حجية الدليل
(1) إجراءات المراجعة و **(2) توقيت اجراءات المراجعة**	▪ **الوثوق في الدليل** ▪ الملاءمة ▪ مصدر الدليل ▪ فعالية نظام الرقابة الداخلية ▪ وصول الدليل للمراجع مباشرة ▪ مؤهلات الشخص مقدم المعلومة ▪ درجة الموضوعية ▪ المدى الزمني ▪ توقيت اجراء المراجعة ▪ الفترة التي تغطيها اجراءات المراجعة
(3) حجم العينة **(4) البنود الواجب اختيارها**	▪ **كفاية الأدلة** ▪ مدى كفاية حجم العينة ▪ اختيار البنود المناسبة من المجتمع

المصدر: حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة–مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص196.

[1] حاتم محمد الشيشيني، **مرجع سبق ذكره**، ص196.

الفرع الثاني: علاقة إختبار المراجعة بأدلة الإثبات

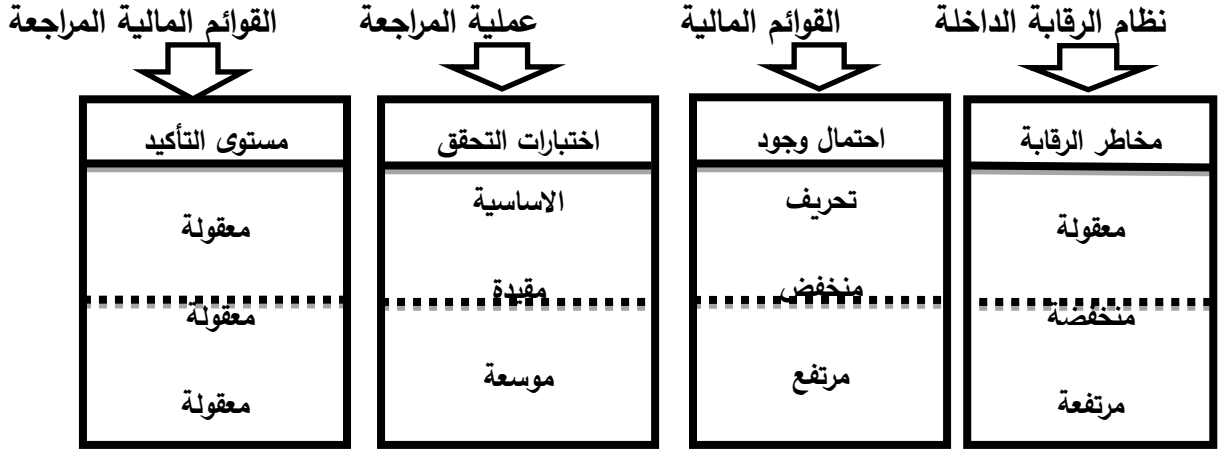
يجب أن يبدأ المراجع بتحديد أهداف المراجع الواجب تحقيقها، ثم يقوم بإجراءات جمع الأدلة اللازمة لتحقيق الأهداف وتنفيذها في شكل إختبارات ثم من خلالها يقوم بتقييم الأدلة قبل الإعتماد عليها في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية من خلال وضع الخطوتين التالية:[1]

- فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال الدراسة المبدئية وتقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وأنها مصممة بشكل ملائم.
- إختبارات التحقق من إتباع السياسات والخطط، ثم الإختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات من خلال توفير دليل ومعرفة للمراجع أن العميل متقيد وملتزم فعلا بنظم الرقابة الداخلية، ففي حالة ضعفها أو عدم ملاءمتها يكون المراجع في حاجة لإختبار التحقق من الإلتزام، أما عند قوتها يمكن له الإعتماد عليها.

وعندما ينتهي من الدراسة والتقييم المبدئي لنظم الرقابة الداخلية يكون المراجع أمام تقرير طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات التحقق الأساسية الواجب إجرائها.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين نظم الرقابة للعميل وإختبارات التحقق الأساسية للمراجع[2]

الشكل (02- 03): علاقة نظام الرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للمراجع



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية،2006، ص345.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص333-334.

[2] **المرجع نفسه**، ص345.

المطلب الثالث: مدخل لمعايير المراجعة المتعلقة بأدلة الإثبات

تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة الدليل والمقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المراجع من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات المراجعة المختلفة،[1]سواء كان داخليا أو خارجيا تساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة.[2]

فتعرف على أنها:"نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه"[3]

وقد عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها :"مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات.[4] ويتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند تطبيق البيانات المالية وعند مراجعة المعلومات وارشادات المهنية والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق وتحتوي على المبادئ و الإجراءات الجوهرية، وتحتوي كذلك على الإرشادات ذات العلاقة في شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، وتصدر هذه المعايير عن المجلس الدولي للمحاسبين IFAC بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC يراعي عند صدور المعايير ما يلي:[5]

- ما دامت معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير دولية مراعاة هذه الإختلافات ومحأولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام.
- تهدف اللجنة معايير المراجعة الدولية لوضع المعايير وتطبيقها على القوائم المالية، كما يتم موازنة المعايير أو تطبيقها على خدمات مهنية ومعلومات أخرى إن لزم الأمر.

---

[1]كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، 2013، ص359.

[2]عطاء الله الحسبان، **مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الاردنية**، "المؤتمر الثالث" الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول –التحديات والافاق المستقبلية–كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق يومي 28–29 أفريل، 2009، ص2.

[3]حامد الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، الادارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية،1994، ص16.

[4]**الاتحاد الدولي للمحاسبين**،https://www.ifac.org/ اطلع علية بتاريخ 2020/03/15على الساعة 10:10 صباحا.

[5]حسين يوسف القاضي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص68.

- عند تعارض المعايير المحلية في أي بلد، يتم الإلتزام التلقائي بالمعايير الدولية في الحالات التي تتفق معها الأنظمة والمعايير الدولية للمراجعة.

1. أهم إصدارات معايير المراجعة الدولية ISA: لقد أصدر اللجنة مجموعة من المعايير عبر فترات زمنية متواصلة حسب أهميتها النسبية، وأعيد تبويبها طبقا لمراحل عملية المراجعة، ومن أهم المعايير التي إصدرتها اللجنة موضحة في الجدول الآتي:[1]

الجدول (02-05): أهم إصدارات معايير المراجعة من قبل لجنة معايير المراجعة الدولية

المجموعات	إسم المجموعة	عنوان المعايير
المجموعة الأولى 1-199	**الأمور التمهيدية**	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
المجموعة الثانية 200-299	**المبادئ العامة والمسؤوليات**	المعيار **200** الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق الحسابات، المعيار **210** الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة، المعيار **220** رقابة الجودة لأعمال المراجعة، المعيار **230** التوثيق،المعيار **240** مسؤولية المراجع المتعلقة بالاحتيال عند مراجعة البيانات المالية،المعيار **250** مراعاة القوانين والانظمة عند مراجعة البيانات المالية، المعيار **260** الاتصال بشان امور المراجعة مع المكلفين بالرقابة،المعيار **265** الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والادارة
المجموعة الثالثة والرابعة 300-499	**تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الاخطاء**	المعيار **300** التخطيط لتدقيق البيانات المالية، المعيار **315** تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها، المعيار **320** الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة،المعيار **330** استجابة المراجع للمخاطر المقيّمة، المعيار **402** اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية، المعيار **450** تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.

[1] حسين يوسف القاضي، **المرجع نفسه**، ص ص70-72 (بتصرف).

المجموعة الخامسة 500-599	**أدلة الإثبات**	المعيار **500** أدلة الإثبات، المعيار **501**أدلة الإثبات-اعتبارات محددة لبنود مختارة ،المعيار **505** المصادقات الخارجية، المعيار **510** عمليات المراجعة الأولية- الارصدة الافتتاحية، المعيار **520** الاجراءات التحليلية، المعيار **530**اخذ عينات المراجعة، المعيار **540**مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العأدلة والا فصاحات ذات العلاقة، المعيار **550** الاطراف ذات العلاقة، المعيار **560** الاحداث اللاحقة، المعيار **570** المنشأة المستمرة، المعيار **580**الاقرارات الخطية
المجموعة السادسة 600-699	**الاستفادة من عمل الآخرين**	المعيار **600** الاعتبارات الخاصة عمليات مراجعة الادوات المالية للمجموعة، المعيار **610** مراعاة عمل المراجعين الداخليين، المعيار **620** الاستفادة من عمل الخبير.
المجموعة السابعة 600-699	**نتائج وتقارير المراجعة**	المعيار **700** تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، المعيار **701** التعديلات على تقرير المراجع المستقل، المعيار **706** فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل، المعيار **710** الارقام المقارنة، المعيار **720** مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مراجعة.
المجموعة الثامنة 800-899	**المجالات المتخصصة**	المعيار **800** تقرير المراجع عن مهمات المراجعة لأغراض خاصة، المعيار **805** الاعتبارات الخاصة-عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات، المعيار **810** عمليات إعداد التقرير حول البيانات المالية الخاصة.

المصدر: حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص ص70-72 (بتصرف).

2. كيفية صدور معايير المراجعة الدولية ISA: يراعى عند صدور معايير المراجعة الدولية مايلي:[1]

- أنه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير مراجعة مراعاة مثل هذه الإختلافات، ومحأولة الوصول إلى معايير دولية أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولي.
- أن اللجنة عندما تضع معايير مراجعة دولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية.
- يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
- أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات، والإستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة، فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.
- تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التي إصدارها معيار المراجعة الدولية التالية:

✓ تكوين لجنة فرعية لإختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة.

✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.

✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

✓ إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.

- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وأراء هذ الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.

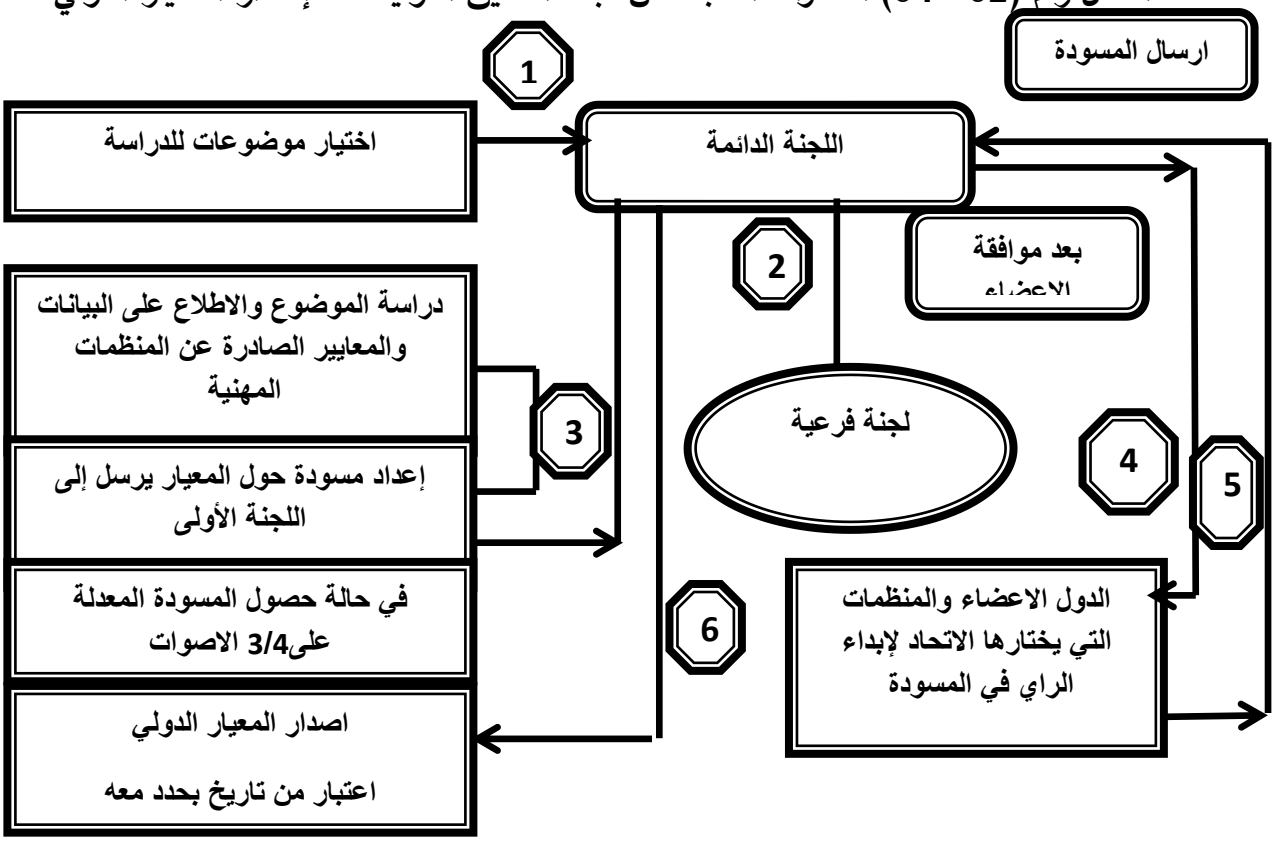
يمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار المعايير في الشكل التالي:[2]

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، ط1، الدار الجامعية، 2002، ص ص، 156–158.

[2] محمود الناغي، **مرجع سبق ذكره**، ص73.

الشكل رقم (02- 04) الخطوات المتبعة من لجنة التدقيق الدولية عند إصدار المعيار الدولي



المصدر: محمود الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة- تحليل وإطار التطبيق، ط1، مصر،2011، ص73.

2. معايير المراجعة المتعلقة بأدلة الإثبات:[1]

أ. **المعيار الدولي للمراجعة ISA500 " أدلة الإثبات":** يعالج تحديد مسؤولية المراجع بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ليكون قادرا على إستخلاص إستنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المراجع فيحصل على أدلة تتعلق بموضوع معين من خلال تنفيذ ما يلي:

- ✓ إجراءات تقدير الخطر، إختبارات أدوات الرقابة عندما تكون مطلوبة بموجب المعايير، أو عندما تكون مطلوبة يختار المراجع القيام بذلك.
- ✓ إجراءات أساس، بما في ذلك إختبارات التفاصيل والإجراءات التحقق التحليلية الأساسية.

[1] **الاتحاد الدولي للمحاسبين**" اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ، ج1، طبعة 2010، متاح على www.ascajordan.org/buplications.aspx?group http// key=auditing **تاريخ الاطلاع:**20/10/2022 على الساعة14:15زوالا.

ب. المعيار الدولي للمراجعة ISA501 " أدلة الإثبات-إعتبارات محددة لبنود مختارة: يعالج المعيار تحديد مسؤولية المراجع بشأن الإعتبارات المحددة عند حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بجوانب معينة للمخزون، والدعأوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفا فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة البيانات المالية.

ت. المعيار الدولي للمراجعة ISA505"المصادقات الخارجية: يعالج هذا المعيار إستعمال المراجع إجراءات التأكيد الخارجية قصد الحصول من المنشأة على أدلة إثبات، تتميز بالدلالة والمصداقية، كما تضمن الإجراءات المتبعة في حال رفضت الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب التأكيد، نتائج إجراءات التأكيد الخارجية، التأكيدات الضمنية، ثم تقييم الأدلة الإثبات المحصل عليها مع الأخذ بعين الإعتبار كل إجراءات المراجعة المنجزة في جهات أخرى، لتحديد ما إذا تم جمع أدلة إثبات كافية وملائمة أو ضرورة الإستعانة بأدلة إثبات إضافية.

ث. المعيار الدولي للمراجعة ISA510 " عمليات المراجعة الأولية- الأرصدة الافتتاحية: يعالج المعيار تحديد مسؤوليات المراجع الخاصة بالأرصدة الافتتاحية في إرتباط بالمراجعة لأول مرة، تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية للأمور التالية:

- ✓ السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- ✓ طبيعة أرصدة الحسابات وفئات المعاملات، الإفصاحات.
- ✓ مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية للفترة الحالية.
- ✓ إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة قد رجعت، وما إذا كان قد تم تعديل رأي المراجع السابق.
- ✓ إذا حصل المراجع على أدلة بشأن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات، قد تأثر جوهريا على البيانات المالية للفترة الحالية، فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية مناسبة لتلك الظروف.

يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي إنعكست في الأرصدة الإفتتاحية، قد تم تطبيقها في البيانات المالية للفترة الحالية بثبات، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافي، طبقا لإطار التقرير.

ج. المعيار الدولي للمراجعة ISA520 الاجراءات التحليلية: يعالج المعيار تحديد مسؤوليات المراجع في الحصول على أدلة مراجعة ملاءمة وموثوق بها، عند إستخدام الإجراءات التحليلية الأساس وتصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية عند قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين إستنتاج عام، حول إذا كانت البيانات المالية تتسق مع فهم المراجع للمنشأة ومن خلال نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد يتم تحديد خطر تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه مسبقا، وفي تلك الظروف بتطلب من المراجع إعادة النظر في تقديره لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تعديل إجراءات المراجعة المخطط لها تبعا لذلك.

إذا تم التعرف من خلال الإجراءات التحليلية المنفذة على تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة، أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المراجع التحقق من تلك الإختلافات من خلال الإستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة، تنفيذ إجراءات أخرى للمراجعة عند الضرورة طبقا للظروف.

ح. المعيار الدولي للمراجعة ISA530 أخذ عينات المراجعة: تحديد مسؤوليات المراجع في إستخدام العينات عند تنفيذ إجراءات المراجع لتوفير أساس معقول لاستخلاص إستنتاجاته بشأن المجتمع الذي أُختير منه العينة ويتناول إستخدامه للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم وإختيار عينة المراجعة، وعند تنفيذ إختبارات أدوات الرقابة وإختبارات التفاصيل، وعند تقديم النتائج من العينة، فعند تصميم عينة المراجعة يجب على المراجع يهتم بالغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة وتحديد حجم العينة بشكل كاف لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول بتطبيق صيغة ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة إجتهاد مهني، كما يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة مناسبة للغرض لكل بند تم إختياره إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المختار، فيجب عليه تنفيذ الإجراء على بند آخر أو إعتباره إنحراف عن أداة الرقابة المحددة، أن يتحقق من طبيعة وسبب أو إنحرافات أو تحريفات تم التعرف عليها، لابد أن يرى أن التحريف أو الإنحراف المكتشف في عينة يعد حالة شاذة وحاصة في الظروف النادرة، عند تحليل الإنحرافات والتحريفات المتعرف عليها، قد يلاحظ المراجع أن العديد منها ذو سمة مشتركة، وفي تلك الظروف، قد يقرر تحديد جميع البنود في المجتمع والتي تمتلك سمة مشتركة.

خ. المعيار الدولي للمراجعة ISA540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العأدلة والإفصاحات ذات العلاقة: يعالج المعيار تحديد مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العأدلة في البيانات المالية سواء المثَبتة أو المفصح عنها أنها معقولة، الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية تعد كافية، في سياق إطار التقرير المالي المعمول به، يجب على المراجع تقديم درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقدير محاسبي وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إطار التقرير المالي المعمول به ذات الصلة بالتقدير المحاسبي بشكل مناسب وما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع توفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي، إختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي تكون مناسبة وتستند إليها من حيث أسلوب القياس المستخدم للظروف ومعقولية الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة، بناء تقدير محدد أو مدى لتقديم تقدير الإدارة المحدد، كما يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كان قرار الإدارة لإثبات، أو عدم إثبات التقديرات المحاسبية في البيانات المالية.

د. المعيار الدولي للمراجعة ISA 550 الاطراف ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات علاقة في حالة تمكن أحد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في إتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية على المراجع مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم فعلى المراجع إنجاز جملة من الإجراءات لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات والإستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة بها، الإستفسار عن إرتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى، مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين، مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة، الإستفسار من المراجعين الحاليين المشاركين بالمراجعة، أو المراجعين السابقين عن معلوماتهم بأطراف ذوى علاقة.

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب.

ذ. المعيار الدولي للمراجعة ISA 560 الأحداث اللاحقة: يعالج إلتزامات المراجع تجاه الأحداث اللاحقة يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بأن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المراجعة، والتي تتطلب تعديلا أو الإفصاح في البيانات المالية قد تم التعرف عليها، فلا يتوقع من المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بالأمور التي قد وفرت إجراءات المراجعة المطبقة مسبقا بشأنها إستنتاجات مرضية والتي يجب أن تتضمن مايلي:

- ✓ الحصول على فهم لأية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان التعرف على الأحداث اللاحقة.
- ✓ الإستفسار من الإدارة حيثما يكون ذلك مناسبا للمكلفين بالحوكمة حول ما إذا كان أي من الأحداث اللاحقة التي وقعت قد تأثر على البيانات المالية، قراءة محاضر الإجتماعات إن وجدت بين ملاك المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة المنعقدة بعد تاريخ البيانات المالية، والإستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الإجتماعات التي ليس لها محاضر، قراءة أحدث بيانات مالية أولية لاحقة للمنشأة إذا كانت موجودة، كما يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان كل حدث قد إنعكس بشكل مناسب في تلك البيانات المالية، طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به.

ر. المعيار الدولي للمراجعة ISA570 المنشأة المستمرة: يعالج هذا المعيار تحديد مسؤوليات المراجع في الحصول على أدلة المراجعة المناسبة والكافية، فيما يتعلق بمدى مناسبة إستخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في المحاسبة عند إعداد البيانات المالية، وإستنتاج ما إذا كان هناك عدم تؤكد جوهري بقدرة المنشأة على البقاء مستمرة، إستنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند إعداد التقرير وفقا لهذا المعيار، يجب على عليه تقييم تقديرات الإدارة بخوص قدرتها على البقاء من خلال:

- ✓ إذا كان تقدير الادارة يتضمن جميع المعلومات لها الصلة والتي يكون للمراجع علما بها كنتيجة للمراجعة.

✓ إذا كان تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي أقل من إثني عشر شهرا من تاريخ البيانات المالية.

ز. **معيار المراجعة ISA580"الإقرارات الخطية"**: يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المراجع على التصريحات الكتابية، المعلومات الضرورية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية، كما يتضمن الواجبات المطلوبة من المسيرين والحصول على تفصيل عن مسؤوليات الإدارة حول التصريحات الكتابية المقدمة، كذلك تاريخ ومدة التصريحات الكتابية وشكلها، إضافة إلى الإجراءات المتخذة في حالة التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية أو عدم الحصول عليها.

3. أوجه الشبه والإختلاف بين المعايير الدولية والمعايير المحلية: هناك بعض المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات التي أصدرتها الجزائر وتتطابق جزئيا مع معايير المراجعة الدولية، إلا أن المعايير الدولية للمراجعة هي أكثر تفصيلا من المعايير الجزائرية وما تتضمنه من العناصر التي نصت عليها المعايير الدولية إلا هناك إختلاف في تسمية المعيار وبعض المصطلحات فقط[1]، ويكمن توضيح المقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية والدولية في الجدول الآتي:[2]

الجدول (02- 06): مقارنة بين المعايير المراجعة الجزائرية والدولية

المعايير الدولية للمراجعة		المعايير الجزائرية للمراجعة	
	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
	شكل الاصدار: مجموعة المعايير(500-599) الصادرة في2009/12/15		شكل الاصدار: المقرر رقم02 المؤرخ 2016/02/04 و المقرر رقم150 المؤرخ2016/10/11 و رقم23 المؤرخ2017/03/15 و المقرر رقم77 المؤرخ 2018/09/24
	أدلة المراجعة	500	العناصر المقنعة
	المصادقات الخارجية	505	التأكيدات الخارجية
	مهام المراجعة الأولية- الارصدة الافتتاحية	510	عمليات المراجعة الأولية- الارصدة الافتتاحية
	الاجراءات التحليلية	520	الاجراءات التحليلية

[1] أمال فياش، فتيحة بوعبانة، **مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، الحمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، المجلد 12، العدد 1، 2017، ص119.

[2] وزارة المالية، **المقررات المتضمنة اصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق**، متاح على الموقع:http/www.cnc.dz

	أخذ عينات المراجعة	530	السبر في المراجعة
	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العأدلة والا فصاحات ذات العلاقة	540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به
	الاحداث اللاحقة	560	احداث تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة
	المنشأة المستمرة	570	استمرارية الاستغلال
	الاقرارات الخطية	580	التصريحات الكتابية

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات وزارة المالية الجزائرية والاتحاد الدولي للمحاسبين

يتضح من الجدول أعلاه أن إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين لمعايير المراجعة الدولية جاءت على شكل مجموعة (500 – 599) تتضمن معايير تتعلق بأدلة الإثبات أما إصدارات معايير المراجعة من قبل وزارة المالية الجزائرية لم تكن في شكل مجموعة جاءت عبرة مجموعة متفرقة من القرارات وعبر فترات سنوات متعاقبة ولم تصدر وزارة المالية لحد الان المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة فنرى أن كل من المعايير الدولية والجزائرية للمراجعة تتشابه من خلال الترقيم وإختلاف طفيف في مصطلحات تخص تسمية المعايير أما الجوهر والعناصر التي تتضمنها المعايير لم يكن هناك إختلاف.

المطلب الرابع: حجية أدلة الإثبات في المراجعة

إن المعيار المتعلق بأدلة المراجعة يوفر الأعمال الأساسية لمراجعة الحسابات، وحول فهم الأدلة وإستعمالها لدعم مراجع الحسابات في البيانات المالية، ومن أجل التوصل إلى رأي حول البيانات المالية يقوم المراجع بجمع الأدلة من خلال إجراءات المراجعة، وفحص مدى عدالة البيانات المالية ونوع تقرير المراجعة الصادر ويستعرض لمحة عامة عن العلاقات بين القوائم المالية و تأكيدات الإدارة بشأن مكونات البيانات المالية ومراجعة الحسابات، وتقرير المراجع الخارجي، إضافة إلى ذلك توجد علاقة وثيقة من البيانات المالية إلى إجراءات المراجعة بصورة سليمة، لذلك يقوم المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة لجمع الأدلة حول ما إذا كانت كل التأكيدات الإدارية ذات صلة وتدعم تطبيق إجراءات المراجعة.

فإنها توفر دليلا ملائماً وكافيا،[1] إن فهم الإجراءات والطرق التي تستعملها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية ذات أهمية كبيرة، يتوجب عليه أن يحصل على تأكيدات معقوله بأن البيانات التي تعد التقديرات على أساسها دقيقة وكاملة ومناسبة كما وتشكل أساساً معقولاً لإعداد التقديرات،[2] إذ يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الإعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والإجتهاد الشخصي المراجع الخارجي بناء على خبرته وكفاءته في المهنة، فتساعد المراجع بعض العوامل على تقدير حجية أدلة الإثبات وتحديد الأساليب المختلفة فيحصوله على أدلة إثبات للوصول إلى قناعة بكفاية وملاءمة منهـــــا:[3]

- الحصول على أدلة الإثبات من مصدر خارجي تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصدر الداخلي.
- إذا كانت الأدلة تم الحصول عليها في التوقيت المناسب تكون أكثر موثوقية ويمكن الإعتماد عليها.
- أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المراجع الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة وإعتمادا من الأدلة التي يتحصل عليها من إدارة الوحدة الإقتصادية.
- الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الإقرارات والأدلة الشفهية.
- كلما كان إرتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشرا ووثيقا كلما كان أقوى ويمكن الإعتماد عليه.
- كلما كان المراجع الخارجي مستقلاً ومحايدا عند جمع الأدلة فإنه تؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق.
- الأدلة الإيجابية أقوى في حجتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الإجتهاد والتفسير الشخصي.
- هنالك عوامل أخرى تحدد حجية أدلة الإثبات ودلالتها هي تمثل تعأون الوثيق بين المراجع الداخلي والخارجي، وهذه الأدلة التي يحصل عليها المراجع الخارجي من تقارير المراجع الداخلي هي أكثر حجية، لكونها الأقرب للواقع والمحدد بشكل دقيق من الجهة الخاضعة للمراجعة.[4]
- الأدلة المتحصل عليها في ظل نظام رقابة داخلية جيد وفعال أكبر يمن الإعتماد عليها من الأدلة المنتجة نظام رقابة غير فعال وذلك لإزدياد نسبة إحتمال حدوث الأخطاء والمخالفات والتحريفات.[5]

---

[1]Willam&Other, f. Messier and Steven M. Glover and Douglas F. **Prawitt.Auditing& Assurance Services.** Mcgraw-Hill/Lrwin. 6th.Usa. 2008, p112.

[2] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، مجلد 27، العدد 71، 2005، ص 18.

[3]أكبر، يونس عباس، **مرجع سبق ذكره**، ص228.

[4]صدام كاطع هاشم، **دور المراجع الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، العدد 14، 2018، ص 503.

[5]زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص153.

كما تتأثر حجية الأدلة المتحصل عليها على درجة معرفة ودراية الشخص الموجه إليه الإستفسار عن الشيء محل البحث، درجة مسئولية وأمانة هذا الشخص، وهل الشخص الموجه إليه السؤال مصلحة في الموضوع، فلذلك يجب المفاضلة دائما في إختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى أو تحقيقها بوسائل أخرى كلما كان ذلك ممكن وتوقيت إختبارات المراجعة تعتمد على القرارات المتعلقة بتوقيت المراجعة جزئيا على أهداف المراجعة، وجزئيا على عوامل أخرى.[1]

المبحث الثاني: إتساق مستويات تكلفة أدلة الإثبات وأنواع العوامل المؤثرة فيها

عند ممارسة المراجع لعملية المراجعة قد يحصل على أدلة إثبات متعددة ومتنوعة غير أنه لا يمكن التأكد من مدى قدرتها على مساعدته في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومن أجل هذا يجب أن تتصف أدلة الإثبات بالقوة والحجية بالإضافة إلى وجوب توفر أدلة كافية وملائمة من أجل المساهمة لتحقيق الغرض المرجو منها، لذلك لابد أن تتسم أدلة الإثبات التي يجمعها المراجع بنفسه بالإتساق مع بعضها.

المطلب الأول: إتساق أدلة الإثبات في المراجعة

قد يرأود المراجع شيء من الشك أثناء إعتماده على أدلة إثبات التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة مما يتطلب عليه أن يقرر ما إذا كانت النتائج المستخلصة من الأنواع المختلفة من الأدلة متسقة مع بعضها البعض، فعندما يبدو أن أدلة الإثبات الواردة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر مختلف، يجعله القيام بعمل إضافي لتصفية عدم الإتساق الموجود، وعندما تكون كل مفردات الأدلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسقة مع بعضها يحصل المراجع على درجة كبيرة من الثقة،[2] تكون الأدلة المقدمة من إجراءات المراجعة ليست بالضرورة أن تكون من نفس النوع، فقد يوفر عنصر من الأدلة معلومات داعمة أو متضاربة، ربما يحدث إجراءين مختلفين للمراجعة ويوفران دليلًا داعمًا عندما يقع كلاهما في نفس الجانب أو ربما يقدم هذين الإجراءين المختلفين للمراجعة أدلة متضاربة عندما يقع كلاهما على جانبين مختلفين.

يشير معيار التدقيق الدولي ISA500 أنه عندما يبدو أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، تظل موثوقية كل منها موضع شك إلى أن يتم القيام بمزيد من العمل من قبل المراجع لحل التضارب ومع ذلك، عندما تكون

---

[1] أحمد حسن عبد المنعم، **المحاسبة والمراجعة للمبتدئين**، ج03، ط1، منشورات مؤسسة افمكو، مستشارون إداريون، ص23.

[2] صالح بن عبد الرحمن سعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، **أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة من منظور الفقه الإسلامي**، مجلة الاقتصاد الاسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، مجلد39، العدد 3، 2016، ص114.

عناصر الأدلة الفردية المتعلقة بمسألة معينة بشكل متسق، فقد يحصل المراجع على درجة تأكيد تراكمية أعلى من تلك التي يحصل عليها من البنود الفردية،[1] تعتمد جودة أي مقارنة كدليل تدقيق على :[2]

- مقارنة جودة وإستقلالية الأدلة.
- جودة الإستفسارات المقدمة بشأن عدم الإتساق بين مصادر الأدلة.
- إستقلالية ضوابط الرقابة الداخلية عن مصادر الإثبات قيد الفحص.
- مقارنة جودة أي دليل.

إن المراجعين سيكونون أقل إهتمامًا بسلامة المصدر عندما يكون الدليل المقدم من المصدر متوافقا مع الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر مختلف، فإن تقييم قوة الأدلة على الإقناع مهم في التدقيق، قد تشير الأدلة المتضاربة إلى مجموعة غير مناسبة من الإفتراضات الأولية وتلك التقييمات للمخاطر الكامنة ودرجة دعم الأدلة وعوامل أخرى تحتاج إلى المراجعة، في العديد من الحالات يكون من الضروري أيضًا وضع إستراتيجيات لجمع أدلة إضافية لحل النزاع في عملية دمج أجزاء من الأدلة التي تساهم في عدم اليقين؛ لأنه لا توجد إجراءات موحدة للجمع بين عناصر مختلفة من الأدلة التي تتعلق بهدف واحد أو حساب واحد إلى أنه عند النظر في الأدلة المتعلقة بأي مجال مراجعة محتمل، يحتاج المراجعون إلى إتخاذ خطوات لضمان أن البنود التي يحتمل أن تكون ذات صلة ببعضها البعض يتم النظر فيها معا، فيجب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت النتائج المستخلصة من أنواع مختلفة من الأدلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض، فعندما يبدو أن دليل أو قرينة المراجعة المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر، فإن الإعتماد على كل منهما يكون محل شك إلى أن يتم القيام بعمل إضافي لتصفية عدم الإتساق الموجود، ومع ذلك عندما تكون كل مفردات الأدلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسقة مع بعضها فقد يحصل المراجع على درجة من الثقة المتجمعة من تلك التي يحصل عليها من المفردات.[3]

بالإضافة يجب على المراجع فهمه للمعايير المحاسبية، وأن يكون خبير في جمع وتفسير أدلة الإثبات ومدلوليها، فهناك مجموعة من المبادئ المهمة التي تحكم أدلة الإثبات فـــي المراجعـــة وهي:[4]

1. مبدأ مشروعية أدلة الإثبات: يكون المراجع أمام إستبعاد حرية في إختيار الدليل عندما يكون إثباته للعمليات في الدولة مقيدا بالأدلة التي تطلبها الأنظمة والقوانين لتلك الأدلة، ويكون للدليل حد أدنى للإثبات مما يلزم المراجع تعزيز هذا الدليل بدليل آخر.

---

[1] **IFAC**2010. Para,17.

[2] Mohamed Abou Kacem Zakari, The **Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence Obtained by Libyan Auditors**, these of Doctor of Philosophy2011, p91.

[3] https://accdiscussion.comزوالا 12:10 على 2020/02/18 اطلع عليه بتاريخ

[4] صالح بن عبد الرحمن سعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص118-121.

أ. مبدأ شمول أدلة الإثبات لجميع العمليات التي حدثت فعلا ونتائجها: إن إتباع هذا المبدأ يمنح المراجع سهولة في الحصول على أدلة أكثر فاعلية، فيجب عليه أن يتأكد من أن جميع العمليات المسجلة بالدفاتر وقعت فعلا.

ب. مبدأ الإثبات بالدليل الأقوى والأفضل: لكي يتصف رأي المراجع بالموضوعي وليس بالعلمي لا يمكنه تقديم يمكن رأي إلا إذا كان مبني على أساس دليل إثبات قوي وكافيا وواضحا قدر الإمكان.

ت. مبدأ إثبات الحقيقة الواقعية: إن وصف الحقيقة الواقعية لجميع العمليات الخارجة والداخلة للمشروع، يفسر المحاسب حقيقة هذه العمليات من خلال تحليل وتسجل نتائجها في الدفاتر الأولية بالتطبيق للمبادئ المحاسبية الملائمة، وتبوب في حسابات تأخذ أسماء مختلفة ثم تجمع وتعرض نتائجها في القوائم المالية بعد إجراء كافة التعديلات، ونظرا لأنها تتضمن تقديرات وآراء شخصية فإنها تختلف عن الحقيقة الواقعية التي تتمثل فيها الموضوعية بشكل أكثر وضوحا ودقة ويمكن وصف الحقيقة المحاسبية أنها حقيقة ناقصة.

المطلب الثاني: مستويات تكلفة أدلة الإثبات في المراجعة

يواجه المراجع صعوبات أثناء جمعه وتقييمه للأدلة والقرائن التي يعتمد عليها في إبداء رأيه المحايد حيث ترجع صعوبات الحصول على أدلة الإثبات إلى طبيعة التكاليف المنجزة منها:[1]

- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستخدمة لدى الوحدة المراجع بدل الكثير من الوقت والجهد.
- إستخدام المعاينة الإحصائية يسبب الأضرار نتيجة حجم الهائل للعمليات.
- يواجه المراجع عدم تعأون من قبل الموظفين بسبب نظرتهم السلبية لعملية المراجعة.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية يسبب العديد من الأخطاء مما يزيد الإضطرار إلى تصعيد نسبة الإختبارات.
- تعقد العمليات التي يقوم بها المراجع.
- يسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع تكلفة حصوله على الأدلة موقف حرج له.

فتعتبر كل هذه الصعوبات التي تواجه المراجع عامل رئيسي في تكاليف الحصول على أدلة المراجعة حيث تقسيم أنواع تكاليف الحصول على أدلة الإثبات إلى ثلاث مستويات تتمثل في:[2]

1. أدلة إثبات ذات تكاليف مرتفعة: مثل الجرد الفعلي والمصادقات الجرد الفعلي مكلفة لأنه يتطلب حضور المراجع أثناء جرد المخزون بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه في تاريخ الميزانية أو تاريخ قريب منه وقد تكون مخازن الشركة موزعة في مناطق جغرافية متباعدة، مما يتطلب تكاليف التنقل إليها عالية،

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص132-133.

[2] حاتم محمد الشيشيني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص210-211.

وأيضا تعتبر المصادقة مكلفة؛ لأنه يجب على المراجع أن يتتبع إجراءات محددة مقدما في عملية إعداد المصادقات، إرسالها بالبريد، وإستلام الردود، ومتابعة عدم الرد.

ويرى الباحث أن تكلفة الأدلة المرتفعة له علاقة كبيرة في تحديد الأهمية النسبية لدى المراجع، لذلك عندما يكون المراجع أمام موقف مثل تكلفة عالية للأدلة الإثبات فيحدد مقدار الأهمية النسبية الذي يناسب مع حجم الأدلة المرتفعة فيأخذ الحد الأعلى للأهمية النسبية معتمدا عليه.

2. أدلة إثبات ذات تكلفة متوسطة: عندما يقوم موظفي العميل بجمع المستندات وتنظيمها يسهل إستخدامها لدى المراجع يصبح الفحص المستندي ذو تكلفة منخفضة نسبيا، أما في حالة قيام المراجع بالبحث عن المستندات وتنظيمها بنفسه فإن الفحص المستندي يصبح ذو تكلفة مرتفعة، وحتى في حالة تقديم المستندات من حيث عدادها للمراجع بواسطة موظفي المنشأة تكون المعلومات والبيانات الواردة بالمستندات تتطلب تفسيرا وتحليلا، كما أنها قد تكون معقدة، يعتبر مضيعة للوقت في أن يقرأ المراجع أو يتصفح كل تعاقدات العميل، وعقود التأجير، ومحاضر إجتماعات مجلس الإدارة، لذلك تعتبر المراجعة التحليلية أقل تكلفة من المصادقات والجرد الفعلي لذلك يفضل المراجع إستبدال إختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة بإجراءات المراجعة التحليلية كلما تتطلب ذلك ففي حالة إجراء فحص محدود للقوائم المالية، فإن إرسال مصادقات للعملاء ينطوي على تكاليف كبيرة ويلزم وقت كبير مما يدفع المراجع إلى الإعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير.

فيرى الباحث في مثل هذا النوع يصبح المراجع أمام موقف ممارسة الشك المهني ومدى إلتزامه بما نصت عليه المعيار 200 بشكل كبير حول التساؤل العقلي والقدرة الذاتية للمراجع في التعامل مع المعلومات وقدرته المهنية في إجراء الفحص الإنتقادي في تنفيذ المراجعة وتجاهل إقتراحات الآخرين ومدى وجود ثقته بنفسه التي تقوده إلى سلوك ما من التصرفات التي تمكنه من فهم الأمور التي يجب عليه القيام بها.

3. أدلة إثبات ذات تكلفة منخفضة: غالبا تتم الملاحظة في وقت متزامن مع غيرها من إجراءات المراجعة المختلفة، فمن السهل للمراجع إجراء ملاحظة بغرض تحديد مدى إلتزام الموظفين بإجراءات الجرد وقيامه بجرد عينة من المخزون في وقت واحد كما تجري كذلك الإستفسارات من العميل بشكل مكثف في كل عملية مراجعة وعادة بتكلفة منخفضة نسبيا، وقد تكون بعض الإستفسارات مكلفة أحيانا مثل الحصول على ورقة مكتوبة، أو إقرار من العميل يوثق فيه مناقشة تمت أثناء عملية المراجعة، حينها

يقوم المراجع بإجراء التحقق من الدقة الحسابية بتكلفة منخفضة والقيام بحسابات بسيطة، وإجراء عمليات مطابقة في أي وقت مناسب للمراجع.

ومن خلال ما سبق فإنه يترتب على المراجع تحديد مقدار الأهمية النسبية منخفض نتيجة هذا النوع يتعلق غالبا بالملاحظة، والإستفسار من العميل، والدقة الحسابية، لذلك يكون مقدار الأهمية النسبية منخفض حيث يأخذ في الحسبان الحد الأدنى لمقدار الأهمية النسبية المحدد سابقا.

المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

1. **الجرد الفعلي:** هو أحد أنواع أدلة الإثبات الموثوق فيها، فيجب على المراجع أن يتحقق بنفسه من وجود وصلاحية الأصول الملموسة وأنها بحوزة المنشأة، إلا أنه لا يعتبر دليل يثبت ملكيتها، لذلك لا يعتبر دليل قوي حيث يجب على المراجع الحصول على مستندات، وشهادات تتيح ملكية هذه الأصول[1]، والتحقق من الرصيد الدفتري، ومقارنته بالرصيد الفعلي خاصة فيما يرتبط بموجودات الخزينة من عملات نقدية مختلفة[2]، أما إذا كان المراجع لا يستطيع التعامل مع هذا النوع يمكنه الإستعانة بخبير لأداء عملية الجرد المادي.[3]

2. **المستندات:** تعتبر من أهم أدلة الإثبات وتختلف من حيث مدى قوتها وحجيتها، لذلك يقوم المراجع بجمع كافة المستندات التي تتعلق بالمعلومات المقيدة بالدفاتر من أجل التأكد أن الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة، تعبر عن حقيقة العمليات المالية الداخلية التي أجرتها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وتنقسم أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع في الشكل مستندي إلى ما يلي:

أ. **مستندات معدة من داخل المنشأة وتستعمل خارجها:** هي مثل فواتير بيع البضائع، أوراق الدفع.

ب. **مستندات معدة خارج المنشأة وتستعمل داخلها:** مثل فواتير الشراء، الإقرارات عن الأصول الثابتة.

ت. **مستندات معدة داخل المنشأة وتستعمل داخلها:** مثل الدفاتر المحاسبية، تقارير إستلام المخزون.

3. **المصادقات:** تختلف من حيث شكلها ونوعها، تكون مكتوبة، أو شفهية وفق البيانات التي يطلبها المراجع ويحتاجها، حيث تعتبر من أهم وأقوى أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع، وتتولى الإدارة إعدادها و إرسالها الرد إلى المراجع، كما تعتبر وسيلة تستخدم التحقق من ملكية ووجود بعض عناصر الأصول والإلتزامات المتعلقة بأطراف خارج عن المنشأة[4]وتنقسم المصادقات إلى ما يلي:

---

[1]عبد الفتاح الصحن، **مرجع سبق ذكره**، ص56.

[2]محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص277.

[3]فلاح غسان المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص180.

[4]السيد محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص326.

4. المصادقات الإيجابية: هو طلب من الشخص الذي تسلم رسالة المصادقة بالرد مباشرة على المراجع بشأن صحة أو نفي صحة المعلومات الواردة في الطلب، أوتوفير المعلومات المطلوبة،[1] أي أن يرد الطرف الموجه له المصادقة من خلال المصادقة على المعلومات المطلوبة، من وجهة نظره لها فإذا لم يرد عنها ترسل له مرة أخرى، فيتقدم المراجع بطلب من الإدارة بالإتصال به مباشرة فإن تم رفضه يتوجه المراجع إلى البحث عن دليل آخر.[2]

5. المصادقات السلبية: هو طلب، على أن يرد الطرف المطلوب منه إعادة الجواب مباشرة على المراجع في للتأكد من تطابق الرصيد المرسلة له مع تطابقه مع الرصيد المسجل بالدفاتر، ويستخدم هذا النوع في حالة نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال أو عندما تكون الأرصدة بدون أهمية مادية،[3] فعند عدم إهتمام بالرد من قبل الشخص المطلوب منه المصادقة يعتبر على أنه مراجع على ما تتضمنه المصادقات، وهذا ما يشوبه هذا النوع من المصادقات فيستحب أن يستعمل للمصادقة فقط عن الأرصدة الصغيرة كونها بدون أهمية، فلكون وجود نظام رقابة ضعيف في فضل إستخدام المصادقات الإيجابية،[4] لذلك يوفر إستخدام هذا النوع من المصادقات أدلة إثبات أقل موثوقية من المصادقات الإيجابية ويستخدم في الحالات الآتية:

- عندما يكون مستوى المخاطر المتضمنة مقدرة ومخاطر الرقابة منخفضة.
- لا يكون عند المراجع سبب لإعتقاد أن الطرف المستلم سوف يتجاهل الطلب.[5]

6. المصادقات العمياء: يتطلب من المستجيب منح معلومات عن الأمر المراد التحقق منه، ولا يستخدم هذا النوع من المصادقات في الواقع العملي؛ لأنه يتطلب من المستجيب جهدا إضافي.[6]

7. العمليات الحسابية: يقوم المراجع أو أحد مساعديه بإجراء العمليات الحسابية لغرض التأكد من صحة النتائج أو الأرصدة، وتعتبر من أدلة الإثبات القوية لأن المراجع هو الذي يجريها ويتولاها بنفسه.[7]

8. الإجراءات التحليلية: لكي يستطع المراجع إبداء رأيه الفني المحايد حول المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، يقوم بتصميم إختبارات تساعده على توفير القناعة المعقولة عن مدى عدالة القوائم المالية،[8] فيلجأ حينها إلى المراجعة التحليلية لتحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي

---

[1] ريمة بصري، سفيان بن بلقاسم، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505" المصادقات الخارجية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، المجلد 06، العدد 03، 2019، ص122.

[2] عبد الوهاب نصر علي، هاني خليل فرج، **مرجع سبق ذكره**، 2021، ص97.

[3] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص209.

[4] غسان المطارنة المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص186.

[5] يوسف حسين القاضي، حسين احمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص328.

[6] **المرجع نفسه**، ص328.

[7] السيد محمد، المراجعة والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص326.

[8] سناء محمد بدران، **المراجعة المتقدمة**، ط1، منشورات مركز التعليم الفتوح بجامعة بنها، 2014، ص11.

تربط القوائم المالية بعضها ببعض، وكذلك على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمشروع مماثل، كما يعتمد على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الإكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للبيانات المالية.[1]

9. اللقاءات الشخصية للمراجع: تشكل المقابلات جزء حيوي من المراجعة يستخدمها المراجع للحصول على معلومات تدعم مصادر أخرى إستخدمها مثل الملاحظة، أو الرجوع إلى السجلات، ويجب أن يخأذ في الإعتبار عند إجراء المقابلة الإتجاه بالسؤال للأشخاص القائمين بأداء العمل، وأن لا يستخف بالعاملين، وأن يتحدث بكل وضوح وعناية وبلاغة العامل،[2] فلذلك يتبع المراجع هذا النوع من الأدلة بإعتباره من أهم أنواعها التي يحصل عليها بنفسه ومباشرة، يقوم المراجع بإعداد لقاءات مع أطراف مختلفة بشكل رسمي أو غير رسمي سواء كانوا من داخل المنشأة أو من خارج الأخذ نتائجها على شكل شهادات تكون مكتوبة تتصف بأنها مقنعة وقوية أو شفوية وتكون أقل حجية وإقناع من المكتوبة، مثل إستفسار المراجع عن بعض المسؤولين عاى معلومات معينة،[3] وتتمثل الإقرارات في ما يلي:[4]

أ. الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المنشأة: التي يحصل عليها من الموردين والمدينين لمصادقات الحسابات والكشوفات.

ب. الإقرارات المكتوبة من إدارة المنشأة: يطلبها المراجع في أمور لا يقدر الحكم عليها، والتي تحتاج إقرار من الإدارة للتأييد، كشهادة الأصول الثابتة التي يظهر عليها إضافات خلال فترة المراجعة والجرد.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في أدلة الإثبات

يسعى المراجع الحصول على أكبر حجم من الأدلة والقرائن التي يتركز عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد، إلا أنه تواجهه مجموعة من عوامل تجبره على تضييق نطاق وحجم الأدلة التي ينبغي عليها جمعها ومن اهمها:[5]

- **الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص:** إن موضوع فحص العنصر هو من الضروري الحصول على قدر كبير من الأدلة، لذا يجب على المراجع الإهتمام بالأهمية للنسبية حيث كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر لكلما تطلب حجم أكبر من الأدلة والعكس بالعكس صحيح.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص225.

[2] عبد الناصر عبد اللطيف محمد، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، ط1، منشورات كلية التجارة، جامعة سوهاج، 2017، ص31.

[3] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص284.

[4] زهير عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص114.

[5] يوسف حسين القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص376.

- **التلاعب في العنصر محل الفحص:** سهولة التلاعب بالعنصر يؤدي إلى إحتمال الوقوع في الخطأ والغش، فهناك حتمية لوجود تلاعب كبير من قبل العاملين، لذا وجب على المراجع الحصول على قدر كبير من الأدلة حول العنصر محل التلاعب.
- **تكلفة الحصول على الأدلة:** تتطلب من المراجع عملية جمع الأدلة جهدا ووقتا ومالا، لذا لابد عليه أن يقارن بين الفائدة التي يحققها الدليل وتكلفة الحصول عليه قبل بداية جمع الدليل.
- **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية دليلا في حد ذاته، حيث يمكن للمراجع أن يقلل من حجم الأدلة الواجب جمعها في حالة كون نظام الرقابة قوي وفعال والعكس كذلك صحيح.
- **تجانس الأدلة مع العنصر:** يجب أن تتجانس الأدلة مع العنصر محل الفحص، حيث أنه ليس كل دليل صالحا تكون القناعة لدى المراجع كافية في جميع الأحوال.
- **هدف المراجعة:** الهدف من المراجعة هو التأكد من وجود إرتباط وعلاقة بين العنصر وما يعبر عنه من دليل، حيث كلما كانت العلاقة وثيقة بين العنصر والهدف، كلما إستطاع المراجع الوصول إلى قناعة تامة يستطيع من خلالها الدفاع عن رأيه.[1]

1. مخاطر المراجعة وعلاقتها بأدلة الإثبات: إن عملية المراجعة قد لا تعني الحماية من كل تضليل جوهري، كما أن المراجع ليس ضامنا لكشف التضليل في القوائم المالية سواء كان تحتمل الغش أو الإهمال أو الخطأ ومع ذلك فعلى المراجع أن يقدم مستوى عال من التأكيد فيما أنجزه من عمل، فيقدم تأكيدا منطقيا ومعقولا من خلال أخذ كافة مخاطر المراجعة التي ترجح التضليل الهام نسبيا في القوائم المالية.

أ. مفهوم خطر المراجعة: هو إحتمال الحصول على نتيجة سيئة أو خسارة أو ما شبه بسبب عدم التأكد،[2] فيبدي المراجع رأيا غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطا جوهريا حيث يمكن النظر إليه من زأويتين مختلفتين:[3]

- الخطر الناتج عن قبول خاطئ أي قبول القوائم المالية للعميل بتقديم تقرير نظيف، رغم إحتوائها على تضليل جوهري يسبب ضررا للأطراف المستخدمة للقوائم المالية مما يستدعي رفع دعوة قضائية ضده ومطالبتهم بتعويضهم.
- الخطر الناتج عن رفض خاطئ أي أن القوائم المالية سليمة وتم رفضها من قبل المراجع بدون حق، مما يفقد المراجع فرصته في إستمراره في مراجعة حسابات العميل للفترة الموالية، مما يؤدي الإدارة برفع دعأوي قضائية ضده نتيجة تضررها من هذا الرفض لغياب بذله أصول مهنية، وبلا شك فكلا الخطيرين له خطورة، إلا أن الخطر الثاني هو أكثر خطورة، لأنه يلحق أضرار بمستخدمي القوائم المالية لكونهم

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، بدون نشر، 1999، ص177.

[2] أمين خالد عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص146.

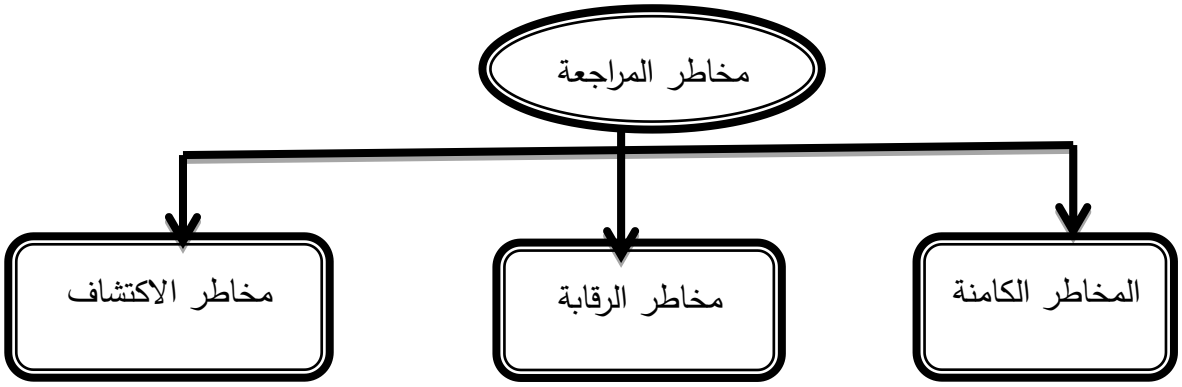
[3] يوسف حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص254.

يعتمدون عليها في إتخاذ قرارتهم،[1]ويلاحظ من خلال مفهوم النوعين السابقين للخطر أن إحداها يتعلق بفعالية عملية المراجعة، ومايسمى في المراجعة بخطر(خطر بيتا) والمفهوم الثاني تتعلق بكفاءة المراجعة ويسمى في المراجعة (خطر ألفا) فإن عملية المراجعة عرضة لمخاطر لا يمكن تفاديها ترتبط بإحتواء القوائم المالية على تحريفات وأخطاء لا يمكن للمراجع إكتشافها رغم إتباعه وتقيده بالإجراءات والمعايير المتعارف عليها، لكون عملية المراجعة تتسم بقصور من المراجع في حد ذاته أو بما يحيط بها من محددات ملازمة تؤثر على قدرته في إكتشاف التحريفات والأخطاء مثل:[2]

- إعتماد المراجع على أسلوب إختيار العينات في عملية جمع أدلة الإثبات يعطي نتائج تختلف عن فحص جميع مفردات المجتمع ككل.
- قصور نظام الرقابة الداخلية حتى ولو كان مصمم بدقة، فهو يوفر دليل معقول وليس مطلق يمنع حدوث الأخطاء والكشف عنها لتعارضه مع عنصري التكلفة والمنعة.
- معظم قرائن الإثبات تعتبر مقنعة وليست حاسمة.
- يعزز بذل العناية المهنية مسؤولية المراجع عن الأخطاء رغم تعرض رأيه لاحتمال الصواب أو الخطأ.

ب. مكونات خطر المراجعة: تتكون مخاطر المراجعة من ثلاث مكونات رئيسة كما نص المعيار رقم 47 الصادر عن**AICPA** بخصوص مكونات المخاطر وهي موضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02-05): مكونات مخاطر المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، ص165

[1]منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2003، ص95.

[2] **المرجع نفسه**، ص96.

- **المخاطر الكامنة:** إحتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية ناتج عن سوء نظام الرقابة الداخلية يعكس مدى نزاهة وإستقامة الإدارة في كونها أمينة أو غير أمينة تجاه تحريف القوام المالية،[1]فتمثل مقياسا لتقدير المراجع لوجود أخطاء جوهرية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الإعتبار.[2]
- **المخاطر الرقابية:** تمثل مؤشر لتقدير المراجع لإحتمال حدوث تحريفات تزيد عن قيمتها المحتملة في مجموعات فرعية من الحسابات لا يتم إكتشافه ومنعة بواسطة نظام الرقابة الداخلية من قبل العميل نتيجة[3]، تقدير ما إن نظام الرقابة الداخلية فعال يمنع حدوث التحريفات والأخطاء الجوهرية، يكون التقدير أقل من الحد الكلي كجزء من خطة المراجع، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية فعال ينخفض عامل المخاطر المتعلق بالرقابة مثلما في المخاطر الكامنة، حيث هناك علاقة طردية بين أدلة الإثبات المناسبة ومخاطر الرقابة كلما إرتفعت مخاطر الرقابة يزيد حجم الأدلة المطلوبة وكلما إنخفضت قل حجم الأدلة المطلوبة.
- **مخاطر الإكتشاف:** تختلف في طبيعتها عن المخاطر الكامنة والرقابية، فهما يتحددان بظروف وبيئة نظام الرقابة الداخلية للعميل، فمخاطر الإكتشاف تمثل مقياس لفشل المراجع في إستخدامه لأدلة المراجعة في إكتشاف التحريفات الموجودة وتزيد قيمتها عن القيمة المتوقعة فتنشأ عن طبيعة ونوعية إجراءات المراجعة المختارة ومقدرة وكفاءة المراجع في تطبيقها[4]، وتتكون مخاطر الإكتشاف من نوعين رئيسيين هما:

* **خطر الفحص التحليل:** ينتج هذا النوع من الخطر من فشل الإجراءات التحليلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد ما أو من مجموعة عمليات لم يكشفها نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى المنشأة.[5]
* **خطر إختبار التفاصيل:** ينتج هذا النوع من الخطر من فشل إختبارات التفاصيل في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد ما أو مجموعة عمليات والتي لم تقدر الإجراءات التحليلية في كشفها.[6]

- **مخاطر العينات:** تنتج إحتمال خروج المراجع بنتائج من العينة تختلف عن نتائج المراجعة كل المجتمع.[7]

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص165.

[2]Law, Philip, "**Auditors' Perceptions of Reasonable Assurance in Audit Work and The Effectiveness of the Audit Risk Model**", Asian Review of Accounting, vol 16 n2 ,2008., p 160.

[3]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص183.

[4]Porter, Brenda, Simon, Jon, and Hatherly, David, "**Principles of External Auditing**", 2nd ed.uk: john wiley and sons ltd,2003, p284.

[5]Bigg, W. Walter, "**Practical Auditing**", 17th ed., New Delhi : Allied Publishers Privet ltd2005, p89

[6]Soltani, Bahram, "**Auditing: An International Approach",** 1st ed., england: prentice hal2007, p244

[7]خالد امين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص149.

* **مخاطر غير متعلقة بالعينات:** تنتج عن إحتمال خروج المراجع بنتيجة غبر صحيحة وهذا ليس مرتبط بعملية المعاينة بل مرتبط بتقدير الشخصي للمراجع في إختبار المفردات وتقييم نتائجها.

* **مخاطر المراجعة المقبولة:** مخاطر الممكن قبولها والتي يسعى المراجع بتخفيضها إلى مستوى أدنى يقبله في قبول التحريفات الجوهرية في ظل الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد إتمام عملية المراجعة،[1] أوعدم تمكنه من إكتشافها المخاطر بالرغم من بذل العناية المهنية اللازمة،[2] أو قيامه بإستنتاج نتيجة غير صحيحة بعد الإنتهاء من إجراءات المراجعة، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية المراجعة.[3]

2. العلاقة بين مخاطر المراجعة مع بعضها البعض: لا توجد علاقة بين المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة سواء كانت عكسية أو طردية بسبب عدم وجود إرتباط بينهما، عند إرتفاع المخاطر الضمنية لا يستدعي بالضرورة إرتفاع مخاطر الرقابة أو إنخفاضها، كذلك العلاقة بين المخاطر الضمنية ومخاطر الإكتشاف علاقة عكسية، فكلما كانت المخاطر الضمنية كبيرة يتطلب من المراجع بتخفيض مخاطر الإكتشاف وهذا يساعده على إستعمال أدلة إثبات بحجم أكثر وإتخاذ إجراءات مراجعة ملاءمة، أما بالنسبة علاقة مخاطر الرقابة بمخاطر الإكتشاف يستطيع المراجع التعرف على مخاطر الرقابة من خلال حصوله على بيانات من نظام الرقابة الداخلية والتي من خلالها يحدد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لغرض التحقق من هذه المخاطر ثم العمل على تخفيضها للمستوى المقبول، فإذا تم تقييم مخاطر الرقابة بشكل سليم يؤدي إلى إستخدامه أدلة إثبات ملائمة وكافية بحدود حجم المخاطر وهذا يؤدي إلى تخفيض مخاطر الإكتشاف، والنتيجة فإن العلاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف.[4]

3. علاقة المخاطر المهنية بجودة المراجعة: تتضمن جودة المراجعة وجوه متعددة، فينظر إلى الجودة من حيث مضمونها بأنها تتمثل في جودة عمل المراجعة في حد ذاته، كما بنظر إليها على أنها جودة في الأداء المهني للمراجع الذي ينتج عنه جودة المراجعة والتي تكمن أهميتها في المنتج النهائي لها والذي يتمثل في تقرير المراجع الذي يعتمد عليه مستخدميه في عملية إتخاذ قراراتهم، وتتمثل المخاطر المهنية المؤثرة على جودة تقرير المراجع الخارجي فيما يلي:[5]

- وجود مصالح شخصية للمراجع الخارجي تؤثر على جودة تقرير المراجع الخارجي.

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص184.

[2]عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص144.

[3]site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/chapter6.ppt2020/04/12 تم الاطلاع علية بتاريخ

[4]صدام ابراهيم فضالة، **مدى اعتماد المراجع على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات**، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق،2017، ص ص49-50.

[5]محسن مكائيل محمد حسين، عائشة سالم بوشديق، أثر **مخاطر المراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي**، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، ليبيا، المجلد 18، العدد 7، 2021، ص565.

- خطر التقاضي وعدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة تؤثر على جودة عملية المراجعة.
- تعتبر المنافسة من أهم المخاطر المهنية التي تؤثر على جودة تقرير المراجع الخارجي.
- الضغوط التي يفرضها العميل على المراجع بإستبداله أو الإستغناء عنه، مما يضطره إلى موافقة على السياسات المحاسبية المخالفة، وبالتالي تؤثر تلك الضغوط على جودة تقرير المراجع الخارجي.
- تؤثر تكنولوجيا المعلومات في تغيير بيئة عمل المراجع مما يؤثر على جودة عمل المراجعة.

4. نموذج خطر المراجعة: يستخدم في التخطيط لعملية المراجعة، ويساعد في تحديد مقدار وحجم الأدلة التي يجب على المراجع جمعها لإبداء رأيه الفني حول صدق وعدالة القوائم المالية، فنشأ نموذج خطر المراجعة بناء على بيان معايير التدقيق رقم47 لسنة 1983 الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي يخص الخطر المتأصل كعنصر من عناصر الخطر النهائي والمتمثل في فشل المراجع في إكتشاف التضليل في القوائم المالية،[1] ويتمثل نموذج منهجي يعكس العلاقة بين خطر المراجعة وكل من المخاطر الإكتشاف ومخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة،[2] فالظهور الرسمي الأول لنموذج خطر المراجعة كان في عام، من خلال نشرة إجراءات المراجعة No SAS 39 الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في الصيغة التالية:[3]

UR=IC*AR*TD

- حيث أن:

UR الخطر النهائي المسموح ضمنه أن يخفق المراجع بإكتشاف الأخطاء.

IC تقدير المراجع لخطر عدم إكتشاف نظام الرقابة المحاسبي للأخطاء.

AR تقدير المراجع لخطر إخفاق الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية في إكتشاف الأخطاء.

TD خطر المعاينة بقبول خاطئ للإجراءات الجوهرية (خطر إختبار التفاصيل).

التطور اللاحق لنموذج خطر المراجعة جاء في العام 1983، حيث عملت النشرة على تضمين المخاطر الكامنة ضمن النموذج، إضافة إلى دمج خطر الإجراءات التحليلية وخطر إختبار التفاصيل، ليصبحا خطر الإكتشاف وبالتالي أصبحت الصيغة الرسمية للنموذج كما يلي:

AR=IR*CR*DR

---

[1]حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص256.

[2]Hayes, S. Rick, Schilder, Arnold, Dassen, Roger, and Wallage, Philip, **"Principles of Auditing: An International Perspective**", Uk: Mcgraw-Hill,1999, p179.

