

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم التسيير

الرقم التسلسلي:

مذكرة مكملة لنيل شهادة : الماستر

تخصص : مراقبة التسيير

العنوان

العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في الجزائر

إشراف الأستاذ:

نوي نور الدين

إعداد الطالب:

بومهدي عبد الباسط

تاريخ المناقشة : 2016-05-25

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا
مشرفا ومقررا
ممتحنا

جامعة محمد بوضياف المسيلة
جامعة محمد بوضياف المسيلة
جامعة محمد بوضياف المسيلة

أ.فكار أحمد فضيل
أ.نوي نور الدين
أ.غلاب فاتح

السنة الجامعية : 2015-2016 م

شكر وعرفان

من جعل الحمد آخر النعمة جعله الله فاتحة المزيد، فلك الحمد يا ربي حتى ترضى و

لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا....

تم بحمد الله و عونہ إعداد هذه المذكرة و عبر هذه الصفحة أتقدم بالشكر الجزيل و

التقدير العظيم و الامتنان الكبير للأستاذ المشرف **نومي نورالدين** على تشجيعه لي

بغرض إعداد هذا البحث و إرشاداته التي قدمها لي.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذه

المذكرة من أساتذة قسم علوم التسيير ، كما لا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى زميلي

ياسين فرجوخ و محادي عثمان ، وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في انجاز هذا

البحث.

الاهداء

اهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا أمي العزيزة،

أنت يا أمي يا من أكرمك الله وجعل الجنة تحت أقدامك غمرتني بفضلك وعطفتك ولم

تبخلي علي بحنائك وسامحتني عند ما أخطأت وعفوت لي عندما نسيت

إلى كل أهل قرية كل واحد بإسمه "طاهري" و أخص بذكر جدي "الحاج سعيد" وجدتي

إلى كل أصدقائي كل واحد بإسمه

إلى كل زملاء الدراسة في قسم العلوم التسيير بدون إستثناء

إلى كل من نسيه قلبي ولم ينساه قلبي

فهرس المحتويات

الصفحة

الشكر	I.....
الإهداء	II.....
فهرس المحتويات:	VII- III
فهرس الجدول	VIII
فهرس الأشكال	IX
فهرس الملاحق	X
المقدمة العامة	أ-ح

الفصل الأول: واقع مهنة تدقيق الحسابات في ظل مبدأ الإستقلال 2-42

تمهيد	2
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة	3
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	3
أولاً: التطور التاريخي للمراجعة	3
ثانياً: التعريف العام للمراجعة	4
ثالثاً: أهمية وأهداف المراجعة	5
المطلب الثاني: العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق	7.....
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	8
المطلب الرابع: أدلة الإثبات	10

10	أولاً: تعريف أدلة الإثبات
11	ثانياً: أنواع أدلة الإثبات
13	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
13	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
13	أولاً: تعريف المراجعة الداخلية
14	ثانياً: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
15	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية
15	أولاً: تعريف المراجعة الخارجية
16	ثانياً: مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي
16	المطلب الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
16	أولاً: تعريف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
17	ثانياً: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
17	ثالثاً: أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
18	المطلب الرابع: التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
20	المبحث الثالث: مدقق الحسابات
20	المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة المراجع الخارجي
20	المطلب الثاني: تعريف ومهام مدقق الحسابات
20	أولاً: تعريف مدقق الحسابات
21	ثانياً: مهامه

23	المطلب الثالث: مؤهلات وصفات المراجع
23	أولاً: مؤهلات المراجع
24	ثانياً: صفات المراجع الشخصية
25	المطلب الرابع: مسؤوليات وحقوق مراجع الحسابات
25	أولاً: مسؤوليات مراجع الحسابات
26	ثانياً: حقوق مراجع الحسابات
30	المبحث الرابع: تطور معايير اختيار مدقق الحسابات والاستقلال
30	المطلب الأول: عرض معايير اختيار مدقق الحسابات في الدول المختلفة
32	المطلب الثاني: الخصائص والتزامات المراجع الخارجي
32	أولاً: الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات
35	ثانياً: الالتزامات المطلوبة من المراجع الخارجي
36	المطلب الثالث: مفهوم وأهمية استقلال مدقق الحسابات
36	أولاً: مفهوم استقلال مدقق الحسابات
37	ثانياً: أهمية استقلال مدقق الحسابات
39	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على استقلال المراجع
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر (دراسة الميدانية)
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....

المطلب الأول: تحديد منهج و أدوات الدراسة	45
أولاً: منهج الدراسة	45
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	45
المطلب الثالث: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة	46
المبحث الثاني : خصائص السيكمترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة	50
المطلب الأول : صدق الاستبيان	50
أولاً - صدق الظاهري	50
ثانياً - صدق الاتساق الداخلي	50
ثالثاً - صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	55
المطلب الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة	56
المبحث الثالث : تحليل وتفسير البيانات الإحصائية المتحصل عليها من الدراسة	57
المطلب الأول : اختبار توزيع بيانات أفراد العينة و الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	57
أولاً : اختبار التوزيع الطبيعي بطريقة اختبار كولمجروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov)	57
ثانياً- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	58
المطلب الثاني : عرض وتحليل إجابات أفراد عينة حول مستويات توفر وأهمية متغيرات الدراسة	58
المطلب الثالث : نتائج إختبار فرضيات الدراسة	76
أولاً : اختبار الفرضية الأولى	76
ثانياً : اختبار الفرضية الثانية	77
ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة	79
رابعاً : اختبار الفرضية الرابعة	80
خلاصة الفصل	82
الخاتمة	88-83

92-89 المصادر و المراجع

112-93 الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة.	3
2-1	التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية	18
1-2	الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان	46
2-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
3-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
4-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	48
5-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	49
6-2	يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	51
7-2	يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	52
8-2	يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	53
9-2	يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	54
10-2	يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	55
11-2	يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة	56
12-2	يبين قيمة الإحصائية للاختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)	57
13-2	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الأول	60
14-2	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثاني	63
15-2	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثالث	67
16-2	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الرابع	71
17-2	يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى	77
18-2	يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية	78
19-2	يوضح نتائج اختبار الفرضية الثالثة	79
20-2	يوضح نتائج اختبار الفرضية الرابعة	80

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-1	ملخص للإطار العام المقترح لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.	29
2-1	الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات	33

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1-2	إستمارة الإستبيان	94
2-2	مخرجات برنامج spss	101

مقدمة

تمهيد

إن التطور الإقتصادي وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات اموال كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة و الإستقلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الإعتماد عليها، يجب أن تتم بواسطة مراجع خارجي على درجة كبيرة من الإستقلال والحياد عن الشركة التي يراجع حساباتها، وهذا يتطلب منه أن لا يكون خاضعا لإدارة الشركة او سلطاتها أو متأثرا بأرائها، حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي سيقوم به. وكما يجب على المراجع الخارجي أن يمنع تدخل إدارة الشركة في اعماله و بصفة خاصة عند قيامه بتصميم برامج المراجعة وفي قيامه بعملية الفحص الميداني عن طريق الإختبارات والإجراءات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة، وفي كتابة التقرير، وذلك حتى تتم عملية المراجعة بطريقة تجعل الغير يثق في رأيه.

ويعد الإستقلال من المفاهيم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات، ويعرف الإستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، ويجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على نتائج أعماله. ففي السنوات الأخيرة تجلت ظاهرة الزيادة المطردة في حالات تغيير المراجعين بما قد يثير الكثير من الشكوك حول مسألة حياد و إستقلال المراجع، وقد أثارة هذه الظاهرة الكثير من الإدعاءات بأن تقرير المراجع أصبح سلعة تباع وتشتري وأن الشركات أصبحت تتسوق من أجل الحصول على تقرير نضيف خال من أية تحفظات جوهرية.

ويجب أن ينظر إلى الحياد على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الإطلاق، ويرجع السبب في ذلك إلى رغبة المجتمع المالي الإعتماد على تقارير المراجعين المتعلقة بعدالة القوائم المالية وإلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة.

طرح الإشكالية:

من خلال ما تقدم وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة تم صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

من بين العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي، أيها أكثر تأثيراً في بيئة عمل المراجع الخارجي في الجزائر ؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو الأداء المطلوب في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؟
- 2- ماهية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ؟ وماهي الخطوات المتبعة من المراجع؟
- 3- ماهي الجوانب التي تسمح للمراجع بأداء الوظيفة التي يمارسها ؟
- 4- هل إستقلال المراجعين لا يزال محل جدل ومناقشة حتى الآن مما يهدر الدور الذي يلعبه المراجع في عملية المراجعة؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

- أولاً:** إلتزام المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المتعمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة وإعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع.
- ثانياً:** تتطلب المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة.
- ثالثاً:** على المراجع ان يتصف بجملة من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه، والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور وبين رضاء المجتمع وإحترامه لمهنة المراجعة.
- رابعاً:** وجود علاقة بين توفر الإستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها، التي تتأثر بي الأتعاب التي تمنح له.

دوافع إختيار الموضوع:

لقد جاء إختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- محاولة إثراء الموضوع من خلال تناول جزء منه في المسار الدراسي.
- محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي لأنه الجانب الذي يتبين من خلاله دور المراجع في ممارسة هذه المهنة.
- التعرف على أهم الصعوبات العراقيل التي تواجه المراجع الخارجي أثناء أدائه لمهامه.

أهمية البحث:

تلعب مهنة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية الإقتصادية وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المراجعون على أنشطة المؤسسات الإقتصادية التي تنشط في الحقل الإقتصادي الوطني، حيث يقوم أعضاء المهنة بمراجعة حسابات الشركات التي تطلب خدماتهم إما إختياريا أو إجباريا حسب الحالة التي يطلب فيها المراجع، أي في إطار مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية.

وتتبع أهمية البحث في إستقلال المراجع التي ما زلت من الأمور التي تحظى بأهمية خاصة في علم مراجعة الحسابات وفي الممارسة العملية، نظر للارتباط الوثيق بين إستقلال المراجع وجودة أداء عملية المراجعة، كما ينظر إلى الإستقلال بوصفه مسألة ذهنية للمراجع تترك أثرها المباشر على رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة وهذ بدوره يستلزم منه أن يكون بعيدا عن تأثير الإدارة وضغوطها، وتأثير مصالحها الشخصية المالية والإقتصادية في المنشأة التي يراجع حساباتها.

أهداف البحث:

تتمثل أهم أهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة في الآتي:

- 1- توضيح أهمية وفائدة مراجع الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش وما يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
- 2- تقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على إستقلال وحياد المراجع الخارجي من الناحية الفكرية وفي الممارسة العملية وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على إستقلاليتهم.

3- التعرف على دور المراجع في تقييم مدى قدرة الشركات على الإستمرارية.

4- كما يهدف إلى إظهار الوجبات والمسؤوليات لحماية إستقلال المراجع، وتحديد الدور الذي يلعبه في خدمة المجتمع والمحافظة على حقوقه.

5- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها أن تحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة.

حدود البحث:

ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في ثلاثة ولايات وهي المسيلة برج بوعرييج الجزائر حيث يقتصر بحثنا على تناول وبشكل عام لمفاهيم أساسية حول المراجعة من كل جوانبها والمراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والخارجية، وكذلك تناول بشيء من التفصيل مراجع الحسابات الخارجي والعوامل المؤثرة على إستقلاله.

كما أننا سوف نستخدم مصطلح المراجع أو مراجع الحسابات للتعبير عن المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص القوائم المالية سواء كان في مهمة قانونية أو تعاقدية، أما المصطلح الشائع والمتناول والمذكور في النصوص القانونية هو محافظ الحسابات.

أما من الناحية الزمنية فإننا سوف نقوم بإعداد إستبيان يحتوي على معلومات متنوعة تهدف إلى الإلمام بالموضوع من كل جوانبه النظرية، ومدى انسجام أسئلة الإستبيان وتطبيقها في الواقع العملي، حيث تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة من بداية شهر فيفري إلى غاية نهاية شهر أفريل من سنة 2016.

منهجية البحث:

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم، الوصفي التحليلي إستنادا إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات والمراجع العلمية، من خلال إستعمال الإستبيان بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، وتصنيفها وتحليلها، من أجل البحث عن أوجه القصور والخلل لمعالجتها.

الدراسات السابقة للموضوع:

دراسة : (يوسف محمود جربوع ،2004)

وهي عبارة عن مقال منشور والموسوم تحت عنوان "العوامل المؤثرة على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم" والذي حاول الإجابة على الإشكالية التالية (هل إستقلال المراجع مازال محل جدل ومناقشة حتى الآن مما يهدر دور المراجع) وخلص فيها إلى وجود بعض العوامل التي تؤثر على إستقلال المراجع الخارجي وحياده وهي :أتعاب المراجعة، حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية من الزبون، وفترة إرتباط المراجع بزبونه وكذلك تقديم خدمات الإدارية واستشارية له.

دراسة: (اقلطي الأخضر 2008-2009)

وهي عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة الحاج لخضر - باتنة - تحت عنوان " مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الإستبيان " والذي طرح الإشكالية التالية (ماهية مراجعة الحسابات و خطواتها وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر) وتوصل إلى أن المهنة لازلت تحتاج إلى المزيد من التطوير وأن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب وهذا على رأي أغلب المراجعين.

دراسة: (عبد السلام الله سعيد أبو سرعة 2009 -2010)

وهي عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة الجزائر 3 تحت عنوان " التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية "والذي تطرق إلى الإشكالية التالية(العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة) وتوصل إلى مجالات التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي ومصادر المدخلات لعمل الطرفين وكذلك الوسائل والتقنيات المستخدمة من قبلهما.

دراسة : (وسيلة بوخالفة ما بين 2008-2012)

وهي عبارة عن مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي بجامعة قاصدي مرباح - ورقلة- تحت عنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية " ولمعالجة الموضوع تم طرح

الإشكالية التالية (ما مدى قدرة المؤسسة على الإلتزام بإرشادات محافظ الحسابات) وإعتمدت على عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رأيه الى جانب توصيات لثلاث دورات محاسبية .

دراسة: (نسرین محمد منصور ، 2013)

وهي عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل بالجامعة الإسلامية-غزة - تحت عنوان "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية " والتي طرحت الإشكالية التالية (ما هو أثر دوران مراجع الحسابات على مبدأ الإستقلالية في مكاتب التدقيق) وتوصلت من خلالها إلى توصيات كانت أهمها وضع نظام عملي ينصب على تغيير مراجع الحسابات كما أوصت بضرورة تغيير القوانين والنشريات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة الذكر أنها عبارة عن دراسة فيها جانب من التنوع في أجزائها، و تحتوي على أسئلة متنوعة من خلال الإستمارة التي سيتم توزيعها على محافظ الحسابات.

هيكل البحث:

تم تناول العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في الجزائر في فصلين كالأتي :

- سيتم التطرق في الفصل الأول إلى "واقع مهنة تدقيق الحسابات في ظل مبدأ الإستقلال " من خلال تقديم مفاهيم أساسية حول المراجعة، والتطرق إلى جانب من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ثم تناول مدقق الحسابات بصفة عامة، وأخيرا نستعرض تطور معايير إختيار مدقق الحسابات و الإستقلال.

- أما الفصل الثاني سيتم التطرق إلى "إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر(دراسة ميدانية)"، وتقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ودراسة الخصائص السيكمترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة، ثم تحليل وتفسير البيانات الإحصائية المتحصل عليها ومعرفة الواقع الحقيقي للمهنة والدور الذي يجب على المراجع القيام به لأداء هذه الوظيفة .

وقد خصصنا في الأخير جزء للاستعراض أهم النتائج والملاحظات التي توصلنا إليها من خلال دراستنا، كما تم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي نرى أنها تسهم في إثراء هذا الموضوع.

الفصل الأول:

واقع مهنة تدقيق الحسابات في

ظل مبدأ الإستقلال

تمهيد

إن المراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها.

التدقيق الخارجي وظيفته يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات.

ويطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وتقديم تقرير بيدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع "مدقق" Auditer. ومن التسميات المرادفة أيضا لفظ "مراجع" و"مراقب" و"فاحص الحسابات" و"محاسب قانوني" وغيرها. عليه كان لابد من توفر عدد من المؤهلات والصفات الشخصية في المدقق حتى يتمكن من تنفيذ عملية المراجعة بشكل مقبول يحقق درجة معقولة من التأكد تكون أساس لإبداء الرأي.

سنتعرض من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: مدقق الحسابات.

المبحث الرابع: تطور معايير اختيار مدقق الحسابات والاستقلال.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطور الحياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

ومن خلال هذه المبحث سوف نقوم باستعراض نشأة وتطور المراجعة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم، فأصبحت علم له أصوله، وفن له أساليبه.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

أولا: التطور التاريخي للمراجعة:

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

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، معاينة فاعليه، حماية الأموال.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2006، ص 07- 08.

ثانيا: التعريف العام للمراجعة

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث اقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية).¹

وقد عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه (إجراءات منظمة من أجل الحصول على أدلة المتعلقة بالإقرارات [الأرصدة] الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين).²

فالمراجعة إذن هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".³

ثالثا: أهمية وأهداف المراجعة

1- أهمية المراجعة: سنحاول إستعراض أهمية المراجعة في الآتي:⁴

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمد في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، والبنوك، ورجال المال والاقتصاد، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء، ومن هنا نحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة. وكذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت- لبنان، 1990، ص 18.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2006، ص 20.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2012، ص 23-24.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، أو الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن نتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعى محايد، بفحص تلك البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة الأعمال من ربح أو خسارة.

2- أهداف التدقيق

أ- الأهداف التقليدية:

ويمكن تلخيصها كالتالي:¹

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

ب- الأهداف الحديثة:

و تتمثل فيما يلي:²

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعتها وتنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 14.

² عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 11.

- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

المطلب الثاني: العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق

في ظل توسع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة وتعدد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوقة فيها بهذه المؤسسات، ظهر العديد من العوامل التي أدت إلى الطلب على عملية التدقيق، ومن هذه العوامل:¹

أ- ظهور ما يسمى بفجوة البعد:

إن النقص في الموثوقية، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساسي إلى ما يسمى بفجوة البعد، وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة.

