



المركز الجامعي إيليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث (ل.م.د)

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير

مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر

"دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين"

من إعداد المترشح: عبد الباسط ميدون

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/02/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
01	عبد الغني بن حامد	أستاذ	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
02	محمد مكاوي	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
03	علي مسعودي	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
04	محمد العيد صلوح	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
05	الأخضر عياشي	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
06	بوحفص رواني	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024



المركز الجامعي إيليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث (ل.م.د)

في ميدان: العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير

مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر

"دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين"

من إعداد المترشح: عبدالباسط ميدون

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/02/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
01	عبد الغني بن حامد	أستاذ	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
02	محمد مكاوي	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
03	علي مسعودي	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
04	محمد العيد صلوح	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
05	الأخضر عياشي	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقشا
06	بوحفص رواني	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

روح والديّ العزيزين رحمهما الله، اللذين ربّاني على حب العلم والمعرفة، فاللهم ارحمهما رحمة واسعة

وأسكنهما فسيح جناتك، واجعل كل من نقل حرفاً أو اقتبس فكرة من هذا العمل في ميزان حسناتها.

إخوتي الأعزاء، الذين وقفوا معي وشجعوني، وكانوا دائماً بجانبني في السراء والضراء

إلى كل طالب علم يسعى لإضاءة شمعة ولو بحث بسيط، فالعلم نور والجهل ظلام.

وإلى كل من يدفعه الفضول مطلماً على هذا البحث، آملاً أن يجد بين طياته ما يهديه إلى آفاق

جديدة من المعرفة والاكتشاف.

راجياً من الله التوفيق والسداد، وأن ينفعنا بما علمنا، إنه سميع مجيب.

عبد الباسط ميديون

شكر وتقدير

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

أحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، وأشكره سبحانه على توفيقه وتسديده، فقد وفقني لإتمام هذا

العمل وألهمني فيه من علم لم أكن أعلمه من قبل.

كما أتوجه بالشكر والتقدير للأساتذة المشرفين الدكتور مكايي محمد والدكتور ذيب حسين على تفضلهما

بالإشراف على هذه الأطروحة وتقديمها النصائح القيمة والتوجيهات السديدة التي كان لها الأثر الكبير

في إنجاز هذا العمل.

وأتوجه بالشكر والعرفان كذلك إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل،

سائلاً المولى عز وجل أن يجزيهم خير الجزاء.

وأخيراً، أتقدم بالشكر لكل من ساهم ولو بالقليل في إنجاز هذا العمل.

عبد الباسط ميديون

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تقييم فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بواسطة إستبانة، ثم تحليل هذه البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) الإصدار 28، للتوصل إلى نتائج علمية، وشمل مجتمع الدراسة جميع مراجعي الحسابات الخارجيين المؤهلين في الجزائر والبالغ عددهم 3077 مراجع أما عينة الدراسة فبلغت 297 مراجع تم إختيارهم بالطريقة العشوائية.

توصلت الدراسة إلى أن فعالية الإلتزام بتطبيق معايير أدلة الإثبات له تأثير إيجابي جوهري على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، مما يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية، وقد أظهرت النتائج مستوى مرتفعاً من الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات لدى مراجعي الحسابات في الجزائر، لا سيما في تطبيق معيار التأكيدات الخارجية، الأمر الذي يعكس وعيهم لأهمية الحصول على أدلة مستقلة وموثوقة. كما وجد أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر وبنود وظروف محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، مما يؤكد أن التركيز على هذه الجوانب التفصيلية يساهم في الحصول على تقرير عالي الجودة. بينما لم تكن المعايير العامة ذات أثر دال إحصائياً، مما يشير إلى أن هذه المعايير، رغم ضرورتها، لا تكفي وحدها لضمان جودة التقرير.

كلمات المفتاحية: مراجعة خارجية؛ أدلة الإثبات؛ معايير أدلة الإثبات؛ جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

Abstract:

This study aims to evaluate the effectiveness of adhering to audit evidence standards in achieving the quality of the external auditor's report in Algeria. The study relied on a descriptive and analytical approach, gathering data related to the study topic through a questionnaire and statistically analyzing this data using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) version 28 to arrive at scientific results. The study population included all qualified external auditors in Algeria, totaling 3077 auditors, while the study sample consisted of 297 auditors selected using a random sampling method.

The study concluded that the effectiveness of adhering to the application of audit evidence standards significantly contributes to improving the quality of the external auditor's report, which enhances the confidence of financial statement users. The results also showed a high level of commitment to audit evidence standards among auditors in Algeria, especially in the application of the external confirmation standard, reflecting their awareness of the importance of obtaining independent and reliable evidence. A statistically significant effect was also found for adhering to audit evidence standards specific to sources, items, and circumstances in achieving the quality of the external auditor's report, emphasizing that focusing on these detailed aspects contributes to obtaining a high-quality report. However, general standards did not have a statistically significant effect, suggesting that these standards, while necessary, are not sufficient alone to guarantee report quality.

Keywords : External Audit; Audit Evidence; Audit Evidence Standards; External Auditor's Report Quality.

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
IX	فهرس الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الإختصارات والرموز
أ-و	مقدمة
الباب الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد الباب الأول
الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	
4	تمهيد الفصل الأول
5	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر
22	المبحث الثاني: معايير أدلة الإثبات
62	المبحث الثالث: تقرير مراجع الحسابات الخارجي
74	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسات السابقة حول معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	
76	تمهيد الفصل الثاني
77	المبحث الأول: الدراسات المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات
94	المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
113	المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة ومايميز الدراسة الحالية
126	خلاصة الفصل الثاني
127	خلاصة الباب الأول

الباب الثاني: الدراسة الميدانية	
129	تمهيد الباب الثاني
الفصل الثالث: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة	
131	تمهيد الفصل الثالث
132	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
136	المبحث الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة
146	المبحث الثالث: تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة
150	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	
152	تمهيد الفصل الرابع
153	المبحث الأول: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة
161	المبحث الثاني: إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج
190	خلاصة الفصل الرابع
191	خلاصة الباب الثاني
193	الخاتمة
197	المراجع
	الملاحق
	الفهرس

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية	(1-1)
13	التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر	(2-1)
26	قائمة معايير الدولية للمراجعة	(3-1)
30	المقرارات المتضمنة معايير الجزائرية للمراجعة	(4-1)
31	مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة مع نظيرتها من المعايير الدولية	(5-1)
36	مجال تطبيق وأهداف معيار التأكيدات الخارجية	(6-1)
38	حالة مصداقية الردود على طلبات التأكيد الخارجي والإجراءات المطلوبة	(7-1)
38	حالات عدم تلقي ردود طلبات التأكيد الخارجية	(8-1)
40	المفاهيم المرتبطة بالأحداث اللاحقة	(9-1)
41	مجال تطبيق وأهداف معيار الأحداث اللاحقة	(10-1)
43	مجال تطبيق وأهداف معيار التصريحات الكتابية	(11-1)
44	متطلبات الحصول على التصريحات الكتابية	(12-1)
45	مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المنقعة	(13-1)
47	التأكيدات التي تستخدم في جمع العناصر المنقعة	(14-1)
49	مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المنقعة	(15-1)
49	إجراءات المراجعة الخارجية المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية	(16-1)
51	مجال تطبيق وأهداف معيار الإجراءات التحليلية	(17-1)
52	مجال تطبيق وأهداف معيار إستمرارية الإستغلال	(18-1)
55	مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المنقعة إعتبارات خاصة	(19-1)
57	مجال تطبيق وأهداف معيار السبر في المراجعة	(20-1)
57	مفاهيم مرتبطة بالسبر في المراجعة	(21-1)
59	مجال تطبيق وأهداف معيار مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	(22-1)
61	أمثلة عن المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة في التقديرات المحاسبية	(23-1)
64	عناصر تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(24-1)
66	معايير تقارير التعبير عن الرأي	(25-1)
66	معايير التقارير الخاصة	(26-1)
135	تصنيف الإستبيانات	(1-2)
137	توزيع عبارات الإستبانة على المحاور ومصادرها	(2-2)
138	يبين أهم الوسائل المستعملة في المعالجة الإحصائية	(3-2)

138	سلم ليكارت الخماسي	(4-2)
139	مقياس المتوسط الحسابي المرشح لإتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة	(5-2)
139	الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول	(6-2)
140	الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني	(7-2)
141	الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث	(8-2)
142	الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع	(9-2)
143	الصدق الداخلي لعبارات المحور الخامس	(10-2)
144	الصدق الداخلي لكل معيار مع المحور المنتمي إليه	(11-2)
145	معاملات الارتباط بين درجة كل مكون والدرجة الكلية للإستبانة	(12-2)
145	يبين ثبات الإستبانة	(13-2)
146	متغير الوظيفة بالنسبة لعينة الدراسة	(14-2)
147	متغير سنوات الخبرة بالنسبة لعينة الدراسة	(15-2)
148	متغير المؤهل العلمي بالنسبة لعينة الدراسة	(16-2)
153	التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة	(17-2)
155	التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة	(18-2)
156	التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة	(19-2)
158	التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة	(20-2)
159	التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(21-2)
162	يبين مصفوفة الإرتباطات بين المتغيرات	(22-2)
163	يبين تشخيص التعدد الخطي	(23-2)
167	يبين نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لأثر متغيرات الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(24-2)
170	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الوظيفة	(25-2)
172	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية	(26-2)
174	مصدر الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية	(27-2)
175	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب المؤهل العلمي	(28-2)
178	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الوظيفة	(29-2)

180	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية	(30-2)
182	مصدر الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية	(31-2)
183	نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب المؤهل العلمي	(32-2)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أنواع مراجع الحسابات الخارجي	(1-1)
14	شروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي	(2-1)
14	شروط الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة	(3-1)
16	مهام مراجع الحسابات الخارجي	(4-1)
23	العناصر الأساسية التي تعتمد عليها معايير الدولية للمراجعة	(5-1)
27	مهام المجلس الوطني للمحاسبة	(6-1)
28	مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين	(7-1)
29	اللجان المكلفة بإعداد وإصدار المعايير الجزائية للمراجعة ومهامها	(8-1)
33	العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات	(9-1)
43	أنواع طلبات التأكيد الخارجية	(10-1)
46	مراحل تقييم أدلة الإثبات من قبل مراجع الحسابات الخارجي	(11-1)
51	الإجراءات المطلوبة لتطبيق معيار الإجراءات التحليلية	(12-1)
53	مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال	(13-1)
54	مراحل تقييم إستمرارية الإستغلال من قبل مراجع الحسابات الخارجي	(14-1)
54	الإجراءات اللازمة في حالة عدم إجراء الإدارة تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها	(15-1)
56	الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالمخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية	(16-1)
58	إجراءات السير في المراجعة	(17-1)
60	خطوات تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	(18-1)
63	الفئات المستفيدة من تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(19-1)
65	أنواع الآراء المعبر عنها في تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(20-1)
69	أهداف جودة المراجعة الخارجية	(21-1)
70	مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة	(22-1)
71	مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بفريق المراجعة	(23-1)
71	مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة	(24-1)
73	مقاييس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	(25-1)
132	نموذج الدراسة	(1-2)
146	تمثيل لمتغير الوظيفة بالنسبة لعينة الدراسة	(2-2)
147	تمثيل لمتغير سنوات الخبرة بالنسبة لعينة الدراسة	(3-2)
148	تمثيل لمتغير المؤهل العلمي بالنسبة لعينة الدراسة	(4-2)
164	يبين تخطيط الإحتمال الطبيعي	(5-2)