[3]Martinis, M. de, Fukukawa, Hironori, and Mock, J. Theodore, **"Exploring The Role of Country and Client Type on The Auditor's Client Risk Assessments and Audit Planning Decisions**", Managerial Auditing Journal, vol 26 n 7,2011, p546.

حيث أن AR خطر المراجعة، IR المخاطر الكامنة، CR مخاطر الرقابة، DR مخاطر الإكتشاف، فالتحديث الأخير لنموذج خطر المراجعة جاء في العام 2006، عندما أصدر AICPA نشرة إجراءات المراجعة No SAS 107 التي حلت محل النشرة السابقة رقم 47.[1]

AR=RMM*DR

حيث AR :خطر المراجعة، RMM مخاطر الأخطاء الجوهرية، DR مخاطر الاكتشاف

ومن خلال ما سبق نرى أن كل ما أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين عبر نشراته حول نموذج الخطر شكلا فقط، إذ لم يكن هناك تغير عبر كل التحديثات التي طرأت، فالتغير الوحيد هو أن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة تعني مخاطر الأخطاء الجوهرية.

يمكن إستخدام نموذج المخاطر في الحكم على كفاءة خطة المراجعة وكفاية أدلة الإثبات من خلال ما يلي:[2]

- **إستخدام نموذج المخاطر في الحكم على معقولية خطة المراجعة:** يستخدم عبر حساب مخاطر المراجعة المقبولة وقدرة الخطر على حده ومقارنته بمستوى مخاطر المراجعة المخططة للمهمة على مستوى القوائم المالية.
- **إستخدام نموذج المخاطر في التأكد من خطة المراجعة:** يستخدم النموذج في التحقق من كفاءة خطة المراجعة بعد إعادة نموذج المخاطر حيث يساعد في مخاطر الإكتشاف التي تمكّن من تجميع أدلة الإثبات اللازمة للتحقق من كفاء المراجعة.
- **إستخدام نموذج المخاطر في الحكم على معقولية خطة المراجعة:** يستخدم في فهم العلاقة بين أنواع مخاطر المراجعة وكمية الأدلة لغرض جمع أدلة إثبات اللازمة وتصميم الإختبارات الأساسية وإختبار الإجراءات المراجعة المناسبة وتحديد وقتها وطبيعتها، يمكن توضيح العلاقة بين مخاطر المراجعة وحجم أدلة الإثبات في الجدول الآتي:

[1] AICPA : American Institute of Certified Public Accountants, "**Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit**", Atatement on Auditing Standards no. 107, new york, ny: usa,2006

[2] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص149-151.

جدول (02-07): العلاقات بين مخاطر المراجعة وحجم أدلة الإثبات

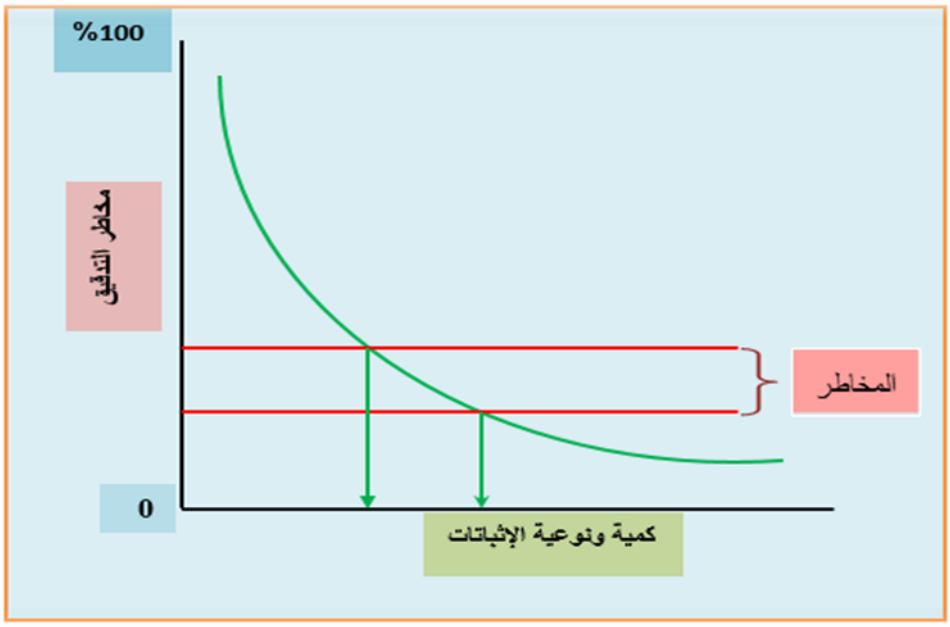
الحالة	الخطر المقبول	المخاطر الكامنة	مخاطر الرقابة	مخاطر الاكتشاف	حجم أدلة الإثبات
1	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
2	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
3	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
4	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
5	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إرينز ولوبك، 2005، ص346 (بتصرف).

حيث يوجد هناك علاقة متبادل بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات حيث أنها تؤثر درجة المخاطر المقدرة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة والمستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف والخطر الكلي للمراجعة على كمية ونوعية الإثبات المطلوب جمعها، حيث أن القدر الكافي والنوعية الجيدة لأدلة الإثبات تعد أداة فعالة في خفض مخاطر الإكتشاف ومن ثم مخاطر الرأي غير المناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، ويمكن التعبير عنها كما في الشكل الآتي:[1]

[1] صدام ابراهيم فضالة، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

الشكل رقم (02-06): علاقة مخاطر المراجعة بكمية ونوعية أدلة الإثبات



المصدر: صدام إبراهيم فضالة، مدى إعتماد المراجع على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2017، ص64.

5. الأهمية النسبية وعلاقتها بأدلة الإثبات: ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جدا، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف بإختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، أكثر من هذا فإن المنافع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة، ومن هنا يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وإزاء ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول، يعتبر مفهوم الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

أ. مفهوم الأهمية النسبية: تعرف الأهمية النسبية على أنها "مقدار الخطأ أو الحذف في المعلومات التي يرى المراجع أن من شأنه أن يؤثر على مصداقية وعدالة تمثيل القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،[1] لذلك يستخدم مدقق الحسابات أدلة الإثبات والقرائن في مجال الأهمية النسبية، حيث لابد من أن تقسيمها إلى مجموعات حسب درجة أهميتها النسبية وفق الوزن النسبي لها، كما يعتمد على الحكم الشخصي له وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض عن وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها عند قيام المراجع بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

والبند محل التدقيق،[1] وكذلك أكد المعيار الدولي الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة رقم 500 في الفقرة الثانية منه على أنه عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في المراجعة لا بد من إستخدام المعايير الآتية:[2]

- معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات
- مدى صحة أدلة وقرائن الإثبات المختلفة.
- معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات.

بعد إصدار المعيار الدولي رقم 580 والخاص بإقرارات الإدارة أداة للمراجعة بأنه ليس فقط على المراجعين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب الفنية المستخدمة للحصول عليها وإنما مراعاة ودراسة المعايير المستخدمة في تقييم أدلة الإثبات وهي:[3]

- المعيار رقم 250 الخاص بالإعتبارات القانونية والتنظيمية عند مراجعة البيانات المالية.
- المعيار رقم 550 الذي يخص الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم 620 الخاص بإستعمال عمل الخبير.
- المعيار رقم 720 الخاص بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة.
- المعيار رقم 810 الذي يخص فحص المعلومات المالية المتوقعة.

6. العوامل المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية: إن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، لذلك توجد عدة عوامل تؤثر في قرار المراجع عند قيامه بتقدير الأهمية النسبية، فأن أحكام التقدير الصادرة من طرف المراجع تتضمن إعتبارات كمية ونوعية وهي:

أ. العوامـل الكمية: هي العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها في صورة كمية، إلا أنه لا يوجد مبلغ معين يستخدم كمؤشر في تحديد الأهمية النسبية، ما يستدعي على المراجع مراعاة نوع الأساس المستخدم في قياسها، فيوجب تحديد أساس لمعرفة متى يعد البند مهم والتحريف جوهريا، فيقوم المراجع بمقارنة البند بمقدار أساس ملائم.[4] عادة ما يكون المؤشر عبارة عن نسبة مئوية من أو إجمالي أصولها إذا تجأوزت قيمة المعلومات المعيار المرجعي، فإنها تعتبر جوهرية.

ب. العوامل النوعية: يجب على المراجع الإستعانة ببعض المؤشرات النوعية لتحقيق الأهداف بصورة واضحة، لأن العوامل الكمية ليست الوسيلة الوحيدة التي يستخدمها المراجع في تحديد مدى جوهرية

---

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 131.

[2] أحمد حلمي جمعه، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

[3] منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 87، المجلد 29، السنة 2007، ص ص175-176.

[4] Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, **Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach,** 14theEdition, Copyright by Pearson Education, Inc. u.s.a.,2012 p273.

العناصر والأخطاء، لوجود بعض أنواع التحريفات ذات أهمية بالغة فتتعلق العوامل الكمية بطبيعة العنصر محل المراجعة وما يحيط به من ظروف ومن أهمها:[1]

- القيم التي تحتوي على مخالفات وأخطاء متعمدة تكون أكثر أهمية من الأخطاء غير متعمدة حتى إذا تسأوت القيم النقدية لها.
- التحريفات الجزئية التي تؤثر على نتائج الأعمال تعتبر تحريفات جوهرية وهامة.
- التحريفات التي تؤدي إلى عواقب مستقبلية نتيجة إلتزامات تعاقدية ويترتب عليها مساءلة قانونية وإن كانت صغيرة القيم فتعتبر جوهرية وهامة.

7. معايير قياس الأهمية النسبية: تعد الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق، إذ يتعلق هذا المفهوم أساساً بالفصل بين الأخطاء والتحريفات الجوهرية والعناصر المهمة وغير المهمة، التي ينبغي على المراجع قياسها وتحديدها في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، فرغم الجهود المبذولة من قبل المنظمات والهيئات الدولية لوضع منهج موضوعي لمستويات التوسع في إستخدام أدوات أفضل لقياس الأهمية النسبية، إلا أنه لا يوجد اتفاق حول العوامل المؤثرة في تحديد حجم الأهمية النسبية وأن مسألة توافر قواعد ومستويات محددة لقياس الأهمية النسبية يؤدي إلى ترشيد الحكم المهني للمراجع عن الممارسات المهنية، إلا أن المعايير المستخدمة لقياس الأهمية النسبية تعد أمرا مساعدا للحكم المهني وليست بدائل عنه فأهم المعايير المستخدمة في قياس الأهمية النسبية هي:[2]

- معيار الحجم المطلق للعنصر.
- معيار مدى التأثير على نتائج الأعمال.
- معيار النسبة المئوية المستخدمة للمقارنة.
- المعيار السلوكي المؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

8. العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وأدلة الإثبات: أن مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة متلازمان ومرتبطان تماماً ولا نستطيع فصلهما عن بعض، فالأهمية النسبية هي مقياس لمقدار وحجم الخطأ بينما المخاطر هي مقياس لعدم التأكد، وبإستخدامهما مع بعض فإنهما يقيسان عدم التأكد لمبلغ الخطأ، مما يستوجب وجود علاقة ثابتة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وأدلة الإثبات، فلذلك ان تغير في أحداهما لابد أن يؤدي إلى تغير في الآخر أو كلاهما،[3] إذا قام المراجع بتحديد مستوى

---

[1] الصبيان محمد سمير، ابراهيم حسن ابراهيم، **أصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العملية**، ط1، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2012، ص 178.

[2] منهل مجيد أحمد العلي، **دور الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 71، 2003، ص ص11-12.

[3] يوسف حسين القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص279.

الأهمية النسبية بشكل مرتفع فهذا يعكس أن مخاطر المراجعة المقبولة ستكون منخفضة، لذلك فإن حجم الأدلة التي يحتاج إليها المراجع يكون حجمها منخفض أما إذا قام بتحديد مقدار الأهمية النسبية بشكل منخفض فإن مخاطر المراجعة مقدراها يزداد، مما يتطلب من المراجع حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر، أي أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى المخاطرة في المراجعة، فإذا ما أرتفع مستوى الأهمية النسبية، تقل نسبة المخاطر في المراجعة والعكس صحيح، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان هذه العلاقة عند تحديده لطبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ونطاقها، أما اذا قرر أن مستوى الأهمية النسبية منخفض، فإن مخاطر المراجعة في هذه الحالة ترتفع، فلابد عليه أن يسعى لتخفيضها عن طريق تخفيض مخاطر الإكتشاف من خلال ما يلي:[1]

زيادة نطاق إجراءات المراجعة، إختيار إجراءات مراجعة أكثر فعالية، تنفيذ إجراءات مراجعة محددة في وقت قريب لتاريخ نهاية السنة المالية.

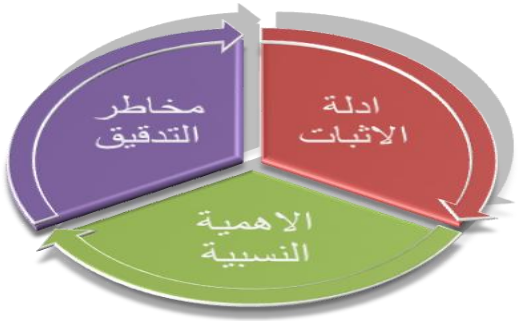
9. العلاقة المتبأدلة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة المراجعة: هناك علاقة متبأدلة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة المراجعة، من خلال وجود هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وأدلة المراجعة، وعلاقة عكسية بين مخاطر المراجعة وأدلة المراجع[2] ، فيوضح الشكل أدناه هذه العلاقات وكذلك العلاقة المتبأدلة بين جميع المفاهيم الثلاثة، مثلا نبقي على مخاطر المراجعة ثابتة ونخفض مستوى الأهمية النسبية، يجب زيادة أدلة التدقيق لإكمال الدائرة، فإن أدلة الإثبات ستكون مرتفعة لتحقيق التكامل بين هذه المفاهيم، ويستنتج من ذلك ما يلي:

- إرتفاع مستوى الأهمية النسبية مع ثبات الأدلة.
- زيادة أدلة الإثبات وثبات مستوى الأهمية النسبية.
- تشابه مستوى الزيادة في كل من أدلة الإثبات ومستوى الأهمية النسبية.

[1] أمين خالد عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 36.

[2] http://Bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-**audit-risk-and-audit-Evidence** تم الاطلاع علية بتاريخ 2023/05/21على الساعة14:00زوالا

الشكل رقم (02-07): العلاقة المتداخلة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وأدلة الإثبات



source:http://bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-audit-risk-and- audit-evidence

10. أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أدلة الإثبات: أخذت أدلة الإثبات مسار مغايرا نتيجة إرتفاع التشغيل الإلكتروني للبيانات أصبح المراجع يستخدم الحاسوب في التعرف على الأدلة الملاءمة من خلال إستخدام برامج المراجعة المتخصصة في التعامل مع البيانات مما يسهل له التعامل معها في أي وقت وفي مكان بقيامه بالإختبارات اللازمة،[1] للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية التي تمكنه من إبداء رأيه حول هدالة القوائم المالية إلا أنه يجب عليه أن يراعي عدة ضوابط لكي يعتمد عليها حيث يجب أن يدرك مدى القدرة في الإعتماد عليها يتوقف في فعالية نظم الرقابة الداخلية، معرفة التأثير التكنولوجي المستمر على الأدلة التقليدية[2]، وهناك عوامل ذاتية تتعلق بالمراجع وهي:

أ. إستقلال المراجع في جمع أدلة الإثبات: فقدان المراجع إستقلاله يكون له أثر جوهري على جودة المراجعة وإنخفاضها حيث سوف يحأول إرضاء الحفاظ على العميل وإرضائه بشتى الطرق ودون مراعاة أصحاب المصالح،[3] لذلك يجب على المراجع الإبتعاد عن أية ضغوط أو تدخل من أي كان أثناء القيام بأنشطة الفحص، فلا بد أن يتمتع المراجع بالحرية في إختيار إجراءات وطرق الفحص التي يرى أن يقوم بها وفي إستطاعته زيادة أو تقليص الإختبارات وفقا للحكم المهني وحاجته بالإعتماد على تقديراته عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية ويتضمن عدم تدخل الإدارة في محأولة تحديد المجالات، والمفردات، والمستندات، التي تخضع للفحص، أو محأولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون فحص، التعأون المستمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالمنشأة خلال عمليات الفحص وأداء الإختيارات.

---

[1] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص187.

[2] يوسف حسين القاضي، حسين احمد الدحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص334.

[3] محمد يوسف سالم، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات والتجارية، كلية التجارة وادارة الأعمال بالزمالك، مصر، العدد 2، 1994، ص54.

حق المراجع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المنشأة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.[1]

ب. سمعة مراجع الحسابات الخارجي وشهرته: سمعة مكتب المراجعة هي إحدى الأصول المعنوية لمراجع الحسابات التي تم إكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية حيث يشتهر اسمه بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة عالية، إلا أنه يوجد علاقة تبادلية بين جودة عملية المراجعة وحسن سمعة المراجع، فجودة أداء عملية المراجعة تؤد إلى حسن سمعة المراجعة وتقوده إلى جودة الأداء.[2]

ت. أتعاب مراجع الحسابات الخارجي: إن أتعاب المراجع يتم تحديدها من خلال الإتفاق بين العميل والمراجع سواء كان ذلك من خلال عروض الأسعار المقدمة من قبل المراجعين الذين يتنافسون فيما بينهم من أجل الحصول على فرصة المراجعة، فإن تجاهل القوانين لموضوع أتعاب المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة وعدم تحديد الضوابط التي تنظم عملية دفع الأتعاب، قد تؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة حيث إن العميل سوف يقوم بإختيار مراجع أتعابه منخفضة مما ينعكس مباشر على كفاءة المراجع الخارجي.[3]

ث. الخبرة المهنية لمراجع الخارجي: تعرف الخبرة المهنية لمكتب المراجعة على أنها محصلة مدة مزاولة المهنة لكل من المكتب وفريق العمل فيه،[4] فتؤثر بشكل إيجابي على أداء مراجع الحسابات الخارجي، فكلما إزدادت عدد سنوات الخبرة كان ذلك أفضل ويزيد من مستوى جودة الأداء المهني.[5]

---

[1]مها رزق نجم، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة،2012، ص55.

[2]باسل فضل العابد، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

[3]الأهدل عبد السلام سليمان، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، مصر،2008، ص10.

[4]مجاهد إيمان أحمد أمين، **مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 03، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2011، ص271.

[5]باسل فضل العابد، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

المبحث الثالث: أهمية أدلة الإثبات وأسس المفاضلة بينها

حتى يتمكن المراجع الخارجي من تقديم تقريره لابد أن يحصل على الأدلة والقرائن الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والإستفسار وغيرها، فيتوفر له الأساس المناسب لإبداء الرأي الفني والمحايد على عدالة القوائم المالية، لذلك يجب عليه تقدير مدى قوة الأدلة والقرائن ودرجة الإعتماد عليها في تكوين الأحكام المهنية وظروف الإرتباط وطبيعة نشاط الشروع.

المطلب الأول: أهمية أدلة الإثبات

تعد أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة لدى المراجع الخارجي حيث يعتمد عليها في تكوين رأيه، وبذلك تعد المحور الأساسي الذي تقوم عليه وظيفة المراجعة، فقد أشارت لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليIFAC بهذا الصدد إلى أن على المراجع الخارجي أن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية وملاءمة من خلال أداءه لعملية المراجعة بداية من التخطيط وتنفيذه لها من خلال دراسة وإختبارات نظام الرقابة الداخلية وقيامه بالإختبارات الجوهرية، لتمكينه من التوصل إلى إستنتاجات معقولة بوصفها الأساس، لإبداء رأيه في البيانات المالية، كما نص إعلان الصادر من المنظمة الأسيوية لأجهزة الرقابة العليا ASOSAI على أن تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير المعد، يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية المراجعة المؤدى، وعلى مدى سلامة الإثباتات التي أستند إليها المراجع الخارجي في تأييد ملاحظاته،[1] إن أدلة الإثبات تمثل إحدى فرضيات المراجعة وأن غياب دليل الإثبات الواضح بالضد يصير ما كان حقيقياً في الماضي حقيقيا في المستقبل، إذ يعد تقرير المراجع الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها أطراف مختلفة كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل، دائرة الإحصاءات إضافة إلى المستثمرين، المقرضين، رجال الإقتصاد، إدارة المشروع وغيرهم فهذه الفئات المختلفة تولى تقرير المراجع الخارجي عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية،[2] فتتمثل الأدلة من وجهة نظر المراجع في أهم النقاط:[3]

- الهدف من عملية المراجعة هو إبداء رأي حول عدالة القوائم المالية مدعم بأدلة كافية ومناسبة.
- جوهر عملية المراجعة، يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة لتقويمها بشكل.

---

[1] القريشي اياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، ط1، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص115.

[2] عبد الله خالد أمين، **مرجع سبق ذكره**،91.

[3] يوسف حسين القاضي، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص367.

- المراجع مسئول عن تنفيذ الإختبارات والإجراءات حسب توقيت وطبيعة ملائمة جمع الأدلة.
- تتحدد مسؤولية المراجع في إستخدام حكمه المهني على الأدلة للوصول لدرجة الإقتناع بها وتحديد مدى كفاية وملاءمة الأدلة عند جمعها وإصدار حكمه عن القوائم المالية للمنشأة.
- توجد علاقة وثيقة بين الأدلة وحتمية رأي المراجع.

فإستخدام أدلة الإثبات له دور هام في الوصول إلى كافة الحقائق إلا أن إستخدامها يحمل بعض المخاطر، فإذا لم تكن أدلة الإثبات مناسبة لموضوع الفحص فإنها تكون غير سليمة لغرض الإثبات مما يؤدي بالمراجع للوصول إلى نتيجة بغير وعي تتركه يقبل الأدلة التي غير واردة اطلاقا، فالمراجع الغير خبير قد تظهر له الأدلة أمور لا تعني الأدلة ولا ترتبط بها مما يضلله في إستخدام لبعض الأساليب الفنية في الحصول على الأدلة نتيجة غياب الدقة واليقظة عنده فقد يكون كم قليل من الأدلة حاسمة وقاطعة بصفة نهائية وليس له علم أو ربما يقوده أحد الأدلة المقبولة إلى الأدلة الأخرى غير حاسمة.[1]

المطلب الثاني: أسس المفاضلة بين أدلة الإثبات

إن تقدير مدى قوة الأدلة والقرائن ودرجة الإعتماد عليها والمفاضلة بينها تعود إلى تقدير المراجع وحكمه الشخصي المبني على الخبرة والمهارة كما أن معيار المراجعة الدولي رقم "501" حدد إعتبارات إضافية لبنود محددة تشمل الحصر والعد الفعلي للمخزون، وأن يأخذ بنظر الإعتبار الأنظمة المحاسبية والرقابية على المخزون ومخاطر الإكتشاف والرقابة والمخاطر الذاتية والأهمية النسبية، وتقييم مدى كفاية الإجراءات والتعليمات الصادرة من الإدارة وكذلك التحديد الدقيق لمرحلة إكمال الأعمال تحت الإنجاز والعناصر البطيئة الحركة والمتقادمة ومن أهم الأسس:

صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على الدليل أو القرينة الإثبات، مصدر القرينة وطبيعة القرائن، كيفية الحصول على القرينة، مدى إرتباط الدليل أو القرينة بالعنصر أو العملية محل الفحص، التوقيت المناسب للحصول على القرينة، مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تنفى منها القرائن، سلوك المراجع نفسه في جمع الأدلة وإرتباط الدليل بهدف المراجعة بإختلاف أنواعه فإذا كان الهدف إبداء الرأي في القوائم المالية فيجب أن يوفر الدليل أساس التحقيق الهدف المحدد، وأيضا كلفة الحصول على الدليل ومقارنته مع المنفعة الحاصلة وغيرها.[2]

[1] عبد الرحمن توفيق، **الرقابة المالية والتدقيق الداخلي**، ط4، دار الكتب، مصر، 2006، ص42.

[2] صدام كاطع هاشم، **مرجع سبق ذكره**، ص 503.

المطلب الثالث: وسائل وطرق الحصول على أدلة الإثبات والأساليب المستخدمة

إرتبطت الوسائل والأساليب الفنية التي تهدف إلى الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة بتطور مهنة المراجعة وأهدافها، ومع إتساع نطاق العمل وكبر حجم المنشآت أدت للإهتمام الزائد بمهنة المراجعة ودرها الموثوق فيه على مستوى المجتمع كافة.

1. وسائل وطرق جمع أدلة الإثبات: توصف المراجعة بأنها عملية تجميع لأدلة الإثبات وتقييمها، فلذلك تعددت أساليب الحصول عليها، لذلك ينبغي على المراجع إختيار الطرق الملاءمة للحصول على الأدلة المناسبة أو إختيار المصدر أو أكثر شيء يراه مناسبا لذلك ويمكن حصر أهم الطرق ووسائل أدلة المراجعة فيما يلي:

أ. الفحص المادي: يستخدم المراجع في بعض الحالات حيث يعتبر هذا الأسلوب مفيدا في تقييم حالة الأصل وجودته،[1]فيعتبر الوجود الفعلي للعنصر الذي يمثله رصيد الحساب من أقوى أدلة الإثبات في المراجعة، فلذلك يقوم المراجع بفحصه ومراجعته ورؤيته بنفسه، فبذلك يتأكد من أن الجرد الفعلي تم حسب طبيعة العنصر محل الفحص، كما يراعي المراجع عدة جوانب تتمثل في:[2]

- القيام بعملية الجرد بنفسه أو من ينوب عنه من مساعديه حاضرا للجرد.
- وجود قدرة للمراجع أو أحد مساعديه الذي ينوب عنه في التعرف أو التمييز للعنصر محل الجرد.
- أن يكون موضع المراجع أو من ينوب عنه يسمح له بتشخيص حالة العنصر محل الجرد.
- تحقيق المراجع رقابة كاملة على كافة العناصر المشابه مما يسمح له بإحلالها مع بعضها البعض.
- يتم تطبيق أسلوب الجرد الفعلي من خلال معاينة العنصر مع ما هو موجود بالواقع من خلال القيام بالعد أو الوزن أو القياس.
- يجب أن يقوم المراجع بجرد الأصول المتشابه في وقت واحد حتى لا تتم عملية إحلالها مع بعضها مع البعض مما يسهل له إتخاذ الإجراءات اللازمة للتحفظ على ما تم جرده،[3]كما يحظى هذا الأسلوب ببعض المزايا ويشوبه بعض الإنتقادات وتتمثل في الآتي:[4]
- يعتبر أكثر الأساليب المستخدمة في عملية الحصول على أدلة الإثبات الأكثر قوة وحجية واقناع لكل الأطراف القائمين والمهتمين بعملية المراجعة.

---

[1]عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص241.

[2]ثناء عطية فراج، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص176.

[3]غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص184.

[4]أشرف محمد ابراهيم منصور، وآخرون، **مبادئ المراجعة –في ضوء المعايير الدولية للمراجعة**، ط1، جهاز ناشر وتوزيع الكتاب الجامعي، 2013، ص ص138-139.

- يعتبر أكثر الأساليب الإثبات الملاءمة لكافة الأصول الملموسة الثابتة وبعض الأصول المتدأولة.

رغم تمتع هذا الأسلوب بمزايا إلا أنه تشوبه بعض العيوب منها:

- يمكن إستخدام هذا الأسلوب فقط للأصول المادية ولا يصلح إستخدامه للأصول الغير ملموسة.
- عدم الإكتفاء بإمكانية تطبيق هذا الأسلوب في الحصول على الأدلة الملاءمة والكافية والمقنعة يقتصر على التأكد من الأصول الملموسة مما يتطلب ضرورة استخدام أساليب إضافية.

ب. المراجعة المستندية: ينتج عن عمليات المنشأة تبادل مستندات وأوراق بينها وبين الغير، والكثير من عمليات المنشأة تنشأ عنها مستندات،[1] فتهدف عملية المراجعة إلى التأكد من وجود مستند لكل عملية تم تسجيلها بالدفاتر المحاسبية والتأكد من صحة هذه المستندات وفحصها، ويتم حفظها بطريقة منظمة وإمكانية الرجوع اليها عند الحاجة لها، فتأخذ أشكال متعددة في شكل وثائق مكتوبة، فلذلك تعتبر من أهم أدلة الإثبات التي يستند عليها المراجع في فحص البيانات المالية، مما يجب على المراجع أن يتأكد من صحة وسلامة المستندات المختلفة المقدمة له،[2] فتعتبر أكثر الأدلة حجما التي يتعامل ويستخدمها المراجع أكثر حجية من الأدلة الأخرى، وتشمل المستندات التي ترسل إلى المراجع مباشرة والمستندات التي يرسلها الغير للمنشأة للإحتفاظ بها،[3] لدلالتها على أن عملية ما قد تمت حقيقتا وتم تنفيذها ضمن إطار سليم وإجراءات جدية في التركيز على جوهر المستند وليس في شكله القانوني،[4] بذلك يتم تحديد ثلاث أصناف توفر درجات تنازلية لإمكانية الإعتماد عليها كأدلة إثبات موثوقة للمراجع وهي:[5]

- مجموعة أدلة الإثبات التي يتم خلقتها وتقديمها للمراجع عن طريق أفراد من طرف ثالث.
- مجموعة أدلة الإثبات يتم خلقتها من طرف أفراد ويتم الإحتفاظ بها عن طريق المنشأة.
- مجموعة أدلة الإثبات التي يتم خلقتها والإحتفاظ بها عن طريق المنشأة.

ت. المراجعة الحسابية: يقتصر مفعولها على إكتشاف الأخطاء الإرتكابية أي الأخطاء في العمليات الحسابية الأربع،[6] حيث يقوم المراجع من التأكد من الدقة الحسابية لصحة المجاميع الأفقية والعمودية ومراجعة نقل المبالغ وترحيلها الموجودة بالسجلات ليتبن أن كل ما سجل ليس مجرد توازن حسابي بل هو صورة حقيقية تتم وفق أسس علمية، ويشمل نطاق المراجعة المحاسبية ما يلي:[7]

---

[1] مصطفى عيسى خضير، **المراجعة –المفاهيم والمعايير والاجراءات**–، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 168.

[2] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص176.

[3] زاهر توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص156.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص168.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص408.

[6] حيدر عباس عبد، علي كريم محمد كوبا، **مرجع سبق ذكره**، ص09.

[7] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص. ص134-135.

- مراجعة نقل الأرصدة الإفتتاحية ومطابقتها مع الأرقام السابقة.
- مراجعة مختلف المستندات المؤيدة لعمليات التي تثبت من صحة المستند والعمليات المثبتة بالإستناد إليه.
- مراجعة نقل المجاميع من الحسابات الفردية إلى الحسابات الإجمالية من صفحة إلى أخرى.
- مراجعة قوائم الجرد المقدمة من الإدارة والتأكد من صحة العمليات الحسابية.
- مراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية والتأكد من الدقة الحسابية.
- مراجعة ميزان المراجعة المنجز من طرف الإدارة والتأكد من صحة ما يحتويه.

ث. الإستفسار: إن المراجع يستطيع توجيه مجموعة من الأسئلة أو عقد لقاءات شخصية مع الأفراد من داخل المنشأة أو من خارجها، سواء كانت بشكل رسمي وغير رسمي وهذا للإستفسار عن بيانات أو معلومات ما،[1] ففي كثير من الأحيان يعتمد على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة وموظفي المؤسسة، مما لا شك فيه أن هذا النوع من الأدلة أقل حجية في الإثبات من الأنواع الأخرى، كون أن الإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المراجع،[2] فالإجابة المتحصل عليها لا تعتبر من أدلة الإثبات القوية التي يمكن للمراجع الإعتماد عليها فحجية هذه الأدلة تتأثر بما يلي:

- درجة معرفة أو علم الشخص الموجه إليه السؤال بالشيء موضوع الفحص.
- درجة الأمانة والمسئولية للشخص الموجه إليه السؤال.
- مصلحة الشخص الموجه إليه السؤال له في الموضوع محل النقاش.
- الإحتمال موجود بأن الشخص قد يتعمد إخفاء الحقيقة أو إعطاء بيانات مضللة وبذلك تعتبر إجابات متحيزة لا يمكن الإعتماد عليها.

ج. نظام المصادقات: المصادقات عبارة عن بيان أو إقرارات مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المنشأة تم الحصول عليه للتاكد من صحة أو عدم صحة رصيد أو بيانات ما، كما تعتبر هذه الطريقة الواسعة الإستخدام ومن أنجح الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الإعتماد عليها بتطبيق إجراءات وتقييم نتائجها،[3] فهدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة الإثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن إستخدمها لأنها معدة من أطراف خارجية ويستلمها المراجع مباشرة دون أن يقع لمخاطر إحتمال التلاعب فيها أو حتى إخفاءها من قبل المنشأة، فلا تفقد حجيتها فتساعد المصادقات المراجع في التحقق من الوجود الفعلي والملكية ومن تقييم بعض الأصول التي ليس بحيازة المنشأة[4]، فتحتوي على ثلاث أنواع المصادقات الإيجابية والمصادقات السلبية والمصادقات الكاذبة

---

[1] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص272.

[2] مصطفى عيسى خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص162.

[3] يوسف حسين القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص328.

[4] عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص245.

ويتمتع أسلوب المصادقات كونه من أنسب أساليب للحصول على أدلة إثبات ملاءمة لمراجعة حقوق المنشأة لدى الغير وحقوق الغير تجاه المنشأة، يدعم المراجعة المستندية بإعتباره أسلوب إضافي مكمل كونه ينشأ من خارج المنشأة يعتبر أسلوب ذو حجية قوية بسبب إمكانية مراقبته والتأكد من صحته.[1]

ح. المراجعة الإنتقادية: تعني الدراسة الإعتيادية أو الدراسة الإنتقائية التحليلية لأحد الحسابات أو أحد القيود أو رصيد السجلات المحاسبية الأخرى، أو القوائم المالية، فيستطيع المراجع الخبير والكفء بإلقاء نظرة فاحصة على أحد الحسابات أو إحدى الصفحات عن إكتشاف الأمور الغريبة الموجودة في هذه الحسابات والتي لم تظهر في المراجعة المستندية، فيستخدم المراجع جميع مواهبه وخبراته ومعلوماته بالنسبة لهذا النوع من العمليات لتقييم المعلومات الموجودة أمامه، مما يوفر له جهد ووقت لمواجهة الأمور غير عادية، فعند فحص الإنتقائي يجب أن ينتبه المراجع في مدى ملائمة هذه العمليات مع طبيعة أعمال المنشأة.[2]

خ. الملاحظة: تستخدم الملاحظة كأسلوب مباشر في الحصول على دليل الإثبات في التحقق من صلاحية العمليات ومدى إختبار الالتزام في تطبيق نظام الرقابة الداخلية،[3] فيطلع المراجع على كافة العمليات التشغيلية من خلال الزيارات الميدانية للمنشأة وذلك لمشاهدته لجميع إجراءات التي يقوم بها العاملين بالمنشأة ومشاهدة سير العمل على أوسع نطاق لأخذ إنطباع عن مدى إلتزام المنشأة بالتقيد بالخطط ومدى إنسجام الأقسام المختلفة، للحكم على مدى قدرته في الحصول على الأدلة الكافية والملاءمة؛[4] ولهذا الأسلوب عدة مزايا أهمها:[5]

- يكون لأدلة الإثبات من خلال الحصول عليها عن طريق هذا الأسلوب أكثر حجية وإقناعا لدى المراجع ومستخدمي خدمات المراجعة.
- يتلاءم هذا الأسلوب مع الأصول المادية الملموسة في الحصول على أدلة إثبات أكثر ملائمة خاصة في جميع بنود الأصول الثابتة والمتدأولة.

وبالرغم من المزايا المذكورة إلا أنه كذلك يواجه بعض الإنتقادات منها كونه:

- يصلح لنوع معين فقط مثل الأصول المادية ولا يمكن تطبيقه على باقي الأصول الأخرى.
- يستخدم في التأكد من بعض الجوانب مثل فحص الأصول الملموسة فقط.

---

[1] أشرف محمد ابراهيم منصور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص143.

[2] خالد جمال الجعارات، بوطورة فضيلة، **دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(ifrs)والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية**، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمية وعملية- جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي، 25/24اكتوبر 2017، ص08.

[3] عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص249.

[4] رزق ابوزيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص180.

[5] أشرف محمد ابراهيم منصور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص139.

- لا يكتفي بإستخدامه فقط للوصول إلى التأكد بل ضرورة إقترانه بإستخدام أسلوب إثبات آخر للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ومقنعة.

د. عملية إعادة التتبع: تعني تتبع ما حدث لبعض العمليات في الفترة التي تلي فترة عملية المراجعة لتأكد من صحتها،[1]حيث يسلك المراجع مسار يبدأ من خلاله بتحديد المستندات والتحقق من عمليات تسجيلها بالسجلات والدفاتر وحقيقة ظهور إثرها على القوائم المالية لإكتشاف تدني عرض الأرصدة.[2]

ذ. إعادة التشغيل: التنفيذ المستقل للمدقق للإجراءات وأساليب الرقابة كانت تؤدي في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة أما يدويا أو من خلال إستخدام أساليب مساعدة.[3]

ر. الإجراءات التحليلية: تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها،[4] ويتم إستخدامها في ثلاث مراحل مختلفة أثناء أداء عملية المراجعة لتحقيق أهداف مختلفة تتمثل في ما يلي:[5]

- **أثناء مرحلة التخطيط:** تساعد الإجراءات التحليلية المراجع على إكتساب فهم نشاط العميل، ومساعدته على تقييم إحتمال وجود الأخطاء في القوائم المالية غير المراجعة وتقدير إمكانية إستمرار الشركة في النشاط، ومساعدته في تحديد مستويات الأهمية النسبية ومساعدته في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة.
- **أثناء مرحلة إختبار التحقق الأساسي:** تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات المراجعة بالإرتباط بأرصدة الحسابات الفردية ومجموعات العمليات وتخفيض الأختبارات التفصيلية.
- **أثناء مرحلة الفحص النهائي:** تساعد المراجع على التصديق والتأكيد على الإستنتاجات التي توصل إليها بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية، فلذلك يتوقف إعتماد المراجع على إجراء الفحص التحليلي على عدة عوامل اهمها:[6]

✓ الأهمية النسبية للبند محل الإختبار، عندما تكون عناصر البنود هامة نسبيا لا يعتمد المراجع على أدلة إثبات مستخلصة من هذا الأسلوب بل يتعين عليه تعزيز المعلومات التي تتعلق بالعنصر بأدلة أخرى

---

[1]عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص253.

[2]أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص80.

[3]أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص318.

[4]يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص212.

[5]أحمد امين السيد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص573.

[6]محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة، الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل تطورات الدولية والمحلية**، ب ن،2022، ص ص168-169.

من الفحص المادي والمستندي، وحالة كونها غير هامة يمكن الإعتماد على هذا الأسلوب إذا كانت المعلومات مستخلصة تؤيد توقع عدم وجود تحريفات.

✓ مستوى الخطر الحتمي وخطر الرقابة، عندما تكون ضوابط رقابة فعالة فإن المعلومات من إجراء الفحص التحليلي تكون فعال فالأدلة المستخلصة من هذا الأسلوب تكون محل ثقة، وفي حالة الخطر حتمي لبند ما مرتفع مع ضعف رقابة يلزم القيام بإجراءات أخرى للإعتماد عليها كالفحص المستندي أو المصادقات.

✓ القدرة على التنبؤ بدقة بالنتائج المتوقعة من إجراءات الفحص التحليلي، عند ثبات نسب تتعلق بالبنود وعناصر القوائم المالية وإستخدامها بالمقارنة مع فترة أخرى، تكون أدلة الإثبات المستخلصة من إجراءات تحليلية مفيدة للمراجع.

ويمكن توضيح أكثر وسائل وطرق جمع أدلة الإثبات وعلاقتها بالأنواع في الجدول الآتي:[1]

الجدول رقم (02- 08): ربط أدلة الإثبات والقرائن الوسائل الأنواع

	الوسائل	الأنواع
01	فحص نظام الرقابة الداخلية	لا توجد أدلة وقرائن معينة إنما عن هذه الوسيلة إمكان الاعتماد على انتظام الدفاتر وخلوها من الاخطاء والتلاعب وعلى استيفاء المستندات وإمكانية تبرير مدى الاختبار قراره المراجع
02	المراجعة الحسابية	صحة جميع الارصدة من الناحية الحسابية
03	المراجعة المستندية	المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر
04	المعاينة والجرد الفعلي	الوجود الفعلي أو المادي للاصل
05	الاستفسارات والتتبع	تأييد اضافي لصحة العمليات والارصدة
06	طلب الشهادات والاقرارات من داخلالمنشأة	لا تنتج أدلة وقرائن انما تترتب على الوسيلة تايد استنتاجات المراجع وتغطية موقفه خارج نطاق الاجراءات ت
07	طلب الشهادات والاقرارات خارج المنشأة	تأييد اضافي لوجود وملكية الاصول والمطلوبات أو تقيمها
08	التمعن بقصد اكتشاف الامور الشاذة	لا تنتج أدلة وقرائن انما قد تكتشف هاتان والوسيلتان عن امور يترتب عليها التوسع في
09	والربط بين المعلومات والمقارنات	

[1] حيدر عباس عبد، علي كريم محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص09.

		الفحص للحصول على قرائن إضافية

المصدر: حيد عباس عبد، علي كريم محمد كوبا، أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية، ص09.

المطلب الرابع: إستخدام المعاينة والإجراءات التحليلية في المراجعة

إن المشكلة التي تواجهها مهنة المراجعة هي تحديد نوع وحجم الأدلة والقرائن التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية وكذلك تحديد الإجراء الذي يجب إتباعه في ذلك وحجم العينات التي يتم إختبارها ومدى توافر الإقناع لدى المراجع بحجية الأدلة والوصول من خلالها إلى رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية، فلذلك أصبحت المراجعة الإختبارية أساس العمل الميداني للمراجع الخارجي لعدة أسباب منها:[1]

- يتعذر إجراء المراجعة الشاملة نتيجة كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وإتساع نشاطها.
- إرتفاع التكلفة في المراجعة الشاملة خاصة في كبريات المشروعات.
- إنتقال عملية المراجعة وأهدافها من إكتشاف الخطاء والغش إلى إبداء الرأي الفني المحايد الذي يعبر عن مدى صحة ودقة القوائم المالية.
- عدم القدرة في توفير القدر الكافي من المراجعين والمساعدين لعمل المراجعة الشاملة.
- تحديد مدة قصيرة من قبل بعض تشريعات الدول في فحص ومراجعة القوائم المالية.

1. **إستخدام المعاينة في المراجعة:** المراجعة الإختبارية ترتكز على إختبار عينة من مجتمع المعاملات وأرصدة الحسابات وفحصها فحص دقيق وشامل ثم تعميم نتائج فحص العينة على باقي مفردات المجتمع، بالإعتماد على ما يوفره نظام الرقابة الداخلية من ضوابط على تصرفات وأنشطة الإدارة ومعالجة المعلومات المتعلقة بها ويعتبر التعميم صحيحا إلا إذا كانت العينة المأخوذة التي تم إجراء الإختبار عليها تمثل جميع المفردات.

2.مفهوم العينات في المراجعة: يعرف المجتمع في المراجعة بأنه "مجموعة من البيانات التي تتصف بخاصية أو بصفات مشتركة تكون ملاءمة للهدف من إجراء إختبارات المراجعة التي تتم عليه"،[2] كماعرف كذلك أسلوب المعاينة في المراجعة بأنه عبارة عن سحب مفردات تقل عن 100/100 من المجتمع

[1]الحسين العباس الحسين حمزة، **موضوعية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008، ص03.

[2]محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص179.

موضع التدقيق لإجراء إختبارات التدقيق وإستخلاص النتائج منها لتعميمها على المجتمع الذي سحبت منه.[1]

أ. مفهوم العينة: هي جزء من المجتمع أو بعض بنوده يختار المراجع عددا معين من المجتمع لمراجعتها لإستخلاص أدلة إثبات من مفردات هذه العينة لإجراء إختبارات المراجعة؛ وأن تكون هذه العينة ممثلة بقدر كبير من المجتمع الذي سحبت منه[2]، وتنقسم طرق المعاينة إلى جزئين معاينة إحصائية و معاينة غير إحصائية ويتشابهان في كونهما يخضعان لنفس الخطوات: تخطيط العينة، إختيار العينة وإجراء الإختبارات، تقييم النتائج، ويختلفان في أن المعاينة الإحصائية تعتمد عدة قوانين تسمح بالقياس الكمي لخطر المعاينة، أما المعاينة غير إحصائية ليس لديها قياس كمي لخطر المعاينة وإنما تستعيض بخبرة المراجع وحكمه الشخصي، ولهما نفس درجة القبول عند المراجع ويمكنه تطبيق إحداهما إلا أنه يجب أن يلتزم ببذل العناية المهنية المعقولة عند كافة الخطوات.[3]

ب. إستخدام الحكم الشخصي في إختيار العينة: الحكمية هي إعتماد المراجع على طريقة في إختبار العينة بناء على التقدير الشخصي للمراجع بدلا من الإعتماد على قوانين الإحتمالات عند إختيار المفردات،[4] أو ما يسمى في الممارسة العملية بأسلوب الجشني،[5]حيث يتم إختيار العناصر على أساس مبررات منطقية سليمة يستخدمه المراجع بشكل كثير وكذا لدى المدافعين عن إستخدام الطرق الإحصائية حيث أنه توجد أجزاء من المراجعة لا يمكن تطبيق فيها العينات الإحصائية لكونها غير كافية أو التكلفة فيها غير مبررة، لذلك يقوم المراجع بإختبار العينة على أساس معايير حكمية يحددها بنفسه، وتكون مألوفة لديه من خلال إختيار العناصر التي يرجح أن تحتوي على خطأ التي تتضمن خصائص المجتمع، تغطية نسبة كبيرة من المجتمع،[6] وغالبا ما تستخدم هذه الطريقة عندما تدقيق وفحص المنشأة الصغيرة والقسمة المالية عالية أو التي يكون حجم العمليات المالية غير مهم ويعاب عنها أنه لا يقدر المراجع تحديد حجم المخاطر التي يتحملها ولا يمكنه تحديد أن العينة كافية أم لا، أو أن العينة المختار تعبر بموضوعية لمفردات المجتمع وبالتالي لا يمكن قياس وتفسير نتائجها إحصائيا،[7] ونظرا لإستخدام هذا

---

[1]هوارية مبسوط، **فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس،2016، ص129.

[2]أحمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص139.

[3]**المرجع نفسه**، ص141.

[4]**المراجع نفسه**، ص142.

[5]نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص278.

[6]نواف محمد عباس الرمآحي، **مرجع سبق ذكره**، ص194.

[7] الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **المراجعة والمراقبة الداخلية**، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ص37، متاح على: https://www.noor-book.com

الأسلوب يمكن أن يؤدي إلى إستنتاجات خاطئة وتكون مضللة نتيجة عدم تماثل الظروف،[1]وعند إختيار عينة حكمية تلعب معرفة ومهارات المراجع دور مهم في تطبيق أحكامه ويستخدم طرق لا تعتمد على الأساليب الرياضية والإحتمالات ويصعب خلالها تحديد تماثل عينات المجتمع المسحوبة منه وهذه الطرق تتمثل في ما يلي:[2]

ت. الإختيار الموجه للعينة: يتم إختيار مفردات العينة وفقا توجيه خاص من المراجع ومعيار حكمه عليها وتكون الفرص متساوية لكل مفردات العينة، فتكون مفردات العينة معرضة لوجود إنحراف بها ويستطيع المراجع تحديد أي المفردات بالمجتمع وترجيه من تكون تحتوي على مخالفات، وكذلك تكون المفردات مختلفة الخصائص في المجتمع ويكون المراجع قادر على وصف الأنواع المختلفة للمفردات المجتمع، وتحديد مفردات التي تغطي نسبة كبيرة من إجمالي النقديات للمجتمع.

- **الإختيار بمجموعات متعاقبة:** يقوم المراجع بإختيار مفردات العينة وفق شكل متتابع حيث عندما يقوم بتحديد أولى المفردات ضمن المجموعة يتم إختيار باقي المفردات أليا، إلا أن المراجع قد يقع في خطاء نتيجة لتغير الظروف فإستخدام هذه الطريقة يكون مقبول عند عدد معقول من المجموعات لذلك يجب أن يكون حذرا في إختيار العينة.
- **الإختيار من خلال الصدفة البحتة:** يتم إختيار العينة دون مراعاة مميزات خصائص العينة ويعاب عنها صعوبة إفتراض الحياد في الإختيار فعند عملية إختيار العينة قد لا يكون المراجع بمعزل تام بالرغم من مستوى تدريب وخبرة المراجع، فيمكن أن تصمن مفردات معينة في المجتمع ضمن العينة بدرجة ما.

وعموما فالمراجع لا يمكنه تحديد مماثلة العينة للمجتمع لو بعد الإنتهاء من إختبارها إلا أنه يبذل كل جهده في تصميم وإختبار وتقييم العينة لتفادي إحتمال خروج العينة في مماثلة المجتمع بسبب إحدى الخطرين:[3]

* **خطر غير معاينة:** يحدث نتيجة الأخطاء المرتكبة عند مراجعة العينة ربما تكون غير ملاءمة نتيجة الحكم والتقدير الخاطئ بناء على أدلة إثبات رغم إلتزام المراجع بالمعايير المراجعة المتعارف عنها بالالتزام ببذل العناية اللازمة.

* **خطر المعاينة:** عندما تكون العينة ليست ممثلة تمثيلا صحيحا عن المجتمع الذي سحبت منه فيصل المراجع إلى إستنتاجات خاطئة.

في هذه الحالة يستطيع المراجع التحكم في الخطر من خلال مايلي: زيادة حجم العينة، أو تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة، أما المخاطر بخلاف العينة هي التي توجد حتى إذا قام المراجع بفحص أفراد المجتمع 100/100 يرجع هذا النوع من الخطر إلى أن:[1]

---

[1]نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص278.

[2]أحمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 143-145.

[3] **المرجع نفسه**، ص140.

- تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة بحيث لا يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم إكتشاف المراجع لخطأ جوهري في المستند الذي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- عدم إكتشاف المراجع للخطأ المتعمد أوغير المتعمد لعنصر أو بند ما.
- إرسال مصادقات والردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات المستخدم.

ث. المعاينة الإحصائية (الإحتمالية): لا تعتبر المعاينة الإحصائية بديلا عن المعاينة الحكمية وانما تستخدم كإحدى الطرق في جمع المعلومات الموضوعية التي تستند على قوانين الإحتمالات في إختيار مفردات عينة المجتمع التي تتسم بالحياد في الإختيار وحجم المجتمع الذي يساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات والوصول إلى إستنتاجات معينة تخص مجتمع الفحص وتتعلق بتقدير الصفات التي تستخدم للإستدلال على مدى توافر صفة معينة، ويستخدم في إجراء إختبار الإلتزام، أو تقدير متغيرات في المجتمع الذي يستخدم للإستدلال عن الجوانب الكمية في تحديد الفروقات لبند معين تستخدم في إجراء إختبارات الأساسية في عمليات المنشأة[2]، حيث تكون لكل مفردة في المجتمع فرصة متكافئة في الدخول في العينة،[3] فلذلك يواجه المراجع عند فحصه للقوائم المالية أرصدة ناتجة عن عمليات عديدة ومتكررة مدعمة بكثير من المستندات والتي قد يكون لها نفس الصفات والخصائص،[4] فالأساليب الإحصائية هي إحدى أهم عمليات الفحص والتحقق التي يقوم به المراجع في إيجاد الأدلة الملائمة والكافية المتصلة بالتأكيدات المقدمة من إدارة المنشأة،[5] فالعينة الإحصائية تعتبر إحدى التقنيات التي يستخدمها المراجع عند أداء مهامه، خاصة عند القيام بعمليات فحص تشتمل على مجموعة كبيرة ومتنوعة من البيانات وإستخدامها يساهم في إختصار الوقت والجهد، وتخفيض التكلفة وفي نفس الوقت المحافظة على الدقة والموضوعية في إستخلاص النتائج النهائية،[6] وتتميز المعاينة الإحصائية بإمكانية حساب إحتمال إختبار لفرد من أفراد المجتمع ضمن أفراد العينة، فتختار مفردات العينة الإحتمالية على أساس عمليات نظامية

---

[1]هوارية مبسوط، **مرجع سبق ذكره**، ص130.

[2]محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية**، ط1، منشورات كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1999، ص289.

[3]غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال، كلية لحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، ص102.

[4]مسعود صديقي، محمد حسان حمقاني، **المراجعة وأسلوب العينة الاحصائية**، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية، كلية العلوم القتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، العدد 1، 2014، ص195.

[5]عويفات محمد العربي، دوار ابراهيم، **متطلبات استخدام أسلوب المعاينة الاحصائية وفق المعيار التدقيق الدولي والجزائري 530**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، المجلد 10، العدد 4، 2020، ص340.

[6]**دليل استخدام العينات الاحصائية في الرقابة**، ص310، متاح علىhttps://asa.gov.eg/Book

مثل جدول الأرقام العشوائية، ويكون لجميع مفردات المجتمع الأصلي فرص متكافئة للظهور في العينة، مع امكانية حساب الخطأ المعياري في نتائج العينة على أفراد المجتمع الأصلي[1]، إلا أن هناك بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة التي يجب على المراجع التعامل معها وإتخاذ قرارات يتناسب معها وهذه المشاكل تتمثل في مايلي: إختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الإختيار، تحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينات المناسبة، إختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، التقييم اللاحق لنتائج العينة.[2]

يمكن القول أن إستخدام أسلوب المعاينة بسبب تقليص الوقت وتخفيض تكلفة يقتصر على فحص مجموعة مختارة ممثلة عن مجموع عمليات المنشأة سواء كانت هذه العينة مختارة عشوائيا أو غير عشوائية التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة إثبات التي يراها كافية من أجل الوصول إلى إستنتاجات لإبداء رأيه حول صدق وعدالة تعبير عمليات المنشأة عن الواقع الحقيقي للقوائم المالية، إلا أنها تبقى مجرد تقديرات وليس قطعية لوجود مخاطر متأتية من إستخدام الأسلوبين،لا يمكن للمراجع إلغاءها كون أن الفحص لا يشمل جميع عمليات المنشأة، لكنه يمكنه تخفيضها طالما زاد حجم العينة فتقل درجة الخطر، كذلك يمكنه زيادة إحتمالية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق زيادة الحذر عند تصميم وإختيار وإختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع.

3.إستخدام أسلوب الاجراءات التحليلية: هي إحدى أنواع الإختبارات الجوهرية حيث تتفق معها من ناحية الأهداف في البحث عن الأخطاء المالية، وتختلف عن بقية الإختبارات الجوهرية في عدة نواحي حيث أنها ترتكز على عمل المقارنات بين الحسابات المختلفة والتحري عن البنود العادية، أما باقي الإختبارات الجوهرية الأخرى تدخل في تفاصيل العمليات المحاسبية وأرصدة الحسابات، وإستخدامها يؤدي إلى تقليل تكلفة المراجعة بإعتبارها أقل إختبارات المراجعة تكلفا مقارنة بجميع الإختبارات المختلفة، كما يمكن إستخدامها عبر كافة مراحل عملية المراجعة المختلفة وهذا ما يميزها عن باقي الإختبارات الأخرى في التأكيد من معقولية الحسابات وتحقيق الأهداف التي تعجز عن تحقيقها إختبارات المراجعة المختلفة.[3]

أ. مفهوم الإجراءات التحليلية: يشير معيار التدقيق رقم520 إلى أن الإجراءات التحليلية هي:" عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل هذه الإجراءات بحث التقلبات والعلاقات مع المعلومات الأخرى المناسبة، والتي تنحرف إلى حدد كبير عن

[1]عويفات محمد العربي، دوار ابراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص343.

[2]ارزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة،2008، ص36

[3]سناء محمد بدران، **مرجع سبق ذكره**، ص ص12-13.

المبالغ التي يتم التنبؤبها[1]، وتعرف على أنها: "تحليل العلاقات فيبنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى، وذلك من أجل تحديد مدى التجانس المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الإختبارات[2]

ب. طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية: تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي:[3]

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية أوتوقعات المراجع، كتقدير الإستهلاك.
- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، كمقارنة نسبية المبيعات إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى، في نفس القطاع، ذات الحجم المقارن.

فلذلك فالإجراءات التحليلية تتضمن دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبئ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح، وبين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، ككلفة المرتبات مع عدد الموظفين.

كما تستعمل الإجراءات التحليلية للأغراض الآتية:

- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تعتبر إجراء جوهري عندما يكون إستعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر في الإختبارات التفصيلية لخفيض مخاطر الإكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.
- تعتبر كنظرة شاملة لبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة.

ت. فوائد الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة: تفيد الإجراءات التحليلية عملية المراجعة في تحقيق الأغراض التالية:[4]

- مساعدة المراجع في عملية التخطيط للمراجعة وتحديد طبيعتها وتوقيتها ولذلك إجراءات المراجعة
- تؤثر المراجعة التحليلية وبدرجة فعالة عند إستخدام الإختبارات التفصيلية لخفض مخاطر الإكتشاف.
- تعتبر أداة هامة للمراجع لأخذ نظرة شاملة عن البيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي.

كما يفيد إستخدامها أيضا في تحقيق أهداف التدقيق وذلك من خلال المزايا التالية:[5]

- يمكن الوقوف عند تحليل البيانات على العديد من المظاهر التي تقود إلى إكتشاف الخلل في البيانات.

---

[1] رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص187.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، ص211.

[3] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص226- 227.

[4] **المرجع نفسه**، ص 227.

[5] محمود يحيى زقوت، **مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة**، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2016، ص 52.

- يمد التحليل المالي المراجع مزيد من المعلومات والبيانات عن نشاط الجهة الخاضعة للتدقيق في ضوء ما ينتهي إليه نشاطها الفعلي، الأمر الذي يهيئ له الفرصة للقيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المرسومة.
- تتيح النسب والمؤشرات التي تقدمها الإجراءات التحليلية إلى دراسة العلاقة بين العنصر المالي للجهة الخاضعة للرقابة ولمراقب الحسابات من خلال تقويم مدى توازن الثقل النسبي لمصادر الموارد المختلفة في تمويل أوجه الإستخدام ومن ثم مدى إنسجام ذلك مع أغراض تلك الجهة وأهدافها.
- مراقبة الخطط والبرامج ومستوى كفاءتها في ضوء نتائج ومؤشرات التنفيذ ودراسة أسباب الإنحرافات التي تكشف عن ضعف التخطيط مما يساعد على تصحيح مسارات التخطيط وإزالة المعوقات.
- تقويم كفاءة الإدارة التنفيذية في أي مستوى إداري من مستوياتها.

ث.أهداف الإجراءات التحليلية:[1] يهدف إستخدام الإجراءات التحليلية إلى:

- **فضل الفهم لطبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية والصناعة التي تعمل فيها:** يجب على المراجع ضرورة فهم لطبيعة عمليات وأنشطة المنشأة التي تعمل فيها بذلك يستلزم التخطيط السليم لعملية المراجعة، فتساهم عملية المقارنات البيانات على مدى السنوات أو مقارنتها بمتوسط الصناعة التي تعمل فيها، يمكن للمراجع فهم طبيعة نشاط المنشأة التي تعمل فيها والتعرف على الخصائص التي تتميز بها.
- **الوقوف على الصعوبات المالية التي قد تواجهها الوحدة الإقتصادية:** إن إكتشاف الصعوبات المالية التي قد تواجهها المنشأة مستقبلا، والتي قد تحول دون إستمرارها يتوقف على التحقق من صحة أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية والتأكد من خلوها من الأخطاء الجوهرية، فلذلك يقوم المراجع بإستخدام الإختبارات الجوهرية للتحقق منها ولا يتم إلا من خلال الإجراءات التحليلية.
- **تقليل حجم الإختبارات الجوهرية:** يمكن أن يقلل المراجع من حجم الإختبارات الجوهرية الأكثر تكلفة أو من حجم العينة التي يقوم بفحصها للتحقق من صحة أرصدة الحسابات المختلفة من خلال اتباع أسلوب الإجراءات التحليلية التي تسفر نتائج مرضية ومقنعة.
- **تمكن من إعطاء توصيات ذات قيمة عالية لإدارة الوحدة الإقتصادية:** إن إختلاف المنشأة عن غيرها من المنشآت المتماثلة في الأعمال، في بعض السياسات يعطي إختلاف جوهري بين النسب المالية للمنشأة مقارنة مع غيرها، فيساعد أسلوب الإجراءات التحليلية المراجع إلى التعرف عن سبب الإختلاف نتيجة السياسة التي تتبعها المنشأة كما يتيح له تقديم توصيات بإعادة النظر في السياسات.
- **إعطاء مؤشرات عن احتمالات وجود أخطاء بالقوائم المالية:** قد يوجد إختلافات غير عادية جوهرية، تسمى بالفروقات غير متوقعة بين البيانات المالية أو المحاسبية نتيجة المقارنات تكون كبيرة عالية القيم أو كان الفرق صغير يوحي بوجود أخطاء محاسبية، فيجب على المراجع البحث وتحديد سبب وقوعها.

[1] سناء محمد بدران، **مرجع سبق ذكره**، ص ص14-16.

▪ **التمكن من تحقيق هدف المعقولية لأرصدة الحسابات المختلفة:** يقوم المراجع بإستخدام الإجراءات التحليلية كخطوة نهائية لإبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها، فالنتائج التي توصل إليها المراجع قد تعزز الفكرة التي كونها عن القوائم المالية، كما أنها تمكن من تحقيق هدف معقولية الحسابات.

ج. مراحل إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية: يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة التي يقوم بها من خلال مايلي:[1]

▪ **إستخدام إجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:** عند إنطلاق المراجع لعملية المراجعة يلتزمه في هذه المرحلة تطبيق الإجراءات التحليلية من أجل الوقوف على المعلومات حول المنشأة ومحيطها ونمط سيرها وكذلك الوقوف على نظام الرقابة الداخلية، كما تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة، وهو ما يجعل المراجع يقف على الأمور الهامة التي تتطلب إهتمام خاص في وقت لاحق عند تدخلاته، مثل القيام بحساب معدل دوران المخزون قبل أن يتم إجراء إختبارات سعر المخزون، قد يشير إلى الحاجة إلى رعاية خاصة خلال تلك الإختبارات.

▪ **إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة مراجعة الحسابات:** خلال مرحلة المراجعة يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية تكون أكثر فعالية وكفاءة من إختبارات التفاصيل.

▪ **إستخدام الاجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة:** قد يتوصل المراجع إلى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بمراجعة حساباتها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة، وتتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمله في قراءة وتحليل القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها، وتساعده في تكوين إستنتاج شامل عن مدى معقولية القوائم المالية ككل وذلك من خلال مايلي:[2]

- مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام المراجع بجمعها والمتعلقة بأرصدة الحسابات التي إعتبرها غير عادية.
- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات الغير عادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها والتعامل معها.
- تساعد المراجع في إلقاء نظرة عن القوائم المالية موضوعية ونهائية وتكوين رأيه عن مدى صدقها وعدالتها ككل وكفاية الإفصاح فيها، وكذلك الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة.

---

[1] بعاشي خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص95-97.

[2] كامل السيد عشمأوي، وآخرون، **المراجعة وخدمات التأكيد**، ط01، كلية التجارة، القاهرة، 2021، ص42.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تناولنا مدخل لأدلة الإثبات حيث تم التطرق لمفهوم أدلة الإثبات ووصفها وطبيعتها، وكذلك إعتبارات إجراءات جمع الأدلة وتحديد العلاقة بين أهداف المراجعة والأدلة وتوضيح الخصائص الصفات النوعية الجيدة لأدلة الإثبات في المراجعة وأسس المفاضلة بينها، كما تناول الفصل كذلك توضيح الفرق بين دور الأدلة الكافية والأدلة الملائمة في مدى قدرتها وحجيتها في درجة الإقناع وذلك حسب الأهداف المختلفة من عملية المراجعة، كما تم التطرق إلى القرارات الخاصة المتعلقة بأدلة الإثبات ومدى إرتباطها بإختبارات المراجعة، بالإضافة إلى التطرق لمعايير المراجعة المتعلقة لأدلة المراجعة وأخذها في الحسبان في تقييم وجمع أدلة الإثبات، وتم الإشارة أيضا إلى الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة وأهم ما أصدرته في ما يخص أدلة الإثبات، علاوة على ذلك تم التعرف على المصادر المختلفة في الحصول على أدلة المراجعة ووسائل والطرق المستخدمة.