وتنشأ هذه الفجوة بسبب صعوبة قيام الإدارة بإطلاع المساهمين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تتم داخل المنشأة، والتي يحتاج المساهمين عن معلومات مالية للاطمئنان على رؤوس أموالهم المستثمرة في المنشأة واتخاذ القرارات اللازمة، وهذا يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمساهمين وغيرهم من الأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على هذه المعلومات، كما أن هذه الفجوة تشتمل على مجموعة من الأبعاد هي:

- **البعد الزمني:** إن البيانات المالية هي حصيلة عمليات محاسبية تمت على مدى سنة كاملة ستقدم إلى المستفيدين في فترة محددة، وهذا يتطلب معلومات دقيقة وموثوقة فيها.
- **البعد المكاني:** إن مستخدمي البيانات المالية منتشرون في مناطق متباعدة عن الإدارة التي تعد هذه البيانات.

¹ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية، المكتبة الوطنية، ط1، عمان، 2010، ص 08-12.

- **البعد القانوني:** إن اطلاع مستخدمي البيانات المالية على الدفاتر والمستندات المؤيدة لعمليات غير عملي، ويؤدي إلى إفشاء الأسرار وإلحاق الضرر بالمنشأة والمستفيدون منها.
- **البعد المرتبط بالتكلفة:** إن اطلاع الفئات المختلفة على الدفاتر والسجلات يؤدي إلى تكاليف عالية تؤثر على كافة الفئات.

ب- تضارب المصالح بين الفئات المستفيدة من القوائم المالية:

بصفة عامة يحدث التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وبين الشركة والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على بياناتها المالية، وهذا ما يحدث عند تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات المختلفة لهذه القوائم، وبالتالي فإن تنوع المصالح تجعل الفئات المختلفة تتجه إلى جهة مستقلة ومحيدة حتى تطمئن بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحيد دون تحيز لأي جهة.

ت- حاجة المعلومات المالية إلى الملائمة والمصادقية حتى تكون مؤثرة:

إن من مستلزمات الاعتماد على القوائم المالية أن تتميز المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بالملائمة والمصادقية حتى تكون مؤثرة في الاتجاه الصحيح، وبالتالي فإنه لا بد من وجود جهة محايدة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية حتى يطمئن لها متخذي القرارات ويتقنون في مصادقية هذه المعلومات.

ث- التعقيدات في عمل المحاسبين والحاجة إلى معلومات دقيقة:

أدى التطور الحادث في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية المختلفة، وكذلك المتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية إلى زيادة التعقيد في عمل المحاسبين، حيث أدى ذلك إلى قيام المحاسبين في كثير من الأحيان بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية، وهذا بدوره يؤدي إلى احتمال حدوث بعض الأخطاء في المعلومات المالية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تبويب التدقيق إلى أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري، أو بالتحقيق من مدى التزام العميل بقواعد وإجراءات محددة أو بتدقيق القوائم

المالية، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة، ويتم تناول هذه الأنواع كما يلي:

يمكن تبويب أنواع التدقيق الأساسية إلى ثلاثة أنواع هي: التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام، وتدقيق القوائم المالية.

1- التدقيق التشغيلي:

يعتبر هذا النوع من التدقيق هو التطور الطبيعي للتدقيق المالي إن كان يتجاوزه من حيث النطاق، حيث يهتم بتدقيق الأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المنشأة للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومدى فاعليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين عمليات المنظمة، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق:

- تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المنشأة.
- تدقيق إدارة موارد المنشأة المتاحة.
- تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الكمبيوتر.¹

2- تدقيق الالتزام:

وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة [النوعية] التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. تقارير الرقابة عادة تعنون إلى الجهة التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.²

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2015، ص 42- 43.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 24.

3- تدقيق القوائم المالية:

وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات والقوائم المالية للمنشأة، وإبداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة خلال فترة محددة، وإصدار تقريره النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين.¹

المطلب الرابع: أدلة الإثبات

إن المراجع من المفروض أن يكون خبيراً في شؤون المراجعة والمحاسبة وعند قيامه بأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شؤون المهنة، ولذلك فإن رأيه هو رأي خبير، ويجب أن يكون تحقيقه مبنيًا على أساس سليم، وهي أدلة الإثبات التي يجمعها أثناء عملية الفحص والمراجعة.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات:

قد تم تعريف أدلة الإثبات بأنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة.

وتعتمد عملية تجميع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية على فكر وخبرة ودراسة المدقق الواجب توفرها من خلال كفاءة العلمية والعملية لديه.²

فعلى المراجع توخي الدقة وبذل الجهود الكبيرة في عملية جمع المعلومات وأدلة للإثبات اللازمة وتقييمها من حيث كفايتها أو عدم كفايتها، وكذلك من حيث ارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه أو عدم ارتباطها ومن حيث موثوقية هذه الأدلة أو عدم موثوقيتها وتكون الأدلة موثوقة بها عندما يتم الحصول عليها من:³

أ- مصدر مستقل.

ب- عميل لديه نظام رقابة داخلية فعال.

ج- المعرفة المباشر للمراجع.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع نفسه، ص 44.

² زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص 151.

³ كمال فتحي عبد اللطيف، مصطلحات تم مراجع الحسابات، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 10، نشر الأول، 2002، ص 16.

د- مصدر مؤهل مثل محامي المؤسسة أو البنك الذي تتعامل معه.

هـ- مصادر موضوعية.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

توجد أنواع عدة كأدلة الإثبات هي: ¹

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات؛
- الإقرارات المعدة خارج المؤسسة؛
- الإقرارات المعدة داخل المؤسسة؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

1- الوجود الفعلي:

يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية مؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

2- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر المراجع، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية، والواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفقا للنصوص المعمول بها ومن طرف جهات لها ذلك القانون.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 132 - 135.

3- الإقرارات المعدة خارج المؤسسة:

تستقى هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة، وتضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه الإقرارات تعطي للمراجع دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات المقدمة أو ينفيها باعتبارها طرفا فيها.

4- الإقرارات المعدة داخل المؤسسة:

تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وفي تقييم مخزون آخر المدة مثلا.

5- وجود نظام سليم لرقابة الداخلية:

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصادقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسيا لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوعة الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة وتستغرق وقتا كبيرا خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي تألية المعالجة المحاسبية بشكل سليم يسمح بتفادي حدوث أخطاء وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من الوظائف التي ظهرت منذ زمن، نتيجة تولد حاجة المجتمع إليهما، وقد ظهرت المراجعة الداخلية بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل. وقد تطورتا تبعاً لتطور حياة المجتمع وتطور احتياجاته من البيانات والمعلومات، نتيجة لتوسع أنشطة الاقتصادية، وكبر حجم المؤسسات وتوسع مهامها وزيادة فروعها، ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وقيام الملاك بتعيين إدارة وكيالة عنهم تتولى إدارة عمليات مؤسساتهم.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرفت منذ فترة زمنية، ومرت بمراحل تطوير، فبعد أن كانت الرقابة مالية مستمرة وهدفها اكتشاف الخطأ والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة النوعية والاستشارية لتحسين الأداء.

ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) (Internals and Audeters Institute of) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941. وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة.¹

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية

وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، نذكر منها الآتي:

وعرف "Etienne" "المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، ووظيفة مستغلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".²

يعد أول تعريف للمراجعة الداخلية تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) سنة 1947 فقد جاء فيه ما يلي:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2006، ص 30.

² Etienne. B, loudutunterne pourquoi et comment, les éditions, d'organisation, France, 1989, p 20.

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل المراقبة الأخرى. وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.¹

إن المراجعة الداخلية هي "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية".²

وبصفة عامة، المراجعة الداخلية هي وظيفة تحقيق وتقييم للمراقبة الداخلية والتي تمارس بطريقة دورية في المؤسسة لكي تساعد المسؤولين بمختلف مستوياتهم للسيطرة على نشاطاتهم وتحسينها أكثر.³

يتضح من التعاريف السابقة أن خدمات المراجعة الداخلية يمكن وصفها بأنها خدمات وقائية وإنشائية للإدارة فهي وقائية لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمؤسسة.

ثانياً: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاثة عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها والتغيير في أنماط الملكية والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.⁴

ويتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في القيام بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة على أداء وظائفها، وتكثفي الإدارة العليا بالتخطيط، ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة لنجاحها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكثر قدر من الكفاءة، وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري في مراقبة المستوى الأدنى منه عن طريق رسم السياسات العامة، واستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التخطيطية وغيرها،

¹ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص 31.

² إدريس عبد السلام استيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي- ليبيا، 1990، ص 54.

³ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية- مصر، 1996، ص 103.

⁴ صديق مسعود أحمد تقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، 2010، ص 69.

ثم تقوم الإدارة المتوسطة بترجمة هذه السياسات العامة إلى سياسات خاصة، وتستخدم وسائل أخرى للرقابة كتحديد مستويات ومواصفات لكل عمل، وتصميم نظم الضبط الداخلي التي تتمثل في تقسيم العمل المناسب بين العاملين وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين وهما:

- حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها (المراجعة المالية).

- البناء والإصلاح (المراجعة الإدارية).¹

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها "وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المعني حول تلك البيانات".²

أما Porter فقد عرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية فحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".³

¹ زين يونس عوادى مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر، الوادي- الجزائر، 2010-2011، ص 39 - 40.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 437.

³ Porter. B, Princiles of external audeting, John Wiley and Sons, 1997, p 19.

كما تم تعريفها بأنها "نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في تقارير الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة".¹

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

ثانيا: مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي:²

يقوم المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما نفس الهدف وهو:

1- وجود نظام فعال للضبط الداخلي.

2- وجود نظام محاسبي فعال يمدّهم بالمعلومات اللازمة عند إعداد التقارير وعلى هذا فإن التعاون لازم بينهما ، حيث يوفر عمل المراجع الداخلي عناء تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجي، فإذا اطمئن المراجع الخارجي إلى فاعلية المراجعة الداخلية فإنه يستطيع أن يقلل مدى فحصه الذي يوفر عليه كثيرا من الوقت والجهد.

ولكن هناك حدود على اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وهو:

1- مدى خبرة وكفاءة رئيس المراجعة الداخلية؛

2- مدى كفاية المراجعة الداخلية؛

3- مستوى الإدارة المسئول عنها رئيس إدارة المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

أولاً: تعريف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يقصد به "التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، مما يضمن

¹ محمد السيد سرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2007، ص 39.

² رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 61.

تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام يعود بالفائدة على المؤسسة.¹

ثانياً: أهداف وأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن إجمال أهداف وأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في التالي:²

2- أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في النقاط التالية:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.

- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.

- الحد من التكرار وازدواجية العمل.

- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.

- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

3- أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما

يلي:

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.

- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.

¹ عبد السلام عبد الله، مرجع سابق، ص 96

² مرجع نفسه، ص 97.

- التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- تفيد عملية التقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

المطلب الرابع: التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

سيتم التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية من خلال إدراج جدول يحتوي عناصر المقارنة كالتالي:

الجدول رقم (1-2): التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1- الهدف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2- الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك يذهب الهدف الرئيسي إلى اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2- نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملك.	موظف من درجة الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع بإستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع بإستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ويخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4- المسؤولية	مسئول أمام الملك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه عن القوائم المالية إليهم.	مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير نتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.
5- نطاق العمل	يحدد ذلك أمر تعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق العمل للمراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6- توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: : طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 34- 35.

المبحث الثالث: مدقق الحسابات

إن الهدف لمهنة المراجع كما سبق ذكره هو إبداء رأي فني محايد عما تضمنته القوائم المالية من معلومات وعكسها لما يدور داخل المنشأة نتيجة التغيرات التي تحدث في مواردها الاقتصادية والتزاماتها بسبب نشاطها الاقتصادي، كما أن المنفعة تتمثل في عدم تحيز رأي المراجع لخدمة طرف معين.

المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة المراجع الخارجي

في فترة ما بين 1852 – 1862 استجابات القواعد الإنجليزية للاعتقاد العام و الرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات الشركات ومديرياتها لرقابة من طرف ثالث مستقل يقوم بفحص عملها وإبداء رأيه الفني حولها كنتيجة للفحص الذي قام به وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خاصة بعد انتشار تكوين الشركات الوهمية من طرف المستثمرين، وبصدور هذه القوانين وتطورها على مر السنين تأكدت ضرورة وجود هذا الطرف الثالث ألا وهو المراجع الخارجي، والذي بظهوره أخذت مهنة المراجعة الخارجية سندها القانوني، وانتشرت عبر مختلف الدول، ومع هذا الانتشار انتظم الممارسون لهذه المهنة في منظمات مهنية كالنقابات والجمعيات. وقد قامت هذه الأخيرة بهدف المحافظة على المستوى المهني ورفع المستوى العلمي لأعضائها عن طريق ما يصدر عنها من أبحاث علمية وتوصيات مهنية يلتزم بها الأعضاء في مجال الفحص الفني للقوائم المالية.

ونظرا لصعوبات وخطورة مهنة المراجعة الخارجية خاصة في المجال الاقتصادي، طلب من هذه الهيئات الحصول على مؤهل معترف به من الدولة، فمن تدريب مهني بمكاتب المحاسبين لفترات كافية على اجتياز امتحانات تعقدها هذه الهيئات للتأكد من مقدرة المراجع على تحمل أعباء هذه الوظيفة الهامة واحترامه لقواعد سلوك المهنة.¹

المطلب الثاني: تعريف ومهام مدقق الحسابات

أولاً: تعريف مدقق الحسابات

المدقق الخارجي المستقل: وهو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه الوظيفة توافر القواعد العامة

¹ محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية- مصر، ص 06-07.

للتدقيق المتعارف عليها، والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العملي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، وبالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.¹

ويعرف كذلك: وهو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز للإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته.²

ثانيا: مهامه

ومن مهام مدقق الحسابات وهي الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت بالسنة المنصرمة وفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء، ومن جهة أخرى يعلم المسكرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه ويطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

هذه المهام عبارة عن فحص قيم وثائق الشركة، ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

ويترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية، وعند الإقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا. يحدد القانون 91/08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 1991/04/27 شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا للأحكام التجارية وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، بحيث يركز على أن من شروط ممارسة هذه المهنة ما يلي:

1- اكتساب الجنسية الجزائرية: يعد اكتساب الجنسية الجزائرية شرطا أساسيا لممارسة هذه المهنة إلا أن المشرع أعطى إمكانية للأشخاص ذوي الجنسيات الأجنبية والذين تتوفر فيهم الشروط المطلوبة لممارسة

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 41.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25.

هذه المهنة إذا كانت تربط بلدهم الأصلي والجزائر اتفاقيات في هذا الشأن و تدخل في إطار التعاون والمعاملة بالمثل.

2- التمتع بكل الحقوق المدنية.

3- عدم ارتكاب جنایات أو جنح عمدية: أي أن لا يكون الشخص قدر بشأنه حكم على ارتكاب جنایة أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بشرف لاسيما الجنایات أو الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة.

4- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

5- تأدية اليمين: من المقتضيات والشروط الأساسية لممارسة هذه المهنة تأدية اليمين ويتم ذلك أمام المحكمة المختصة إقليميا وذلك بالعبارة التالية " أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد في تأديتي وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف" بحيث تقدم المحكمة شهادة تتعلق باليمين حسب الشكل القانوني ويترتب عن ذلك سريان مفعول التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات .

بعد استشارة اللجنة الخاصة لمجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تاريخ 03 رجب 1426 الموافق لـ 08 أوت 2005 تقرر ما يلي:¹

المادة الأولى: يعدل هذا المقرر المؤرخ في 07 ذي الحجة 1419 الموافق لـ 24 مارس 1999.

المادة الثانية: تعدل وتنتم الفقرة الأولى من المادة 03 من المقرر المؤرخ في 07 ذي الحجة 1419 الموافق 24 مارس 1999 كما يأتي:

المادة 3: يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات:

- الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو شهادات أجنبية أخرى معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية .

- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 41 ص 21.

- شهادة الدراسات المحاسبية العليا.

- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية والمحاسبة".

- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المحاسبة".

- ليسانس في علوم التسيير فرع "المحاسبة".

- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية".

- ليسانس في علوم تسيير فرع "المالية".

ويجب عليهم زيادة على ذلك :

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسبي مدته سنتان (02) متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر هذا المقرر المعدل وخبرة مهنية مقدرة بـ (03) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية.

- إما إثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (06) أشهر.

المطلب الثالث: مؤهلات وصفات المراجع

أولاً: مؤهلات المراجع :تتمثل مؤهلات المراجع في:¹

1- التأهيل العلمي للمراجع:

حيث يتم اكتساب التأهيل العلمي من خلال البرامج الدراسية المنظمة، وذلك لتعرض المراجع لكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية ويبدأ التأهيل العلمي بالحصول على بكالوريوس في المحاسبة أو العلوم المالية والإدارية، ويجب عليه دراسة والإلمام بالعلوم التالية:

- نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته وأساليبه المعاصرة، مبادئ علم الإدارة وعلم الاقتصاد وعلم القانون وعلم النفس...إلخ
- محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

¹ زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 133 - 134.

- الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والتدقيق، وكذلك اللغات.

كما يجب تتبع التطورات والبحوث الحديثة في هذه العلوم مجتمعة والتعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله.

2- التأهيل العملي لمدقق الحسابات:

ويتمثل التأهيل العملي في الاهتمام بالتدريب العملي الايجابي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة وإيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في حياته العملية.

ومن الناحية العامة يمكن للمراجع اكتساب الخبر العملية من خلال الاطلاع باستمرار على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية المحلية والدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسة فعلية بالإضافة للاستفادة من خبرات المراجعين القدام في إيجاد الحلول.

أما من الناحية الخاصة بمراجعة العميل فيجب عليه أن يتصف بالواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمنشأة. والإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة تحت المراجعة من خلال زيارة مواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والاستفسار عن كافة النواحي الفنية من جهات ذات اختصاص ومن المهم تجنب التحفظات النظرية في التقرير والتي ليست ذات صلة بواقع المنشأة الحالي.

ثانيا: صفات المراجع الشخصية

يجب أن تتوفر في المدقق بالإضافة إلى المؤهلات السابقة صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أو أثناء ممارسته لواجبه المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات: ¹

1- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة منتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق وأصوله.

2- أن يكون كتوما وأمينا يحتفظ بأسرار المشروعات الذي يقوم بتدقيق حساباتها والاستخدام ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أية مؤسسة أخرى.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 441.