165	يبين تخطيط الإنتشار الخاص بالمتبقيات المعيارية	(6-2)
165	يبين التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير التابع (جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي)	(7-2)
171	منحى متغير الوظيفة (محافظ حسابات)	(8-2)
171	منحى متغير الوظيفة (محاسبي خبير)	(9-2)
171	منحى متغير الوظيفة (ممارس أكاديمي)	(10-2)
173	منحى متغير الخبرة المهنية (أقل من 5 سنوات)	(11-2)
173	منحى متغير الخبرة المهنية (من 5-10 سنة)	(12-2)
173	منحى متغير الخبرة المهنية (من 11-15 سنة)	(13-2)
174	منحى متغير الخبرة المهنية (أكبر من 15 سنة)	(14-2)
176	منحى متغير المؤهل العلمي (ليسانس)	(15-2)
176	منحى متغير المؤهل العلمي (ماستر)	(16-2)
176	منحى متغير المؤهل العلمي (ماجستير)	(17-2)
177	منحى متغير المؤهل العلمي (دكتوراه)	(18-2)
177	منحى متغير المؤهل العلمي (شهادة أخرى)	(19-2)
179	منحى متغير الوظيفة (محافظ حسابات)	(20-2)
179	منحى متغير الوظيفة (خبير محاسبي)	(21-2)
179	منحى متغير الوظيفة (أكاديمي ممارس)	(22-2)
181	منحى متغير الخبرة المهنية (أقل من 5 سنوات)	(23-2)
181	منحى متغير الخبرة المهنية (من 5-10 سنة)	(24-2)
181	منحى متغير الخبرة المهنية (من 11-15 سنة)	(25-2)
182	منحى متغير الخبرة المهنية (أكبر من 15 سنة)	(26-2)
184	منحى متغير المؤهل العلمي (ليسانس)	(27-2)
184	منحى متغير المؤهل العلمي (ماستر)	(28-2)
185	منحى متغير المؤهل العلمي (ماجستير)	(29-2)
185	منحى متغير المؤهل العلمي (دكتوراه)	(30-2)
185	منحى متغير المؤهل العلمي (شهادة أخرى)	(31-2)

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قائمة محكمي إستمارة الإستبانة
02	إستمارة الإستبانة باللغة العربية
03	إستمارة الإستبانة باللغة الفرنسية
04	صدق الإتساق الداخلي
05	قيمة معامل ألفا كرونباغ
06	خصائص عينة الدراسة
07	الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي لعينة الدراسة
08	إختبار الفرضيات المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
09	إختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية
10	إختبار الفرضية السادسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية

الرمز	الدلالة
IFAC	International Federation of Accountants الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية
IAESB	International Accounting Education Standards Board مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
AAA	American Accounting Association جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SOCPA	Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants المنظمة السعودية للمحاسبين القانونيين والمهنيين
ISA	International Standards on Auditing معايير المراجعة الدولية
IAG	International Auditing Guidance دليل المراجعة الدولي
NAA	Normes d'audit algériennes معايير المراجعة الجزائرية
CNC	Conseil national de la comptabilité المجلس الوطني للمحاسبة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

مقدمة

توطئة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة الحالية العديد من التحديات والمخاطر نتيجة التقلبات والتغيرات السياسية والمالية المتسارعة، مما يستدعي وجود آليات رقابية فعالة لضمان استمراريته وحماية مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة، وتعد المراجعة الخارجية من أهم هذه الآليات، حيث تساهم في تعزيز الشفافية وكفاءة تخصيص الموارد من خلال تقديم تأكيد محايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية، مما يؤدي إلى طمأننة المستثمرين وتعزيز ثقتهم في المعلومات المالية.

وإزاء هذه التحديات، تعتمد فعالية المراجعة الخارجية بشكل جوهري على قدرة المراجع في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه الفني حول القوائم المالية، ولضمان جودة هذه الأدلة وكفائيتها، تم وضع معايير مهنية تعتبر بمثابة الإطار المرجعي الذي يوجه المراجع في عملية جمع وتقييم الأدلة بما يضمن تحقيق أهداف المراجعة الخارجية.

وانطلاقاً من هذه الأهمية، حظيت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر باهتمام متزايد نظراً لدورها الرقابي الفعال في ضمان نزاهة وشفافية القوائم المالية. وقد شهدت المهنة تطوراً ملحوظاً على المستوى التشريعي والتنظيمي من خلال إصدار القانون 10-01 المنظم لمزاومتها، وتبني المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة من المعايير الدولية مع مراعاة خصوصيات البيئة المحلية، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة، عبر لجنة التقييس والممارسات المهنية، بإصدار 16 معياراً للمراجعة خلال الفترة من فيفري 2016 إلى سبتمبر 2018، من بينها معايير أدلة الإثبات التي تقدم إرشادات وتوجيهات تساعد المراجعين في الحصول على أدلة كافية وملائمة تدعم آراءهم المهنية المحايدة حول عدالة القوائم المالية.

وفي إطار هذا التطور التنظيمي والمهني، تكتسب جودة تقرير مراجع الحسابات أهمية بالغة كونها تمثل محصلة عملية المراجعة الخارجية ككل والمنتج النهائي الذي يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، وتتمثل هذه الجودة في مدى قدرة التقرير على تقديم تأكيد معقول ومحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية، بما يلي احتياجات مختلف الأطراف من معلومات موثوقة، كما تعكس جودة التقرير مستوى الكفاءة المهنية للمراجع وقدرته على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الخارجية وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية، ويمكن قياس جودة التقرير من خلال عدة أبعاد تشمل دقة وموضوعية الرأي المهني، شمولية وكفاية الأدلة المؤيدة له، وضوح وملاءمة صياغة التقرير، والتوقيت المناسب لإصداره.

ولتحقيق هذه الجودة، يؤدي الالتزام بمعايير أدلة الإثبات دوراً محورياً في تحسين وتطوير عملية المراجعة الخارجية من خلال توجيه المراجع نحو تخطيط وتنفيذ إجراءات ملائمة للحصول على أدلة كافية، وتقييم هذه الأدلة بموضوعية وحيادية، وينعكس هذا الالتزام إيجاباً على جودة تقرير المراجعة الخارجية ومصداقيته لدى مستخدمي القوائم المالية. وفي المقابل، فإن عدم الالتزام بهذه المعايير يؤدي إلى قصور في كفاية الأدلة وملاءمة إجراءات المراجعة الخارجية وموضوعية التقييم، مما يؤثر سلباً على جودة التقرير ومصداقيته.

وتأكيداً على هذا الدور المحوري، تبرز فعالية الالتزام بمعايير أدلة الإثبات في تعزيز جودة تقرير المراجعة الخارجية من خلال ضمان كفاية وملاءمة الأدلة المستخدمة في دعم الرأي المهني. كما تساهم هذه المعايير في تعزيز ثقة مختلف الأطراف من مستثمرين

ودائنين وهيئات رقابية في موضوعية ونزاهة عملية المراجعة الخارجية، مما ينعكس إيجاباً على قراراتهم المبنية على محتوى التقرير، وتجدر الإشارة إلى أن فعالية تطبيق هذه المعايير تتطلب وجود آليات رقابية فعالة للتحقق من مدى التزام مكاتب المراجعة الخارجية بما سواء من قبل الجهات المهنية المنظمة أو الهيئات الرقابية المختصة.

أولاً: إشكالية الدراسة

وبناءً على ما سبق من أهمية محورية لمعايير أدلة الإثبات في عملية المراجعة ودورها في تعزيز جودة التقرير ومصداقيته وفي ظل التطورات التشريعية والتنظيمية التي شهدتها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، خاصة فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للمراجعة، تبرز الحاجة لدراسة وتحليل مدى فعالية الالتزام بهذه المعايير في تحقيق الجودة للتقرير. وعليه، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي: إلى أي مدى يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؟

يندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؟
- هل يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؟
- هل يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؟
- هل يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؟
- هل توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية؟
- هل توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

تقترح هذه الدراسة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.
- **الفرضية الثانية:** يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.
- **الفرضية الثالثة:** يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.
- **الفرضية الرابعة:** يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.
- **الفرضية الخامسة:** لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية.
- **الفرضية السادسة:** لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية.

ثالثا: مبررات إختيار موضوع الدراسة

تتلخص مبررات إختيار موضوع الدراسة في النقاط التالية:

- الرغبة الشخصية للباحث في دراسة هذا الموضوع بشكل معمق نظرا لاهتماماته البحثية والعلمية؛
- توفر البيانات والمعلومات الأولية اللازمة للبدء في معالجة الإشكالية البحثية لهذا الموضوع؛
- إمكانية الاستفادة من الدراسات السابقة ذات الصلة في تطوير أطروحة جديدة حول نفس الموضوع؛
- فلة الدراسات السابقة التي تناولت تقييم جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في ضوء التزامه بمعايير أدلة الإثبات.

رابعا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير أدلة الإثبات أثناء قيامهم بعملية المراجعة الخارجية ، وتحدد مستوى جودة تقاريرهم في ضوء هذا الالتزام. كما تساعد هذه الدراسة في الكشف عن المعوقات التي قد تحد من إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعايير أدلة الإثبات، وتقتراح توصيات وحلولاً لتفعيل هذه المعايير وترسيخها لدى مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر.

خامسا: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- دراسة المعايير الجزائرية للمراجعة فيما يخص متطلبات أدلة الإثبات المهنية اللازمة لعملية المراجعة الخارجية ؛
- دراسة مؤشرات قياس جودة التقرير الصادر عن مراجع الحسابات الخارجي؛
- تقييم مدى إلتزام مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر بمعايير أدلة الإثبات؛
- قياس أثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؛
- الكشف عن الفروق في إجابات أفراد العينة حول متغيري الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة التقرير تبعا لمتغيراتهم؛
- تقديم توصيات يمكن لجهات الإشراف على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر الاستفادة منها لتحسين مستوى الإلتزام بالمعايير وجودة التقرير.

سادسا: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في:

- الحدود الموضوعية: تتمثل في دراسة العلاقة بين الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في البيئة الجزائرية، من خلال تناول مفاهيم ومتطلبات معايير أدلة الإثبات وجودة التقرير ومقاييسها، ودراسة مدى تأثير الإلتزام بتلك المعايير على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

- الحدود المكانية: تشمل الدراسة جميع مراجعي الحسابات الخارجيين المرخص لهم قانونا بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- الحدود الزمنية: شملت الدراسة الميدانية الفترة من نوفمبر 2022 حتى ديسمبر 2023، حيث قام الباحث بإعداد أداة الدراسة وهي الإستبانة والتأكد من صلاحيتها وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، ثم تحليلها إحصائيا.

سابعاً: منهجية الدراسة

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال وصف وتشخيص واقع الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات ومستوى جودة تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، والمنهج التحليلي من خلال تحليل العلاقة والتأثير بين الإلتزام بتلك المعايير وجودة التقرير وتحليل الفروق في إجابات المبحوثين وفقاً لخصائصهم.

ثامناً: صعوبات الدراسة

- عدم دقة بيانات الإتصال (البريد الإلكتروني) للمهنيين المسجلين في قوائم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين، مما إستلزم البحث عنهم عبر منصات التواصل الاجتماعي لإرسال الإستبانة لهم؛
- إنخفاض نسبة إستجابة أفراد العينة على الإستبانة المرسله لهم في المرة الأولى، مما إستوجب إرسال رسائل تذكيرية لرفع نسبة الإستجابة؛
- الوقت والجهد الإضافي المبذول في القيام بعدد من الزيارات الميدانية إلى مكاتب مهنية في عدة ولايات لتعزيز إستجابة أفراد العينة على أداة الدراسة.