كذلك ضمن هذا الفصل تناولنا أنواع الأدلة والإتساق بينها وتحديد مستويات التكلفة وأهميتها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها، كما تم إستعراض مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وتحديد العلاقة التبادلية بينهما وأثر التشغيل الإلكتروني على أدلة المراجعة وتوضيح أثر العلاقة بينهم في المراجعة وإستخدام أسلوب العينات والإجراءات التحليلية في تحديد حجم ونوعية اللأدلة المناسب، بإعتبار أن أدلة المراجعة هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلى الإستنتاجات التي يستند إليها في رأيه، لذلك يجب على المراجع الحصول على أدلة كافية ومناسبة ليكون قادرًا على إستخلاص إستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه من أجل الوصول إلى تقارير مراجعة ذات جودة، لذلك يقوم المراجع فحص المصادر المختلفة وفقًا لمعايير المراجعة، لكي تكون أدلة المراجعة "كافية" و "مناسبة"، حيث يرتبط كفاية الأدلة بكمية ونوعية مستندات المراجعة، أما ملائمة أدلة الإثبات ترتبط بوثائق المراجعة من حيث نوع وتوقيت إجراءات المراجعة، ومما لا شك تتضح أهمية أدلة الإثبات في المراجعة عن مدى فاعليتها ومساهمتها في التأثير على جودة تقرير المراجعة، حيث كلما كانت أدلة الإثبات ذات حجية وقناعة كلما إزدادت الثقة لدى المراجع حول عدالة وعرض القوائم المالية، فجودة الأدلة تتحقق إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها مناسبة وموثوقة، كما أن الحكم المهني الذي يستخدمه المراجع لقياسها وتقييمها من أجل الحصول على إستنتاجات المراجعة النهائية يتطلب الإلتزام بالمعايير الفنية للمراجعة ولأخلاقيات المراجع،

فأدلة المراجعة سواء كانت مكتوبة أو إلكترونية تسمح للمراجع بالوصول إلى نتيجة منطقية مرضية وليست قاطعة.

الفصل الثالث: جودة التقارير المالية

تمهيد:

تؤدي مهنة المراجعة، دورا هاما في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين إدارة المنشأة، والأطراف المختلفة أصحاب المصالح خاصة في ظل التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالديناميكية والتعقيد في طبيعة الأعمال في الحياة الإقتصادية، فقد فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والأزمات التي حدثت فجوة في مصداقية المعلومات المحاسبية وعدم التأكد لعدم قدرتها على تلبية إحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات عن الفرص والمخاطر المتاحة وإستراتيجيات الإدارة للتعامل معها، إذ تعتمد العديد من الأطراف على ما يقدمه المراجع نتيجة عمله من خدمات في إتخاذ القرارات المتعلقة بفهم الأداء المالي الحالي والتنبؤ وبأداء المنشأة المستقبلي التي قام بتدقيقها في شكل تقرير، فقد إزداد إهتمام المنظمات المهنية، والهيئات الرقابية بقضية جودة أداء المهني للمراجع في إضفاء المصداقية، والعدالة حول المعلومات سعيا وراء تحسين جودة التقارير المالية، وقد تضمن التقرير الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية توصيات بضرورة بناء فعالية المراجعة من خلال إعطاء الإهتمام الرئيسي على عمليات الرقابة على جودة المراجعة.

ففي ظل نظرية الوكالة وفكرة إنفصال إدارة الوحدة عن ملاكها، وحاجتهم إلى رأي مهني مستقل ومحايد عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في إستخدام مواردها الإقتصادية خاصة وأن المعلومات المستقبلية لها تأثير كبير على المركز المالي والأداء المستقبلي، الإفصاح عن المعلومات يوفر لأصحاب المصالح معرفة الخطط والأهداف والتنبؤات المستقبلية التي تساعدهم في إتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة، وأكد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية البيان رقم 8 الصادر في أوت 2011 على أن جودة وفعالية التقارير المالية تتوقف على قدرتها في توفير معلومات للمستخدمين عن التدفقات النقدية المستقبلية، والتوقعات وإجراء التقييمات في حالة عدم التأكد بشأن الأحداث المستقبلية، فقصور محتوى التقارير المالية نتيجة عدم توفره لمعلومات كافية تساعد المستثمرين، وأصحاب المصالح على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركات، وتحديد الفرص والمخاطر المحتملة المرتبطة بعملياتها المستقبلية، مما يجعل توقعاتهم تبنى على معلومات غير دقيقة أو مصادر مضللة، مما قد يؤثر على جودة القرارات الإستثمارية والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات.

المبحث الأول: التعريف بالتقارير المالية

إزداد الاهتمام بالتقارير المالية بعد النمو الهائل، وكبر حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية، وغيرها من المشروعات، حيث يقوم المراجع بأداء المرحلة الأخيرة من مهامه وتقديم نتائج الإنتهاء من عملية المراجعة عبر تقريره، والذي يعد وسيلة إيصال المعلومات ونتائج عملية المرجعة للأطراف الخارجية، وبإعداد وإصدار التقرير ينهي المراجع عمله، ولا يعفى من المسئولية أن تبين إهماله في أداء واجبه المهني، ولا تكون مسئوليته في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه بل تمتد لتشمل فئات عدة من تستخدم التقارير المالية المنشورة، ويستطيع الطرف المستخدم لها أن يقاضيه إن ثبت إهمال وتقصير منه عند وقوع ضرر له نتيجة إعتماده على تقرير المراجع الذي لم يعبر عن حقيقة القوائم المالية، تمثل التقارير أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية؛ لأنها توفر معلومات يستفيدون منها في إتخاذ القرارات كونها مخرجات العمل المحاسبي للبيانات المتعلقة بنشاط والأداء المالي للمنشأة.

المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية

إن التقرير هو عبارة عن رسالة عن موضوع محدد مصاغة بطريقة موضوعية وكافية، لإعطاء وجهة نظر واضحة وصحيحة لا مجال فيها للإجتهاد والتفسير ويشمل الرسائل الشخصية، الطلبات، تقارير المراجعة، التقارير الإدارية الفنية، فتعد لمعأونة الجهة الخاضعة للتدقيق للحصول على إتفاق بشأن البيانات التي تم جمعها للحصول على رد فعل بشأن الإقتراحات للتشجيع على إتخاذ الإجراء التصحيحي، ويعرف بأنه الأداة التي تستخدم بواسطة النظام في عرض المعلومات وتوصيلها إلى مستخدمي النظام، وهي تمثل قناة الإتصال بين النظام المحاسبي وبين الأطراف المختلفة التي تعتمد على المعلومات التي ينتجها النظام.[1]

أما التقارير المالية فقد عرفت يأنها "المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في إختيار الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة".

كما عرفت أيضا بأنها "عبارة عن العلاقات بين المؤثرات التي تحويها، والتي تصف المركز المالي للمشروع في تاريخ معين كما تصف الأنشطة الإقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة

[1] محمد رزق عبد الغفار، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

وتمثل مجموعة من الكشوف المحاسبية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية كمستوى أداء المشروع خلال مدة ومنية معينة[1]."

وهنا يحب أن نميز بين التقارير المالية والقوائم المالية إذ تهدف التقارير المالية والقوائم المالية إلى تقديم معلومات تكون مفيدة إلى متخذي القرار وتتأثر أهدافهما بالبيئة القانونية والإقتصادية والخصائص النوعية للمعلومات التي تتوفر عليها القوائم المالية ويتم توجيه أهداف التقارير نحو المصلحة العامة لتخدم المستفيدين منها، وتمكنهم من معرفة المكاسب وتحديد قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية ومعرفة وضعية المركز المالي وأداء المنشأة، أما القوائم المالية تحتوي على معلومات مالية من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة على أساس عناصرها، أما التقارير المالية فتتضمن القوائم المالية والوسائل لإيصال المعلومات التي تتعلق بالمحاسبة المالية لأطراف خارج المنشأة، وتشمل بيانات مالية وغير مالية أخرى لتوصيل المعلومات التي لها صلة مباشرة وغير مباشرة والمستخرجة من النظام المحاسبي إلى الأطراف الخارجية.[2]

من خلال ما سبق نستنتج أن التقارير المالية هي وسيلة وأداة توصيل المعلومات المالية وغير المالية لكافة الأطراف ذوي العلاقة المباشرة وغير مباشرة بالمنشأة، أما القوائم المالية هي مخرجات للعمل المحاسبي لأي منشأة والتي تنتج نتيجة إجراءات المعالجة المحاسبية للبيانات المالية المرتبطة بالأحداث الإقتصادية خلال فترة معينة، بينما التقارير المالية تتضمن العديد من البيانات المالية والغير المالية بعكس القوائم المالية، فالتقارير المالية توفر معلومات تكون خالية من الأخطاء والتحريفات وتكون أكثر ثقة وملائمة في إتخاذ القرارات لدى مستخدميها.

[1] نسبية سليمان بشرى عمر، **دور القياس والافصاح عن الرأس المال الفكري في قياس جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، 2014، ص 63.

[2] سعيدي عبد الحليم، **محأولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروجة دكتوراه في المحاسبة علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2015، ص 5.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التقارير المالية

تعد التقارير المالية أداة قوية تساهم في تحسين عمليات المنشأة وإتخاذ قرارات إستراتيجية ومع تزايد الإعتماد عليها أصبح من السهل على المنشآت تحقيق الشفافية المالية، فلذلك تعتبر مؤشرا هاما لنجاح أو فشل المنشأة وتساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أداءها وتحقيق أهدافها، فلتقارير المالية دور أساسي من خلال توفير معلومات مالية تساعد على إتخاذ القرارات.

الفرع الأول: أهمية التقارير المالية

أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية وهي تتضمن معلومات المراد منها توصيلها للمستفيدين منها، بينما تحتوي التقارير المالية إضافة إلى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتي لا توجد بالقوائم المالية، كما أنها تحتوي على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وتقرير المراجع المستقل الذي قام بمراجعتها وتبقى ضمن مسؤوليته كونها تتضمن معلومات عامة عن المنشأة وتوفير الحدود الدنيا من الإفصاح الذي يخدم أغراض كل فئة من فئات مستخدميها، تساعد التقارير المالية على تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في أسواق المال، حيث أن توفر المزيد منها، يعني أن أسعار الأوراق المالية تعكس أحدث المعلومات المتعلقة بكل منشأة ويؤدي ذلك إلى زيادة كفاءة تسعير الأوراق المالية،[1]

أما أهمية التقارير المالية فقد تكون على مستوى الفرد والمجتمع ومختلفة الجهات، وتكمن هذه الأهمية في ما يلي:[2]

1. أهمية التقارير المالية على مستوى الفرد:

- تساعد الفرد في الحصول على معلومات للتنبؤ بدرجة الربحية والمخاطر.
- تساعد الفرد في الحصول على معلومات لتقييم أداء الإدارة وإخلاء مسئولياتها أمام الغير.
- تساعد الفرد في الحصول على معلومات تمكنه من التعرف على القنوات الإستثمارية الملائمة.

2. أهمية التقارير المالية على مستوى المجتمع:

- تساعد جودة المعلومات المجتمع في تحقيق الأهداف الإقتصادية للمجتمع.

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية**، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر،2008 ، ص29.

[2] سماح علي العوض عجبنا، **الإستحقاقات المحاسبية الإختيارية وأثرها على جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم،2018، ص ص45-46.

- تساعد المجتمع في توجيه الموارد والقدرات الإقتصادية المتعلقة بحسن توزيع هذه الموارد بين القطاعات المرغوبة والإستثمار فيها إقتصاديا أو إجتماعيا.
- تساعد المجتمع في تحقيق عدالة التوزيع للعائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالي.

3.أهمية التقارير المالية لإدارة المنشأة:

- مساعدة المستويات الإدارية في ترشيد قراراتهم في المنشأة، سواء التي تتعلق بتسعير المنتجات أو المفاضلة عند فتح خط إنتاجي أو تحقيق الموارد.
- مساعدة الإدارة في تقييم أداء المنشأة، وذلك عن طريق تقارير الأداء لرسم السياسات.
- مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، ويتم ذلك من خلال تقارير الموازنات الرأسمالية.
- إعتماد الإدارة للقوائم المالية الختامية أو تعديلها أو الغائها.[1]
- إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو عدم إبراءه بالإضافة إلى إقرار كيفية التصرف في الأرباح القبلة للتوزيع أو عدم إقرارها.

الفرع الثاني: أهداف التقارير المالية

تسعى التقارير المالية إلى تحقيق إحتياجات الجهات التي تتطلب إستخدامها، حيث أن تعدد أصحاب المصالح المهتمين بنشاط المنشأة يعكس التباين في أهدافهم وتعارض في دوافعهم الأمر الذي ينعكس على نوعية المعلومات التي يحتاجون إليها لترشيد قراراتهم، وأن من غير المنتظر أن تنتج المحاسبة معلومات خاصة لكل طرف على حدى أو بصفة مستقلة،[2] فإنه يلزم تحديد إحتياجات مستخدمي التقارير المالية وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى كل من المنشأة والمهنة تقع مسئولية توجيه وتطوير إمكاناتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الإحتياجات، والتي يتم من خلالها القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه[3]، فعملية إعداد التقارير المالية ليست هدفا بل الفائدة منها إنتاج المعلومات، لذلك فإن الحكم على مدى الفائدة التي تعود منها من إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، لابد أن يستند ويتحدد الهدف أو مجموعة من الأهداف المتفق عليها من جميع الأطراف التي تهتم بالمعلومات المالية، فالأهداف ليست ثابتة بل تفرضها إحتياجات

[1]أحمد عبد القادر أحمد، **قياس أثر تغيير شكل ومختوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة توقعات بشأنه**، المجلة العلمية، كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد 14، 2015، ص770.

[2]كمال الدين الدهرأوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، ط1، دار الأزاريطة، الإسكندرية، 2006، ص36.

[3]إسماعيل محمود إسماعيل، **دور القوائم المالية المعدة وفقIFRS في توجيه وتشجيع الاستثمارات**، مجلة العلمية، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد 01، 2008، ص28.

المستخدمين الذين تنقصهم المعلومات التي يحتاجون إليها، ولذلك تتأثر الأهداف بالبيئة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والقانونية فلذلك تسعى التقارير المالية إلى تحقيق ما يلي:[1]

- تقديم المعلومات المفيدة في إتخاذ القرارات الأعمال والقرارات الإقتصادية.
- تقديم معلومات تساعد في إستخدام كافة الموارد المساعدة في تقييم عوائد ومخاطر الإستثمارات.
- يساعد في الإرتقاء بالإدارة برأسمال المصادر.
- تساعد في خلق بيئة مناسبة لقرار تكوين رأس المال، فدور التقارير يتطلب تقديم معلومات وأدلة.

ومن هنا يمكننا القول إن الهدف الرئيسي للتقارير المالية، هو توفير معلومات ملائمة ومفيدة ومناسبة لمستخدمي تلك التقارير فتعددت أهداف التقارير المالية لتشمل جوانب مختلفة من عمل المنشأة، وعلى جميع الأصعدة لمجموعة من الأهداف المشتركة وعلى مختلف مجالات عملها، وهنا يكمن الدور المحوري للمراجع حول مسؤوليته في فحص دقة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ودره في إضفاء الشفافية وزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

فقد حدد البيان رقم (1) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB أهم أهداف التقارير المالية وفق ما يلي:[2]

1. أهداف عامة: تقديم معلومات مفيدة تهدف إلى توفير مجموعة من المعلومات الهامة التي تفيد كافة الأطراف المعنية بالمنشأة وتلك الأطراف تشمل الإدارة العليا بالإضافة إلى المستثمرين وأي من البنوك والجهات الحكومية وغيرها من الجهات المختلفة، ولعل من أبرز أهداف العامة للتقارير المالية ما يلي:

أ. تقييم الأداء المالي: هي تقييم دقيق للأداء المالي الخاص بالشركة خلال فترة زمنية معينة بما في ذلك الإيرادات بالإضافة إلى التكاليف مع الأرباح والخسائر.

ب. إتخاذ القرارات الإستراتيجية: توفير مجموعة من المعلومات التي تمكن الإدارة العليا من إتخاذ مجموعة من القرارات الإستراتيجية الهامة مثل تخطيط التوسع بالإضافة إلى إدارة رأس المال وتحديد الإستثمارات المستقبلية.

ت. جذب الإستثمارات: عملية تقديم التقارير المالية الدقيقة والشفافة يساهم في جذب بعض الإستثمارات حيث يحتاج المستثمرون إلى معلومات واضحة حول النشاط المالي المتعلق بالشركة لإتخاذ قرارهم النهائي.

ث. الإمتثال للتشريعات والمعايير المحاسبية: يجب توفير بعض المعلومات الخاصة بالمنشأة وهي التي تتوافق مع المعايير المحاسبية المعتمدة وفق القوانين السارية في البلدان التي تعمل على أرضها المنشأة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، وآخرون، **نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر**، ط1، دار المناهج، عمان،2003، ص50.

[2] ستار شمس، **التقارير المالية**،2022/09/26، متاح على https://www.starshams.com، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2022/12/10 غلى الساعة13:12زوالا.

ج.تقييم القدرة على السداد: تجري عمليات توفير بعض المعلومات التي تساعد الدائنين والبنوك على تقييم قدرة الشركة على سداد كافة الإلتزامات المالية الملقاة على عاتقها.

ح. الرقابة: يتم إتاحة بعض الوسائل الرقابية وكذلك من أجل خضوع المنشأة لمجموعة من العمليات الرقابية والتأكد من الإمتثال إلى المعايير والتشريعات المالية المختلفة.

وبناء على ما تم توضيحه فإن التقارير المالية أصبحت من الأدوات المهمة الخاصة بتقديم المعلومات الهامة حول الأداء المالي والوضع الخاص بالمنشأة وذلك من أجل إتخاذ القرارات الإستراتيجية ومحأولة جذب الإستثمارات والإمتثال لكافة التشريعات المالية المختلفة.

2.أهداف إجرائية: تتمثل في:

- إنتاج معلومات مفيدة في التنبؤ بالتدفق النقدي المراد منه مساعدة التقرير المالي في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية مع تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المرفقة التدفقات.
- إنتاج معلومات تفيد في قرارات الإستثمار والإئتمان الهدف منها أن التقارير المالية يجب أن تكون مفيدة لمن يتخذ قرارات الإستثمار والإئتمان ومن يتفهم الأنشطة التجارية والإقتصادية بشكل مناسب.
- إنتاج معلومات مفيدة تتعلق بالموارد والمطلوبات وتغيراتها الهدف منها أن المعلومات المحاسبية تتعلق بالموارد الإقتصادية للمنشأة وبالمطالبات على هذه الموارد مع الإفصاح عن التغييرات في كل منهما.
- إنتاج معلومات مفيدة تتعلق بأداء المنشأة ومكاسبها، كما تركز التقارير المالية على توفير معلومات حول أداء المنشأة من خلال قياس الربحية ومكوناتها، والتدفقات النقدية، مما تساعد الأطراف المعتمدة في تقييم أداء الإدارة والتنبؤ بالمكاسب المستقبلية، وتقدير مخاطر الإستثمار أو الإقراض المتعلقة بالمنشأة.

كما تهدف التقارير المالية كذلك إلى تقديم عرض منظم للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة، كما إن التقارير المالية تظهر نتائج زيادة الإدارة للموارد الموكلة إليها، حيث يجب على التقارير المالية أن توفر للمنشأة الأصول، الإلتزامات، الملكية، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التغيرات الأخرى، التدفقات النقدية، كما أن هذه المعلومات تساعد مستخدمي التقارير في توقع التدفقات النقدية في المستقبل للمنشأة وتحديد توقيتها ودرجة دقتها.

لذلك نلاحظ أن أهداف التقارير المالية غير ثابتة نتيجة لتغير الظروف، وتغير الحاجة من المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات فحين أن مستخدمي التقارير المالية قد لا تتلاءم مصالحهم في عرض التقارير المالية، وهذا لإختلاف وجهات النظر لديهم مما سبب العديد من المشاكل التي ترتبط بتحديد الأهداف من التقارير مما يؤثر على محتوى الإفصاح.[1]

[1] الطيب شارف خوجة، **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية،** الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الالفية الثالثة، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة, 22/21 نوفمبر،2007 ص08.

المطلب الثالث مكونات التقارير المالية

تتعدد التقارير المالية وتختلف وفقا لإستخداماتها الإدارية أو حسب الغرض الذي تعد من أجله أو من حيث كتابتها وطريقة عرضها حيث ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المنشأة لغرض تقديمها بصورة إجمالية ومختصرة إلى كافة الجهات التي يمكن أن يستفيد منها في إتخاذ القرارات المختلفة إلا أنها تتضمن مكونات ومحددات ينبغي التعرف عليها.

تعتبر القوائم المالية عصب التقارير المالية كونها وسيلة هامة تحتوي على معلومات يبتغي منها إيصالها إلى الأطراف التي تحتاج اليها من داخل وخارج المنشأة، وكذلك تحتوي على معلومات اضافية ليست ضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية، كما تعد هذه القوائم وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها تهدف إلى التزويد المعلومات حول الآتي:[1]

- الميزانية الختامية والوضعية المالية للمنشأة.
- معلومات على الأرباح والدخل.
- الحصول على معلومات مباشرة وأخرى غير مباشرة من النظام المحاسبي.
- تتضمن تقارير مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وتقرير المراجع الخارجي.

كذلك طبيعة المعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية، فهي تتخذ أشكالا مختلفة وعديدة، فتكون معلومات مالية وغير مالية، وتشمل عادة قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة تدفقات النقدية، وتغيرات حقوق الملكية، وكذلك الإيضاحات والتفسيرات المرفقة وتشمل على ما يلي:

1. **ملخص التقرير:** يوضح أهم العناصر التي تعرض في قائمتي الدخل والمركز المالي.
2. **تقرير المراجع:** تتضمن التقارير السنوية للمنشأة على تقرير المراجع الخارجي، حيث يعبر فيها عن رأيه حول عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بمراجعتها ومدى دقة المعلومات الواردة التي تعبر عن نتائج أعمال المنشأة، كما تمثل هذه التقارير وسيلة تمكن أصحاب المصلحة للتعرف عن نتائج أعمالها، إضافة إلى إعتبارها أداة للرقابة على أداءها، فيقوم المراجع عند إعداده للتقرير بإتباع المعايير التالية:[2]

- يوضح فيما كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها عموما.

---

[1] مهند السيدة، **أثر التغيرات المحاسبية في جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في العلوم الادارية، جامعة الشام الخاصة،2020، ص ص30-31.

[2] نائلة فتحي زكريا، **استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، دمشق،2014، ص46.

- يحدد المجالات التي ليس فيها إتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية.

المجموعة الثانية تتعلق بالقواعد الموضوعية التي يحتويها الرأي وتقرير المرجع وتشمل ما يلي:[1]

- يفترض أن المعلومة الواردة في القوائم المالية كافية بشكل معقول إلا ما نص التقرير عن خلاف ذلك.

3. تقرير مجلس الإدارة: يقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة المنشأة خلال فترة زمنية معينة، يتضمن التقرير كافة المعلومات عن أنشطة المنشأة حول المركز المالي، والتسويق، وحجم المبيعات وتطورها التي تتعلق بالمنشأة خلال فترة مالية معينة، بالإضافة إلى كل ما تم إنجازه من مشاريع قامت بها المنشأة حاليا وما تنوي إنجازه مستقبلا، وكذلك تقديم المعلومات الإضافية التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية، كما يشمل تقرير مجلس الإدارة غالبا خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، تحليلات، وتوقعات الإدارة مستقبلا.[2]

4. القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات التاريخية نتيجة نشاط المنشأة لفترة معينة للمركز المالي والتغيرات التي تطرأ عليه، لذلك تعتبر جزء هام من أجزاء التقارير المالية الموجهة للملاك، أو المساهمين، والأطراف الأخرى، التي تحتاجها وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات الإقتصادية.[3]

المطلب الرابع: محددات التقارير المالية

تعد التقارير المالية، القلب النابض لعمل أي منشأة مهما كان نوعها وسوقها المستهدف، حيث يصعب على الشركات تنظيم إدارتها المالية وضبط نشاطاتها التجارية دون اللجوء إلى التقارير المالية، ولتحقيق أهداف التقارير المالية وتقديم المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرار، فإن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB في إطار المفاهيم قد إختارت محددين أساسيين يتوجب أخذهما في الإعتبار في ما يلي:[4]

- قاعدة المنفعة أكبر من التكلفة، وتعتبرها FASB قيدا حاكما يمثل قاعدة عامة يجب مراعاتها عند إنتاج وتوزيع المعلومات لإتخاذ القرار أو تجأوز إنتاج المعلومات نفسها، فتكون المنفعة أكبر من التكلفة،

---

[1] محمد السيد السرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص ص309– 318.

[2] وئام حمدأوي، **جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية والنظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2020، ص18.

[3] مهند السيدة، **مرجع سبق ذكره**، ص31.

[4] ستار شمس، **التقارير المالية**،2022/09/26، **مرجع سبق ذكره**، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2022/12/10 على الساعة 12:15 زوالا.

من خلال المنافع المتأتية من المعلومة لابد أن تفوق التكلفة المتكبدة من الحصول عليها مثلها مثل أي خدمة إقتصادية وتبقى عملية تقييم المنفعة والتكلفة عملية إجتهادية تعتمد على التقدير بشكل رئيسي.[1]

- محدد الأهمية النسبية، أو كما يسميها FASB عتبة الإعتراف، فتنقسم المعلومات إلى:

✓ هامة نسبياً، فهي تتجأوز عتبة الإعتراف، ويلزم بالتالي إدراجها ومعالجتها محاسبيا بطريقة صحيحة، لأنها تؤثر في قرار المستخدم كونها معلومات ملائمة.

✓ غير هامة نسبياً، فهي لا تتجأوز عتبة أو حد الإعتراف ولا داعي لإدراجها، أو معالجتها محاسبياً بطريقة صحيحة؛ لأنها لن تؤثر في قرار المستخدم كونها معلومات غير ملائمة.

بالإضافة إلى هذين المحددين فإن مهنة المحاسبة قد شكلت أيضاً ثلاث محددات أخرى كجزء من بيئة التقارير المالية من خلال التحفظ، كما يعرف تقليدياً بإسم سياسة الحيطة والحذر، وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني حيث تعتمده لجنة معايير المحاسبة الدولية ضمن إطارها النظر وتفأوت التطبيقات في المجالات المختلفة للأعمال أو بما يسمى بممارسة الصناعة.

المبحث الثاني: طبيعة جودة التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية الأداة الأساسية لمعرفة الوضع المالي للمنشأة، وتحليل نتائجها عبر السنوات المتعاقبة من قبل المهتمين بالوضع المالي للمنشأة، وذلك لإتخاذ القرارات الإقتصادية، فتعد المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات أهمية كبيرة لمعرفة الأداء المالي للمنشأة، كما أنها تضمن ملخصا للعمليات والأحداث المالية التي حدثت خلال الفترة المالية، لذلك يجب أن تكون ذات مصداقية عالية وموثوق بها ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستفيدين لإتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية وأهم خصائصها

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التقارير المالية لكافة الأطراف المستفيدة منها إلا أن الفكر المحاسبي لم يتوصل لمفهوم محدد وشامل لها، فنطاق جودة التقارير المالية يترأوح بين مستوى منخفضة من الجودة ومستوى عال من الجودة، مما يعكس مستويات متفأوتة في التقارير المالية.

[1] زبيدي البشير، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016، ص68.

الفرع الأول: مفهوم جودة التقارير المالية

تعد الجودة من المفاهيم الرائجة في عصرنا الحالي، فهي مفهوم فلسفي واسع يهدف إلى تحقيق التميز فيما تقدمها المنشأة من خدمات أو منتجات، مثل إعداد التقارير المالية والتي تعد بمثابة وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للنظام المحاسبي للوحدة الإقتصادية، وأن المعلومات المحاسبية التي يجب أن تكون مستوفية لخصائصها النوعية، والتي تعد بمثابة مدخلات لنماذج إتخاذ القرارات.

وقد إهتمت العديد من الدراسات بمفهوم جودة التقارير المالية حيث حأولت تقديم تعريف لها من وجهة نظر مختلف أطراف المصالح في ظل وجود إتفاق على أن جودتها المرتفعة تؤدي إلى زيادة قدرة المستثمرين على متابعة قرارات الإستثمار التي تتخذها الإدرة مما ينعكس بتخفيض عدم تماثل المعلومات ومخاطر الإستثمار حيث إن الفكر المعاصر لمفهوم الجودة يشير إلى أهمية التركيز على مفهوم المرونة المستخدم وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عن تحديد الجودة بإعتبار أن المستخدم النهائي هو فيصل الحكم على مدى جودة المعلومات وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريفات والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير للوصول إلى تقارير مالية جيدة كما تتسم بالشفافية والإفصاح الجيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة للمنشأة بما يتفق مع أهداف وإحتياجات المستثمرين الحالين والمرتقبيين لترشيد قراراتهم الإستثمارية[1].

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحللين الماليين (CAF) على أنها" وضوح وشفافية التقارير المالية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب.[2]

وعرفت أيضا على أنها "التقارير المالية الصادرة من الشركات المساهمة والتي تعبر عن صدق المعلومات الخاصة بكافة الأنشطة التي تقوم بها الشركات في البنود المعروضة في تلك التقارير وبعدها عن التحيز وغير مضللة لتكون أكثر فائدة لمتخذي القرارات الإستثمارية ومقياس الطبيعة العمل المنظم الذي تقوم به المنشأة وكفاءة ومهنية القائمين بإعداد تلك التقارير[3]

---

[1] السيد عوض السيد احمد شيانة، **أثر محددات الإفصاح عن مؤشرات الشمول المالي على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية المصرية**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد 13، العدد 2، 2022، ص130.

[2] **المرجع نفسه**، ص130.

[3] Hock, Brain et All. **Cma Prepatory Program**, Part 1, vol 1, 6eme Edition,2014, p 97.

وتعرف أيضا جودة التقارير المالية بأنها" تلك التقارير التي تتسم بدرجة عالية من الصدق والموثوقية والملائمة وتكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين والمستفيدين، والقدرة على إستخدامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب"[1]

وبالتالي يقصد بجودة التقارير المالية بأنها "الخصائص الأساسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات الواردة في التقارير المالية، وأن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية،[2]بشكل كامل وشفاف بهدف عدم تضليل أو تشويه المعلومات المقدمة إلى المستثمرين والتي تساعدهم في إتخاذ القرار.[3]

الفرع الثاني: البدائل النظرية لمفهوم التقارير المالية

تتعدد البدائل النظرية لمفهوم جودة التقارير المالية، والتعبير عنها وهذا ضمن إطار خصائص النوعية للمعلومات التي وردت في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية تم تناولها:[4]

1. جودة المحاسبة وجودة التقارير المالية: ينظر إلى جودة التقارير من منظور إنتاج مهنة المحاسبة وجودتها بداية من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة وممارسة المهنة في إعداد القوائم المالية ومراجعتها والإنتهاء بالتقرير.

2. جودة المعايير وجودة التقارير المالية: يرتبط جودة التقارير بمدى إنعكاس جودة معايير المحاسبة في تقديم معلومات مفيدة يمكن الوثوق فيها والإعتماد عليها في إتخاذ القرار، لذلك تعتبر جودة المعايير المحاسبية شرطا من الشروط التي تتوافر لتحقيق جودة التقارير المالية.

3. جودة الربح وجودة التقارير المالية: تبدأ جودة التقارير من جودة الربح بإعتباره مقياس لجودة التقارير كون قياس الربح مدخلا ملائما لهذا الغرض، وأن إدارة الأرباح تضفي أثر سلبي على التقارير المالية؛ من

---

[1]أمحمد الهادي ضيف الله، **جودة المعلومات المالية ودورها في إتخاد القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2010، ص32.

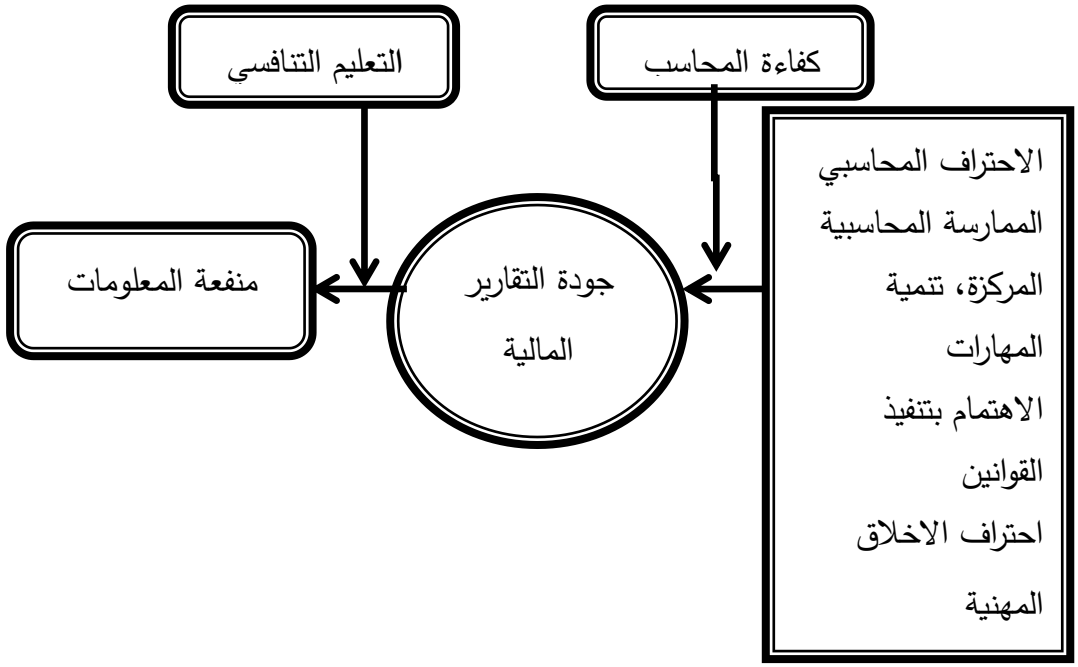
[2]دهمان أسامة كمال، **فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة،2012، ص25.

[3]محمد حامد مجيد السامرائي، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

[4]سليم محمود طه محمود، جياد عباس فاضل، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية**، جامعة البصرة، المجلد 14، العدد 55، 2019، ص134.

خلال قيام القائمين على الإدارة بإتخاذ القرارات الإدارية، والقانونية، وإعداد التقارير بغرض تحقيق نتائج مستقرة يمكن التنبؤ بها ويمكنهم بالقيام بأنشطة غير قانونية في الخيارات المحاسبية بالتلاعب بالأرباح.[1]
أي وجود علاقة إيجابية بين كفاءة المحاسب، وجودة التقارير المالية، ومنفعة المعلومة، والتي يمكن صياغتها في الشكل الآتي:[2]

الشكل رقم (03- 01): العلاقة بين كفاءة المحاسب وجودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات



المصدر: بديع الدين ريشو، جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس)، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد 33، العدد 01، 2013، ص168.

الفرع الثالث: خصائص جودة المعلومات في التقارير المالية

تعددت مقاييس جودة التقارير المالية منها يبنى على نماذج ملاءمة المعلومات لغرض تحديد القيمة التي تقيس جودة المعلومة الواردة بالتقارير من حيث العلاقة، والإرتباط بين الأرقام المحاسبية، وردود فعل السوق، وكذلك نماذج الإستحقاق المعتمدة على عناصر معينة كتقرير الإستمرارية المتعمدة على التشغيل والتي تقيس مدى وجود إدارة الأرباح في ظل القواعد المحاسبية والقوانين السائدة حيث يمكن للإدارة إستخدام الإستحقاقات والتحكم فيها بغرض إدارة الأرباح، والتي يمكن أن تؤثر سلبا على المنفعة

[1] ريم أحمد غريب، ساميا أحمد دأود، **قياس جودة التقارير المالية في البنوك التجارية الخاصة**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة ميلة، المجلد 7، العدد 1، 2023، ص48.

[2] بديع الدين ريشو، **جودة التقارير المالية، مجلة التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، المجلد 33، العدد 1، 2013، ص168.

المتأتية منها وفي النهاية تؤثر سلبا على جودة التقارير المالية،[1] لذلك إهتم العديد من الهيئات المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، أوضحت أهم الخصائص الواجب توافها في المعلومة حيث حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن المعلومة ليس على نفس القدر من المنفعة عند إتخاذ القرار ولتكون مفيدة يجب أن تتصف بعدة سمات وخصائص نوعية بوصفها القاعدة العامة، وأن تحقيق ذلك يتطلب توافر خاصيتين رئيستين هما الملاءمة، والموثوقية؛ لإمكانية الإعتماد على المعلومات وتجعلها مفيدة لإتخاذ القرار، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أيا من الخاصيتين الرئيستين تكون غير مفيدة بالنسبة لمستخدميها الرئيسيين.[2]

قبل عرض خصائص المعلومات سوف نتطرق إلى مفهوم البيانات المالية حيث عرفت البيانات المالية بأنها" مجموعة من القيم والرموز والكلمات التي يتم تجمعيها من داخل المشروع وخارجه نتيجة للأحداث والعمليات الإقتصادية التي تمارسها الوحدة وتمثل المواد الأولية المدخلات، والتي يتم تشغليها في النظام المحاسبي بهدف إستخراج المعلومات المالية أي أن البيانات المالية ليس لها أثر في إتخاذ القرارات.[3]

" فالمعلومات من منظور النظام هي نتاج معالجة، وتشغيل بيانات التي هي قيم مجردة أو مجموعة من الرموز و القيم، و اللألفاظ المجمعة من داخل النظام أو خارجه، للأحداث والوقائع وهناك جانب آخر هو المستخدم أي أن المعلومة التي هي قيم مرتبة و معدة للإستخدام لغرض معين وقت محدد، وهي قيم تؤدي إلى زيادة المعرفة عكس البيانات التي ليست لها مدلولا أو معنى لوحدها أو في ذاتها، ولا تضيف شيئا إلى معارف مستخدميها، ولكنها تعطي مدلول ومعنى بعد وضعها في سياقها الذي نعبر عنه بالتشغيل بغية الحصول على معلومات تفيد في إتخاذ القرارات.[4]

فمن خلال ما سبق يمكن صياغة تعريف عن المعلومة المالية حيث أنها عبارة عن"مخرجات النظام، وهي ما تم الوصول إليه نتيجة بيانات معالجة وتبويب بيانات في التقارير المالية وفق أشكال مختلفة ذات معنى إخباري مهم متعلق بأحداث واقعية في فترة زمنية معينة لمستخدمها لغرض إتخاذ قرارات مناسبة"

---

[1] هبة لله عبد السلام بدري، **مرجع سبق ذكره**، ص ص14-15.

[2] عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص128.

[3] Ralph Stair, George Reynolds**, Principles of Information Systems10ed**, 2012, p5.

[4] عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي**، جامعة القاهرة، كلية التجارة قسم المحاسبة، 2019، ص18.

أ. **الخصائص الأساسية:** وتتمثل في ما يلي:[1]

- **المنفعة من المعلومة:** يأتي معيار المنفعة ضمن قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لذلك يجب أن تقدم المعلومة فائدة لمتخذ القرار، حيث أن معيار الفائدة من المعلومة يحقق تقليل عدم التأكد وزيادة درجة المعرفة لمتخذي القرار.[2]
- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على التأثير في متخذي القرار، وتساعد المعلومة الملاءمة مستخدميها على التنبؤ عن نتائج الأحداث الحالية والمستقبلية، كذلك تساعد مستخدميها في تأييد وتصحيح توقعاتهم المستقبلية، كما يكون لها القدرة على تقديم تغذية عكسية، وأيضا يجب تقديمها في الوقت المناسب، ومدي مطابقة المعلومات المتوافرة لإحتياجات متخذ القرار،[3]حيث تكون المعلومة ملائمة عندما تتوفر فيها خصائص مهمة منها التوقيت المناسب، أي أن تصل المعلومة في وقتها الملائم وكذلك يجب أن تعطي لمتخذ القرار القدرة على التنبؤ بالمستقبل،[4]وتتحقق خاصية الملائمة من خلال الآتي:[5]
- **خاصية التوقيت الزمني المناسب:** حصول متخذ القرار على المعلومات في الوقت المناسب، مما يساعده في معالجة الخلل أو القصور قبل فقدان قدرتها في إتحاذ القرار.
- **وثاقة الصلة بالموضوع:** يجب أن تكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرار المتخذ، من خلال مساعدة مستخدميها على تكوين تنبؤات حول نتائج الأحداث الماضية، والحاضرة، والمستقبلية، أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات.
- **إمكانية الإعتماد(المصداقية):** تتسم المعلومات بالمصداقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة عما يقصد أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه،[6] ولكي تتسم المعلومة بالمصداقية يجب أن تكون:[7]

★**قابلة التحقق:** عندما تتوفر النتائج يمكن التحقق منها بإستخدام طرف مستقل أو نفس طرق القياس من خلال وصول نفس المراجعين إلى نفس النتيجة بخصوص القوائم المالية.

---

[1]محمد رزق عبد الغفار، وآخرون، **إعداد وتحليل التقارير المالية**، الأكاديمية العربية الدولية، تركيا، **المقررات الجامعية**،2020، ص ص14-15.

[2]عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص128.

[3]عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص129.

[4]كمال الدين الدهرأوي، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

[5]James a Haal, **Accounting Information Systems, South Westerne Cergage Learning** 7ed,2011, p15.

[6]، Barry Elliot, Jamie Elliot, **Financial Accounting and Reporting, Pearson Education**, London, 11th Edition , 2007, p 106.

[7]حنان قسوم، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2016، ص30.

★**الصادق:** عندما يوجد إتفاق بين المقياس والظاهرة الإقتصادية التي تم قياسها ووصفها وتمثل حقيقة ما حدث فعلا، أن تعبر بصدق عن العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي من المفروض أن تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.

★**الحيادية:** خلو المعلومة من التحيز، أي يجب أن لا يتم إختيارها، ويجب أن لا تخدم طرف معين على حساب طرف آخر، وعدم التوجيه المقصود من معد المعلومات لمستخدمي المعلومة بإتخاذ قرار ما، ربما يدعم هذا خاصية تقرير المراجع، لكي تكون المعلومات محايدة يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[1]

- يجب إختيار بدائل القياس والإفصاح التي تكون أكثر فاعلية في إنتاج المعلومة الملائمة والموثوقة.
- يمكّن الشمول درجة الإلمام بالحدث المراد عرضه؛ من خلال توفير التفاصيل اللازمة وعدم إهمال تسجيل البيانات الأساسية مع عدم إغفال أي جزء من الأحداث الهامة عند إعداد القوائم المالية.
- عدم المبالغة في تقدير الخصوم والأصول.

★**الخلو من الأخطاء:** يعني أنه لا يوجد أخطاء إغفال في وصف الظاهرة، وأنه تم إختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية وأنها تتصف بالدقة وتعبر عن الحدث، والموقف حقيقة.[2]

★**القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية سهلة ومفهومة من قبل الأطراف المستخدمة لها، وأن يكون لديهم مستوى مقبول من المعرفة، وحتى يكون لخاصية القابلية أثر على جودة التقارير المالية من الضروري عرض المعلومات المالية في التقارير بأساليب سهلة تمكن المستخدمين العاديين الذين لديهم مستوى متوسط من الفهم على فهم وإدراك محتواها، مع الإشارة بضرورة عرض المعلومات الصعبة، والتي تتميز بأهمية نسبية عالية حتى تساعد المعلومات على فهم أكثر نجد أن:[3]

- تصنيف المعلومات في مجموعات ذات غرض لمن يستخدمها.
- الإستعانة بعنأوين واضحة المعاني وسهولة فهمها.
- وضع المعلومات المترابطة مع بعضها البعض.
- تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدم هذه القوائم عادة في معرفتها.

★**الحذر:** يجب تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول، والدخل، أو تقليل من الإلتزامات، والمصروفات، فممارسة الحيطة والحذر لا يعني

---

[1] **المرجع نفسه**، ص30.

[2] حكيم سليماني، **دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد القرار الاستثماري في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2020، ص166.

[3] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2013، ص25.

خلق إحتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها أو تقليل متعمد للأصول والدخل، أو مبالغة متعمدة للإلتزامات والمصروفات، عندها لا تكون القوائم المالية محايدة فإنها لا تحقق خاصية الموثوقية.[1]

ب.الخصائص الثانوية: إضافة إلى خصائص النوعية الأساسية يوجد خصائص أخرى ذات أهمية كبيرة، لا تقل عن سابقتها أوصى مجلس معايير المحاسبة الملية IASC بضرورة توافرها في المعلومات المالية تتمثل في خصائص النوعية الثانوية، والتي تساهم بالتوازي مع خصائص النوعية الأساسية في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وتتصف بما يلي:

- **القابلية للمقارنة:** أي إمكانية مقارنة المعلومات من منشأة مع منشأة أخرى في نفس الوقت حيث يتم قياس المعلومات والتقرير عنها بنفس الطريقة مع مختلف المنشآت الأخرى.
- **الثبات:** يعني إستخدام السياسات المحاسبية أي إستخدام المنشأة نفس الطرق والأساليب في معالجة نفس الأحداث المحاسبية من فترة لأخرى فخاصية الثبات لا تعني بشكل مطلق إن الوحدة المحاسبية لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، بل يمكنها التغير في الطرق وأن يكون التغيير مبررا ويلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير.
- **الأهمية النسبية:** لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية الأمر الذي يبقى تقديرا نسبيا لها، حيث يمكن عدم الإفصاح عن معلومة ما، يمكن أن يكون مقبولا إذا كان المستخدم لها في حاجة إليه أو أن قيمة البند صغيرة جدا لا تؤثر على القرار،[2]ولأجل تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما لابد التطرق للاتي:[3]

- ما هو معيار الأهمية النسبية ولمن توجه المعلومات المهمة.
- علاقة الأهمية النسبية بالإفصاح التام والخصائص النوعية الوصفية والكمية.
- دور التشريعات الحكومية والقوانين في تحديد الأهمية النسبية.
- دور العنصر المهم في إتخاذ القرار والنقدية للمعلومات المهمة نسبيا.
- درجة الخبرة المهنية للمحاسب الذي يحدد العناصر المهمة.
- دور المنظمات المهنية والجمعيات العلمية في تحديد وقياس الأهمية النسبية لبعض العناصر.
- درجة الموضوعية للمحاسب في حكمه على أهمية العناصر وطبيعة الحدث الإقتصادي المترتب على هذا العنصر المهم.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة: الفروض المفاهيم المبادئ المعايير**، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، ط01،2013، ص26.

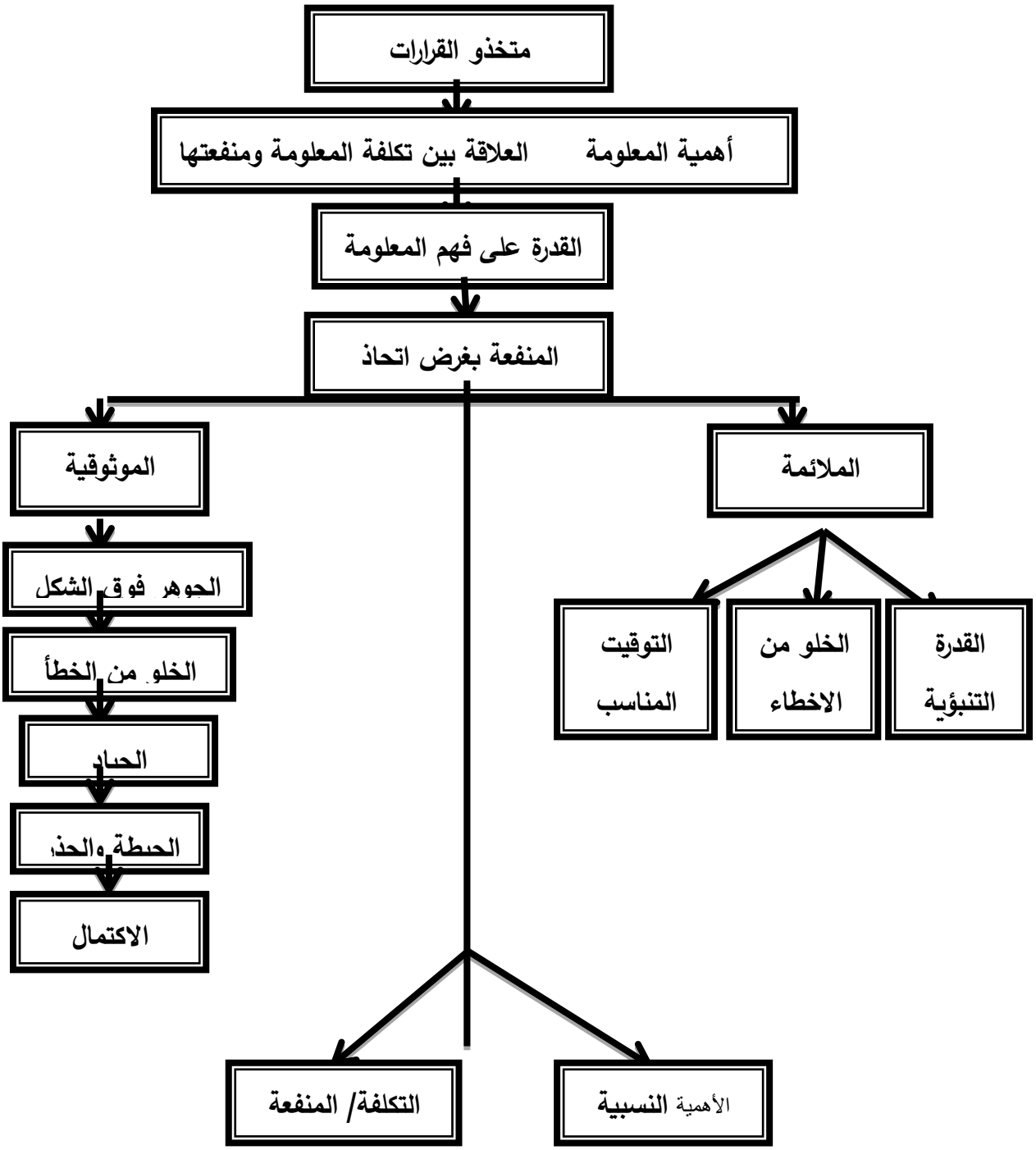
[2]محمد كمال أبو عجوة، طارق حماد عبد العال، **القوائم المالية**، ص17، متاح على https://www.malek-accounting.com تم الاطلاع علية بتاريخ2023/04/13على الساعة13:16.

[3]كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان،2004، ص85.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أنه لابد للمعلومات أن تعطي صورة عادلة وصادقة عن الحقائق، حيث يجب أن تتصف بالموضوعية والتوازن وعدم التحيز الشخصي من قبل معديها، وكذلك حيادية الأطراف المهتمة بها كونهم يعتمدون على خبرتهم الشخصية وليس على التقارير الصادقة في إتخاذ قرارتهم، مما يؤثر بلا شك على سلوك معدي التقارير نتيجة لهذا التعارض الذي يولد تعارض شخصي محايد عند إعدادها خاصة في ظل تولد المنفعة الذاتية، مما يتيح فرصة أمام طرف ثالث له تأثير كبير أمام كافة الأطراف لإضفاء وتعزيز مدى صدق وموثوقية المعلومات من خلال التعبير الشخصي في رأيه المحايد في إضفاء مصداقية وشفافية المعلومات وعدم تأثر رأيه بالحوافز والخدمات غير المهنية التي يقدمها.

فمن خلال ما تقدم عن خصائص المعلومة المالية يمكن تلخيصها في الشكل الآتي: [1]

الشكل قم:(03-02): الخصائص النوعية للمعلومات



Source: FASB; Financial Accounting Standards Board, n°18

[1]FASB, , **the framework of financial accounting concept andstandard**,,n°18

المطلب الثاني: أهمية جودة التقارير المالية

للتعرف على أداء المنشأة وقياس مركزها المالي، والتغير في حقوق الملكية، وكذلك على التدفقات النقدية الواردة والخارجة من المنشأة، ومعرفة إيراداتها ومصاريفها، والإطلاع على إجمالي الربح، يتطلب الوثوق في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية، والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة حيث تضم التقارير المالية ملخصا للعمليات، والأحداث المالية، التي حدثت خلال الفترة المالية والمفروض منها أن تصل إلى مستخدميها بكل سهولة وتكون ذات مصداقية عالية وموثوق بها وإمكانية الإعتماد عليها لإتخاذ القرارات الرشيدة،[1] فتنبع أهمية جودة المعلومات من الدور الذي تلعبه التقارير المالية في توفير معلومات مالية عالية الجودة عن المنشأة في ما يلي:[2]

ترشيد كفاءة رأس المال لإستخدام عالي القيمة فتساعد جودة المعلومات عن الشركات ومنافسيهم كلا من المديرين والمستثمرين على تقييم الفرص الإستثمارية، وتحقيق تدفق لرأس المال النقدي والبشري تجاه القطاع ذو عوائد مرتفعة ومتوقعة، وتساهم في تخفيض تكلفة رأس المال من خلال ما يلي:

- عدم تماثل المعلومات بين كبار وصغار المستثمرين يؤدي بتخفيض مخاطر السيولة، وإمكانية تمويل الإستثمارات طويلة الأجل التي تتسم بإنخفاض السيولة بدون مطالبة المستثمرين بالاستغناء عن أموالهم.
- عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين، ينتج عنه تخفيض تعارض المصالح وتكاليف الوكالة على أساس أن المعلومات التي تتم بالموضوعية، والقابلية للتحقق، تسهل من فعالية ممارسة المساهمين لحقوقهم ورغباتهم للمديرين.
- توفير المعلومات والحقائق عالية الجودة على توقع حدوث الأزمات وتوفير الجهد والوقت وسرعة المالية من خلال ضبط الأخطار.

[1] جمود سالم القرالة مثقال، **أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجيين الاردنيين**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن،2011، ص28.

[2] إلهام محمد احمد سحلول، **تقييم تأثير الأخلاقيات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة حلوان،2011، ض181.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وأسباب انخفاضها

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعي الوحدة الإقتصادية لتحقيقه، إلا أن هناك عوامل تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي حيث يستند النظام المحاسبي في أساس وظائفه على مجموعة من المقومات التي تؤثر على التقارير بالإضافة إلى وجود أسباب أخرى تؤدي إلى انخفاض هذه التقارير.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية

تتمثل الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه على ما يلي:[1]

- **المقومات المادية:** تتضمن جميع المكونات المادية، مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية التي يتم إستخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.
- **المقومات البشرية:** تشمل كل الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.
- **المقومات المالية:** تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه.
- **قاعدة بيانات:** تحتوي على إجراءات تطبيقية وبيانات ضرورية لازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

كما تتأثر أيضا المعلومة المقدمة في التقارير المالية بعوامل أخرى منها:[2]

- **عوامل إقتصادية:** إن نوعية المعلومة التي تقدمها التقارير، تختلف حسب إختلاف النظام الاقتصادي حيث تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة في الإقتصاد الرأسمالي ويتم التركيز عليها.
- **عوامل بيئة المحاسبة:** حيث أن الممارسات المحاسبية تؤثر بشكل مباشر في أهداف المحاسبة من خلال عملية الإتفاق المنطقي للمبادئ والقواعد المحاسبية، التي تحدد جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية مقدراها وأثرها في المنشأة ومقدار الإستفادة منها من إجراء المقابلة بمنشأة أخرى، الممارسات المحاسبية سابقا كانت تتم بجمع البيانات خدمة للمخطط القومي المركزي، وعدم الإهتمام بالربح، أما حاليا زاد دور المحاسبة المالية خدمة للإقتصاد والإهتمام بالربح.[3]
- **عوامل سياسية:** يكون للعوامل السياسية تأثير كبير في العمليات المحاسبية، حيث تلزم بتحديد الإحتياجات من المعلومات لمستخدمي التقارير المالية التي توافق الأوضاع السياسية حسب كل بلد.

بالإضافة إلى المقومات اللازمة لتحقيق جودة التقارير المالية وتتمثل هذه المقومات اللازمة في ما يلي:[4]

---

[1] ماجد اسماعيل أو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل، كلية التجارة جامعة غزة الاسلامية،2009، ص55.

[2] عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص132.

[3] البشير زبيدي، **مرجع سبق ذكره**، ص69.

[4] عايش عبد الله عايش النجار، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

- بناء مبادئ تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية.
- تحسين التقارير المالية إلى ما وراء المتطلبات التنظيمية.
- إستخدام شبكات الإتصال الدولية لتحسين التقارير والتحليل المرتبط بالأداء.
- الإهتمام بالبعد الأخلاقي الذي يتضمن الشفافية والإقتناع بمبدأ المساءلة، والإصرار على سلامة الأفراد.

▪ **العوامل الثقافية:** إن وضع الهيئات المهنية والمستوى التعليمي يعتبر من أهم العوامل الثقافية، حيث يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية، والمراجعة، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية، تعاني بعض الدول من ضعف في المستوى التعليمي عكس الدول التي تتوفر على مستوى تعليمي جيد فمن الصعب على الأغلبية فهم وإستيعاب محتوى التقارير المالية وإستخدامها في إتخاذ القرارات، أما بالنسبة لوضع الهيئات الدولية المهنية التي لها السبق في إنشاء إتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، حيث أنها تلعب دور كبير في التأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.[1]

▪ **العوامل القانونية:** يتأثر منهج وتطبيق الممارسة المحاسبية بقوة المؤسسات المرتبطة بقوانين المؤسسات، والتشريعات القانونية، والضريبية، فالعوامل القانونية تؤثر بشكل كبير على ممارسة مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف عليها، مما ينعكس على كيفية إعداد المعلومات وعرضها في التقارير المالية، فقانون المؤسسات وقانون المحاسبين القانونيين يؤثر على عملية إعداد وعرض التقارير المالية بالإضافة إلى سوق البورصة والنظام الضريبي.

▪ **عوامل تتعلق بالمعلومات في حد ذاتها:** إن إستخدام الحاسوب والإنتشار الواسع لشبكة المعلومات كان لهما أثر كبير على المعلومات المحاسبية في عملية إدخال المعلومات، ومعالجة البيانات، وعرضها ساهم في تخفيض تكلفة إنتاجها والحصول عليها وزيادة حجمها، فأصبح الحصول عليها أمرا ضروريا في تلبية حاجة مستخدميها مقارنة بأن تكون نوعية هذه المعلومات ذات منفعة كبيرة وملاءمة وموضوعية.[2]

بالإضافة إلى وجود عوامل أخرى تؤثر كذلك على جودة التقارير المالية؛ من خلال زيادتها لحالة عدم التأكد وزيادة إحتمالية الوقوع بخطأ التقديرات وهي:[3]

▪ **طول دورة التشغيل:** يعتبر طول دورة التشغيل من مؤشرات إنخفاض جودة التقارير المالية، وذلك لأنها تزيد من حالة عدم التأكد، والتي تحتاج إلى تقديرات في الحساب مما يزيد من إحتمال الوقوع بخطأ التقدير.

---

[1] نوال صبايحي، **مرجع سبق ذكره**، ص80.

[2] عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص133.

[3] عايش عبد الله عايش النجار، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

▪ **صغر حجم الشركة:** يكون التنبؤ بالعمليات وأنشطة الشركات الكبيرة أكثر إستقرار من الشركات الصغيرة مما يعمل على التقليل من أخطاء التقدير، بإضافة إلى تميز الشركات الكبيرة بتعدد الأنشطة والأقسام فيها الأمر الذي يقلل من التأثير النسبي لأخطاء التقدير، حيث أن صغر حجم الشركة ربما يكون من عوامل إنخفاض جودة التقارير المالية.

▪ **إرتفاع مقدار التقلبات وعدم إستقرار حجم المبيعات:** إن إرتفاع التغيرات والتقلبات في حجم المبيعات يعتبر مؤشرا على زيادة التغيرات في البيئة التشغيلية، والتي تحتاج إلى تقديرات كثيرة في التقدير والتنبؤ، مما يزيد من حالة عدم التأكد والوقوع بأخطاء التقدير مما يخفض من جودة التقارير المالية.

▪ **إرتفاع مقدار التقلبات وعدم الإستقرار في الدخل وحجم التدفقات النقدية:** إن إرتفاع التغيرات والتقلبات في الدخل وحجم التدفقات النقدية يعتبر أيضا مقياسا ومؤشرا على زيادة التغيرات في البيئة التشغيلية، والتي تحتاج إلى تقديرات كثيرة في التقدير والتنبؤ، مما يزيد من حالة عدم التأكد والوقوع بأخطاء التقدير وبالتالي يؤدي بتخفيض جودة التقارير المالية.

▪ **خبرة وسمعة المراجع الخارجي:** يعتبر تقرير المراجع بمثابة الركيزة الأساسية في جودة التقارير المالية من خلال إضفاء الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أنه كلما كان المراجع ذو خبرة مهنية وكفاءة في صياغة الرأي المحايد يعكس بأن كل ما تم إعداده وعرضه ضمن التقارير، ويعبر فعلا عن حقيقة المعلومات التي تتضمنها التقارير، كما أن تقريره يوثر في مدى صدق وعدالة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية مما ينعكس مباشرة على جودة التقارير وتأثيرها على ثقة مستخدميها.[1]

▪ **لجان المراجعة:** إن وجود لجان المراجعة داخل المنشأة يكفل جودة التقارير المالية؛ من خلال التأكد من وجود ضوابط رقابية وقواعد الحوكمة المتبعة في المنشأة لتقليل الفساد المالي والممارسات غير السليمة داخل المنشأة، الأمر الذي أدى إلى تركيز على أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الإحتمالية.[2]

ويرى الباحث أن لجان المراجعة تعتبر النواة الأساسية في تحقيق التكامل الوظيفي بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والإدارة كونها تؤدي دورا مهم في متابعة القوائم المالية، ومراقبة مدى تطبيق السياسة المحاسبية، والتأكد من الإفصاح عنها في إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى أنها تساعد من تخفيض مخاطر الرقابة من خلال التقليل من حجم الأخطاء، وتخفيضها، والحد من الممارسات غير القانونية في عمليات الإحتيال والتلاعبات، مما يضفي مصداقية حول التقارير المالية والرفع من جودتها وإنعكاسها المباشر على رأي المراجع الخارجي.

---

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص100.

[2] سماح على العوض عجبنا، **مرجع سبق ذكره**، ص76.

الفرع الثاني: أسباب إنخفاض الثقة في مصداقية التقارير المالية

أدت الفضائح والأزمات المالية الناجمة عن التلاعبات الإحتيال في التقارير المالية إلى تفاقم وتوسع الفجوة بين الأطراف منها المراجع وإدارة المنشأة ومستخدمي التقارير المالية، حيث أصبح الجميع في حالة الشك والقلق بثبوت ووجود تلاعبات، وغش، أو تدليس، مما أدى إلى إنخفاض الثقة ومصداقية المعلومة المفصح عنها في التقارير المالية، مما يزيد من الشكوك في مدى صحة هذه المعلومات المراد منها إتخاذ القرارات اللازمة، ومن أكثر الأسباب التي تؤدي إلى إنخفاض الثقة بمصداقية التقارير المالية منها:[1]

- ✓ حرية إختيار الطرق المحاسبية يؤدي بتلاعب الإدارة في تقاريرها المالية؛ من أجل غرض تحقيق هدف خاص يؤدي بها إلى إعداد تقارير مضللة ولا تتفق مع المعايير المحاسبية وإنعكاسها على الوضعية المالية للمنشأة.
- ✓ ضغوط الإدارة مما يؤدي إلى ضعف المراجع الخارجي بسبب عدم إستقلاله وعدم قدرته على التقييم والفحص وإختبار دقة المعلومات ومراعاة مدى التقيد بالقوانين والنظم المعمول بها، مما يؤدي لفشله في إكتشاف الإحتيال والأخطاء والغش بالتقارير المالية.
- ✓ ضعف مجلس الإدارة الغير مؤهلة وليست قادرة على تصميم نظم رقابة داخلية فعالة وغياب تمثيلها لدى مجلس الإدارة، يقلل من قدرتها في مناقشة التقارير المالية قبل نشرها.
- ✓ ضعف آليات الرقابة لدى المنشأة والتي قد تقوم باستغلال إمكانياتها المنشأة لتحقيق مصالحها الخاصة على حساب مصالح أطراف أخرى.
- ✓ وجود خلل في أخلاقيات ممارسي المهنة المحاسبة والمراجعة وتدني المستوى الأخلاقي المهني.
- ✓ ضعف الأنظمة والقوانين المنظمة لعمل المنشأة، والعمليات والأنشطة بشكل عام يؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على مواكبة التطور في بيئة الأعمال.
- ✓ ضعف نظم الرقابة الداخلية يؤدي لعجز المنشأة عن تقديم تأكيد معقول يخص رقابة العمليات وفعالية الأداء في إستغلال الموارد والرقابة عن التقارير المالية.
- ✓ المشاكل المالية التي تتعرض لها المنشآت الكبرى يؤدي إلى زيادة ظهور الفضائح مالية ومحاسبية.

[1] البشير زبيدي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص78-79.