- 3- أن يكون متشبع بالروح العملية، ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة وقانون الشركات، والضرائب... إلخ
- 4- أن يكون سيد نفسه سلطان عليه لغير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية.
- 5- أن يكون صبوراً جليداً لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما يدعو للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم.
- وقد ركز الدليل على استقلال المدقق، وفقدان الاستقلالية يسبب الكثير من الأضرار للغير ومضاعفات للاقتصاد القومي في أي دولة في العالم، خاصة في ظل العولمة وتكنولوجيا الاتصال الحديثة.¹

المطلب الرابع: مسؤوليات وحقوق مراجع الحسابات

أولاً: مسؤوليات مراجع الحسابات

- 1- اختبار مدى دقة وصحة السجلات.
- 2- اختبار مدى تمثيل الحسابات والقوائم الختامية لحقيقة أوضاع الوحدة الاقتصادية وتمشيها مع اللوائح والتشريعات.²
- 3- النمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات مراقبي الحسابات.
- 4- تزايد عدد المشروعات التي تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة.
- ومن الأمور الواضحة أن مسؤولية المراجع تمتد إلى كل جزء من العمل الذي يقوم به، ويشمل ذلك أعمال المراجعة (إبداء الرأي عن مدى سلامة القوائم المالية)، والضرائب والخدمات الإدارية، وإمساك الدفاتر، وحيث أن معظم المشاكل تظهر في مجال أعمال المراجعة.³

¹ زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 135.

² محمد الفيومي محمد... وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، دار الفتح، الإسكندرية- مصر، 2008، ص 06.

³ محمد سمير الصبان، نظريات المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2002-2003، ص 122.

ثانيا: حقوق مراجع الحسابات

لما كان المدقق الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقات بالشركة، نراه يصدر في تقريره حكمه على تصرفات الإدارة، ويكشف للمساهمين نتائج رقابته وما استخلصه أثناء قيامه بعملية التدقيق.

ومن أجل القيام بمهمته هذه، نجده متمتعا ببعض الحقوق التي تمكنه من ذلك.¹ حيث يحق له أن يطلب من زيونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته ويمكن أن يطلب على الخصوص ما يلي:²

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم.
- أن يشارك موظفي المؤسسة المكلفين بمسك محاسبة ورقابتها مشاركة فعالة.
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- تجميع جميع الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.
- أن يطلع على كل الوثائق التي من شأنها أن تغير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة وفي الاتفاقية أو رسالة التكليف بالمهمة.

وعلى محافظ الحسابات الذي قد يعين تجاهل واجبات التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.³

ويحق لمحافظ الحسابات تقاضي أتعاب بمناسبة أداء مهمته، ولا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

كما لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت حيث يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة الوطنية.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 114.

² الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96، المادة 26، 2015.

³ الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96، المادة 27، 2015.

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم وفي حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة أو كفيات الدفع يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالح ودية بينهم يمكن رفع دعوة لدى الهيئات القضائية.

ويجوز لمحافظ الحسابات أن يستعين بأي خبير مهني آخر على نفقته وتحت مسؤوليته ولا يمكن أن يسلم المهام المسندة إليه إلى الغير.

كما يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية. كما يحق له الحضور إلى اجتماع مجلس الإدارة وجمعيات عامة وله الحق بتناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمته.

المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

هي عبارة عن تجمع أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي حددها القانون وهي تتمتع بالشخصية المدنية، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيلة المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.¹

كما أن للمنظمة الوطنية مهام تتمثل في:²

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها والدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم .
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة، كما تتولى مهمة التسجيل والإيقاف والشطب.
- تقدم مساعداتها للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 20، عن القانون رقم 08/91، المادة 05، 2012.

² الجريدة الرسمية، العدد 20، عن القانون رقم 08/91، المواد 09-10-11-59، 2012.

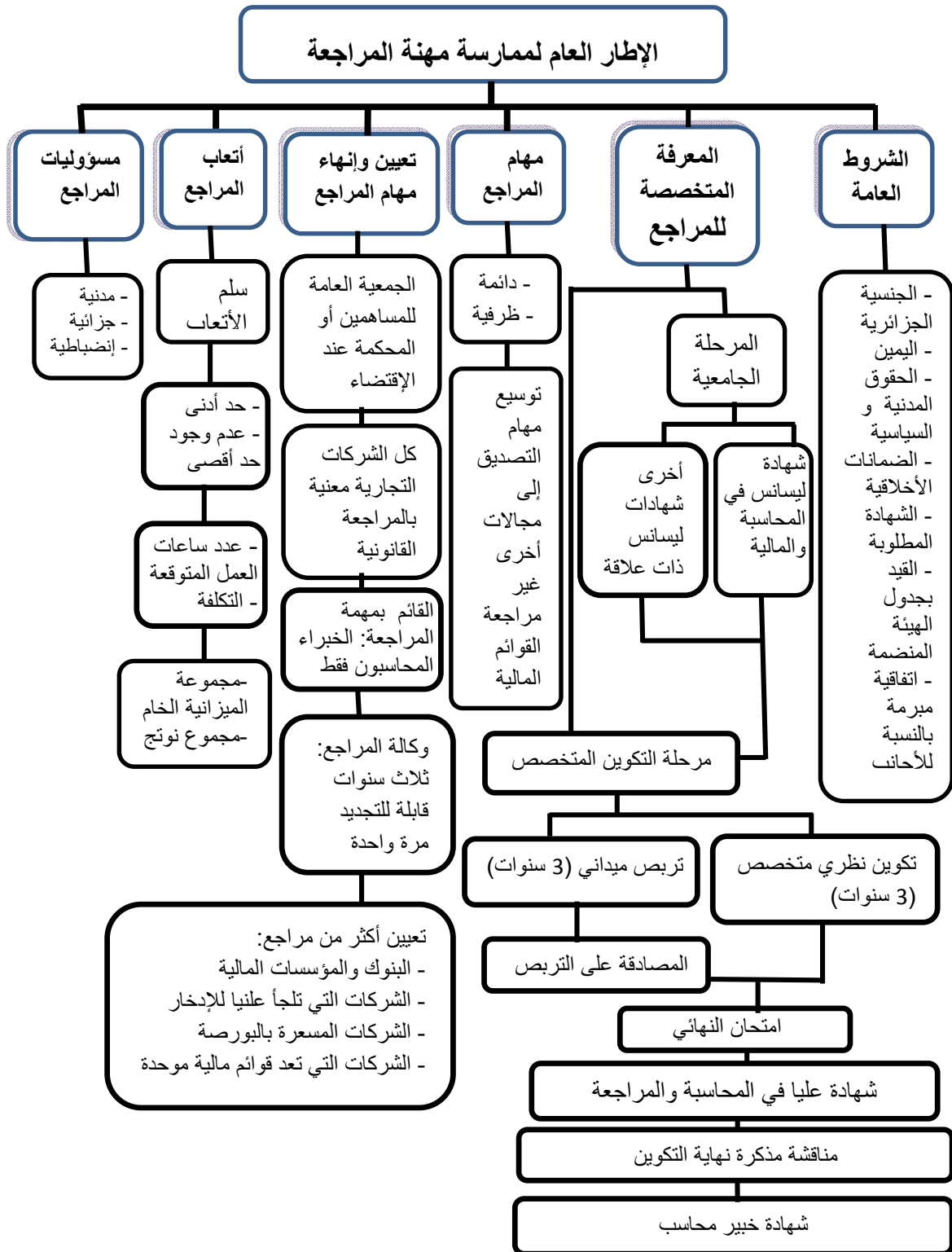
- تمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية، وتعد وتراجع و تنشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- كما تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- تقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به والصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة. لذلك تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الانجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة .
- تحدد المنظمة الوطنية كفايات تنظيم تدريبات تطبيقية أو مهنية يمكن أن يرغب على إتباعها المترشحون لوظيفة محافظ الحسابات.

كما أن محافظ الحسابات أو المهني ملزم بواجبات اتجاه المنظمة الوطنية وتتمثل في ما يلي¹:

- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم مجلس المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولاسيما المتابعات الإدارية أو القضائية والنزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله كما يتحتم عليه التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكله عند الاقتضاء، كما يتعين عليه إبلاغهم عند تغيير محل ممارسة المهنة أو التوقف عن النشاطات نهائيا.
- يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل .

¹ الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96 ، المادة 14-17، 2015

الشكل رقم (1-1): ملخص للإطار العام المقترح لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.



المصدر: شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير جامعة سطيف 2013، 1، ص394

المبحث الرابع: تطور معايير اختيار مدقق الحسابات والاستقلال

يشهد موضوع اختيار مدقق الحسابات خلال العقد الحالي، والعقدين الماضيين اهتمام الأكاديميين والمهنيين على حد سواء فقد أجريت عدة أبحاث ميدانية لدراسة معايير اختيار، كما أصدرت الجهات المنظمة لمهن تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم توصيات وتعليمات وقوانين لأسلوب اختيار المدقق وتغييره.

ومن خلال هذا المبحث سنقوم باستعراض المطالب التالية:

المطلب الأول: عرض معايير اختيار مدقق الحسابات في الدول المختلفة

و يمكن إستعراض معايير إختيار مدقق الحسابات من خلال الدراسات التالية:¹

أشارت إحدى الدراسات الميدانية والتي استهدفت دراسة الطلب في سوق التدقيق المالي الأمريكي عند اختيار مدققي الحسابات وخاصة في الشركات المساهمة، إن عاملي الأتعاب وعلاقات المدقق مع العميل هما المعايير الأكثر أهمية في رأي مديري الإدارات المالية في التأثير على قرارات الشركة عند اختيار مدققي الحسابات، كما أن معياري الكفاءة المهنية والتغطية الجغرافية ذات أهمية معقولة عند مديري شركات المساهمة الأقل حجماً، وقد تم اختيار هذه المعايير من بين إحدى عشر معيار وهي:

- الأخلاق.
- التغطية الجغرافية.
- الأتعاب.
- الخبرة.
- علاقات العمل.
- خبرة فريق التدقيق.
- الالتزام بالمواعيد.
- السمعة.
- سهولة الاتصال.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر، الأردن- عمان، 2005، ص 49- 50.

- الكفاءة المهنية.

- الخدمات الأخرى.

كما اقترحت دراسة أخرى استهدفت دراسة الطلب في سوق التدقيق المالي البريطاني عند اختيار مدققي الحسابات إلى أن معيار كفاءة المدقق، وحجم المكتب وسمعته، وما يشير إلى تطوير برامج التدريب لديه، وتقديمه لخدمات مساعدة أخرى وسهولة الاتصال عند الحاجة إليه تعد معايير هامة عند الاختيار.

وفي دراسة عن قرارات اختيار المدقق للشركات الجديدة في سوق الأوراق المالية في نيوزلندا وجد أن مديري الشركات يفضلون سمعة المدقق بشكل عام هي أساس عند الإختيار.

وأشارت دراسة أعدها الباحثين لتحديد العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في المنشأة البترول الأمريكية، وكذلك معايير اختيار البديل له، اتضح أن هناك ميل لدى معظم هذه الشركات في تغيير المدقق الذي يخالف رأي إدارتها في السياسات المحاسبية التي تطبقها، كما أنها تختار البديل الذي يعرف عنه تأييده للسياسات المحاسبية التي تفضلها إدارة هذه المنشأة.

وفي مسح ميداني قام به أحد مكاتب المحاسبة الكبرى في أمريكا لمعرفة الأسباب الكامنة وراء اختيار مدقق الحسابات، وقد شمل هذا المسح مديري الأوراق المالية للشركات المساهمة، ومديري محافظ الاستثمار، وبعض ملاك الأسهم، فقد أكدت نتائج البحث أن الأسباب الرئيسية لاختيار مدقق الحسابات حسب أهميتها يمكن إجمالها في الآتي:

1- الكفاءة.

2- السمعة.

3- جودة العمل الميداني.

4- الخبرة السابقة في صناعة العميل.

المطلب الثاني: الخصائص والتزامات المراجع الخارجي

أولاً: الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات: ويمكن توضيحها كالتالي:¹

تعتبر طريقة البيان النفسي أو سيكو جراف الوظيفة الأساس الذي يبنى عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية لمدقق الحسابات وقد أخذ لهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي وتتلخص هذه الطريقة المنسوبة لـ M. Viteles في الخطوات التالية:

- 1- إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل وظيفة.
- 2- عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلها، ويتكون السلم من التدرج الآتي:
 - أ- غير ضروري.
 - ب- قليل الأهمية.
 - ج- متوسط الأهمية.
 - د- كبير الأهمية.
 - هـ- هام جداً.
- 3- يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقاً للوظيفة.
- 4- يرسم خط انسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانها الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

وقد قدم أحد الباحثين تصوراً يوضح فيه الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات وفق لطريقة M.viteles تفيد في اختيار مدقق الحسابات في ضوء التحديات التي تواجهه وذلك كما يوضحها الشكل رقم (1-2) الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات .

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع نفسه، ص 51-52.

الشكل رقم (1-2): الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات

الدرجة					الصفة
5	4	3	2	1	
	*				الطاقة
	*				درجة التحميل
	*				الضبط
		*			التأزر
		*			المبادأة
	*				التركيز
	*				توزيع الإنتباه
		*			المثابرة
*					تيفظ الذهن
*					المقدرة على الربط
	*				التمييز البصري
		*			التمييز السمعي
			*		التمييز اللمسي
				*	التمييز الحركي

				*	إدراك المكان
			*		إدراك الأشكال
*					الدقة
		*			الذاكرة البصرية
		*			الذاكرة السمعية
			*		الذاكرة الحركية
	*				الفهم الخاص
*					الفهم العام
	*				الملاحظة
	*				القدرة على وضع الخطط
*					الذكاء
		*			الصقل
*					الحكم
*					التحليل المنطقي
	*				القدرة اللغوية
	*				التنفيذ

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر، الأردن- عمان، 2005، ص 53.

ثانيا: الالتزامات المطلوبة من المراجع الخارجي

أ- التزامات المراجع بالحياد والاستقلال:

يقصد بالحياد والاستقلال التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.

كما أن من الأمور العامة للمراجع الخارجي محافظته على ثقة الجمهور في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي ولكي يكون المراجع مستقلا عليه أن يتحرر من أي التزامات تجاه الزبون، ومن أي مصلحة في إدارته أو في ملكيته.¹

ب- الالتزام بالنزاهة والموضوعية:

الموضوعية هي حالة من التفكير تؤدي إلى تطبيق التقدير غير المتحيز. والموضوعية تتضمن النزاهة، وهي منهج نزيه أو عادل Impartial للعمل المهني، والنزاهة المهنية للمراجع هي معيار لتقييم الموضوعية، لأنه بدون نزاهة فإن رأي المراجع لا يعتبر أكثر من صوت لألات نفخ موسيقية أو رنين صنج، وقد تمثل التحيزات المرتبطة بالأفراد والتي تؤثر على ممارستهم لتقديرهم المهني، بالإضافة إلى تفضيلاتهم الشخصية المتعلقة بالنتائج المتوقعة لبعض التقديرات، تهديد لتلك المفاهيم في الواقع العملي.²

ج- الالتزام بالمعايير العامة الفنية:

يجب على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية، وينبغي أن يخطط لأي عملية مراجعة وأن يشرف عليها بطريقة ملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساسا معقولا للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية كما يجب على المراجع ألا يسمح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعملية مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

¹ يوسف محمود جبروع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان- الأردن، 2000، ص 13.

² جورج دنيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 251.

د- الالتزام بالمسؤولية تجاه الزبائن:

يجب على مراجع الحسابات أن يقدم أفضل الخدمات المهنية لزبائنه بصدق وأمانة مراعيًا كفاءته المهنية واستقلاله وحياده وما تفرضه المهنة عليه من أعباء، وأن ينفذ شروط العقد أو الارتباط الذي يحكم العلاقة بينه وبين زبونه. ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلاص بأحكام هذا العقد وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، ويعمل ذلك على توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها.

كما يجب على المراجع عدم إفشاء أسرار الخاصة بالزبون الذي يراجع حساباته، التي يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا الزبون نفسه، ولكن يستثنى من ذلك على المراجع بناء على طلب المحكمة أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات لجان تقصي الحقائق للجهات المهنية.¹

المطلب الثالث: مفهوم وأهمية استقلال مدقق الحسابات

أولاً: مفهوم استقلال مدقق الحسابات:²

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال، المفهوم الأول ويطلق عليه الاستقلال الذهني ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها.

أما المفهوم الثاني ويطلق عليه الاستقلال الظاهري ويعني: وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم السيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها. أي عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة أو وجود علاقات حميمة مع الإدارة وبمعنى آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في استقلال.

ولذلك يعتبر مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، فالمحامي يكون دائماً في موقع المدافع عن عملية ولا يخفي المجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه

¹ يوسف محمود جبروع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم، تنمية الرافدين، غزة- فلسطين، 2004، ص 02.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 23- 24.

وإثبات صحة القضية، أما المدقق فإنه مطالب بتقديم تقريره يعبر فيها عن رأيه في مدى توافر الصدق والعدالة في تقارير عميله.

ولذلك أيضا فإن المدقق عند تقديمه لهذا التقرير لا يعني إرضاء عميله، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة العميل، ومن ثم يجب على المدقق أن يكون مستقلا حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف، ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه.

وتأسيسا على ما تقدم يتضح لنا أن استقلال المدقق يعتمد على توافر نوعين من المقومات هما:

1- المقومات الذاتية.

2- المقومات الموضوعية.

وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعاد ثلاثة وهي:

1- إعداد برنامج التدقيق.

2- الفحص.

3- التقرير.

وعموما يمكن تعريف مصطلح الاستقلال بأنه: وجهة نظر غير متحيزة للمدقق من خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال.

ثانيا: أهمية استقلال مدقق الحسابات

تتطوي البيئة الخاصة بعملية التدقيق على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة أحيانا والمتعارضة في كثير من الأحيان والتي يمكن صياغتها في العلاقات التالية:

1- التعارض بين الإدارة والملاك من ناحية والمدقق من ناحية أخرى.

2- التعارض بين الملاك والإدارة.

3- التعارض بين المصالح المادية للمدقق والمعايير المهنية للتدقيق.