تاسعاً: هيكل الدراسة

لفهم ومعالجة الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، تم تقسيمها إلى باين رئيسيين، بالإضافة إلى المقدمة العامة والخاتمة، وتم تنظيم الدراسة كما يلي:

❖ الباب الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

يغطي هذا الباب الجانب النظري للدراسة وما تم من دراسات سابقة حول موضوع البحث، ويتكون من فصلين:

- **الفصل الأول:** يركز على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة وينقسم إلى ثلاثة مباحث. المبحث الأول يتناول مفاهيم عامة حول مهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر، حيث يتناول ماهية المراجعة الخارجية و ماهية مراجع الحسابات الخارجي والمعايير اللازم توفرها في هذه المهنة. يستكمل الفصل بالمبحث الثاني بعنوان معايير أدلة الإثبات الذي يتناول المعايير الدولية والجزائرية للمراجعة وأساسيات أدلة الإثبات ومعايير أدلة الإثبات الجزائرية. ويختتم الفصل بالمبحث الثالث الذي يتناول تقرير مراجع الحسابات الخارجي ويشمل ماهية التقرير ومعايير تقارير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر وجودة التقرير.

- **الفصل الثاني:** خصص للدراسات السابقة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. المبحث الأول يستعرض الدراسات المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات. أما المبحث الثاني خصص للدراسات المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. أما المبحث الثالث والأخير فتناول مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية.

❖ الباب الثاني: الدراسة الميدانية

يغطي هذا الباب الجانب التطبيقي للدراسة، ويتكون من فصلين:

- **الفصل الثالث:** يتناول الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية وينقسم إلى ثلاثة مباحث. المبحث الأول يركز على الإطار المنهجي للدراسة الميدانية ويتناول بناء نموذج الدراسة والمنهج المستخدم ومصادر البيانات ومجتمع وعينة الدراسة. المبحث الثاني يتعامل مع أدوات الدراسة ويشمل إعداد الاستبانة والأساليب الإحصائية وطرق قياس الاتجاهات والمستويات وإستقرار أداة الدراسة. أما المبحث الثالث والأخير، فهو يتعامل مع تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة ويشمل تحليل الوظيفة وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي.

- **الفصل الرابع:** يركز على تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية ويتألف من مبحثين. المبحث الأول يقوم بتحليل وصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة ويتضمن تحليلاً لمحاوِر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. أما المبحث الثاني، فهو يركز على إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة.

الباب الأول:

الأدبيات النظرية

والتطبيقية

تمهيد:

يعد هذا الباب بمثابة الإطار النظري والمرجعي الذي يؤسس للدراسة الحالية حول معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. حيث يتناول المفاهيم والمبادئ النظرية المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية، مع التركيز على أهمية معايير أدلة الإثبات في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع للحصول على أدلة كافية وملاءمة لدعم رأيه المهني بشأن القوائم المالية محل المراجعة الخارجية. كما يسلط هذا الباب الضوء على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، بوصفه المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية، ويبرز ضرورة تحقيق جودة عالية لهذا التقرير من حيث الدقة والموضوعية والشمولية، إلى جانب سهولة فهمه ونشره في التوقيت المناسب. ويتكون الباب من فصلين رئيسيين، يتناول الأول عرضاً مفصلاً للإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، بينما يستعرض الفصل الثاني الدراسات السابقة ذات الصلة سواء العربية أو الأجنبية، بهدف الاستفادة منها في بناء الإطار النظري للدراسة الحالية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمعايير أدلة

الإثبات وجودة تقرير مراجع

الحسابات الخارجية

تمهيد:

تعد مهنة المراجعة الخارجية من المهن ذات أهمية بالغة في البيئة الاقتصادية، فهي تساهم في تعزيز مصداقية وشفافية القوائم المالية التي تعدها المؤسسات، وذلك من خلال قيام مراجع الحسابات الخارجي بفحص تلك القوائم بموضوعية وإستقلالية، وتقييم مدى إلتزامها بالمعايير والتشريعات ذات الصلة، ومن ثم إبداء الرأي المهني المحايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية، إذ يلخص هذا التقرير الرأي المهني للمراجع بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية محل المراجعة، هذا وتحدد جودة وقيمة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بدرجة كبيرة في ضوء معايير وطبيعة أدلة الإثبات التي إستند إليها مراجع الحسابات الخارجي أثناء قيامه بجمع تلك الأدلة وتقييمها بهدف تشكيل رأيه المهني الموضوعي حول القوائم المالية محل المراجعة.

يهدف هذا الفصل لتقديم إطار نظري شامل حول معايير أدلة الإثبات التي يلتزم بها مراجعي الحسابات الخارجيين أثناء أدائهم مهام المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى متطلبات إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي ومقاييس جودته.

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، يستعرض أولها المفاهيم العامة المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر، بينما يركز المبحث الثاني على معايير أدلة الإثبات، أما المبحث الثالث والأخير فسيتناول تقرير مراجع الحسابات الخارجي ومتطلبات تحقيق جودته.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر

يهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال توضيح ماهية المراجعة الخارجية كنشاط رقابي مستقل لإبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية، وتحديد دور ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في تنفيذ أعمال المراجعة الخارجية وفقا للمعايير المهنية، إضافة إلى إستعراض المراحل المنظمة التي يتبعها مراجع الحسابات الخارجي لإنجاز مهامه وتحقيق أهداف المراجعة الخارجية .

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تلعب المراجعة الخارجية دورا أساسيا في التحقق من مصداقية القوائم المالية من خلال فحصها باستقلالية لتعزيز الثقة فيها. وسيتم في هذا المطلب إبراز المفاهيم الأساسية المتعلقة بها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

شهد مفهوم المراجعة الخارجية وممارساتها تطورا تاريخيا ملحوظا على المستويين الدولي والمحلي، مواكبة للتحويلات والتغيرات الإقتصادية والتشريعية، فعلى المستوى الدولي إرتبط ظهورها بالثورة الصناعية في بريطانيا ومرت بمراحل تطور تدريجية ساهمت في ترسيخها كمهنة منظمة، أما على المستوى المحلي فقد إنتقلت إلى الجزائر مطلع القرن العشرين وتطورت تبعا للمتغيرات السياسية والإقتصادية المتلاحقة.

أولا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية على المستوى الدولي

كلمة المراجعة "Audit" جاءت من كلمة "audire" اللاتينية التي تعني الإستماع "écouter"، تعود جذور المراجعة الخارجية تاريخيا إلى القرن الثالث قبل الميلاد، حيث كانت تُستخدم كأداة رقابية من قِبل الحكام وقادة القبائل للإشراف والتحقق من عمليات التحصيل والدفوع وإدارة المخزونات بالنيابة عنهم. ومع تطور التجارة، إمتد نطاق تطبيق المراجعة الخارجية ليشمل وحدات القطاع الخاص من المشاريع والمؤسسات المختلفة، وإزداد هذا الإنتشار بشكل ملحوظ بعد ظهور نظام القيد المزدوج في المحاسبة سنة 1494م، الذي سمح بتسجيل العمليات المالية وتتبعها بطريقة أكثر دقة، مما ساهم في تعميم تطبيق المراجعة الخارجية.

ظهرت أولى بوادر مهنة المراجعة الخارجية في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581م عندما تأسس معهد روكسوناتي (Roxonati) للمحاسبة الذي وضع متطلبات للحصول على إعتقاد "خبير محاسب" تضمنت 6 سنوات تدريب واجتياز امتحان تأهيلي، ثم إتجهت الدول الأخرى نحو تنظيم هذه المهنة، حيث أقر البرلمان البريطاني سنة 1862م قانون الشركات الذي نص على إلزامية إجراء المراجعة الخارجية بهدف حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، وإعتمدت بعض الدول هذه المهنة مثل بريطانيا سنة 1854م وفرنسا في سنة 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1896م، وكندا سنة 1902م، وأستراليا سنة 1904م، وفلندا سنة 1911م، وشهدت المراجعة الخارجية تطورات سريعة بعد الكساد الإقتصادي الكبير عام 1929م، إذ أنشأت بورصة نيويورك لجنة للإشراف على الأسواق، وفرضت على الشركات المدرجة إجراء المراجعة الخارجية لحماية المستثمرين، كما ساهم إنكشاف فضيحة

الاحتيايل المالي في مؤسسة "MC Kessou and Robins" في سنة 1939 في إصدار أولى المعايير المهنية الرسمية لممارسة المراجعة الخارجية، في محاولة لتعزيز أخلاقيات المهنة وحوكمتها، ومنذ ذلك الحين شهد مجال المراجعة تطورات متسارعة على مدار العقود اللاحقة، انعكاساً لأهميتها المتزايدة في حماية حقوق المساهمين وضمان مصداقية البيانات المالية للشركات (أحمد قايد، 2015، الصفحات 8-9)، وقد وصل نطاق تلك التطورات إلى المستوى الدولي مؤخراً من خلال سن المزيد من المعايير المهنية ذات الصبغة العالمية وإنشاء هيئات تنظيمية على الصعيد الدولي لتنظيم مهنة المراجعة الخارجية (مزيد رفاعه، 2017، الصفحات 18-19).

ثانياً: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية على المستوى المحلي

لقد مر التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بمراحل أساسية عدة، نوجزها في ما يأتي:

1. الفترة ما بين 1969-1980

في هذه الفترة صدر الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، الذي نص في مادته رقم 38 على ضرورة فرض رقابة على المؤسسات الوطنية ذات الطابع الاقتصادي بهدف حماية حقوق الدولة فيها، وقد ألزمت تلك المادة الوزير المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات الخارجيين للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات النشاط الصناعي والتجاري وكذا المؤسسات التي تساهم فيها الدولة، وذلك بغرض التحقق من سلامة القوائم المالية وموثوقيتها وتقييم الوضع المالي لتلك المؤسسات (قورين و قيدوان ، 2018، صفحة 183).

ثم صدر المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يتضمن تحديد واجبات ومهام مراجعي الحسابات الخارجيين في المؤسسات العمومية والمختلطة، ونصت المادة الأولى منه على أن توكل مهمة مراجع الحسابات الخارجي إلى موظفي الدولة من المراقبين العامين للمالية ومراقبي المالية ومفتشي المالية وموظفي وزارة المالية المؤهلين، الذين يعينهم وزير المالية للقيام بمراجعة تلك الهيئات والمؤسسات (بن حواس و بنية ، 2016، صفحة 90).

واجهت مهنة المراجعة الخارجية في تلك الفترة تحديات رئيسية شملت غياب إطار تنظيمي للممارسة المهنية، واقتصار دورها على القطاع العام دون الخاص، وتكليف موظفي الدولة بمهامها مما أضر بمصداقيتها وإستقلاليته.

2. الفترة ما بين 1980-1988

شهدت هذه الفترة إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني وإصلاحات تنظيمية للمؤسسات العمومية، مما أدى لتعقيد تسييرها في ظل غياب الأطر القانونية المنظمة للمعلومة المالية والرقابة الفعالة. نتيجة لذلك، برزت الحاجة لوضع آليات رقابية للحد من المخالفات والانحرافات، وقد تجسد ذلك من خلال إصدار القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/03/10 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة، بهدف مراقبة شرعية ومطابقة العمليات المالية للمؤسسات العمومية (بن يحي و لعمور، 2019، صفحة 4).

أبرز تحد واجه مهنة المراجعة الخارجية في تلك الفترة كان نقص أعداد المراجعين المؤهلين لمواكبة الزيادة في عدد المؤسسات الخاضعة للمراجعة وتعقد أنشطتها، مما أدى لتراكم المهام والأعباء وصعوبة إجراء عمليات مراجعة شاملة وفعالة.