المطلب الرابع: أنواع جودة التقارير المالية

لتحقق جودة التقارير المالية عن أعمال المنشأة، يجب تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة في التقارير هي:[1]

1. **جودة صياغة التقرير:** وصف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تختار الكلمات لوصف البيان مفهومه ومعبرة بدقة عن البيان، ويتطلب أيضا توفر خاصية الوضوح،[2]ولا يعتبر كبر التقرير أو طوله مؤشرا على القابلية للفهم، والقراءة فبعض التقارير تكون مختصرة، ولكن واضحة والبعض الآخر يكون مفصل وغير مفهوم فاغلب المشاكل التي تواجه مقياس القابلية للفهم والقراءة من أهمها الجدل القائم على أن المقاييس تهتم وتركز على الكلمات ولبس النص.[3]
2. **جودة محتوى التقرير:** وجود القيم الحقيقية للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر خاصية الشمول والإكتمال والدقة،[4] فيجب أن توفر التقارير المالية للمستخدمين معلومات مفيدة ودقيقة، ويمكن الإعتماد عليها حيث يجب أن تكون المعلومات واضحة ومفهومة وخالية من التضليل بهدف حماية الأقليات والمستخدمين والحفاظ على مصالحهم.[5]
3. **جودة عرض التقرير:** الحصول على التقرير أن يكون سهلا وفي الوقت المناسب، كما يجب تجانس عرض المعلومات،[6]وذلك بطريقة لا تحتاج كثيرا من التفاسير والتوضيحات عند إستخدامها ويجب توافر خاصية الحياد والثبات والشفافية وأيضا التوقيت المناسب.[7]

---

[1]محمد صديق عبد العزيز أحمد، **حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم،2019، ص214.

[2]رزان حسين شهيد، ضحى محمد العيسى، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 44، 2018، ص269.

[3]جمال علي محمد يوسف، غادة احمد نبيل إبراهيم، **قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين**، دار المنظومة، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 2 ،2016، ص1083.

[4]رزان حسين شهيد، ضحى محمد العيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص269.

[5]جمال علي محمد يوسف، غادة أحمد نبيل ابراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص1084.

[6]محمد صديق عبد العزيز أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص215.

[7]رزان حين الشهيد، ضحى محمد العيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص269.

المطلب الخامس: معايير ومداخل تقييم جودة تقارير المالية

تعتبر جودة التقارير المالية عنصر مهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير المالية، مما يجعلها تعطي صورة صادقة وصحيحة عن حقيقة أداء المنشأة وتساعد المستفيدين منها في إتخاذ القرارات المناسبة بعمليات إستثمار الأموال وكذلك التنبؤ بالنتائج المستقبلية، ولتحقيق هذا يجب أن تخلو من التحريف والتضليل والتحيز وأن تعد على ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية.

الفرع الأول: معايير جودة التقارير المالية

تعمل إدارة المنشأة كوكيل لإدارة أعمالها نيابة عن أصحابها، فلكي تضمن نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم المنشآت بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد، وإستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الإعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات إتخاذ القرار، والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملاءمة والموثوقية، والإفصاح الكافي أو الأمثل، والأهمية النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة ، وحيادية المعلومات وأمانتها، إمكانية الثقة بها والإعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالي:[1]

1. معايير قانونية: في العديد من الدول تسعى العديد المنشآت المهنية لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها، وذلك بوضع تشريعات وقوانين واضحة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتماشى مع المنشآت مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة، بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

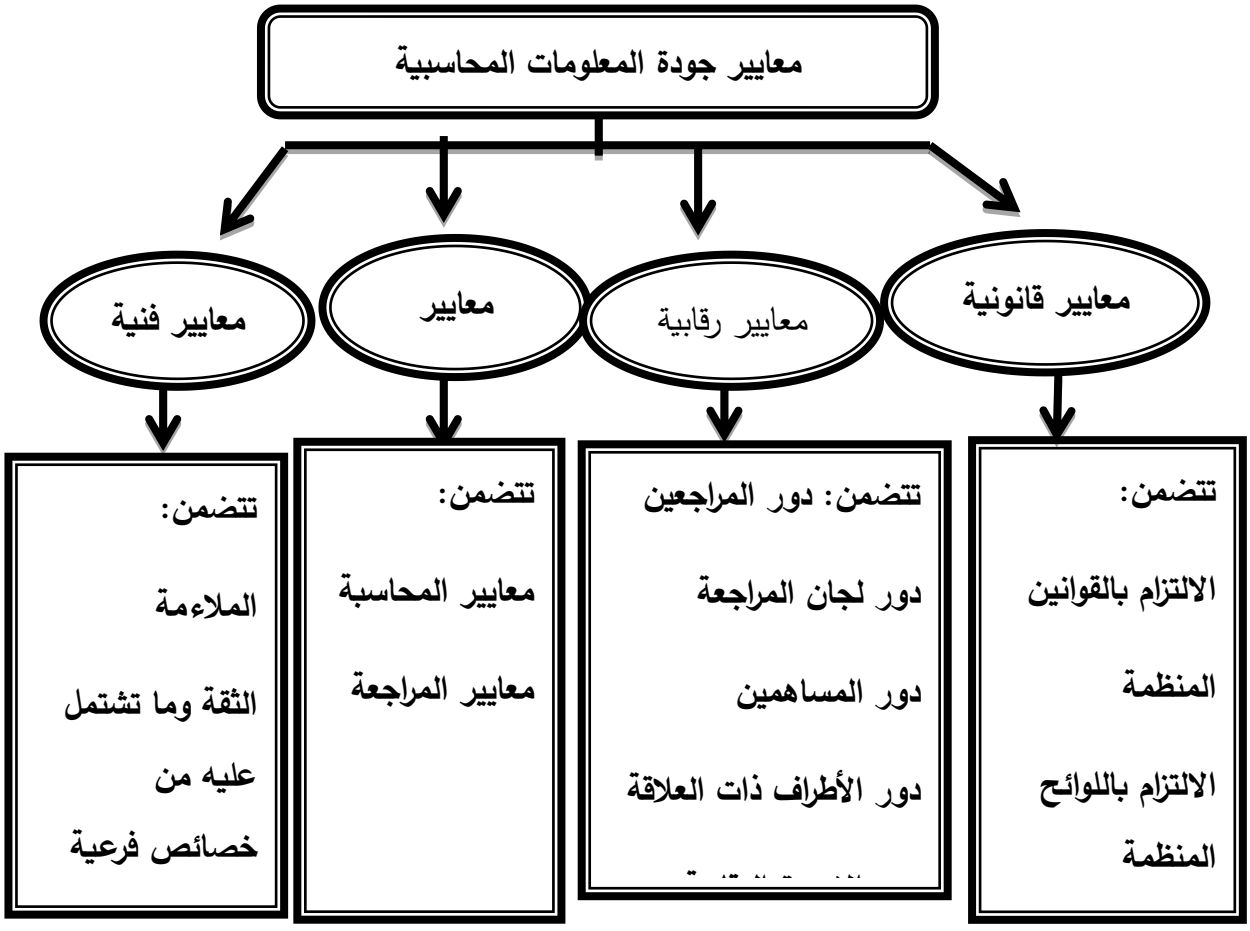
2. معايير رقابية:هي إحدى مكونات العملية الإدارية، والتي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين حيث أن عنصر الرقابة يتوقف نجاحه على وجود رقابة فعالة تحدد دور لجان المراجعة، وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية؛ وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم المخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الإلتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

[1]Hossain, Mohammed ; Hammami, Helmi,2009. **Voluntarydisclosure in The Annual Reports of An Emergingcountry,The Case of Qatar**, Advances in Accounting, Incorporatingadvances in International Accounting , journal of service science and management, vol.10 no.6, november 17, 2017,p,p255–256.

3. معايير مهنية: تهتم العديد من الهيئات المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة، لضبط أداء العملية المحاسبية، مما يبرز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بالضرورة لظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتصف بالنزاهة والأمانة.[1]

4. معايير فنية: إن وجود معايير فنية، يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس على جودة التقارير المالية، ويزيد ثقة الملاك وأصحاب المصالح بالمنشأة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الإستثمار هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في إعداد وإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة.[2] ويمكن تلخيص معايير جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بالشكل الآتي:[3]

الشكل رقم (03-03): معايير جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق جودة التقارير المالية



[1] ياسر أحمد السيد الجرف، **أثر الافصاح عن انشطة التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية**، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية،07/06 ماي2017، ص78.

[2] عبد الله إنتصار حسين علي، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الرباط الوطني، 2016، ص162.

[3] نوال صبايحي، **مرجع سبق ذكره**، ص74.

المصدر: نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011، ص74

إن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات للحكومة وغير الحكومية؛ من خلال وضع هيكل تنظيم العمل الإداري وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وضبط مهنة المراجعة الخارجية في الحفاظ على حقوق الملاك والمساهمين، خاصة بإعتبار المعايير الرقابية أداة تلعب دور مهم في تنظيم قواعد الحوكمة وتقوم بفحص وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات التي تهدف إلى تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول لرفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية وما لها من أثر كبير في دعم الدور الإيجابي للرقابة.

الفرع الثاني: مداخل تقييم جودة التقارير المالية

تعددت المداخل المستخدمة في تقييم جودة التقارير المالية، وتنقسم إلى ثلاث مجموعات كما يلي:[1]

1. مدخل إحتياجات المستخدم: تركز هذه المجموعة على قضايا التقييم، وتعني جودة التقارير المالية وفقا لهذه المجموعة توفير إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ومقدار إستفادتهم من المعلومات المالية التي تحتويها تلك القوائم، ويندرج ضمن هذه المجموعة المدخلين الآتيين:

أ. الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي: حيث حددFASB في قائمة المفاهيم رقم (2) في 1980 الخصائص الوصفية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تصبح مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

ب. منهج لجنة جنكنزJenkins Committee Approach*:[2]يتفق هذا المدخل مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلا أنه حدد بدقة إحتياجات المستخدمين للمعلومات من خلال تحديد المفاهيم التالية:

- تحليل مستقل لكل قطاع من قطاعات الشركة والتي تتضمن فرص ومخاطر مختلفة.

---

[1]سعيد توفيق احمد عبد الفتاح، **علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر،2013، ص ص66-68.

[2]**https://en.wikipedia.org/wiki/jenkins,committee_on_company_law**

***لجنة قانون الشركات:** تم تشكيلها بموجب قانون الشركات في نوفمبر 1959 مع اختصاصات مراجعة وتقديم تقرير عن أحكام وأعمال قانون الشركات لعام 1948، قانون منع الاحتيال (الاستثمارات) لعام 1958 وقانون تسجيل الأسماء التجارية لعام 1916 تشمل المجالات المشمولة عمليات الاستحواذ ؛ واجبات أعضاء مجلس الإدارة وحقوق المساهمين، دعت في يناير 1960 اللجنة للتعليق على مجموعة من الموضوعات بما في ذلك تأسيس الشركات وعقود التأسيس.

- فهم طبيعة مشروعات الشركة.
- الحصول على رؤية مستقبلية لأعمال الشركة.
- التعرف على رؤية الإدارة.
- الإشارة إلى إمكانية الإعتماد على المعلومات المدرجة بالتقارير المالية للمشروع.
- التعرف على المتغيرات الفورية المهمة والمؤثرة على الشركة.

2. مدخل حماية المساهمين(الملاك): تركز هذه المجموعة على تنظيم التقارير والرقابة، كما تهتم بإحتياجات المستثمرين من المعلومات لإتخاذ قرارات الإستثمار، حيث يتم الحكم على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة التقارير المالية؛ من خلال مدى توفر معلومات واضحة وكاملة، أي الإهتمام بخاصية واحدة وهي الإفصاح العادل والكامل للقوائم المالية، حيث تهتم هذه المجموعة بالتأكد من توفير كافة المعلومات لمستخدمي القوائم المالية في شكل أكثر شفافية.

3. مدخل ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية: لا يعمل المحاسب من أجل المنشأة التي يعمل بها فقط، ولكن يعمل من أجل خدمة طرف ثالث لإظهار الحقيقية لكسب ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، فيمكن الحكم عليها بأنها جيدة تندرج ضمنها مداخل أخرى يمكن إستخدامها لتقييم جودة نتائج الأعمال وبالتالي جودة التقارير المالية، ولتحقيق تلك الجودة يجب الإعتماد على مجموعة من المقومات هي:

- صفات السلسلة الزمنية للأرباح، والقدرة على التنبؤ.
- العلاقات بين الدخل وأساس الإستحقاق، والأساس النقدي وتنخفض جودة نتائج الأعمال كلما تم الإعتماد على أساس الإستحقاق حيث يؤدي ذلك دعم صلاحيتها لإتخاذ القرارات.
- المفاهيم الوصفية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ويتم تقييم جودة نتائج الأعمال على أساس توافر الملائمة والموثوقية، والقابلية للمقارنة والثبات.
- حوافز وخبرة معدي القوائم المالية والمراجعين، وتنخفض جودة التقارير المالية كلما زادت درجة حكم وتقدير وتنبؤ معدي القوائم المالية عند تقرير عناصر التقارير المالية كلما إرتبطت الحوافز المقدمة لمعدي القوائم المالية بالأرباح والعكس صحيح.

المبحث الثالث: تقارير المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية

تعد المنشأة مطالبة بتوفير معلومات عن مركزها المالي ونتائج أعمالها، حيث لا يكفي أن تتوفر هذه المعلومات فقط، ولكن يجب أن تكون معبرة بصدق ويمكن الإعتماد عليها، فإذا كانت إدارة المنشأة هي المسؤولة عن توفير هذه المعلومات بإعدادها للقوائم المالية فإن مصداقية هذه المعلومات لن تتعزز إلا برأي المراجع الخارجي من خلال ما توصل اليه من إستنتاجات حول دقة وعدالة المعلومات الواردة بالقوائم التي قام بمراجعتها والتي سيعتمد عليها كل الأطراف في إتخاذهم قراراتهم وهذا من خلال إصداره لتقرير حولها.

المطلب الأول: ماهية تقارير المراجعة

تعد مهنة المراجعة من أهم المهن نظرا لما تقدمه من خدمة بالغة الأهمية للعديد من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، فالمراجع يقوم بإختبارات المراجعة المختلفة لتكوين رأي محايد ومستقل عن القوائم التي قدمتها إدارة المنشأة، ونظرا لأن الأطراف الخارجية يعتمدون على هذه القوائم في إتخاذ القرارات المختلفة ولما تتصف به العمليات الحديثة من تعقيد فإن هذه الأطراف تحتاج إلى المراجع الخارجي لمعرفة على جودة المعلومات التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي، حيث يقوم المراجع بالإفصاح عن النتائج التي توصل إليها من خلال تقريره والذي يعتبر خلاصة المراجعة التي قام بها.

الفرع الأول: مفهوم تقارير المراجعة وخصائصها

1. مفهوم تقارير المراجعة

يعد تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة وكذلك حكم المراجع حول جودة ومحتوى البيانات المالية المعلنة للعملاء وخلق اليقين لمستخدمي البيانات المالية وأصحاب المصلحة بشكل رئيسي،[1] حيث يعتبر من أبرز مخرجات عملية المراجعة، والذي يتم من خلاله إيصال نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية،[2] ويستخدم هذا التقرير إلا إذا توفرت الشروط التالية:[3]

- ✓ أن يحصل المراجع على أدلة الإثبات الكافية التي توفي بالغرض.

[1]Akram Niktaba, Azimaslani ; **The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report** ; International Journal of Accounting Research ; vol.2, no6,2015, p62.

[2]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب علي نصر، **مرجع سبق ذكره**، ص49.

[3]محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص258.

✓ يجب أن تؤكد الأدلة التي تم الحصول عليها تطبيق القواعد والمحاسبية المتعارف عنها والمقبولة عموما، وإن طرق تطبيق لأسس ثابتة كل سنة، حيث لا تؤثر على أرقام وبيانات القوائم المالية.

✓ عدم وجود ظروف وأحداث غير عادية لا يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية كليا أو جزئيا إلى حين صدور التقرير.

✓ يعبر صدور تقرير المراجعة عن اسم المنشأة وعن كل القوائم المالية التي تغطيها المراجعة.[1]

✓ يشير التقرير إلى إتباع معايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها وتبين مدى إتباع المنشأة لها في إعداد القوائم المالية ومدى كفاية الافصاح فيها.

مما سبق يمكن إستنتاج أن تقرير المراجع هو عبارة عن الأداة التي ينهي بها المراجع مهامه والتي يستخدمها في إيصال المعلومات لمستخدميها التي تتمثل في الرأي الفني المحايد المعبر عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية الذي تم إستنتاجه المستند عن أدلة المراجعة الكافية والملائمة، التي تم الحصول والوصول لدرجة الحجية والقناعة لديه بعد الإنتهاء من عملية الفحص والمراجعة الذي كلف بها. وفي هذا الصدد يمكن أن نميز نوعين أساسيين من التقارير التي يعدها المراجع، وذلك حسب نوع المهمة التي يكلف بها.

2. الخصائص الأساسية لتقارير المراجعة

هناك عدة خصائص لتقرير المراجع سوف نبين أهمها هي:[2]

✓ يعتبر التقرير بمثابة همزة الوصل بين المراجع والجهات التي تتم المرجعة لأجلها، كما يعتبر تقرير المراجع وسيلة الإتصال الرئيسية بينه وبين العاملين بالمنشأة، ويتم الحكم على المراجع من خلال الرجوع إليه على محتوى القوائم المالية.

✓ يجب على المراجع المسؤول عن الفحص أن يستخدم عند إعداد تقريره المعلومات الواردة فيه، ولابد ضرورة إعداده في وقت مبكر بعد إقفال الحسابات، كما يجب أن يكون تقريره منظما ومعروضا بطريقة سليمة ويحتوي على حقائق مهمة كما يسمح للجهات سهوله فهمه والوصول إلى نتائجه.[3]

✓ العبارات التي يتضمنها التقرير، يجب أن تكون شاملة، ومختصرة، وعدم غموض الملاحظات، والإبتعاد عن إستخدام المصطلحات الفنية.[4]

---

[1] عماد سعيد الزمر، وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون تاريخ، ص216.

[2] يوسف حسين القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص ص113-115.

[3] حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

[4] اسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المراجع**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار،2018، ص87.

✓ يجب أن يكون تقرير المراجع مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

الفرع الثاني: أنواع تقارير المراجعة والأطراف المستفيدة منها

توجد أنواع مختلفة تتمثل فما يلي:

1. تقارير حسب الجهة المستفيدة من التقارير: تتصنف إلى[1]

- **تقارير داخلية:** معدة لإستخدامها من قبل الإدارة وتتضمن المعلومات المالية ينتجها النظام المحاسبي لغرض تقديمها إلى المستويات الإدارية المختلفة التي داخل المنشأة في شكل قوائم وتقارير مالية.
- **تقارير خارجية:** معدة لمستخدمين خارجيين، وتحتوي على تقارير خارجية ذات غرض خاص تعد لمقابلة إحتياجات أطراف محددة، تقارير خارجية ذات غرض عام، تعد لمقابلة الإحتياجات المشتركة لجميع الأطراف ذات المصلحة والمهتمين بالمنشأة، تحتوي على قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وتقرير مجلس الإدارة وتقرير المراجع.

2. تقارير حسب الهدف من إعداد التقارير:

- **تقارير التخطيط:** تعلق بإتخاذ القرارات التي ترتبط بالتنبؤ بالأحداث المستقبلية، وغالبا ما تأخذ هذه التقارير الشكل التحليلي الذي يعتمد على تحليل الإتجاهات لغرض تقدير القيم لفترة أو فترات مستقبلية، وغالبا ما تصب هذه النوعية في صورة موازنات تخطيطية متكاملة تتضمن تقديرات النشاط الخاصة بالمنشأة لفترة زمنية مقبلة عادة ما تتسم بالدورية.
- **تقارير الأداء:** تستخدم هذه التقارير في الرقابة، وتقييم الأداء، حيث تعبر عن نتائج الأحداث التي تمت فعلا داخل المنشأة خلال فترة معينة، مثل التقارير الخاصة التي تتسم بالدورية المتعلقة بقائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، والتقارير المبيعات الشهرية، والربع سنوية، قوائم التحليل المالي وغيرها، وتتضمن معلومات إجرائية تتطلب إتخاذ إجراء فوري، أو في وقت لاحق ومعلومات غير إجرائية في توضيح أحداث العمليات التي تمت سابقا، بالإضافة إلى معلومات ساكنة تعبر عن قيمة الحدث في لحظة معينة، ومعلومات ديناميكية تعبر عن حالة تغير الحدث وقيمته خلال فترة زمنية مهينة.[2]

3. تقارير من حيث درجة الإلزام: تنقسم إلى نوعين رئيسيين هما:[3]

- **تقارير عامة:** هي تقارير تعد وفق معايير المحاسبة والتقارير الدولية المتعارف عليها، ليطلع عليها كل من له علاقة بالمنشأة أو كل مهتم بأمورها،[1] وتفرضها القوانين والتشريعات التي تحكم تنظيمات

---

[1] محمد رزق عبد الغفار، **مرجع سبق ذكره**، ص ص16-17.

[2] رائد محمد حلو، **مرجع سبق ذكره**، ص75.

[3] سعاد شدري معمر، **التقارير المالية للمراجع واثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2014، ص42.

المؤسسات والتي تلزم المنشآت بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل هدف منه إبداء رأي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، ويتحمل المراجع كافة مسؤوليته في البيانات المالية ويكون مسؤولا عن صدقها وعدم صدقها، وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها؛ ويتضمن هذا التقرير ما يلي:[2]

التذكير بكيفية وتاريخ تعيين المراجع، التعرف على المنشأة، ودور موضوع المراجعة، الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة، والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كمرفق، التذكير بالمعايير الأداء المهني وأهدافه ومدى إحترامها في هذه المهنة، عرض الأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة، المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتملة ان تكون حول المعلومات التي طلبها من مجلس الإدارة، إظهار أسباب التعديلات المحتملة على القوائم المالية التي تخص الطرق المتبعة والتقييم و تبيان أثر ذلك على هذه القوائم، خاتمة واضحة للمراجع يصادق فيها بتحفظ أو بدون تحفظ.

- **تقارير خاصة:** يقصد بها التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزما قانونيا بتقديمها في أوقات خاصة وتكون وفق ظروف معينة، منها تقرير المراجعة المتعلق بالرقابة الداخلية، أو التقرير المتعلق بغرض ضريبي، يعد هذا التقرير من طرف المراجع عندما تطلب منه إدارة المنشأة بموجب تكليف معين، حيث أنها لا تتعلق بنشاط المنشأة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عنها القانون، وتقدم مستقلة عن باقي التقارير الأخرى كون أن المسائل التي تعد من شأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى ومن الحالات التي تنشب عنها التقارير الخاصة ما يلي:

- بمقتضى القانون يلزم بإعداد وتقديم تقرير خاص بالمعاهدات، والإتفاقيات، والعقود المصرفية من إدارة المنشأة اثناء الدورة.[3]
- إصدار سندات والتي تكون مرافقة بتقرير المراجع.
- يعد المراجع تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المنشأة.
- يعد تقرير خاص يحدد فيه كافة المكافئات، والمزايا الأخرى، حتى لا يساء إستخدام السلطة.
- يعد تقرير خاص بحدد فيه زيادة أو نقصان رأس مال المنشأة أو إندماجها مع منشأة أخرى.

فتشتمل التقارير عن مهام وأغراض خاصة العديد من التقارير التي يعدها المراجع بناء لمهام وأغراض أخرى تتطلب منه مثل الآتية:[1]

---

[1] فياض حمزة رملي، **مفهوم التقارير المالية**، مجلة محاسبة دوت نت،2013/08/03،متاح على https://infotechaccountants.com، تم الاطلاع عليه بتاريخ2020/10/05.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيقي**، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص ص48-49.

[3] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص89.

أ. التقرير عن مراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية أو جزء منها: قد يطلب من المراجع إصدار تقرير حول أحد أو بعض مكونات القوائم المالية ويبين رأيه عنها، بإعتباره مراجعا للمنشأة يقوم بمراجعة عنصر من عناصر القوائم المالية أو جزاء منها منفصلا، كما تزداد ثقة ودراجة إعتماد مستخدمي القوائم المالية بإتخاذ القرار حول المعلومات المتعلقة بالعنصر والبند، كذلك لا يتم إصدار التقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة، بل يتضمن التقرير رأيه حول جميع جوانب العنصر والأخذ بالأهمية النسبية للبند تمت مراجعته بما يتفق مع الإطار المحاسبي، واللوائح والقوانين السارية ذات الصلة، ففي حالة إبداء رأي عكسي أو الإمتناع عن الرأي حول كافة القوائم المالية يمكنه إعداد تقرير يخص أحد البنود الذي لا يمثل جزء كبير عن القوائم المالية.

ب. تقرير المراجع عن الإفصاح عن المعلومات المالية في شكل معين أو جداول: ينعكس الإفصاح على المعلومات المتمثلة في جداول، أو أشكال، في صياغة التقرير بحيث يحدد تقرير المراجع مدى صحتها والجهة التي أعدتها كما يجب أن يتضمن تقريره؛ بأنها أعدت بطرق صحيحة وتعبر عن حقيقتها في القوائم المالية، فيصدر رأيا متحفظا إذا تبين له عدم صحتها أو وجود قيود جوهرية على نطاق عمله يضيف فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي، كما يشير لأسباب التحفظ، أو رأيا معاكسا، مع ذكر الأسباب، كذلك ما إذا لم يتمكن من إبدا رأيه فيمتنع عن إبداء الرأي.

ت. تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للإجراءات التنظيمية والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها: لا يختلف تقرير المراجعة بخصوص هذا النوع عن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية، حيث يعد المراجع تقرير عن الطرق، والمبادئ المحاسبية الخاصة، التي تفرضها الجهات الحكومية على الشركات التي تخضع لها، حيث يشير في فقرة الرأي بأن القوائم المالية تعبر بصدق في كل جوانبها وفقا للإجراءات والمبادئ المتعارف عنها.

ث. تقرير المراجعة عن مدى الإلتزام بالشروط التعاقدية: هناك بعض الأمور تتعلق بإتفاقيات التعاقدية، يجب على المراجع إعداد تقرير وإبداء رأيه بالأمور المالية والمحاسبية، ومدى إلتزام المنشأة بشأنها في ظل كفاءته المهنية وخبرته حولها مما يدعم تقريره ثقة مستخدمي القوائم المالية حول وفاء المنشأة في التزاماتها وقدرتها في سداد ديونها، فيبدي المراجع رأي غير متحفظ بإضافة فقرة توضيحية، أما إذا وجد قيود جوهري حول نطاق المراجعة يبدي تقريرا متحفظ أو الإمتناع عن الرأي أو رأيا سلبيا.

ج. تقرير المراجع عن انجاز مهمة متفق عليها: يتم تحديد الإجراءات المتفق عليها بدقة التي تخص بعض الأمور، حيث يشير المراجع في تقريره إلى الجهة الموجه لها التقرير معلومات تطبيق الإجراءات المتفقة وبيان تنفيذ هذه الإجراءات والوصف التفصيلي للحقائق المكتشفة؛ أنها لا تشكل عملية مراجعة أو فخص محدود، كما يشير في تقريره أيضا إلى حالة تقديم إجراءات إضافية من غير المتفق عليها

[1]أحمد محمد نور، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص276- 292.

واكتشاف حقائق أخرى، وأن المستفيدين من التقرير سوف يقومون بتقييم تلك الإجراءات التي توصل اليها المراجع.

ويرى الباحث أن تقرير المراجع عن إنجاز مهمة متفق عليها لا يضمن إبداء رأي عنها يقتضي وصف الحقاق المكتشفة حولها فيما تقريره مراجعة عنصر من عناصر التقارير المالية أو جزء منها على ضرورة مضمون الرأي حول الجوانب المهمة والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، ويختلف بدائل الرأي حسب ما يراه المراجع ملائم عن مراجعة للعنصر محل المراجعة، والذي لا يكون يعبر عن جزء كبير من القوائم المالية ضمن فقرة تفسيرية، وكذلك إبداء رأيه خصوص الأمور المتعلقة بالإلتزام بشروط التعاقد من حيث الأمور المالية والمحاسبية، أما عن تقرير الإجراءات التنظيمية والحكومية الخاصة بجانب المبادئ المحاسبية فلا يختلف بدائل الرأي وأسبابه عن تقرير مراجعة القوائم المالية.

4. تقارير من حيث محتوى المعلومات:

- **التقرير المطلق:** أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة يجد أن تصرفات إدارة المنشأة سليمة وتتفق مع النظام الداخلي؛ وأنه لا توجد أي مخالفات للقوانين والأنظمة، وعند ذاك يصدر تقرير خال من أي تحفظات و إقتراحات وملاحظات.[1]
- **التقرير الذي يحتوي على تحفظات:** أثناء قيام المراجع بعملية المراجعة يرى أن هناك ضرورة توضيح تحفظات وإعتراضات وملاحظات، يجب أن يبينها في تقريره وتتمثل في تحفظات تتعلق بالإجراءات عندما يستحيل عنه إتباع في مرحلة معينة إجراءات المراجعة المتعارف عنها، عدم تمكنه الحصول على معلومات تتعلق بإجراءات المراجعة بسب ضيق الوقت أو عدم قدرته في حضور عمليات الجرد، تبين تحفظات تتعلق بفرض قيود من قبل إدارة المنشأة، وبالتالي عدم تمكنه من الحصول على المعلومات، كذلك الإشارة إلى تحفظات مرتبطة بتعدد المراجعين عندما يتطلب منه الإستعانة بمراجع آخر بسبب صعوبة التنقل لمراجعة أحد فروع المنشأة، الإشارة كذلك إلى تحفظات تتعلق بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية نتيجة عدم إلتزام المنشأة بتطبيقها، والتي تؤثر على القوائم المالية، كذلك التحفظات التي تخص التقديرات لبعض العناصر التي تلجأ إليها إدارة المنشأة في إستخدام أسلوب التقدير الشخصي.
- **التقرير المطول:** ينجز بناء على طلب إدارة المنشأة إضافة إلى تقرير المراجع العادي يحوي حسابات إضافية تفصيلية تخص معلومات، وجداول مختصرة، وبعض بنود القوائم المالية، بيانات إحصائية معلومات أخرى، معلومات مستخرجة من مصادر أخرى، عرض بعض الإجراءات المتبعة في فحص عنصر من عناصر القوائم المالية الأساسية تتمثل في نشاط المنشأة المالي لمدة خمس سنوات أو عشر

[1] زهير عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص ص79-82.

سنوات سواء لقائمة الدخل، أو المركز المالي، أو قائمة التدفقات النقدية[1]، وعموما يناقش طبيعة ونطاق وتنظيم مستوى الأهمية النسبية وعمل المراجعة، والتعأون مع الخبراء والمراجعين الآخرين ويتضمن التقرير المطول:[2]

نظرة عامة على تكليف المراجعة، تحليل القوائم المالية، مناقشة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، إستقلالية المراجعة ورقابة الجودة، الأتعاب، موضوعات خيارية متعددة تخضع للظروف.

- **التقرير المختصر:** هو الذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة بإعتباره الشكل العادي المتعارف عنه أنه يتصف بالإختصار ويحتوي على حقائق عن المعلومات المحاسبية التي ينبغي توصيلها إلى مستخدميها من خلال رأي المراجع في حكمه على القوائم المالية.[3]

5. تقارير من حيث الفترة الزمنية:[4]

– **تقارير دورية:** يتم إعدادها على فترات زمنية منتظمة مثل تقارير الإنتاج، أو تقارير المبيعات، وتكون أما أسبوعيا، أو شهريا، أو ربع سنوية، أو نصف سنوية أو سنويا.

– **تقارير غير دورية:** هذا النوع من التقارير على يرتبط بزمن محدد عند إعدادها، بل يتم إعدادها كلما تطلب الحاجة لذلك مثل تقارير الإنجاز التي تصف ما تم إنجازه خلال فترة تنفيذ عمل ما.

6. تقارير من حيث إبداء الرأي:

– **التقرير النظيف (غير المتحفظ):** هو تقرير يتضمن رأيا نظيفا أو ما يسمى غير متحفظ أو غير مقيد يوضح فيه أن القوائم المالية تعرض عدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال؛ بأنها تنسجم وفقا للمبادئ والمتعارف عليها،[5]ويشير الرأي المعبر عنه أنه تم تحديد أثر التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق التطبيق والإفصاح تم بشكل ملائم في القوائم المالية،[6] وكذلك ناتج عن درجة إقتناع المراجع في ظل أدلة إثبات التي جمعها وتم تقييمها حول البيانات والقوائم المالية،[7]تعطى صورة حقيقية وعأدلة أو تظهر بعدالة

---

[1]يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص266.

[2]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص676.

[3]حامد طلبة محمد ابو هيبة، **مرجع سبق ذكره**،162.

[4]عايش عبد الله عايش النجار، **العلاقة بين جودة التقارير وكفاءة الاستثمار**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الاسلامية، غزة،2016، ص26.

[5]ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير واجراءات**، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ط05، 2008، ص30.

[6]يوسف حسين القاضي، حسين أحمد الدحدوح، **مرجع سبق ذكره**، ص116.

[7]رزق الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص242.

من جميع النواحي المادية من غير أن يكون هناك أي نوع من التحفظات،[1]على القوائم المالية التي قام بمراجعته إذا توفرت الشروط التالية:[2]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عموما.
- عدم وجود خطأ جوهري يؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل، أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة، ومركزها المالي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في السنة المالية.
- أداء المراجع عملية المراجعة دون ضغط من الإدارة وإنهاءها وفقا لمعايير المراجعة.[3]
- إن القوائم المالية تفي بمتطلبات الإفصاح الكافي.

ويمكن أن نميز ببن نوعين من التقارير النظيفة:[4]

- **تقرير المراجعة النظيف النموذجي (المعياري):** يعتبر من وجهة نظر المنشأة أنه أفضل تقارير إبداء الرأي ويشير الرأي النظيف، عندما يستنتج المراجع بأن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال من كافة النواحي المادية السنة المالية المنتهية.[5]
- **تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة:** يتم إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ مع إجراء تعديلات في الصياغة، أو إضافة فقرة تفسيرية في بعض الأحيان، يتم إدراج فقرة إيضاحية بدون تأثير على رأي المراجع عند وجود شك مادي جوهري في قدرة المنشأة على إستمرارية الإستغلال أو عندما تقوم المنشأة بتغيير المبادئ والسياسات المحاسبية إضافة صيغة توضيحية تبين ذلك.[6]

▪ **التقرير التحفظي (المقيد):** هو الذي يتضمن تحفظات يبديها المراجع حول أي بند من بنود القوائم المالية ويصدره عند ما يصل إلى نتائج تفيد عدم مقدرته عن إصدار تقرير بدون تحفظ، بسبب وجود قيود

---

[1]حمدان علام محمد مرسي، **أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن**، دار المنظومة، مجلد38، العدد 02، 2011، ص418.

[2]فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2004، ص28.

[3]محمد أحمد رمضان، **المراجعة**، منشورات جامعة الزعيم الأزهري، بدون تاريخ، ص399.

[4]حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص78.

[5]أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص652.

[6]أمين السيد احمد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص577.

حول نطاق عمله أو وجود إختلاف مع الإدارة بخصوص القوائم المالية،[1] بشأن بعض نواحي القصور في عملية فحص أسس ومبادئ إعداد القوائم المالية التي رأى من الواجب الإفصاح عنها رغم أنه راض عن معظم البنود التي سبق وذكرها في التقرير النظيف، لكنه يفصح عن عدم إقتناعه بنقطة ما أو عدة نقاط أخرى يحصرها نوعا وقيمة ويبدئ بشأنها ما يلزم من تحفظات،[2]حيث يتم إبداء الرأي المتحفظ عندما يستنتج المراجع عدم إمكانية إبداء رأي نظيف، وليس تأثير أي إختلاف مع الإدارة أو تقييد نطاق عمله شاملاً وجوهرياً لدرجة تتطلب إبداء رأيٍ سلبي أو عدم إبداء رأي، ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ على شكل إستثناء لأمر ما،[3]مع ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقريره حيث تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ،[4] فيتم إصداره عندما يستنتج المراجع أن الرأي المتحفظ يجب أن يتم التعبير عندما يتم عرض القوائم المالية تمثل بعدالة وعادة يسبق رأيه بكلمة بإستثناء أو فيما عدا آثار الأمر الذي يرتبط به التحفظ من خلال فقرة إبداء الرأي ومن بين الظروف التي ينتج عنها إصدار تقرير به تحفظ ما يلي:[5]

- ✓ تحفظات تتعلق بوجود قيود على المراجع أي محدودية مجال الفحص الذي قام به.
- ✓ تحفظات تتعلق بالخروج عن الثبات وتجانس في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المختارة وطريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

▪ **التقرير السلبي(المعاكس):** يحتوي هذا التقرير على رأي المراجع بأن القوائم المالية لا تعرض حقيقة الوضع المالي للمنشأة ونتائج أعمال المنشأة، مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عنها ويشير التقرير إلى إصدار فقرة قبل فقرة الرأي تحتوي على الأسباب المقترنة بالقوائم المالية،[6]وحتى يبدي المراجع هذا الرأي يجب أن يكون قد أنجز أعماله على أتم وجه وأنهى عملية التحقق ووصل إلى قناعة تامة، بأن إعداد وعرض القوائم المالية لا يتفق مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عنها، أي أنه تأكد من أن القوائم المالية مضللة والتحريف كان جوهري.[7]

---

[1]مفيدة عبد اللاوي، **المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 01/10**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد 02، 2013، ص200.

[2]أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**،208.

[3]حمدان، علام محمد مرسي، **مرجع سبق ذكره**، ص418.

[4]حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

[5]أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص653.

[6] **المرجع نفسه**، ص512.

[7]رزق ابو زيد الشحنة، **مرجع سبق ذكره**، ص251.

▪ **تقرير عدم إبداء الرأي(الإمتناع عن إبداء الرأي)**:يعتبر من أخطر أنواع الرأي للمراجع بسبب تكاثرت الموضوعات المتنأوبة التي لها أثر على دلالة القوائم المالية،[1]يشير الإمتناع عن إبداء الرأي توصل المراجع إلى عدم قدرته تكوين رأي فني عن مصداقية وعدالة القوائم المالية محل المراجعة،[2]بناء على ظروف عدة:[3]

- وجود قيود على عملية المراجعة حيت لا يتمكن من تأسيس رأيه حول عدالة القوائم المالية.
- وجود أحداث مستقبلية غير مؤكدة تكون بالجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأيه تؤثر على القوائم المالية مثل دعأوى قضائية مرفوعة ضد المنشأة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة ما، أو قضية منع مال الشركة يطالبون بدفع تعويضات.
- عند قيام زميل آخر للمراجع الرئيس بمراجعة بعض القوائم المالية في هذه الحالة يمتنع عن إبداء رأيه.
- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع إلى ضيق نطاق الفحص الذي يجريه أو وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سوف يبدي رأيه فيها.
- يجب أن يكون المراجع مستقلا ذهنيا وذاتيا ولا يقع في أي تأثير من إدارة المنشأة كما نصت عليه معايير المراجعة، لابد أن يكون المراجع مستقلا إستقلالا تاما فإذا شعر بأن إستقلاله إنتقص مهما كان السبب فما عليه سوى الإمتناع عن إبداء الرأي.

إن المعايير هي التي تحدد الحالة التي يمكن للمراجع أن يصدر نوع رأيه والإسترشاد بها فيما يلي: مدى قدرة المراجع في جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والمقنعة، مدى الإلتزام في الثبات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عنها، مدى ثبات في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية والتقديرات عن الأحداث المستقبلية، مدى كفاية الإفصاح عن الوقائع الجوهرية.

ففي ظل المعايير والتقدير الشخصي للمراجع والأهمية النسبية يمكن الربط بين معايير وأنواع الرأي الذي يبديه المراجع في الجدول الآتي:[4]

---

[1]محمد أحمد رمضان، **مرجع سبق ذكره**، ص341.

[2]احمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص489.

[3]مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي**، ط3، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر، 2011، ص 51.

[4]عماد سعيد الزمر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص220-222 (بتصرف).

الجدول رقم (03-01): العلاقة بين نوع التقرير ومعايير شروط صدوره

نوع التقرير	معايير وشروط صدوره
تقرير نظيف	يصدر المراجع هذا النوع من التقرير في الحالات الآتية: تمكن المراجع من أداء إجراءات المراجعة وفقا للمعايير المتعارف عليها. تمكنه من الحصول على أدلة كافية ومقنعة لتأكيد صحة بنود القوائم المالية، عدم وجود قيود على نطاق فحصه وأنه تمكن من تطبيق كافة إجراءات المراجعة. توصل إلى أن القوائم المالية أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عنها. ثبات تطبيق المبادئ في الفترات المالية الحالية كان متبع في نفس الفترات السابقة. كفاية الافصاح الوارد في القوائم المالية.
تقرير متحفظ (مقيد بتحفظات)	يصدر المراجع هذا النوع من التقارير في الحالات الآتية: إذا تمكن من أداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المتعارف عنها الا أنه وجد بعض الأمور تتطلب منه تحفظات هي: لم يحصل المراجع على أدلة إثبات بالقدر الكافي لوجود قيود على نطاق الفحص سببها ضعف نظام الرقابة الداخلية، عدم تمكنه من تطبيق اجراءات المراجعة الهامة، مثل عدم تمكنه من الحصول على ردود إرسالات للمدينين أو عدم حصوله على كشوف الأجور، حيث يكون لها تأثير على دلائل القوائم المالية حسب الأهمية النسبية؛ عدم تطبيق أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عنها في إعداد القوائم المالية له تأثير جسيم وجوهري. الخروج عن الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عنها ينتج عنه تأثير جوهري، أما إذا كان غير جوهري يكتفي بالإشارة إليه في الفقرة الإيضاحية دون التحفظ عن ذلك؛ التغير في المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عنها إلى طرق غير متعارف عنها فإذا التأثير التغير ولو أنه غير جسيم وليس جوهري على القوائم المالية فيصدر رأيا متحفظ؛ عدم كفاية الإفصاح الوارد في القوائم المالية في بند أو آخر حيث يكون إغفال الإفصاح عنه تأثير جوهري على فهم المستخدم ودلالة القوائم المالية فيصدر رأيا متحفظا.

التقرير العكسي أو المعارض	يصدر هذا النوع من التقرير في الحالات الآتية: التمكن من القيام اجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير الأداء المتعارف عنها وتمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة التي تؤكد عدم صحة معظم البنود أو جلها فيصدر المراجع تقرير عكسي في الحالات الآتية: تأثير جوهري على القوائم المالية بسب مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يجعلها مضللة. عدم الثبات والتغير في المبادئ والطرق المحاسبية يكون لها تأثير جوهري على دلائل القوائم المالية يجعلها مضللة. عدم كفاية الإفصاح الوارد بالقوائم المالية بشكل جوهري يجعلها مضللة.
التقرير بالامتناع عن إبداء الرأي	يصدر المراجع هذا النوع من التقرير في الحالات الآتية: عدم مقدرته في أداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها نتيجة عدم الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة تثبت صحة القوائم المالية وتؤكد عدم صحة القوائم المالية بسبب وجود قيود نطاق الفحص يؤثر جوهريا على القوائم المالية لذلك يمتنع عن إبداء الرأي. صعوبة تقدير المراجع الأمور والتأكد من صحتها يؤثر جوهريا على القوائم المالية والذي يتطلب تعديلات جوهرية في القوائم المالية فإنه يمتنع عن إبداء الرأي. عدم وجود استقلال تام للمراجع.

المصدر: عماد سعيد الزمر، كامل السيد عشماوي، عزة أحمد بركات، مايسة مصطفى عبد الحميد، إيمان عباس حلمي، مراد السيد صبره، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص220-222 (بتصرف).

فمن خلال الجدول السابق يتضح للباحث أن يصدر المراجع أنواع التقارير في إتباع إجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير الأداء المتعارف عنها، كما أنه يصدر نوع الرأي مبنيا عن الأدلة التي تم الحصول عليها وتكون كافية ومقنعة لإستناد عليها في التعبير عن رأيه سواء كان نوع التقرير نظيفا، أو مقيدا، أو عكسيا، أما في حالة عدم تمكنه من القيام بإتباع إجراءات المراجعة وفقا المعايير نتيجة وجود قيود لا تسمح له بأداء مهامه وعدم التمتع بالإستقلال وصعوبة تقديره للأمور، فإنه يصدر تقرير بالإمتناع عن إبداء الرأي.

حيث يجدر الإشارة إلى هناك مجموعة من الإرشادات والقواعد الواجب إتباعها من قبل المراجع عند ذكر تحفظات في تقريره هي:[1]

[1] عماد سعيد الزمر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص224.

- يجب أن تختار الألفاظ لتعبير عن لتحفظ لكي يكون واضح وسهل الفهم لأي شخص.
- مراعاة مبدأ الأهمية النسبية عند ذكر التحفظ، فلا يذكر التحفظ عن المبالغ الضئيلة في القوائم المالية.
- يقدر المراجع مقتضيات العمليات والظروف المحيطة بالمنشأة، كما يجب بذل جهده في تفادي أي وثيقة غير لائقة وإبراز مستند عام في الظروف الخاصة للمنشأة.
- قد يحصل المراجع على شهادات من المسؤولين تزامنا مع جمع إجراءات أخرى تثبت صحة ما ورد بهذه الشهادات فلا داعي لذكرها في تقريره، أما إذا أثبت عكس ذلك يذكر في تقريره تحفظ صريح.
- عندما يجد المراجع أن المنشأة تخالف القواعد المحاسبية في معالجة بعض البنود مالم تشوه حقائق القوائم المالية فلا يخالفها وإنما يذكر تحفظا بشأنها في تقريره.
- يمكن للمراجع الإستغناء عن التحفظات في تقريره بتقديم شرح واف عن البنود المختصة ضمن القوائم المالية لتفادي كثرة التحفظات التي تؤدي ربما إلى التشكيك بصحة القوائم المالية.
- يجب على المراجع أن يذكر التحفظات ضمن فقرة مستقلة، توضيح الآثار الأساسية للتحفظ بصورة مالية أو كمية على القوائم المالية وتحديدها أثرها على أساس معقول.

بالإضافة إلى أمثلة عن بعض التحفظات مثل ما يلي:

- عدم قيام إدارة المنشأة ورفضها الأخذ في الحسبان رأي المراجع في بخصوص بعض البنود.
- عدم موافقة إدارة المنشأة على المعالجة المحاسبية بشأن بعض البنود التي إقترحها المراجع.
- قيام المنشأة بتغيير بعض الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لا يتماشى أساسا مع طبيعة نشاطها.
- وجود ضعف في نظام الرقابة يعجز المراجع من إجراء مراجعة بديلة للتحقق من صحة العناصر.
- فرض قيود على المراجع من قبل إدارة المنشأة حول نطاق المراجعة وعمله كالإطلاع على كشوفات الأجور وحضور الجرد أو منع إرسال مصادقات خارجية.

5. الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة

إن تقرير المراجعة هو المنتج النهائي لعملية المراجعة، والذي يعبر عن حكم المراجع على جودة محتوى البيانات المالية المنشورة من أجل خلق اليقين لمستخدمي البيانات المالية وأصحاب المصلحة بشكل رئيسي، فالفهم الكامل لمعنى التقرير من قبل الأشخاص المعنيين بالتقرير له أهمية حيوية؛ لأنه يتضمن معلومات المراد تمريرها إلى المستفيدين منها، فمن الطبيعي محاولة الحصول على ميزات معلومات مفيدة لإتخاذ القرار[1]، لذلك يستخدم عدد من الأطراف التقارير المالية كعنصر أساسي في قراراتهم التجارية المستمرة حيث أن أكثر المستخدمين الشائعين لهذه التقارير هم:[2]

[1]Akram Niktaba, Azimaslani, **The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report**, *international journal of accounting research, vol. 2, no. 6, 2015, publisher: zarsmi, uae, and regent business school, south africa, p62.*

[2]مجلة المثابر، ما هي التقارير المالية، **تعلم كيفية إعداد التقارير المالية**، متاح على https://www.motaber.com تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023/01/05، على الساعة14:00 زوالا.

أ. **المساهمون (الشركاء):** بإعتبار الشركة مجموعة من المساهمين فهم يريدون مراجعة التقارير المالية من أجل تقييم قدرة الشركة على تحقيق الأرباح، والتدفقات النقدية، التي يمكنهم الحصول على حصص منها، كما يمكن للتغييرات في العوامل التي تؤثر عليها أن تغير قراراهم الإستثمارية لمواصلة الإحتفاظ بأسهم الشركة، فلذاك يحتاج الشركاء إلى تقارير مالية من أجل تحديد حجم الأرباح التي يجب عليهم الإبلاغ عنها بشأن إقراراتهم الضريبية الشخصية، فضلا عن قدرتها على إنشاء التدفقات النقدية التي سيتم توزيعها، كما يتعين عليهم دفع ضرائب الدخل على حصتهم من أرباح الشراكة.

ب. **الإدارة:** إنها الأكثر قراءة للتقارير المالية منهم مديرو الأعمال، لأنهم يحتاجون إلى المعلومات لإجراء تعديلات مستمرة على العمليات والشؤون المالية للشركة لكون هذه التعديلات ضرورية للحفاظ على قدرة الشركة على المنافسة وضمان إستمرارها في تحقيق أرباح وتدفقات نقدية كافية لإبقاء ثقة أصحابها.

ت. **المقرضون والدائنون:** يطلب المقرضون عادة التقارير لمعرفة ما إذا كان المقترض لا يزال في وضع مالي كافي لسداد ديونه إذا لم يكن الأمر كذلك، يستخدم المقرضون التقارير المالية للتقرير ما إذا كان ينبغي طلب القرض، ويمكن كذلك إستخدام هذه المعلومات لتقرير ما إذا كان سيتم إقراض أموال إضافية للمقترضين، ويستخدم الدائنون التقارير المالية لتحديد ما إذا كان سيتم منح الائتمان للعميل، أو تعديل المبلغ الممنوح بالفعل وهذا مهم بشكل خاص للدائنين عندما تغير الظروف الإقتصادية والمالية لعملائهم.

ث. **العملاء:** عندما يقوم العملاء بعمليات شراء كبيرة، فإنهم يريدون الإطلاع على التقارير المالية للبائع على أساس أنهم بحاجة إلى الشراء من شركة مستقرة وهذا مهم عند الحصول على أنظمة معقد، وهذا أقل قلقا عند إجراء عمليات شراء للسلع الأساسية.

ج. **الموظفين والنقابات العمالية:** يتم إصدار التقارير المالية في المنظمة للإطلاع عليها ومعرفة مدى قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح، والحكم على إستمرارها من أجل الإطمئنان وتحقق الأمن الوظيفي، ويمكن إستخدام هذه التقارير ضمن الدفاع عن حقوقهم، وتحسين ظروف عملهم أو قد يرغب الإتحاد الذي يمثلهم في الإطلاع على التقارير من أجل الدخول في تفاوض مع الإدارة على زيادة الأجور[1]

ح. **المنظمين:** يتلقى المنظمون تقارير في بعض الحالات عندما تقوم لجنة الأوراق المالية والبورصات بمراجعة التقارير السنوية أو الفصلية الصادرة عن شركة ما، ويتم إستخدام التقارير للتأكد من أن الأعمال المقدمة تقوم بالإبلاغ عن معلوماتها المالية وفقًا للقواعد الموضوعة من قبل الجهة التنظيمية.

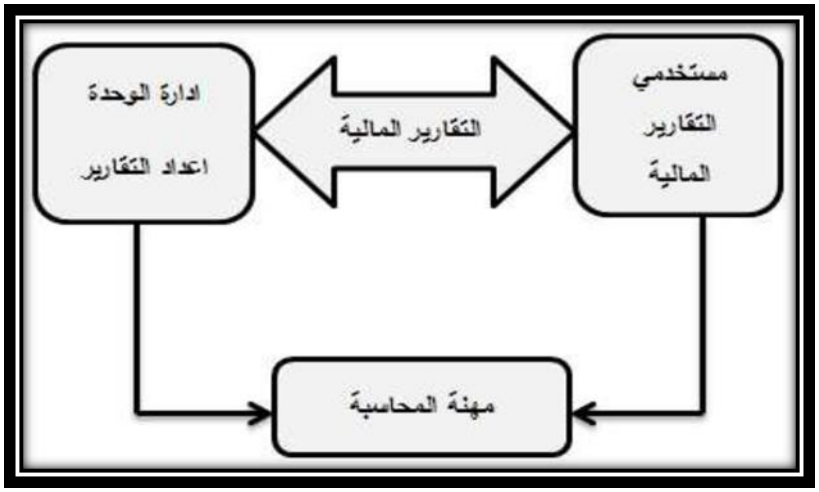
خ. **المؤسسات التمويلية وهيئات سوق المال:** يعتبر تقرير المراجع مهم جدا لدي المؤسسات التمويلية والإستثمارية بإعتبارها تعتمد على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية في إتخاذ القرارات في منح الإئتمان وتشكيل المحافظ المالية، وكذلك بالنسبة للهيئة سوق المال؛ لكونها تلعب دور هام في الإشراف

[1] نوال صبايحي، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(ias/ifrs) وأثره على جودة المعلومة**، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص72.

عن الأوراق المالية لذلك تستخدمه، ولأن الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بحكم القانون بتقديم صورة شفافة عن قوائمها وتقرير مراجه الحسابات لدى الهيئة.[1]

وهذه الأطراف تؤثر وتتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية في البيئة المحاسبية والمحددة بالشكل الآتي:[2]

الشكل رقم (03-04): الاطراف التي تؤثر وتتأثر بوظيفة إعداد التقارير المالية



المصدر: محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص41.

الفرع الرابع: قواعد وقيود تقارير المراجعة

1. قواعد إعداد تقارير المراجعة

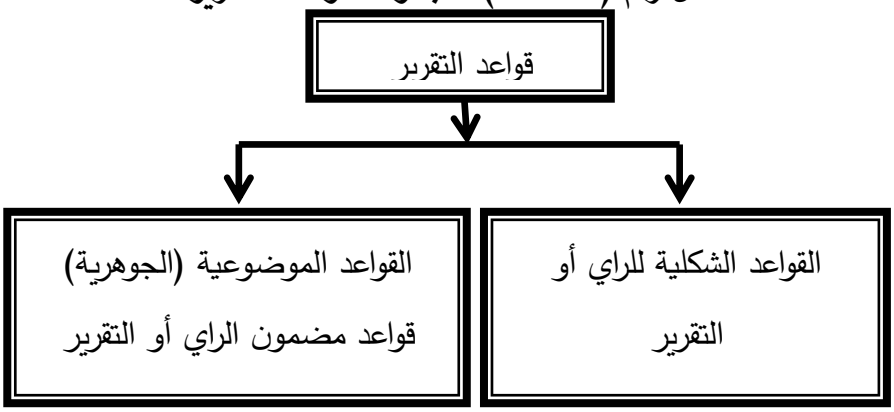
لإعداد تقارير المراجعة وتحقيق عناصر الكفاءة والفاعلية بالشكل اللازم يتطلب مجموعة من الإجراءات العملية والقواعد التنفيذية التي تتفق مع معايير ترتكز عليها، حيث تشتمل القواعد على الجوانب الشكلية والموضوعية لإعداد الرأي إعتبارا من تحديد مدى الإلتزام باللوائح والقوانين،[3]والشكل التالي يوضح مجموعتي قواعد التقرير:

[1]حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[2]محمد حامد مجيد السامرائي، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص41.

[3]محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص305.

الشكل رقم (03-05): مجموعة قواعد التقارير



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص306.

وتتضمن المجموعة الأولى المتعلقة بالقواعد الشكلية والتي تضم محتويات الرأي وتقرير المراجعة ما يلي:[1]

أ. القاعدة الأولى إستخدام الأوراق الرسمية لمكتب المراجعة: ضرورة قيام المراجع بتحرير رأيه المهني على أوراق رسمية تتضمن بيانات خاصة بمكتبه أو بالمؤسسة التي قامت بعملية المراجعة.

ب. القاعدة الثانية عنوان الرأي أو التقرير: يجب أن يختار للرأي أو التقرير عنوان محدد وفق طبيعة ما قام به للمراجع من عمليات المراجعة، كما يجب أن يراعي المرجع القواعد التالية:[2]

- لابد أن يذكر إسم الجهة أو الهيئة التي قام بمراجعتها والتي لها علاقة مباشرة بنتائج المراجعة.
- عدم الخلل بنتائج من خلال الدقة والوضوح والإيجاز.
- إستخدام المصطلحات المتعارف عنها في مجال المراجعة.
- تفادي التكرار والحشو الزائد في الكلمات التي لا مبرر لها.
- عدم البوح بأسرار تتعلق بالمنشأة.
- تفادي ذكر مناصب أسماء الشخصية للمسؤولين وكذلك مراكزهم الإدارية.

ت. القاعدة الثالثة توقيع الرأي أو التقرير: يجب أن يوقع المراجع التقرير وله كامل الحق في التوقيع كونه مرخص له بمزاولة المهنة، ومسجل بجدول المحاسبين القانونيين، ولا يجوز أن يوقعه أحد بالنيابة عنه إلا في حالة تكليف وتوكيل خاص من المراجع الرئيسي لمراجع مقيد بالجدول، كذلك لا يذكر إنتسابه لأي هيئة أو جمعية مهنية وعضويته سواء كانت الهيئة محلية أو أجنبية عند توقيعه للرأي أو التقرير.[3]

---

[1] **المرجع نفسه**، ص ص306-308.

[2] **المرجع نفسه**، ص361.

[3] محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص361.

ث. القاعدة الرابعة تاريخ الرأي أو التقرير: يجب أن يوضح المراجع رأيه أو تقريره عن الفترة الزمنية التي تغطيها عملية المراجعة، كما جرت الأعراف أنها تمثل السنة المالية التي تولى المراجع فحص حساباتها الختامية وميزانيتها خلال تاريخ معين، كما يبن تاريخ إنتهاء إجراءات المراجعة ويعتبر مسؤولا عن أحداث الفترة اللاحقة التي تمتد بعد إعداد الميزانية، تحتوي المعايير على كل ما يتعلق بالقواعد التي ينبغي مراعاتها عند إعداد تقرير الوسيلة المثلى لتبليغ نتائج المراجعة، فتتضمن القواعد الشكلية ما يلي:[1]

الكتابة على ورق رسمي، وضع عنوان وصفي يعبر عن نتيجة الرأي أو التقرير، صحة التوجيه للجهة الخاضعة للتدقيق، تحديد تاريخ الرأي أو التقرير، توقيع الشخص أو المنشأة المسؤولة عن الرأي أو التقرير، إستخدام علامات الترقيم والوقف المناسبة، قائمة بالمحتويات إذا كان التقرير يحتوي على موضوعات عدة.

المجموعة الثانية تتعلق بالقواعد الموضوعية التي يحتويها الرأي وتقرير المرجع وتشمل ما يلي:[2]

ج. القاعدة الأولى القيود المفروضة على المراجع: تتطلب أن يتضمن رأي المراجع عن أية تحديد تأثير القيود فرضت عليه وعن نوعية العمل الذي قام به، سواء من نفسه أو من قبل إدارة المنشأة أو عن القيود التي فرضت عليه الظروف عن كافة مختلف الأمور المتعلقة بالمراجعة المالية أو مراجعة الكفاءة والفاعلية على حد سواء، وتتمثل القيود التي يفرضها المراجع على نفسه في ما يلي:[3]

- **الفترة الزمنية لعملية المراجعة:** تتضمن مهنة المراجعة قيام المراجع بنوعين من المراجعة حالة المراجعة المالية المتعلقة بالميزانية، وقائمة الدخل، وذلك خلال فترة زمنية معينة، مراجعة الكفاءة والفاعلية التي يختار لها المراجع تاريخ محدد للفحص لبرنامج معين أو وظيفة ما مع ضرورة إختياره للفترة المناسبة إختياره المكان الذي سوف يركز عليه المراجع عند قيام المراجع بفحص أنشطة عمليات المنشأة وفروعها تتعدد مواقع الفحص له، لذلك يجب أن يختار المركز الرئيسي الهام في كافة حالات المراجعة المالية أو مراجعة الكفاءة والفاعلية، كما يجب أن يحدد أسباب إختياره المكان دون الآخر وفق هدف، اختياره الموضوع الذي سوف يقوم بمراجعته، يحق للمراجع إختيار الموضوع الذي سيتولى فحصه للمراجعة المالية أو مراجعة الكفاءة والفاعلية على حد سواء وتوضيحه أسباب تركيزه على هذا الموضوع.

ح. القاعدة الثانية قيود يفرضها العميل محل الفحص: عدم تجاوب وتعاون العميل محل الفحص يحرم المراجع من حق الإطلاع عن بيانات أو معلومات وإيضاحات هامة تتعلق بسجلات ودفاتر يطلبها أثناء من العميل عملية الفحص فيمتنع الأخير من تقديمه له، لذلك يجب عليه تقديم تقرير يتضمن عدم قدرته

---

[1] الممارسة العملية للمراجعة الداخلية في الاجهزة الحكومية، المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء،2008، ص103-105متاح على www.gab.gov.sa/scfpa اطلع عليه 22/04/2021على الساعة 14:30زوالا.

[2] محمد السيد السرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص ص309- 318.

[3] **المرجع نفسه**، ص365.

في الحصول على كافة مختلف المعلومات وأن الإدارة لا تتعأون معه فيما يخص بعض الأمور منها عدم التحقق من بعض أرصدة العملاء أو عدم السماح له بمعاينة حسابات المدينين وغيرها من الأمور.

خ. القاعدة الثالثة قيود تفرضها ظروف معينة: لا يتمكن المراجع في بعض الأحيان من أداء مهامه نتيجة لوجود ظروف تخرج عن نطاق سيطرته فتعيق أداءه إجراء معين لإنجاز مهامه.

د. القاعدة الرابعة تحديد موضوع الرأي أو التقرير: عند قيام المراجع بعملية المراجعة الشاملة التي تتضمن خاصة المراجعة المالية منها لفحوصات وإجراءات قام بها فيجب عليه تحديد في تقريره الحد الأدنى منها، كما يجب عليه كذلك تحديد بداية ونهاية الفترة التي تغطيها حسابات الميزانية التي خضعت لعملية المراجعة، وعرضها ضمن أوراق رسمية له وتدوين إسم الحساب، أما بخصوص مراجعة الفاعلية والكفاءة يجب عليه مراعاة الأهداف المطلوبة.

ذ. القاعدة الخامسة الوقت المناسب لإصدار الرأي أو التقرير: وفقا ما تقتضي به معايير وقواعد المهنة وإرتباط المراجع بعقد تكليف بمهنة المراجعة يجب عليه تقديم تقرير في الوقت المناسب وإلى الشخص المناسب، أما في الحالات الأخرى يتعين عليه تحديد الطرف الموجه له التقرير والإشارة إلى كيفية الإستفادة منه من خلال توصيات المقدمة.

ر. القاعدة السادسة إبداء رأي حول اي مخالفات للنظم واللوائح: يجب على المراجع إبلاغ الجهات المعنية بعملية المراجعة بأي تجاوزات نظامية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ومخالفة اللوائح والقوانين، وعليه أن يقيم مدى تأثيرها على مهام مراجعة وكذلك على أداء المنشأة، وهل يقتضي تحفظات أم لا، أما إذا كانت تتعلق بمراجعة الفاعلية والكفاءة فعلية إصدار تقرير يتضمن حجم المخالفات التي إكتشفها.

ز. القاعدة السابعة إبداء رأي حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع تقديم تقرير حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في إطار حدود ونطاق إجراءات المراجعة، أو يطلب منه أحيانا دراسة الثغرات الموجودة في النظام من قبل جهات تحقيق قانوني تكون من طرف إدارة المنشأة بناء على عقد خاص بتحديد نقاط القوة والضعف خاصة الجوهرية منها وتقديم التوصيات لعلاج الثغرات.

س. القاعدة الثامنة متطلبات اللغوية في الرأي أو التقرير: يجب على المراجع مراعاة المتطلبات اللغوية اللازمة في صياغة وإعداد التقرير والتعبير عن الرأي.

ش. القاعدة التاسعة المتعلقة بالمراجعة المالية: يجب على المراجع مراعاة القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها التي تنص عن إبداء الرأي بأن القوائم المالية تتوافق وتطابق معها ومراعاة الظروف المحيطة برأيه المتمثلة في الظروف التي لا يتحفظ في الرأي عن القوائم المالية، الظروف التي يستدعي إصدار رأي مهني معارض، الظروف التي تتدعي الإمتناع عن إبداء الرأي.[1]

[1] محمد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص374.

- **البيانات والإيضاحات التي تحتويها الرأي حول التقارير المالية:** بإعتبار أن البيانات والإيضاحات جزء مكمل للقوائم المالية يحب على المراجع الإشارة للقواعد والسياسات والأسس وإجراءات المحاسبة في تقييم عناصر عند إعداد وعرض القوائم المالية التي إختارتها الجهة الخاضعة للمراجعة وتشمل هذه البيانات والإيضاحات على ما يلي: سبب إختيار قواعد محاسبية دون غيرها، مخالفة أي مبادئ محاسبية مرتبطة بالقوائم المالية، تحديد طريقة الإهلاك المتبعة، وتتضمن قواعد مضمون الرأي التقرير مايلي:

شرح أية قيود فرضت على أثناء سير المهمة، تحديد الموضوعات التي تناولتها الدراسة، إصدار الرأي أو التقرير للأشخاص المناسبين وفي الوقت المناسب، كتابة الرأي أو التقرير بإيجاز ووضوح، مع مراعاة كفاءة المستفيد منه، تضمين وجهة نظر المسئولين حول النتائج، التركيز على لتوجيه البناء، وكتابة التقرير بصورة متوازنة، تضمين الإقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير.