ومما لاشك فيه أن هذا التعارض يؤثر على استقلال المدقق، ولذلك يمكن توضيح أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيل عن الملاك يعمل لمصلحتهم فإنه يقرر مدى نجاح إدارة المنشأة في كونه وكيلا عن الملاك في إدارة المنشأة وهذه العلاقة تمثل حجر الزاوية بالنسبة لمصادقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية للتقرير الذي يعده المدقق.¹

ومن هنا يمكن القول بأن استقلالية المراجع عن المنشأة يمثل أهم المتطلبات الخاصة باحتفاظ الجمهور بثقته في إمكانية الاعتماد على تقرير المراجعة، فاستقلالية تضيف المصادقية على تقرير المراجعة الذي يعتمد عليه كافة المستخدمين، ولاشك أن فوائد الاحتفاظ باستقلال المراجعين تمتد لتعزيز الكفاية الشاملة لأسواق رأس المال.

ويتطلب إستقلال المراجعين أن يكون استقلال في الحقيقة والمظهر أي أنه يجب أن يكون مستقلا شكلا وموضوعا، فليس ضروريا أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن يثق مستخدمو القوائم المالية في توافر ذلك الاستقلال. ويحدث الاستقلال في الواقع أو الحقيقة أو في الجوهر عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء المراجعة في كافة مراحلها.

أي أن الاستقلال في الحقيقة يمثل الأمانة الفكرية أو العقلية أو حالة من صفاء الذهن الذي تسمح للمراجع من إبداء رأيه دون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي له. بينما يحدث الاستقلال المظهر من خلال التفسيرات ومدارك الآخرين لذلك الاستقلال، وهذا ينتج عن اعتقاد الآخرين بأن المراجع يبدو لهم مستقلا ولهذا فإن المراجع يجب أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو أدواته أو ملاك المنشأة فاستقلال من حيث الشكل يعني ابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي.²

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 25.

² أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 209-210.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على استقلال المراجع

تتمثل أهم العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع في الآتي :

أ- المنافسة لاجتذاب الزبائن:

عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقصد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتهم والسير في ركابهم، وينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر. وتبعاً لذلك فإن مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي.¹

ب- تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للشركة التي يراجع حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقية المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يسهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لن يتأثر كما يرى البعض أن تقديم المراجعين لخدمات إدارية واستشارية إلى الزبائن المراجعة غير مراجعة الحسابات، يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم ومن ثم عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى الزبائن المراجعة، وقد أوضحت النتائج إحدى الدراسات أن 40% من الذين تم استقصاؤهم يعتقدون أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤثر على استقلال المراجعين. وبناءاً على ما سبق فإن الجمعيات والمعاهد الثلاث الرائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وويلز والتي لها فضل

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 03

بناء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطويرها وما زالت تحمل مسؤولية القيادة على نطاق العالم، وقد أجازت بصراحة لا لبس فيها أداء المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية.¹

ج- طول فترة المراجع الخارجي بالشركة:

إن طول فترة عمل المراجع للشركة التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن 05 سنوات يجعله يفقد جزءا كبيرا من استقلاله وحياده كما يرى البعض، وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها بأن لا تزيد مدة بقاء المراجع في الشركة التي يراجع حساباتها أكثر من 05 سنوات، ويجب استبداله بعد هذه المدة بمراجع آخر.

كما أن هناك من يرى أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعملية تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك، وعليه فإنهم يعارضون تحديد مدة العلاقة بين المراجع وعملية للعديد من الأسباب والتي من أهمها: أن ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل المراجعة لدى المراجع البديل قد تؤدي إلى فشل عملية المراجعة فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل تشكل أمور حاسمة لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية ، وهذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد المراجع على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالا عن إدارته.²

د- حجم مكتب المراجعة:

لعرض دراسة أثر هذا العامل على استقلال المراجع الخارجي يتعين التفريق بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة، إذ أن الثانية هي المملوكة لمراجع واحد، وغالبا ما تكون مكاتب المراجعة الكبيرة المملوكة لمجموعة من المراجعين أقل عرضة لفقدان الاستقلال بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، نظرا لأن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أقل اعتمادا على زبون معين بسبب أتعاب المراجعة من زبون معين و تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، بالإضافة إلى أن هناك خصائص

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع نفسه، ص 04.

² نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013 ص 35-36.

معينة في مكاتب المراجع الصغيرة وزبائنها، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال.

هـ - حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية:

إن حصول المراجع الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديدا لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن الأمثلة على ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة أو الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوية مع الزبون، على سبيل المثال الاتجار بأسهم وسندات الزبون أو الترويج لها، و قيام المراجع بالدفاع عن الزبون في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث.

ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشترك سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو عمل كموظف لدى المنشأة.¹

¹ يوسف محمود جبروع، مرجع سابق، ص 04-05.

خلاصة الفصل:

إن ظهور المراجعة وتطورها حتى وصلت إلى ما عليه الآن كانت نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسيع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة.

إن تبني سياسية تأهيل وظيفة المراجعة الداخلية ودعم تكاملها مع المراجعة الخارجية، من شأنه أن يسمح باختصار الوقت والجهد للمراجع الخارجي فضلاً عن دعم الوظائف الرقابية وحسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى. ويجب أن يكون المراجعين مؤهلين ومتمتعين بصفات وخصائص وتحمل المسؤولية الموجهة إليهم وذلك عن طريق الكفاءة العلمية والعملية من أجل تدعيم وتقوية أركان هذه المهنة.

التدقيق الخارجي هو عملية يقوم بها شخص يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة والخبرة ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه، وإبداء رأي فني محايد حول ما تم تدقيقه عن طريق التقرير الذي هو حلقة الوصل بين المدقق ومستعملي نتائج التدقيق.

تتوقف الثقة في رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية المنشورة على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، لذلك فمن الضروري أن يثق الغير في حياده واستقلاله وأن يتصف بالنزاهة والموضوعية، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتماداً على المعرفة والمهارة والخبرة، وأن يزاول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية التي يمكن أن تحدث.

الفصل الثاني:

إستقلال المراجع الخارجي
والعوامل المؤثرة عليه في
الجزائر (دراسة الميدانية)

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، وهذا إسقاطا للجانب النظري، من خلال قيامنا بإعداد إستمارة مكونة من تساؤلات متعلقة بمراجع الخارجي في الجزائر ومن ثم القيام بتوزيع هذه الإستمارة على مكاتب محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ليتم بعدها بتفريغ بيانات الإستمارات المحصل عليها، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث، كما يتم تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة.

ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

المبحث الأول : تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني : خصائص السيكمترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة

المبحث الثالث : تحليل وتفسير البيانات الإحصائية المتحصل عليها من الدراسة.

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المطلب الأول: تحديد منهج وأدوات الدراسة:

أولاً: منهج الدراسة:

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية، الذي يمثل فيها المنهج المتبع الأسلوب الأمثل للوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج إذن يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العملية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها. باعتبار بحثنا يدور حول "العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في الجزائر" وهي دراسة تتعلق بمراجع الحسابات الخارجي توجب علينا إستخدام المنهج الوصفي التحليلي لنتناول ظواهر هذه الدراسة من كل جوانبها .

ثانياً: أدوات الدراسة:

بعد الإختيار لمنهج الدراسة المتبع، فقد إعتدنا في دراستنا بتصميم إستبانة وتطويرها حسب ما تقتضيه متغيراتها والملحق رقم (2-1) يبين نموذج الإستبيان. إذ تم بعد ذلك عرضها على المشرف و بعض الأساتذة ليتم بعدها إجراء التعديلات المقترحة من طرفهم، وقد تم صياغتها في عدد من الفقرات أدرجها الباحث في أربعة محاور بلغ عددها (41) فقرة وقد تم بعد ذلك توزيعها على عينة الدراسة المعنية بذلك لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ولقد تم تقسيم الإستبيان إلى جزأين كما يلي :

- الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 5 فقرات.

- الجزء الثاني : يتناول الدراسة الميدانية من خلال تقسيمها حسب فرضيات المعتمدة في الدراسة و توزيعها على جميع مكاتب التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئة المحاسبين ومحافظ الحسابات، وسوف تشمل الدراسة على عينة من أفراد مجتمع الدراسة، نظر لضيق الوقت المخصص لإجراء البحث وكذا صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع ورفض الكثير الإجابة على أسئلة الإستبيان، ولم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

قبل توزيع إستمارة الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 52 إستمارة شملت محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (1-2): الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الإستمارة المسترجعة والصالحة	45	86.54
الإستمارة الغير مسترجعة	7	13.46
الإستمارة الموزعة	52	100

المصدر : من إعداد الطالب بإستخدام Excel

نلاحظ من خلال الجدول أن إجمالي الإستمارات الموزعة بلغ عددها 52 إستمارة، منها 45 إستمارة مسترجعة وهو ما يمثل 86.54% من حجم العينة، في حين لم يتم إسترجاع 7 إستمارات وهو ما يقارب 13.46% من إستمارات وهو ما يعني عدم الجدية ووجود جانب من الإهمال من طرف البعض رغم الإلحاح على أهمية الإجابة عليه .

المطلب الثالث: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي :

1- الجنس :

الجدول رقم (2-2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	41	91.11
أنثى	4	8.89
المجموع	45	100

المصدر : من إعداد الطالب بإستخدام Excel

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

من الجدول السابق، يتبين لنا أن نسبة مشاركة الذكور في الإستبيان أكبر بكثير من نسبة مشاركة الإناث كونهم يمثلون 91.11% من 41 ذكر بينما يمثلن الإناث 8.89 % أي 4 إناث، وهذا يدل على هيمنة عنصر الذكور على المهنة مقابل عزوف الإناث عن الإهتمام بهذه المهنة، نظرا لوجود صعوبات فيها من ناحية التنقلات المطلوبة في هذه المهنة وإتخاذ القرارات الحاسمة والنهائية لأن معظم الإناث ترغب في وظيفة مستقرة .

2- العمر:

الجدول رقم (2-3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	08	17.8
من 35-39 سنة	07	15.6
من 40-45 سنة	12	26.6
أكبر من 45 سنة	18	40
المجموع	45	100

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام Excel.

يبين الجدول أن 66.69% من عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم الأربعين سنة وهي النسبة الأكبر في هذه الفئات، وهذا يدل على أن أفراد العينة لديهم إلمام كبير بالمهنة بحكم خبرتهم المتراكمة في هذا الميدان مما يسمح بالتعامل بشكل أكثر جدية في الإستثمار الموجهة إليهم .

2- الخبرة:

الجدول رقم (2-4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	04	8.9
من 5-9 سنوات	10	22.2
من 10-15 سنة	7	15.6
أكثر من 15 سنة	24	53.3
المجموع	45	100

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام Excel

يبين الجدول أن نسبة 91.1% من عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال محافظ الحسابات بما يزيد عن 05 سنوات وهذه النسبة تعتبر مؤشر إيجابي وتؤكد على أن أغلبية الإجابات تكون فيها جانب من المصادقية زيادة عن معرفة جميع خباية المهنة .

4- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (2-5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	4	7.8
ماجستير	10	19.6
ليسانس	30	58.8
شهادة مهنية	7	13.8
المجموع	51	100

المصدر : من إعداد الطالب باستخدام Excel.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر نسبة تتركز عند حاملي شهادة الليسانس حيث بلغت النسبة 58.8% ما يعادل 30 فرد من عينة الدراسة، ثم تليها فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة 19.6% وهو ما يعادل 10 أفراد حيث تحمل هذه الفئة بعض الأساتذة الجامعيين والشهادات المهنية، ثم تليها فئة حاملي الشهادات المهنية بنسبة 13.8% وبمقدار 7 أفراد وهذه النسبة تركزت عند الفئات العمرية الكبيرة، أما أقل نسبة فتمثلت في فئة حاملي شهادات الدكتوراه والذي بلغ عددهم 4 أفراد بنسبة 7.8% وهم يجمعون بين وظيفة التدريس الجامعي ومهنة محافظي الحسابات والمحاسبة، وهذا دليل على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، بحيث يعزز الثقة في إجاباتهم و الإعتماد عليها في التحليل .

المبحث الثاني: خصائص السيكمترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 15 فرد

المطلب الأول : صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال؛ الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أولا - صدق الظاهري

ويقوم على فكرة مدى مناسبة فقرات الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ومن هذا المنطلق تم عرض الاستبيان على مجموعة أساتذة من ذوي الخبرة و الإختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان ، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة .

ثانيا - صدق الاتساق الداخلي :

صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 15 مفردة وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

01- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الجدول رقم (2-6) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
1.	يقوم المراجع الخارجي بفحص البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها.	0,796**	0,000	دال
2.	من العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق والتي سببها إنفصال الملكية عن الإدارة، وتعقد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوقة فيها بهذه المؤسسات.	0,779**	0,001	دال
3.	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل ، بإتباع سياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون.	0,934**	0,000	دال
4.	من مهام المراجع الخارجي، الاهتمام بالأنشطة التشغيلية للحكم على مدى كفاءتها وإنتظامها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا.	0,640*	0,010	دال
5.	وجود نظام سليم لرقابة الداخلية، دليلا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية .	0,884**	0,000	دال
6.	تجميع أدلة إثبات، يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الواجب توفرها فيه من خلال الكفاءة العلمية والعملية.	0,614*	0,015	دال
7.	يجب على المراجع الخارجي القيام بتصميم برنامج لرقابة نوعية على أداء الخدمات المهنية يتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.	0,735**	0,002	دال
8.	من خصوصيات المراجع الخارجي المعرفة الكافية والمتخصصة في المعالجة المحاسبية للبيانات والمهارات المطلوبة، تسمح بنقادي حدوث أخطاء، وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة.	0,688**	0,005	دال

قيمة r الجدولية : 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية : 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

✓ قاعدة : إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فإنه يوجد ارتباط معنوي

** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01

* تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05

✓ أو قاعدة أخرى : إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.01، 0.05

فانه يوجد ارتباط معنوي

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائياً، حيث قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

02- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الجدول رقم (2-7) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
1.	الأسلوب الذي تعتمد المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، يقلص للمراجع الخارجي كثير من الوقت والجهد.	0,816**	0,000	دال
2.	تحقيق التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، يسمح بتغطية أشمل لأعمال المراجعة وتفايدي الإزدواجية وتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة.	0,621*	0,013	دال
3.	التخطيط لعملية المراجعة من طرف المراجع الخارجي، وتحديد طبيعة وتوقيت المراجعة يمثل عامل نجاح.	0,884**	0,000	دال
4.	تسهم عملية التقييم من طرف المراجع الخارجي، لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.	0,897**	0,000	دال
5.	الثقة في نظام المراجعة الداخلية يسهل عملية المراجعة الخارجية، ويؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.	0,901**	0,000	دال
6.	تكون الأتعاب الممنوحة لمراجع الحسابات، حسب الوقت والجهد المبذول، وجودة الخدمات والمعلومات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانونا.	0,592*	0,020	دال
7.	يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات والصعوبات المهنية (إن وجدت)، والتي حالت دون استمرار في المراجعة لحسابات نفس الشركة.	0,578*	0,024	دال
8.	يعتبر ضعف نظام الرقابة الداخلية من الصعوبات، والمشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات لأداء مهنة المراجعة.	0,947**	0,000	دال
قيمة r الجدولية : 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية : 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14				

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

✓ قاعدة : إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فإنه يوجد ارتباط معنوي

** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01

* تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05

✓ أو قاعدة أخرى : فإذا كانت قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائية، حيث قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

03- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الجدول رقم (2-8) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
1.	وجود منظمات مهنية كالنقابات والجمعيات، ساهم في المحافظة على المستوى المهني، ورفع المستوى العلمي وزيادة إصدار الأبحاث العلمية والتوصيات المهنية في مجال المراجعة والفحص الفني للقوائم المالية.	0,809**	0,000	دال
2.	إطلاع المراجع الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد سلوك المهني من أجل العمل بها، تساهم في تعزيز إستقلاله وحياده.	0,812**	0,000	دال
3.	تكمّل خطورة مهنة المراجعة الخارجية في النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا.	0,871**	0,000	دال
4.	تكمّل مهام مراجع الحسابات في وضع تقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات السنوية وتكون مقرونة بمقترحات وتوصيات.	0,730**	0,002	دال
5.	يتم إكتساب التأهيل العلمي للمدقق الحسابات من خلال البرامج الدراسية، وحله لمختلف المسائل والمشاكل التي تواجهه أثناء عملية المراجعة.	0,702**	0,004	دال
6.	إطلاع المراجع على الحالات التطبيقية، تطور قدراته وخبرته العملية وتساهم في إتخاذ القرارات السليمة.	0,567*	0,028	دال
7.	على المراجع إحترام سرية المعلومات الخاصة بالزبون الذي يراجع حساباته، والتي يكون قد حصل عليها أثناء قيامه بتقديم خدماته المهنية.	0,731**	0,002	دال
8.	على المراجع الخارجي أن يمتنع عن قبول الهدايا والضيافة، حتى لا تؤثر سلبا على موقفه المهني تجاه زبونه.	0,549*	0,034	دال
9.	إن مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية، والتي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلال.	0,965**	0,000	دال
10.	عمل مراجع الحسابات مراعاة حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقات بالشركة.	0,818**	0,000	دال

قيمة r الجدولية : 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية : 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

✓ قاعدة : إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فانه يوجد ارتباط معنوي

** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

* تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05

✓ أو قاعدة أخرى: إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.01،
0.05، فإنه يوجد ارتباط معنوي

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الثالث** والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائية، حيث قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG أقل منها بمستوى دلالة 0.01، 0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

04- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الجدول رقم (2-9) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
1.	تتعلق معايير اختيار مراجع الحسابات على عاملين أساسيين، وهما: عامل أتعاب، وعلاقة المراجع بالعميل (السمعة والكفاءة).	0,723**	0,002	دال
2.	خلال القيام بمهام المراجعة، يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.	0,776**	0,001	دال
3.	المطلوب من المراجع الخارجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية، وأن يتخلص من تضارب المصالح.	0,614*	0,015	دال
4.	على المراجع أن يلتزم بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.	0,765**	0,001	دال
5.	على المراجع أن يكون مستقلا ذهنيا وفي المظهر، حتى يتم الاعتراف باستقلاله من قبل الجمهور .	0,604*	0,017	دال
6.	يكمل هدف تقديم التقارير من طرف مراجع الحسابات، من أجل اعتماد عليه أطراف أخرى، يمكن أن تتعارض مع مصلحة العميل من أجل زيادة الثقة .	0,525*	0,045	دال
7.	عدم توفر الإستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي في تقريره .	0,883**	0,000	دال
8.	من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة حجم المنشأة، حجم مكتب المراجعة وشهرته، خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.	0,881**	0,000	دال
9.	تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة بإجتذاب الزبائن منافسة مهنية	0,811**	0,000	دال
10.	يجوز للمراجع الخارجي أن يكون عضو في مجلس إدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، وهل يقبل الجمهور هذا الإستقلال .	0,781**	0,000	دال
11.	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية الاستشارية لزبونه الذي يراجع حساباته، يؤثر على حياده وإستقلاله .	0,877**	0,000	دال
12.	يحق للمراجع الخارجي أن يساهم في إتخاذ القرارات بالمنشأة التي يراجع حساباتها، كأن يكون عضو في مجلس إدارتها .	0,820**	0,000	دال

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

13.	طول فترة المراجع الخارجي بالشركة التي يراجع حساباتها تفقده جزءا كبيرا من إستقلاله وحياده .	0,606*	0,017	دال
14.	وجود علاقة مالية للمراجع وأفراد أسرته (الإقراض والإقتراض وضمان القروض)، مع إدارة المنشأة تؤثر على إستقلاله إيجابا .	0,735**	0,002	دال
15.	قبول المراجع و أفراد أسرته السلع والخدمات من زبون المراجعة يؤثر سلبا على إستقلاله.	0,778**	0,001	دال
قيمة r الجدولية : 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية : 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14				

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

✓ قاعدة : إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية ، فإنه يوجد ارتباط معنوي

** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01

* تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05

✓ أو قاعدة أخرى : إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.01

، 0.05، فإنه يوجد ارتباط معنوي

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائية، حيث قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG أقل من مستوى دلالة 0.01، 0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

ثالثا - صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (2-10): يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	محاور الاستبيان	
دال	0,000	0,815**	1	المحور الأول
دال	0,000	0,789**	2	المحور الثاني
دال	0,001	0,751**	3	المحور الثالث
دال	0,011	0,633*	4	المحور الرابع
جميع عبارات الاستبيان				

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

قيمة r الجدولية : 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية : 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان دالة إحصائية ، حيث قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية ومنه تعتبر محاور صادقة ومتسقة ، لما وضعت لقياسه.