3. الفترة ما بين 1988-2010

في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر مع صدور القانون 88-01 الرامي إلى منح المؤسسات الاقتصادية مزيدا من الحرية والاستقلالية، ظهرت الحاجة إلى تعديل التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية لمواءمتها مع هذه التغييرات، وعلى ضوء ذلك صدر القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 القاضي بإنشاء هيئة عليا للإشراف على المهنة هي "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" محولة صلاحيات واسعة في مجال التنظيم والرقابة، إلى أن تم حلها سنة 2011 بقرار من وزارة المالية (عميد و لزعر ، 2021، صفحة 86).

من أهم التحديات التي واجهت مهنة المراجعة الخارجية خلال تلك الفترة، غياب تشريعات وطنية حديثة وواضحة تنظم ممارسة المهنة بما يتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية وإتجاه الدولة نحو منح المؤسسات استقلالية أكبر، إلى جانب عدم وجود معايير مهنية موحدة للمراجعة تواكب أحدث المستجدات المحلية والدولية في هذا المجال.

4. الفترة من 2010 إلى الوقت الحالي

شهدت هذه الفترة إهتماما متزايدا بتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وإصدار العديد من النصوص التنظيمية الأخرى كالمراسيم والأوامر والمقرارات في سنة 2014 والمتعلقة بمحتوى تقارير مراجعي الحسابات، كما بدأ الإهتمام بتبني المعايير والممارسات الدولية للمراجعة من خلال سن المعايير الجزائرية للمراجعة خلال الفترة 2016-2018 (بوعبيدة و بلقاضي، 2019، صفحة 4).

تميزت هذه الفترة بعدة إجراءات هامة كان الهدف منها تطوير وتنظيم المهن المحاسبية، من خلال فصل وتنظيم كل مهنة على حدة من خلال إنشاء مجالس وطنية مستقلة، وتعديل آليات منح الإعتمادات المهنية، إضافة إلى عقد الندوات والدورات التكوينية بهدف رفع كفاءة المهنيين.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

يعد مفهوم المراجعة الخارجية أحد المفاهيم الأساسية في الفكر المحاسبي المعاصر، نظرا للدور الحيوي الذي تؤديه المراجعة الخارجية في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

يُلاحظ أن هناك تقريبا كبراً بين التعريفات المختلفة للمراجعة الخارجية التي قدمتها المنظمات والهيئات المهنية والباحثون.

فقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة الخارجية على أنها "عملية منهجية تتمثل في جمع وتقييم الأدلة بشكل محايد فيما يتعلق بالحقائق والأحداث الاقتصادية وذلك من أجل تحديد درجة التوافق والتطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة مسبقا، والإبلاغ عن نتائج المراجعة الخارجية للمستخدمين المعنيين" (Oyetunji et al., 2023, p. 1180). في حين عرّفها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها "فحص نقدي ومحايد لسجلات ووثائق المؤسسة الاقتصادية من قبل مراجع

حسابات خارجي للتعبير عن رأي مهني محايد وصادق حول صحة القوائم المالية خلال فترة محددة (Jabbar, 2018, p. 6). أما دليل المراجعة الدولي (IAG) فقد نظر إليها على أنها: "فحص مستقل وإبداء الرأي حول القوائم المالية لمؤسسة ما من قبل مراجع حسابات خارجي معين وفقا لذلك التعيين وعدم إرتباطه بأي إلتزامات قانونية ومهنية ذات صلة" (Haladu & Beri, 2016, p. 3). وعرفت أيضا حسب (Duijm (2009) بأنها "عملية تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية لتحديد والإبلاغ عن درجة التوافق بين تلك المعلومات والمعايير المحاسبية المحددة". (Ali Kamil, 2021, p. 6).

وبالتالي، يمكن القول أن المراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم مستقل وموضوعي للقوائم المالية من قبل جهة خارجية مؤهلة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالتها ومطابقتها للمعايير المعتمدة.

ثانيا: خصائص المراجعة الخارجية

هناك عدة خصائص مميزة للمراجعة الخارجية مقارنة بأنواع المراجعة الأخرى تتمثل فيما يلي:

1. المراجعة الخارجية عملية هادفة: هدف المراجعة الخارجية هو إبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في تقييم أداء الإدارة، لزيادة ثقتهم بها نظرا لإحتمال تعارض مصالح الإدارة مع مصالحهم (صنهاجي وآخرون، 2017، الصفحات 429-430).
2. المراجعة الخارجية عملية منظمة: يتم إجراء المراجعة الخارجية وفق إطار عمل منظم يبدأ بجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، ثم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ثم وضع خطة العمل وإجراء الإختبارات الميدانية، وينتهي بإصدار تقرير يتضمن الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المحاسبية (بن زعمة وآخرون، 2018، صفحة 86).
3. المراجعة الخارجية يمارسها مراجع حسابات خارجي مستقل: إستقلال مراجع الحسابات الخارجي ضروري نظرا للمسؤولية التي يتحملها تجاه مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على رأيه المهني المحايد، فإفتقاد الإستقلالية يثير الشكوك حول مصداقية القوائم المالية ويقلل الإعتماد على رأيه (صنهاجي وآخرون، 2017، صفحة 430).
4. المراجعة الخارجية عملية اتصال متكاملة: تمثل عملية المراجعة الخارجية عملية إتصال مهنية تستوفي جميع مقوماتها الأساسية، فالمرسل هو مراجع الحسابات الخارجي والرسالة هي الرأي المهني الذي يديه حول صحة ودقة القوائم المالية أما قناة الإتصال فهي التقرير الذي يصدره أما المستقبل هو مستخدم التقرير (بن زعمة وآخرون، 2018، صفحة 86).

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية

الهدف الأساسي للمراجعة هو تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال إبداء رأي محايد حول الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، بالكشف عن الأخطاء والتلاعب والتحقق من سلامة التسجيل المحاسبي. ويتحقق الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية من خلال مجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة، وتتمثل فيما يلي:

1. الأهداف التقليدية:

- إبداء رأي محايد حول عدالة القوائم المالية بناء على أدلة الإثبات؛
- إكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في السجلات والقوائم؛
- المساعدة في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية للحد من الأخطاء والغش (بوسليماني و طويلب ، 2020، صفحة 163)؛
- إعتقاد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات؛
- توفير الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومقرضين وغيرهم، لتمكينهم من إتخاذ قرارات إستثمارية وتمويلية مناسبة؛
- التحقق من صحة حساب الإلتزامات الضريبية في القوائم المالية (بن زعمة وآخرون، 2018، صفحة 86).

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة تنفيذ الخطط والسياسات ومتابعة درجة الإلتزام وأسباب أي انحرافات (خنفري ، 2017، صفحة 156)؛
- تقييم نتائج التنفيذ بالمقارنة مع الأهداف الموضوعية (عنبر ، 2014، صفحة 23)؛
- التحقق من تحقيق أقصى قدر من الكفاءة والفاعلية في تحقيق أهداف المؤسسة (عبد الله، 2016، صفحة 14)؛
- مراجعة ومراقبة السجلات والحسابات المدونة على نظم المعلومات الإلكترونية (درويش و كوديد ، 2017، صفحة 94).

الفرع الرابع: أنواع المراجعة الخارجية والفروق بينها

تخضع المؤسسات لأنواع مختلفة من المراجعة الخارجية بحسب الهدف منها، وتتمثل في المراجعة القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية، حيث تتميز كل مراجعة بخصائص ومميزات تجعلها تختلف عن الأخرى في عدة جوانب كالنتيجه والهدف.

أولاً: أنواع المراجعة الخارجية:

هناك ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية والتي يمكن توضيحها كالآتي:

1. **المراجعة القانونية:** وهي مراجعة إجبارية يفرضها القانون سنويا للتأكد من إلتزام المؤسسات بالمعايير والقوانين المحاسبية، حيث يقوم بها في الجزائر محافظ الحسابات أو مندوب حسابات؛
2. **المراجعة التعاقدية:** وهي المراجعة الخارجية التي يقوم بإجرائها محترف خارجي بناء على طلب أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) للمؤسسة، والتي يمكن تحديد موعدها سنويا، ولكن قد تختلف المدة حسب الاتفاق، وفي الجزائر تسند مهمة المراجعة الاختيارية أو التعاقدية للخبير المحاسبي (بوعيشاوي وآخرون، 2016، صفحة 229)؛
3. **الخبرة القضائية:** يتم إجرائها من قبل محترف خارجي بناء على طلب من المحكمة للبت في قضية ما، هدفها إبلاغ القضاء بالوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة، ويقدم الخبير تقريره بأرقام ومؤشرات تفيد في صدور حكم القضية، ويتم إرسال التقرير مباشرة إلى القاضي المكلف بالنظر في القضية، ويجب أن يكون الخبير مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء (ياسين شاكر ، 2021، صفحة 19).

ثانياً: الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية:

هناك فروق بين أنواع المراجعة الخارجية الثلاثة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) والتي يمكن حصرها من خلال جدول التالي:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية

الخصائص	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية. تقويم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ	تامة إتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماماً.	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي إحترامه.
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية وغير العادية)	المديرية العامة لمجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس المحاسبة.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير مكلف
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات - تقييم المراقبة الداخلية - مراقبة الحسابات - مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات - تقييم المراقبة الداخلية - مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: (بوعريوة و رفاع ، 2018 ، الصفحات 126-127)

بالنظر إلى الجدول أعلاه، يتضح أن أنواع المراجعة الخارجية الثلاث (القانونية، التعاقدية، القضائية) تختلف في العديد من الجوانب الجوهرية كطبيعة المهمة والهدف منها، ويمكن القول بأن المراجعة القانونية ذات طابع إلزامي بحكم القانون، بينما تأتي المراجعة التعاقدية كإستجابة لحاجة معينة للمؤسسة، والمراجعة القضائية رداً على طلب المحكمة وحسب مقتضيات القضية.

المطلب الثاني: ماهية مراجع الحسابات الخارجي

يعد مراجع الحسابات الخارجي من أهم الأطراف المعنية بالتأكد من سلامة وعدالة التقارير والبيانات المالية للشركات والمؤسسات، فهو يتمتع باستقلالية تامة عن تلك الجهات مما يتيح له إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى انعكاس القوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي. كما يقوم مراجع الحسابات بتقييم شامل لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، بهدف التحقق من كفاءتها في الكشف المبكر ومنع التلاعب والأخطاء المالية، مما يساعد على ضمان سلامة وموثوقية البيانات الصادرة، وبالتالي زيادة الثقة في تقارير تلك الجهات من قبل المستثمرين والجهات الرقابية.

الفرع الأول: تعريف مراجع الحسابات الخارجي وأنواعه وصفاته

نشأت مهنة مراجع الحسابات الخارجي لتلبية حاجة ملاك المؤسسات إلى رأي موضوعي مستقل، خاصة بعد فصل الإدارة عن الملكية، حيث يتحقق من صحة المعلومات المالية من خلال مجموعة إجراءات للحصول على أدلة إثبات موثوقة.