2. أساليب كتابة تقارير المراجعة

إن التقرير الجيد يمكن القارئ من فهم رسالة الكاتب بسهولة وبأسرع ما يمكن، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يجب أن يميز الكاتب بين عملية تجميع المعلومات وبين صياغتها في شكل تقارير، وتعتبر عملية جمع البيانات عملية إستقرائية تماما مثلما يفعل العالم، إذ يبدأ المراجع بفرضية، ثم يجمع البيانات التي تؤيد فرضيته تلك أو تنفيها، وهو يحاول دائما تعديل هذه الفرضية لتتلاءم مع البيانات كلما تقدمت به المراجعة، ولا يستطيع المراجع أن يتأكد من النتائج إلا إذا تم تجميع البيانات كلها أو معظمها، كما لا يمكن أن يبدأ عملية المراجعة دون وجود بعض الأفكار عما يتوقع وجودها، ومرحلة تجميع البيانات أثناء مهمة المراجعة هي في الواقع بحث عن الحقائق التي تثبت فرضيتها.

أ. **الأسلوب الإستقرائي:** تعكس التقارير في أحيان كثيرة الترتيب الإستقرائي المستخدم في تجميع المعلومات، وهذا الترتيب يعيق عملية الإتصال، لأن الكاتب وحده هو الذي يفهم توجه الحقائق، أما القارئ فيظل غير متأكد من المعلومات التي تؤيدها الحقائق والأدلة، ولا يستطيع أن يقيم أهمية لأي بند وعليه أن يسترجع مجموعة الحقائق حتى يصل إلى الإستنتاج، وخاصة إذا كانت المادة معقدة.

ب. **الأسلوب الإستنتاجي:** يساعد الأسلوب الإستنتاجي على إنسجام القارئ مع التقرير، حيث تنساب الحقائق المعززة في ثنايا التقرير.

3. قيود تقارير المراجعة

تعد التقارير المالية التي يعدها المحاسبون، أداة مهمة في التعرف على ما يدور داخل المنشأة لذا تعتبر مصدر أساسي لتوصيل المعلومات للمستفيدين منها، والإعتماد عليها في التنبؤ بالمؤشرات الإقتصادية المستقبلية، ولذا فإن الأمر لم يعد يقتصر بالنسبة لمعديها على تقديم التقارير في الوقت

الملائم، وتفسر نتائجها، وانما أصبح الأمر يقتصر كذلك على المراجع في تأكيد دقة العمليات والتقدير الملائم للعمليات المستقبلية إلا أنه يواجه بعض القيود أثناء عملية تنفيذ المراجعة تتمثل في:[1]

أ. تحديد نطاق المراجعة من قبل المسؤولين: تتولد مخاوف عديدة أثناء إجراء عملية المراجعة، لذلك يجب أن يتمتع المراجع بكافة الحقوق في الحصول على أي نوع من البيانات، التي يمكن أن تساعده في الحصول على أدلة تدقيق لإظهار رأيه، فمن الناحية العملية قد تبذل الإدارة قصارى جهدها المراجعين من الحصول على بعض المعلومات المعقولة، قد تمنع هذه الصعوبات المراجعين من تقديم أفضل جودة لتقييم المراجعة.

ب. قيود الوقت بالنسبة للمراجع: أثناء أداء عملية المراجعة يواجه المراجع عادة قيود زمنية لا تمنحه الوقت الكافي لإكمال إختبارات المراجعة كما يجب.

ت. استقلالية المراجع: تتطلب مدونة المعايير أن يظل المراجعين متحررين من عملائهم، وهذا للتأكد من أنهم لا يفقدون الموضوعية عند إتمام مهامهم وكذلك عند بدء تقييم المراجعة.

ث. معرفة المخاطر التي قد لا يحددها المراجع: تتوقع معايير المراجعة، أن يكون لدى المراجع خطة مراجعة خاصة بالإضافة إلى تقييم المخاطر للتأكد من دعم ميزة المراجعة، والإعتراف بفرص المراجعة وتقليلها ربما لا يمكن رؤية كل الأشياء للحد من جميع أنواع مخاطر التحريف الجوهري من عمليات المراجعة المالية.

ج. زيادة قدرة وكفاءة المراجع: لإجراء عملية المراجعة لشركة ما، يحتاج الشخص الذي يقوم بالمهمة إلى الحصول على شهادة تأهيل، ولكن بسبب المنافسة وحجم العمل قد تواجه بعض الصعوبات لذلك لابد أن يكون كفء وقادرا على مواجهتها.

[1] مجلة المثابر، **أنواع تقارير المراجعة، مرجع سبق ذكره**، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2013/05/09على الساعة 19:20مساءا.

المطلب الثاني: مكونات محتوى تقارير المراجعة الخارجية

إن نشأة وتطور المراجعة قد إرتبط بنشأة وتطور المحاسبة، فقد كان للمنظمات المهنية أثر كبير في تطور مهنة المراجعة وإرساء قواعد المراجعة على أسس علمية، كما كان أيضا لتقرير المراجعة فقد شهد تطورا من حيث صياغته ومحتوياته، لذلك لا تختلف تقارير المراجعة عن القوائم المالية المعدة بناء على إطار التقرير المالي من حيث مكوناته ومحتوياته.

الفرع الأول: مراحل تطور محتوى تقارير المراجعة الخارجية

نظرا لأهمية تقرير المراجعة، فقد أولت العديد من المنظمات المهنية عبر فترات مختلفة من الزمن إهتمام خاص بتقرير المراجع، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات وإجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير، والتي تتعلق بشكل التقرير ومحتواه كانت نتيجة إستجابة لنداء المستثمرين وغيرهم لسد فحوة المعلومات المراد الحصول عليها عن مراجعة القوائم المالية التي عرفت إتساعا بسبب زيادة حجم وتعقد القوائم المالية، فلم يعد تقرير المراجع ذو نمط متماثل أصبح يقدم لقارئه فهما لعملية المراجعة، وبيانا لما يواجه المراجع من صعوبات عند تنفيذ عملية المراجعة، ومناطق الخطر في القوائم المالية، والمناطق غير الموضوعية والتي خضعت لتقديرات الإدارة ووجهة نظرها،[1] فالحاجة لتغيير شكل ومحتوى التقرير تهدف إلى زيادة الثقة في القوائم المالية للشركة من خلال عملية المراجعة والتأكيد من طرف ثالث محايد" المراجع الخارجي"، تسهيل إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية، وهما جوهر حاجة مستخدمي القوائم المالية من تقرير المراجعة.[2]

فقد شهد تقرير مراجع الحسابات تطورات مختلفة نتيجة لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة، فقد سعت الهيئات لوضع نموذج يحظى قبولا عاما يهدف لتعزيز قيمة التقرير، والذي مر بعدة مراحل تجسدت في طرق في تقسيم تقرير المراجع إلى جزء يتناول بيان نطاق العمل الذي يقوم به المراجع، ومدى إجراء الفحص، وجزء ثاني يتضمن الرأي الفني المحايد.

أما في بداية مزاولة المهنة كان تقرير المراجع يعبر عن كلمات بسيطة موجزة لا تعبر عن رأي المراجع بوضوح، فقد ظهر تقرير مراقب الحسابات في الشركات الأمريكية عام 1888 بالشكل

---

[1] أحمد عبد القادر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص، 757-759.

[2] **المرجع نفسه**، ص. ص787-788.

الآتي:(روجع ووجد سليما)، ثم ظهرت عدة أشكال للتقرير تحتوي على كلمات توضع بطريقة ما وتعتبر مناسبة للمراجع لذلك لم تحظى بالقبول العام من قبل أعضاء المهنة، عبر مراحل الآتية:[1]

1. في سنة 1906: تعتبر هذه الفترة كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني، أو شهادة عن القوائم المالية، حيث كان على القارئ بأن يستنتج أن القوائم المالية قد حازت على القبول التام من المراجع حيث أنه قام بعملية المراجعة وأعد تقريره، وأن التقرير يأخذ الشكل التالي:(تنفيذا لطلبكم قمنا بإجراء المراجعة لدفاتركم وحساباتكم عن السنة المنتهية في ... وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات والآتي بيان وشرح لها....)

2. أما في عام 1918: فشهدت الفترة بداية أولى لتنميط تقرير المراجع، ولكنها لم تلقى قبولا عاما وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، مذكرة تتضمن نموذج لتقرير مراجع الحسابات في الشكل الآتي:(قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بالشركة....عن الفترة من... إلى... وأننا نشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر – الموضحة أعلاه– قد إعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع... وفي رأينا انها تمثل المركز المالي للمؤسسة في .../... ونتائج العمليات عن هذه الفترة)، وإستمر هذا الحال حتى عام سنة 1929 أخذ التقرير نموذجا مغايرا لا يتضمن أي إضافات على السابق إلا أنه يركز على مسؤولية المراجع فيما يهص شهادته عن القوائم المالية، وبع ذلك شهدت المهنة تطورا أدى بمحأولات لتطوير شكل ومحتوى التقرير وجعله يأخذ شكلا يحقق المعايير السابقة ويحظى بالقبول العام.

3. أما في عام 1934: أعد نموج تقريرا نمطيا من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، والذي حظي بالقبول العام، والذي يختلف عن التقرير السابق في حذف لفظ الشهادة من التقرير، وإستخدام لفظ العرض بعدالة، وجعل نطاق عمل المراجع هو فحص القوائم الختامية بدلا من مراجعة الحسابات، والذي أخذ الشكل الآتي:(قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة... في31 ديسمبر..19 وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفى سبيل هذا الغرض أجرينا الإختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية للشركة وبعض الأدلة الإضافية الأخرى، وحصلنا على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة، وقمنا بدراسة عامة للطرق المحاسبية، وحسابات التشغيل (العمليات) والربح عن الفترة، ولم نقم بمراجعة تفصيلية للعمليات، وفى رأينا المبنى على هذا الفحص، الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بوضوح وصدق عن مركز الشركة في...31 ديسمبر..19 وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة، وذلك وفقا للقواعد (المبادئ)المحاسبية المقبولة والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات خلال الفترة محل الفحص.

كما أجرت بعض التعديلات على محتوى التقرير النمطي في سنة 1939، وأخذ الشكل الآتي:(قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة في....وقائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ

[1]محمد سمير الصبيان، عبد الله هلال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص370-376.

وقمنا أيضا لفحص نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية للشركة، دون إجراء مراجعة تفصيلية للعمليات، وقمنا بإجراء إختبارات للسجلات المحاسبية للشركة والعناصر الأخرى وذلك إلى المدى الذي رأيناه، وفى رأينا ان الميزانية العمومية المرفقة، وقائمة الأرباح، والخسائر تعبر بوضوح، وصدق عن مركز الشركة في...وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة المالية، وذلك وفقا (للقواعد) المحاسبية **المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما)** والتي جرت الشركة على **إتباعها بثبات إذا ما تم مقارنتها بتلك التي أطلقت السنة الماضية.**

والملاحظ في هذه الفترة أن النموذج قد شهدت تغيرات في المحتوى فيما يخص بيان نطاق ومدى وطبيعة الفحص، حيث أضيفت مهمة جديدة في فخص نظام الرقابة الداخلية، وتأكيد مسؤولية المراجع في تحديد الاجراءات المتبعة في مجال الفحص، أما فيما يخص رأي المراجع تم إضافة صفة القبول العام أو التعارف على المبادئ المحاسبية، والتي يجب أن تتبع بالثبات ليس خلال فترة الفحص وإنما بالمقارنة مع التي طبقت في السنة الماضية، وإستمرت التعديلات حيث شهدت عام 1941 بعض التعديلات تميز التقرير في هذه الفترة في الإشارة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها بإضافة ان الفحص قد تم وفقا للمعايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) والتي يمكن تطبيقها في مثل هذه الظروف.

ثم بعد ذلك إقتراح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1944 نموذج آخر في حذف نطاق الفحص المتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وإستبدالها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عنها والتي تعبر بضرورة القيام بمثل ها الفحص، وبعد الدراسة المستفيضة من قبل المجمع للمعايير المراجعة والتيقن بأنها تطبق في سائر أنحاء العالم وإتضح أن الإجراءات المتبعة تتغير حسب الظروف فقد أوصى في عام 1947 بإتباع نموذج معدل جديد بالزام المراجع بتطبيق الإجراءات والإختبارات حسب الظروف المحيطة، حيث تم حذف (...العناصر الأخرى) وإستخدام عبارة إجراءات المراجعة الأخرى، والتي تبين إتباع المراجع بمراجعة الحسابات وليس لها علاقة بأي جوانب أخرى، ولم تطرأ بعدها أي إجراءات جوهرية على نموذج تقرير المراجع إلى غاية إصدار المجمع نشرته رقم 32 التي تتضمن وجوب أن يظهر المراجع عدم موافقته على دلائل القوائم المالية في تقرير، وما برر ذلك ثم أصبح بعد ذلك في سنة 1971 أكد المجمع على أهمية إعطاء المراجع القوائم المالية قدر كاف من إهتمام وضرورة إعطاء رأيه في أن القوائم المالية تعتبر كوحدة واحدة، ومدى التعبير عن المركز المالي للشركة وكذلك إبداء رأي عن المعلومات بالقوام المالية، مما يزيد الثقة فيها، وفي سنة 1988 أصدر المجمع المعيار رقم 58 الذي وردت فيه تغيرات مهمة في النموذج النمطي لتقرير المراجع لغرض تحسين الإتصال مع مستخدمي القوائم المالية هي:[1]

- إضافة فقرة افتتاحية تتضمن مسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على القوائم المالية.

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

- الإشارة في فقرة النطاق بأن المراجعة تأكد أن القوائم المالية تعبر عن الواقع وتخلو من الإنحرافات الهامة.
- إضافة موجز لطبيعة ونطاق المراجعة.

ثم الإشارة في فقرة الرأي إلى التزام بالمبادئ المحاسبية، والثبات في الطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى، الإشارة فقط في حالة التغيير.

إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في بعض الحالات التي تأثر على القوائم المالية بالأحداث غير مؤكدة، حيث ظل تقرير المراجع يتكون من فقرتين هما، فقرة المقدمة وفقرة الرأي حتى صدور معيار التدقيق الدولي رقم (13) في يوليو1994 والخاص بتقرير مراجع الحسابات، فقد أصبح التقرير المعياري النظيف، وفقا لهذا المعيار يتكون من ثلاث فقرات رئيسة بعد إضافة فقرة عن نطاق عملية المراجعة، وعليه فقد أصبح التقرير يأخذ الشكل التالي: (**الفقرة التمهيدية:** لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية الشركة... كما هي في31 ديسمبر..19 وبيان الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، إن البيانات المالية هي من مسئولية إدارة الشركة، إن مسئوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية إستنادا على مراجعتنا وأحذ الشكل الآتي:[1]

- **فقرة النطاق:** لقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري عملية المراجعة تشمل فحصاً على أساس إختباري، الأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، كما تشمل المراجعة تقييم للأسس المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة وتقييم العرض العام للبيانات المالية، وفي إعتقادنا أن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً إستندنا إليه في إبداء رأينا عن تلك البيانات.
- **فقرة الرأي:** وفى رأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة...كما هي في 31 ديسمبر...19 ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاما.

إلى حين صدور معيار المراجعة الدولي رقم 700 والساري المفعول إبتداء من 2006 /12/31 " تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام" والذي يتضمن تعديلات وهذه التعديلات تقسيم تقرير مدقق الحسابات إلى أربع فقرات رئيسة، وهي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية المراجع، فقرة الرأي، في حين كان التقرير القديم يتكون من ثلاث فقرات، هما فقرة المقدمة، وفقرة النطاق، وفقرة الرأي، حذف كل من مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع من فقرة المقدمة، وإفراد فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة وفقرة أخرى لمسؤولية المراجع،

[1] أحمد عبد القادر أحمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 772-773.

حيث تضم فقرة مسؤولية المراجع، حسب التعديلات، فقرة النطاق معها من حيث المفهوم، لكنها تتكون من حيث الشكل من فقرتين تشتمل فقرة مسؤولية الإدارة على البيانات المالية، وفق التعديل الجديد لتقرير المراجع بعض المسؤوليات والتي لم يحتويها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي : – مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية بما يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسب الغش أم الخطأ – مسؤولية الإدارة عن إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة – مسؤولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشأة، تشتمل فقرة مسؤولية المراجع، وفق التعديل الجديد لتقرير المراجع، بعض المسؤوليات والتي لم يحتو عليها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي: الإشارة إلى أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية، حذف عبارة "وتتضمن عملية التدقيق فحصاً للأدلة، بناء على أساس إختباري، الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الغش أو بالخطأ، وعند إجراء المراجع لهذه التقييمات للمخاطر، فعلى المراجع الأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد البيانات المالية، والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة، وأيضا إستبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأدائها المالي.

والمعيار رقم 801 الذي يحتوي على عشرة عناصر كل منها يحتوي على بيانات ومعلومات لها أهمية ولا يستقيم التقرير بدون إدراجها جميعا.[1]

وفي الأخير يشير الباحث إلى أن الملاحظ في وجود نموذج نمطي لتقرير المراجع، أتى نتيجة محاولات عديدة والمجهودات التي قامت بها الهيئات المهنية في إيجاد شكل وصيغة محتوى تقرير المراجع يحظى بقبول عام من جميع الأطراف المستخدمين له، وفقا للمعايير المراجعة المتعارف عنها، والذي من شأنه أن يضفي درجة كبيرة من الثقة على القوائم المالية خاصة إذا قامت إدارة الشركة بإعداد قوائمها وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية للوصول لعرض الصادق من خلال الإلتزام بها.

الفرع الثاني: ضوابط توسعة المحتوى الإعلامي لتقارير المراجعة الخارجية

يقصد بالمحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة هو قيمة المعلومات التي يحتويها التقرير تكون لها علاقة بالمؤسسة من وجهة نظر متخذي القرارات بخصوص توظيف أموالهم في المؤسسة، فمقياس المعلومات التي تحويها التقارير توافق مع مقياس التحليل المالي الذي يعبر عن النسب المالية المتعلقة

[1] عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، **مرجع سبق ذكره**، ص455.

بالقوائم المالية، كما يؤثر هذا المحتوى نتيجة قيمة المعلومات إقتصادية المنشورة على مصالح الأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة في توجيه قراراتهم من زأويتين:[1]

- كفاءة السوق المالي من خلال ما تحتويه التقارير المالية من معلومات إقتصادية على مدى شفافية السوق وعدالة في ضمان الحصول على معلومات خاصة بأدوات السوق.
- توجيه القرارات غالبا يكون للمحتوى الإعلامي أهمية في ترشيد قرارات مستخدمي المعلومات الإقتصادية للإستفادة منها في توجيه قراراتهم، حيث كلما إزدادت وكثرت المعلومات التي بحوزة متخذ القرار كلما إنعكس ذلك إيجاباً على قراراته من ناحية الدقة، والتوقيت المناسب، وسلباً على قيمة المعلومات، أو المحتوى الإعلامي للتقرير عند صدوره أو نشره، أما قياس المحتوى الإعلامي للتقرير يقف على مبدأين أساسيين هما:
- تزيد الفائدة المحققة من المعلومات لدى مستخدمي التقرير بزيادة قيمة محتوى التقرير من المعلومات.
- تزيد قيمة المعلومات الواردة في التقرير بمعدل التغير في قيم المالية للبنود التي يحتويها التقرير عبر الفترة الزمنية التي تغطيها تلك التقارير.

فالمحتوى الإعلامي للتقرير تتوقف قيمته على درجة إحتمال حدوث الحدث الإقتصادي الذي يدور حوله التقرير المالي لدى مستخدم هذا التقرير، كلما زادت درجة إحتمال حدوث حدث معين لدى مستخدم التقرير كلما قلت القيمة الإعلامية لهذا التقرير.

وبناء على ما نص به المعيار الدولي 701 والتعديلات التي طرأت على المعيار 700 التي تشمل ضوابط رئيسية للعناصر عن الأمور الهامة للمراجعة وتوسع تقرير المراجع ليشتمل على ما يلي:[2]

✓ الحفاظ على جودة المراجعة، وهذا بعدم الذهاب بتعديل تقرير المراجع إلى أبعد من الكفاءة للمراجع والتأثير على قدرة المراجع في الحصول على أدلة الإثبات.

✓ إحساس مستخدمي التقارير المالية بتوسع القيمة الحقيقية للتقارير من خلال تعزيز قيمة المراجعة لدى مستخدمي التقارير المالية.

✓ زيادة الإعتماد على المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة من خلال التقارير.

✓ توسعة التقارير، لابد أن تزيد من فاعلية العلاقة بين المراجع الخارجي ولجان المراجعة والإدارة بخصوص القوائم المالية.

✓ الهدف من توسعة التقارير زيادة الفهم حول المراجعة وليس مصدر رئيسي للبيانات المتعلقة بالمنشأة.

✓ يحافظ توسع تقرير المراجعة على القدرة من المقارنة بين القطاعات عند قراءة التقارير.

---

[1] حاتم خالد عبد الكريم محمد، **قصور التقارير المالية المنشورة وأثرها في اتخاذ القرارات في المؤسسات المالية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوره في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي،2016، ص ص184-188.

[2] احمد عبد القادر احمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 790-791.

المطلب الثالث: معايير وإجراءات إعداد تقارير المراجعة الخارجية

إن مزاولة مهنة المراجعة وما لها من أثار بليغة في النشاط الإقتصادي ودورها في المجتمعات، لابد وأن تخضع لمقاييس وقواعد تحكم ممارستها وتكون أساس للأحكام المهنية المتفرقة.

الفرع الأول: معايير تقارير المراجعة الخارجي

ما من مهنة إلا ولها قواعد أصول ممارسة المهنة، فمهنة المراجعة الخارجية كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول ممارسة، حيث أصبحت هذه القواعد وأصول الممارسة هي التي تنظم وتحكم المهنة، يمكن الرجوع اليها باتت متعارف عليها دوليا في مهنة المراجعة.

1. معايير إعداد تقارير المراجعة المتعارف عليها

لحكم المراجع حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، لابد من وجود معايير لإستخدمها في الحكم على ملاءمة البيانات المالية عند فحصها، فلذلك قامت الهيئات المشرفة على المهنة بإعداد (10) معايير متعارف عليها مثل الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين عام 1954 أربع معايير لإعداد تقرير المراجعة بمثابة دليل يرشد المراجعين في ممارسة المهنة، وفضلا منها كأداة لقياس مدى قيامه بأداء مهامه خاصة عند تعرضه للمساءلة القانونية تتمثل في:

أ. مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: تشير المبادئ المحاسبية معيار يقاس عليه صدق عرض القوائم المالية وتتكون مبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات الهامة، التي تحدد ممارسة المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما في وقت معين[1]، فهذه المبادئ هي عبارة عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي تواجه المراجع والمحاسب، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معتمدة، والذين يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أن تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية[2]، وأن هذه المبادئ والقواعد لا يعتمد عليها كقواعد طبيعية نشأت نتيجة بديهيات أساسية ومسلمات؛ لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.[3]

لذلك فإن القوائم تعبر بصدق وعدالة عن نتائج أعمال المنشأة خلال فترة مالية معينة، حيث نص المعيار الأول من معيار إعداد تقرير المراجعة ما يلي:" يجب أن ينص على ما إذا كانت القوائم المالية

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **كيف تراجع حسابات منشأة**، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية،2000، ص487.

[2]خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

[3]Saci Djelloul : **Comptabilité D'entreprise et Le Système Economique, L'expérience Algérienne**, opu, alger, 1991, p82.

قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها"، فعدالة التغيرات في المركز المالي ونتائج العمليات تحتاج إلى مقياس يظهر عدالتها، فالمقياس الذي يلقى القبول العام حول ذلك هي المبادئ المحاسبية والذي يعني ضمانا لها، لذلك نصت معايير المراجعة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ما يلي:[1]

- مبادئ المحاسبة التي تم تبنيها وتطبيقها ذات قبول عام.
- مبادئ المحاسبة تعتبر ملاءمة في ظل ظروف الحال.
- تضم القوائم المالية ملاحظات مكملة وتفصح عن الأمور التي تؤثر على إستخدامها وفهمها.
- المعلومات الموجودة في القوائم المالية قد تم تصنيفها وتلخيصها بشكل معقول.
- القوائم المالية تعكس الأحداث والصفقات القائمة بطريقة توفر الوضعية المالية حيزا معقولا.

ب. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى: يتطلب معايير إعداد التقارير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما، حيث نص المعيار على ما يلي: يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة"، ويجب أن يشير المراجع في تقريره عما إذا كانت المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية، وطرق تطبيقها هي نفسها المستخدمة في الفترة السابقة، يتطلب من المراجع توضيح إلى مدى التزام المنشأة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية من فترة إلى أخرى[2]، فإذا حدث تغيير في الطرق والمبادئ المطبقة فلا بد على المراجع من دراسة أسباب هذا التغيير، فإذا اقتنع بها من جهة وإنعكس أثر التغيير على القوائم المالية،[3]ويتم الإشارة الي سبب التغيير في القوائم المالية وما أثر هذا التغيير عليها وكان المراجع مقتنعا به فلا حرج، أما إذا لم يقتنع به يلفت نظر الإدارة إلى العدول عنه وتصحيح آثاره على القوائم فإذا لم يأخذ برأيه، فلا بد أن يقوم بالإشارة إلى ذلك بوضوح في تقريره حيث نص المعيار الأمريكي رقم (58) أنه يتطلب من المراجع ضرورة التحقق من إلتزام الإدارة بالآتي:[4]

- أن المبدأ المحاسبي الذي تم التغيير إليه والأخذ به هو أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- السياسة أو الطريقة المحاسبية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- وجود مبرر إداري مقبول ومناسب بالنسبة لتغيير السياسة أو الطرق المحاسبية المطبقة هذه السنة مقارنة بالسنة الفارطة.
- أن المبدأ المحاسبي الذي تم الأخذ به حديثا والتغيير إليه هو الملائم والمناسب لأحوال وظروف المنشأة، وأنه يتفق مع طبيعة النشاط التي تنتمي إليه.

---

[1]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص194-195.

[2]فاتح سردوك، **مرجع سبق ذكره**، ص93.

[3]عماد سعيد الزمر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص215.

[4]أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص245.

- أنه تم الإفصاح المناسب عن تغيير إحدى السياسات أو الطرق المحاسبية المطبقة، وأثره على المركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة خلال الفترة محل المراجعة.

ت. الإفصاح الكافي الوارد بالقوائم المالية: يعني الإفصاح أساس إفتراض القوائم المالية تفصح بدرجة كافية عما تتضمنه بخلاف ما يرد في التقرير بخصوص ذلك،[1] تقديم صورة واضحة ودقيقة حول محتوى البيانات المالية من كافة الأطراف التي لهم غرض بالبيانات كذلك مع الذين سيتعاملون مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة،[2] فيجب أن تعد القوائم بدون تضليل أي فئة تكون واضحة ومناسبة لجميع القرارات ويسهل فهمها، فإذا رأى مستخدم القوائم المالية تقرير المراجع بأنه غير متحفظ ، يفهم أنه وصل إلى قناعة بأن ليس له حاجة إلى الإفصاح أكثر نتيجة صدق وعدالة القوائم،[3] أما إذا كانت القوائم المالية لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب عليه ذكرها في تقريره، فالإفصاح يتضمن النواحي الجوهرية التي تحققها القوائم المالية والتي تؤدي دورها حول مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال رأيه المحايد حول موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية بهدف تعزيز ثقة مستخدميها في المعلومات المنشورة،[4] كما يمكنه تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في ما يلي:[5]

- الإفصاح عن الظروف التي تثير الشك في قدرة إستمرار نشاط المنشأة في السنوات القادمة.
- يكون الإفصاح صريح في التنبيه عن إحتمال عدم قدرته المنشأة على الإستمرار، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها والوفاء بإلتزاماتها من خلال أعمالها العادية.

ث. التعبير عن الرأي: وفقا لهذا المعيار لا يبدي المراجع رأيه عن كل قائمة من القوائم أو كل عنصر من عناصر هذه القوائم كل على حدى بل يبدي رأي شاملا، حيث يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في كافة القوائم المالية أو بإعتبارها كوحدة واحدة، وإذا لم يستطع فإنه يمتنع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب،[6]ويجب أن يشير المراجع المقترن إسمه بالقوائم المالية في تقريره إلى طبيعة الفحص المؤدي ودرجة المسئولية التي يتحملها عن القوائم المالية.[7]

---

[1]حامد طلبة محمد ابو هيبة، **مرجع سبق ذكره**، ص161.

[2]عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص35.

[3]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص486.

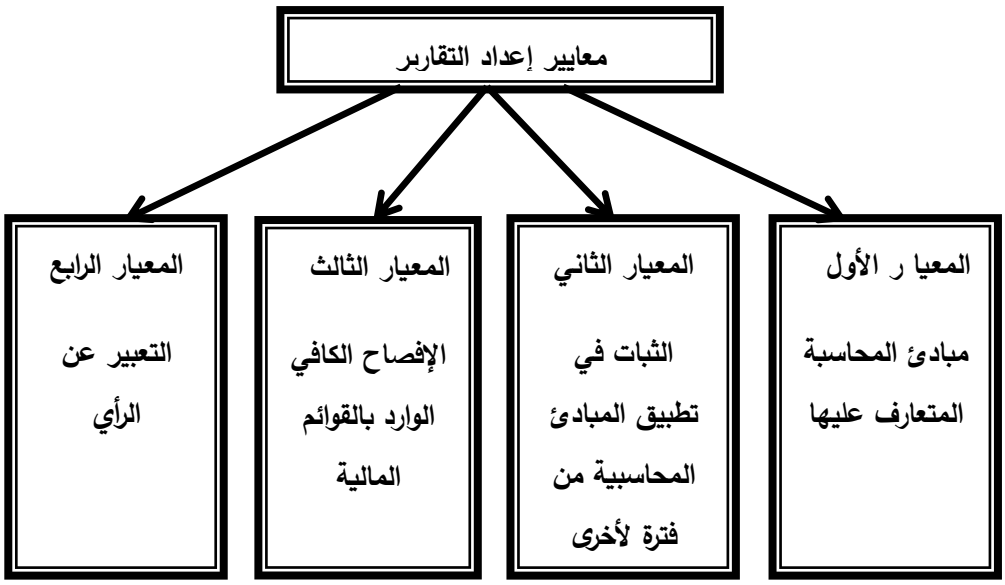
[4] سعاد شدري معمر، **مرجع سبق ذكره**، ص41.

[5]جورج دنيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر،2003، ص182.

[6]أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 486.

[7]أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص504.

الشكل (03-06): معايير إعداد التقارير



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على المعلومات السابقة.

2. معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقرير المراجع

نظرا لأهمية مهنة المراجعة وخاصة في إضفاء المصداقية على البينات المالية، تم توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحث يسهل الرجوع إليها والأحتكام لقواعدها وأصول ممارستها كلما لزم ذلك، حيث شكلت لجان متخصصة من ذوي المعرفة والخبرة لإعداد معايير تكون أساس للأحكام المهنية ومنها ما يتعلق بتقارير المراجعة.

أ. المعيار الدولي رقم (700) التقرير حول القوائم المالية

تناول هذا المعيار القواعد والإرشادات بخصوص شكل محتوى تقرير المراجع حول القوائم المالية الهدف منه، تأسيس رأي في القوائم المالية مستند إلى الإستنتاجات مستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وإبداء رأي واضح في تقرير مكتوب حول ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار التقرير المالي، وأن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول عما كانت هذه القوائم تخلو من التحريفات الجوهرية سواء بسبب غش أو خطأ، وأن القوائم تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم إختيارها وتطبيقها متسقة مع إطار التقرير المالي، وأن

التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي أعدتها الإدارة معقولة، وأن المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة وقابلة للمقارنة والفهم ويمكن الإعتماد عليها.[1]

كما يجب على المراجع أن يبدي رأيا غير عدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار التقرير المالي المطبق.

ب. المعيار الدولي (701): الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

تناول تحديد مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور في تقريره وشكل محتوى الإبلاغ لتعزيز قيمة الإتصال في تقريره عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها حيث يوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المنهي للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، كما يساعد في فهم المنشأة ومجالات الإجتهاد المهمة من طرف الإدارة في القوائم المالية.

يوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين زيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بكافة المور المتعلقة بالمنشأة والقوائم المالية.

كما يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور ما يلي:

- المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيم أو المخاطر المهمة.
- أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية.
- التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

ت. المعيار الدولي (705): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقا لمعيار المراجعة (700) أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية.

يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، وهي الرأي المتحفظ، والرأي المعارض، والإمتناع عن إبداء رأي ويعتمد القرار بخصوص تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكل جوهري أو أنها في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

حكم المراجع بشأن مدى إنتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية.

ث. المعيار الدولي (706): فقرات لفت الإنتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه ضروري:

[1] الهيئة السعودية المراجعين والمحاسبين، **المعايير الدولية المعتمدة للمراجعة**،https://socpa.org.sa/audit ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2023/10/12 على الساعة 14:15 زوالا.

لفت إنتباه المستخدمين لأمور تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساسا فهم المستخدمين للقوائم المالية.

لفت إنتباه المستخدمين لأمور بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، تعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقرير المراجع.

حيث المراجع يقوم بعد تكوين رأي في القوائم المالية لفت إنتباه المستخدمين إلى ما يلي:

عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقريره أمر معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساسا فهم المستخدمين للقوائم المالية أو أي أمر آخر ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، كلما إقتضى الحال.

ج. المعيار الدولي (710): المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

تناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع سابق أو عندما تكون غير مراجعة.

حيث تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

حيث يهدف المراجع إلى الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المضمنة في القوائم المالية قد تم عرضها من كافة الجوانب الجوهرية وإعداد تقرير وفقا لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.

كما يوجد منهجان عامان مختلفان بخصوص مسؤوليات المراجع في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة (الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة) ويحدد المنهج الذي سوف يوليه عن طريق القوانين واللوائح غالبا ويتم تحديده في شروط الإرتباط، وتتمثل الإختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير عن المراجعة فيما يلي:

- بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط.
- بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي المراجع إلى كل فترة يتم عرض قوائم مالية لها.

ح. المعيار الدولي رقم (720) التقرير حول المعلومات الأخرى: يتناول هذا المعيار المتعلق بالمعلومات الأخرى الموجودة في مستندات تحتوي على بيانات مالية تمت مراجعتها، ففي بعض فقراته ما ينبغي على المراجع عمله إذا تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى، التي تصدر مرفقة بتقريره مثل تقرير مجلس الإدارة، أو المخصصات المالية، أن هناك إختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت هذه البيانات، أو المعلومات الأخرى، بحاجة إلى تعديل وعليه أن يبلغ العميل بذلك، وعندما يصبح التعديل ضروريا في تلك المعلومات المالية ورفض العميل مثل هذا التعديل يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو معارضا وهذا حسب طبيعة الظروف.

الفرع الثاني: إجراءات إعداد تقرير المراجعة

يؤدي تقرير المراجع دور محوري في حماية أصحاب المصالح، وذلك بتوفير معلومات عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية بإعتباره وسيلة الإتصال الوحيدة، والتي توفر الحد الأدنى من المعلومات من خلال الرأي الذي يقدمه المراجع الخارجي حول عملية المراجعة وكونه المرحلة الأخيرة والنهائية أثناء تنفيذ المهام التي قام لها طيلة الفترة، حيث أن المرحلة النهائية تنقسم إلى جزأين متتابعين ومتكاملين هما:[1]

1. الإجتماع النهائي: يضم الإجتماع كل من المسيرين والمراجع وإدارة العميل، ومختلف المسؤولين حيث تبرز أهمية في عرض وتوضيح كل ما يتعلق لأدلة الإثبات التي حصل عليها من قبل المراجع أثناء أداء مهامه، ومناقشة المشاكل، وتقديم التوصيات، بدأ من الأوليات ودرجة الأهمية مما يسمح للعميل بالتعرف على كافة الشكوك وتحقيقات المراجع كما يتوقف نجاح الإجتماع على التحضير والمقابلة النهائية ومناقشة كافة التوصيات.

2. العرض: يكشف المراجع كل نقاط القوة والضعف المبنية المرفقة بإستدلال بالبيانات دون إثباتها بتحقيقات المراجعة، وعدم الحكم عليها أو التأكيد مما يحق للمشاركين حسب مسؤوليته وإختصاصه بالتدخل كل ما تطلب ذلك؛ لكي يكون العرض واضح وشفافا، وبعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة مناقشة ملاحظات المراجع التي تعتبر حساسة نتيجة كثرة المعارضات والإنتقادات.

3. المعارضة: بسبب كثرة المعارضات والإنتقادات الموجه للمراجع يجد نفسه أمام حالتين:

- يكون المراجع قادرا على الإستدلال لإثبات حكمه ونتائجه ومنها تنتهي المعارضة المباشرة.
- عند عدم وجود أدلة الكافية أو عدم تصنيفها وترتيبها بسبب ضعف الإجتماع فيمتنع المراجع مع عدم مع ذكره للملاحظات ونقاط الإنتقاد في تقريره خدمة لمصالح الطرفين، أما في حالة كون المشكل خطر يستحسن توقيف الإجتماع أو تأجيله حينما يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية قبل الأداء بالحكم النهائي مهما كانت الظروف والتوصيات.

4. إعداد تقرير المراجعة: يكشف من خلال تقرير المراجعة عن وضعية المنشأة فيأخذ شكلا نهائيا كتابيا، لذا لا يمكن أن تكون هناك مهمة مراجعة بدون وجود تقرير.

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص58-59.

المطلب الرابع: علاقة تقارير المراجعة الخارجية بجودة التقارير المالية

تعد التقارير المالية إحدى أهم آليات الرقابة كوسيلة لتوصيل المعلومات لمستخدمي التقارير المالية إلا أنه نتيجة لظهور حالات الغش والتلاعب في العديد من المنشآت وإتباع الإدارة أساليب الإحتيال لخلق إنطباع عن أداء يخالف الواقع الإقتصادي للمنشأة، فإنه نتج عنه ضعف ثقة أصحاب المصالح في تلك التقارير، مما أدى بروز الحاجة إلى إخضاع هذه التقارير إلى عملية فحص ومراجعة تتم من قبل طرف مسقل يضفي عليها الثقة والمصداقية مما يعكس جودتها، إذ تعتبر جودة المراجعة الخارجية إحدى محددات جودة التقارير المالية كونها تؤدي إلى تحسين جودتها من خلال زيادة مصداقيتها وتأكيد مدى عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تعبير المراجع الخارجي عن رأيه الفني المحايد عن مدى توافقها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وإستخدام حكمه المهني عن مدى تطبيق هذه المبادئ والوصول إلى التقديرات التي تهدف إلى توفير معلومات ملائمة بصورة عادلة حول الأنشطة الإقتصادية للمنشأة، فلذلك يعد المراجع الخارجي مسئولا قانونيا عن القوائم المالية المضللة برغم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو يصبح أمام خطر التقاضي مما يدفعه إلى الإهتمام أكثر بجودة المراجعة.[1]

ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجعة الذي لا يتمتع بالجودة يترتب عليه وجود مخاطر مرتبطة بالمنشأة منها: فقدان المنشأة لعملائها وتدني سمعتها، ونقصان حصصها السوقية من العملاء، تعرضها للمساءلة القانونية، والقضائية، وتحملها لتعويضات قد تفرض عليها نتيجة تضرر أصحاب المصلحة، إهدارها للموارد المالية والبشرية في محاولة منها لتدارك الإنحرافات الحاصلة، أو معالجة القصور، بالإضافة إلى مخاطر مرتبطة بالعملاء ومستخدمي القوائم المالية والمتمثلة في الخسائر التي قد تتعرض لها العملاء أو مستخدمو القوائم المالية وذلك بإتخاذهم قرارات غير سليمة بسبب الإعتماد على تقرير المراجع.

[1] هبة الله عبد السلام بدوي، **أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل**، المجلد 21, العدد 5، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس،2017، ص ص16-17.

خلاصة الفصل الثالث

تناول هذا الفصل جودة التقارير المالية و تقرير المراجع المستقل بشكل عام حيث تم تعريف التقارير المالية والمكونات ومحدداتها، وكذلك مجموعة من الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد التقارير المالية، كما تناول الفصل كذلك توضيح الفرق بين التقارير والقوائم المالية والأهداف المختلفة للتقارير لغرض إتخاذ القرارات، كذلك تم التطرق إلى أنواع التقارير المالية والأسس المختلفة لتصنيفها والمحتوى الإعلامي، بالإضافة إلى الأسس الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية من العدالة والعرض، كما تم الإشارة إلى المستفيدين من التقارير المالية، حيث تم تقسيمهم إلى أطراف لهم علاقة مباشرة بالمنشأة و أطراف ليس لها علاقة مباشرة بالمنشأة (أطراف داخلية، أطراف خارجية)، علاوة على ذلك تضمن الفصل جودة التقارير المالية من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها وصياغة التقارير بالإضافة إلى أنواعها ومعايير ومداخل تقييم التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها، كما تم إستعراض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما حددها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وصولا إلى توضيح العلاقة بين أدلة الإثبات في المراجعة وجودة التقارير المالية، ومما لا شك يتضح تزايد أهمية إعداد تقارير المراجعة عن مدى فاعليتها حيث ساهمت الإصدارات المهنية الدولية دور فعال في مجال تطور التقارير وصدور العديد من القوانين، والتي ألزمت إدارة المنشأة بإعداد تقاريرها وفقها وضرورة إبداء المراجع الخارجي رأيه في تلك التقارير، ومما لاشك فيه أن تقرير المراجع الخارجي المستقل فيما يخص رأيه المبني على أدلة إثبات ذات حجية وقناعة يزيد من الثقة في القوائم المالية ومن شأنه كذلك زيادة ثقة مستخدمي تلك التقارير.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لآراء عينة من خبراء ومحافظي الحسابات بالجزائر

تمهيد:

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية الهامة جدا، والتي لا تسمح لأي شخص بممارستها وإمتهانها، نظرا لصعوبتها وتعقيداتها من جهة، ومن جهة أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لإتخاذ قرار معين، فلذلك يتجسد الدور الفعال الذي يقوم به مراجع الحسابات في الإقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات التي يجبرها القانون على تعيينه، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي يصدرها بالنسبة للعديد من مستخدمي القوائم المالية، فنجد أن مهنة المراجعة قد أحاطتها كافة التشريعات والقوانين في العديد من الدول، سواء من حيث الممارسة الميدانية أو من حيث المسؤوليات، بداية من ممارسة المهنة وتعيينه لدى الهيئات أو المنشأة التي يراقبها إلى غاية نهاية عمله، والجزائر وكغيرها من الدول إهتمت بدور محافظ الحسابات في بيئة أعمالها، ففي هذا الفصل سوف نقوم بالتطرق إلى التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر والوقوف على أهم الإصدارات والقوانين والتشريعات المتعلقة بشروط ممارسة المهنة ومختلف أسباب قيام المسؤولية تجاه محافظ الحسابات والآثار المترتبة عليها لكونه الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها القانون له وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والإستقلالية التامة حول النتائج التي يتوصل إليها، كما سنتناول في هذا الفصل التطرق إلى الدراسة الميدانية التي تعتبر إسقاطا لما تقدمنا به في الجانب النظري للأطروحة من خلال إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب التطرق إليها والمعلومات التي يجب الحصول عليها بهدف الوصول إلى نتائج ميدانية تقود إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث رفضها، حيث تم تقسيم الفصل الأخير إلى ثلاث مباحث تتمثل في ما يلي:

تناول المبحث الأول والثاني إلى التعرف على واقع مهنة محافظة الحسابات وشروط ممارسة المهنة وكذا مهامها وضوابطها، تحديد أهمية ومدى إلتزام محافظ الحسابات في تطبيق معايير المراجعة ودراسة مدى كفاءته ومهارته في تقييم وجمع أدلة المراجعة ودوره في تعزيز الثقة حول التقارير المالية وكذا تحسين جودة المراجعة وهذا عبر إجراء تحليل لآراء عينة ومعرفة مدى كفاءتهم وخبرتهم ومهاراتهم العلمية والعملية ومدى قدرة التقدير الشخصي في الحكم المهني بالإضافة لإختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بإجابة المبحوثين والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.

كما تناول المبحث الثالث منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية من خلال عرض المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية وتبيان مجتمع وعينة الدراسة، ثم كيفية تصميم الإستبيان والأساليب المستخدمة، أولا إلى التأكد من ثبات وصدق الإستبيان، ثم أخيرا تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة.

أما المبحث الرابع تطرقنا إلى تحليل النتائج وإختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة المحاور المكونة للإستبيان وتحليلها وربط هذه النتائج مع تساؤلات الدراسة وأهدافها، وكذلك اختبار فرضيات الدراسة بإستخدام إختبار T لمتوسط عينتين مستقلتين وإستخدام معادلات الإنحدار المتعدد وهذا كله بعد أداء إختبار التوزيع الطبيعي من أجل التأكد من خطية العلاقة وإمكانية إجراء الإختبارات المعلمية.

المبحث الأول: واقع التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر

عانت العديد من الهيئات والشركات التي خلفها الإستعمار العديد من المشاكل سواء على المستوى التنظيمي أو على المستوى التأطير والكفاءات فظلت مهنة المحاسبة بصفة عامة ومهنة التدقيق بصفة خاصة خاضعة للنصوص المستدامة من إتفاقية إيفيان والقانون الأساسي،[1] حيث مرت مهنة المراجعة في الجزائر بعدة مراحل مختلفة، ومن أجل الإلمام بواقع مهنة المراجعة في الجزائر لابد التطرق إلى مراحل التطور التنظيمي لمهنة والمراجعة الخارجية في الجزائر من خلال ما يلي:

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر

كانت المهنة في القرن العشرين ممارستها مرتبطة وفقا للقانون الفرنسي المؤرخ في 1945/09/19 الذي ينص على تأسيس نقابة الخبراء محاسبين والمحاسبين المعتمدين حيث إستمر عملها إلى ما بعد الإستقلال، وبقت نصوص القوانين التي تنظم المحاسبة بشكل عام والرقابة بشكل خاص في الجزائر نفسها التي صدرت عن القوانين الفرنسية.[2]

1. مرحلة تنظيم لمهنة محافظ الحسابات(1969 – 1980): سعت الجزائر كباقي دول العالم إلى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات ومواكبة التطورات وذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل بداية تنظيمها في الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدور بعدها المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظة الحسابات

---

[1] عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع معايير الدولية للمراجعة**، مجلة الأبحاث الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، المجلد 6، العدد 1، 2011، ص81.

[2] مداح عبد الباسط، سيدي يحي، **مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الواد، العدد 10، 2017، ص176.

إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتضح أن محافظ الحسابات أعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الإقتصادي السائد،[1]حيث أوكلت للمراجع المهام التالية:[2]

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير المنشأة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

كما تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة **CSTC** في سنة 1975 بناء على المرسوم رقم 71/ 82 المؤرخ في 29/ 12/ 1971 المتضمن تنظيم المحاسب والخبير المحاسب في المواد (المادة 04 إلى المادة 09) التي تطرقت لتحديد إختصاص كل منهما وكذلك نصت المادتين 12و13 على شروط الدخول ممارسة المهنة، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من المادة 13 إلى 21، كما تطرق كذلك المواد (المادة 22 إلى المادة 60) إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة، لتكون بذلك أول هيئة حكومية في الجزائر مسؤولة عن تنظيم المهنة، وقد كانت عملية إعداد نظام محاسبي جديد يحل محل المخطط المحاسبي العام **PCG** لسنة 1957 ويلبي إحتياجات الإقتصاد الإشتراكي أول مهمة أوكلت إليه، لتتوج المجهودات التي قام بها بوضع المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إصداره بموجب القرار 35-75 المؤرخ في 29 أفريل سنة 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والذي تلته وضع عدة مخططات قطاعية، بالإضافة لذلك فقد أوكلت لهذه الهيئة مهمة تسيير مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

2 . مرحلة تغيير المهام إلى مجلس المحاسبة (1980-1988): إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الإقتصادية الذي نتج عنها إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم تولد المعلومات وضعف التحكم المحاسبي،[3] أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير التي تبنتها، وكان ذلك بصدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، نص المادة(05) بأن

---

[1]عمار عمورة، **الوجيزة في شرح القانون التجاري**، ط1، دارالمعرفة، الجزائر،2000 ، ص199.

[2]سليمة بن نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر-دراية مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01**، مجلة مجاميع المعرفة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تندوف، المجلد 5، 2017، ص ص155-156.

[3]لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2009، ص90.

مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها،[1] وإنحصر مجال إختصاص مجلس المحاسبة برقابة:[2]

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية بإختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكون وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الإجتماعي.
- الهيئات التي تسري النظم الإجبارية للتأمين وحماية الإجتماعيين.
- إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العملية أو التربوية أو الثقافية.

حيث تميزت فترة الثمانينات بوجود محافظي الحسابات مع إنعدام نظام قانوني يحكمهم أي عدم وضوح شروط الإنضمام أو العزل من هاته المهنة، وذلك بصدور قانون المالية لسنة 1985 المؤرخ في 31 ديسمبر 1984 الذي أصلح المهنة حسب ما نصت عليه المادة 169 على أنه "يتم تعيين محافظي الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الإجتماعي.[3]

3. مرحلة تحرير بداية مهنة محافظ الحسابات (1988-1991): إتخذت مهنة محافظ الحسابات منحنى جديد وذلك بصدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية وتعديلا لقانون التجاري بواسطة القانون 88-04 الذي يتضمن القواعد الخاصة على المؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الإقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري ومن خلال هذين القانونين تم الفصل

---

[1] رشيد سقا حلو، **أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة IAS في ظل تبنة للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف،2017، ص162.

[2] الأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 **المتعلق بمجلس المحاسبة**. **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 19 يوليو1995، العدد 38.

[3] عائشة عوماري، عمر قاسم، **واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر**، مجلة التكامل الإقتصادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة ادرار، المجلد 5، العدد 1، 2017، ص249.

التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الإقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة، ونص القانون 88-01 المتعلق بإستقلالية صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الإقتصادية طبق اللقانون المدني والتجاري ليست من إختصاص مجلس المحاسبة.

4. مرحلة التنظيم الفعلي لمنهة محافظ الحسابات(1991-2010): في هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 1991/04/27 المعتمد بتاريخ 1991/05/01 والمتضمن تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات، بالإضافة للمرسوم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذلك صدور القرار رقم 94-132 المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بتحديد أتعاب محافظ الحسابات وذلك تم تعديله في سنة 2006، بالإضافة إلى صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 1996/04/15 في المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم الذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين ويليه المرسوم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، يحدد كيفية تعين محافظ الحسابات في المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الإجتماعي والدوأوين ذات الطابع التجاري وكذلك الشركات العمومية غير مستقلة ثم القرار 98-452 المؤرخ في 1998/03/28 الذي حدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث تم الموافقة على الشهادة وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة بناء على القرار 99-425 المؤرخ في 1999/03/24.

5. مرحلة الإصلاحات لمحافظ الحسابات (2010-2016): شهدت هذه الفترة إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وتميزت بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين، حيث يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير

المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث صدرت بعده عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في ما يلي:[1]

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في2011/01/27 تتعلق بالتغيرات التي مست السلطة، وكذلك التي تحكم مهنة المحاسبية في الجزائر، وتوضيح الصلاحيات إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذاك تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره كما تم تحديد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/02/16 تتعلق بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها بما يتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها بما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها وكذلك مايتعلق بتنظيم إمتحان شهادة الخبير المحاسبي.
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر2016 ، منها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفية تسليمها ومنها ماجاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

حيث تتضح المراحل القانونية التي مرت بها المراجعة في الجزائر ملخصة في الجدول الآتي:

جدول رقم (04-01): المراحل القانونية التي مرت بها المراجعة في الجزائر

القانون	التاريخ	نص القانون
الأمر69-107	/12/31 1969	يتضمن قانون المالية 1970الذي يحدد مهام وواجبات محافظ الحسابات.
الأمر70-173	/11/16 1970	حدد بدقة واجبات والتزامات محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه داخل المؤسسات العمومية وشبه عمومية وينص كذلك على وصف محافظ الحسابات كأداة رقابة دائمة لهذه المؤسسات.
الأمر 71-82	/12/29 1971	يتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين والخبراء المحاسبين وتحديد اختصاص كل منهما، فاعهد المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية على مهنة محافظ الحسابات.

[1] حميدات صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح النظام المحاسبي**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،2013/05/06.

القانون80-05	/03/10 1980	نص القانون على سن آليات الرقابة وفعالية الشركات الوطنية بتفعيل إعادة الهيكلة والحد من الإختلالات وسوء التسيير.
الامر88-01	/01/12 1988	خص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية وتعديل القانون التجاري بواسطة الأمر88-04، حيث أشار إلى كيفية ممارسة الرقابة عليها وتحسين نمط تسييرها.
الأمر 90-32		تخلي مجلس المحاسبة من تداول عمليات العمومية بل تتم وفقا للقانون المدني والتجاري.
91-08	/04/27 1991	تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة تسمى بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بعدما كانت المهنة تابعة للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية، ويضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها.
المرسوم 92-20	/01/13 1992	إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
القرار94-132	/11/07 1994	تحديد أتعاب محافظ الحسابات وذلك تم تعديله في سنة 2006
المرسوم96-136	/04/15 1996	إصدار قانون يحدد قواعد أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة.
المرسوم96-431	/11/30 1996	حدد كيفية تعين محافظ الحسابات في المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين ذات الطابع التجاري وكذلك الشركات العمومية الغير مستقلة.
القرار98-452	/03/28 1998	حدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
القرار99-425	/03/24 1999	تم المواقفة على الشهادة وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة؛
المرسوم 01-421	/12/20 2001	متمم ومعدل للمرسوم 92-20 الذي يحدد تنظيم المهنة ونقل صلاحيتها من المصف الوطني إلى وزارة المالية وكلك تشكيل مجلس نقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاص وقواعد عملهم.
عدة مراسيم تنفيذية	/01/27 2011	تنص في إطار تغيير جذري للسلطة التي تحكم المهنة واعادة توزيع الادوار وتوضيح الصلاحيات، تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيم الامتحان والتربص المهني، ومعايير ومحتوى التقارير، وامتحان شهادة الخبرة المحاسبية.

المرسوم التنفيذي 88/12	2012/07/21	المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيم سيره
صدور القرار	2013/06/24	المحدد لمحتوى معاير تقرير محافظ الحسابات.
صدور القرار	2014/01/12	يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
صدور المقرر002	2016/02/04	عن مجلس المحاسبة المتضمن معايير التدقيق
صدور المقرر150	2016/10/1	عن مجلس المحاسبة المتضمن وضع أربع معايير أخرى جزائرية حيز التنفيذ
صدور المقرر 23	2017/03/15	عن مجلس المحاسبة المتضمن وضع أربع معايير أخرى جزائرية حيز التنفيذ
صدور المقرر 77	2018/09/24	عن مجلس المحاسبة المتضمن وضع أربع معايير أخرى جزائرية حيز التنفيذ
صدور المقرر 212	2024/11/18	عن مجلس المحاسبة المتضمن وضع ثلاث معايير أخرى جزائرية حيز التنفيذ

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

فيتضح للباحث من خلال ما سبق أن محافظة الحسابات بالجزائر عرفت فراغ وغياب كبير في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب إحتكار الدولة للنشاط الإقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبير وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات الإقتصادية العمومية حيث كان محافظ الحسابات يمارس مهامه كموظف في بعض المؤسسات العمومية ثم تحررها من القيود المفروضة عليها وحظيت بإستقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة للأحكام القانونية، مما تطلب ضرورة وجود تدقيق حسابات والمصادقة عليه من قبل أطراف متخصصين ووجوب وجود قوانين تنظم للمهنة وإنتعاشها في التسعينيات بصدور قانون 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدا لذي يعتبر أول قانون منظم لمهنة المحاسبة وأصبح محافظ الحسابات يمارس مهنة حرة تحكمها قواعد خاصة مع صدور قانون 01/10 الذي أعطى حلة جديدة لممارسي مهنة محافظة الحسابات بعد ركود تسعة عشر سنة، أصبحت المهنة تتطلب وسائل حديثة والبحث على كفاءات متخصصة في مجال المحاسبة للرقي بالمهنة وتقديم خدمات ذات نوعية وهي الفترة التي تعتبر منعرج حاسم في تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر والتي شهدت بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 فقد تم تحديث الإطار العام لمجلس الوطني للمحاسبة، وفي هذا الإطار فصلت المواد 10و11و12 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في2010/01/27 المهام التي يمارسها المجلس والمتعلقة بالإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم متابعة المهنة بموجب المرسوم التنفيذي 25/11 من نفس التاريخ المذكور أعلاه حيث جمع ثلاث تنظيمات مهنية في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

وصلاحيته وقواعد سيره والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المرسوم التنفيذي 26/11 من نفس التاريخ المذكور أعلاه الذي يهدف إلى تحديد تشكيل المجلس وصلاحيته وقواعد سيره بالإضافة إلى والمجلس الوطني للغرفة الوطنية للحسابات المعتمدين بموجب المرسوم التنفيذي 27/11 من نفس التاريخ المذكور أعلاه الذي يهدف إلى تحديد تشكيل المجلس وصلاحيته وقواعد سيره.

المطلب الثاني: الهيئات القائمة على مهنة المراجعة في الجزائر

لم يقتصر تأثير الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري بتبني نظام محاسبي مالي وفقط، بل تعدى ذلك إلى إحداث تغيرات على مستوى الهيئات والمنظمات المهنية من دورة الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وفقا للإطار الدولي وفي مايلي عرض لهذه الهياكل.

1. مجلس المحاسبة: جاءت الإصلاحات الجديد التي صاحبتها إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الإقتصادية التي نتج عنها إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلال التي أفرزها أساليب التسيير المتبناة من خلال قانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/01/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في المادة (06) التي نصت بأن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور مختلف الأعمال المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.[1]

2. المجلس الوطني للمحاسبة: تم الإعلان بناء على المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 طبقا للمادة الثانية من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا إستشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل الوسائل المتعلقة بمجال إختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم في مايلي:[2]

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ينجز ويكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية إستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير اللازمية لضبط المقاييس المحاسبية وإستغلالها العقلاني.

---

[1] براق محمد، **أثر الإصلاحات المحاسبية على الهيكلة**، المؤتمر العالمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29-2011/11/30، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص 28.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 1996/09/29، العدد 56، ص18.

- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لهاعلاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرمجة وتحسين مستوى في مجال المهن المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه.
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

أما بخصوص رئاسة وتشكيلة أعضاء المجلس فقد تم تحديثه في المادة (06) في نفس المرسوم التي يتضمنها حيث يرأسه وزير المالية أو أحد مماثليه أما بخصوص تشكيلته فهي:

الرئيس المزأول لمهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين، مثل الوزير المكلف بالمالية أو مثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي، مثل الوزير المكلف بتكوين مهني، مثل الوزير المكلف بالتجارة، مثل الوزير المكلف بالإحصائيات، مثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيفة العمومي، ممثل عن المفتشية العامة للمالية، ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة، ممثل عن الغرفة الوطنية للصناعة والتجارة، ممثل عن البنك الجزائري، ممثل عن لجنة تنظيم عملية البورصة ومراقبتها، ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية، ممثل عن جمعية شركات التأمين، ممثل عن الشركات القابضة العمومية.

كذلك يضم (06) ممثلين عن المهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين خبراء محاسبيين ومحافظين الحسابات والمحاسبيين المعتمدين،[1] كذلك أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما وزير مكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

كما شهد المجلس هيكلة جديدة وذلك لموجب المرسوم التنفيذي 10-01 المؤرخ في 2011/11/29 الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الرابعة من هذا المرسوم ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، إضافة إلى تحديد تشكيلة الأعضاء.[2]

3. المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين: تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية الوزارة المالية، وتعنى هذه

[1] المرسوم التنفيذي 10-01 المؤرخ في 2011/11/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2010/09/01، العدد 50، ص04.

[2] المرسوم التنفيذي 10-01 المؤرخ في 2011/11/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/02/02، العدد 7، ص ص4-7.

المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

4. المجلس الوطني لمصف وطني لخبراء محاسبيين: تحددت تشكيلة المجلس الوطني للمصف الخبراء والمحاسبين بموجب المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في 2011/11/27 وتم تحديد صلاحياته وقواعد تسييره حيث يتم إنتخاب (09) أعضاء من بين أعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للمحاسبة منهم (03) يمثلون المجلس في المجلس الوطني تتمثل مهامهم بالقيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني بخبراء المحاسبيين وتسييرها.
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بمجال الذي تغطيه المهنة والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية تجاه المنظمات الدولية.
- إعادة النظام الداخلي لمصف.

5. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تشكل هذا المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 وله نفس قواعد إنتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل إشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة في المصف ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة والعمل على نشره وتوزيعه.
- تنظيم ملتقيات تكوين لهاعلاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

6. المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين: شكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم11-27 المؤرخ في 2011/10/27 الذي يحدد تشكيلته وصلاحياته وقواعد تسييره، وكذلك المهام المطلع بها،[1] وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بمجال الذي تغطيه المهنة والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

[1] المرسوم التنفيذي 10-01 المؤرخ في 2011/11/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/02/02، العدد 07، ص07.

- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

7. معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة: يعتبر المعهد مؤسسة عمومية يعمل تحت وصاية وزير المالية أنشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-28 المؤرخ في 2012/07/21 ويتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة والإستقلال المالي ويتولى المهتم التالية:[1]

- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنة المحاسبة وتنفيذ برامج تكوين المتخصص للحصول على شهادة محافظة الحسابات أو الخبير المحاسبي.
- يعمل على تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي والتسيير.
- إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه، إقامة علاقات تبادل تعاونية مع الهيئات الدولية والمحلية التي تنشط في نفس الإختصاص.
- إعداد دورات تكوين متواصل تندرج ضمن إطار مهامه لفائدة مستخدمي القطاع الإداري والهيئات العمومية والخاصة حسب الإتفاقيات المحددة.

المطلب الثالث: الإطار العام للممارسة المهنة بالجزائر

تعد مهنة محافظ الحسابات من أهم المهن التي تساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية كونه يوفر لمستخدميها صدق المعلومات المحاسبية عن القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها والتي يجب أن تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية لها، فقد أصبحت محافظة الحسابات مهام مستقلة بذاتها تتميز عن سائر الوظائف المحاسبية والتي قد تتداخل معها، وأصبح هيئة إجبارية في شركات المساهمة لمراقبة حساباتها ووضعيتها المالية، وعلى هذا الأساس يقوم محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري بمهمة المصادقة على الحسابات، كما أوجب عليه إتباع طرق ومناهج تساعده على التعبير عن رأيه، من هنا سوف نعرج عن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

1. مفهوم محافظ الحسابات: شهدت الجزائر إصلاحات عديدة في مختلف الميادين الإقتصادية ولعلى أهمها الإصلاحات الأخيرة التي مست الممارسات المحاسبية، حيثتم إعادة النظر في مهنة مراجع الحسابات والتي شهدت عدة تطورات من بينها إسناد تنظيم المهمّة للمجلس الوطني للمحاسبة بعدما كانت تسيطر عليه المنظمة المهنية "المصف الوطني للمحاسبة" كما تم إعادة النظر في إجراءات الحصول على الإعتماد المتعلق بالمهنين (خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد) ومن جهة أخرى، أصدر المجلس في عام 2018 مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي استنبطت من معايير التدقيق الدولية، وعلى هذا الأساس سوف نتطرق إلى تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر.

[1] نجوى عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص22-23.

أ. تعريف المراجع الخارجي: يقصد بالمراجع الخارجي حسب المعايير الجزائرية للتدقيق، الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، فالخبير المحاسب يُمكنه أداء مهمة التدقيق التعاقدي والقانوني، إلا أن محافظ الحسابات يؤدي مهمة التدقيق القانوني فقط.[1]

ب. الخبير المحاسبي: حسب نص المادة 18 من القانون 10-01 أنه "يعد خبيرا محاسبيا، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات،[2] وتعتبر مهمة الخبير المحاسب حسب المادة 20 من نفس القانون، ظرفية أو مؤقتة ويقوم الخبير المحاسب بالمهام التالية:[3]

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات لشركات وهيئات حسب المادة (18).
- مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة الشركات التي لا يربط عقدعمل حسب المادة (18).
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات حسب المادة (19).
- تقديم إستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي حسب المادة (19).
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لهاعلاقة بمهمته حسب المادة (20).