المطلب الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة:

ثبات الاستبيان: يقصد بثبات الاستبيان؛ أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ، كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-11): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة

معامل Cronbach's Alpha		محاور الاستبيان		
عدد العبارات	القيمة			
08	0,722	المحور الأول	1	محاور الاستبيان
08	0,685	المحور الثاني	2	
10	0,724	المحور الثالث	3	
15	0,665	المحور الرابع	4	
41	0,877	جميع فقرات الاستبيان		

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة.

- منه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المبحث الثالث : تحليل وتفسير البيانات الإحصائية المتحصل عليها من الدراسة.

المطلب الأول : اختبار توزيع بيانات أفراد العينة و الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها يتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفلطح) حيث هناك نوعان من الطرق الإحصائية التي تستخدم في اختبار الفرضيات:

أ. الاختبارات المعلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها يتبع التوزيع الطبيعي.

ب. الاختبارات غير المعلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها لا يتبع التوزيع الطبيعي.

أولا : اختبار التوزيع الطبيعي بطريقة اختبار كولمجوروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov)

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من اجل تحليل إجابات أفراد العينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نتعرف على طبيعة توزيع البيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات حيث توجد أدوات إحصائية معلمية وغير المعلمية .

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع نحتاج إلى وضع فرضيتين هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة:

H0: بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي

H1: بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي

قاعدة : هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) اكبر من 0.05 فان البيانات تتبع توزيع طبيعي

جدول رقم : (2-12) يبين قيمة الإحصائية للاختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

محاور المقياس		القيمة الإحصائية	مستوى المعنوية Sig
1	المحور الأول	0,146	0,200*
2	المحور الثاني	0,186	0,200*
3	المحور الثالث	0,195	0,200*
4	المحور الرابع	0,193	0,200*

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية **sig** اكبر من (0.05) لكل من متغيرات الدراسة، مما يدل على إتباع البيانات العينة للتوزيع الطبيعي ومن ثم سنستخدم الأدوات الإحصائية المعملية لاختبار الفرضيات.

ثانيا- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

استعملنا في تحليل البيانات بعض المفاهيم المرتبطة بالإحصاء الوصفي والاستدلالي، نلخصها فيما يلي:

- 1- التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي: وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التتقيط يتراوح من (01) إلى (05)
- 3- الانحراف المعياري: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو الفقرات لصالح الأقل تشتتا عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.
- 4- اختبار **test-student**: ويستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم كما يقيس مدى صدق فروض الدراسة، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي (03 : الحياد)، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها.
- 5- معامل ألفا كرومباخ: لقياس الثبات الاستبيان

المطلب الثاني : عرض وتحليل إجابات أفراد عينة حول مستويات توفر وأهمية متغيرات الدراسة

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان هل في اتجاه: المحاد أو سلبي (غير موافقين، غير موافقين تماما) أو ايجابي (موافقين، موافق تماما) وذلك باستخدام أدوات الإحصائية التالية :

✓ اختبار: ستيودنت ('ت'، 'T') للعينة الواحدة (One Sample T test) حول متوسط فرضي (حياد) يساوي 3 أي المتوسط الفرضي (3) حيث تمثل الحياد في مقياس ليكرت، المتوسط الحسابي + الانحراف المعياري لكل عبارة.

✓ المدى لتحديد طول الفئة : (5/(1-5) = 0.8 نحصل على مجالات كما يلي :

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

مجال المتوسط	من 01	من 1.80	من 2.60	من 3.40	4.20
الحسابي	إلى 1.79	إلى 2.59	إلى 3.39	إلى 4.19	إلى 5
مستوى الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	الحياد	موافق	موافق بشدة

✓ ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

✓ حالات الحكم على اتجاهات وأراء أفراد العينة على عبارات الاستبيان (حياد ، سلبية ، ايجابية) :

✗ إذا كان المتوسط الحسابي لإجابات وأراء أفراد العينة حول العبارة ضمن مجال من 2.61 إلى 3.40

فاتجاهات أفراد العينة **محايدة** وفي هذه الحالة تكون القيم أدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

قيمة T	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	اتجاهات الأفراد العينة	دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة
تكون قيمة T أقل من الجدولية وأيضاً قيمة SIG (مستوى المعنوية) أكبر من 0.05	من 2.60 إلى 3.39	يساوي 0 أو قريبة منه	محايدة	العبارة غير دالة إحصائياً

✗ إذا كان المتوسط الحسابي لإجابات وأراء أفراد العينة حول العبارة ضمن مجال المتوسط الحسابي من

01 إلى 2.59 درجة ومجال متوسط الحسابي: من 3.40 إلى 5 درجات فاتجاهات وأراء أفراد تختلف

عن الحياد وهنا تظهر لنا حالتان:

01- المتوسط الحسابي ضمن مجال من 01 إلى أقل من 2.59 درجة فان اتجاهات أفراد العينة **سلبية**

أي غير موافقين وغير موافقين تماماً على العبارة وفي هذه الحالة تكون القيم أدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

قيمة T	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	اتجاهات الأفراد العينة	دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة
تكون قيمة T سالبة وأكبر من الجدولية وأيضاً قيمة SIG أقل من 0.05	01 إلى أقل من 2.59 درجة	سالبة	سلبية (غير موافقين ، غير موافقين تماماً)	العبارة دالة إحصائياً

02- المتوسط الحسابي ضمن مجال من 3.40 إلى 5 درجات فان اتجاهات أفراد العينة **إيجابية** أي

موافقين، وموافقين تماماً على العبارة وفي هذه الحالة تكون القيم أدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

قيمة T	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	اتجاهات الأفراد العينة	دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة
--------	-------------------------	--	------------------------	----------------------------------

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

تكون قيمة T موجبة وأكبر من الجدولية وأيضا قيمة SIG أقل من 0.05	من 3.40 إلى 5 درجات	موجبة	إيجابية (موافقين ، موافق تماما)	العبارة دالة إحصائيا
--	---------------------	-------	-----------------------------------	----------------------

01- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

جدول رقم (2-13): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الأول

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة	الترتيب أهمية العبارة
1	يقوم المراجع الخارجي بفحص البيانات فحوصا إنتقائيا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها.	4,7111	0,4583	1,71111	25,042	0,000	موافق بشدة	الأولى
2	من العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق والتي سببها إنفصال الملكية عن الإدارة، وتعدد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوقة فيها بهذه المؤسسات.	3,8889	0,8040	0,88889	7,416	0,000	موافق	الخامسة
3	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل ، باتتباع سياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون.	4,1778	0,8336	1,17778	9,477	0,000	موافق	الثالثة
4	من مهام المراجع الخارجي، الاهتمام بالأنشطة التشغيلية للحكم على مدى كفاءتها وإنتظامها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا.	3,5333	0,9676	0,53333	3,697	0,001	موافق	الثامنة
5	وجود نظام سليم لرقابة الداخلية، دليلا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية .	3,8000	1,0574	0,80000	5,075	0,000	موافق	السادسة
6	تجميع أدلة إثبات، يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الواجب توفرها فيه من خلال الكفاءة العلمية والعملية.	4,2222	0,5173	1,22222	15,847	0,000	موافق بشدة	الثانية
7	يجب على المراجع الخارجي القيام بتصميم برنامج لرقابة نوعية على أداء الخدمات المهنية يتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.	3,6222	0,9837	0,62222	4,243	0,000	موافق	السابعة
8	من خصوصيات المراجع الخارجي المعرفة الكافية والمتخصصة في المعالجة المحاسبية للبيانات والمهارات المطلوبة، تسمح بتفادي حدوث أخطاء، وتقليل الوقت المستغرق في المعالجة.	4,1333	0,8146	1,13333	9,333	0,000	موافق	الرابعة
إجمالي عبارات المحور الأول		4,0111	0,7090	1,01111	9,566	0,000	موافق	

قيمة ت الجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد :

احتلت الفقرة رقم : 1 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ : 4,7111 وبالانحراف معياري بلغ 0,4583، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 25,042 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 1 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,71111، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 1 أي: يقوم المراجع الخارجي بفحص البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها.

احتلت الفقرة رقم : 6 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ : 4,2222 وبالانحراف معياري بلغ 0,5173، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 15,847 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 6 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,22222، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 6 أي : تجميع أدلة إثبات، يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الواجب توفرها فيه من خلال الكفاءة العلمية والعملية.

احتلت الفقرة رقم : 3 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ : 4,1778 وبالانحراف معياري بلغ 0,8336، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,477 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 3 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,17778، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 3 أي : يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعمل ، بإتباع سياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون.

احتلت الفقرة رقم : 8 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ : 4,1333 وبالانحراف معياري بلغ 0,8146، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,333 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة 8 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,13333، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 8 أي : من خصوصيات المراجع الخارجي المعرفة الكافية والمتخصصة في المعالجة المحاسبية للبيانات والمهارات المطلوبة، تسمح بتقادي حدوث أخطاء، وتقليل الوقت المستغرق في المعالجة.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

احتلت الفقرة رقم : 2 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ : 3,8889 وبالاتحاف معياري بلغ 0,804، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 7,416 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 2 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,88889، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 2 أي : من العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق والتي سببها انفصال الملكية عن الإدارة، وتعد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوقة فيها بهذه المؤسسات.

احتلت الفقرة رقم : 5 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ : 3,8 وبالاتحاف معياري بلغ 1,0574 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 5,075 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 5 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,8، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 5 أي : وجود نظام سليم لرقابة الداخلية، دليلا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية .

احتلت الفقرة رقم : 7 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,6222 وبالاتحاف معياري بلغ 0,9837، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 4,243 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 7 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,62222، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 7 أي : يجب على المراجع الخارجي القيام بتصميم برنامج لرقابة نوعية على أداء الخدمات المهنية يتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

احتلت الفقرة رقم : 4 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ : 3,5333 وبالاتحاف معياري بلغ 0,9676، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 3,697 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 4 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,53333، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 4 أي: من مهام المراجع الخارجي، الاهتمام بالأنشطة التشغيلية للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا.

وبصفة عامة نجد أن :

متوسط الحسابي لأجمالي عبارات **المحور الأول** : بلغ 4,0111 وهو ضمن مجال (من 3.40 إلى 4.19) وان قيمة الاختبار T (9,566) دالة إحصائية، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية وهذا

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

يدل على أن أفراد العينة يوافقون **وبدرجة مرتفعة** على أن المراجع **يلتزم** بفحص البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها وهذا يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الواجب توفرها فيه من خلال الكفاءة العلمية والعملية كما يجب على المراجع أن يتبع وبدرجة مرتفعة السياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون مما ينعكس ذلك على تقادي حدوث أخطاء، وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة وهذا ما ينتج عنه سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية .

وبذلك يمكن القول على المراجع أن يولي أهمية للتغيرات الحادثة في المهنة بسبب التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الإقتصاد العالمي بشكل كبير و تبين الصورة الحقيقية لوضع المشروع في المستقبل و القضاء على أهم الفجوات الحاصلة بين الإدارة والمساهمين و الأطراف الأخرى الخارجية ، كما يجب أن تتوفر فيه خاصية جمع المعلومات الخاصة بموضوع الدراسة ثم تقويمها من حيث كفايتها أو عدم كفايتها للوصول إلى إستنتاجات سليمة و واقعية ، و يكون منهج الدراسة المتبع مبني على أسس إستراتيجية حسب الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة و تسهيل تنفيذ عملية المراجعة .

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية بدرجة موافق

02- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات **المحور الثاني**

جدول رقم (2-14): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات **المحور الثاني**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة	الترتيب أهمية العبارة
1	الأسلوب الذي تعتمده المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، يقلص للمراجع الخارجي كثير من الوقت والجهد.	3,7333	1,03133	0,73333	4,770	0,000	موافق	السادسة
2	تحقيق التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، يسمح بتغطية أشمل لأعمال المراجعة وتقادي الإزدواجية وتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة.	4,1333	0,89443	1,13333	8,500	0,000	موافق	الأولى
3	التخطيط لعملية المراجعة من طرف المراجع الخارجي، وتحديد طبيعة وتوقيت المراجعة يمثل عامل نجاح.	3,8000	0,81464	0,80000	6,588	0,000	موافق	الرابعة
4	تسهم عملية التقييم من طرف المراجع	3,8889	0,85870	0,88889	6,944	0,000	موافق	الثالثة

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

							الخارجي، لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.
5	3,6222	1,05073	0,62222	3,972	0,000	موافق	الثامنة السابعة
6	3,6222	1,07215	0,62222	3,893	0,000	موافق	الثامنة
7	3,7778	0,73512	0,77778	7,097	0,000	موافق	الخامسة
8	4,0444	0,85162	1,04444	8,227	0,000	موافق	الثانية
إجمالي عبارات المحور الثاني							
	3,8278	0,80494	0,82778	6,899	0,000	موافق	
قيمة ت الجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد :

احتلت الفقرة رقم : 2 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ : 4,1333 وبالانحراف المعياري بلغ 0,89443، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 8,5 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 2 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,1333، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 2 أي: تحقيق التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، يسمح بتغطية أشمل لأعمال المراجعة وتفاذي الإزدواجية وتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة.

احتلت الفقرة رقم : 8 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ : 4,0444 وبالانحراف المعياري بلغ 0,85162، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 8,227 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 8 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,04444، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 8 أي : يعتبر ضعف نظام الرقابة الداخلية من الصعوبات، والمشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات لأداء مهنة المراجعة.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

احتلت الفقرة رقم : 4 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ : 3,8889 وبالانحراف معياري بلغ 0,8587، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 6,944 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة 4 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,88889، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 4 أي : تسهم عملية التقييم من طرف المراجع الخارجي، لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم بإستمرار.

احتلت الفقرة رقم : 3 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,8 وبالانحراف معياري بلغ 0,81464، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 6,588 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة 3 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,8، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 3 أي : التخطيط لعملية المراجعة من طرف المراجع الخارجي، وتحديد طبيعة وتوقيت المراجعة يمثل عامل نجاح.

احتلت الفقرة رقم : 7 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ : 3,7778 وبالانحراف معياري بلغ 0,73512، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 7,097 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة 7 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,77778، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 7 أي : يقوم المراجع بالإتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات والصعوبات المهنية (إن وجدت)، والتي حالت دون إستمرار في المراجعة لحسابات نفس الشركة.

احتلت الفقرة رقم : 1 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ : 3,7333 وبالانحراف معياري بلغ 1,03133، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 4,77 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة 1 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,73333، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 1 أي : الأسلوب الذي تعتمده المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، يقلص للمراجع الخارجي كثير من الوقت والجهد.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

احتلت الفقرة رقم : 5 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,6222 وبالاختلاف المعياري بلغ 1,05073 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 3,972 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 5 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,62222 ، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 5 أي : الثقة في نظام المراجعة الداخلية يسهل عملية المراجعة الخارجية، ويؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.

احتلت الفقرة رقم : 6 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ : 3,6222 وبالاختلاف المعياري بلغ 1,07215 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 3,893 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 6 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,62222 ، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 6 أي : تكون الأتعاب الممنوحة لمراجع الحسابات، حسب الوقت والجهد المبذول، وجودة الخدمات والمعلومات التي يقدمها مع مراعات الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانونا.

وصفة عامة نجد آن :

متوسط الحسابي لأجمالي عبارات **المحور الثاني** : بلغ 3,8278 وهو ضمن مجال (من 3.40 إلى 4.19) وان قيمة الاختبار T (6,899) دالة إحصائية ، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون **وبدرجة مرتفعة** على أن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي **يسمحون** بتغطية أشمل لأعمال المراجعة وتقادون الإزدواجية وهذا من خلال التعاون والتنسيق فيما بينهم من اجل تطوير وتحسين عملهم باستمرار كما ان الأسلوب الذي يعتمد المراجع الداخلي في تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، يقلص للمراجع الخارجي كثير من الوقت والجهد، ويستفسر منه عن الاعتراضات والصعوبات المهنية (إن وجدت)، والتي حالت دون إستمرار في المراجعة لحسابات نفس الشركة كما أن الثقة في نظام عمل المراجع الداخلي يسهل عمل المراجع الخارجي ، ويؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.

و تكمن وظيفة المراجعة الداخلية في مساعدة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها و تقييم الوسائل الرقابية و إعطاء الصورة الكاملة للمؤسسة مع تبين أوجه القصور ، و مساعدة المراجع الخارجي في عمله من أجل تغطية الأعمال التي لا يستطيع القيام بها نتيجة الضغوط الموجهة إليه من طرف الإدارة أو عدم خبرته فيها و بذلك يمكن تحقيق الأهداف المسطرة من الإدارة وصياغة النتائج التي تم توصل إليها.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية بدرجة موافق .

03- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

جدول رقم (2-15): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة	الترتيب أهمية العبارة
1	وجود منظمات مهنية كالتقابات والجمعيات، ساهم في المحافظة على المستوى المهني، ورفع المستوى العلمي وزيادة إصدار الأبحاث العلمية والتوصيات المهنية في مجال المراجعة والفحص الفني للقوائم المالية.	3,5333	0,94388	0,53333	3,790	0,000	موافق	التاسعة
2	إطلاع المراجع الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد سلوك المهني من أجل العمل بها، تساهم في تعزيز إستقلاله وحياده.	4,3333	0,70711	1,33333	12,649	0,000	موافق بشدة	الثالثة
3	تكمّل خطورة مهنة المراجعة الخارجية في النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا.	3,9556	0,67270	0,95556	9,529	0,000	موافق	السابعة
4	تكمّل مهام مراجع الحسابات في وضع تقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات السنوية وتكون مقرونة بمقترحات وتوصيات.	4,0444	0,85162	1,04444	8,227	0,000	موافق	السادسة
5	يتم إكتساب التأهيل العلمي للمدقق الحسابات من خلال البرامج الدراسية، وحله لمختلف المسائل والمشاكل التي تواجهه أثناء عملية المراجعة.	3,7778	0,87617	0,77778	5,955	0,000	موافق	الثامنة
6	إطلاع المراجع على الحالات التطبيقية، تطور قدراته وخبرته العملية وتساهم في إتخاذه للقرارات السليمة.	4,4667	0,50452	1,46667	19,501	0,000	موافق بشدة	الثانية
7	على المراجع إحترام سرية المعلومات	4,8444	0,36653	1,84444	33,757	0,000	موافق بشدة	الأولى

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

							الخاصة بالزبون الذي يراجع حساباته، والتي يكون قد حصل عليها أثناء قيامه بتقديم خدماته المهنية.
8	4,1333	1,03573	1,13333	7,340	0,000	موافق	الرابعة
							على المراجع الخارجي أن يمتنع عن قبول الهدايا والضيافة، حتى لا تؤثر سلباً على موقفه المهني تجاه زبونه.
9	3,4889	0,72683	0,48889	4,512	0,000	موافق	العاشر
							إن مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية، والتي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلال.
10	4,0889	0,79264	1,08889	9,215	0,000	موافق	الخامسة
							عمل مراجع الحسابات مراعاة حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقات بالشركة.
إجمالي عبارات المحور الثالث							
	4,0667	0,61865	1,06667	11,566	0,000	موافق	
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد :

احتلت الفقرة رقم : 9 المرتبة العاشر بمتوسط حسابي بلغ : 3,4889 وبالانحراف معياري بلغ

0,72683، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 4,512 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني

الفقرة 9 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد ويزيد عن

(الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,48889، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة

موافق في إجاباتهم على العبارة رقم 9 أي : إن مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة

الملاجئ الضريبية، والتي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلال.

احتلت الفقرة رقم : 6 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ : 4,4667 وبالانحراف معياري بلغ

0,50452، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 19,501 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني

الفقرة 6 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهرياً عن مجال الحياد ويزيد عن

(الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,46667، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة

موافق بشدة في إجاباتهم على العبارة رقم 6 أي : إطلاع المراجع على الحالات التطبيقية، تطور

قدراته وخبرته العملية وتسهم في إتخاذ القرارات السليمة.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

- احتلت الفقرة رقم : 2 المرتبة الثالثة** بمتوسط حسابي بلغ : 4,3333 وبالاتحاف معياري بلغ 0,70711، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 12,649 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 2 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,33333، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 2 أي : إطلاع المراجع الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد سلوك المهني من اجل العمل بها، تساهم في تعزيز إستقلاله وحياده.
- احتلت الفقرة رقم : 8 المرتبة الرابعة** بمتوسط حسابي بلغ : 4,1333 وبالاتحاف معياري بلغ 1,03573، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 7,34 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 8 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,13333، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 8 أي : على المراجع الخارجي أن يتمتع عن قبول الهدايا والضيافة، حتى لا تؤثر سلبا على موقفه المهني تجاه زبونه.
- احتلت الفقرة رقم : 10 المرتبة الخامسة** بمتوسط حسابي بلغ : 4,0889 وبالاتحاف معياري بلغ 0,79264، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,215 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 10 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,08889، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 10 أي : عمل مراجع الحسابات مراعاة حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقات بالشركة.
- احتلت الفقرة رقم : 4 المرتبة السادسة** بمتوسط حسابي بلغ : 4,0444 وبالاتحاف معياري بلغ 0,85162، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 8,227 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 4 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,04444، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 4 أي : تكمل مهام مراجع الحسابات في وضع تقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات السنوية وتكون مقرونة بمقترحات وتوصيات.
- حتلت الفقرة رقم : 3 المرتبة السابعة** بمتوسط حسابي بلغ : 3,9556 وبالاتحاف معياري بلغ 0,6727، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,529 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 3 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن

الفصل الثاني: استقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

(الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,95556، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 3 أي : تكمل خطورة مهنة المراجعة الخارجية في النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا.

احتلت الفقرة رقم : 5 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ : 3,7778 وبالانحراف معياري بلغ 0,87617، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 5,955 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 5 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,77778، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 5 أي : يتم إكتساب التأهيل العلمي للمدقق الحسابات من خلال البرامج الدراسية، وحله لمختلف المسائل والمشاكل التي تواجهه أثناء عملية المراجعة.

احتلت الفقرة رقم : 1 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,5333 وبالانحراف معياري بلغ 0,94388، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 3,79 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 1 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,53333، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجاباتهم على العبارة رقم 1 أي : وجود منظمات مهنية كالتقابات والجمعيات، ساهم في المحافظة على المستوى المهني، ورفع المستوى العلمي وزيادة إصدار الأبحاث العلمية والتوصيات المهنية في مجال المراجعة والفحص الفني للقوائم المالية.

احتلت الفقرة رقم : 7 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ : 4,8444 وبالانحراف معياري بلغ 0,36653، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 33,757 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 7 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,84444، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 7 أي : على المراجع إحترام سرية المعلومات الخاصة بالزبون الذي يراجع حسابه، والتي يكون قد حصل عليها أثناء قيامه بتقديم خدماته المهنية.

وبصفة عامة نجد أن :

متوسط الحسابي لأجمالي عبارات **المحور الثالث** : بلغ 4,0667 وهو ضمن مجال (من 3.40 إلى 4.19) وإن قيمة الاختبار T (11,566) دالة إحصائيا ، أي أن اتجاهات افراد العينة

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

إيجابية وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون **وبدرجة مرتفعة** على أن المراجع الذي يطلع على الحالات التطبيقية وعلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من شأنه أن يطور قدراته وخبرته العملية و تساهم في تعزيز إستقلاله وحياده وفي وضع تقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات السنوية وتكون مقرونة بمقترحات وتوصيات كما ان إكتساب التأهيل العلمي للمدقق الحسابات من خلال البرامج الدراسية يساهم في حله لمختلف المسائل والمشاكل التي تواجهه أثناء عملية المراجعة.

ومن خلال هذا يتبين لنا أن من مهام مدقق الحسابات الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة ، و كذلك الإبلاغ بكل النقائص التي يكتشفها و إعداد التقارير تتضمن الشهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن إنتظام و صحة الوثائق السنوية و لا يتم ذلك إلى عن طريق إكتسابه لمؤهلات تسمح له بأداء هذه المهنة بدون عناء و تعب ، و يجب أن تكون مسؤوليته ممتدة إلى كل وظائف المؤسسة وما تحتاجه إلى تغييرات تساعد في تطوير عمله بإستمرار ولا يتحقق ذلك إلى إذا كان متمتعا بالحقوق التي تمكنه من ذلك و التعاون السائد بين جميع الأطراف و الجهات المختصة في كل مجال .

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية بدرجة موافق

04- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات **المحور الرابع**

جدول رقم (2-16): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات **المحور الرابع**

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة	الترتيب أهمية العبارة
1	تتعلق معايير اختيار مراجع الحسابات على عاملين أساسيين، وهما: عامل أتعاب، وعلاقة المراجع بالعميل (السمعة والكفاءة).	2,3778	,96032	-0,62222	-4,346	0,000	غير موافق	الثالثة عشر
2	خلال القيام بمهام المراجعة، يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.	4,4000	1,09545	1,40000	8,573	0,000	موافق بشدة	الثانية
3	المطلوب من المراجع الخارجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية، وأن يتخلص من تضارب المصالح.	4,7778	0,42044	1,77778	28,365	0,000	موافق بشدة	الاولى
4	على المراجع أن يلتزم بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.	4,2667	0,57997	1,26667	14,651	0,000	موافق بشدة	الثالثة
5	على المراجع أن يكون مستقلا ذهنيا وفي المظهر، حتى يتم الاعتراف باستقلاله من قبل الجمهور .	3,1778	0,96032	0,17778	1,242	0,221	الحياد	التاسعة
6	يكمل هدف تقديم التقارير من طرف المراجع الحسابات، من أجل اعتماد عليه أطراف أخرى،	3,0444	0,90342	0,04444	0,330	0,743	الحياد	الحادية

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

عشر							يمكن أن تتعارض مع مصلحة العميل من أجل زيادة الثقة .
الخامسة	موافق بشدة	0,000	9,560	1,20000	0,84208	4,2000	7 عدم توفر الإستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي في تقريره من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة
العاشر	الحياد	0,173	1,386	0,17778	0,86047	3,1778	8 حجم المنشأة، حجم مكتب المراجعة وشهرته، خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.
الثانية عشر	الحياد	0,148	-1,474	-2,6667	1,21356	2,7333	9 تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة بواجذاب الزبائن منافسة مهنية شريفة.
الرابعة عشر	غير موافق	0,000	-7,708	-1,22222	1,06363	1,7778	10 يجوز للمراجع الخارجي أن يكون عضو في مجلس إدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، وهل يقبل الجمهور هذا الإستقلال .
الثامنة	موافق	0,023	2,364	0,37778	1,07215	3,3778	11 قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية الاستشارية لزبونه الذي يراجع حساباته، يؤثر على حياده وإستقلاله .
الخامسة عشر	غير موافق	0,000	-8,740	-1,40000	1,07450	1,6000	12 يحق للمراجع الخارجي أن يساهم في إتخاذ القرارات بالمنشأة التي يراجع حساباتها، كأن يكون عضو في مجلس إدارتها .
السابعة	موافق	0,000	5,546	0,84444	1,02149	3,8444	13 طول فترة المراجع الخارجي بالشركة التي يراجع حساباتها تفقده جزءا كبيرا من إستقلاله وحياده .
السادسة	موافق	0,000	9,402	1,15556	0,82450	4,1556	14 وجود علاقة مالية للمراجع وأفراد أسرته (الإقراض والإقتراض وضمان القروض)، مع إدارة المنشأة تؤثر على إستقلاله إيجابا .
الرابعة	موافق بشدة	0,000	9,648	1,22222	0,84984	4,2222	15 قبول المراجع و أفراد أسرته السلع والخدمات من زبون المراجعة يؤثر سلبا على إستقلاله.
	موافق	0,000	4,109	0,42074	0,68694	3,4207	إجمالي عبارات المحور الرابع
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد :

احتلت الفقرة رقم : 3 المرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ : 4,7778 وبالاتحاف معياري بلغ 0,42044، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 28,365 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 3 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,77778، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون ودرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 3 أي : المطلوب من المراجع الخارجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية، وأن يتخلص من تضارب المصالح.

احتلت الفقرة رقم : 2 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ : 4,4 وبالاتحاف معياري بلغ 1,09545، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 8,573 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 2 ذات

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,4، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 2 أي : خلال القيام بمهام المراجعة، يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

احتلت الفقرة رقم : 4 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ : 4,2667 وبالاتحراف معياري بلغ 0,57997، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 14,651 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 4 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,26667، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 4 أي : على المراجع أن يلتزم بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.

احتلت الفقرة رقم : 15 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ : 4,2222 وبالاتحراف معياري بلغ 0,84984، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,648 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 15 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,22222، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 15 أي : قبول المراجع و أفراد أسرته السلع والخدمات من زبون المراجعة يؤثر سلبا على إستقلاله.

احتلت الفقرة رقم : 7 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ : 4,2 وبالاتحراف معياري بلغ 0,84208 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,56 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 7 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,2، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق بشدة** في إجاباتهم على العبارة رقم 7 أي : عدم توفر الإستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المراجع الخارجي في تقريره

احتلت الفقرة رقم : 14 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ : 4,1556 وبالاتحراف معياري بلغ 0,8245، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 9,402 وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 14 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,15556، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

موافق في إجابتهم على العبارة رقم 14 أي : وجود علاقة مالية للمراجع وأفراد أسرته (الإقراض والإقتراض وضمان القروض)، مع إدارة المنشأة تؤثر على إستقلاله إيجابا .

احتلت الفقرة رقم : 13 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,8444 وبالانحراف معياري بلغ 1,02149، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 5,546 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 13 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,84444، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجابتهم على العبارة رقم 13 أي : طول فترة المراجع الخارجي بالشركة التي يراجع حساباتها تفقده جزءا كبيرا من إستقلاله وحياده .

احتلت الفقرة رقم : 11 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ : 3,3778 وبالانحراف معياري بلغ 1,07215، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 2,364 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 11 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,37778، أي أن اتجاهات افراد العينة ايجابية ويوافقون وبدرجة **موافق** في إجابتهم على العبارة رقم 11 أي : قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية الاستشارية لزيونه الذي يراجع حسابه، يؤثر على حياده وإستقلاله

احتلت الفقرة رقم : 5 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ : 3,1778 وبالانحراف معياري بلغ 0,96032، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 1,242 وهي **أقل** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 5 غير دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي لا يختلف جوهريا عن مجال الحياد أي أن اتجاهات افراد العينة **حيادية** في إجابتهم على العبارة : على المراجع أن يكون مستقلا ذهنيا وفي المظهر، حتى يتم الاعتراف باستقلاله من قبل الجمهور .

احتلت الفقرة رقم : 8 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ : 3,1778 وبالانحراف معياري بلغ 0,86047، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 1,386 وهي **أقل** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 8 غير دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي لا يختلف جوهريا عن مجال الحياد أي أن اتجاهات افراد العينة **حيادية** في إجابتهم على العبارة : من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة حجم المنشأة، حجم مكتب المراجعة وشهرته، خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.

احتلت الفقرة رقم : 6 المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي بلغ : 3,0444 وبالانحراف معياري بلغ 0,90342، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 0,33 وهي **أقل** من القيمة T الجدولية ، مما يعني

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

الفقرة 6 غير دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي لا يختلف جوهريا عن مجال الحياد أي أن اتجاهات أفراد العينة **حيادية** في إجاباتهم على العبارة : يكمل هدف تقديم التقارير من طرف المراجع الحسابات، من أجل إعتماد عليه أطراف أخرى، يمكن أن تتعارض مع مصلحة العميل من أجل زيادة الثقة .

احتلت الفقرة رقم : 9 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي بلغ : 2,7333 وبالانحراف معياري بلغ 1,21356، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -1,474- وهي **اقل** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 9 غير دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي لا يختلف جوهريا عن مجال الحياد ، أي أن اتجاهات أفراد العينة **حيادية** في إجاباتهم على العبارة : تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة بإجتذاب الزبائن منافسة مهنية شريفة.

احتلت الفقرة رقم : 1 المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي بلغ : 2,3778 وبالانحراف معياري بلغ 0,96032، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -4,346- وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 1 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ -0,62222، أي أن اتجاهات افراد العينة **سلبية** أي لا يوافقون (**غير موافق**) في إجاباتهم على العبارة رقم 1 أي : **لا** تتعلق معايير إختيار مراجع الحسابات على عاملين أساسيين، وهما: عامل أتعاب، وعلاقة المراجع بالعميل (السمعة والكفاءة).

احتلت الفقرة رقم : 10 المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي بلغ : 1,7778 وبالانحراف معياري بلغ 1,06363، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -7,708- وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 10 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ -1,22222، أي أن اتجاهات أفراد العينة سلبية أي لا يوافقون (**غير موافق**) في إجاباتهم على العبارة رقم 10 أي : **لا** يجوز للمراجع الخارجي أن يكون عضو في مجلس إدارة المؤسسة التي يراجع حساباتها، وهل يقبل الجمهور هذا الإستقلال .

احتلت الفقرة رقم : 12 المرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي بلغ : 1,6 وبالانحراف معياري بلغ 1,0745، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -8,74- وهي **اكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني الفقرة 12 ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ -1,4، أي أن اتجاهات أفراد العينة سلبية أي لا يوافقون (**غير موافق**) في إجاباتهم على العبارة رقم 12 أي : **لا** يحق للمراجع الخارجي أن يساهم في إتخاذ القرارات بالمنشأة التي يراجع حساباتها، كأن يكون عضو في مجلس إدارتها .

وبصفة عامة نجد آن :

متوسط الحسابي لأجمالي عبارات **المحور الرابع**: بلغ **3,4207** وهو ضمن مجال (من 3.40 إلى 4.19) وان قيمة الاختبار $T (4,109)$ دالة إحصائية ، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون **وبدرجة مرتفعة** على أن المراجع الخارجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية، وأن يتخلص من تضارب المصالح ، و يتجنب المراجع من خلالها القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة ، والناتج عن العلاقة بين توفر الإستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي، وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها والتي تتأثر بأتعاب التي تمنح له.

كما يمكن القول أن معايير إختيار مدقق الحسابات تختلف باختلاف نوع الدراسة التي أجريت و البلد الذي أجريت فيه الدراسة ، زيادة على ذلك فإنه يتم تحديد الخصائص والصفات التي يجب أن تتوفر فيه ، كما أن الإستقلال يضيف المصادقية على تقرير المراجعة الذي يعتمد عليه كافة المستخدمين و يحدث الإستقلال عندما يتمكن المراجع من الحفاظ على الإتجاه الغير متحيز في كافة مراحل المراجعة .

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية بدرجة موافق

المطلب الثالث : نتائج إختبار فرضيات الدراسة

أولا : اختبار الفرضية الاولى

التزام المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة و آلياتها المتعمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة و إعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع.

أي :

الفرضية الصفرية H_0 : لا يلتزم المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة و آلياتها المتعمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة و إعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع.