أولاً: تعريف مراجع الحسابات الخارجي

تعددت تعريفات مراجع الحسابات الخارجي تبعا لزاوية النظر، إلا أنها جميعا تتفق على الأدوار والمهام الأساسية التي يؤديها باعتباره أحد أبرز مكونات نظام الحوكمة والشفافية في المؤسسات والشركات. ومن أهم هذه التعاريف:

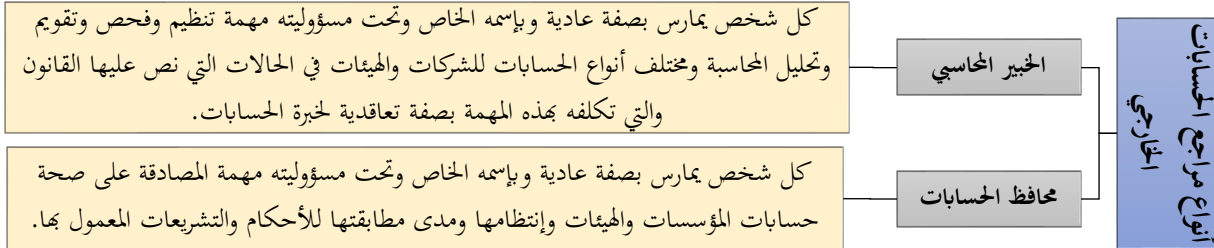
عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) مراجع الحسابات الخارجي بأنه "شخص أو مجموعة من الأشخاص الذين يؤدون وظيفة المراجعة الخارجية بشرط أن تتوفر فيهم جميع القواعد والمتطلبات المهنية التي تتعلق بمراجع الحسابات الخارجي نفسه بما في ذلك التدريب المهني، والإحترافية والإستقلالية، وبذل الجهود المهنية اللازمة" (Jabbar, 2018, p. 4) في حين نظر إليه القانون التجاري الجزائري في مادته 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص المؤهل للقيام بمراجعة المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين" (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 188). كما عرف على أنه الشخص المستقل والمحترف المسؤول عن إبداء الرأي حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية. (Mohammed & Farhoud, 2022, pp. 5-6).

إذن، يمكن القول أن مراجع الحسابات الخارجي هو الشخص المؤهل مهنيا والقادر على القيام بمهمة المراجعة الخارجية بجدية وإستقلالية، بهدف إبداء الرأي الفني حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة، وفقا للمعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة الخارجية .

ثانيا: أنواع مراجع الحسابات الخارجي

حسب القانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر يوجد نوعين من مراجعي الحسابات الخارجيين كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): أنواع مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (القانون 01-10، 2010، الصفحات 6-7)

بالنظر إلى الشكل أعلاه، يتضح أن الخبير المحاسبي يركز على تنظيم الحسابات وتحليلها وتقييمها، في حين يركز محافظ الحسابات على المصادقة على صحتها.

ثالثا: صفات مراجع الحسابات الخارجي

يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات الخارجي صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته المهنية، وتجعل عمله مقبولا ورأيه موثوقا به. وتتمثل هذه الصفات فيما يلي:

1. **الأمانة والنزاهة:** يجب أن يتسم مراجع الحسابات بالأمانة والنزاهة في عمله، وأن يبذل قصارى جهده المهني في تنفيذه، ولا يدرج في تقريره سوى ما يثق بصحته من بيانات (شاهد وآخرون، 2017، صفحة 10).
2. **المحافظة على أسرار المهنة:** على مراجع الحسابات الخارجي المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بعملائه التي اطلع عليها أثناء قيامه بمهام المراجعة الخارجية (ياسين شاكر، 2021، صفحة 20)، وعدم مشاركتها مع أي طرف آخر بإستثناء الجهات القضائية إذا إستدعى الأمر، حفاظا على مصالح عملائه (Jassim & Farhood, 2022, p. 97).
3. **الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** تتطلب عملية المراجعة الخارجية جهدا كبيرا وصبرا في البحث عن الحقائق، لذا على مراجع الحسابات الخارجي أن يتحلى بالصبر والمثابرة في الدراسة والتحري عن الحقائق، كما يجب أن يتمتع باللباقة في تعامله مع العملاء وموظفيهم، نظرا لعدم ترحيب هؤلاء غالبا بعملية المراجعة الخارجية، مما قد يفضي إلى جو من التوتر؛
4. **الكفاءة المهنية:** ينبغي أن يتمتع مراجع الحسابات الخارجي بكفاءة مهنية عالية من خلال الإلمام التام بأصول وقواعد المراجعة الخارجية عمليا وعلميا (شاهد وآخرون، 2017، صفحة 10)، ومواكبة المستجدات العلمية والمهنية في مجال تخصصه، فضلا عن متابعة التغييرات التشريعية ذات الصلة بالمحاسبة، لضمان إطلاعه الدائم وقدرته على القيام بمهامه على أكمل وجه (العازمي، 2012، صفحة 24).

من المؤكد أن مراجع الحسابات المتحلي بتلك الصفات سيكتسب مكانة مرموقة بين زملائه وسمعة طيبة لدى عملائه، مما يعزز فرص نجاحه في مجال العمل وتقديم خدمات مهنية ذات جودة عالية.

الفرع الثاني: التشريعات والقوانين المنظمة وشروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي

يهدف هذا الفرع إلى تناول الإطار التشريعي والقانوني الذي يحكم مهنة مراجع الحسابات الخارجي، وكذلك الشروط الواجب توافرها في من يرغب بمزاولة هذه المهنة.

أولاً: التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة مراجع الحسابات الخارجي

منذ الإستقلال الجزائر، سعت الدولة من خلال إصدار العديد من القوانين والمراسيم والقرارات إلى تنظيم مهنة المراجعة الخارجية وتطويرها، نظراً لأهميتها في تعزيز الشفافية والمصدقية في القطاع الاقتصادي، ومن أبرز هذه التشريعات السارية حالياً:

الجدول رقم (1-2): التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر

القوانين والتشريعات	مضمونها
القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010	المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يعتبر هذا القانون أساس تنظيم المهنة في الجزائر لكونه تطرق لكل ما يخص المهنة من شروط مزاولة، مهام ومسؤوليات مزاوئي المهنة، أتعابهم، الأعمال التي تتناقى مع المهنة، العقوبات المقررة، الهيئات المشرفة على المهنة.
المرسوم 11-24	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
المرسوم 11-25	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
المرسوم 11-26	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016	يتضمن أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة، 505 التأكيدات الخارجية، 560 الأحداث اللاحقة، 580 التصريحات الكتابية.
مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	يتضمن أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 300 تخطيط مراجعة القوائم المالية، 500 العناصر المقنعة، 510 مهام المراجعة الأولية-الأرصدة الإفتتاحية، 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للقوائم المالية.
مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	يتضمن أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 520 الاجراءات التحليلية، 570 استمرارية الاستغلال، 610 إستخدام أعمال المراجعين الداخليين، 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف مراجع.
مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	يتضمن أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 230 وثائق المراجعة، 501 العناصر المقنعة-إعتبرات خاصة، 530 السير في المراجعة، 540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة.
القرار الوزاري المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو 2013	يحدد محتوى معايير تقارير مراجع الحسابات الخارجي.
القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 7 مارس 2017	يحدد قائمة الشهادات الجامعية، وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

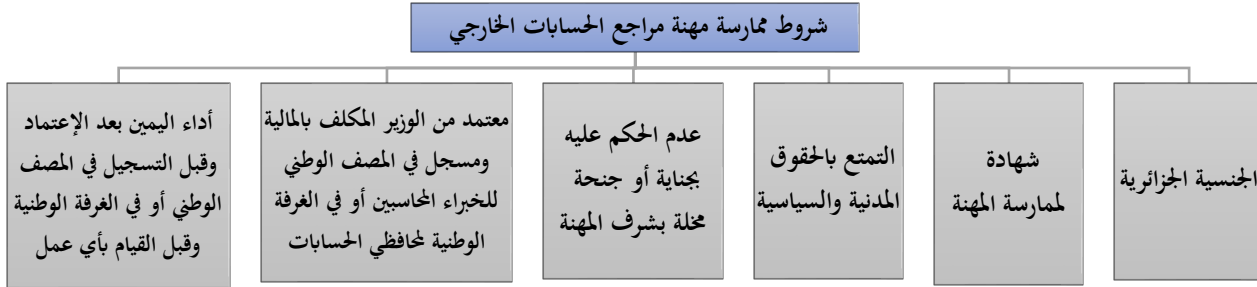
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القوانين والمراسيم والمقرارات والقرارات المذكورة أعلاه

يتضح من خلال إستعراض التشريعات والقوانين الواردة في الجدول أعلاه، حرص المشرع الجزائري على بناء إطار قانوني متكامل ينظم مهنة مراجعة الحسابات بكافة جوانبها، بدءاً من القانون 01-10 الذي يعد الركيزة الأساسية في تنظيم المهنة، مروراً بالمراسيم المتعلقة بالهيئات المشرفة عليها، وانتهاءً بإصدار العديد من المعايير المحلية التي تضبط الجوانب الفنية والتطبيقية للمراجعة.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي

حسب ما نصت عليه المادتين 6 و 8 من القانون 10-01 فإنه لممارسة مهنة مراجع حسابات خارجي يجب أن تتوفر شروط معينة كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): شروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي

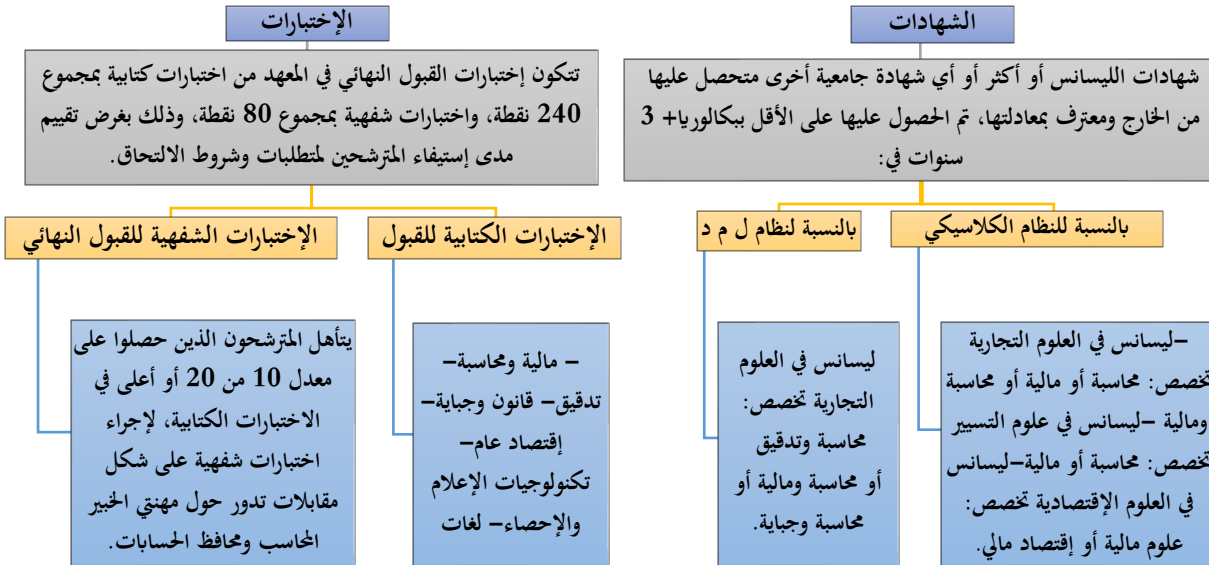


المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (القانون 10-01، 2010، صفحة 5)

يلاحظ من خلال الشروط المطلوبة لممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر على ضمان استيفائه لمقومات الكفاءة المهنية والأخلاقية اللازمة لتحقيق المصلحة العامة.

يحدد القرار الوزاري المشترك الصادر في 7 مارس 2017 الشهادات الجامعية المعتمدة وشروط وإجراءات الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة للحصول على شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات، ويمكن توضيح هذه الشروط من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-3): شروط الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (القرار الوزاري المشترك في 7 مارس 2017، 2017، الصفحات 12-13)

يلاحظ أن الجدول أعلاه يوضح الشروط والإجراءات المتبعة للإلتحاق والقبول في معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة من حيث الشهادات المطلوبة سواء في النظام الكلاسيكي أو نظام ل.م.د، وكذلك الإختبارات الكتابية والشفهية اللازم إجتيانها. ويعكس ذلك الحرص على تحديد معايير دقيقة وشفافة للإنتقاء والقبول.