حيث يمارس كل من محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مهنة المحاسبة كمهنة حرة و يخضعان لقواعد قانونية مشتركة، فمحافظ الحسابات ينتمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، إلا أن المحاسب المعتمد يلتزم بالتسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة في إطار عقد تقديم خدمات فتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته وتحدد أتعابه بناء على تقديم خدمات مسبقة فيقوم بعرضها تحت مسؤوليته على أساس الأوراق والوثائق المحاسبية المقدمة إليه وتطور عناصر ممتلكات الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها وإعداد جميع التصريحات المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها وكذا مساعدة زبائنه لمختلف الهيئات والمساعدة في إعداد الجداول المالية والتأكد من صحة إنتظام الحسابات أما محافظ الحسابات يمنع من التدخل في التسيير الإداري، فيتميز عن المحاسب المعتمد بمباشرة مهامه كشخص طبيعي أو معنوي والتمتع بالإستقلالية وتقديم مهام شرعية غير تعاقدية في القيام بالتصدق على الحسابات وضمان الإعلام المالي والمحاسبي وإعداد تقرير يبدي رأيه حولها، كما تحتسب أتعابه على

---

[1] وزارة المالية المقرر رقم: 002 المؤرخ في 2016/02/04 **والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق**"، النقطة رقم 04.

[2] قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010،**"يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية** الصادرة بتاريخ 2010/07/11، العدد 42، ص6.

[3] **المرجع نفسه**، ص6.

أساس النتائج المالية أما محافظ الحسابات والخبير ينتميان كل منهما لمهنة للمحاسبة ويباشران مهنة حرة منظمة تخضع لنفس الشروط، فيباشر الخبير مهام ظرفية في إطار عقد عمل، أما محافظ الحسابات يباشر مهامه بكل إستقلالية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته ويتميز كذلك عن الخبير بممارسة مهام شرعية بصفة دائمة غير تعاقدية.[1]

ت. محافظ الحسابات: يمثل التدقيق الخارجي القانوني فحسب المادة 22 من قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المنظم للمهنة يعرف على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريعات المعمول به،[2]بالإضافة إلى المهام المنوطة لمحافظ الحسابات والمذكورة في المواد 25/24/23 المتمثلة في النقاط التالية:[3]

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة الفارطة وكذلك بالنسبة للوضع المالي وممتلكات المنشأة والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر ويقدم شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة والمؤسسات أو الهيئات التابة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة مصالح مباشرة أو غير مباشرة،[4]يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه من طبيعته عرقلة إستمرار إستغلال المنشأة أو الهيئة.
- إطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة على كل النقائص التي تعرف عليها.
- التدقيق والتنسيق بين الحسابات السنوية والمعلومات المدونة في تقارير التسيير التي يعدها المسؤولون لصالح المساهمين.
- يشهد على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة، وذلك إستنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للمنشأة الأم.

---

[1]حفيزة مركب، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قانون خاص، كلية الحقوق، جامعةالجزائر،2018، ص ص38-40.

[2]أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص82.

[3]قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 11 /07/ 2010، العدد 42، ص7.

[4]أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص83.

- عرض جميع الأخطاء والتجأوزات التي لاحظها أثناء تأدية مهامه على الجمعية العامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي أطلع عليها.[1]
- عند تحويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن أصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة ويتم عرضه على أصحاب السندات ويخضع هذا القرار إلى شروط الإشهار المنصوص عنها قانونيا.[2]
- في حالة الإندماج يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول الحصص المقدمة الخاصة بمبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة بأنه يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس المال الشركة المدمجة والتحقق من رأس مال الشركة المستفيدة من عملية الإنفصال.[3]

▪ **صفات محافظ الحسابات:** يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات مجموعة من صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجباته على أتم وجه ليكون عمله مرضي، ويكون رأيه مصدر ثقة لابد من توفر الصفات التالية:[4]

* **الأمانة والنزاهة:** يجب أن يكون المراجع أمينا ونزيها في عمله يعمل بوحي من ضميره ويبذل قصارة طاقته العلمية والفنية في تنفيذ مهامه ويضمن تقريره فقط البيانات التي يوثق في سلامتها والحقائق التي يعقد في صحتها ولا يجامل أحدا في ما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحا أمينا.[5]

* **المحافظة على أسرار المهنة:** فالمراجع يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملائه يقضي منه عدم إفشاء أسرار عملائه إلا بما تسمح به تقاليد المهنة، كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة إحترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.[6]

* **الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** كون المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر في الدراسة والبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضا اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة الموظفين خاصة أن عمله لا يستقبل بالترحيب من موظفي المنشأة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بيه وبين الموظفين.

---

[1] **القانون التجاري الجزائري**، لسنة 2007، المادة 715 مكرر13، ص191.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 715 مكرر16، ص191.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 753، ص226.

[4] رؤوف عبد المنعم، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، ط1، دار الفاروق، الإسكندرية، 1987، ص209.

[5] لياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الاخضر عياشي، **محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 2، العدد 10، 2017، ص10.

[6] قانون96-136 المؤرخ في 1996/04/15، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 1996/04/17، المادة 6، العدد 24، ص5.

* **الكفاءة المهنية:** يجب أن يكون المراجع متمكنا من المراجعة عملا وعلما، وأن يكون قادر على معرفة من العلوم الإجتماعية والإنسانية التي لها صلة بعمله لكي يستطيع مراجعة العمليات المختلفة والمتنوعة، والمترجمة في التكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات أساسية المعرفة المعمقة في المحاسبة والمراجعة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي، المعارف في الإقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا على مستوى أنظمتها وتنظيمها ومحيطها الخارجي وليس فقط من الناحية المحاسبية، المعارف الكافية في شتى أنواع القانون والتشريعات المعمول بها لمعرفة حدود مهمته ومسؤولياته والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وإنتظامية القوائم المالية.[1]

المبحث الثاني: شروط وخصائص ممارسة مهنة محافظة الحسابات

المطلب الأول: شروط مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

تتمثل شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات بناء على المادة (08) من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على وجوب توفر مجموعة من الشروط لممارسة المهنة المتمثلة فيما يلي:[2]

- أن يكون لديه الجنسية الجزائرية.
- بحوزته شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
  - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
  - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، يجب أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- يجب أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- عدم صدور في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

---

[1] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002، ص100.

[2] قانون10-01 المؤرخ في2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2010/07/11، العدد 42، ص05.

- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية ويكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفقا لشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة (06) أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه.

أما بخصوص مزاولة المهنة من قبل شخص معنوي نصت المواد 46 من قانون 10-01 يمكن مزاولة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة مدنية أو تجمعا تكون مؤهلة لممارسة المهنة يسيرها ويديرها شركاء يمثلون على الأقل (3/2) الشركاء ويمتلكون (3/2) من رأسمالها كما يتطلب أن يكونوا مسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظ للحسابات ينوب ويتصرف بإسمها وتتوفر على الشروط الآتية:[1]

- عدم إمتلاك مساهمات مالية في جميع أنواع المؤسسات إلا إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بالمهنة يمكن أخذ مساهمة بترخيص من المجلس المهني.
- لابد أن يحظى الشريك الجديد أو المنخرط بالموافقة القبلية من قبل أعضاء الشركة أو حاملي الحصص.
- لا تجمعها مصلحة أو تكون تابعة لأي شخص بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

وفي هذا الإطار أشارت التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر أنه لا يسمح بممارسة المهنة من قبل الأجانب في الجزائر بموجب الأوامر والقوانين المتعلقة بالمهنة عبر كافة مراحل طور المهنة بالجزائر على عكس المشرع الفرنسي الذي نص على مبدأ المعاملة بالمثل حيث سمح للأجانب بممارسة مهنة محافظ الحسابات في فرنسا على شرط السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون إليه أما المشرع الجزائري خص الأجانب لخضوع إلى مجموعة للشروط المذكورة في المادة 08 من قانون رقم91-08 أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط الآنفة الذكر وأن تكون هناك إتفاقيات بين الدول التي تسمح بممارستها، وأهمها أن تسمح للرعايا الجزائرية بممارسة المهنة، بالإضافة إلى المادة 08 من القانون 01/10 على تمنح شهادة مزاولة المهنة تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف المالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه إلا بعد إجراء مسابقة للمترشح الحائز على شهادة جامعية تأهله لمزاولة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أما شهادة المحاسب المعتمد تمنح من طرف مؤسسات التكوين المهني التابع للوزير المكلف بالتكوين المهني أو المؤسسات المعتمدة من طرفه.

[1] قانون10-01 المؤرخ في2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2010/07/11، المادة 50، العدد 42، ص09.

المطلب الثاني: خصائص مهمة محافظة الحسابات في الجزائر

شهدت مهنة محافظة الحسابات تطورا واهتمام كبير من قبل الهيئات والجمعيات المشرفة على المهنة عبر الزمن في مجال المراجعة وتوسع نطاقها عبر العالم، مما جعلها تحظى بإهتمام عدة أطراف مختلفة لها مصالح بشكل مباشر أوغير مباشر مع المنشأة الشيء الذي نجم عنه أثر كبير في الإستفادة من خدمات المهنة التي تسمح لهم بالإبلاغ عن كل التطورات التي تحدث بداخل المنشأة وعن النشاطات التي تقوم بها والتي ترتكز أساسا على الإبلاغ عن الأخطاء والتلاعبات والغش الذي قد يؤثر على صدق وشرعية حساباتها والذي ينعكس على السيرورة الحسنة لمصالحها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بعدة خصائص هي:[1]

1. الإستقلالية والموضوعية: لكي يؤدي محافظ الحسابات مهامه جيدا يجب عليه أن يتمتع بالإستقلالية التامة تجاه الهيئة أو الشركة الموضوعة تحت الفحص والإبتعاد عن أي ضغوطات تؤثر على حكمه المحايد أو رأي صادق عن الحالة المالية للمنشأة، كما يشترط ألا تربطه أي مصلحة أو ربح يوثر على إستقلالية في حكمه لذلك يمنع محافظ الحسابات وفقا للمادة 64 من القانون 10-01 من المهام التالية:

- يمنع من أي نشاط تجاري لاسيما في شكل وكيل أو وسيط مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- يمنع من أي عمل مأجور يقتضي صلة الخضوع القانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في محلي مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عنها في القانون التجاري خلاقا للمنصوص عنها في المادة 46 من هذا القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس الهيئة.
- كل عهدة برلمانية أو إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

2. الكفاءة المهنية: تستدعي مهنة التدقيق من المراجع تنفيذ أداءه بكل إهتمام ودقة وفقا إلى نصت عليه معايير التدقيق بهدف تكوين أساس لإصدار حكم نهائي للتدقيق، فلأداء المراجع واجبه على أحسن وجهة يتطلب توفره على مجموعة من الشروط:

- بفرض القانون شهادة تبرر كفاءته.
- التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالإضافة لشروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم به قانونيا.

3. السرية المهنية: الإحتفاظ بالسر وعدم إفشاؤه يمثل إلتزاما على من علم به بحكم مهنته، فقد نصت المادة 06 من المرسوم التنفيذي 96- 136 على ضرورة خضوع محافظ الحسابات لإلتزام السر

[1] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص83-84.

المهني،[1]لذلك قد يرى المراجع ضرورة الإطلاع على جميع المعلومات والتي تؤدي به للتعرف على المعلومات السرية للمنشأة مما يجب عليه السهر على ضرورة إحترام السرية المهنية فهو ملزم بالكتمان بإعتبارها ميزة أساسية بينه وبينة المنشأة، إلا ما نص القانون بخلاف ذلك بإفشاء السر المهني كما نصت المادة 72 من القانون 10-01 على مايلي:[2]

- لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون مثل فتح بعض التحقيقات القضائية.
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- عندما يتم إستدعاءه للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من قانون 10-01 بناء على طلب موكليه.

4. الكفاءة والأخلاق: كونها شرطا مهما من الشروط الواجب توفرها لممارسة هذه المهنة، تعتبر الكفاءة قاعدة ضرورية يجب توفرها في كل محافظ للحسابات نظرا للصعوبات التي تفرضها المهنة سواء من حيث المهام أو من حيث المسؤولية، أما بالنسبة لميزة الأخلاق فإنه على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مراقبة مدى توفر المعايير اللازمة في المحافظ الذي يريد التسجيل في جدولها وعليها أن تثبت بأنه لم يسبق الحكم بأي عقوبة على المحافظ المراد قيده.[3]

المطلب الثالث: مسؤوليات وحقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

تعد عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية والتي لا تسمح لأي شخص بممارستها نظرا لصعوبتها وتعقدها لذلك تعتبر ذات أهمية بالغة عن باقي الأعمال، لذلك كان أول شرط وضعه المشرع على محافظ الحسابات التحلي بالمسئوليات الشخصية والمهنية في أداء مهامه وما ينبغي عليه القيام به أو التعرض له عند الإهمال أو التقصير في أداء وظائفه، ففي هذا الصدد نعرض بإيجاز لأهم هذه المسئوليات وأثرها في دور محافظ الحسابات وتفعيل عمله للتغلب على المصاعب والمعوقات التي قد تواجه أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.

1. المسؤولية التأديبية: أوضح المشرع الجزائري بالمسؤولية التأديبية في المادة 63 من قانون 10-01 المؤرخ في2010/06/11 المتعلق بالمهنة بأنه يخضع للمسؤولية أمام اللجنة التأديبية كل خبير محاسبي

---

[1] فايزة دحموش، محمد جغام، **السر المهني لمحافظ الحسابات**، مجلة الدراسات القانونية، كلية العلوم القانونية والإدارية، جامعة المدية، المجلد 8، العدد 2، 2015، ص ص411-417.

[2]قانون 10-01 المؤرخ في2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/07/11، العدد 42، ص12.

[3]بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، رسالة ماجستير قانون الأعمال، في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة،2011، ص32.

أو محافظ حسابات ولو بعد إستقالته من مهامه وأنه يتحمل المسؤولية عن كل تقصير تقني أو أخلاقي أو إرتكاب مخالفة وإخلال بالقواعد المهنية عند قيامه بمهامه ويتحمل عقوبات عن درجة الأخطار تصاعدية حسب درجة خطورة ما إرتكبه، إما أن يكتفي بالإنذار أو التوبيخ أو يتم التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر أو الشطب النهائي من الجدول، كما أعطت القوانين المنظمة للمهنة الحق في الطعن أمام الجهة المختصة قضائيا وفقا للإجراءات القانونية المعمول بها،[1] فتتمثل مسؤوليته في أخطاءه أثناء ممارسته لمهامه وتأدية وظيفته عن عملية الرقابة والمصادقة[2] وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية خطأ يصدر من محافظ الحسابات في إهماله أو إخلاله بواجباته، ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته، رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الذي أصاب المدعي.

2. المسؤولية المدنية: أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامه في حدود التعاقدية، فقد نص القانون 01-10 المنظم للمهنة على المسؤولية المدنية التي يخضع لها محافظ الحسابات في المادة 59 التي تنص على أنه "يتحمل محافظ الحسابات المسئولية العامة عن العناية بمهنية ويلزم بتوفير الوسائل دون النتائج" كما جاء التأكيد عن ذلك في نص المادتين 60-61 من نفس القانون يعد محافظو الحسابات مسؤولين تجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن من سواء تجاه الشركة كما أكد الغير من الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون،[3] بالإضافة إلى نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري: مندوبو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير من الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد أرتكبوها في ممارسة وظائفهم،[4]ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمين على الإدارة وأعضاء مجلس المديرين، فبعدما كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس بإعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات والشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية، ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي منها توافر خطأ محافظ الحسابات، إلا أن الخطأ لا في القانون المدني بإعتبار الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة،[5] ويكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية: الغياب أو القيام برقابة غير كافية،

---

[1]اقانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/06/11، العدد 42، ص10.

[2]نادية فوضيل **شركات الأموال في القانون الجزائري**، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص340.

[3]الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

[4]القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، المادة 715 مكرر 14، ص191.

[5]عمر شرقي، الملتقى الوطني الثامن، مداخلة حول **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، يومي11-2010/10/12.

تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات، عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته.

3. المسؤولية الجزائية: تعتبر المسؤولية الجزائية مسؤولية قانونية، حيث يقصد بها ثبوت الجريمة على الشخص الذي إرتكب فعلا غير مشروع يصبح بمقتضاه مستحقا للعقوبة التي قررها القانون،[1] فوفقا للمادة 62 من القانون المنظم للمهنة يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني،[2] فالمسؤولية الجزائية التي يخضع لها محافظ الحسابات تختلف عن المسؤوليتين المدنية أو التأديبية اللتين يخضع لهما فلا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفقا للمادة الأولى من قانون العقوبات[3]" لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"[4] فلا تقوم العقوبة إلا إذا أقدم الشخص على إرتكاب خطأ جزائي، خرق قاعدة جزائية تتضمن تجريم الفعل وجزاء على خرقها، حيث نصت المادة 829 ما ورد في القانون التجاري الجزائري يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة 200000 دج إلى 5000000 دج، ويعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس يتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة، وحسب المادة 825 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20000 إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط مندوبو الحسابات الذين وافقوا عمدا على البيانات غير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة وحسب المادة 829 من نفس القانون يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية، وحسب المادة 830 يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات يتعمد أن لا يكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الدولة وتطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني.[5]

ومنه يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات وتعني القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري مثل القيام عمدا بممارسة أو الإحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (حسب المادة 829 القانون التجاري) إعطاء معلومات

---

[1] حسن فرج توفيق، **مدخل العلوم القانونية، النظرية العامة للحق**، ط1، مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، ط1993،01، ص692.

[2] الجريدة الرسمية، **المرجع سبق ذكره**، ص10.

[3] الأمر رقم 66-156 المتضمن **قانون العقوبات**، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2006/12/24، العدد 84، ص11.

[4] بن جميلة محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 134.

[5] **القانون التجاري الجزائري**، المادة 825-830، لسنة 2007، ص ص244-245.

كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (وفق المادة 830من القانون التجاري) إفشاء السر المهني (حسب المادة 830 القانون التجاري) عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية، الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (نص المادة 54) من القانون 91-08 وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقومها محافظ الحسابات بالإشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والإحتيال وغيرها.

الفرع الثاني: حقوق محافظ الحسابات في الجزائر

بناء على نص المادة 7 من القرار9 المؤرخ في 01/24/ 2014 الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة المتعلق بقانون أخلاقيات المهنة، "يقوم أعضاء المهنة بتحديد في رسالة المهمة عن طريق تحديد الإلتزامات المتبادلة دون مخالفة القانون والمعايير المتعلقة بالإجتهادات"، حيث تتضمن على مقدمة الشروط المسبقة للتدقيق ومحتوى الرسالة التي يتعهد بموجبها محافظ الحسابات أداء مهامه وتحديد العلاقة والإلتزامات المشتركة بينه وبين العميل، كما تتضمن حقوق وواجبات كل منهما وتبادل المعلومات والإلتزام بالسر المهني؛[1] تتمثل حقوق محافظ الحسابات في مايلي:[2]

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضرة بصفة عامة كل الوثائق التابعة للشركة أو الهيئة.
- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيش الذي يراه لازما.
- يمكن أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول على معلومات تتعلق بالشركة المرتبطة بها أو بالشركات الأخرى لها علاقات مساهمة معها.
- معرفة تنظيم الكيان وفروعه والإطلاع تقارير السنوات السابقة لمحافظ الحسابات السابق لمعرفة مختلف المعلومات المحتملة والضرورية لتقييم المهمة.[3]
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل في محافظي الحسابات كشف محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.[1]

---

[1] حفيزة مركب، **مرجع سبق ذكره**، ص44.

[2] قانون 10-01 المؤرخ في 29/ 2010/06، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/07/11 المادة 31-32، العدد 42، ص08.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/06/27، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتايخ 2011/02/02، المادة 05، العدد 7، ص23.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئة التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموفقة عليها من طرف وزير المالية المكلف بالمالية يحدد محافظ الحسابات مدى كيفيات أداء مهامه والرقابة القانونية لحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة كلما يستدعي التداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعيات المتعلقة بأداء مهمته.
- يتعين علي محافظي الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات إبتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.[2]
- الحق في الحصول على المستحقات والأتعاب و التي لا يمكنه الحصول عليها في شكل عيني أو مساهمة في حصص الشركة،[3] لذلك لا يتلقى محافظ الحسابات أي إمتياز أو منحه أجرا بأي شكل كان بل تتحدد الأتعاب وفقا لسعر محدد من قبل الهيئات المشرفة على المهنة وبالتشارك مع جهات مختصة عموميا وتحدد كذلك بإتفاق الجمعية العامة للمساهمين.[4]
- تقع المسؤولية المدنية على المحافظ الحسابات دائما لذلك منح المشرع الجزائري في المادة 52 من القانون 10-01 له الحق وفتح مجال له في الإستعانة بالخبراء والمتخصصين في مجالات أخرى يتصرفون بإسمه وتحت مسؤوليته.

الفرع الثالث: واجبات محافظ الحسابات

أثناء ممارسة محافظ الحسابات يقوم بأعمال مختلفة لإنجاز برنامج يدققه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال لذلك يجب الإلتزام بالواجبات المهنية التي ينص عليها قانون إخلاقيات المهنة المتمثلة في مايلي:[5]

1. واجبات محافظ الحسابات في علاقته مع النقابة: إبلاغ النقابة عن التوكيل أو تجديد الوكالة وعن جميع الأحداث التي تطرأ على مساره المهني المتعلق تغيير محل المكتب أو توقيف النشاط والتعليق الإداري له وكذلك المتابعة الإدارية والقضائية والنزاعات الخطيرة بينه وبين زملائه.

---

[1] سارة حدة بودربالة، **محأولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014، ص219.

[2] قانون 10-01، المؤرخ في 2011/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/07/11، المادة 40، العدد 42، ص، 08.

[3] عائشة عوماري، عمر قاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص254.

[4] الأخضر القليطي، **مرجع سبق ذكره**، ص99.

[5] نجوى عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص53-56.

2.أدائه مهامه وعلاقته مع زبائنه: لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في تقييم إنتظام ونزاهة المعلومات المحاسبية للهيئة التي عينته لذلك ينبغي عليه الحفاظ على علاقته مع الهيئة التي عينته في حدود ما يسمح به قانون المهنة ويتطلب منه أن يتسم بالصفات الحسنة في كل علاقته مع الغير وليس فقط مع زملائه فيشرف محافظ الحسابات المهنة مع زبائنه وعدم المساس بهم على بعض الميزات تتمثل في إعلام إرتباطه بالهيئة التي عينته من خلال رسالة قبول المهمة والتعيين بواسطة توقيع محضر الجمعية العامة أو رسالة قبول المهمة المحدد من خلالها طبيعة وحجم العمل ومدة الإرتباط وتحديد الأتعاب المفصلة وتحديد درجة الرضى عن أداء المهمة، أما إذا تعذر عليه ذلك يعلم الهيئة التي طلبت خدماته وإعادة الوثائق إليها في أجل أقصاه شهر، الحفاظ على الأمانة والإستقلالية في أداء مهامه والإستقامة مع زبائنه وبذل العناية المهنية المطلوبة منه والإلتزام بالقواعد أخلاقيات المهنة في الحفاظ على مبدأ الحياد والنزاهة الشرعية وكذلك عدم الإخلال بالسرية المهنية إلا في الحالات التي تستثنيها قواعد المهنة.

3.العلاقة مع زملاء المهنة: يجب على محافظ الحسابات المحافظة على العلاقات الحسنة مع زملاء المهنة، فذلك جد مهم خاصة عندما يعوض أو يتم تعويضه مكان محافظ حسابات آخر أن لا يقبل المهمة، إلا بعد نقل معلومات تأكد أن دافع الطلب محاولة التملص في تطبيق القوانين والقواعد، كما أنه قد يحتاج إلى إعلام محافظ الحسابات السابق بطلب المقدم إليه من خلال رسالة مرافقة بوصل إستلام وإبلاغ الهيئة المهنة، ولا بد أن يمتنع عن كل إنتقاد موجه لزميله السابق ويتأكد من أنه تقاضى كافة مستحقاته وتجنب كل ما يسيئ للمهنة والإساءة الكلامية والعملية مع زملائه والعمل على حل الخلافات معهم، وإخطار الهيئات المهنية التابع لها وعرضها للجهة المختصة عن أي خلافات.

4. واجباته في تأطير والمتدربين: تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض خصائص إضافية في مجالات مختلفة من أجل تنظيم الجيد للمهنة وفرض رقابة عليها تتعلق بالتأطير والتكفل بالمتربصين الجدد وتقديم كافة التسهيلات في متابعة التكوين النظري والتطبيقي الذين يوجهون إلى مكاتب محافظة الحسابات ودفع التعويضات على الإجازات الخاصة بهم وعن الأعمال المسندة لهم

المطلب الرابع: حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات

لتحقيق غرض ممارسة المهنة حددت القانون 10-01 حالات تنافي وموانع وهذا لتحقيق ممارستها بكل إستقلالية ذاتية وفكرية وأخلاقية في المادة 64 أنه يعتبر منافيا مع هذه المهنة وفقا للقانون في الحالات التالية:[1]

- كل نشاط تجاري لاسيما في الشكل وسيط أو وكيل مكلف بالعملات التجارية والمهنية كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة ومكملة وفقا لتشريع المعمول به.
- إرتباط بعهدة برلمانية أو عهدة إنتخابية في الهيئات التنفيذية للمجالس المحلية ويقتضي منه إبلاغ الغرفة الوطنية في أجل أقصاه شهر من تاريخ إرتباطه.
- الإرتباط بعهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية الخاضعة للقانون التجاري، إلا شركة محافظة الحسابات.

أما بخصوص حالات الموانع فقد نصت المادتين 65-66 من نفس القانون وكذلك المادة 715مكرر رقم 06 من القانون التجاري عن حالات الموانع إلي يمنع وفقها محافظ الحسابات هي:

- الجمع بين مهام التصديق القانوني للحسابات والتعاقد مع نفس المؤسسة، وكذلك ممارسة مهنة الإستشارة الجبائية أو الخبرة القضائية لدى نفس الهيئة.
- ممارسة مهام محافظة الحسابات لدى شركة أو هيئة يديرها ويسيرها تربطه بهم صلة قرابة من الدرجة الرابعة إمتلاك جزء من رأسمالها.
- قبول وظيفة محافظة الحسابات لدى الهيئة كان موظفا بها أو يرتبط مع مهني آخر يمارس فيها محافظة الحسابات وينتميان لنفس شركة التدقيق.

1. تعيين محافظ الحسابات: تعتبر الجمعية العامة العادية للمساهمين الهيئة الوحيدة التي من إختصاصها تعيين مندوبا للحسابات أو أكثر يتم إختياره من طرف لجنة تقييم العروض وفق ترتيب تنازلي من بين المسجلين في جدول المصف الوطني، وذلك وفقا لتطبيق أحكام المادة 26 من قانون 10-01 المؤرخ في 2010/05/28 من خلال دفتر شروط خلافا عن أحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري الذي يتطلب تعيين مباشر عند تأسيس الشركة، يحدد كيفية وإمكانية ترشح المهنيين سواء كانوا طبعيين أو معنويين وتوضيح إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلال، والأمر لم يتوقف على تعيينه فحسب بل تسلط عقوبات على شركات المساهمة التي تأبى بتعيين محافظ الحسابات تماشيا مع نص المادة 828

[1] نجوى عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص34-35.

من نفس القانون، فلذلك يتطلب من مجلس إدارة أو المكتب المسير للهيئة بعد آخر إقفال للدورة المنتهية لعهدة محافظ الحسابات بإعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ الحسابات خلال أجل أقصاه شهر يتضمن ما يلي: عرض عن الهيئة أو الشركة وفروعها بداخل الوطن وخارجه بالإضافة إلى ملخص الدورات السابقة الخاص بالهيئة وفروعها المتعلق المعاينات والملاحظات والتحفظات التي أبداها المحافظ السابق، كذلك العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجبة، الوثائق الإدارية، النماذج المتعلقة برسالة الترشح والتصريح عن استقلالية الكيان وإستقلالية ممارسة المهمة وكذلك المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية، فبعد الفصل من قبل الجمعية العامة في قرار تعيين محافظ الحسابات المنتقي فيرسل الأخير رسالة قبول العهدة إلى الجمعية العامة والهيئة التي عينته في جل اقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل الإستلام وتبليغ تعيينه،[1]فيزاول مهامه الدائمة في التحقق من الدفاتر ومراقبة انتظام حسابات الشركة والأوراق المالية بإستثناء التدخل في التسيير،[2] فيتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمدأولات بعد موافقتها كتابيا،[3] ولا يعفى وجود هياكل داخلية للمراجعة للشركة أو الهيئة تحت المراقبة والإلزام القانوني لتعيين محافظ الحسابات،[4] كما تحدد عهدة محافظ الحسابات بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلى بعد مضي 3 سنوات،[5] في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة تحت المراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلان وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يرجى إعادة تجديد عهدة محافظ الحسابات،[6] كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة،[7] كما يمكن التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر" وإذا مل يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(1/10) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية

---

[1]المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/02/02، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/01/27، المواد 01-24، العدد 7، ص14.

[2]القانون التجاري الجزائري، **مرجع سبق ذكره**، المادة 715 المكرر 04، لسنة 2007، ص188.

[3]قانون 10-01 المؤرخ في 29/ 2010/06، **الجريدة الرسمية**، المادة 26، العدد 42، ص7.

[4]الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره**، العدد 42، ص7.

[5] **المرجع نفسه**، المادة 27، ص7.

[6] **المرجع نفسه**، ص ص7-8.

[7] **المرجع نفسه**، ص8.

الإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة».

2. قبول التوكيل: يجب علي محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يتأكد من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لاسيما في المادة 715 مكرر 14 ومكرر 15 من المرسوم رقم 93 – 08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 75–59 المؤرخ في 26/ 09/ 1975 المتضمن القانون التجاري في المواد 34 و 47 من القانون91 – 08 المؤرخ في 27/ 04/ 91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمدان يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة لشركة المراقبة و الشركات المنسوبة وإذا إقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية وفي حالة إستشعار بتبديل محافظ حسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفي أو في حالة ما إذا خلف عضوا آخرا للمنضمة عليه بالإستعلام لدي الشركة بأسباب ذهاب سلفه وفي حالة ما إذا يخلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الإتصال بالزميل المغادر لإستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله، يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة، وأن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري الشركة.

3. الدخول إلى الوظيفة: بعد تلبية الإجتهادات الأولية وقبول التوكيل يجب علي محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة، أما إذا تم تعينه من طرف مجلس عام عادي يمضى المحضر مع الملاحظة « قبول التوكيل إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقوله للشركة كتابيا في كل أشكال التعيين كما يجب عليه عند قبوله التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية، و أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع المنظمة الوطنية بتعيينه في ظرف خمسة عشر يوم الموالية لقبوله التوكيل كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها لا سيما إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين محافظ في ظرف خمسة عشر يوما التالية عن طريق رسالة نشر تعيين محافظ أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية قبل البداية في تنفيذ التوكيل، كما يجب عليه أيضا أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات هذه الرسالة التي تشير إلى مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والأجل القانونية التي يجب إحترامها، الأتعاب أما عند تنفيذ توكيله يجب علي محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيد في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية كما يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة

وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء أما في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء إحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه و كأنه يتصرف لمفرده.

4. إنهاء مهام محافظ الحسابات: نص المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري وفي القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أسباب مختلفة يتوقف عندها إنتهاء مهام محافظ الحسابات، فقد تكون بإنتهاء المدة التي ضربها المشرع له، كما تنتهي أيضا إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول بينه وبين أداء مهامه تجاه الشركة، وقد تقدم الشركة على عزل محافظ الحسابات قبل إنتهاء المدة المقررة له أو يبادر بنفسه إلى تقديم إستقالته.

5. إنتهاء المدة القانونية: يمكن أن تكتسي طرق تعيين محافظ الحسابات عدة حلول مما يؤثر على مدة العهدة حيث تختلف مدة عهدة المحافظ إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين، أو إن تم التعيين أو الإستبدال من قبل القضاء التابع لمقر الشركة في حالة وجود رفض أو مانع، فالمدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه حددها المشرع بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبقا للمادة 715 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري، تنتهي مهامه بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي فصلت في حسابات السنة المالية الثالثة حسب المادة 715 مكرر7،[1] لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة فاصلة طبقا لأحكام المادة 01/27 من القانون،01-10 أما إذا تم تعيين محافظ ليستخلف محافظ آخر فإنه يبقى يمارس مهامه إلى غاية إنتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي يستخلفه[2]، أما في حالة تعيين محافظ الحسابات من قبل القضاء، فإن مندوب الحسابات الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه تنتهي مهامه بمجرد قيام صاحبة الإختصاص الأصيل ألا وهي الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ أو أكثر للحسابات؛[3] كما تنتهي المدة القانونية في حالة إنتخاب محافظ الحسابات لعضوية البرلمان أو للمجلس المحلية، نصت المادة 64 بخصوص ذلك على ضرورة إبلاغ الغرفة الوطنية في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته، ويعين بدله محافظ آخر يتولى مهامه طبقا لأحكام المادة 76 من قانون 10-01.

6. إستقالة محافظ الحسابات: يعتبر من الحالات الإستثنائية، على غرار التشريعات الدول الأخرى أعطى المشرع الجزائري الحق لمحافظ الحسابات في إمكانية الإستقالة وذلك بناء على المادة 38 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث، بمقدور محافظ الحسابات الإستقالة دون التخلص من إلتزاماته

---

[1] القانون التجاري الجزائري، **مرجع سبق ذكره**، ص ص188-189.

[2] محمد بن جميلة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص47-48.

[3] علأوي عبد اللطيف، **مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017، ص37.

القانونية، ومجبرا على أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر وتقديم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"،[1]ومن الأسباب التي تستدعي إستقالة محافظ الحسابات في أداء وإتمام مهامه منها:

في حالة إنتخاب محافظ الحسابات لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، في حالة إمتلاك ودخول شريك جديد له قرابة من الدرجة الرابعة حصص في الشركة الخاصة لرقابة محافظ الحسابات.

وجود ضغوطات أو مانع من قبل إدارة المنشأة يحول ويعيق ممارسة المحافظ أداءه مهام المراجعة.

في حالة عدم قدرة محافظ الحسابات إتمام مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي أو تدهور علاقته مع إدارة الشركة تعيق أداء واجباته ولكن لا يكون داعي الإستقالة التملص من الوفاء بواجباته القانونية،[2]ومع ذلك في أي حال من الأحوال عند وجود سبب شرعي لا يبرر التوقف المفاجئ عن أداء المهام يجب إتباع إجراءات منها إعداد مذكرة يثبت فيها أسباب إستقالته، تقديم إخطار للمؤسسة خلال ثلاث شهور، إعداد تقرير عن سير العمل وعن نتيجة الرقابة، تسهيل المهمة لخليفته.[3]

7. الوفاة أو شطبه أو إيقافه: وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه تعتبر الوفاة تضع نهاية لجميع الإلتزامات والعلاقات مع الهيئة أو الشركة التي عينته، كما قد يتم شطب وإيقاف محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة إذا كان بصدد إلحاق الضرر بالشركة، لذلك نصت المادة 76 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب بناء على إقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

8. رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية: نص عليها المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر08 من القانون التجاري ويكون ذلك من طرف المساهمين، حيث يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة،[4]حيث أغفل المشرع الجزائري ذكر المدة التي يجب فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين يوما إبتداء من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات.[5]

9. إختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها: حل الشركة وإنتهاء عملية التصفية وإقفال حساباتها يؤدي إلى حل الشركة تنتهي علاقاتها مع الغير وبالتالي تنتهي مهام الموكلة لمحافظ الحسابات

---

[1]قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/07/11، المادة 38، العدد 42، ص8.

[2]محمد بن جميلة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص48-49.

[3]غوالي محمد بشير، **مرجع سبق ذكره**، ص49.

[4]القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، ص190.

[5] محمد بن جميلة، **مرجع سبق ذكره**، ص52.

وكذلك تنتهي علاقة الشركة مع محافظ الحسابات الخاضعة لرقابته والتي كان يزاول مهامه فيها في حالة إندماجها مع غيرها وإحتوائها من قبل شركة أخرى.[1]

10. عزل محافظ الحسابات: فبشأن عزل محافظ الحسابات إستفاد القانون الجزائري من التجربة الفرنسية الممثلة في حكم محكمة باريس الذي أعتبر أن محافظ الحسابات ليس كالوكيل العادي يمكن عزله في أي وقت ومن ثم لا يجوز للجمعية العمومية للمساهمين أن تعزل مندوب الحاسبات قبل إنتهاء مدة وكالته إلا لمبرر مشروع يخضع لتقرير القضاء[2]، فلذلك إتخذ المشرع الجزائري بعض الإحتياطات المتمثلة في إجراءات حول المركز القانوني الذي يشغله داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، أو حتى من طرف القائمين بإدارتها، بحيث منح المشرع إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل إنتهاء المدة العادية لمهامه، وذلك من طرف المحكمة التجارية التي يقع في دائرة إختصاصها المقر الإجتماعي للشركة، ولا يحدث ذلك بتقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر راسمال الشركة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب إلا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته، [3] كما يحق عزل محافظ الحسابات للجهة التي تملك تعيينه قبل إنتهاء مدة وكالته لإحدى السببين الرئيسيين: السبب الأول وقوع المحافظ في خطأ خلال تنفيذ السيء للمهام المنوطة له بسبب عدم إلتزاماته القانونية كالحفاظ على السر المهني أو الخلط بين أعمال المراقبة و التسيير، أو أن يهمل أداء وظيفتها والإدلاء بمعلومات كاذبة للجمعية العامة حول وضعية الشركة، أما السبب الثاني وجود عائق أو مانع موضوعي يحول بينه وبين أداء بمهامه على أكمل وجه مثل المرض الطويل الذي يحول دون أداء المحافظ لمهامه والإدانة الجنائية أو الشطب من جدول القائمة المهنية اللذان يمنعانه من قيام بمهنة محافظ الحسابات وفي غير هاتين الحالتين كما تعتبر الشركة مسؤولة ويقع عليها تعويضه عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به نتيجة لهذا العزل التعسفي.[4]

11. تقارير محافظ الحسابات: يعبر التقرير عن مخرجات مهنة المراجعة التي قام بها محافظ الحسابات منذ قبوله الوكالة إلى غاية تكوين رأيه الفني حول القوائم المالية لذلك يترتب عنه إعداد التقارير التالية:[5]

✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

---

[1] محمد بن جميلة، **مرجع سبق ذكره**، ص52.

[2] غوالي محمد بشير، **مرجع سبق ذكره**، ص49.

[3] القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره** المادة 715 مكرر 09، ص190.

[4] محمد بن جميلة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص50-51.

[5] قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2011/07/11، المادة 25، العدد 42، ص7.

✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عند الإقتضاء، تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة، تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية، تقرير خاص يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال، تقرير خاص يتعلق بحيازة أسهم كضمان، تقرير خاص يتعلق بعملية رفع رأس المال.

✓ تقرير خاص يتعلق بعملية خفض رأس المال، تقرير خاص يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، تقرير خاص يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الاسهم، تقرير خاص يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

12. تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام وذلك للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية كما يجب أن ينتهي هذا التقرير العام بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية وكذا صحة صورتها وعند الإقتضاء برفض المصادقة المبرر كما ينبغي،[1] كما يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، فلذلك يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للإختلالات التي إكتشفها، كما يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به،[2] حيث تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، ويتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل ثم يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المراجعة ولا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، أما بالنسبة لكل قسم يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية، إسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم إعتماده ورقم التسجيل في الجدول،

---

[1] قرار 24 /2013/07 والمحدد لمحتوى **معايير تقارير محافظ الحسابات**، قرار 01/12/ 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2014/04/30، العدد 24.

[2] القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية**، الصادرة بتاريخ 2007/11/25، العدد 74.

وعنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

المبحث الثالث: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

قصد تحقيق إسقاط جيد للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار صحة الفرضيات الموضوعة سنتناول في هذا المبحث منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

من خلال هذه الدراسة نسعى للوصول إلى معرفة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، لذا إتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالتها، والمعرفة الدقيقة لها وتحقيق تصور أفضل للظاهرة محل الدراسة، حيث إستخدمنا المنهج الإستقرائي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة ووصفها وصفا ويعبر عنها كيفا وكما، كي نتمكن من الوصول إلى أحكام عامة عن طريق تصميم نتائج وأحكام خاصة بمجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الجزائريين، لذلك إعتمدنا في هذه الدراسة على مصدرين أساسيين في جمع وتحليل البيانات هما:

1. **البيانات الثانوية:** لمعالجة الإطار النظري حيث إعتمد الباحث على الكتب والمجلات والإبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى البحث والإطلاع على مواقع مختلفة على شبكة الإنترنت.
2. **البيانات الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة حيث قام الباحث بجمع البيانات الأولية من خلال وضع الإستبيان كأداة رئيسية للبحث الذي صمم خصيصا لهذا الغرض ووزع على محافظي حسابات والخبراء المحاسبين عينة الدراسة وقمنا بجمع وتفريغ وتحليل الإستبيان بإستخدام الحزمة الإحصائية SPSS الإصدار رقم21 وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالة ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
3. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يقدر عددهم من خلال القرار رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023 الصادر عن وزارة المالية والمحدد لقوائم محافظي الحسابات المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بـ 2950 محافظ منهم 17 مكتب محافظة الحسابات، ومن هذه

المجموعة المنتقاة تم توزيع الإستبيان، حيث بلغ عدد الإستبيانات الموزعة **1882** إستبيان موزع على محافظي حسابات، وتم إسترجاع **266** إستبيان أي بنسبة إسترجاع **14.13 %** في حين بلغ عدد الإستبيانات غير المستردة 802 إستبيان وهو ما يمثل نسبة **%**27.2 من مجتمع الدراسة، ولصعوبة التوزيع على كافة أفراد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعدم إمكانية الرد من طرف أفراد العينة وضيق الوقت بالرغم من مدة إنتظار الردود تم إختيار حجم عينة الردود بشكل أنسب بعدد الخبراء.

4. تصميم الإستبيان والأساليب المستخدمة: إعتمدنا في الدراسة على الإستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات ومن ثم إمكانية تفريغها ومعالجتها للخروج ببعض الإجابات.

أ. تصميم الإستبيان: لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم وإعداد إستبيان الدراسة وذلك بإتباع عدة خطوات أولية متتابعة حيث قمنا بإعداد إستمارة الإستبيان مع مراعاة عدة جوانب أهمها:

- ✓ صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض وسوء الفهم.
- ✓ إستعمال لغة سليمة.
- ✓ ترتيب العبارات وتدرجها وربطها بالأهداف المنشودة من الدراسة الميدانية.
- ✓ إحتواء الإستبيان على عبارات تكون الإجابة عليها بإختيار إجابة من بين الإجابات المقترحة من موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، وغير موافق بشدة، بالإضافة إلى فتح المجال أمام أفراد العينة للإدلاء بملاحظاتهم في نهاية كل محور.

وبعد الإنتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى أساتذة مختصين في المراجعة للتأكد من الجانب الشكلي للإستمارة وإمكانية معالجة الأجوبة المحتملة.

وبعد تصميم إستمارة الإستبيان قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة وذلك بغية قياس سهولة إستيعاب الأسئلة وإمكانية الإجابة عنها وبناء على التوزيع الأولي أخذنا بعين الإعتبار عدة ملاحظات وإتخذنا بعض الإجراءات منها:

- ✓ تسمية الأسئلة بعبارات.
- ✓ الإستغناء عن بعض العبارات التقنية.
- ✓ تعديل وتبسيط العبارات المعقدة.

ب. ضبط الإستمارة النهائية وتوزيع الإستبيان: بعد الإعداد الأولي لإستمارة الإستبيان وإختبار منهجيتها العلمية ومدى وملاءمتها لجمع البيانات في أخذ بعين الإعتبار كافة الملاحظات والقيام بالتعديلات اللازمة قمنا بتصميم إستمارة الإستبيان في شكلها النهائي، ثم قمنا بتوزيعها على أفراد العينة بالإعتماد على العديد من الطرق أهمها:

- ✓ الإتصال المباشر ببعض أفراد العينة وإعطائهم الإستبيان.
- ✓ الإستعانة ببعض الزملاء وتكليفهم بتوزيع الإستبيان على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

✓ إرسال الاستمارة الالكترونية إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

✓ الإصرار على الإتصال والتكلم عبر الهاتف من أجل لإجابة على الإستبيان.

وقد احتوى هذا الاستبيان من جزأين رئيسيين هما:

- **الجزء الأول:** يتعلق بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، حيث تضمنت ما يلي: الجنس، السن، المستوى العلمي، الخبرة المهنية، التخصص العلمي، المستوى المهني.
- **الجزء الثاني:** يحتوي على محاور الدراسة الأساسية المتعلقة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور كالآتي:

- **المحور الأول:** يتعلق هذا المحور بمحأولة التعرف على أهمية ودور المراجع الخارجي المراجعة في تنفيذ عملية المراجعة من خلال علاقة المعايير الشخصية للمراجع الخارجي، ودور المعايير الوظيفية لمعرفة أهميتها ودورها في جمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجعة وقدرتها على تحديد مواطن الخطر التي قد تعوق عملية المراجعة ومدى وتأثيرها وإنعكاسها على التقارير المالية.
- **المحور الثاني:** يتعلق بالتعرف على دور المراجع الخارجي فباستخدام أساليب ووسائل جمع أدلة الإثبات في عملية المراجعة من خلال إستخدام أساليب ووسائل الحصول على أدلة الإثبات في مجال تحديد كمية أدلة الإثبات المناسبة وكذلك إستخدام هذه الأساليب والوسائل في مجال تحديد مدى ملاءمة أدلة الإثبات، وذلك لمعرفة قدرة المراجع الخارجي وكفاءته في تحديد طرق ووسائل الحصول المتاحة في جمع وتقييم أدلة الإثبات ومدى الدرجة الإقتناعية بحجية الأدلة المتنوعة، هل هي حاسمة أم قاطعة لتسهيل عمل محافظ الحسابات وتوفير الوقت والجهد والتكلفة خاصة في بيئة الأعمال الجزائرية.
- **المحور الثالث:** يتعلق بالمتغير التابع المتمثل في تعزيز جودة تقرير المالية من خلال تحسين جودة عملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة.

المطلب الثاني: مدى إستجابة عينة الدراسة

تم حصر عينة الدراسة في فئتين هما محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كونهم الممثلون لمهنة المراجع الخارجي في الجزائر، حيث تشكلت عينة الصالحة للدراسة من 266 إستبيان إلكتروني بين خبير محاسبي ومحافظ حسابات والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04- 02): مجموعة إستمارات الإستبيان

البيان	عدد الاستمارات الموزعة باليد	عدد الاستمارات الموزعة الكترونيا		الاستمارات كليا	النسبة المئوية
عدد الإستمارات الموزعة وغير مسترجعة	00	1882		1882	% 63.79
عدد الإستمارات المسترجعة	00	1068		1068	% 36.21
عدد الإستمارت الملغاة	00	802		802	% 75.09
عدد الإستمارات الصالحة منها للتحليل	00	266		266	% 24.91
المجموع	00	2950		2950	100%

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول توزيع إستمارة إستبيان على مجتمع الدراسة البالغ عدده 2950 حيث بلغ عدد الإستمارات الموزعة وغير مسترجعة 1882 بنسبة 63.79 % أما الإستمارات المسترجعة بلغ عددها 1068 إستمارة بنسبة 36.21 %، والتي كانت منها 802 إستمارة ملغاة وتقدر بنسبة 75.09 % أما عدد الإستمارات الصالحة منها للتحليل بلغ 266 إستمارة تقدر بنسبة 24.91 % والتي تعبر عن حجم العينة المدروسة.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بناء على طبيعة الدراسة وما تتطلبه من إختيار دقيق لأسلوب تحليل البيانات، لاسيما الإستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية التي تتناسب مع منهج الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، حيث بعد تفريغ وتحليل الإستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية(SPSS) الإصدار رقم 21 إستخدمنا بعض الأساليب الإحصائية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة بشكل مبسط ومختص، وتتمثل هذه الأساليب في ما يلي: إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة، قياس صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان عن طريق معامل الإرتباط سبيرمان.

حيث إستخدمنا مقياس ليكرت الخماسي، لأنه يعتبر من أكثر المقاييس إستخداما لقياس الآراء والتوجهات وهذا بالنظر لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعبر الأفراد المجيبون عن موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يحتويها الإستبيان وفق خمس درجات موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (04-03): درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى الذي يسأوي (5-1=4) ثم تم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد والذي يسأوي (0.8)، (المدى/ عدد الإختيارات= 5/4 = 0.8) ثم نضيف طول الفئة للدرجة 1 فنحصل على حدود الفئة الأولى المفسرة لقيم المتوسط الحسابي، وهكذا إلى غاية الحصول على حدود الفئة الخمسة المفسرة لقيم المتوسط الحسابي لكل سؤال لمعرفة الإتجاه العام لأفراد العينة، كما يظهر في الجدول أدناه.

الجدول رقم (04 – 04): المتوسط المرجح

الفئة	التصنيف	الدرجة
من 1 إلى 1,80	غير موافق بشدة	ضعيفة جدا
من 1,80 إلى 2,60	غير موافق	ضعيفة
من 2,60 إلى 3,40	محايد	متوسطة
من 3,40 إلى 4,20	موافق	مرتفعة
من 4,20 إلى 5	موافق بشدة	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الباحث

حيث من خلال فئات والتصنيفات المتوسط المرجح الموضحة في الجدول رقم (04 – 04) يمكننا وصف وتحليل وتفسري وجهة نظر المستجوبين حول كل فقرة من فقرات الإستبيان.

المطلب الرابع: إختبار ثبات وصدق الإستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات الإستبيان بطريقة"ألفا كرونباخAlpha s'Cronbach "

ثبات الإستبيان يقصد بالثبات إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج بإحتمال مسأو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه لنفس العينة، ويتم ذلك بإستخدام أحد معاملات الثبات مثل ألفا كرونباخ، ويأخذ معامل الثبات قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مسأوية للصفر، وكل زيادة في قيمة معامل ألفا كرونباخ يعني زيادة في المصداقية من تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

1. معامل ألفا كرو نباخ: إن معامل الإرتباط ألفا كرونباخ من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات في القياس وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الإتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم، حيث تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، ويعتبر المؤشر جيدا كلما إقترب من الواحد.

الجدول رقم (04-05): معامل ألفا كرونباخ لثبات محاور الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ	معامل الصدق
محوردور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	13	0,665	0,815
محوردور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات	18	0,664	0,814
محور ودور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات	14	0,604	0,777
إجمالي المحاور	45	0,838	0,915

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

توضح نتائج الجدول أعلاه قياس ثبات الإستبيان وفقا على حساب معامل ألفا كرونباخ نجد أنه بلغ بالنسبة لمحاور الإستبيان ككل 0,838 وهو ما يدل على أن قيمة الثبات جيدة، وهناك إستقرار بدرجة عالية ويصلح للتطبيق على عينة الدراسة، كذلك بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحاور الإستبيان ما بين 0,604 و0,665 وهي كلها معاملات جيدة ومقبولة، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحتوى عبارات 13 للمحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة المكونة للإستبيان تساوي 0,665 هي قيمة موجية، وهذا يعين أن هناك إستقرار بدرجة عالية من الثبات ويصلح للتطبيق على عينة الدراسة، كذلك بلغ معامل الفا كرونباخ لمحتوى عبارات 18 للمحور الثاني دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات تساوي المكون لإستبيان قيمته موجبة ومرتفعة تساوي 0.664 مما يستوجب أن هناك إستقرار بدرجة عالية من الثبات ويصلح للتطبيق على عينة الدراسة، في حين بلغ معامل الفا كرونباخ 0,604 لمحتوى عبارات 14 للمحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات المكون للإستبيان قيمته موجبة ومرتفعة تساوي 0.604 وهذا يعين أن هناك إستقرار بدرجة عالية من الثبات ويصلح للتطبيق على عينة الدراسة.

أما بالنسبة لمقياس الثبات الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فقد بلغ بالنسبة لمحاور الإستبيان ككل 0,915 أي أن درجة الصدق لأداة القياس عالية، كذلك بلغ مقياس الصدق للمحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة 0,815 أما للمحور دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات فقد بلغ 0,814 في حين بلغ مقياس الصدق للمحور دور

جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات 0,777 وهذا يدل على أن الإستبيان ومحاوره صادقة لقياس ما وضعت لأجله، مما يظهر صلاحية الإستبيان للتحليل وتفسير نتائج الدراسة وإختبار فرضياتها.

الفرع الثاني: التأكد من مدى صدق أداة إستبيان

صدق الإستبيان يقصد بصدق فقرات الإستبيان أن تكون الأسئلة الموجودة في الإستبيان مفهومة وسهلة على تحصيل معلومات للمتغيرات التي وضعت، كما يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس فقرات الإستبيان ما وضعت لقياسه، وقد قمنا بالتأكد من صدق الإستبيان من خلال الصدق الظاهري للإستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان.

1. الصدق الظاهري للإستبيان: قام الباحث بعرض أسئلة الإستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين بهدف التأكد من صدق أداة الدراسة كما تم تعديل أسئلة الإستبيان وفق توجيهات ونصائح المحكمين كما يوضحه الملحق رقم (02)، وبذلك تم صياغة الإستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (01).

2. صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان: المقصود بصدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان هو مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المجال الذي تنتمي له الفقرة، ويحسب عن طريق معاملات الإرتباط مع مستوى دلالة تبلغ 0,05، أو بمعنى أبسط الصدق هو أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

لمعرفة الصدق البنائي للإستبيان قمنا بحساب معاملات إرتباط درجة كل عبارة من عبارات إستبيان مع مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنمي اليه، حيث توصلنا للنتائج الموضحة في الجدول رقم(04-06) والجدول رقم (04- 07) والجدول رقم (04 - 08).

3. الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: يوضح الجدول أدناه معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول الخاصة بدور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة والدرجة الكلية للمحور الأول وللفقرات التابعة له.

جدول رقم (04-06): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة

الرقم	العبارات	معامل الإرتباط	Sig
01	يضمن المراجع الخارجي مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عنها ومدى الثبات في اتباع السياسات المحاسبية.	0.506	0.000
02	يحرص المراجع الخارجي على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة والإلتزامات المطلوبة.	0.478	0.000
03	يضمن المراجع الخارجي إحترام المؤسسة للأحكام والقوانين التنظيمية بإجراء إبرام الإتفاقيات المنظمة.	0.431	0.000
04	يحرص المراجع على تطبيق المعايير المهنية والقانونية والرقابة للإرتقاء بممارسة المهنة.	0.402	0.000
05	يضمن المراجع الخارجي عرض وفحص المعاملات والأحداث عن الواقع الإقتصادي للمؤسسة.	0.423	0.000
06	يضمن المراجع الخارجي معلومات محايدة تعرض المركز المالي للكيان في كل الظروف.	0.392	0.000
07	يضمن المراجع شفافية المعلومات التي تلبي الحد الأدنى من الثقة وخلوها من الأخطاء الجوهرية.	0.464	0.000
08	يقوم المراجع بالإلتحاق بالدورات المهنية المتخصصة والإشتراك في ورشات العمل للإطلاع على أحدث المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية.	0.402	0.000
09	يحرص المراجع الخارجي بالإلتزام بقواعد السلوك المهني الصادر عن الهيئات المهنية محليا ودوليا للرقي بمستوى أداء المهنة.	0.504	0.000
10	يلتزم المراجع الخارجي بالتشريعات والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة بما يتوافق مع المعايير الدولية والمعايير الجزائرية.	0.471	0.000
11	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني في مدى حقيقة المعلومات للتحقق من صحة الأدلة المتاحة ودرجة جودتها.	0.426	0.000
12	يحرص المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في تقييم النظام المحاسبي والرقابي في تقدير وتحديد طبيعة المخاطر الناشئة عن العمل.	0.433	0.000
13	يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام رقابة داخلية وإعداد تقارير من شأنها	0.467	0.000

	تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.		

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

يوضح لنا الجدول أعلاه أن الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني والخاصة بدراسة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم دلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة أنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة ودالة إحصائيا حيث أن قيمة معامل الإرتباط تراوحت بين 0,392 و 0,506 مما يدل على أن فقرات المحور تتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الاحتمالية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي معاملات إرتباط درجة كل عبارة من العبارات الـ 13 بالدرجة الكلية للمحور الذي تندرج ضمنه الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0,00 ومعاملات إرتباطها متوسطة موجبة وبذلك تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة وتقيس ما وضعت لأجله.

4. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: يوضح الجدول أدناه معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني الخاصة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات والدرجة الكلية للمحور الثاني وللفقرات التابعة له.

جدول رقم (04-07): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	Sig
01	**يرفع المراجع الخارجي من مستوى الشفافية ويساعد في تخفيض المخاطر لدى متخذي القرارات.**	.0346	0.000
02	**يقوم للمراجع الخارجي بجمع العناصر الأساسية الكافية والملاءمة للتأكيد ونفي الشك.**	0.376	0.000
03	**يحصل المراجع الخارجي على ما يكفي من أدلة إثبات بشأن الارصدة الإفتتاحية التي تحتوي على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية.**	0.435	0.000
04	**يعتمد المراجع الخارجي على مستوى الخبرة التي يمتلكها في الحصول على مزيد من أدلة الإثبات في المراجعة قد لا يعوض ضعف جودتها.**	0.377	0.000
05	**يأخذ المراجع الخارجي في الإعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الدليل وموثوقيته.**	.0333	0.000
06	**يكتفي المراجع الخارجي بإستخدام أدلة إثبات من الأطراف الخارجية التي تتعامل معها المؤسسة للتأكد من صحة الأرصدة والبنود بالقوائم**	0.249	0.000

	المالية.		
07	يحصل المراجع الخارجي على أدلة إثبات بشأن الاحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إعداد تقريره.	0.341	0.000
08	يقوم المراجع الخارجي بتحليل العلاقات بين المعلومات المالية والغير مالية لضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	0.486	0.000
09	يقوم المراجع الخارجي بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة وإستخدام النسب للربط بين المعلومات والتحري عن التقلبات الغير عادية.	0.475	0.000
10	يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المعاينة الإحصائية في تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق وسلامة القوائم المالية.	0.425	0.000
11	يعتمد المراجع الخارجي بالأخذ في الحسبان حجم وتصميم العينة الإحصائية وطريقة إختيارها وطبيعة تكرار الأخطاء.	0.387	0.000
12	يحرص المراجع الخارجي في التفرقة بين الخطأ والإنحراف المقبول والغير مقبول عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات.	0.392	0.000
13	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الإجراءات الجوهرية عندما يكون هناك مزيج بين إختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية.	0.352	0.000
14	يحرص المراجع الخارجي على تقييم ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى حول إمكانية المؤسسة وقدرتها في الإستمرار.	0.423	0.000
15	يحرص المراجع الخارجي في الحصول على إستفسار من الإدارة عن مدىمعرفتها بوجود أحداث أو أي ظروف بعد فترة التقييم ومتابعة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية للتأكد من صحتها.	0.421	0.000
16	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات الأكثر إقناعا على المصادر التي يحصل عليه بنفسه ومن خارج والمؤسسة.	0.326	0.000
17	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات اكثر حجية على المصادر المكتوبة اكثر من الشفهية والأصلية وأكثر من شكلها في نسخ.	0.368	0.000
18	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الربط	0.429	0.000

	بين الدليل والعنصر والبند المعني وإختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه.		

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

يوضح لنا الجدول أعلاه أن الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني والخاصة بدراسة دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة أنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة ودالة إحصائيا حيث أن قيمة معامل الإرتباط تراوحت بين 0,249 و 0,486 مما يدل على أن فقرات المحور تتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الاحتمالية **sig** لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي معاملات إرتباط درجة كل عبارة من العبارات الـ 18 بالدرجة الكلية للمحور الذي تندرج ضمنه الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0,00 ومعاملات إرتباطها متوسطة موجبة وبذلك تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة وتقيس ما وضعت لأجله.

5. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: يوضح الجدول أدناه معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث الخاصة دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات حول التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور الثالث وللفقرات التابعة له.

جدول رقم (04- 08): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	Sig
01	**تقييم نظام رقابة الداخلية يوفر معلومات ذات خصائص نوعية لها علاقة بجودة التقارير المالية.**	0.449	0.000
02	**يساهم المراجع الخارجي في رفع مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية التي تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية.**	0.421	0.000
03	**تعتبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية المصادق عليها تعبر عن مدى صدق وعدالة الأحداث الخاصة بالمؤسسة.**	0.363	0.000
04	**تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات أهمية نسبية لمتخذي القرارات.**	0.448	0.000
05	**توفر التقارير المالية المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب لمستخدميها عند الحاجة لها.**	.0484	0.000
06	**تتمتع التقارير المالية بدرجة عالية من الإفصاح عن المعلومات**	0.279	0.000

	الواردة في القوائم المالية.		
07	**تفتقد التقارير المالية قابلية المقارنة التي تنتج عن عدم الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية.**	0.327	0.000
08	**عدم تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها يؤثر سلبا على جودة المعلومات التي تضمنها التقارير المالية.**	0.425	0.000
09	**تتأثر التقارير المالية بمدى الكفاءة والتأهيل العلمي للمراجع الخارجي ومدى النزاهة والإستقلال.**	0.394	0.000
10	**تتأثر التقارير المالية بمدى الخبرة والتدريب المهني المستمر للمراجع الخارجي.**	0.383	0.000
11	**تتأثر التقارير المالية بمدى محافظة المراجع الخارجي على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة.**	0.388	0.000
12	**تتأثر التقارير المالية بقدرة المراجع الخارجي في الإشراف على فريق العمل أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.**	0.420	0.000
13	**في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يبدي رأيا متحفظا أو الإمتناع عن إبداء الرأي.**	0.392	0.000
14	**تتأثر التقارير المالية بتوقيت حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات وكذلك الوسائل الإجراءات المتبعة.**	0.468	0.000

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

يبين الجدول أعلاه أن الفقرات المتعلقة بالمحور الثالث والخاصة بدراسة دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات من خلال عملية المراجعة أنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة ودالة إحصائيا حيث أن قيمة معامل الإرتباط ترأوحت بين 0,279 و 0,448 مما يدل على أن فقرات المحور تتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الاحتمالية **sig** لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي معاملات إرتباط درجة كل عبارة من العبارات الـ 14 بالدرجة الكلية للمحور الذي تندرج ضمنه الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 00,0 ومعاملات إرتباطها متوسطة موجبة وبذلك تعتبر عبارات المحور الثالث صادقة وتقيس ما وضعت لأجله.

6. صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة: يقيس صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة مدى تحقق الأهداف التي تسعى الإداة الوصول إليها، ويبين مدى إرتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان، وذلك ما يظهره الجدول التالي:

جدول رقم (04-09): صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة

المحاور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل	Sig
المحور الأول: دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.	0,840	0,913	0,000
المحور الثاني: دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات.	0,897	0,945	0,000
المحور الثالث: دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات.	0,827	0,905	0,000

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

$$\text{معامل الارتباط المعدل} = \frac{2 \times \text{معامل ارتباط بيرسون}}{1 + \text{معامل الارتباط بيرسون}}$$

المبحث الرابع: عرض وتحليل النتائج

بعدما تطرقنا في المبحث السابق من هذا الفصل إلى منهجية الدراسة سنحاول في هذا المبحث تحليل النتائج وإختبار فرضيات الدراسة التي هدفت إلى إبراز مدى إستجابة المراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر مع ماجاء به المعايير وتأثيرها على جمع وتقييم أدلة الإثبات ومدى تأثير ذلك في تعزيز الثقة بالتقارير المالية من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحسين بالجزائر وهذا بإستخدام المنهج التحليلي مستعينين بالبرنامج الإحصائي SPSS21 حيث يضم هذا المبحث مطلبين، المطلب الأول عرض نتائج الدراسة ومناقشتها والمطلب الثاني مناقشة وتحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج المتوصّل إليها بإستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الإستبيان، خصائص عينة الدراسة في هذه الفقرة سنقوم بعرض النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة والمتعلقة بالجنس، المؤهل العلمي، المؤهل الوظيفي، الخبرة المهنية، حيث تفيدنا هذه الخصائص في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المتحصل عليها من خلال التأكد من كفاءة أفراد العينة كل متغير على حدا، وقدرتهم على فهم بيان الإستبيان، وتقدميهم للإجابات المناسبة.