الفرضية البديلة H_1 : يلتزم المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة و آلياتها المتعمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة و إعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع.

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

✓ والقاعدة الرفض والقبول هي إذا كانت قيمة 'T' المحسوبة أكبر من قيمة 'T'
المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (44) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1
جدول رقم (2-17): يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة اختبار		(Sig)	t المحسوبة	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
H ₁	H ₀						
قبول	رفض	0,000	9,566	1,01111	0,7090	4,0111	نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الأول
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-17) أن :

بلغت القيمة T المحسوبة : 9,566 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني نتائج الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الأول هي دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 1,01111، أي أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية ويوافقون وبمستوى **عالي** على أن متطلبات ممارسة مهنة المراجعة، والآليات المعتمدة من المراجع لأداء هذه الوظيفة هي على أكمل وجه.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفريّة H_0 ، وقبول الفرضية البديلة H_1 ، أي : يلتزم المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة و آلياتها المتعمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة و إعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع.

ثانيا : اختبار الفرضية الثانية

تتطلب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة ، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة .

أي :

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

الفرضية الصفرية H_0 : لا تتطلب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة ، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة .

الفرضية البديلة H_1 : تتطلب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة ، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة

✓ والقاعدة الرفض والقبول هي إذا كانت قيمة 'T' المحسوبة أكبر من قيمة 'T'

المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (44) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1

جدول رقم (2-18): يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة اختبار		(Sig)	t المحسوبة	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
الفرضية 02							
H_1	H_0						
قبول	رفض	0,000	6,899	0,82778	0,80494	3,8278	نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الثاني
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-18) أن :

بلغت القيمة T المحسوبة : 6,899 وهي أكبر من القيمة T الجدولية ، مما يعني نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الثاني هي دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,82778، أي أن اتجاهات العينة الدراسة ايجابية ويوافقون وبمستوى عالي على أنه تتبع المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 ، وقبول الفرضية البديلة H_1 ، أي : تتطلب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة ، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة.

ثالثا : اختبار الفرضية الثالثة

على المراجع أن يتصف بجملة من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه والمسؤولية تجاه الزبائن ، وكسب ثقة الجمهور وبين رضا المجتمع و احترامه لمهنة المراجعة. أي :

الفرضية الصفرية H_0 : لا يتصف المراجع بالصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه والمسؤولية تجاه الزبائن ، وكسب ثقة الجمهور وبين رضا المجتمع و احترامه لمهنة المراجعة.

الفرضية البديلة H_1 : يتصف المراجع بجملة من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه والمسؤولية تجاه الزبائن ، وكسب ثقة الجمهور وبين رضا المجتمع و احترامه لمهنة المراجعة.

✓ والقاعدة الرفض والقبول هي إذا كانت قيمة 'T' المحسوبة اكبر من قيمة 'T'

المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (44) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1

جدول رقم (2-19): يوضح نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة اختبار		(Sig)	t المحسوبة	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
الفرضية 03							
H_1	H_0						
قبول	رفض	0,000	11,566	1,06667	0,61865	4,0667	نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الثالث
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-19) أن :

بلغت القيمة T المحسوبة : 11,566 وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الثالث هي دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي = 3) بفارق بلغ 1,06667، أي أن اتجاهات العينة الدراسة ايجابية ووافقون وبمستوى عالي على أنه يجب على المراجع أن يتصف بجملة

الفصل الثاني: إستقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليه في الجزائر

من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه، والمسؤولية إتجاه الزبائن وكسب ثقة الجمهور، وبين إرضاء المجتمع وإحترامه لمهنة المراجعة.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 ، وقبول الفرضية البديلة H_1 ، أي :

يتصف المراجع بجملة من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور وبين رضا المجتمع و احترامه لمهنة المراجعة.

رابعا : اختبار الفرضية الرابعة

وجود علاقة بين توفر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها، التي تتأثر بالأتعاب التي تمنح له.

أي :

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة بين توفر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها، التي تتأثر بي الأتعاب التي تمنح له.

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة بين توفر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها، التي تتأثر بي الأتعاب التي تمنح له.

✓ والقاعدة الرفض والقبول هي إذا كانت قيمة 'T' المحسوبة اكبر من قيمة 'T'

المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (44) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1

جدول رقم (2-20): يوضح نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة اختبار		(Sig)	t المحسوبة	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
H_1	H_0						
قبول	رفض	0,000	4,109	0,42074	0,68694	3,4207	نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الرابع
قيمة ت المجدولة : 2.0168 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 44 . درجة الحرية = 45 - 1 = 44							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-20) أن :

بلغت القيمة T المحسوبة : **4,109** وهي **أكبر** من القيمة T الجدولية ، مما يعني نتائج دلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الرابع هي دالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن (الوسط الفرضي=3) بفارق بلغ 0,42074، أي أن اتجاهات العينة الدراسة ايجابية ويوافقون وبمستوى عالي على أنه وجود علاقة بين توفر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي، وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها والتي تتأثر بأتعاب التي تمنح له.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 ، وقبول الفرضية البديلة H_1 ، أي : **توجد** علاقة بين توفر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها ،التي تتأثر بالأتعاب التي تمنح له.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي تمثلت في إستمارة تم توزيعها على عدد من محافظي الحسابات ولقد تم التوصل من خلالها أن لمهنة المراجعة مكانة لائقة وأصبح لها إهتمام من أغلبية محافظ الحسابات نظرا للتغيرات التي تشهدها المؤسسات في أغلبية مجالاتها، وضرورة توفر عامل الإستقلالية في ممارسة المهنة وإتباع السياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون والإطلاع على الحالات التطبيقية ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتعتبر هذه المؤشرات إيجابية وتدل على أن المهنة تتطور إلى أنه يوجد بعض النقائص فمثلا عدم توفر مراكز تدريبية وأن معظم المؤسسات تنتظر إلى أن جلب المراجع يعتبر تكاليف إضافية بالنسبة لها، زيادة على ذلك أن بعض إدارات المؤسسات تفضل جلب المراجع بما يخدم مصالحهم الشخصية وعدم تبيين النقائص والاختلاسات للأصحاب المؤسسات.

خاتمة

تحقيقاً لأهداف البحث والمتمثلة في معرفة أهم العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في الجزائر، وبهدف إثراء الموضوع وتقديم دراسة شاملة تم التطرق إلى أهم الجوانب التي تخدم الموضوع والتي تتمثل في تناول جانب من المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية وتناول فيها أهم النقاط التي تتعلق بمراجع الحسابات ونقاط الاتفاق بين المراجع الداخلي والخارجي وعناء تعدد العمل للإسهام في السيطرة على أهم الأنشطة وتحسينها، واطمئنان المراجع الخارجي إلى فاعلية المراجعة الداخلية في أداء مهمته وتقليص الوقت و تغطية أشمل لأعمال المراجعة وتقليل بقدر الإمكان إزدواجية العمل والتزويد بمختلف المعلومات الخاصة بالمؤسسة وتبيين أهم نقاط القوة والضعف في المؤسسة، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالإستقلال والحياد في الرأي، وفحص قيم وثائق الشركة، ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة.

نتائج البحث:

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

- مهنة المراجعة مهنة عريقة نظرا لما تلقته من إهتمام متزايد في العديد من الأنشطة من خلال المكانة اللائقة في المجتمع ، ودورها في دفع عجلة التنمية الإقتصادية.
- وظيفة المراجعة تعتمد بشكل الكبير على خبرة ومهارة ممارستها مما يسمح بتحقيق أهدافها ، وتقيد بآداب وسلوك المهنة التي يجب أن تتوفر في المراجع.
- وجود المعايير المتعارف عليها في المراجعة من شأنه أن يساهم في إضفاء المصداقية وإعطاء الصورة الحقيقية للأعمال المؤسسة و المركز المالي لها.
- تعتمد أدلة الإثبات على الإستنتاجات السليمة و الواقعية وعلى كفاءة وخبرة المدقق الواجب توفرها فيه.
- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يُمكن من تقليل حدوث الأخطاء وإعطاء الشفافية و الصدق عن السياسات الموضوعية .

- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة مستقلة عن المؤسسة تمارس عن طريق طرف خارجي يكون مستقل عن المؤسسة ، هدفه الرئيسي إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- يجب على مراجع الحسابات أن تتوفر فيه مؤهلات وصفات تمكنه من أداء عملية التدقيق و متشبع بالروح العملية ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله.
- لمحافظ الحسابات مسؤوليات يجب التقيد بها وعلى سبيل المثال إختباره لمدى دقة القوائم المالية الختامية وصحة السجلات ، كما له حقوق وعليه إلتزامات حتى يتمكن من تنفيذ مهمته بشكل فعال.
- من أهم المصاعب التي تواجه المراجعين النقص في التدريب المهني الكافي بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضاً.
- للإختيار مدقق الحسابات يجب أن تتوفر فيه معايير تكون محددة ومرتبطة حسب نوع المؤسسة ومديري الشركات.
- يتطلب على المراجعين أن يكونون مستقلين في الحقيقة والمظهر من خلال الحفاظ على الإتجاه الغير متحيز عند أداء المراجعة في كافة مراحلها.
- قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزيونه قد يهدد إستقلاله وحياده ، وذلك تفاديا لقيام علاقة شخصية وطيدة مع الإدارة أثناء تقديم الخدمات الإستشارية والإدارية .
- تلتزم المنظمات المهنية بتحديد أتعاب المراجعة عن طريق لجنة المراجعة الخارجية مع مراعات الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانوناً.
- عدم إلتزام بعض المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية و قواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال المراجعة.

إختبار الفرضيات:

على ضوء النتائج السابقة، فإنه يمكننا إختبار الفرضيات التي إنطلقنا منها في بداية بحثنا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى التي تعتبر بأن إلتزام المراجع بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وألياتها المعتمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة وإعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع، فقد تم إثباتها بإعتماد على الأسئلة الممتدة من (1) ولغاية (8)، حيث بينت الدراسة أن أغلبية آراء محافظي الحسابات تدور حول أنه يجب أن يكون المراجع متمكن من أداء هذه الوظيفة من كل جوانبها ملتزم بالقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما تزداد ثقته أثناء ممارسة هذه الوظيفة وإعطائها الصورة اللائقة بها.

بالنسبة للفرضية الثانية التي تعتبر بأن تتطلب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة، تم إختبار هذه الفرضية من خلال جملة الأسئلة الممتدة من (1) إلى (8) والتي أسفرت على أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم الأعمدة التي تتم من خلالها المراجعة الخارجية زيادة عن تمتع المراجع الخارجي بالمهارات التي تسمح له بتقادي العراقيل والمشاكل التي تواجهه أثناء أدائه لواجبه المهني.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة التي تنص على أن المراجع يتصف بجملة من الصفات و الخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه، والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور وبين رضا المجتمع وإحترامه لمهنة التدقيق، تم إختبار هذه الفرضية من خلال جملة الأسئلة الممتدة من (1) إلى (10) والتي توصلنا من خلالها أنه على المراجع أن يكون ملماً بكل جوانب المهنة وما يطرئ عليها من تغيرات جديدة، حتى يكون موقفه سليماً إتجاه أي قرار يتخذه في المستقبل، و متفهماً حول كل ما يدور به من مستجدات المهنة.

بالنسبة للفرضية الرابعة التي ترى بأن وجود علاقة بين توفر الإستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي و جودة الخدمات التي يقدمها، و التي تتأثر بأتعاب التي تمنح له، تم إثبات هذه الفرضية من خلال جملة الأسئلة الممتدة من (1) إلى (15) فقد تم التوصل إلى عدم وجود معايير يتقيد بها مراجعين الحسابات لأداء هذه المهنة مما لا يسمح بتطويرها ويعزز الكفاءة المهنية و

إستقلال المراجع الخارجي وحياده لأنهما الدعامتان الأساسيتين في عملية المراجعة، أما بالنسبة للأتعاب التي يتقاضها المراجع الخارجي فهي إحدى المؤشرات الهامة ويحدد القانون الحد الأدنى لها، أما المنافسة في سوق المراجعة تكاد تكون معدومة بسبب عدم وجود منظمات مهنية تسمح بخلق التوافق بين العرض والطلب وبالتالي يصبح للمهنة أداب وسلوك تحكمها، أما بالنسبة في تقديم الخدمات الإدارية و الإستشارية التي يقدمها المراجع فقد اختلف الكتاب في أقوالهم فمنهم من يقول إنها تؤثر على إستقلاله ومنهم من يقول إنها لا تؤثر على إستقلاله نظرًا للمبررات والدراسات التي أنجزت في هذا المجال، وبالنسبة لطول فترة المراجع الخارجي في المنظمة فهي تؤثر على إستقلاله و حياده وجودة الخدمات التي يقدمها. مما يمكننا القول أن تنظيم المهنة في الجزائر لا يتوفر على الخصائص المطلوبة الذي يسمح بالقضاء على أوجه القصور وتطوير هذه المهنة في المستقبل وإعطائها المكانة اللائقة بها.

توصيات البحث :

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها فإننا يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية على النحو التالي :

- ضرورة إصدار القوانين التي تتضمن وتحكم المهنة، لتببين حقوق المراجعين ومسؤولياتهم وواجباتهم إتجاه المهنة .
- تجسيد مبدأ التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من أجل إكتشاف الأخطاء وجوانب القصور في المؤسسة ومعالجتها وزيادة مهارات وخبرة المراجع الداخلي في هذا المجال.
- توعية المؤسسات بأهمية المراجعة الخارجية والجوانب التي تمسها من خلال آراء الخبراء المختصين في هذا المجال والنتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة جراء التوصيات والمقترحات التي توصل إليها المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- ضرورة إنشاء معهد تدريبي متخصص ينظم دورات تدريبية لرفع الكفاءة و تطوير قدراتهم في معالجة أهم المصاعب التي تواجههم أثناء أدائهم لمهامهم مع وضع الخطوات المثل المتبعة وسبيل الأنجح في التعامل معها وطرق المختصرة لوضع تقرير مفهوم و واضح للمتعاملين بهذا التقرير.

- فتح موقع إلكتروني للتواصل بين محافظي الحسابات والمحاسبين، يطرح فيه أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجههم أثناء أدائهم للمهنة ووضع نماذج مماثلة لها مع الإقتراحات والتوصيات لسبل معالجتها.
- سعي وراء إنشاء هيئة رسمية تنظم المهنة وتبين الضوابط اللازمة، وأداب السلوك المهنة مع وضع المعايير اللازمة التي يجب أن تتوفر فيها.
- فتح موقع إلكتروني يبين فيه السيرة الذاتية وأماكن تواجد محافظي الحسابات والمحاسبين حسب كل ولاية .
- وضع قوانين تخدم المراجعين وزبائنهم في نفس الوقت، وتحمل شروط ممارسة المهنة وتكون ردعية و صارمة في حالة وجود أخطاء متعمدة من قبل الطرفين .
- وضع منظمات مهنية تكون داعمة للإستقلال المراجع، وبمثابة المرشد والمحفز للأداء هذه الوظيفة بجودة عالية من أجل دفع عجلة التطور والرقي في جميع مجالاتها.
- تنظيم ملتقيات تناقش أهمية إستقلال وحياد المراجع وتطرح أفكار جديدة تخدم وتتضم المهنة وتشجيع الجامعات في زيادة إصدار الأبحاث في هذا المجال.
- ضرورة العمل بمقترحات و توصيات المراجع الخارجي دون إهمالها وعدم العمل بها.

أفاق البحث :

بالنسبة لأفاق البحث، فإن هذه الدراسة تعتبر بمثابة جزء من المراجعة نظراً لإحتوائها على الكم الهائل من المعلومات التي إذ إستقللتها المؤسسة تكون من أهم أسباب نجاحها و ريادتها للسوق، الأمر الذي يستوجب دراسة الموضوع من كل جوانبه من حيث إعداد التقارير ودور لجنة المراجعة وتناول فجوة التوقعات بشكل معمق.

ونأمل في الأخير، أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع بقدر الإمكان وساهمنا بالشئ القليل في تدعيم البحث العلمي وفقاً لقواعد منهجية والله الموفق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : المصادر و المراجع باللغة العربية

أ- الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر، الأردن- عمان، 2005.
2. إدريس عبد السلام استيوي، المراجع معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي- ليبيا، 1990.
3. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
4. جورج دنيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001.
5. حمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية- مصر، 1996.
6. حمد سمير الصبان، نظريات المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2002- 2003.
7. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2012.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
9. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2006.
10. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، ط1، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2015.
11. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.
12. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص 151.
13. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
14. زين يونس عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر، الوادي- الجزائر، 2010- 2011.

15. صديق مسعود أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، 2010.
16. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
17. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية، المكتبة الوطنية، ط1، عمان، 2010.
18. محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية- مصر.
19. محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2007.
20. محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، دار الفتح، الإسكندرية- مصر، 2008.
21. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
22. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت- لبنان، 1990.
23. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن- عمان، 2006.
24. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان- الأردن، 2000.

ب- الرسائل الجامعية :

25. شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 2013، 1.
26. عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009.
27. نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

ج- القوانين والدوريات :

28. الجريدة الرسمية، العدد 20، عن القانون رقم 08/91، المادة 05، 2012.
29. الجريدة الرسمية، العدد 20، عن القانون رقم 08/91، المواد 09-10-11-59، 2012.
30. الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96، المادة 26، 2015.
31. الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96، المادة 27، 2015.
32. الجريدة الرسمية، العدد 24، القانون رقم 136/96، المادة 14-17، 2015.
33. كمال فتحي عبد اللطيف، مصطلحات تهم مراجع الحسابات، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 10، تشرين الأول، 2002.
34. يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم، تنمية الرافدين، غزة- فلسطين، 2004.
35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 41.

د- المراجع باللغة الأجنبية :

36. Porter. B, Princiles of external audeting, John Wiley and Sons, 1997 .
37. Etieene. B, loudutunterne pourquoi et comment, les éditions, d'organisation, France 1989.

الملاحق

ملحق رقم (2-1) إستمارة الإستماتان



وزارة التعللما العالى والبحث العلمى

جامعة المسيلة - محمد بوضفاف -

كلية العلوم الاقصادية وعلوم التسللر

قسم: التسللر

تخصص: مراقبة التسللر

أخى المحترم / أختى المحترمة:

السلام علىكم ورحمة الله وبركاته، أما بعد:

أتوجه إلكم بالشكر والاحترام، راجيا تعاونكم لإستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الإستماتان المرفق حول موضوع:

" العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجى فى الجزائر "

علما بأن جميع المعلومات التى سنزود بها، ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمى فقط.