الفرع الثالث: حقوق وواجبات ومهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي

يجب التفرقة بين حقوق وواجبات مراجع الحسابات الخارجي، لكي نعرف ما له وما عليه وهي موضحة كما يلي:

أولاً: حقوق مراجع الحسابات الخارجي

منح المشرع لمراجع الحسابات حقوقاً وصلاحيات لتمكينه من أداء مهامه بفاعلية، ومن بين هذه الحقوق:

1. الحق في الاطلاع: يتمتع محافظ الحسابات بحق الاطلاع المطلق على جميع السجلات وطلب الإيضاحات وإجراء التحقيقات اللازمة (كحلوش و بجاوي، 2018، صفحة 429).
2. حق استدعاء الجمعية العامة: محافظ الحسابات يستدعي الجمعية العامة الاستثنائية عند خسارة المؤسسة لـ 4/3 رأس مالها لإطلاع المساهمين واتخاذ القرارات.
3. حق الاستقالة: يحق لمحافظ الحسابات الإستقالة من منصبه شريطة تقديم إشعار مسبق وتقرير عن نتائج المراجعة الخارجية، دون أن يعفيه ذلك من مسؤولياته القانونية تجاه المؤسسة.
4. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق ويجب على محافظ الحسابات المشاركة والحضور في اجتماعات مجلس إدارة المؤسسة التي يراجع حساباتها، بموجب المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري.
5. حق الحصول على مقابل لقاء العمل: يحق لمحافظ الحسابات الحصول على أتعاب تحددها الجمعية العامة، دون أي مزايا أو عمولات إضافية أو ربط الأتعاب بالنتائج المالية (قورين و قيدوان ، 2018، الصفحات 195-196).

ثانياً: واجبات مراجع الحسابات الخارجي

نظراً للطبيعة القانونية لمهمة مراجع الحسابات، فإن ذلك يفرض عليه إتباع سلوك خاص وأخلاق عالية أثناء ممارسته لمهنة المراجعة الخارجية. ومن أبرز عناصر هذه الواجبات (قورين و قيدوان ، 2018، الصفحات 196-197):

1. الإلتزام بالسرية المهنية: يلتزم محافظ الحسابات قانوناً بالمحافظة التامة على سرية المعلومات التي يطلع عليها أثناء قيامه بأعمال المراجعة الخارجية، إستناداً لنص المادتين 71 و 72 من القانون 01-10.
2. عدم التدخل في التسيير: يحظر على محافظ الحسابات التدخل في شؤون إدارة وتسيير المؤسسة التي يراجع حساباتها، حيث نصّ المشرع الجزائري صراحة على ذلك في المادة 58 من القانون 01-88 المتعلق بالمؤسسات العامة، وكذلك في نص القانون 01-10 الذي حصر مهامه في فحص القوائم المالية ومراقبة مطابقتها للمعايير المحاسبية دون التدخل في التسيير.
3. الإشراف الشخصي: مهمة المراجعة الخارجية مسؤولية شخصية لمحافظ الحسابات، لا يجوز له تفويضها كلياً لأحد، ويجب عليه الإشراف المباشر على أعمال المراجعة الخارجية حتى لو إستعان بمساعدين أو خبراء في مجالات محددة.
4. الإلتزام بالمعينة الكافية: يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية في المراجعة الخارجية من حيث فهم نشاط المؤسسة وتقييم نظام الرقابة واستخدام أساليب التحليل والفحص للحصول على أدلة الإثبات، وفق المادة 35 من القانون 01-10.
5. دوام المهمة واستمراريتها: يعين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، وتكون مهمته مستمرة في المراجعة الخارجية على الحسابات والوثائق المالية للمؤسسة، مما يتطلب منه تخصيص الوقت بشكل أمثل لإتمام المهام الموكلة إليه.

كما نصت المادة 40 من القانون 01-10 على وجوب إحتفاظ محافظ الحسابات بملفات عملائه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهددة (القانون 01-10، 2010، صفحة 8).

ثالثاً: مهام مراجع الحسابات الخارجي

حدد القانون رقم 01-10 المهام الموكلة لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في مواد 18 و 19 و 23 و 24، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): مهام مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على (القانون 01-10، 2010، الصفحات 6-7)

من خلال الشكل أعلاه يلاحظ أنه يوجد تكامل في المهام بين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، فالأول مختص بالجوانب الإستشارية والتحليلية المتعلقة بالشؤون المالية والمحاسبية، بينما الثاني معني بمهام الرقابة والمراجعة على القوائم والسجلات المحاسبية، كما أن الخبير المحاسب مؤهل للانتقال لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ما يدل على الصلة الوثيقة بين المهنتين في مجال الأداء المحاسبي.

رابعاً: مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي

تنشأ مسؤولية مراجع الحسابات من العلاقة التعاقدية مع المؤسسة، وتتمثل في فحص القوائم المالية للتحقق من إعدادها وفق مبدأ الاستمرارية وإحتوائها الإفصاحات حول استمرار النشاط. وقد أصدرت الدولة تشريعات تضبط مسؤوليته، تتمثل في:

1. **المسؤولية المدنية:** محافظ الحسابات مسؤول عن أخطائه وعن الأضرار الناجمة عن مخالفة القانون، ولا يمكنه التنصل من مسؤولية المخالفات غير المشارك بها إلا بإثبات قيامه بواجباته (كحلوش و بجياوي، 2018، صفحة 430).

2. **المسؤولية التأديبية أو المهنية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة الانضباطية للمجلس الوطني للمحاسبة عن أي مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، سواء خرق القانون أو التقصير المهني أو السلوك غير اللائق (كسكس و زرقون، 2019، صفحة 47)، وتستمر المسؤولية بعد الإستقالة (قرابط و مشري ، 2021، صفحة 106). وتشمل العقوبات التأديبية الإنذار والتوبيخ والتوقيف المؤقت لمدة 6 أشهر كحد أقصى والشطب من السجل المهني (كحلوش و يجياوي، 2018، صفحة 430) ، مع إمكانية الطعن فيها أمام الجهات القضائية (القانون 10-01، 2010، صفحة 10).

3. **المسؤولية الجزائية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية وفق قانون الإجراءات الجزائية عن أي تقصير في الوفاء بالالتزامات القانونية (القانون 10-01، 2010، صفحة 10). كما تنص التشريعات على معاقبته جزائياً في حال ممارسة المهنة بشكل غير قانوني (قرابط و مشري ، 2021، صفحة 107). أو الإدلاء العمدي بمعلومات كاذبة، بالغرامات المالية والحبس وفقاً للقانون التجاري (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة 245).

الفرع الرابع: تعيين، عزل مراجع الحسابات الخارجي وأتعبه

يشتمل هذا الفرع على تعيين مراجع الحسابات الخارجي من خلال توضيح الجهة المخولة قانوناً بتعيينه ومدة تعيينه، كما يوضح الأسس التي يتم بموجبها تحديد أتعاب المراجعة المستحقة لمراجع الحسابات الخارجي، وأخيراً يبين حالات عزل مراجع الحسابات، وفق الأسباب والإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

أولاً: تعيين مراجع الحسابات الخارجي

يتم تعيين مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بإجراءات قانونية تبدأ بالتحضير للمناقصة قبل إنتهاء ولاية المراجع الحالي بشهر على الأقل، ثم تختار الجمعية العامة للمساهمين المراجع وفق معايير محددة ، أمادة التعيين هي 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، على أن تمر 3 سنوات قبل إعادة تعيين نفس المراجع لولاية جديدة (Dafri & Besbas, 2021, pp. 226-227).

ثانياً: تحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي

يعد تحكّم المؤسسة في تحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي من العوامل التي تؤثر سلباً على إستقلاليتها، لذا أسند القانون الأمريكي تحديد الأتعاب إلى لجنة مستقلة. وفي الجزائر، تحدد الأتعاب في بداية المهمة بناء على عقد يوضح مجال التدخل، وتتفق عليها الجمعية العامة للمساهمين مع المراجع، ولا يجوز ربطها بالنتائج المالية للمؤسسة.

ثالثاً: عزل مراجع الحسابات الخارجي

إن تمتع إدارة المؤسسة بصلاحيّة عزل مراجع الحسابات الخارجي يشكل تهديداً لإستقلاليتها وحياده، إذ قد تقوم بعزله إن رفض الإنصياع لمطالبها، لذا ينصح المراجع الجديد الإتصال بالمراجع السابق لمعرفة أسباب العزل، وهل تعلق الأمر بضغط من الإدارة، كما تؤدي الهيئات المهنية دوراً أساسياً في التأكيد على هذه الإجراءات.

ينتهي تعيين مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بإنهاء المدة القانونية (3 سنوات) أو بعزله قبل إنتهائها (شاهد وآخرون، 2017، الصفحات 12-13) لأسباب مثل إرتكاب خطأ ألحق ضرراً أو تعارض مصالح، بناء على طلب من مجلس الإدارة أو المساهمين، مع خضوع أسباب العزل لرقابة القضاء (صحراوي ن.، 2017، الصفحات 315-320).

المطلب الثالث: المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات الخارجي ومراحل تنفيذ عمله

يتطلب القيام بعملية المراجعة الخارجية بفاعلية توافر مجموعة من المعايير في مراجع الحسابات الخارجي، كما تمر عملية المراجعة الخارجية نفسها بعدة مراحل منظمة.

الفرع الأول: المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات الخارجي

تشكل المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات مجموعة من القواعد والمبادئ الأساسية لتقييم مدى كفاءته وجودة عمله، ويبلغ عددها عشرة معايير مصنفة ضمن ثلاث مجموعات رئيسية، وهي:

أولاً: المعايير العامة

تحتوي هذه المعايير على كل ما يتعلق بالجوانب الشخصية المرتبطة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية، وكذلك إجراءات العمل الميداني بهدف التوصل إلى رأي محايد حول مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وعرض هذا الرأي في تقرير يستوفي الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية (زهري و صالح ، 2015 ، صفحة 83)، وعليه يتوجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة الخارجية أن يحدد ما إذا كان بالإمكان تحقيق تلك المعايير واستيفائها أثناء تنفيذ هذه المهمة (العمرى ، 2012 ، صفحة 73). وتشتمل هذه المعايير على:

1. التأهيل العلمي والعملية:

يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات الخارجي المؤهلات العلمية والخبرات العملية الكافية في مجالي المحاسبة والمراجعة بحيث يكون قادراً على الوفاء بالمسؤوليات المنوطة به. ويقتضي ذلك أن يتمتع مراجع الحسابات بالتدريب والكفاءة اللازمين اللذين يؤهلانه لإجراء عملية المراجعة الخارجية بالجودة المطلوبة، ويمكنه تحقيق ذلك من خلال التعليم والخبرة العملية ومواكبة المستجدات في مجالي المحاسبة والمراجعة (محمد و سند، 2022 ، صفحة 184).

2. الاستقلالية:

يعد الإستقلال أساس وحجر زاوية مهنة المراجعة الخارجية (Akintayo & Akosile, 2022, pp. 421-422)، ويتطلب تحقق الإستقلالية أن يتمتع مراجع الحسابات بإستقلال فعلي وظاهري، حيث يرتبط الإستقلال الفعلي بذهنية مراجع الحسابات وإعتماده على نفسه دون خضوع حكمه المهني لأي جهة. أما الإستقلال في المظهر فيركز على طبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات والمؤسسة محل المراجعة (قحموش، 2022 ، صفحة 489)، ويتحدد من خلال ما يراه الآخرون من حيادية مراجع الحسابات وعدم وجود مصلحة مادية له في المؤسسة (أحمد قابد، 2015 ، صفحة 23). وكلما زاد إستقلال مراجع الحسابات كلما ساهم ذلك في تحسين جودة المراجعة، لذا ينبغي مراعاة العوامل المؤثرة على إستقلاليته (شدرى و رشام ، 2022 ، صفحة 48).