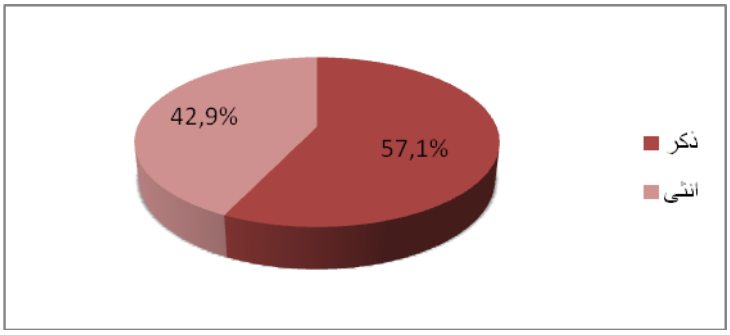
الفرع الأول: عرض ومناقشة النتائج المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

1. توزيع أفراد العينة حسب الجنس: تتكون عينة الدراسة من 266 فردا منهم 152 ذكر والذين تبلغ نسبتهم 57.1% وبالنسبة للإناث فكان عددهم 114 وبلغت نسبتهم 42.9% من عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (04 -10): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	152	57,1
أنثى	114	42,9

الشكل رقم (04-01): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



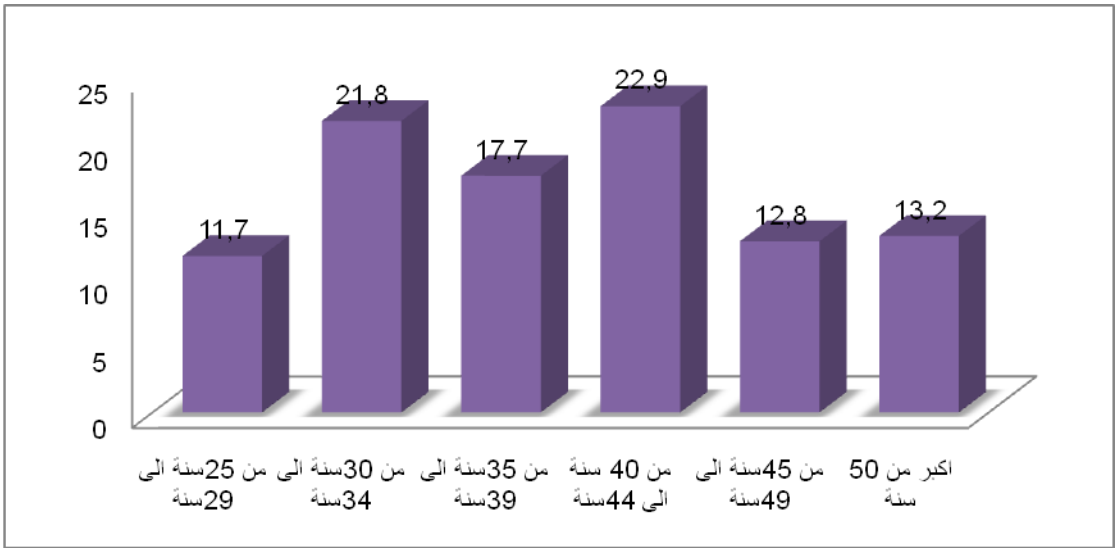
المصدر: من إعداد الطالب بالإعتمادا على مخرجات SPSS (21)

2. توزيع أفراد العينة حسب العمر: توزيع أفراد العينة حسب العمر يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04- 11) أدناه،

الجدول رقم (04 -11): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
من25 سنة-29 سنة	31	11,7
من 30 سنة -34 سنة	58	21,8
من 35 سنة- 39 سنة	47	17,7
من 40 سنة -44 سنة	61	22,9
من 45 سنة -49 سنة	34	12,8
أكبر من 50 سنة	35	13,2

الشكل رقم (04-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS (21)

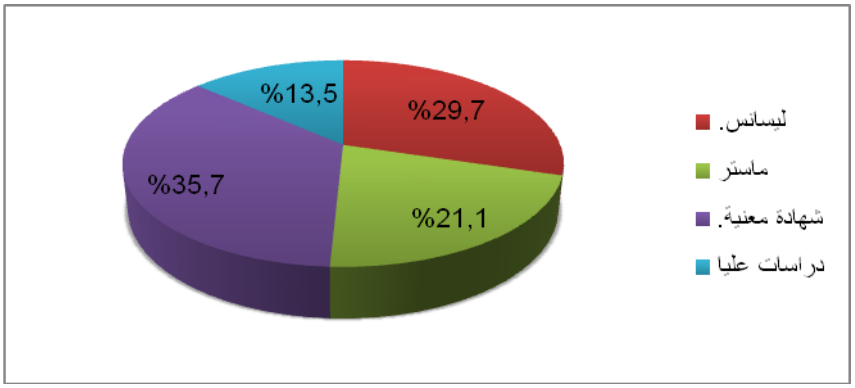
يتضح لنا من خلال الجدول والشكل أعلاه أن أكثر من إجمالي أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين (40سنة- 44 سنة) بنسبة 22.9% وتليها نسبة 21.8 % تتراوح أعمارهم بين (30سنة- 34 سنة) ثم تليها نسبة 17.7 % تتراوح أعمارهم بين (35سنة- 36سنة)، وتليها نسبة 13.2 %تبلغ أعمارهم أكثر من 50 سنة، ثم تليها نسبة12.8 % تتراوح أعمارهم بين (45سنة- 49 سنة) وإن أقل نسبة من بين إجمالي المستجوبين تمثل نسبة 11.7 % تتراوح أعمارهم بين (25سنة- 29سنة) وهذه النسب تعكس تباينا في الأعمار لدى أفراد العينة، وذلك مهم في التحليل.

3. **توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:** توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04- 12) أدناه.

الجدول رقم (04 - 12): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دراسات عليا	36	13,5
ليسانس	79	29,7
ماستر	56	21,1
شهادةمهنية	95	35,7

الشكل رقم (04- 03): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS (21)

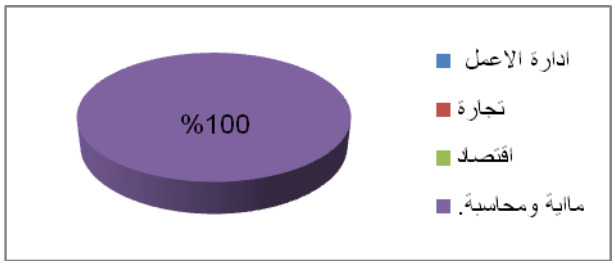
يتضح لنا من خلال الجدول والشكل أعلاه أنه أكثر من 35.7%من إجمالي أفراد العينة من محلة الشهادات المهنية، يليهم حملة شهادات ليسانس بنسبة 29.7 %، ثم يليهم حملة شهادات الماستر بنسبة 21.1 % ثم حملة الشهادات الدراسات العليا بنسبة 13.5% وهذه النسب تعكس تنوع المستوى العلمي لأفراد العينة، وذلك مهم في التحليل أيضا.

4. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04 -13) أدناه.

الجدول رقم (04-13): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة ومالية	**266**	**%100**

الشكل رقم (04- 04): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتمادا على مخرجات SPSS (21)

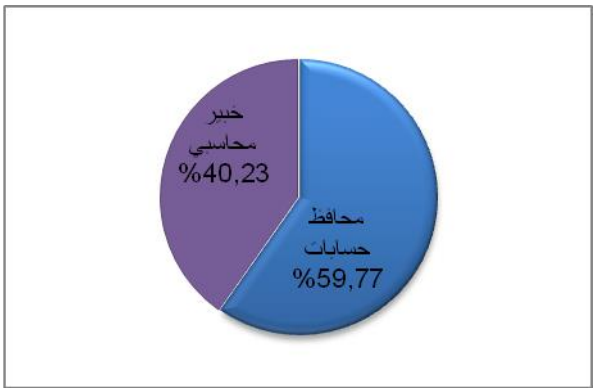
يتضح لنا من خلال الجدول والشكل أعلاه أن إجمالي أفراد العينة كلهم ضمن شعبة المالية وشعبة المحاسبة وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة جدا ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة كون أن أفراد العينة لديهم إهتمام ورغبة كبيرة بالتخصص العلمي.

5. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الوظيفي يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04- 14) أدناه.

الجدول رقم (04- 14): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرارات	النسبة المئوية
محافظ حسابات	**159**	**59,77**
خبير محاسبي	**107**	**40,23**

الشكل رقم (04- 05): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS (21)

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن عينة الدراسة تتكون من 107 خبير محاسبي حيث كانت نسبة المئوية تساوي 40.23% كما تمثل نسبة 32.13 % من المسجلين بالجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والذي يبلغ عددهم 333 خبيرا، أما محافظي حسابات تتكون عينة الدراسة من 159 فردا حيث كانت نسبة المئوية تساوي 59.77 % وهي نسبة معتبرة بالإضافة إلى عدد الخبراء.

6. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04-14) أدناه حيث تم تقسيم الخبرة على خمسة سنوات متتالية أقل من خمس سنوات، وبين خمس سنوات وعشرة سنوات، ومن عشرة سنوات إلى خمس عشر سنة، وهكذا إلى غاية خبرة أكثر من ثلاثون سنة حيث يفترض أن كل محافظ حسابات ممارس للمهنة ولو لأقل من سنة مكتسب لخبرة ومع مرور الوقت تصبح له أكثر خبرة ومن خلال البرنامج SPSS 21تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (04- 15): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	38	14,3
من 06 سنوات إلى 10	63	23,7
من 11 سنة إلى 15 سنة	38	14,3
من 16 إلى 20 سنة	58	21,8
من 21 سنة إلى 25سنة	3	1,1
من 26 سنة إلى 30 سنة	32	12,0
أكثر من 30سنة	34	12,8

الشكل رقم (04- 06): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات (21) SPSS

يتضح لنا من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية المهنيين قيد الدراسة يمتلكون خبرة من 6 إلى 10 سنوات قد بلغت نسبتهم 23.7% وهي أعلى نسبة، بينما تليها نسبة المهنيين أصحاب خبرة أقل من 16 سنة إلى 20 سنة تقدر ب 21.8% ثم يليها أصحاب خبرة أقل من 5 سنوات 14.3% وكذلك أصحاب الخبرة بين 11 سنوات و15 سنة وتليها أصحاب الخبرة أكثر من 30 سنة بنسبة 12.8%، ثم تليها نسبة 12% لديهم خبرة من 26 سنة إلى 30 سنة ثم تليها نسبة1.1% أقل نسبة من المبحوثين يحوزون على خبرة بين21 سنة و25 سنة حيث تعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج فقرات المحاور

سنحاول في هذا المطلب تحليل نتائج فقرات المحاور الثلاث محل الدراسة من خلال مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

1.تحليل نتائج فقرات المحور الأول: في هذا المطلب قمنا بتحليل نتائج فقرات المحور الأول محل الدراسة من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS، والخاصة بالفرضية الأولى.

جدول رقم (04- 16): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول دور المراجع الخارجي في الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة

رقم	العبارات	المقياس	التكرارات والنسب المئوية					$\dot{x}$	δ	CV %
			5	4	3	2	1			
01	يضمن المراجع الخارجي مدى التزام المؤسسة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عنها ومدى الثبات في إتباع السياسات المحاسبية؟	العدد	49	82	36	47	52	3,11	1,414	45,46
		النسبة	18,4	30,8	13,5	17,7	19,5			
02	يحرص المراجع الخارجي على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة والإلتزامات المطلوبة.	العدد	45	102	39	38	42	3,26	1,331	40,82
		النسبة	16,9	38,3	44,7	14.3	15,8			
03	يضمن المراجع الخارجي احترام المؤسسة للأحكام والقوانين التنظيمية بإجراء إبرام الإتفاقيات المنظمة.	العدد	51	88	40	48	39	3,24	1,347	41,57
		النسبة	19,2	33,1	15,0	18,0	14,7			
04	يحرص المراجع على تطبيق المعايير المهنية والقانونية والرقابة للإرتقاء بممارسة المهنة.	العدد	53	78	57	40	38	3,26	1,324	40.61
		النسبة	19,9	29,3	21,4	15,0	14,3			
05	يضمن المراجع الخارجي عرض وفحص المعاملات والأحداث عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.	العدد	55	81	47	44	39	3,26	1,350	41,41
		النسبة	20,6	30,6	17,7	16,5	14,7			
06	يضمن المراجع الخارجي معلومات	العدد	57	74	50	56	29	3,28	1,308	39,87

	محايدة تعرض المركز المالي للكيان في كل الظروف.	النسبة	21,4	27,8	18,8	21,1	10,9			
07	يضمن المراجع شفافية المعلومات التي تلبي الحد الأدنى من الثقة وخلوها من الأخطاء الجوهرية.	العدد	44	89	44	48	41	3,18	1,330	41,82
		النسبة	16,5	33,5	16,5	18,0	15,4			
08	يقوم المراجع بالإلتحاق بالدورات المهنية المتخصصة والإشتراك في ورشات العمل للإطلاع على أحدث المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية.	العدد	44	75	46	60	41	3,08	1,336	43,37
		النسبة	16,5	28,2	17,3	22,6	15,4			
09	يحرص المراجع الخارجي بالإلتزام بقواعد السلوك المهني الصادر عن الهيئات المهنية محليا ودوليا للرقي بمستوى أداء المهنة.	العدد	56	91	45	33	41	3,33	1,350	40,54
		النسبة	21,1	34,2	16,9	12,4	15,4			
10	يلتزم المراجع الخارجي بالتشريعات والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة بما يتوافق مع المعايير الدولية والمعايير الجزائرية.	العدد	54	84	36	43	49	3,19	1,413	44,29
		النسبة	20.3	31,5	13,5	16,2	18,4			
11	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني في مدى حقيقة المعلومات للتحقق من صحة الأدلة المتاحة ودرجة جودتها.	العدد	49	78	51	41	47	3,15	1,369	43,46
		النسبة	18,4	29,3	19,2	17,7	17,7			
12	يحرص المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في تقييم النظام المحاسبي والرقابي في تقدير وتحديد طبيعة المخاطر الناشئة عن العمل.	العدد	53	91	47	42	33	3,33	1,299	39,01
		النسبة	19,9	34,2	17,7	15,8	12,4			
13	يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام رقابة داخلية وإعداد تقارير من شأنها تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.	العدد	57	83	40	43	50	3,19	1,401	43,91
		النسبة	21,4	31,2	15,0	16,2	18,8			
	بالنسبة للمحور الأول دور المراجع بالإلتزام بالمعايير الدولية للتدقيق بالجزائر							3,42	0,604	18,75

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

بإستقراء نتائج الجدول أعلاه نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الأول والخاصة بمعرفة دور المراجع بالإلتزام بالمعايير الدولية المهنية للمراجعة بالجزائر، حيث دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 3.42 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0,604، بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ .%18,75، كما يتضح من نتائج الجدول أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين 3.11 و3.33، حيث جاءت العبارة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.33 وإنحراف معياري 1,299 وهي درجة موافقة جيدة جدعلى أنه يحرص المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في تقييم النظم المحاسبية والرقابية في تقدير وتحديد طبيعة المخاطر الناشئة عن العمل في المرتبة الأولى، ثم تليها العبارة التاسعة والتي تنص بأنه يحرص المراجع الخارجي بالإلتزام بقواعد السلوك المهني الصادر عن الهيئات المهنية محليا ودوليا للرقي بمستوى أداء المهنة بمتوسط حسابي 3.33 وإنحراف معياري 1,350 في المرتبة الثانية، ثم جاءت العبارة السادسة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.28 وإنحراف معياري 1,308 في المرتبة الثالثة وهي درجة موافقة جيدة جدا حيث أنه يضمن المراجع الخارجي معلومات محايدة تعرض المركز المالي للكيان في كل الظروف، ثم جاءت العبارة الرابعة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.26 وإنحراف معياري 1.324 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يحرص المراجع على تطبيق المعايير المهنية والقانونية والرقابة للإرتقاء بممارسة المهنة، ثم تليها العبارة الثانية في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.26 وإنحراف معياري 1,331 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يحرص المراجع الخارجي على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة والالتزامات المطلوبة، ثم جاءت في المرتبة السادسة العبارة الخامسة بمتوسط حسابي 3,26 وإنحراف معياري 1,350 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يضمن المراجع الخارجي عرض وفحص المعاملات والأحداث عن الواقع الإقتصادي للمؤسسة، ثم جاءت الفقرة الثالثة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3,24 وإنحراف معياري 1,347 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يضمن المراجع الخارجي إحترام المؤسسة للأحكام والقوانين التنظيمية بإجراء إبرام الإتفاقيات المنظمة، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة الثالث عشر جاءت في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3,19 وإنحراف معياري 1,401 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام رقابة داخلية تقارير من شأنها تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، ثم جاءت العبارة العاشرة في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3,19 وإنحراف معياري 1,413 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يلتزم المراجع الخارجي بالتشريعات والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة بما يتوافق مع المعايير الدولية والمعايير الجزائرية، ثم في المرتبة العاشرة جاءت العبارة السابعة بمتوسط حسابي 3,18 وإنحراف معياري 1,330 وهي درجة موافقة جيدة والتي تنص على أنه يضمن المراجع شفافية المعلومات التي تلبي الحد الأدنى من الثقة وخلوها من

الأخطاء الجوهرية،، ثم جاءت في المرتبة العادي عشر العبارة الحادي عشر بمتوسط حسابي 3,15 وإنحراف معياري 1,369 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يمارس المراجع الخارجي الشك المهني في مدى حقيقة المعلومات للتحقق من صحة الأدلة المتاحة ودرجة جودتها، ثم جاءت العبارة الأولى في المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3,11 وإنحراف معياري 1,414 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يضمن المراجع الخارجي مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عنها ومدى الثبات في إتباع السياسات المحاسبية، وأخيرا جاءت العبارة الثامنة بمتوسط حسابي 3,08 وإنحراف معياري 1,336 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يقوم المراجع بالإلتحاق بالدورات المهنية المتخصصة والإشتراك في ورشات العمل للإطلاع على أحدث المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية، ومما سبق يمكن القول أن هناك أهمية كبرى في دور المراجع الخارجي بالإلتزام بالمعايير الدولية المهنية للمراجعة بالجزائر في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة، مما يساعد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على فهم طبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة ومدى تطبيقها للوائح وأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية، تحديد المخاطر المراجعة المحتملة وكذلك تحديد أهمية العناصر والبنود والحسابات التي تتطلب الفحص والتدقيق، كذلك إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعبات التي قد تتضمنها القوائم المالية مما يساهم في أداء واجباته وبذل العناية اللازمة وكذلك توفير الوقت والجهد خلال تنفيذ عملية المراجعة بالإضافة إلى تقليل من تكلفتها.

2. تحليل نتائج فقرات المحور الثاني: كذلك قمنا بتحليل نتائج فقرات المحور الثاني محل الدراسة من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS، والخاصة بالفرضية الثانية.

جدول رقم (04- 17): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات

رقم	العبارات	المقياس	التكرارات والنسب المئوية					$\dot{x}$	δ	CV %
			5	4	3	2	1			
14	يرفع المراجع الخارجي من مستوى الشفافية ويساعد في تخفيض المخاطر لدى متخذي القرارات.	العدد	46	80	55	44	41	3,33	1,311	39,36
		النسبة	17,3	30,1	20,7	16,5	15,4			
15	يقوم للمراجع الخارجي بجمع العناصر الأساسية الكافية والملاءمة للتأكيد ونفي الشك.	العدد	43	97	47	41	38	3,33	1,303	39,12
		النسبة	16,2	36,5	17,7	15,4	14,3			
16	يحصل المراجع الخارجي على ما يكفي من أدلة إثبات بشأن الأرصدة الإفتتاحية التي تحتوي	العدد	39	94	42	44	47	3,11	1,372	44,11
		النسبة	14,7	35,3	15,8	16,5	17,7			

	على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية.									
17	يعتمد المراجع الخارجي على مستوى الخبرة التي يمتلكها في الحصول على مزيد من أدلة الإثبات في المراجعة قد لا يعوض ضعف جودتها.	العدد	46	72	51	43	54	3,24	1,387	42,28
		النسبة	17,3	27,1	19,2	16,2	20,3			
18	يأخذ المراجع الخارجي في الإعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الدليل وموثوقيته.	العدد	48	74	51	44	49	2,98	1,320	44,29
		النسبة	18,2	27,8	19,2	16,5	18,4			
19	يكتفي المراجع الخارجي بإستخدام أدلة إثبات من الأطراف الخارجية التي تتعامل معها المؤسسة للتأكد من صحة الأرصدة والبنود بالقوائم المالية.	العدد	49	80	55	49	33	2,97	1,340	45,11
		النسبة	18,4	30,1	20,7	18,4	12,4			
20	يحصل المراجع الخارجي على أدلة إثبات بشأن الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إعداد تقريره.	العدد	47	73	54	54	38	3,30	1,259	38,15
		النسبة	17,7	27,4	20,3	20,3	14,3			
21	يقوم المراجع الخارجي بتحليل العلاقات بين المعلومات المالية والغير مالية لضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	العدد	73	72	46	33	42	3,10	1,365	44,01
		النسبة	27,4	27,1	17,3	12,4	15,8			
22	يقوم المراجع الخارجي بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة وإستخدام النسب للربط بين المعلومات والتحري عن التقلبات الغير عادية.	العدد	52	75	44	54	41	3,22	1,334	41,42
		النسبة	19,5	28,2	16,5	20,3	15,4			
23	يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المعاينة الإحصائية في تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق وسلامة القوائم المالية.	العدد	50	87	41	47	41	3,09	1,376	44,53
		النسبة	18,8	32,7	15,4	17,7	15,4			
24	يعتمد المراجع الخارجي بالأخذ	العدد	50	64	61	52	39	3,28	1,334	40,67

	في الحسبان حجم وتصميم العينة الإحصائية وطريقة إختيارها وطبيعة تكرار الأخطاء.	النسبة	18,8	24,1	22,9	19,5	14,7			
25	يحرص المراجع الخارجي في التفرقة بين الخطأ والإنحراف المقبول والغير مقبول عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات.	العدد	42	78	48	44	50	3,11	1,334	42,89
		النسبة	15,8	29,4	18,0	16,5	18,8			
26	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الإجراءات الجوهرية عندما يكون هناك مزيج بين إختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.	العدد	55	72	43	53	43	3,24	1,287	39,72
		النسبة	20,7	27,1	16,2	19,9	16,2			
27	يحرص المراجع الخارجي على تقييم ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى حول إمكانية المؤسسة وقدرتها في الإستمرار.	العدد	51	81	47	42	45	3,24	1,295	39,96
		النسبة	19,2	30,5	17,7	15,8	16,9			
28	يحرص المراجع الخارجي في الحصول على إستفسار من الإدارة عن مدى معرفتها بوجود أحداث أو أي ظروف بعد فترة التقييم ومتابعة الإحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية للتأكد من صحتها.	العدد	43	77	48	56	42	3,09	1,333	43,13
		النسبة	16,2	28,9	18,0	21,1	15,8			
29	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات الأكثر إقناعا على المصادر التي يحصل عليه بنفسه ومن خارج والمشأة.	العدد	42,67	42,67	42,67	42,67	42,67	42,67	42,67	42,67
		النسبة								
30	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات أكثر حجية على المصادر المكتوبة أكثر من الشفهية والأصلية وأكثر من شكلها في نسخ.	العدد	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1
		النسبة								

31	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الربط بين الدليل والعنصر والبند المعني وإختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه.	العدد	42,56	42,56	42,56	42,56	42,56	42,56	42,56	**42,56**
		النسبة								
بالنسبة للمحور الثاني دور المراجع في جمع وتقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة								**3,57**	**0,515**	**16,24**

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

باستقراء نتائج الجدول أعلاه نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات للمحور الثاني والخاصة بمعرفة دور المراجع في جمع وتقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، فقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 3,57 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ .0,515، بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 16,24%، كما يتضح أيضا أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين2,97 و3,33 حيث جاءت العبارة جاءت العبارة الخامسة عشر في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3,33 وإنحراف معياري 1,303، وهي درجة موافقة على أنه يقوم للمراجع الخارجي بجمع العناصر الأساسية الكافية والملاءمة للتأكيد ونفي الشك، ثم تليها العبارة الرابعة عشر التي تنص على أنه يرفع المراجع الخارجي من مستوى الشفافية ويساعد في تخفيض المخاطر لدى متخذي القرارات في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3,33 وإنحراف معياري 1,311، ثم جاءت العبارة عشرون في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3,30 وإنحراف معياري 1,259 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يحصل المراجع الخارجي على أدلة إثبات بشأن الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إعداد تقريره، ثم في المرتبة الرابعة جاءت الفقرة الرابعة والعشرون بمتوسط حسابي 3,28 وإنحراف معياري 1,334 وهي درجة موافقة جيدة جدا على أنه يعتمد المراجع الخارجي بالأخذ في الحسبان حجم وتصميم العينة الإحصائية وطريقة إختيارها وطبيعة تكرار الأخطاء، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة السادس العشرون جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3,24 وإنحراف معياري 1,287 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الإجراءات الجوهرية عندما يكون هناك مزيج بين إختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة السابعة والعشرون بمتوسط حسابي 3,24 وإنحراف معياري 1,295 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يحرص المراجع الخارجي على تقييم ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى حول امكانية المؤسسة وقدرتها في الإستمرار، ثم جاءت العبارة السابعة عشر في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3,24 وإنحراف معياري 1,387 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يعتمد المراجع الخارجي على مستوى

الخبرة التي يمتلكها في الحصول على مزيد من أدلة الإثبات في المراجعة قد لا يعوض ضعف جودتها، ثم جاءت في المرتبة الثامنة العبارة الواحد والثلاثون بمتوسط حسابي 3,23 وإنحراف معياري 1,375 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات أكثر حجية على المصادر المكتوبة أكثر من الشفهية والأصلية وأكثر من شكلها في نسخ، ثم تليها العبارة الثاني والعشرون في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3.22 وإنحراف معياري 1,334 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يقوم المراجع الخارجي بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة وإستخدام النسب للربط بين المعلومات والتحري عن التقلبات الغير عادية، ثم جاءت العبارة التاسع والعشرون في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 3,14 وإنحراف معياري 1,340 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات الأكثر إقناعا على المصادر التي يحصل عليه بنفسه ومن خارج والمؤسسة، ثم جاءت في المرتبة الحادي عشر جاءت العبارة الخامس والعشرون بمتوسط حسابي 3,11 وإنحراف معياري 1,334 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يحرص المراجع الخارجي في التفرقة بين الخطأ والإنحراف المقبول والغير مقبول عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات، ثم جاءت العبارة السادس عشر في المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي 3,11 وإنحراف معياري 1,372 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يحصل المراجع الخارجي على ما يكفي من أدلة إثبات بشأن الأرصدة الإفتتاحية التي تحتوي على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية، ثم في المرتبة الثالث عشر جاءت العبارة الواحد والعشرون بمتوسط حسابي 3,10 وإنحراف معياري 1,372 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يقوم المراجع الخارجي بتحليل العلاقات بين المعلومات المالية والغير مالية لضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية، ثم في المرتبة الرابع عشر جاءت العبارة الثلاثون بمتوسط حسابي 3,09 وإنحراف معياري 1,332 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات أكثر حجية على المصادر المكتوبة أكثر من الشفهية والأصلية وأكثر من شكلها في نسخ، ثم جاءت العبارة الثامن والعشرون في المرتبة الخامس عشر بمتوسط حسابي 3,09 وإنحراف معياري 1,333 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يحرص المراجع الخارجي في الحصول على إستفسار من الإدارة عن مدى معرفتها بوجود أحداث أو أي ظروف بعد فترة التقييم ومتابعة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية للتأكد من صحتها، ثم جاءت العبارة الثالث والعشرون في المرتبة السادس عشر بمتوسط حسابي 3,11 وإنحراف معياري 1,372 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يستخدم المراجع الخارجي أسلوب المعاينة الإحصائية في تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق وسلامة القوائم المالية، ثم جاءت العبارة الثامنة عشر في المرتبة السابعة عشر بمتوسط حسابي 2,98 وإنحراف معياري 1,320 وهي درجة موافقة جيدة على أنه يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الدليل وموثوقيته، وأخيرا جاءت العبارة التاسعة عشر بمتوسط حسابي 2,97 وإنحراف معياري 1,340 وهي درجة موافقة على أنه يكتفي المراجع الخارجي بإستخدام أدلة إثبات من الأطراف الخارجية التي تتعامل

معها المؤسسة للتأكد من صحة الأرصدة والبنود بالقوائم المالية، ومنه يمكن القول أن هناك أهمية كبيرة لدور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وذلك وفقا إتباع مجموعة من الإجراءات والأساليب الطرق التي يعتمد عليها محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين التي تساهم في تحديد مدى ملائمة وكفاية هذه الأدلة المتوفرة لديهم بالرغم من تعدد أنوعها وهذا للوصول إلى مدى درجة اقتناعه في تحديد مدى حجيتها من خلال معرفتهم ومهاراتهم وخبرتهم في تحديدها والتي يستندون عليها في إبداء رأيهم الفني المحايد الذي يتميز بالدقة والموضوعية عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية وتلاعبات الإدارة، وهوما يعكس جودة المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية المنشورة.

3. تحليل نتائج فقرات المحور الثالث: في هذا المطلب قمنا بتحليل نتائج فقرات المحور الثالث محل الدراسة من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS، والخاصة بالفرضية الثالثة.

الجدول رقم (04- 18): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات

رقم	العبارات	المقياس	التكرارات والنسب المئوية					$\dot{x}$	δ	CV %
			5	4	3	2	1			
32	تقييم نظام رقابة الداخلية يوفر معلومات ذات خصائص نوعية لها علاقة بجودة التقارير المالية.	العدد	57	82	54	39	34	3,17	1,323	41,73
		النسبة	21,4	30,8	20,3	14,7	12,8			
33	يساهم المراجع الخارجي في رفع مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية التي تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية.	العدد	53	82	59	36	36	3,25	1,297	39,90
		النسبة	19,9	30,8	22,2	13,5	13,5			
34	تعتبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية المصادق عليها تعبر عن مدى صدق وعدالة الأحداث الخاصة بالمنشأة.	العدد	50	68	55	46	47	3,13	1,343	42,90
		النسبة	18,8	25,6	20,7	17,3	17,7			
35	تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات أهمية نسبية لمتخذي القرارات.	العدد	51	95	32	42	46	3,05	1,393	45,67
		النسبة	19,2	35,7	12,0	15,8	17,3			
36	توفر التقارير المالية المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب لمستخدميها عند الحاجة لها.	العدد	38	70	53	60	45	3,11	1,378	44,30
		النسبة	14,3	26,3	19,9	22,6	16,9			
37	تتمتع التقارير المالية بدرجة عالية من	العدد	41	68	42	72	43	3,24	1,292	39,87

	الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية.	النسبة	15,4	25,6	15,8	27,1	16,2			
38	تفتقد التقارير المالية قابلية المقارنة التي تنتج عن عدم الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية.	العدد	45	94	56	38	33	3,14	1,320	42,03
		النسبة	16,9	35,3	21,1	14,3	12,4			
39	عدم تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها يؤثر سلبا على جودة المعلومات التي تضمنها التقارير المالية.	العدد	45	82	37	58	44	3,38	1,410	41,71
		النسبة	16,9	30,8	13,9	21,8	16,5			
40	تتأثر التقارير المالية بمدى الكفاءة والتأهيل العلمي للمراجع الخارجي ومدى النزاهة والإستقلال.	العدد	50	83	48	46	39	3,16	1,365	43,19
		النسبة	18,8	31,2	18,0	17,3	14,7			
41	تتأثر التقارير المالية بمدى الخبرة والتدريب المهني المستمر للمراجع الخارجي.	العدد	43	86	38	50	49	3,22	1,353	42,01
		النسبة	16.2	32,3	14,3	18,8	18,4			
42	تتأثر التقارير المالية بمدى الحافظ المراجع الخارجي على سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة.	العدد	42,42	42,42	42,42	42,42	42,42	42,42	42,42	42,42
		النسبة								
43	تتأثر التقارير المالية بقدرة المراجع الخارجي في الإشراف على فريق العمل أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.	العدد	44,11	44,11	44,11	44,11	44,11	44,11	44,11	44,11
		النسبة								
44	في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يبدي رأيا متحفظا أو الإمتناع عن إبداء الرأي.	العدد	43,47	43,47	43,47	43,47	43,47	43,47	43,47	43,47
		النسبة								
45	تتأثر التقارير المالية بتوقيت حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات وكذلك الوسائل الإجراءات المتبعة.	العدد	42,94	42,94	42,94	42,94	42,94	42,94	42,94	42,94
		النسبة								
بالنسبة للمحور الثالث دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات في المراجعة								3,18	0,546	17,16

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V21

باستقراء نتائج الجدول أعلاه نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثالث والخاصة بمعرفة دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات حول التقارير المالية للمراجعة، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 3,18

والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الإنحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0,546 بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة الإختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ .%17,16 كما يتضح أيضا أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول فقرات هذا المحور جاءت محصورة بين 3,05 و3,38 حيث جاءت العبارة التاسع والثلاثون التي تنص على أن عدم تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها يؤثر سلبا على جودة المعلومات التي تضمنها التقارير المالية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3,38 وإنحراف معياري 1,410 ثم جاءت العبارة الثالث والثلاثون في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3,25 وإنحراف معياري 1,297 وهي درجة موافقة على أنه يساهم المراجع الخارجي في رفع مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية التي تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية، ثم جاءت العبارة السابعة والثلاثون في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3,24 وإنحراف معياري 1,292 وهي درجة موافقة جدا على تتمتع التقارير المالية بدرجة عالية من الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية، ثم في المرتبة الرابعة جاءت الفقرة الواحد والأربعون بمتوسط حسابي 3,22 وإنحراف معياري 1,353 وهي درجة موافقة على أنه تتأثر التقارير المالية بمدى الكفاءة والتأهيل العلمي للمراجع الخارجي ومدى النزاهة والإستقلال، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن العبارة الخامس والأربعون جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3,19 وإنحراف معياري 1,370 وهي درجة موافقة كذلك على أنه تتأثر التقارير المالية بتوقيت حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات وكذلك الوسائل الإجراءات المتبعة، ثم في المرتبة السادسة جاءت العبارة الرابعة والأربعون بمتوسط حسابي 3,19 وإنحراف معياري 1,387 وهي درجة موافقة جيدة على أنه في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يبدي رأيا متحفظا أو الإمتناع عن إبداء الرأي، ثم جاءت العبارة الثاني والثلاثون في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3,17 وإنحراف معياري 1,323 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تقييم نظام رقابة الداخلية يوفر معلومات ذات خصائص نوعية لها علاقة بجودة التقارير المالية، ثم جاءت العبارة الأربعون في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3,16 وإنحراف معياري 1,365 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تتأثر التقارير المالية بمدى الكفاءة والتأهيل العلمي للمراجع الخارجي ومدى النزاهة والإستقلال، ثم جاءت العبارة الثالث والأربعون في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3,16 وإنحراف معياري 1,394 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تتأثر التقارير المالية بقدرة المراجع الخارجي في الإشراف على فريق العمل أثناء تنفيذ مهمة المراجعة، ثم جاءت العبارة الثامنة والثلاثون في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 3,14 وإنحراف معياري 1,320 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تفتقد التقارير المالية قابلية المقارنة التي تنتج عن عدم الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية، ثم جاءت في المرتبة الحادي عشر العبارة الرابعة والثلاثون بمتوسط حسابي 3,13 وإنحراف معياري 1,343 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تعتبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية المصادق عليها تعبر عن مدى صدق وعدالة الأحداث الخاصة بالمؤسسة، ثم جاءت العبارة الثاني والأربعون في المرتبة الثانية عشر

بمتوسط حسابي 3,13 وإنحراف معياري 1,328 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تتأثر التقارير المالية بمدى محافظة المراجع الخارجي على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة، ثم جاءت العبارة السادسة والثلاثون في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي 3,11 وإنحراف معياري 1,378 وهي درجة موافقة جيدة على أنه توفر التقارير المالية المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب لمستخدميها عند الحاجة لها، وأخيرا جاءت العبارة الخامسة والثلاثون في المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي 3,05 وإنحراف معياري 1,393 وهي درجة موافقة جيدة على أنه تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات أهمية نسبية لمتخذي القرارات، ومما سبق يمكن القول أن هناك أهمية كبرى لدور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات في عملية المراجعة مما يستدعي أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر يعملون على تحسين جودة أداء المراجعة التي بدورها تساهم في الرفع من شفافية وعدالة عرض القوائم المالية وهذا من خلال تقييم نقاط قوة وضعف النظم الرقابة الداخلية والمحاسبية وكذلك تحديد مواطن خطر الأخطاء الجوهرية والحد من التلاعبات والتدليس من خلال الفهم الجيد للمؤسسة محل المراجعة وبالتالي الرفع من أداء المراجعة وزيادة مصداقية القوائم المالية وتحقيق أهداف المراجعة في معرفة قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرار ومعرفة أماكن الخطر والحد من حالات الفشل إلى أدنى مستوى ممكن وتخفيض مخاطر عملية المراجعة بالإضافة إلى الحد من الدعأوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبين.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بهدف إختبار صحة الفرضية الأولى المتمثلة في يستجي بالمراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر مع ماجاءبه المعايير إستخدمنا اختبار**T** لمتوسط عينتين مستقلتين **One sampleTest** بالإعتماد على خبرة أفراد العينة والمستوى العلمي لهم وكانت نتائج الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-19): نتائج اختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الاختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
5,867	0,217	0,000	3,22	0,604	0,14	0,29	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss v.21

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أنT المحسوبة بلغت 5,867 وهي أكبر منT الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0,217 في حين بلغ المتوسط الحسابي 3,22 والإنحراف المعياري0.604 كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0,000) أقل من قيمتها (0,05) وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة أقل من (0,05) وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ورفضها إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0,05) وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أنه يستجيبا لمراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر مع ماجاءبه المعايير أثناء تنفيذ عملية المراجعة مما يسمح له بأداء واجباته المهنية بعناية لازمة.

1. إختبار صحة الفرضية الأولى

الجدول رقم (04- 20): نتائج إختبار صحة الفرضية الأولى

معامل التحديد	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المعدل	الخطأ المعيار للتقدير	قيمة F	مستوى المعنوية
0.874	**0,840**	**0,913**	**0,037**	**33,62**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS V21

بإستقراء نتائج الجدول أعلاه يتضح أن هناك ارتباط قوي جدا يكاد يكون تام بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث قدرت نسبته 84%، كما يتضح من نتائج الجدول أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في كمية أدلة الإثبات وملائمة أدلة تفسر المتغير التابع المتمثل في كفاءة وفعالية أداء عمل المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة بنسبة 91,3%، أما نسبة 8,7 % فهي تمثل العوامل والمتغيرات الأخرى التي لا تربطها علاقة بالمتغير التابع والتي لم تدخل في هذه الدراسة، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطاء المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الإنحدار قد بلغت 0,037 وهي تشير إلى صغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي جودة تمثيل خط الإنحدار لنقاط شكل الإنتشار، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F البالغة 33,62 من خلال الجدول أعلاه يتضح أن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد سيكون مناسب لهذه العلاقة ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Yi=a+b1X1i+b2X2i$$

حيث أن:

Yi:مستوى كفاءة وفعالية أداء عمل المراجع التقديري (المتغير التابع المراد تقدير قيمته)

a:مستوى كفاءة وفعالية أداء عمل المراجع عند انعدام الالتزام بمعايير المراجعة، أو وجود تطبيق للمعايير المراجعة لكن لا يتصف بإجراءات التطبيق العلمية والعملية الصحيحة.

b1:الميل الحدي لمعرفة المراجع الخارجي بمعايير المراجعة واثرها على كفاءة وفعالية أداء عمله.

b2:الميل الحدي في للخبرة المهنية لدى المرجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وأثرها على كفاءة وفعالية أداء عمله.

X1:مستوى لمعرفة لدى المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

X2:مستوى الخبرة المهنية لدى المرجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

إن نتائج تقدير وإختبار معالم نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي يقيس أثر الخبرة المهنية ومستوى المعرفة لدى المرجع الخارجي بمعايير المراجعة على كفاءة وفعالية أداء المراجعة يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04- 21): تقدير وإختبار نموذج إنحدار الفرضية الأولى

المعلمة	قيمة المعلمة	اختبار T	Sig (T- test)	معامل التحديد	Sig (F- test)
A	0.43	6.396	0.000	0.874	0.000
b1	0.175	1.986	0,038		
b2	0,323	7,68	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS V21

من نتائج الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة بين التزام المراجع الخارجي في تطبيق معايير المراجعة ومستوى كفاءته وفعالية في جمع وتقييم أدلة المراجعة كما يلي:

$$Yi=0,43+0,175X1i+0.323X2i$$

من استقراء نتائج الجدولين (04-20) و(04- 21) ومعأدلة الانحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبارT وبالتالي فالفرضية الأولى صحيحة، أي أنه يوجد تأثير لمستوى المعرفة لدى المرجع الخارجي بمعايير المراجعة اثناء تنفيذ عملية المراجعة على كفاءة وفعالية أداء المراجعة، مما يشير إلى أن وجود أثر إيجابي بين كفاءة وفعالية أداء المراجعة ومستوى مالخبرة المهنية في تنفيذ عملية المراجعة ، حيث أنه بزيادة أو تحسين في المستوى المعرفي في المراجعة بمقدار درجة واحدة يقابلها ارتفاع في مستوى كفاءة وفعالية أداء المراجعة بمقدار0.175 كما أنه بزيادة أو تحسين في الخبرة المهنية لدى المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة بمقدار درجة واحدة يقابلها زيادة في مستوى كفاءة وفعالية أداء المراجعة بمقدار0.323 كذلك يتضح من النتائج السابقة أن الخطأ المرافق لإحصائيةF بلغ0.000 هو أقل من القيمة 0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية والقبول التام للنموذج.

الجدول رقم (04 – 22): نتائج إختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					أدنى	أعلى	
5,381	0,170	0,000	3,17	0,515	0,11	0,23	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss v.21

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أنT المحسوبة بلغت 5,381 وهي أكبر منT الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0,170 في حين بلغ المتوسط الحسابي 3,17 والإنحراف المعياري0,515 كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0,000) أقل من قيمتها (0,05) وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة أقل من (0,05) وقيمةT المحسوبة أكبر من قيمةT الجدولية ورفضها إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0,05) وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن هناك توافق مع ماجاءت به المعايير والقواعد المتعارف عنها خاصة المتعلقة بأدلة المراجعة مع ما يقوم به مرجعي الحسابات اثناء تنفيذ عملية المرجعة.

2. إختبار صحة الفرضية الثانية

الجدول رقم (04– 23): نتائج إختبار صحة الفرضية الثانية

معامل التحديد	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المعدل	الخطأ المعيار للتقدير	قيمة F	مستوى المعنوية
0,963	0,897	0,945	0,032	46,5	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS V21

بإستقراء نتائج الجدول أعلاه يتضح أن هناك إرتباط قوي جدا يكاد يكون تام بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث قدرت نسبته 89,7%، كما يتضح من نتائج الجدول أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في كمية أدلة الإثبات وملائمة أدلة تفسر المتغير التابع المتمثل في كفاءة وفعالية أداء عمل المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة بنسبة 94,5%، أما نسبة 5,5% فهي تمثل العوامل والمتغيرات الأخرى التي لا تربطها علاقة بالمتغير التابع والتي لم تدخل في هذه الدراسة، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطأ المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الإنحدار قد بلغت 0,032 وهي تشير إلى صغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي جودة تمثيل خط الإنحدار لنقاط شكل

الإنتشار، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F البالغة 46,5 من خلال الجدول أعلاه يتضح أن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد سيكون مناسب لهذه العلاقة ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Mi = C + b1x1i + b2x2i$$

حيث أن:

Mi :مستوى جحم ونوعية أدلة الإثبات في المراجعة التقديري (المتغير التابع المراد تقدير قيمته)

C:مستوى جودة أدلة الإثبات عند انعدام مستوى أدلة الإثبات الكافية والملائمة، أو وجود تطبيق معايير أدلة الإثبات المراجعة التي لا تتصف بإجراءات التطبيق العلمية والعملية الصحيحة.

b1:الميل الحدي في جمع أدلة الإثبات الكافية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

b2:الميل الحدي في تقييم أدلة الإثبات الملائمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

X1: مستوى كمية أدلة الإثبات أثناء عملية المراجعة في تحديد حجم أدلة المراجعة.

X2:مستوى تقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة في تحديد مدى ملائمة أدلة المراجعة.

إن نتائج تقدير وإختبار معالم نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي يقيس أثر أدلة الإثبات الملائمة والكافية على حجم وجودة أدلة المراجعة يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (04 – 24): تقدير وإختبار نموذج إنحدار الفرضية الثانية

المعلمة	قيمة المعلمة	إختبار T	Sig (T-test)	معامل التحديد	Sig (F- test)
C	0.233	6.06	0.000	0,963	0.000
b1	0,164	1,948	0,041		
b2	0,334	7,44	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss v.21

من نتائج الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة بين مستوى المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة المراجعة ومستوى جودة التقارير المالية للمراجعة كما يلي:

$$Mi = 0.233 + 0.164X1i + 0.314X2i$$

من إستقراء نتائج الجدولين (04- 23) و (04-24) ومعأدلة الإنحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبارT وبالتالي فالفرضية الثانية صحيحة، أي أنه يوجد تأثير لدور المراجع الخارجي اثناء جمع وتقييم أدلة الإثبات على مستوى تحديد حجم وجودة أدلة المراجع ، مما يشير إلى أن وجود أثر إيجابي بين كفاية وملائمة أدلة المراجعة ومستوى جودة أدلة المراجعة، حيث أنه بزيادة أو تحسين في كفاية أدلة المراجعة بمقدار درجة واحدة يقابلها إرتفاع

في مستوى حجم أدلة المرجعة المناسب بمقدار 0.233 كما أنه بزيادة أو تحسين في ملائمة أدلة المراجعة بمقدار درجة واحدة يقابلها زيادة في مستوى نوعية أدلة المراجعة المناسبة بمقدار 0,334 كذلك يتضح من النتائج السابقة أن الخطأ المرافق لإحصائية F بلغ 0.000 هو أقل من القيمة 0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الإنحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية والقبول التام للنموذج.

الجدول رقم (04- 25): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مجال ثقة الإختبار		نتيجة الإختبار
					ادنى	اعلى	
5,185	0,174	0,000	3,17	0,546	0,11	0,24	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss v.21

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أنT المحسوبة بلغت 5,867 وهي أكبر منT الجدولية، وأن الفرق بين وسطي العينتين بلغ 0,170 في حين بلغ المتوسط الحسابي 3,17 والإنحراف المعياري0,515 كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0,000) أقل من قيمتها (0,05) وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية إذا كانت قيمة الدلالة أقل من (0,05) وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ورفضها إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0,05) وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أنه تساهم أدلة الإثبات في تعزيز جودة المراجعة من خلال تأثيرها المباشر على جودة التقارير المالية مما يعزز ثقة متخذي القرارات.

3. إختبار صحة الفرضية الثالثة

الجدول رقم (04- 26): نتائج إختبار صحة الفرضية الثالثة

معامل التحديد	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المعدل	الخطأ المعيار للتقدير	قيمة F	مستوى المعنوية
0,974	0,827	0,905	0,034	44,25	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS V21

باستقراء نتائج الجدول أعلاه يتضح أن هناك إرتباط قوي جدا يكاد يكون تام بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث قدرت نسبته 82,7%، كما يتضح من نتائج الجدول أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في كمية أدلة الإثبات وملائمة، أدلة تفسر المتغير التابع المتمثل في كفاءة وفعالية أداء عمل

المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة بنسبة 90,5%، أما نسبة 9,5% فهي تمثل العوامل والمتغيرات الأخرى التي لا تربطها علاقة بالمتغير التابع والتي لم تدخل في هذه الدراسة، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطأ المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الإنحدار قد بلغت 0,034 وهي تشير إلى صغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي جودة تمثيل خط الإنحدار لنقاط شكل الإنتشار، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F البالغة 44,25 من خلال الجدول أعلاه يتضح أن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد سيكون مناسب لهذه العلاقة ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية:

$$Zi=D+b1X1i+b2X2i$$

حيث أن:

Zi: مستوى جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخدي القرار التقديري (المتغير التابع المراد تقدير قيمته)

D: مستوى جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخدي القرار عند إنعدام الإلتزام بمعايير المراجعة أو وجود تطبيق للمعايير المراجعة لكن لا يتصف بإجراءات التطبيق العلمية والعملية الصحيحة.

b1:الميل الحدي في إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

b2: الميل الحدي في دور المرجع الخارجي بمعايير في جمع وتقييم أدلة الإثبات أثناء تنفيذ المراجعة.

X1: مستوى أثر إلتزام المرجع الخارجي بمعايير المراجعة على جودة التقارير المالية.

X2: مستوى أثر جمع وتقييم أدلة الإثبات لدى لمرجع الخارجي جودة التقارير المالية.

إن نتائج تقدير وإختبار معالم نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي يقيس أثر إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء ودوره في جمع وتقييم أدلة الإثبات يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (04- 27): تقدير وإختبار نموذج إنحدار الفرضية الثالثة

المعلمة	قيمة المعلمة	اختبار T	Sig (T- test)	معامل التحديد	Sig (F- test)
D	0.233	6.396	0.000	0,974	0.000
b1	0,106	0,38	0,024		
b2	0,387	7,83	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS V21

ومن نتائج الجدول أعلاه يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة بين مستوى المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة المراجعة ومستوى جودة التقارير المالية للمراجعة كما يلي:

$$Zi=0.233+0.106X1i+0.387X2i$$

من إستقراء نتائج الجدولين (04- 26) و (04-27) ومعأدلة الإنحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب إختبارT وبالتالي فالفرضية الثالثة صحيحة، أي أنه يوجد تأثير لأداء المراجع الخارجي في الإلتزام بمعايير المرجعة ودوره في جمع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد مدى كفايته وملائمتها عند الإنتهاء من عملية المراجعة على جودة التقارير المالية، ويعتبر هذين الأسلوبين متغيرين مفسرين حقيقية لها، مما يشير إلى أن هناك أثر إيجابي بين كفاءة وفعالية أداء المراجع الخارجي في تحديد مدى كافية والملائمة أدلة الإثبات وجودة التقارير لمالية، حيث أنه بزيادة أو تحسين في كفاءة وفعالية أداء المرجع الخارجي بمقدار درجة واحدة يقابلها جودة في لتقارير لمالية بمقدار0,106، كما أنه بزيادة أو تحسين في جودة أدلة الإثبات الملائمة والكافية بمقدار درجة واحدة يقابلها جودة في لتقارير المالية بمقدار 0,387 كما يتضح أيضا من النتائج أعلاه أن الخطأ المرافق لإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05 مما يؤكد القبول التام للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الإنحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية.

خلاصة الفصل الرابع:

من خلال هذا الفصل الذي يعتبر إسقاطا للجانب النظري الذي تم دراسته في الفصول الثلاث الأولى وتطبيقنا لمختلف الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الكمية وبإستخدام الأسلوب الاحصائي وبرنامج spss21 تمكنا من تطبيق موضوع البحث على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، فقد أظهرت الدراسة نتئج الميدانية أن جودة التقارير المالية تتأثر بكل من كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في أداءه عملية المراجعة من خلال المستوى المعرفي و الخبرة المهنية في مدى الإلتزام وتطبيق معايير المراجعة المتعارف عنها بالإضافة إلى إهتمام الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر بدور أدلة الإثبات في تزيز ثقة التقارير المالية لدى متخذي القرار، كما كانت أيضا النتائج مؤكدة لفرضيات الدراسة وتوصنا إلى النتائج التالية:

- بذل العناية المهنية من قبل المراجع الخارجي في المراجعة تدل على إلتزامه بتطبيق معايير المراجعة التي تسمح بتقديم صورة حقيقة للوضع المالي للمؤسسة محل المراجعة.
- يساعد إستخدام الأساليب والوسائل للحصول على أدلة المراجعة على تخفيض تكاليف عملية المراجعة مما يساعد على معرفة كافة الأخطاء الجوهرية التي تتطلب إجراءات اضافية.
- تساهم المعرفة وخبرة الطويلة للمراجع الخارجي في الحصول على الأدلة وتحديد مدى وملاءمتها على التوصل إلى الحكم عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية.
- يساهم التخصص الصناعي للمراجع على إعطاء صورة جيدة عن عمليات المنشأة محل المراجعة وعن وضعها المالي ويساعد على معرفة قدرة المنشأة على الإستمرار.

وفي هذا السياق يتضح أن دور المراجع الخارجي في تحديد مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة والوصول إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية بدرجة ثقة عالية والتأكد من مدى موثوقيتها وهو ما يؤدي إلى تعزيز الثقة حول التقارير المالية لدى متخذي القرارات.

الخـــاتمـــة

الخـــاتمـــــة:

من خلال تناولنا لموضوع دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في تعزيز الثقة حول التقارير المالية وفقا ما تتطلبه ممارسة المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية حاولنا الإجابة عن إشكالية الدراسة التي تتمحور حول دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الهدف العام للموضوع من خلال التطرق إلى الجانب النظري في ثلاث فصول بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية حيث تناولنا في الدراسة النظرية إلى لمحة عن المراجعة الخارجية وجودتها ومعايير المتعلقة بها، في التركيز على معايير الأداء المهني وكذلك تطرقنا لمدخل نظري عن أدلة الإثبات ومراحل أداء عملية المراجعة في جمعها وتقييمها، كما تعرضنا إلى مفاهيم عامة حول التقارير المالية وجودتها بالإضافة لأهم المراحل التي مرت بها وأهم محطات التطورات الشكلية والصياغة التي جرت عليها، أما الفصل الرابع المتعلق بالدراسة التطبيقية قمنا بالتطرق إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر وأهم مراحل الإصلاحات المتعلقة بالمهنة والتعرف على أهم القوانين والمراسيم والهيئات المشرفة على المهنة، كما قمنا بإستطلاع على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال توزيع الإستبانة بطريقة مباشرة وتحليليه وإختبار فرضيات الدراسة التي تم تأكيدها وكانت نتائج الدراسة تمثل في ما يلي:

بناء على تحليل نتائج الدراسة الميدانية قمنا بها مع مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تتلخص أهم نتائج الدراسة في الآتي:

– إن فهم طبيعة أعمال العميل جيدا من قبل المراجع الخارجي والتخطيط الجيد والتوقيت وإجراءات المراجعة الواجب القيام بها يساعده في جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملاءمة.

– إن الإعتماد الكلي على معايير المراجعة تساعد محافظ الحسابات على القيام بعملية المراجعة بأكبر قدر وكفاءة من خلال التقيد بتطبيق كل الإجراءات التي تنص عليها المعايير.

– إن إدراك المراجع الخارجي وإعتماده على معايير المراجعة وخاصة المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات يساهم بشكل كبير في جودة التقارير المالية وبالتالي جودة المراجعة.

– إن الكفاءة والخبرة المهنية للمراجع الخارجي تساهم في جمع وتقييم أدلة الإثبات زيادة مستوى الثقة في التقارير المالية.

– إن إستخدام أساليب المراجعة التحليلية تساعد المراجع الخارجي في فهم ودراسة عمليات الأنشطة مما يمكنه من تحديد مواطن القوة والضعف مما يسهل عليه أداء إختبارات أكثر تفصيل في فحص العمليات.

– إن مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي تساهم في معرفة جودة أدلة الإثبات، كما تعتبر إستقلاليته بمثابة البنية الأساسية لعملية المراجعة بإعتبارها العامل الأساسي للوصول إلى رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

– إن المعرفة الجيدة في إستخدام أسلوب المعاينة خاصة في مجال إختبارات الرقابة والتأكد من سلامة تطبيق اللوائح والأنظمة يمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة أنه تمكنا من إثبات صحة الفرضيات التي تم طرحا سابقا كما يلي:

بداية من **الفرضية الأولى** القائلة بأنه يستجيب المراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر مع ماجاءبه المعايير، حيث توصلنا المتغير المستقل مدى إستجابة المراجع الخارجي للمعايير المراجعة الدولية في الجزائر تفسر المتغير التابع المتمثل في جمع وتقييم أدلة الإثبات بنسبة 0.64% مما ينعكس على تعزيز ثقة التقارير المالية بنسبة 0.52% كما توصلنا من خلال معأدلة الإنحدار الخطي المتعدد أن المتغير المستقل كان معنوي من الناحية الإحصائية حسب اختبار T وبالتالي فالفرضية مقبولة، حيث أنه يوجد تأثير في إستجابة المراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر ودور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات مما ينعكس إيجابيا على ثقة التقارير المالية، وأن هذه المعايير تعتبر متغيرات مفسرة حقيقة لها، أي أنه هناك أثر ايجابي بين إستجابة المراجع الخارجي للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر وكفاية وملائمة أدلة الإثبات وجودة التقارير المالية، حيث بزيادة أو الإلتزام أكثر بالمعايير بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في جودة أدلة الإثبات بمقدار، كما أنه بزيادة الإلتزام بالمعايير أكثر بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في جودة التقارير المالية بمقدار 0,87.

أيضا **الفرضية الثانية** التي مضمونها بأنه تتوافق ممارسات مراجعي الحسابات مع ماجاءبه المعايير والقواعد المتعارف عنها خاصة المتعلقة بأدلة المراجعة، حيث توصلنا بأن المراجع الخارجي يلتزم بتطبيق للمعايير التدقيق الدولية في الجزائر التي تتعلق بجمع وتقييم الأدلة من حيث الكفاية والملائمة والتي تستحق الإهتمام بها في مدى إتباع كافة الأساليب وسائل الحصول على أدلة المراجعة من خلال القيام بكافة إجراءات المراجعة المختلفة، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية أداء المهنة من خلال تسيير الكفاءة والمعرفة في تحديد أحسن الأنواع التي تؤدي إلى تسهيل عمل المراجع في توفير الوقت والجهد والتكلفة التي ترتبط بجمع وتقييم الأدلة 0,90 تفسر المتغير التابع المتمثل في جمع وتقييم أدلة الإثبات بنسبة 0.641 % مما ينعكس على تعزيز ثقة التقارير المالية بنسبة 0.52 % كما توصلنا من خلال معأدلة الإنحدار الخطي المتعدد أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبار T وبالتالي فالفرضية مقبولة، حيث أنه يوجد تأثير في إستجابة المراجع الخارجي لمعايير التدقيق في الجزائر ودور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات مما ينعكس إيجابيا على ثقة التقارير المالية وأن هذه المعايير تعتبر متغيرات مفسرة حقيقة لها، أي أنه هناك أثر إيجابي بين استجابة المراجع

الخارجي للمعايير التدقيق في الجزائر وكفاية وملائمة أدلة الإثبات وجودة التقارير المالية، حيث بزيادة أو الالتزام أكثر بالمعايير بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في جودة أدلة الإثبات بمقدار، كما أنه بزيادة الالتزام بالمعايير اكثر بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في جودة التقارير المالية بمقدار 0,88

كذلك تأكدت صحة الفرضية الثالثة التي مضمونها أنه تساهم أدلة الإثبات في تعزيز جودة المراجعة من خلال تأثيرها المباشر على جودة التقارير المالية، حيث تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي، حيث أنه كلما التزم المراجع الخارجي بتطبيق معايير التدقيق في الجزائر التي تتعلق بأدلة المراجعة من مرحلة إعداد برنامج المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت العمل وبذل العناية المهنية اللازمة في جمعها وتقييمها واهتمامه بصحة العمليات والحسابات العادية والغير عادية التي تتأكد صحتها من خلال قوة حجية الأدلة الموجودة لديه والتي تعزز زيادة الدرجة الاقناعية لديه حول عدم وجود الأخطار المتعلقة بالقوائم المالية والتي توفرت لديه استنادا والتي تؤكد سلامة العمليات وتمثيلها للنتائج ووضعية المركز المالي للمنشأة بالإضافة إلى مرحلة إعداد وعرض تقارير المراجعة كونها مرحلة نهائية للتأكد من خلو الأخطاء والتلاعبات والتحريفات الجوهرية للقوائم المالية التي تم مراجعتها وتأسيس رأيه الفني المحايد بأن كافة البيانات المالية مطابقة لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة، كما أثبتنا أنه يوجد تأثير لأدلة المراجعة الكافية والملائمة على تخفيض مخاطر المراجعة المقبولة عموما، حيث أن زيادة جودة أدلة المراجعة بمقدار درجة واحدة يقابها زيادة جودة التقارير المالية بمقدار 0,91.

التوصيات: بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل اليها من خلال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة وبالإعتماد أيضا على الدراسات السابقة التي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بأدلة الإثبات والتقارير المالية للمراجعة والمراجعة الخارجية ومعايير الدولية للتدقيق يمكن تقديم توصيات قد تساهم في تحسين وكفاءة ومهارة المراجع الخارجي في ممارسة المهنة في الجزائر مما قد يؤدي إلى إكتساب ثقة المستفيدين من المهنة لذلك تتبلور التوصيات فيما يلي:

- نشر الوعي وثقافة المراجعة الخارجية من خلال القيام بدورات تدريبية تأهيلية وفق خطط مدروسة للممارسة مهنة التدقيق وتحسين أدائها والتعرف عليها أكثر توفير إرشادات توضح أهمية أدلة المراجعة.
- ضرورة خضوع ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق للتكوين والتعليم المستمر من خلال العمل على فتح دورات تدريبية وتكوينية لمسايرة التغيرات والتطورات المتعلقة بمجال المحاسبة والمراجعة بوجه الخصوص.
- ضرورة التعاون بين المهنيين والأكاديميين والعمل جنبا إلى جنب في مجال إصلاح المهنة من خلال إعادة تكوين المهنيين لإدراكهم أبرز النقائص وكل المشاكل التي تتعلق بمهنة المراجعة من أجل الرقي بالمهنة والتي تساهم في زيادة وكفاءة وفعالية محافظي الحسابات.
- العمل على الإستفادة من تجارب الدول في تطبيق معايير المراجعة الدولية وتحضير البيئة الجزائرية لتتبني باقي المعايير الأخرى المتعلقة بالمهنة لتطوير أداء محافظي الحسابات وتحديث معايير التدقيق.

- عقد ندوات ودروات تدريبية لتوضيح أساليب جمع وتقييم أدلة المراجعة خاصة في أساليب المراجعة التحليلية والمعاينة الإحصائية، كيفية تطبيقها في تحديد الأدلة.
- يجب على الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر العمل جاهدا لإنضمام لمختلف الهيئات الدولية المتخصصة في مجال المراجعة والمحاسبة.
- العمل على دعم إستقلالية المراجع الخارجي مما يسمح له بممارسة المهنة دون ضغوط، كذلك يجب إصدار قوانين صارمة تتعلق بقبول مهام المراجعة ووضع قوانين أخرى تسمح له بأداء مهامه ومختلف إجراءات المراجعة.
- العمل على مواكبة التطورات والتقدم التكنولوجي والإستفادة الرفع وتحسين المستوى المهني.

إفاق الدراسة: من خلال ما سبق وأثناء دراستنا لموضوع دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية والإلمام قدر المستطاع بالجوانب الضرورية، إلا أن البحث العلمي مهما كانت درجته لا يمكن أن يخلو من بعض القصور والنقائص سواء كانت تتعلق بالجانب النظري أو التطبيقي كون موضوع محافظة الحسابات واسع، حيث برزت بعض الجوانب يمكن تقترحك مواضيع لها صلة كبير في بيئة المراجعة الخارجية وتساهم في الرقي بممارسة المهنة، تتمثل فيما يلي:

- دور الهيئات المهنية في الحد من ممارسة المراجعة غير منتظمة لدى مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة.
- أسلوب المراجعة التحليلية في تجميع أدلة الإثبات المتعلقة بمفردات عينة المراجعة.
- أثر الإنتقال من المراجعة اليدوية إلى المراجعة الإلكترونية على أدلة المراجعة وإنعكاسها على جودة تقارير المراجعة.
- دور المراجع الخارجي في المفاضلة بين أدلة الإثبات في المراجعة.
- دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المراجعة غير منتظمة.

قائمة المراجع

قائمـة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الكـتب

01- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشمأوي، عادل عبد الرحمن احمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، مركز جامعة القاهرة، مصر،2008.

02- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، الأردن،2000

03- أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العربيد، زياد أحمد الزغبي، نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر، ط1، دار المناهج، عمان،2003.

04- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي–وفقا للمعايير الدولية– ط1، دار الجنان للنشر، الأردن،2015.

05- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.

06- أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

07- أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية والإدوات التحليلية والإتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، 1984.

08- أحمد حسن عبد المنعم، المحاسبة والمراجعة للمبتدئين، ج03، منشورات مؤسسة أفممكو، مستشارون إداريون، بدون تاريخ نشر.

09- أشرف محمد إبراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد، زمزم أحمد أبو بكر أحمد، مبادئ المراجعة –في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز ناشر وتوزيع الكتاب الجامعي، بدون تاريخ.

10- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، ط03، در المريخ، السعودية، 2008.

11- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ظ1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

12- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008.

13- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في عالم متغير، ط5، دار الكتب الأول للنشر، القاهرة، 2002.

14- أمبن السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونين، القاهرة ،2001.

15- أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، متاح على الأنترنت،2000.

16- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2009.

17- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية ومسؤوليات التقرير، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

18- أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

19- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.

20- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، 2008.

21- الديب عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية،2013.

22- الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دائرة المكتبة الوطنية، ط03، عمان، 2015.

23- الوقاد سامي محمد، وديان لؤي محمد، تدقيق الحسابات، ج1، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

24- الصبيان محمد سمير، إبراهيم حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العملية، ط1، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2012.

25- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة،2008.