وتفضلوا بقبول فائض الإحترام والتقدير.

وشكرا.

الباحث :

بومهدى عبد الباسط

*أرجو منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة *

أولا : معلومات عامة

1- الإسم واللقب (إختياري):

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 سنة إلى 39 سنة ☐

من 40 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

4- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 9 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5- المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐

ليسانس ☐ شهادة مهنية ☐

ثانيا: معلومات حول متغيرات الدراسة:

متطلبات ممارسة مهنة المراجعة، والآليات المعتمدة من المراجع لأداء هذه الوظيفة على أكمل وجه.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
1	يقوم المراجع الخارجي بفحص البيانات فحصا إنتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الإعتماد عليها.					
2	من العوامل المؤدية إلى طلب التدقيق والتي سببها انفصال الملكية عن الإدارة، وتعقد العمليات المحاسبية والحاجة إلى دقة المعلومات الموثوق فيها بهذه المؤسسات.					
3	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل، بإتباع سياسات والتعليمات والإجراءات الواردة في القانون.					
4	من مهام المراجع الخارجي، الاهتمام بالأنشطة التشغيلية للحكم على مدى كفاءتها وانتظامها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقا.					
5	وجود نظام سليم لرقابة الداخلية، دليلا على سلامة ومصادقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية .					
6	تجميع أدلة إثبات، يعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق الواجب توفرها فيه من خلال الكفاءة العلمية والعملية.					
7	يجب على المراجع الخارجي القيام بتصميم برنامج لرقابة نوعية على أداء الخدمات المهنية يتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.					
8	من خصوصيات المراجع الخارجي المعرفة الكافية والمتخصصة في المعالجة المحاسبية للبيانات والمهارات المطلوبة، تسمح بتفادي حدوث أخطاء، وتقليل الوقت المستغرق في المعالجة.					

تتبع المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية منهجيات علمية منتظمة، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية المراجعة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
1	الأسلوب الذي تعتمده المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، يقلص للمراجع الخارجي كثير من الوقت والجهد.					
2	تحقيق التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، يسمح بتغطية أشمل لأعمال المراجعة وتفاذي الإزدواجية وتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة.					
3	التخطيط لعملية المراجعة من طرف المراجع الخارجي، وتحديد طبيعة وتوقيت المراجعة يمثل عامل نجاح.					
4	تسهل عملية التقييم من طرف المراجع الخارجي، لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.					
5	الثقة في نظام المراجعة الداخلية يسهل عملية المراجعة الخارجية، ويؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.					
6	تكون الأتعاب الممنوحة لمراجع الحسابات، حسب الوقت والجهد المبذول، وجودة الخدمات والمعلومات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانوناً.					
7	يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات والصعوبات المهنية (إن وجدت)، والتي حالت دون استمرار في المراجعة لحسابات نفس الشركة.					
8	يعتبر ضعف نظام الرقابة الداخلية من الصعوبات، والمشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات لأداء مهنة المراجعة.					

يجب على المراجع أن يتصف بجملة من الصفات والخصائص التي تمكنه من ممارسة المهمة الموكلة إليه، والمسؤولية إتجاه الزبائن وكسب ثقة الجمهور، وبين إرضاء المجتمع وإحترامه لمهنة المراجعة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
1	وجود منظمات مهنية كالتقانات والجمعيات، ساهم في المحافظة على المستوى المهني، ورفع المستوى العلمي وزيادة إصدار الأبحاث العلمية والتوصيات المهنية في مجال المراجعة والفحص الفني للقوائم المالية.					
2	إطلاع المراجع الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد سلوك المهني من أجل العمل بها، تساهم في تعزيز إستقلاله وحياده.					
3	تكمّل خطورة مهنة المراجعة الخارجية في النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضاً.					
4	تكمّل مهام مراجع الحسابات في وضع تقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات السنوية وتكون مقرونة بمقترحات وتوصيات.					
5	يتم إكتساب التأهيل العلمي للمدقق الحسابات من خلال البرامج الدراسية، وحله لمختلف المسائل والمشاكل التي تواجهه أثناء عملية المراجعة.					
6	إطلاع المراجع على الحالات التطبيقية، تطور قدراته وخبرته العملية وتسهم في إتخاذ القرارات السليمة.					
7	على المراجع إحترام سرية المعلومات الخاصة بالزبون الذي يراجع حساباته، والتي يكون قد حصل عليها أثناء قيامه بتقديم خدماته المهنية.					
8	على المراجع الخارجي أن يتمتع عن قبول الهدايا والضيافة، حتى لا تؤثر سلباً على موقفه المهني تجاه زبونه.					
9	إن مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية، والتي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلال.					
10	عمل مراجع الحسابات مراعاة حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقات بالشركة.					

وجود علاقة بين توفر الإستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي، وبين الثقة في الرأي وجودة الخدمات التي يقدمها والتي تتأثر بأتعاب التي تمنح له.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
1	تتعلق معايير اختيار مراجع الحسابات على عاملين أساسيين، وهما: عامل أتعاب، وعلاقة المراجع بالعميل (السمعة والكفاءة).					
2	خلال القيام بمهام المراجعة، يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.					
3	المطلوب من المراجع الخارجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية، وأن يتخلص من تضارب المصالح.					
4	على المراجع أن يلتزم بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.					
5	على المراجع أن يكون مستقلا ذهنيا وفي المظهر، حتى يتم الاعتراف باستقلاله من قبل الجمهور .					
6	يكمل هدف تقديم التقارير من طرف المراجع الحسابات، من أجل اعتماد عليه أطراف أخرى، يمكن أن تتعارض مع مصلحة العميل من أجل زيادة الثقة .					
7	عدم توفر الإستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبدية المراجع الخارجي في تقريره .					
8	من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة حجم المؤسسة، حجم مكتب المراجعة وشهرته، خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.					
9	تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة بإجتذاب الزبائن منافسة مهنية شريفة.					
10	يجوز للمراجع الخارجي أن يكون عضو في مجلس إدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، وهل يقبل الجمهور هذا الإستقلال .					
11	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية الاستشارية لزبونه الذي يراجع حساباته، يؤثر على حياده وإستقلاله .					
12	يحق للمراجع الخارجي أن يساهم في إتخاذ القرارات بالمؤسسة التي يراجع حساباتها، كأن يكون عضو في مجلس إدارتها .					

					13	طول فترة المراجع الخارجي بالشركة التي يراجع حساباتها تفقده جزءا كبيرا من إستقلاله وحياده .
					14	وجود علاقة مالية للمراجع وأفراد أسرته (الإقراض والإقتراض وضمان القروض)، مع إدارة المنشأة تؤثر على إستقلاله إيجابا .
					15	قبول المراجع و أفراد أسرته السلع والخدمات من زبون المراجعة يؤثر سلبا على إستقلاله.

ملحق رقم (2-2) مخرجات برنامج spss

Frequency Table

	Frequency		Valid Percent	Cumulative Percent
4,00	13	28,9	28,9	28,9
Valid 5,00	32	A1	71,1	100,0
Total	45	Percent	100,0	

A2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	5	11,1	11,1	11,1
3,00	2	4,4	4,4	15,6
Valid 4,00	31	68,9	68,9	84,4
5,00	7	15,6	15,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	4	8,9	8,9	8,9
Valid 4,00	25	55,6	55,6	64,4
5,00	16	35,6	35,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	12	26,7	26,7	26,7
Valid 4,00	30	66,7	66,7	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	10	22,2	22,2	22,2
Valid 4,00	24	53,3	53,3	75,6
5,00	11	24,4	24,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	2	4,4	4,4	4,4
4,00	31	68,9	68,9	73,3
5,00	12	26,7	26,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	11	24,4	24,4	24,4
4,00	29	64,4	64,4	88,9
5,00	5	11,1	11,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

A8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	4	8,9	8,9	8,9
4,00	27	60,0	60,0	68,9
5,00	14	31,1	31,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	9	20,0	20,0	20,0
3,00	4	8,9	8,9	28,9
4,00	22	48,9	48,9	77,8
5,00	10	22,2	22,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	5	11,1	11,1	11,1
4,00	24	53,3	53,3	64,4
5,00	16	35,6	35,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	6	13,3	13,3	13,3
3,00	2	4,4	4,4	17,8
Valid 4,00	32	71,1	71,1	88,9
5,00	5	11,1	11,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	5	11,1	11,1	11,1
3,00	4	8,9	8,9	20,0
Valid 4,00	27	60,0	60,0	80,0
5,00	9	20,0	20,0	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	11	24,4	24,4	24,4
3,00	3	6,7	6,7	31,1
Valid 4,00	23	51,1	51,1	82,2
5,00	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	4	8,9	8,9	8,9
2,00	4	8,9	8,9	17,8
3,00	1	2,2	2,2	20,0
Valid 4,00	32	71,1	71,1	91,1
5,00	4	8,9	8,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	5	11,1	11,1	11,1
3,00	3	6,7	6,7	17,8
Valid 4,00	34	75,6	75,6	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

B8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	3	6,7	6,7	6,7
3,00	6	13,3	13,3	20,0
Valid 4,00	22	48,9	48,9	68,9
5,00	14	31,1	31,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	11	24,4	24,4	24,4
3,00	2	4,4	4,4	28,9
Valid 4,00	29	64,4	64,4	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	2	4,4	4,4	4,4
Valid 4,00	24	53,3	53,3	57,8
5,00	19	42,2	42,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	3	6,7	6,7	6,7
3,00	2	4,4	4,4	11,1
Valid 4,00	34	75,6	75,6	86,7
5,00	6	13,3	13,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	5	11,1	11,1	11,1
4,00	28	62,2	62,2	73,3
5,00	12	26,7	26,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	7	15,6	15,6	15,6
3,00	2	4,4	4,4	20,0
4,00	30	66,7	66,7	86,7
5,00	6	13,3	13,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 4,00	24	53,3	53,3	53,3
5,00	21	46,7	46,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 4,00	7	15,6	15,6	15,6
5,00	38	84,4	84,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	6	13,3	13,3	13,3
3,00	3	6,7	6,7	20,0
4,00	15	33,3	33,3	53,3
5,00	21	46,7	46,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	3	6,7	6,7	6,7
3,00	20	44,4	44,4	51,1
Valid 4,00	19	42,2	42,2	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

C10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	4	8,9	8,9	8,9
Valid 4,00	29	64,4	64,4	73,3
5,00	12	26,7	26,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	5	11,1	11,1	11,1
2,00	28	62,2	62,2	73,3
Valid 3,00	2	4,4	4,4	77,8
4,00	10	22,2	22,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	2	4,4	4,4	4,4
2,00	3	6,7	6,7	11,1
Valid 4,00	10	22,2	22,2	33,3
5,00	30	66,7	66,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
4,00	10	22,2	22,2	22,2
Valid 5,00	35	77,8	77,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3,00	3	6,7	6,7	6,7
4,00	27	60,0	60,0	66,7
5,00	15	33,3	33,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	17	37,8	37,8	37,8
3,00	3	6,7	6,7	44,4
4,00	25	55,6	55,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	2	4,4	4,4	4,4
2,00	11	24,4	24,4	28,9
3,00	15	33,3	33,3	62,2
4,00	17	37,8	37,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	4	8,9	8,9	8,9
4,00	24	53,3	53,3	62,2
5,00	17	37,8	37,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	10	22,2	22,2	22,2
3,00	20	44,4	44,4	66,7
4,00	12	26,7	26,7	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	10	22,2	22,2	22,2
2,00	8	17,8	17,8	40,0
3,00	13	28,9	28,9	68,9
4,00	12	26,7	26,7	95,6
5,00	2	4,4	4,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	24	53,3	53,3	53,3
2,00	14	31,1	31,1	84,4
4,00	7	15,6	15,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	12	26,7	26,7	26,7
4,00	29	64,4	64,4	91,1
5,00	4	8,9	8,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	29	64,4	64,4	64,4
2,00	11	24,4	24,4	88,9
3,00	2	4,4	4,4	93,3
5,00	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	9	20,0	20,0	20,0
4,00	25	55,6	55,6	75,6
5,00	11	24,4	24,4	100,0

Total	45	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

D14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	4	8,9	8,9	8,9
4,00	26	57,8	57,8	66,7
5,00	15	33,3	33,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

D15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2,00	4	8,9	8,9	8,9
4,00	23	51,1	51,1	60,0
5,00	18	40,0	40,0	100,0
Total	45	100,0	100,0	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A1	45	4,7111	,45837	,06833
A2	45	3,8889	,80403	,11986
A3	45	4,1778	,83364	,12427
A4	45	3,5333	,96766	,14425
A5	45	3,8000	1,05744	,15763
A6	45	4,2222	,51737	,07713
A7	45	3,6222	,98371	,14664
A8	45	4,1333	,81464	,12144
المحور 1	45	4,0111	,70902	,10570

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A1	25,042	44	,000	1,71111	1,5734	
A2	7,416	44	,000	,88889	,6473	
A3	9,477	44	,000	1,17778	,9273	
A4	3,697	44	,001	,53333	,2426	
A5	5,075	44	,000	,80000	,4823	
A6	15,847	44	,000	1,22222	1,0668	
A7	4,243	44	,000	,62222	,3267	

A8	9,333	44	,000	1,13333	,8886
المحور1	9,566	44	,000	1,01111	,7981

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B1	45	3,7333	1,03133	,15374
B2	45	4,1333	,89443	,13333
B3	45	3,8000	,81464	,12144
B4	45	3,8889	,85870	,12801
B5	45	3,6222	1,05073	,15663
B6	45	3,6222	1,07215	,15983
B7	45	3,7778	,73512	,10959
B8	45	4,0444	,85162	,12695
المحور2	45	3,8278	,80494	,11999

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B1	4,770	44	,000	,73333	,4235	1,0432
B2	8,500	44	,000	1,13333	,8646	1,4020
B3	6,588	44	,000	,80000	,5553	1,0447
B4	6,944	44	,000	,88889	,6309	1,1469
B5	3,972	44	,000	,62222	,3065	,9379
B6	3,893	44	,000	,62222	,3001	,9443
B7	7,097	44	,000	,77778	,5569	,9986
B8	8,227	44	,000	1,04444	,7886	1,3003
المحور2	6,899	44	,000	,82778	,5859	1,0696

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C1	45	3,5333	,94388	,14071
C2	45	4,3333	,70711	,10541
C3	45	3,9556	,67270	,10028
C4	45	4,0444	,85162	,12695
C5	45	3,7778	,87617	,13061
C6	45	4,4667	,50452	,07521
C7	45	4,8444	,36653	,05464
C8	45	4,1333	1,03573	,15440
C9	45	3,4889	,72683	,10835
C10	45	4,0889	,79264	,11816
المحور3	45	4,0667	,61865	,09222

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C1	3,790	44	,000	,53333	,2498	,8169
C2	12,649	44	,000	1,33333	1,1209	1,5458
C3	9,529	44	,000	,95556	,7535	1,1577
C4	8,227	44	,000	1,04444	,7886	1,3003
C5	5,955	44	,000	,77778	,5145	1,0410
C6	19,501	44	,000	1,46667	1,3151	1,6182
C7	33,757	44	,000	1,84444	1,7343	1,9546
C8	7,340	44	,000	1,13333	,8222	1,4445
C9	4,512	44	,000	,48889	,2705	,7073
C10	9,215	44	,000	1,08889	,8508	1,3270
3المحور	11,566	44	,000	1,06667	,8808	1,2525

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
D1	45	2,3778	,96032	,14316
D2	45	4,4000	1,09545	,16330
D3	45	4,7778	,42044	,06268
D4	45	4,2667	,57997	,08646
D5	45	3,1778	,96032	,14316
D6	45	3,0444	,90342	,13467
D7	45	4,2000	,84208	,12553
D8	45	3,1778	,86047	,12827
D9	45	2,7333	1,21356	,18091
D10	45	1,7778	1,06363	,15856
D11	45	3,5556	,98985	,14756
D12	45	1,6000	1,07450	,16018
D13	45	3,8444	1,02149	,15227
D14	45	4,1556	,82450	,12291
D15	45	4,2222	,84984	,12669
4المحور	45	3,4207	,68694	,10240

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
D1	-4,346	44	,000	-,62222	-,9107	-,3337
D2	8,573	44	,000	1,40000	1,0709	1,7291
D3	28,365	44	,000	1,77778	1,6515	1,9041
D4	14,651	44	,000	1,26667	1,0924	1,4409
D5	1,242	44	,221	,17778	-,1107	,4663
D6	,330	44	,743	,04444	-,2270	,3159
D7	9,560	44	,000	1,20000	,9470	1,4530
D8	1,386	44	,173	,17778	-,0807	,4363
D9	-1,474	44	,148	-,26667	-,6313	,0979
D10	-7,708	44	,000	-1,22222	-1,5418	-,9027
D11	3,765	44	,000	,55556	,2582	,8529
D12	-8,740	44	,000	-1,40000	-1,7228	-1,0772
D13	5,546	44	,000	,84444	,5376	1,1513
D14	9,402	44	,000	1,15556	,9078	1,4033
D15	9,648	44	,000	1,22222	,9669	1,4775
4المحور	4,109	44	,000	,42074	,2144	,6271

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الملخص

تناولت هذه الدراسة أهم العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع من خلال التطرق إلى أهم الجوانب التي لها علاقة بموضوع الدراسة ، والتي تمثلت في إستعراض كل من المراجعة الداخلية والخارجية بما يخدم جانب الموضوع و التطرق بشكل أكثر تفصيلا إلى أهم الجوانب التي تمسه و المؤثرة عليه في نفس الوقت .

وعلى ضوء هذه الدراسة فقد تم التوصل إلى أهم العوامل المؤثرة عليه وتمثلت في الآتي : المنافسة لإجتذاب الزبائن ، وتقديم الخدمات الإدارية و الإستشارية للزبون ، و طول فترة المراجع الخارجي بالشركة، وحجم مكاتب المراجعة ، وأخيراً حصول المراجع على مزايا ومنافع إقتصادية ومالية .

وأختتم البحث بمجموعة من التوصيات و الإقتراحات التي نرى أن لها أهمية في الحفاظ على إستقلال المراجع ، من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من فقدانه لحياده و إستقلاله الذي يتمتع به وتحقيق الجودة والمكانة اللائقة والمطلوبة لمهنة المراجعة .

الكلمات المفتاحية :

مدقق الحسابات ، محافظ الحسابات ، المراجعة ، الإستقلالية، المراجعة الداخلية ، المراجعة الخارجية ، المراجع الخارجي .