3. العناية المهنية أو الجودة في العمل:

تعرف العناية المهنية لمراجع الحسابات الخارجي بأنها الإلتزام بتحقيق مستوى محدد من الأداء أثناء قيامه بمهام المراجعة الخارجية، وذلك إستناداً إلى عدة عوامل، من بينها ما تفرضه القوانين والتشريعات من مسؤولية قانونية كحد أدنى، فضلاً عما تضعه

المنظمات المهنية من معايير وقواعد لضمان المحافظة على مستوى متميز من الأداء. وقد أكد المعيار الدولي الثالث على ضرورة بذل المراجع لتلك العناية المهنية خلال مراحل العمل الميداني وإعداد التقرير، إذ تمثل تلك العناية الإهتمام الذي يوجه ويضبط كفاءة أداء مراجع الحسابات (قحموش، 2022، صفحة 489).

ثانياً: معايير العمل الميداني

تشمل المعايير التي تحكم تنفيذ أعمال المراجعة الخارجية الميدانية ما يلي:

1. التخطيط والإشراف :

يتضمن معيار التخطيط والإشراف للمراجعة الخارجية ضرورة وضع خطة شاملة وكافية لتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية بالإضافة إلى الإشراف المناسب والفعال على الموظفين والمساعدین القائمين على تنفيذ هذه الأعمال (Jassim & Farhood, 2022, p. 96) إذ يهدف التخطيط السليم إلى تحقيق التنسيق المثالي داخل فريق العمل في مكتب المراجعة الخارجية، بما يكفل سلامة تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، كما ينبغي أن تتم عملية الإشراف من قبل صاحب المكتب أو أحد الشركاء أو المفوض بذلك، مع بقاء المسؤولية النهائية ملقاة على عاتق مالك المكتب.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب هذا المعيار من المراجع إجراء دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المطبق لدى المؤسسة محل المراجعة، وذلك بهدف تحديد مستوى الإعتماد المناسب على هذا النظام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية، ولا سيما في تصميم وتحديد طبيعة ونوعية وتوقيت وحجم الإختبارات التي سيتم تنفيذها. وتشمل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ثلاث مراحل رئيسية: التعرف الكامل على النظام المطبق وآلية عمله، ومدى ملاءمة الإجراءات الرقابية المتبعة، والتأكد من التطبيق الفعلي لهذا النظام، فقد يكون النظام سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق بشكل صحيح عملياً.

كما يسهم تقييم المخاطر ضمن نظام رقابة داخلية فعال في الإرتقاء بجودة وكفاءة أعمال المراجعة الخارجية بدرجة كبيرة (قحموش، 2022، صفحة 490).

3. الحصول على الأدلة الكافية والملائمة:

يتطلب معيار الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من مراجع الحسابات جمع ما يكفي من أدلة الإثبات التي توفر له الأساس المنطقي والسليم لإبداء الحكم والتقدير حول عدالة وصحة القوائم المالية، كما يستفيد مراجع الحسابات من نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وكمية الأدلة المطلوبة وكيفية الحصول عليها لتعزيز وتأكيد أرصدة تلك القوائم (العمري، 2012، الصفحات 78-79)، على أن تكون القوائم المالية قابلة للتحقق والمراجعة الخارجية، وإلا فلا جدوى من عملية المراجعة الخارجية (زين و عوادى، 2011، صفحة 27).

ثالثاً: معايير إعداد التقرير:

تتمثل معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي في مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداده وشروطه، بإعتباره المخرج المادي لعملية المراجعة الخارجية والوسيلة لتوصيل نتائجها إلى مستخدمي القوائم المالية. وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير رئيسية (خنفري ، 2017، صفحة 158) يفترض أن يلتزم بها مراجع الحسابات وهي:

1. إعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتمثل هذا المعيار في التحقق مما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي يمكن تصنيفها إلى: مبادئ عامة تطبق على كافة عناصر القوائم المالية، مبادئ خاصة بإعداد قائمة الدخل والأرباح والخسائر، مبادئ متعلقة بإعداد المركز المالي للمؤسسة.

2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتضمن هذا المعيار إتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترات المالية المتعاقبة، بحيث لا يتم تغيير طرق عرض وتقديم القوائم المالية من دورة محاسبية لأخرى، ويتوجب على التقرير تحديد الظروف التي أدت للانحراف عن معيار الثبات في تطبيق تلك المبادئ المتبعة سابقاً، مقارنة بالفترة الحالية.

3. الإفصاح و العرض المناسب:

يتطلب هذا المعيار تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية كافياً لمساعدة مستخدميها على إتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث ينبغي أن تكون المعلومات المفصحة عنها كاملة وملائمة لإحتياجات متخذي القرار، وأن يتم عرضها بشكل مفهوم، لتحقيق الفائدة المرجوة من الإفصاح (قحموش، 2022، الصفحات 490-491).

4. إبداء الرأي الفني المحايد:

ينص هذا المعيار على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي على الرأي الفني الموضوعي بشأن القوائم المالية ككل (مباله ، 2010، صفحة 130) وفي حالة الإمتناع عن إبداء هذا الرأي يتوجب عليه توضيح أسباب ذلك في تقريره (رقائية، 2021، صفحة 40)، كما أنه نظراً لإرتباط إسمه بتلك القوائم ينبغي عليه أن يحدد في التقرير طبيعة عملية المراجعة الخارجية التي قام بها ومستوى المسؤولية الملقاة على عاتقه (العلي، 2015، صفحة 13).

الفرع الثاني: مراحل تنفيذ عمل مراجع الحسابات الخارجي

يمكن تقسيم عملية المراجعة الخارجية إلى ثلاث مراحل رئيسية، هي مرحلة التخطيط، ومرحلة التنفيذ، ومرحلة إعداد التقارير. ففي مرحلة التخطيط، يقرر المراجع قبول العميل أو رفضه، وإذا تم قبوله يقوم بجمع المعلومات لفهم أعمال العميل وقطاعه، وبناء إستراتيجية لتقييم المخاطر وتحديدتها، ثم تحديد مستويات الأهمية النسبية. أما مرحلة التنفيذ فيباشر فيها المراجع أعمال الاختبار وجمع أدلة الإثبات، ثم في المرحلة الأخيرة يقيم النتائج ويستخلص الإستنتاجات لتكوين الرأي النهائي وإصدار تقريره (Mutair & Helles, 2020, p. 297).

أولاً: مرحلة التخطيط:

تبدأ مرحلة التخطيط بقبول المهمة أو العهدة، ومن ثم يقوم مراجع الحسابات الخارجي بجمع المعلومات حول المؤسسة محل المراجعة وبيئتها، ومن ثم وضع خطة للمراجعة بالإضافة إلى تحديد المخاطر وتقييم مستوياتها حسب أهميتها النسبية:

1. قبول المهمة أو العهدة:

على مراجع الحسابات الخارجي، قبل البدء في العمل، التحقق من سلامة تعيينه وعدم وقوعه في حالات تضارب المصالح والحصول على القوائم اللازمة للمسيرين، ومعرفة أسباب انتهاء مهمة المراجع السابق، إضافة إلى التأكد من توفر الإمكانيات في مكتبه واستقلاليتته للقيام بالمهمة (سافحلو وكتوش، 2017، صفحة 87).

2. الحصول على معرفة عامة للمؤسسة محل المراجعة وبيئتها:

قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية، على مراجع الحسابات فهم الجوانب الاقتصادية والمالية والقانونية والمحاسبية للمؤسسة بشكل شامل لتحديد المخاطر العامة والمجالات الهامة التي تستدعي المراجعة وتكوين الملف الدائم ووضع خطة وبرنامج عمل شامل للمراجعة (كحلوش و يمياوي، 2018، صفحة 430).

3. وضع الخطة وتقييم المخاطر

في مرحلة التخطيط للمراجعة، يضع مراجع الحسابات خطة شاملة تحدد نطاق العمل والأهداف والجدول الزمني ومنهجية المراجعة الخارجية، ويحدد أعضاء فريق العمل ويوزع المهام والمسؤوليات، ويعد ملفات وأوراق عمل المراجعة، كما يقيم مخاطر المراجعة ونظام الرقابة الداخلية لتصميم إجراءات مراجعة فعالة (Dafri & Besbas, 2021, p. 227).

ثانياً: مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة

في هذه المرحلة يقوم مراجع الحسابات الخارجي بجمع الأدلة والاستجابة لتقييم المخاطر بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة المناسبة للحصول على أدلة كافية وملائمة تغطي المخاطر الجوهرية في القوائم المالية، من خلال استخدام مزيج من أساليب وتقنيات جمع الأدلة كالاختبارات التفصيلية، والعينات الإحصائية، واختبارات الضوابط، والمراجعة التحليلية، وغيرها من الإجراءات التي تمكن مراجع الحسابات الخارجي من الحكم على مدى عدالة وصحة القوائم المالية. (Dafri & Besbas, 2021, p. 227)

ثالثاً: إعداد التقرير

يقوم مراجع الحسابات الخارجي في المرحلة النهائية من عملية المراجعة بإعداد تقرير مكتوب يلخص فيه نتائج المراجعة ويعبر عن رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، حيث يتضمن التقرير وصفا لإجراءات المراجعة التي قام بها المراجع ونطاق المراجعة، بالإضافة إلى النتائج الرئيسية وأية مخالفات جوهرية تم إكتشافها، وكما يوضح التقرير مقارنة للنتائج المالية مع الفترات السابقة، ويشكل الرأي المهني لمراجع الحسابات الخارجي حول مدى عدالة العرض والإفصاح عن القوائم المالية الجزء الأساسي من التقرير، حيث يصنف الرأي إلى رأي بدون تحفظ أو متحفظ أو سلبي بناء على نتائج أعمال المراجعة (Dafri & Besbas, 2021, p. 228).

المبحث الثاني: معايير أدلة الإثبات

تعد معايير أدلة الإثبات من أهم المعايير التي تحكم عمل مراجع الحسابات الخارجي، حيث تحدد القواعد والضوابط المتعلقة بعملية جمع أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملاءمة من أجل توفير الأساس الذي يستند إليه المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية.

سيتم في هذا المبحث التطرق إلى عموميات حول المعايير الدولية والجزائرية للمراجعة، إلى جانب تحديد المفاهيم الأساسية المتعلقة بأدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في أداء مهمته، إلى جانب استعراض معايير أدلة الإثبات الواردة في التشريع الجزائري.

المطلب الأول: عموميات حول المعايير الدولية والجزائرية للمراجعة

تعد المعايير لممارسة مهنة المراجعة الخارجية الحجر الأساس الذي تركز عليه هذه المهنة، إذ تضع القواعد والمبادئ التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها عند تنفيذ مهام المراجعة الخارجية وإبداء الرأي في القوائم المالية.

الفرع الأول: مدخل لمعايير الدولية للمراجعة

أدت الفضائح المالية إلى إحداث تغييرات جذرية في مهنة المراجعة الخارجية لتعزيز الثقة، وإصدار معايير موحدة دوليا لتسهيل تدفق الاستثمار وضمان مصداقية المعلومات.