26- القريشي إياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، ط1، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد،2011.

27- توماس وليم وهنكيامرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد ماجد حجاج وكمال الدين سعيد، تقديم سلطان المحمد العلي السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1989.

28- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة في البيئة الإلكترونية، ط1، دار الكتاب الجامعي، الامارات،2014.

29- جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ط01، فلسطين،2002.

30- جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة: الفروض المفاهيم المبادئ المعايير، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 2013.

31- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

32- جربوع يوسف محمود، المصادقات أساسيات الإطار النظري في المراجعة الحسابات، ط2، مكتبة الكتاب الجامعي، عزة، 2004.

33- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتاكيد، ط2، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

34- جورج دنيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر ،2003.

35- حمدي السقا، أصول المراجعة، مطبعة ابن حيان، دمشق، سوريا،2007.

36- حسن فرج توفيق، مدخل العلوم القانونية، النظرية العامة للحق، مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، ط01، 1993.

37- حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، الادارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية،1994

38- حامد طلبة محمد أبوهيبة، أصول المراجعة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان ،2012.

39- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، دار المكتبة الوطنية، عمان،2009.

40- حسن يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الورق، عمان،1999.

41- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، 2008.

42- حسين أحمد دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة، عمان،2009.

43- حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطابع جامعة دمشق، سوريا2013.

44- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة- مدخل معاصر- المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2007.

45- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية، دار وائل، عمان،1996.

46- خالد أمين عبدا لله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، ط4، دار وائل للنشر، عمان الاردن،2007.

47- خالد امين عبد لله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

48- خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للشر والتوزيع، عمان، 2012.

49- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، المستقبل للنشر، عمان،1998.

50- خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، دراسات في المراجعة، ط1، جهاز الكتب بكلية التجارة، القاهرة، 2018.

51- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي-بين النظرية والتطبيق-وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006.

52- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي-وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA، ط01، دار الوراق للنشر، عمان، 2017.

53- تامر مزيد رفاعي، أصول تدقيق الحسابات، ط1، دار المناهج للنشر، عمان،2017.

54- ثناء عطية فراج، كامل السيد عشمأوي، إيمان عباس حلمي، عارف محمود عيسى، عمرو نجيب عبد الحميد، أحمد محمد جابر، أساسيات المراجعة، مقررات كلية التجارة، القاهرة،2019.

55- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان 2015.

56- رضا خلاصي مرام، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.

57- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، ط1، دار المسيرة، عمان،2011.

58- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2013.

59- رؤوف عبد المنعم، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق، الإسكندرية، 1987.

60- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر،2009.

61- زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

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

63- زاهر عطا الرمحي، الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، ط1، دار المأمون، عمان، 2017.

64- سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون تاريخ نشر.

65- سهير شعرأوي جمعة، أصول المراجعة، ط7، مطابع الدار الهندسية،2003.

66- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر،2008.

67- شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009.

68- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، ج 1، الدار الجامعية، مصر،2007.

69- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1990.

70- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

71- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز الامين للنشر، اليمن، 2007.

72- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط3، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.

73- عبد الصمد علي عمر، التدقيق المحاسبي-بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج1، دار هومة، الجزائر،2018.

74- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009.

75- عبد الوهاب نصر علي، أحمد السيد صالح، محمد فوزي محمد، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر.

76- عبد الوهاب نصر علي، هاني خليل فرج، أساسيات المراجعة الخارجية-وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، مجمع العلوم الانسانية، الاسكندرية،2021.

77- عبد الرحمن توفيق، الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، ط 4، دار الكتب، مصر، 2006.

78- عماد سعيد الزمر، كامل السيد عشمأوي، عزة احمد بركات، مايسة مصطفى عبد الحميد، إيمان عباس حلمي، مراد السيد صبره، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون تاريخ نشر.

79- عيد حامد معيوف الشاذلي، معاييرالمراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، معهد الإدارة العامة إدارة البحوث، الرياض،1994.

80- عبد العزيز السيد مصطفى وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي عملي، جامعة القاهرة، كلية التجارة قسم المحاسبة، 2019.

81- عمار عمورة، الوجيزة في شرح القانون التجاري، دارالمعرفة، الجزائر،2000 .

82- غسان فلاح لمطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

83- محمد الفاتح محمود، بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1، دار الجنان، عمان، 2016.

84- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

85- محمد طواهر تهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

86- محمد سمير الصبيان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

87- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الحديث، الاسكندرية،2007.

88- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات- بين النظرية والتطبيق، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

89- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998.

90- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط1، الدار الجامعية، 2002.

91- محمد أحمد رمضان، المراجعة، منشورات جامعة الزعيم الأزهري، بدون تاريخ نشر.

92- محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتب الجلاء، المنصور، مصر،1998.

93- محمود السيد الناغي، دراسات المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، ط1، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000.

94- منصور حامد محمود، ثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مركز التعليم لمفتوح،1998.

95- منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية،2003.

96- مصطفى عيسى خضير، المراجعة -المفاهيم والمعايير والإجراءات-، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.

97- محمد توفيق محمد، أصول المراجعة، الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل تطورات الدولية والمحلية، ب ن،2022.

98- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1999.

99- محمد رزق عبد الغفار، عماد سيد عبد الغفار، عادل حسيت ثابت، محمود فاروق كامل، إعداد وتحليل التقارير المالية، ب ن،2022.

100- محمد رزق عبد الغفار، عادل حسيت ثابت، عماد سيد عبد الغفار، محمود فاروق كامل، إعداد وتحليل التقارير المالية، تركيا، المقررات الجامعية، الاكاديمية العربية الدولية 2020.

101- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي، ط3، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر، 2011.

102- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر، الاسكندرية، 2003.

103- محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوان بالنظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان،2008 .

104- نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، ط2، الدار الجامعية، بيروت،2007.

105- كمال الدين مصطفى الدهرأوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

106- نادية فوضيل شركات في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

107- كمال الدين الدهرأوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، دار النشر الأزاريطة، الإسكندرية، ط01، 2006.

108- كامل السيد عشمأوي، سعاد موس طنطأوي، إيمان عبد الونيس محمد، دعاء عبد الفتاح شحاته، محمود فروق كامل، المراجعة وخدمات التأكيد، ط01، كلية التجارة، القاهرة،2021.

109- كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، ط1، دار وائل للنشر، عمان،2004.

110- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.

111- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، ط1، دار المسيرة للنشر، ط1، عمان، 2015.

112- نجوى عبد الصمد، ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر،2022.

113- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، مكتبة غريب،1999.

114- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، كنوز المعرفة، عمان،2009.

115- نواف محمد عباس الرمّاحي، مراجعة المعاملات المالية، ط1، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009.

116- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط02، عمان،2006.

الدوريات

117- إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد،5، 1995.

118- أحمد عبد القادر أحمد، قياس أثر تغيير شكل ومختوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة توقعات بشأنه، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد 14، 2015.

119- إسماعيل محمود إسماعيل، دور القوائم المالية المعدة وفقIFRS في توجيه وتشجيع الإستثمارات، مجلة العلمية، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد 1، 2008.

120- السيد عوض السيد أحمد شبانه، أثر محددات الإفصاح عن مؤشرات الشمول المالي على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد 13، العدد 2، 2022.

121- آيه جارالله الخزندار، محمد زيدان إبراهيم، نموذج لدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية بالتطبيق على البنوك التجارية في قطاع غزة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 5، العدد 1، 2020.

122- بطرس ميالة، لعوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد 6، 2010.

123- بديع الدين ريشو، جودة التقارير المالية، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد 33، العدد 1، 2013.

124- بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505" المصادقات الخارجية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3، 2019.

125- تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الإحتيالية بالتطبيق على ديوان القومي في السودان، مجلة إقتصاد المال والأعمال، مجلد3، العدد 2، 2019.

126- جربوع محمود يوسف، دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست حاسمة، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، العدد 95، 2004.

127- جربوع محمود يوسف، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 27، العدد 71، 2005.

128- جمال علي محمد يوسف، غادة أحمد نبيل ابراهيم، قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين، المنظومة، المجلد 20، العدد 2، جامعة عين شمس،2016.

129- حمدان، علام محمد مرسي، أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة فى الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، مجلد38، العدد 2، 2011.

130- حمدونة طلال، حمدان علام، مدى إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق 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)، المجلد 16، العدد 1، 2008.

131- دحموش فايزة، جغام محمد، السر المهني لمحافظ الحسابات، مجلة الدراسات القانونية، جامعة المدية، المجلد 8، العدد 2، 2015.

132- رحيم سعيد، تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 لتحقيق فرض الإستمرارية بإستخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد 7، العدد 3، 2021.

133- رشا حماد، دور مراجع الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، النشرة الشهرية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 14، 2003.

134- ريم أحمد غريب، ساميا أحمد دأود، قياس جودة التقارير المالية في البنوك التجارية الخاصة، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة ميلة، المجلد 7، العدد 1، 2023.

135- رزان حسين شهيد، ضحى محمد العيسى، أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 44، 2018.

136- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد 6، 2016.

137- سليمة بن نعمة، أمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر-دراية مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 5، 2017.

138- سليم محمود طه محمود، جياد عباس فاضل، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة البصرة، المجلد 14، العدد 55، 2019.

139- صدام كاطع هاشم، دور المراجع الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، العدد 14، 2018.

140- صالح بن عبد الرحمن سعد، جواهر بنت عتيق العتيبي، أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة من منظور الفقه الإسلامي، مجلة الإقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 39، العدد 3، 2016.

141- لياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الوادي، الجزء 2، العدد 10، 2017.

142- موسى علي محمد، إثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على مخاطر وجودة المراجعة، مجلة كلية الإقتصاد للبحوث العلمية، جامعة الزأوية، العدد 4، 2019.

143- مسعود صديقي، محمد حسان حمقاني، المراجعة وأسلوب العينة الإحصائية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، جامعة ام البواقي، العدد 1، 2014.

144- محمد يوسف سالم، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات والتجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، العدد 2، 1994.

145- منهل مجيد أحمد العلي، دور الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، العدد 71، جامعة الموصل، العراق، 2003.

146- منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، إستخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 87، المجلد 29، 2007.

147- مفيدة عبد اللأوي، المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 01/10، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 6، العدد 2، 2013.

148- مداح عبد الباسط، سيدي يحي، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 10، 2017.

149- علي إبراهيم طلبة، نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، بني سويف، جامعة القاهرة، السنة 12، العدد 3، 2002.

150- عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع معايير الدولية للمراجعة، مجلة الإبحاث الإقتصادية، جامعة البليدة، المجلد 6، العدد 1، 2011.

151- عائشة عوماري، عمر قاسم، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، مجلة التكامل الإقتصادي، جامعة أدرار، المجلد 5، العدد 1، 2017.

152- عويفات محمد العربي، دوار إبراهيم، متطلبات إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية وفق المعيار التدقيق الدولي والجزائري 530، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 4، 2020.

153- عبد الوهاب نصر، أسماء أحمد الصيرفي، أثر مستوى الإلتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 7، العدد 2، 2018.

154- عباس فاضل جياد، محمود طه محمود، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة البصرة، المجلد 14، العدد 55، 2019.

155- فياش أمال، بوعبانة فتحية، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية، مجلة جديد الإقتصاد، العدد 12، 2017.

156- كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، 2013.

157-ماهر عياش الأمين، مدى إستخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق 570، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 38، العدد 4،2016.

158-محمد حسن خيضر، حجية أدلة الإثبات الإلكترونية وتأثيرها على أهداف وإجراءات التدقيق، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 7، 2013.

159- هاني سليمان الطعيمات، حجية الكتابة والتوقيع الإلكترونيين في إثبات المعاملات المالية-دراسة فقهية قانونية مقارنة-المجلة الإردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 14، العدد 2، 2018.

160- هناء خالد محمد خالد، بكر إبراهيم محمود، تأثير تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية على جودة التقارير المالية، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة المستنصرية، العدد 126، 2020.

161- هبة الله عبد السلام بدوي، أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة بإستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 21, العدد 05،2017.

162- صلاح ربيعة، زعدار أحمد، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 7، المجلد 1، 2014.

163- يونس عباس أكبر، أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد10، العدد 1، سنة 2015.

الملتقيات

164-براق محمد، أثر الإصلاحات المحاسبية على الهيكلة، المؤتمر العالمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29-2011/11/30، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

165- حميدات صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل الإصلاح النظام المحاسبي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي،2013/05/06.

166- خالد جمال الجعارات، بوطورة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(ifrs) والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمية وعملية- جامعة العربي بن مهيدي –ام البواقي، 25/24اكتوبر 2017.

167- سيد محمد، بعرارة أحمد شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقي دولي حول تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي، جامعة البليدة، 30-31 ديسمبر ،2014.

168- شارف خوجة الطيب، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الإقتصادية؛ الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة, 22/21 نوفمبر ،2007.

169- شرقي عمر، الملتقى الوطني الثامن، مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، يومي11-2010/10/12.

170- علي كريم محمد، حيدر عباس عبد، أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية السليمانية ،2018.

171- عطاء الله الحسبان، مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، "المؤتمر الثالث" الأزمة المالية العالمية وإنعكاساتها على إقتصاديات الدول –التحديات والأفاق المستقبلية-كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة بالإشتراك مع كلية بغداد للعلوم الإقتصادية العراق يومي 28-29 أفريل، 2009.

172- مسعود صديقي، محمد براق، انعكاسات تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العالمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس2005.

173- ياسر أحمد السيد الجرف، أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،07/06 ماي2017.

البـحوث الأكـاديمية

174-أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتحارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006.

175-أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، الجزائر 2006.

176-أحمد يوسف خالد الزهار، أثر الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات بجانب خدمة المراجعة على جودة تقرير المراجع، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2013.

177-أحمد فريد سالم أبو لحية، مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2015.

178-الحسين العباس الحسين حمزة، موضوعية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008

179-أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2008.

180-أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المراجع، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار،2018.

181-العيد، خبراني، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة،2013.

182-إلهام محمد أحمد سحلول، تقييم تأثير الأخلاقيات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة حلوان،2011.

183-إمحمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في إتخاد القرارات الإستثمارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلومالتسيير، جامعة البليدة،2010.

184-الأهدل عبد السلام سليمان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر،2008.

185-القرالة مثقال حمود سالم، أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجيين الأردنيين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن،2011.

186- بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المالي غلى فعالية نظام التدقيق الجبائي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018.

187- بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002.

188- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير قانون الأعمال، في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة،2011.

189- بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة ومراقبة وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة سيدي بلعباس،2020.

190- بوبكر عميروش، دور المراجع الخارجي في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة رسالة ماجستير مالية ومحاسبة معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2010.

191-حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2008.

192-حكيم سليماني، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2020.

193-حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

194-باسل فضل العابد، العوامل المؤثرة في إختيار مدقق الحسابات الخارجي في المؤسسات الاهلية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين،2016

195- حاتم خالد عبد الكريم محمد، قصور التقارير المالية المنشورة وأثرها في إتخاذ القرارات في المؤسسات المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوره في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي،2016.

196- حفيزة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر ،2018.

197- دهمان أسامة كمال، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2012.

198- رائد محمد حلو، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2014.

199- زبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المسيلة، 2016.

200-سرحان عاهد عيد، دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين ،2007.

201-سعيدي عبد الحليم، محأولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014.

202-سارة حدة بودربالة، محأولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، 2014.

203-سقا حلو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة IAS في ظل تبنة للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف،2017.

204-سماح علي العوض عجبنا، الإستحقاقات المحاسبية الإختيارية وأثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم،2018.

205-سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر ،2013.

206-شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2011.

207-شفيقة بوزيد، التكامل بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الشرعي وأثره على الأداء المالي للمصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف،2012.

208-شدري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الإزمات المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2014.

209- صدام إبراهيم فضالة، مدى إعتماد المراجع على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق،2017.

210- صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(ias/ifrs) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2011.

211- ظاهر شاهر القشي، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

212-عايش عبد لله عايش النجار، العلاقة بين جودة التقارير وكفاءة الإستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2016.

213-عبد السلام عبد لله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2009.

214-عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

215-عبد الله إنتصار حسين علي، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الرباط الوطني،2016.

216-علأوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016.

217-غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2003.

218-فتحة اميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية الغلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2018.

219-فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2004.

220-قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2015.

221-لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1 ،2009.

222-لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في التدقيق المحاسبي، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2018.

223-محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،2016.

224-محمد زوبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل تكلفة العائد بالمؤسسات الإقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،2021.

225-مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس،2016.

226-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية، ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية الغلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيي، جامعة الجزائر ،2011.

227-مهند السيدة، أثر التغيرات المحاسبية في جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الشام الخاصة، سوريا، 2020.

228-محمد بسام محمد قاسم، دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى، السعودية،2019.

229-محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة غزة، فلسطين،2009.

230-محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016.

231-مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، فلسطين،2013.

232-مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،2012.

233-محمد صديق عبد العزيز أحمد، حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم،2019.

234-محمود يحيى زقوت، مدى فاعلية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2016.

235-موالدي نور، أثر السياسات والتقديرات المحاسبية في ربحية المصارف الخاصة السورية-دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، سوريا،2018.

236-ماجد اسماعيل أو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة جامعة غزة الاسلامية،2009.

237-نسيبه سليمان بشرى عمر، دور القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في قياس جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، 2014.

238-نائلة فتحي زكريا، إستخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، دمشق،2014.

239- هاني الزايغ فرحان، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، في محاسبة والتمويل، جامعة غزة،2007.

240- هاني عرار شادن، مدى إلتزام المراجع الخارجي في الأردن بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الوسط، الأردن، 2009.

241-وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومة المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير علوم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012

242-وئام حمدأوي، جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية والنظام المحاسبي المالي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه محاسبة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة،2020/2019

243- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق في المؤسسات العمومية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر،2014.

القوانين والنصوص

242–الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، رقم 10 المؤرخة في1980/03/01، مرسوم رقم 80–53 المؤرخ في 03/01/ 1980 يتضمن احداث مفتشية عامة للمالية

243– الجهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري،2007.

244– الجهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية المقرر رقم: 002 المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

245–الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 20، المؤرخ في 1991/05/01، قانون رقم 91–08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

246– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، لسنة 1992، مرسوم تنفيذي المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات زالمحسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمليه.

247– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50، المؤرخة في 2010/09/01 المتضمن الامر رقم 10–02 والمؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

248– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010،"يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 /07/ 2010.

249– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 بتاريخ 2011/02/02المرسوم التنفيذي رقم11–32 المؤرخ في 2011/01/27. يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

250– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25.

251– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02 مرسوم تنفيذي رقم 11– 27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنطمة الوطنية للمحاسيبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره.

252– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 بتاريخ 17/ 04/ 1996 قانون96–136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون واخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد.

253– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الامر رقم 66–156 المتضمن قانون العقوبات، العدد 80 المؤرخة في2006/12/20.

254- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد،24 بتاريخ 2014/04/30 قرار مؤرخ في 24 /2013/07 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار المؤرخ في 12/01/ 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

الكتـب

256- Boynton, william and Johnson Raymond, modern auditing: assurance and the integrity of financial reprting, john wiley& sons, usa. 2006.

257- Barry Elliot, Jamie Elliot, financial accounting and reporting, pearson education, london, 11th Edition, 2007.

258- Claude Alazard, Sabine Separi, control de gestion, 5eme Edition, dunod, paris, 2001.

259- Christoph Villalonga, l'audit qualité interne, edition dunod, paris, 2003

260- Jean charles becour, henri bouquin, audit opérationnel, 3eme edition, economica, paris 2008.

261- Jacques Renard, theorie et pratique d'audit interne, lesetidions d'organisation, 7eme ,2010.

262- James a Haal, accounting information systems, south westerne cergage learning 7ed,2011.

263- Henri Bouquir, carlesècour, l'audit opèrationnel, economica, paris ,1996

264- Hamini Allal ; le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, opu, alger, 1993.

265- Hayes, S. Rick, Schilder, Arnold, Dassen, Roger, and Wallage, Philip, principles of auditing: an international perspective, uk: mcgraw-hill,1999.

266- Handbook of the code of ethics for professional accountants 2014.

267- Gérard lejeune, jean-pierre emmerich, audit et commissariat aux comptes, edition gualino, paris, france, 2007.

268- Lionnal.c et gerard. V ; audit control ; interne. Dallos. Paris 1992.

269- Lionel Collins, Gerard Valin, ed. Dalloz, audit et contrôle interne : principes- objectifs et pratiques, 3eme Edition, paris 1986.

270- Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, 3eme, Edition d'organisation, paris 2000.

271- Robert K Elliott; confonting the future choices for qttest function; accounting horizone; 1994.

272- Ronewold, the probative value of audit, the state of the art and avenus towards a general theory ,2006.

273- Ralph Stair, George Reynolds principles of information systems10ed, 2012.

274- Reda Khelassi, l'audit interne : audit opérationnel, édition houma, alger 2005.

275- Saci Djelloul : comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, opu, alger, 1991.

276- Sharaet Robret, K; Mautz, the philosophy of auditing, american accounting association, 1961.

277- Rick Hayes; Roger Dassen; Arnold Schilder; Philip Wallage; Principles of auditing an introduction to international standards on auditing; mcgraw-hill publishing company 1999; pearson education 2005.

278- Porter, Brenda, Simon, Jon, and Hatherly, David, "principles of external auditing", 2nd2003.

279- Whittington, o. Ray. and Pany, Kurt. principlesof auditing. 12th, mcgraw-hill companies. singapore1998.

280- William C. Thomas& Emerson o. Henke, auditing: theory and practice, california, wadsworth, 1983.

281- Pickett, k. Hspenser, pickett, jennifer m, auditing for managers: the ultimate risk management tool, johnwaily and sons ltd, theatrium, southerngate, chichester, England; 2005.

282- willam & Other, f. Messier and Steven m. Glover and Douglas F. prawitt. auditing & assurance services. mcgraw-hill/lrwin. 6th.usa. 2008.

283- willim, boynton, raymond, johnsn, waltr, kell, modern auditing, new york, john wiley&sons, 2001.

الدوريـــــــات

302- Accounting Association a Statement of Basic Auditing Concepts, Florida;1973.

303- AICPA, Special Committee on Financial Reporting; The Information Needs of Users, (jenkins committee); 1994.

304- Arens, Alvin a., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, (2012) Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education, u.s.a.

305- Akram Niktaba, The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report, International Journal of Accounting Research vol. 2, no. 6, 2015.

306- Bigg, w. walter, Practical Auditing, 17thed., New Delhi: Allied publisher's privet ltd;2005.

307- American Institute of Cerufied Accountants generally accepted auditing standards. (aicpa). New york.1947.

308- Hock, Brain et All. prepatory program, part 1, vol 1, 6eme,2014.
309- Hossain, Mohammed ;Hammami, Helmi, Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country,the case of qatar, advances in accounting, incorporating advances in international accounting , journal of service science and management, vol.10 No.6, 2017.
310- Institute of Charterd Accountants for England and Wales, Auditing Standards, London ,1942.
311 - Law, Philip, auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model; Asian review of accounting ;vol 16 N 2 ,2008.
312- Mohamed Abou Kacem Zakari,the sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained by libyan auditors; PhD thesis of Philosophy of Accounting ; 2011.
313- Martinis, M. de, Fukukawa, Hironori, and Mock, J. theodore, exploring the role of country and client type on the auditor's client risk assessments and audit planning decisions, managerial auditing journal, vol 26; N 7,2011.
314- Robert kuhn Mautz, Hussein Amer Sharaf the philosophy of auditing, volume10,1961.
325-Standards for the Professional Practices Framwork (IIA1999).
326- Stefan Zuca, audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion,7th international conference on globalization and higher education in economics and business administration, romanian-american university; geba 2013.
317- Soltani, Bahram, auditing: an international approach, 1st ed., England: prentice hal;2007.

SITES INTERNET

318- https://books.makktaba.com/2012/08/book-control-and-audit-internal-in-financial.html.
319- www.ethicsboard.org.
320- https://us.aicpa.org.
321- https://takeovers.gov.au//jenkins,committee_on_company_law.
322- http\\ www.askzad.com .
323- https://www.motaber.com .
324- https://socpa.org.sa/socpa/home.aspx .
325- https://www.starshams.com .
326- https://mouhasaba.3oloum.org .
327- https://www.malek-accounting.com .
328- www.ifac.org .
329- https://asa.gov.eg/book .
330- https://accdiscussion.com .
331- www.ywmyatmohasb.com.
332- https://almohasba.blogspot.com .
333- http/www.cnc.dz.

334- https://accdiscussion.com/acc4648.
335- http// www.ascajordan.org/buplications.aspx?group key=auditing.
336- http://bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-audit-risk-and-audit- evidence.
337- www.pdffactory.com.
338- https://www.wafeq.com/ar.
339- https://infotechaccountants.com.
340- www.gab.gov.sa/scfpa.

الملاحق

ملحق (1): استمارة استبيان الدكتوراه

وزارةالتعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر – باتنة 1-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

شـعبة: علوم مالية ومحاسبة

تـخـصص: محاسبة وتدقيق

الاستبان

تحية طيبة وبعد:

السلام عليكم ورحمة الله تعإلى وبركاته سيدي، سيدتي تحية طيبة وبعد في اطار إعداد اطروحة الدكتوراه **حول دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز الثقة حول التقارير المالية " دراسة ميدانية لآراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر**" بجامعة الحاج لخضر –باتنة 01– ارجو من سيادتكم التكرم بقراءة الاسئلة المرفقة بتمعن وموضوعية وتحكيمها بأفضل ما لديكم من معلوماتلما نتوسمه بكم من خبرة ودراية في مجال الاختصاص، حيث ان تعأونكم واهتمامكم بتحكيم عبارات فقرات هذه الاستبانة يحظى بالاهتمام الكبير من قبل الباحث والاخذ بآرائكم بصفتكم متخصصين كأكاديميين أو ربما مهنيين معا في المجال المحاسبي والمراجعة بوجه الخصوص وهذا نظرا لخبرتكم العلمية أوالعملية في هذا المجال اشكر لكم سلفا جهودكم وحسن تعأونكم واقدر بعمق المساعدة التي تقدمونها في مجال البحث العلمي عامة ولإنجاز هذا البحث خاصة.

وفي الاخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

الباحث: مبروك لباز

EMAIL: Mabrouklabbaz@gmail.com

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء التكرم بالإجابة على الاسئلة التالية بوضع العالمة(X) امام الاجابة التي تختارها

الجنس

ذكر ☐ **انثى** ☐

العمر

من 25سنة إلى 29سنة ☐ **من 30 سنة إلى 34 سنة** ☐

من 35سنة إلى 39سنة ☐ **من 40سنة إلى 44سنة** ☐

من45 سنة إلى 49سنة ☐ **أكثر من 50** ☐

المؤهل العلمي

دراسات عليا ☐ **ليسانس** ☐

ماستر ☐ **شهادة مهنية** ☐

التخصص العلمي

محاسبة ومالية ☐ **ادارة اعمال** ☐

تجارة ☐ **اقتصاد** ☐

المؤهل المهني

محافظ حسابات ☐ **خبير محاسبي** ☐

سنوات الخبرة

اقل من 5 سنوات ☐ **من 6 سنوات إلى 10 سنوات** ☐

من 11 سنةإلى 15 ☐ من 16سنة إلى 20سنة ☐

من21 سنةإلى 25سنة ☐ من 26 سنة إلى 30 سنة ☐

أكثر من 30 سنوات ☐

الجزء الثاني: أسئلة الموضوع

المحور الأول: دور المراجع الخارجي في الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة

الرقم	الفقرات	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يضمن مدى التزام المؤسسة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عنها ومدى الثبات في اتباع السياسات المحاسبية.					
02	يحص على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على اصول المؤسسة والالتزامات المطلوبة.					
03	يضمن احترام المؤسسة للأحكام والقوانين التنظيمية بإجراءات الاتفاقيات المنظمة.					
04	يحرص على تطبيق المعايير المهنية والقانونية والرقابة للارتقاء بممارسة المهنة.					
05	يضمن عرض وفحص المعاملات والاحداث عن واقعها الاقتصادي.					

06	يضمن معلومات محايدة تعرض المركز الماي للمؤسسة في ظل سوء الظروف وافضلها.					
07	يضمن شفافية المعلومات التي تلبي الحد الادنى من الثقة وخلوها من الاخطاء الجوهرية.					
08	يقوم المراجع بالالتحاق بالدورات المهنية المتخصصة والاشتراك في ورشات العمل للاطلاع على احدث المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية.					
09	يحرص المراجع الخارجي بالالتزام بقواعد السلوك المهني الصادر عن الهيئات المهنية محليا ودوليا للرقي بمستوى أداء المهنة.					
10	يلتزم المراجع الخارجي بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة بما يتوافق مع المعايير الدولية					
11	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني في مدى حقيقة المعلومات للتحقق من صحة الأدلة المتاحة ودرجة جودتها.					
12	يحرص المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في تقييم النظم المحاسبية والرقابية في تقدير وتحديد طبيعة المخاطر الناشئة عن العمل.					
13	يوفر المراجع الخارجي تقييم نظام رقابة داخلية تقارير من شأنها تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.					

المحور الثاني: دور المراجع الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات

الرقم	الفقرات	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يرفع المراجع الخارجي من مستوى الشفافية ويساعد في تخفيض المخاطر لدى متخذي القرارات .					
02	يقوم للمراجع الخارجي بجمع العناصر الاساسية الكافية والملاءمة للتأكيد ونفي الشك .					
03	يحصل المراجع الخارجي على ما يكفي من أدلة إثبات بشأن الارصدة الافتتاحية التي تختوي على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية.					
04	يعتمد المراجع الخارجي على مستوى الخبرة التي يمتلكها في الحصول على مزيد من أدلة الإثبات في المراجعة قد لا يعوض ضعف جودتها					
05	يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الدليل وموثوقيته.					
06	يكتفي المراجع الخارجي باستخدام أدلة إثبات من اطراف الخارجية التي تتعامل معها المؤسسة للتأكد من صحة الارصدة والبنود بالقوائم المالية.					
07	يحصل المراجع الخارجي على أدلة إثبات بشأن الاحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إعداد تقريره.					
08	يقوم المراجع الخارجي بتخليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير مالية لضمان معقولية الارصدة الواردة في القوائم المالية.					

09	يقوم المراجع الخارجي اجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات والتحري عن التقلبات غير عادية.					
10	يستخدم المراجع الخارجي اسلوب المعاينة الاحصائية في تحديد مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق وسلامة القوائم المالية.					
11	يعتمد المراجع الخارجي بالأخذ في الحسبان حجم وتصميم العينة الاحصائية وطريقة اختيارها وطبيعة تكرار الخطأ.					
12	يحرص المراجع الخارجي في التفرقة بين الخطأ والانحراف المقبول وغير مقبول عند جمعة وتقييمه لأدلة الإثبات.					
13	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الاجراءات الجوهرية عندما يكون عناك مزيج بين اختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية.					
14	يحرص المراجع الخارجي على تقييم ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية والمؤشرات الأخرى حول امكانية المؤسسة وقدرتها في الاستمرار.					
15	يحرص المراجع الخارجي في الحصول على استفسار من الادارة عن كعرفتها بوجود احداث أو ظروف بعد فترة التقييم.					
16	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات اكثر اقناعا على المصادر التي يحصل عليه بنفسه ومن خارج والمؤسسة.					

17	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات اكثر حجية على المصادر المكتوبة اكثر من الشفهية والاصلية اكثر من شكلها في نسخ.					
18	يعتمد المراجع الخارجي عند جمعه وتقييمه لأدلة الإثبات على الربط بين الدليل والعنصر والبند المعني واختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه و متابعة الاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية للتأكد من صحتها					

الرقم	الفقرات	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تقييم نظام رقابة الداخلية يوفر معلومات ذات خصائص نوعية لها علاقة بجودة التقارير المالية.					
02	يساهم المراجع الخارجي على رفع مستوى الافصاح عن المعلومات المالية التي تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية.					
03	تعتبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية المصادق عليها تعبر عن صدق وعدالة الاحداث الخاصة بالمؤسسة					
04	تعتبر المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات اهمية نسبية لمتخذي القرارات					
05	توفر التقارير المالية المعلومات اللازمة في الوقت المناسب عند الحاجة لها من قبل المستخدمين.					

06	تتمتع التقارير المالية بدرجة عالية من الافصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية.					
07	تفتقد التقارير المالية قابلية المقارنة التي تنتج عن عدم الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية.					
08	عدم تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عنها يؤثر سلبا على جودة معلومات التقارير المالية.					
09	تتأثر التقارير المالية بمدى الكفاءة والتأهيل العلمي للمراجع الخارجي ومدى النزاهة والاستقلال.					
10	تتأثر التقارير المالية بمدى الخبرة والتدريب المهني المستمر للمراجع الخارجي.					
11	تتأثر التقارير المالية بمدى حافظ المراجع الخارجي على سرية المعلومات الحاصة بالمؤسسة.					
12	تتأثر التقارير المالية بقدرة المراجع الخارجي على الاشراف على فريق العمل اثناء تنفيذ المهمة.					
13	في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة يبدي رايا متحفظا أو الامتناع عن إبداء الراي.					
14	تتأثر التقارير المالية بوقت حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات وكذلك وسائل الاجراءات.					

المحور الثالث: دور جودة التقارير المالية في تعزيز ثقة متخذي القرارات

ملحق (2): قائمة محكمي استمارة استبيان الدكتوراه

الرقم	الاسم واللقب	الوظيفة	مؤسسة الانتماء
01	شيلق رابح	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
02	بن عيسى بن علية	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
03	رقيق بن عيسى	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
04	عبد الحفيظي محمد	استاذ جامعي	جامعة الجزائر
05	حوة عبد القادر	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
06	صالح واضح	استاذ جامعي	جامعة قسنطينة
07	العسالي جمال	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
08	الجرد نور الدين	استاذ جامعي	جامعة الجلفة
09	العيش احمد	استاذ جامعي	جامعة الاغواط

ملحق 03 مخرجات الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (21)

الملحق رقم (03-01): الصدق البنائي للاستبيان

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=بالمعايير_الالتزام_في_المراجع_دور A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13
```

Corrélations

Corrélations

		دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13
دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	Corrélation de Pearson	1	,506**	,478**	,431**	,402**	,423**	,392**	,464**	,402**	,504**	,471**	,426**	,433**	,467**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
A1	Corrélation de Pearson	,506**	1	,177**	,113	,086	,226**	,079	,174**	,191**	,256**	,159**	,165**	,138*	,133*
	Sig. (bilatérale)	,000		,004	,066	,163	,000	,197	,004	,002	,000	,009	,007	,024	,031
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
A2	Corrélation de Pearson	,478**	,177**	1	,087	,069	,111	,172**	,102	,166**	,172**	,182**	,104	,246**	,197**
	Sig. (bilatérale)	,000	,004		,159	,264	,071	,005	,098	,007	,005	,003	,091	,000	,001
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
A3	Corrélation de Pearson	,431**	,113	,087	1	,149*	,152*	,114	,046	,086	,085	,089	,189**	,217**	,181**
	Sig. (bilatérale)	,000	,066	,159		,015	,013	,063	,458	,163	,168	,149	,002	,000	,003
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
A4	Corrélation de Pearson	,402**	,086	,069	,149*	1	,035	,070	,144*	,040	,102	,135*	,095	,156*	,268**

	Sig. (bilatérale)	,000	,163	,264	,015		,575	,256	,019	,519	,096	,028	,123	,011	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,423**	,226**	,111	,152*	,035	1	,177**	,143*	,093	,193**	,158**	,097	-,022	,085
A5	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,071	,013	,575		,004	,020	,130	,002	,010	,116	,725	,167
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,392**	,079	,172**	,114	,070	,177**	1	,147*	,093	,119	,126*	,100	,069	,037
A6	Sig. (bilatérale)	,000	,197	,005	,063	,256	,004		,016	,130	,053	,040	,103	,260	,550
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,464**	,174**	,102	,046	,144*	,143*	,147*	1	,151*	,190**	,165**	,198**	,116	,127*
A7	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,098	,458	,019	,020	,016		,013	,002	,007	,001	,058	,038
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,402**	,191**	,166**	,086	,040	,093	,093	,151*	1	,184**	,180**	-,056	,054	,151*
A8	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,007	,163	,519	,130	,130	,013		,003	,003	,361	,378	,014
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,504**	,256**	,172**	,085	,102	,193**	,119	,190**	,184**	1	,176**	,140*	,122*	,179**
A9	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,005	,168	,096	,002	,053	,002	,003		,004	,023	,047	,003
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,471**	,159**	,182**	,089	,135*	,158**	,126*	,165**	,180**	,176**	1	,168**	,096	,064
A10	Sig. (bilatérale)	,000	,009	,003	,149	,028	,010	,040	,007	,003	,004		,006	,116	,302
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,426**	,165**	,104	,189**	,095	,097	,100	,198**	-,056	,140*	,168**	1	,175**	,086
A11	Sig. (bilatérale)	,000	,007	,091	,002	,123	,116	,103	,001	,361	,023	,006		,004	,161
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,433**	,138*	,246**	,217**	,156*	-,022	,069	,116	,054	,122*	,096	,175**	1	,178**
A12	Sig. (bilatérale)	,000	,024	,000	,000	,011	,725	,260	,058	,378	,047	,116	,004		,004
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,467**	,133*	,197**	,181**	,268**	,085	,037	,127*	,151*	,179**	,064	,086	,178**	1
A13	Sig. (bilatérale)	,000	,031	,001	,003	,000	,167	,550	,038	,014	,003	,302	,161	,004	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=اجمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجع دور B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B14 B15 B16 17 B18
```

Corrélations

		دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	Corrélation de Pearson	1	,346**	,376**	,435**	,377**	,333**	,249**	,341**	,486**	,475**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B1	Corrélation de Pearson	,346**	1	-,008	,075	-,002	,105	,133*	,081	,083	,139*

	Sig. (bilatérale)	,000		,893	,224	,971	,086	,031	,190	,178	,024
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,376**	−,008	1	,153*	,086	,106	,033	,110	,194**	,100
B2	Sig. (bilatérale)	,000	,893		,012	,163	,085	,589	,073	,002	,102
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,435**	,075	,153*	1	,122*	,070	,000	,121*	,224**	,109
B3	Sig. (bilatérale)	,000	,224	,012		,048	,258	,996	,048	,000	,077
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,377**	−,002	,086	,122*	1	,138*	,049	,050	,061	,314**
B4	Sig. (bilatérale)	,000	,971	,163	,048		,024	,431	,418	,318	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,333**	,105	,106	,070	,138*	1	,104	,125*	,057	,169**
B5	Sig. (bilatérale)	,000	,086	,085	,258	,024		,090	,041	,351	,006
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,249**	,133*	,033	,000	,049	,104	1	,030	,028	,088
B6	Sig. (bilatérale)	,000	,031	,589	,996	,431	,090		,626	,644	,152
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,341**	,081	,110	,121*	,050	,125*	,030	1	,167**	,037
B7	Sig. (bilatérale)	,000	,190	,073	,048	,418	,041	,626		,006	,553
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,486**	,083	,194**	,224**	,061	,057	,028	,167**	1	,129*
B8	Sig. (bilatérale)	,000	,178	,002	,000	,318	,351	,644	,006		,036
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,475**	,139*	,100	,109	,314**	,169**	,088	,037	,129*	1
B9	Sig. (bilatérale)	,000	,024	,102	,077	,000	,006	,152	,553	,036	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,425**	,123*	,084	,165**	,234**	,057	−,029	,010	,174**	,269**
B10	Sig. (bilatérale)	,000	,044	,173	,007	,000	,356	,635	,866	,004	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,387**	,090	,183**	,074	,076	,135*	,068	,048	,169**	,077
B11	Sig. (bilatérale)	,000	,141	,003	,226	,217	,027	,269	,434	,006	,210
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

B12	Corrélation de Pearson	,392**	,098	,094	,103	,112	−,003	−,034	,064	,156*	,175**
	Sig. (bilatérale)	,000	,112	,126	,094	,067	,957	,580	,302	,011	,004
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B13	Corrélation de Pearson	,352**	,120	−,032	,144*	−,002	−,036	−,015	,102	,100	,048
	Sig. (bilatérale)	,000	,051	,603	,019	,968	,563	,801	,097	,102	,436
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B14	Corrélation de Pearson	,423**	,078	,233**	,090	,091	,205**	,139*	,070	,203**	,107
	Sig. (bilatérale)	,000	,207	,000	,143	,141	,001	,023	,258	,001	,081
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B15	Corrélation de Pearson	,421**	,128*	,024	,177**	,028	,035	,103	,063	,147*	,214**
	Sig. (bilatérale)	,000	,037	,696	,004	,653	,569	,094	,305	,017	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B16	Corrélation de Pearson	,326**	,055	,049	,103	,076	−,003	,032	,062	,127*	,023
	Sig. (bilatérale)	,000	,371	,422	,094	,219	,960	,606	,311	,039	,712
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B17	Corrélation de Pearson	,368**	−,030	,091	,179**	,001	−,034	,004	,108	,240**	,116
	Sig. (bilatérale)	,000	,622	,139	,003	,992	,586	,953	,080	,000	,059
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B18	Corrélation de Pearson	,429**	,154*	,128*	,085	,140*	,091	,002	,171**	,097	,165**
	Sig. (bilatérale)	,000	,012	,037	,166	,023	,138	,978	,005	,116	,007
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

		دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	B10	B11	B12	B13	B14	B15	B16	B17	B18
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	Corrélation de Pearson	,387**	,392**	,352**	,423**	,421**	,326**	,368**	,429**	,429**	,475**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B1	Corrélation de Pearson	,090	,098	,120	,078	,128*	,055	−,030	,154*	,154*	,139*
	Sig. (bilatérale)	,141	,112	,051	,207	,037	,371	,622	,012	,012	,024
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B2	Corrélation de Pearson	,183**	,094	−,032	,233**	,024	,049	,091	,128*	,128*	,100
	Sig. (bilatérale)	,003	,126	,603	,000	,696	,422	,139	,037	,037	,102
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

B3	Corrélation de Pearson	,074	,103	,144*	,090	,177**	,103	,179**	,085	,085	,109
	Sig. (bilatérale)	,226	,094	,019	,143	,004	,094	,003	,166	,166	,077
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B4	Corrélation de Pearson	,076	,112	−,002	,091	,028	,076	,001	,140*	,140*	,314**
	Sig. (bilatérale)	,217	,067	,968	,141	,653	,219	,992	,023	,023	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B5	Corrélation de Pearson	,135*	−,003	−,036	,205**	,035	−,003	−,034	,091	,091	,169**
	Sig. (bilatérale)	,027	,957	,563	,001	,569	,960	,586	,138	,138	,006
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B6	Corrélation de Pearson	,068	−,034	−,015	,139*	,103	,032	,004	,002	,002	,088
	Sig. (bilatérale)	,269	,580	,801	,023	,094	,606	,953	,978	,978	,152
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B7	Corrélation de Pearson	,048	,064	,102	,070	,063	,062	,108	,171**	,171**	,037
	Sig. (bilatérale)	,434	,302	,097	,258	,305	,311	,080	,005	,005	,553
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B8	Corrélation de Pearson	,169**	,156*	,100	,203**	,147*	,127*	,240**	,097	,097	,129*
	Sig. (bilatérale)	,006	,011	,102	,001	,017	,039	,000	,116	,116	,036
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B9	Corrélation de Pearson	,077	,175**	,048	,107	,214**	,023	,116	,165**	,165**	1
	Sig. (bilatérale)	,210	,004	,436	,081	,000	,712	,059	,007	,007	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B10	Corrélation de Pearson	,103	,069	,075	,075	,136*	,081	,164**	,121*	,121*	,269**
	Sig. (bilatérale)	,093	,265	,222	,224	,027	,187	,007	,049	,049	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B11	Corrélation de Pearson	1	,123*	,050	,121*	,033	,098	,056	,179**	,179**	,077
	Sig. (bilatérale)		,046	,412	,049	,593	,110	,365	,003	,003	,210
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B12	Corrélation de Pearson	,123*	1	,147*	,160**	,158**	,131*	,101	,073	,073	,175**
	Sig. (bilatérale)	,046		,016	,009	,010	,033	,101	,237	,237	,004
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
B13	Corrélation de Pearson	,050	,147*	1	,129*	,166**	,158**	,126*	,195**	,195**	,048
	Sig. (bilatérale)	,412	,016		,036	,007	,010	,040	,001	,001	,436

	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,121*	,160**	,129*	1	,080	,057	,143*	-,007	-,007	,107	
B14	Sig. (bilatérale)	,049	,009	,036		,194	,354	,020	,906	,906	,081	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,033	,158**	,166**	,080	1	,061	,204**	,162**	,162**	,214**	
B15	Sig. (bilatérale)	,593	,010	,007	,194		,323	,001	,008	,008	,000	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,098	,131*	,158**	,057	,061	1	,016	,130*	,130*	,023	
B16	Sig. (bilatérale)	,110	,033	,010	,354	,323		,793	,034	,034	,712	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,056	,101	,126*	,143*	,204**	,016	1	,069	,069	,116	
B17	Sig. (bilatérale)	,365	,101	,040	,020	,001	,793		,262	,262	,059	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,179**	,073	,195**	-,007	,162**	,130*	,069	,069	1	,165**	
B18	Sig. (bilatérale)	,003	,237	,001	,906	,008	,034	,262	,262		,007	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=متغير_الثقة_تعزيز_في_المراجع_دور C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 C14
```

Corrélations

Corrélations

		دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14
دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	Corrélation de Pearson	1	,449**	,421**	,363**	,448**	,484**	,279**	,327**	,425**	,394**	,383**	,388**	,420**	,392**	,468**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C1	Corrélation de Pearson	,449**	1	,177**	,098	,157*	,114	,199**	,105	,137*	,016	,128*	,007	,192**	,135*	,094
	Sig. (bilatérale)	,000		,004	,111	,010	,063	,001	,087	,026	,798	,036	,913	,002	,028	,126
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C2	Corrélation de Pearson	,421**	,177**	1	,036	,152*	,173**	,102	,066	,165**	,039	,094	,078	,099	,106	,124*

	Sig. (bilatérale)	,000	,004		,560	,013	,005	,096	,285	,007	,526	,127	,205	,106	,086	,043
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,363**	,098	,036	1	,102	,127*	,117	,013	,178**	,055	,093	-,030	,043	,054	,167**
C3	Sig. (bilatérale)	,000	,111	,560		,098	,038	,056	,828	,004	,375	,132	,622	,488	,383	,006
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,448**	,157*	,152*	,102	1	,180**	,019	,013	,138*	,176**	,144*	,168**	,020	,080	,151*
C4	Sig. (bilatérale)	,000	,010	,013	,098		,003	,761	,837	,024	,004	,018	,006	,740	,194	,014
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,484**	,114	,173**	,127*	,180**	1	,024	,075	,162**	,216**	,141*	,162**	,149*	,084	,103
C5	Sig. (bilatérale)	,000	,063	,005	,038	,003		,696	,223	,008	,000	,021	,008	,015	,173	,093
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,279**	,199**	,102	,117	,019	,024	1	-,048	,091	-,024	-,040	,042	-,027	,128*	,045
C6	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,096	,056	,761	,696		,434	,137	,698	,511	,499	,656	,037	,469
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,327**	,105	,066	,013	,013	,075	-,048	1	,105	,075	,116	,003	,170**	,041	,125*
C7	Sig. (bilatérale)	,000	,087	,285	,828	,837	,223	,434		,086	,220	,059	,965	,005	,503	,042
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,425**	,137*	,165**	,178**	,138*	,162**	,091	,105	1	,035	,067	,101	,068	,017	,107
C8	Sig. (bilatérale)	,000	,026	,007	,004	,024	,008	,137	,086		,574	,275	,100	,266	,786	,082
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
	Corrélation de Pearson	,394**	,016	,039	,055	,176**	,216**	-,024	,075	,035	1	,161**	,130*	,123*	,094	,110
C9																

	Sig. (bilatérale)	,000	,798	,526	,375	,004	,000	,698	,220	,574		,009	,034	,045	,127	,072
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C10	Corrélation de Pearson	,383**	,128*	,094	,093	,144*	,141*	-,040	,116	,067	,161**	1	,087	,059	,078	,032
	Sig. (bilatérale)	,000	,036	,127	,132	,018	,021	,511	,059	,275	,009		,156	,338	,207	,600
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C11	Corrélation de Pearson	,388**	,007	,078	-,030	,168**	,162**	,042	,003	,101	,130*	,087	1	,125*	,077	,246**
	Sig. (bilatérale)	,000	,913	,205	,622	,006	,008	,499	,965	,100	,034	,156		,042	,212	,000
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C12	Corrélation de Pearson	,420**	,192**	,099	,043	,020	,149*	-,027	,170**	,068	,123*	,059	,125*	1	,151*	,174**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,106	,488	,740	,015	,656	,005	,266	,045	,338	,042		,014	,004
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C13	Corrélation de Pearson	,392**	,135*	,106	,054	,080	,084	,128*	,041	,017	,094	,078	,077	,151*	1	,150*
	Sig. (bilatérale)	,000	,028	,086	,383	,194	,173	,037	,503	,786	,127	,207	,212	,014		,014
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266
C14	Corrélation de Pearson	,468**	,094	,124*	,167**	,151*	,103	,045	,125*	,107	,110	,032	,246**	,174**	,150*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,126	,043	,006	,014	,093	,469	,042	,082	,072	,600	,000	,004	,014	
	N	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266	266

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

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم (03-02): معامل الثبات الفاكرومباخ

ثبات المحورالأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	266	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	266	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,665	13

المـلاحـق

.

ثبات المحورالثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,664	18

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	266	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	266	100,0

ثبات المحورالثالث

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	266	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	266	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,604	14

ثبات جميع المحاور

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	266	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	266	100,0

.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	45

الملحق رقم (03-03): البيانات الشخصية لأفراد العينة

FREQUENCIES VARIABLES=الخبرة_المهنيسنوات_العلميالمؤهل_العلميالتخصص_الجنسالعمرالمؤهل

Tableau de fréquences

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	152	57,1	57,1	57,1
	أنثى	114	42,9	42,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 29-سنة 25من	31	11,7	11,7	11,7
	سنة 34- سنة 30 من	58	21,8	21,8	33,5

	سنة 36 -سنة 35 من	47	17,7	17,7	51,1
	سنة 44- سنة 40 من	61	22,9	22,9	74,1
	سنة 49- سنة 45 من	34	12,8	12,8	86,8
	سنة 50 أكبرمن	35	13,2	13,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دراسات عليا	36	13,5	13,5	13,5
	ليسانس	79	29,7	29,7	43,2
	ماستر	56	21,1	21,1	64,3
	شهادة مهنية	95	35,7	35,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

التخصص_العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبةومالية	266	100,0	100,0	100,0

المؤهل_المهني

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظحسابات	159	59,77	59,77	59,77
	خبيرمحاسبي	107	40,23	40,23	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

سنوات_الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 أقلمن	38	14,3	14,3	14,3
	سنوات 10-6 من	63	23,7	23,7	38,0
	سنة 15-11 من	38	14,3	14,3	52,3
	سنة 20-16 من	58	21,8	21,8	74,1
	سنة 25- 21 من	3	1,1	1,1	75,2
	سنة 30-26 من	32	12,0	12,0	87,2
	سنة 30 أكثرمن	34	12,8	12,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

الملحق رقم (03-04): التكرارات والنسب المئوية للعبارات

```
FREQUENCIES VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13
B14 B15 B16 B17 B18 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 C14
/ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

Tableau de fréquences

A1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	52	19,5	19,5	19,5
	غيرموافق	47	17,7	17,7	37,2
	محايد	36	13,5	13,5	50,8
	موافق	82	30,8	30,8	81,6
	موافقبشدة	49	18,4	18,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	42	15,8	15,8	15,8
	غيرموافق	38	14,3	14,3	30,1
	محايد	39	14,7	14,7	44,7
	موافق	102	38,3	38,3	83,1
	موافقبشدة	45	16,9	16,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	39	14,7	14,7	14,7
	غيرموافق	48	18,0	18,0	32,7
	محايد	40	15,0	15,0	47,7
	موافق	88	33,1	33,1	80,8
	موافقبشدة	51	19,2	19,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	38	14,3	14,3	14,3
	غيرموافق	40	15,0	15,0	29,3
	محايد	57	21,4	21,4	50,8
	موافق	78	29,3	29,3	80,1
	موافقبشدة	53	19,9	19,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غيرموافقبشدة	39	14,7	14,7	14,7
	غيرموافق	44	16,5	16,5	31,2
	محايد	47	17,7	17,7	48,9
	موافق	81	30,5	30,5	79,3
	موافقبشدة	55	20,7	20,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	29	10,9	10,9	10,9
	غيرموافق	56	21,1	21,1	32,0
	محايد	50	18,8	18,8	50,8
	موافق	74	27,8	27,8	78,6
	موافقبشدة	57	21,4	21,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	48	18,0	18,0	33,5
	محايد	44	16,5	16,5	50,0
	موافق	89	33,5	33,5	83,5
	موافقبشدة	44	16,5	16,5	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	60	22,6	22,6	38,0
	محايد	46	17,3	17,3	55,3
	موافق	75	28,2	28,2	83,5
	موافقبشدة	44	16,5	16,5	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	33	12,4	12,4	27,8
	محايد	45	16,9	16,9	44,7
	موافق	91	34,2	34,2	78,9
	موافقبشدة	56	21,1	21,1	100,0

	Total	266	100,0	100,0	

A10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	49	18,4	18,4	18,4
	غيرموافق	43	16,2	16,2	34,6
	محايد	36	13,5	13,5	48,1
	موافق	84	31,6	31,6	79,7
	موافقبشدة	54	20,3	20,3	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	47	17,7	17,7	17,7
	غيرموافق	41	15,4	15,4	33,1
	محايد	51	19,2	19,2	52,3
	موافق	78	29,3	29,3	81,6
	موافقبشدة	49	18,4	18,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	33	12,4	12,4	12,4
	غيرموافق	42	15,8	15,8	28,2
	محايد	47	17,7	17,7	45,9
	موافق	91	34,2	34,2	80,1
	موافقبشدة	53	19,9	19,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

A13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	50	18,8	18,8	18,8
	غيرموافق	43	16,2	16,2	35,0
	محايد	40	15,0	15,0	50,0
	موافق	83	31,2	31,2	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	34	12,8	12,8	12,8
	غيرموافق	39	14,7	14,7	27,4

	محايد	54	20,3	20,3	47,7
	موافق	82	30,8	30,8	78,6
	موافقبشدة	57	21,4	21,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	36	13,5	13,5	13,5
	غيرموافق	36	13,5	13,5	27,1
	محايد	59	22,2	22,2	49,2
	موافق	82	30,8	30,8	80,1
	موافقبشدة	53	19,9	19,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	47	17,7	17,7	17,7
	غيرموافق	46	17,3	17,3	35,0
	محايد	55	20,7	20,7	55,6
	موافق	68	25,6	25,6	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	46	17,3	17,3	17,3
	غيرموافق	42	15,8	15,8	33,1
	محايد	32	12,0	12,0	45,1
	موافق	95	35,7	35,7	80,8
	موافقبشدة	51	19,2	19,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	45	16,9	16,9	16,9
	غيرموافق	60	22,6	22,6	39,5
	محايد	53	19,9	19,9	59,4
	موافق	70	26,3	26,3	85,7
	موافقبشدة	38	14,3	14,3	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	43	16,2	16,2	16,2
	غيرموافق	72	27,1	27,1	43,2
	محايد	42	15,8	15,8	59,0
	موافق	68	25,6	25,6	84,6
	موافقبشدة	41	15,4	15,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	33	12,4	12,4	12,4
	غيرموافق	38	14,3	14,3	26,7
	محايد	56	21,1	21,1	47,7
	موافق	94	35,3	35,3	83,1
	موافقبشدة	45	16,9	16,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	44	16,5	16,5	16,5
	غيرموافق	58	21,8	21,8	38,3
	محايد	37	13,9	13,9	52,3
	موافق	82	30,8	30,8	83,1
	موافقبشدة	45	16,9	16,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	39	14,7	14,7	14,7
	غيرموافق	46	17,3	17,3	32,0
	محايد	48	18,0	18,0	50,0
	موافق	83	31,2	31,2	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	49	18,4	18,4	18,4
	غيرموافق	50	18,8	18,8	37,2
	محايد	38	14,3	14,3	51,5
	موافق	86	32,3	32,3	83,8
	موافقبشدة	43	16,2	16,2	100,0

	Total	266	100,0	100,0	

B11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	36	13,5	13,5	13,5
	غيرموافق	46	17,3	17,3	30,8
	محايد	46	17,3	17,3	48,1
	موافق	83	31,2	31,2	79,3
	موافقبشدة	55	20,7	20,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	48	18,0	18,0	18,0
	غيرموافق	37	13,9	13,9	32,0
	محايد	61	22,9	22,9	54,9
	موافق	78	29,3	29,3	84,2
	موافقبشدة	42	15,8	15,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	35	13,2	13,2	13,2
	غيرموافق	46	17,3	17,3	30,5
	محايد	49	18,4	18,4	48,9
	موافق	92	34,6	34,6	83,5
	موافقبشدة	44	16,5	16,5	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	34	12,8	12,8	12,8
	غيرموافق	45	16,9	16,9	29,7
	محايد	62	23,3	23,3	53,0
	موافق	74	27,8	27,8	80,8
	موافقبشدة	51	19,2	19,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	42	15,8	15,8	15,8

	غيرموافق	56	21,1	21,1	36,8
	محايد	48	18,0	18,0	54,9
	موافق	77	28,9	28,9	83,8
	موافقبشدة	43	16,2	16,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	43	16,2	16,2	16,2
	غيرموافق	45	16,9	16,9	33,1
	محايد	58	21,8	21,8	54,9
	موافق	72	27,1	27,1	82,0
	موافقبشدة	48	18,0	18,0	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	47	17,7	17,7	17,7
	غيرموافق	46	17,3	17,3	35,0
	محايد	46	17,3	17,3	52,3
	موافق	90	33,8	33,8	86,1
	موافقبشدة	37	13,9	13,9	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

B18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	45	16,9	16,9	16,9
	غيرموافق	40	15,0	15,0	32,0
	محايد	42	15,8	15,8	47,7
	موافق	87	32,7	32,7	80,5
	موافقبشدة	52	19,5	19,5	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	44	16,5	16,5	32,0
	محايد	55	20,7	20,7	52,6
	موافق	80	30,1	30,1	82,7
	موافقبشدة	46	17,3	17,3	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	38	14,3	14,3	14,3
	غيرموافق	41	15,4	15,4	29,7
	محايد	47	17,7	17,7	47,4
	موافق	97	36,5	36,5	83,8
	موافقبشدة	43	16,2	16,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	47	17,7	17,7	17,7
	غيرموافق	44	16,5	16,5	34,2
	محايد	42	15,8	15,8	50,0
	موافق	94	35,3	35,3	85,3
	موافقبشدة	39	14,7	14,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	54	20,3	20,3	20,3
	غيرموافق	43	16,2	16,2	36,5
	محايد	51	19,2	19,2	55,6
	موافق	72	27,1	27,1	82,7
	موافقبشدة	46	17,3	17,3	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	49	18,4	18,4	18,4
	غيرموافق	44	16,5	16,5	35,0
	محايد	51	19,2	19,2	54,1
	موافق	74	27,8	27,8	82,0
	موافقبشدة	48	18,0	18,0	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	33	12,4	12,4	12,4
	غيرموافق	49	18,4	18,4	30,8
	محايد	55	20,7	20,7	51,5

	موافق	80	30,1	30,1	81,6
	موافقبشدة	49	18,4	18,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	38	14,3	14,3	14,3
	غيرموافق	54	20,3	20,3	34,6
	محايد	54	20,3	20,3	54,9
	موافق	73	27,4	27,4	82,3
	موافقبشدة	47	17,7	17,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	42	15,8	15,8	15,8
	غيرموافق	33	12,4	12,4	28,2
	محايد	46	17,3	17,3	45,5
	موافق	72	27,1	27,1	72,6
	موافقبشدة	73	27,4	27,4	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	54	20,3	20,3	35,7
	محايد	44	16,5	16,5	52,3
	موافق	75	28,2	28,2	80,5
	موافقبشدة	52	19,5	19,5	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	41	15,4	15,4	15,4
	غيرموافق	47	17,7	17,7	33,1
	محايد	41	15,4	15,4	48,5
	موافق	87	32,7	32,7	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	39	14,7	14,7	14,7
	غيرموافق	52	19,5	19,5	34,2
	محايد	61	22,9	22,9	57,1
	موافق	64	24,1	24,1	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	50	18,8	18,8	18,8
	غيرموافق	44	16,5	16,5	35,3
	محايد	48	18,0	18,0	53,4
	موافق	74	27,8	27,8	81,2
	موافقبشدة	50	18,8	18,8	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	43	16,2	16,2	16,2
	غيرموافق	53	19,9	19,9	36,1
	محايد	43	16,2	16,2	52,3
	موافق	72	27,1	27,1	79,3
	موافقبشدة	55	20,7	20,7	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

C14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافقبشدة	45	16,9	16,9	16,9
	غيرموافق	42	15,8	15,8	32,7
	محايد	47	17,7	17,7	50,4
	موافق	81	30,5	30,5	80,8
	موافقبشدة	51	19,2	19,2	100,0
	Total	266	100,0	100,0	

الملحق رقم (03-05): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات ومحاور الدراسة

- **المحور الأول**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	266	1	5	3,11	1,414
A2	266	1	5	3,26	1,331
A3	266	1	5	3,24	1,347
A4	266	1	5	3,26	1,324

A5	266	1	5	3,26	1,350
A6	266	1	5	3,28	1,308
A7	266	1	5	3,18	1,330
A8	266	1	5	3,08	1,336
A9	266	1	5	3,33	1,350
A10	266	1	5	3,19	1,413
A11	266	1	5	3,15	1,369
A12	266	1	5	3,33	1,299
A13	266	1	5	3,15	1,401
دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	266	1	5	3,22	,604
N valide (listwise)	266				

- **المحور الثاني**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B1	266	1	5	3,33	1,311
B2	266	1	5	3,30	1,303
B3	266	1	5	3,11	1,372
B4	266	1	5	3,24	1,387
B5	266	1	5	2,98	1,320
B6	266	1	5	2,97	1,340
B7	266	1	5	3,30	1,259
B8	266	1	5	3,10	1,365
B9	266	1	5	3,22	1,334
B10	266	1	5	3,09	1,376
B11	266	1	5	3,28	1,334
B12	266	1	5	3,11	1,334
B13	266	1	5	3,24	1,287
B14	266	1	5	3,24	1,295
B15	266	1	5	3,09	1,333
B16	266	1	5	3,14	1,340
B17	266	1	5	3,09	1,332
B18	266	1	5	3,23	1,375
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	266	1	5	3,17	,515
N valide (listwise)	266				

- **المحور الثالث**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
C1	266	1	5	3,17	1,323
C2	266	1	5	3,25	1,297
C3	266	1	5	3,13	1,343
C4	266	1	5	3,05	1,393
C5	266	1	5	3,11	1,378

C6	266	1	5	3,24	1,292
C7	266	1	5	3,14	1,320
C8	266	1	5	3,38	1,410
C9	266	1	5	3,16	1,365
C10	266	1	5	3,22	1,353
C11	266	1	5	3,13	1,328
C12	266	1	5	3,11	1,394
C13	266	1	5	3,16	1,387
C14	266	1	5	3,19	1,370
دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	266	1	5	3,17	,546
جميع_المحاور	266	1	5	3,18	,472
N valide (listwise)	266				

الملحق رقم (03-06): اختبار فرضيات الدراسة

- **اختبارt للعينة الواحدة لمحاور الدراسة**

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي_دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير_دور_وتقييم_جمع_في_المراجع_الأدلة
المحاور_متخذي_جميع
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	266	3,22	,604	,037
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	266	3,17	,515	,032
دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	266	3,17	,546	,034
جميع_المحاور	266	3,18	,472	,029

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	5,867	265	,000	,217	,14	,29
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	5,381	265	,000	,170	,11	,23
دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	5,185	265	,000	,174	,11	,24
جميع_المحاور	6,386	265	,000	,185	,13	,24

- **اختبار معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة**

```
CORRELATIONS

/VARIABLES=دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي_دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير_دور_وتقييم_جمع_في_المراجع_الأدلة
المحاور_متخذي_جميع
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		دور_المراجع_فى_الالتزام_بالمعايير	دور_المراجع_فى_جمع_وتقييم_الأدلة	دور_المراجع_فى_تعزيز_الثقة_متخذي	جميع_المحاور
دور_المراجع_في_الالتزام_بالمعايير	Corrélation de Pearson	1	,641**	,529**	,840**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	266	266	266	266
دور_المراجع_في_جمع_وتقييم_الأدلة	Corrélation de Pearson	,641**	1	,620**	,897**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	266	266	266	266
دور_المراجع_في_تعزيز_الثقة_متخذي	Corrélation de Pearson	,529**	,620**	1	,827**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	266	266	266	266
جميع_المحاور	Corrélation de Pearson	,840**	,897**	,827**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	266	266	266	266

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