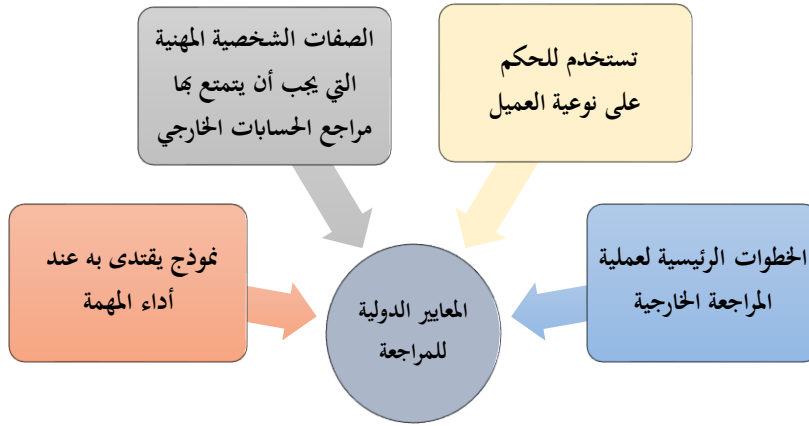
أولاً: تعريف معايير الدولية للمراجعة

يتضح من التعريفات المقدمة من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختلفة أن هناك تقارباً كبيراً في النظرة لمعايير المراجعة الدولية:

فقد عرّفها **الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)** على أنّها "مصطلح عام للمعايير التي تطبق مراقبة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات الصلة" (Abd et al., 2019, p. 206). بينما نظر إليها **المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)** عرفها على أنّها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية الواجب توافرها في مراجع الحسابات الخارجي، إلى جانب الخطوات الرئيسية لعملية مراجعة الحسابات اللازمة للحصول على أدلة وبراهين كافية تمكنه من التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، وكذلك بيان محتويات ذلك الرأي" (قاضي و دحدوح، 2021). كما عرفت على أنّها مجموعة من القواعد والمبادئ التي توفر التوجيهات والإرشادات لمراجع الحسابات (Gökoğlan & Güngör Karyağdı, 2023)، إضافة إلى اعتبارها نموذج أداء يحدد القواعد والإجراءات الواجب اتباعها في المراجعة الخارجية (زيادي وآخرون، 2020، صفحة 22).

إذن يمكن القول إن معايير المراجعة الدولية تمثل الإطار المنظم والشامل الذي يحكم مهنة المراجعة الخارجية، من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ التي تضمن القيام بهذه المهمة بفعالية وجودة عالية. كما تعتمد معايير الدولية للمراجعة على عدة عناصر أساسية يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): العناصر الأساسية التي تعتمد عليها معايير الدولية للمراجعة



المصدر: (بوقرن و بلول ، 2020 ، صفحة 114)

إستناداً إلى العناصر الأساسية المذكورة في الشكل أعلاه يمكن إستخلاص بأن المعايير الدولية للمراجعة توفر إطاراً متكاملًا يضع معايير تقييم العملاء ونموذجاً مرجعياً للخطوات الرئيسية لعملية المراجعة الخارجية ومتطلبات للصفات الشخصية والمهنية لمراجع الحسابات الخارجي بهدف وضع الأسس والضوابط التي تضمن جودة وفاعلية عملية مراجعة الخارجية.

ثانياً: خصائص معايير الدولية للمراجعة

تتماز معايير الدولية للمراجعة بعدة خصائص منها:

- التركيز على تفاصيل إجراءات العمل الميداني، للحد من الإختلافات وتعزيز الموضوعية (حولي، 2015، صفحة 129)؛
 - تتميز هذه المعايير بالشمولية والعمومية لكونها صادرة عن هيئة دولية تضم العديد من دول العالم، وتحظى بقبول واسع على المستوى الدولي، كما تعد قواعد أساسية ينبغي على مراجعي الحسابات الإلتزام بها عند الحاجة (بكجيل ، 2018، صفحة 123)؛
 - تتيح المعايير إصدار تقارير مراجعة عالية الجودة، قابلة للمقارنة مع مؤسسات أخرى في دول أخرى، وأكثر وضوحاً وسهولة في الفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية (مهروسة، 2017، صفحة 18)؛
 - تواكب المعايير الدولية للمراجعة التطورات الحديثة بإصدار معايير جديدة بإستمرار (بصري و بن لقاسم، 2019، صفحة 117)؛
 - إن توفير مجموعة من المعايير الدولية سيساعد البلدان النامية على إنتاج معايير مراجعة محلية خاصة (Righa, 2021, p. 576).
- مما سبق، يتضح أن المعايير الدولية للمراجعة تتمتع بالمرونة نظراً للمتابعة المستمرة لها، كما توفر حماية ضد المساءلة القانونية في حالة الإهمال أو التقصير أثناء أداء مهام المراجعة الخارجية.

ثالثاً: أهمية معايير الدولية للمراجعة:

تكتسي معايير الدولية للمراجعة أهمية كبيرة يمكن إنجازها في النقاط التالية:

- أعدت لتكون مكملة للمعايير الوطنية (Abd et al., 2019, p. 207)؛
- تحفز على التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية (بهلولي ، 2018 ، صفحة 248)؛
- تشكل المعايير إطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها؛
- ساعد على رفع أداء مراجع الحسابات الخارجي والإرتقاء به، وتقييم جودة أدائه (بكحيل ، 2018 ، الصفحات 122-123)؛
- قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية بغض النظر عن خصائص أو أهداف المؤسسة (الذبيبات، 2021 ، صفحة 54)؛
- تسهم هذه المعايير في تعزيز ثقة المجتمع في مهنة المراجعة الخارجية وتلبية إحتياجاته (عمر علي، 2018 ، صفحة 94)؛
- ثقة القوائم المالية المراجعة وفق المعايير الدولية تسهل تدفق رؤوس الأموال للإستثمار، لاسيما في الدول النامية (فيلاي و فنور ، 2022 ، صفحة 4)؛
- يتطلب إتساع نطاق المؤسسات متعددة الجنسيات الإعتماد على معايير دولية للمراجعة في مراجعة حساباتها (غازي ، 2020 ، صفحة 8).

رابعاً: أهداف معايير الدولية للمراجعة:

- تسعى المعايير الدولية للمراجعة إلى تحقيق عدة أهداف ترفع من مستوى كفاءة الأداء المهني لممارسة مهنة المراجعة الخارجية على المستوى الدولي، ومن أبرز هذه الأهداف:
- أن الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والملائم وفق المعايير الدولية للمحاسبة، بالإضافة إلى الالتزام بقواعد المراجعة الخارجية السليمة المنصوص عليها في المعايير الدولية للمراجعة، سيؤدي ذلك إلى زيادة موثوقية القوائم المالية للمؤسسات متعددة الجنسيات، وهو ما يتطلع إليه مستخدمو هذه القوائم (عيجولي خالد و عيجولي عبد الله، 2021 ، صفحة 43)، كما يجعلها أكثر صلاحية للمقارنة والتحليل المالي (لعموم و فقير ، 2021 ، صفحة 185)؛
 - أن تطبيق معايير الدولية للمراجعة يسهم في زيادة تدفق رأس المال اللازم للإستثمار، لاسيما في الدول النامية من خلال تطوير معاييرها المحلية بهدف رفع مستوى كفاءة الأداء المهني إلى المستوى الدولي؛
 - إصدار تقرير مراجع الحسابات خارجي متفق عليه عالمياً من حيث الشكل والمضمون، من خلال وضع معايير غير خاضعة لأية تأثيرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية لبلد محدد (بن يوسف وآخرون، 2020 ، صفحة 59).

خامساً: الهيئات الأكاديمية والمهنية المخولة بإصدار معايير الدولية للمراجعة

تلعب المعايير الدولية للمراجعة دوراً أساسياً في تعزيز جودة وشفافية المراجعة الخارجية من خلال وضع أسس وضوابط مهنية وفنية موحدة. ونظراً لأهميتها، تتولى هيئات ومنظمات مهنية دولية وضعها والإشراف عليها وتحديثها بإستمرار لمواكبة أحدث الممارسات والمتغيرات في بيئة الأعمال والمراجعة. وتتمثل هذه الهيئات الأكاديمية والمهنية فيمايلي:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

نظرا للإهتمام المتزايد بمعايير المحاسبة والمراجعة تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 07 أكتوبر سنة 1977 (Zaafrane, 2016, p. 101) بموجب إتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة (Mecif & Yahiaoui, 2017, p. 40)، ويضم حاليا من 180 عضواً وشريكا في 135 دولة وسلطة قضائية، تمثل أكثر من 3 ملايين محاسب محترف عبر العالم (IFAC, 2020)، يخدم الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير منظمات وأسواق واقتصادات قوية ومستدامة، ويدعو إلى الشفافية والمساءلة وإمكانية المقارنة بين القوائم المالية (Hoti & Sopa, 2022, p. 220) وقد إنبتق عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) والذي يهتم بإصدار وتطوير المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الإتحاد (Kazouz & Salah, 2017, p. 21)، ووصلت المعايير إلى 37 معيار سنة 2020. بالإضافة إلى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB يتألف الإتحاد الدولي للمحاسبين من مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية IAESB، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB.

2. مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB):

هو عبارة عن هيئة مستقلة أنشئت سنة 2003 على أنقاض لجنة ممارسات المراجعة الدولية IAPC قام بإلغاء العديد من المعايير الدولية للمراجعة وفي سنة 2004 باشر المجلس في مشروع كلاريتي (CLARITY) وهو برنامج لتحسين وضع المعايير الدولية للمراجعة (فيلاي و فنور ، 2022، صفحة 3)، وقد بدأ في إصدار المعايير بهدف تطوير الممارسات المهنية علميا بمعايير متجانسة لتقديم خدمات عالية الجودة للمصلحة العامة (عمر علي، 2018، صفحة 93)، وتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والمحلية لتعزيز جودة وتوحيد الممارسات المهنية وتعزيز ثقة الجمهور في المراجعة الخارجية والتأكيد الدولية (IAASB, 2023)، وينفذ برنامج عمله عبر مجموعات عمل صغيرة، أو عبر اللجان الفنية التالية (بن حواس و بنية ، 2016، صفحة 93):

- لجنة التعليم: وضع معايير التعليم والتدريب المهني والتعليم المستمر للمهنة تحت مصادقة المجلس؛
- لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعمل على تعزيزها وقبولها من المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: مكلفة بتطوير المحاسبة لتحسين كفاءة المحاسبين، ولها صلاحية إصدار البيانات نيابة عن المجلس؛
- لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية والقدرات المحاسبية للقطاع العام، ولها تفويض بإصدار معايير وتقارير المحاسبة والمراجعة للقطاع العام نيابة عن المجلس.

سادسا: عرض المعايير الدولية للمراجعة الصادرة

نشر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية معايير المراجعة بعد تعديلها من حيث الحذف والإضافة، وتتميز بمواكبتها لمتطلبات البيئة والظروف الاقتصادية، وطرحها في هيكل جديد يتضمن أقساما منفصلة تشمل: مقدمة توضح الغرض والنطاق وموضوع المعيار ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي، وبيان هدفه من المعيار، وتعريفات للمصطلحات لتجنب التأويل، ومتطلبات إلزامية تدعم أهداف المعيار، وفقرات تفسيرية، وملاحق توضيحية (بملولي ، 2018، صفحة 249؛ مزياي، 2021، صفحة 53). وتتكون المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من 37 معيار وفقا لإصدار 2020، وفيمايلي قائمة المعايير الدولية للمراجعة (ISA) الصادرة:

الجدول رقم (1-3): قائمة المعايير الدولية للمراجعة

معايير الدولية للمراجعة		
200-299 المبادئ والمسؤوليات		
200	الأهداف العامة للمراجعة المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية	210 الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة
220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	230 وثائق المراجعة
240	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإحتيال في عملية مراجعة القوائم المالية	250 مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية
260	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
300-499 تقييم الخطر		
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبياناتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة	330 إستجابة المراجع للمخاطر المقيمة
402	إعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات تستعمل مؤسسات خدمية	450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة
500-599 الإثبات في المراجعة		
500	أدلة المراجعة	501 أدلة المراجعة - إعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية	510 عمليات المراجعة الأولية - الأرصدة الإفتتاحية
520	الإجراءات التحليلية	530 عينات المراجعة
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	
550	الأطراف ذات العلاقة	560 الأحداث اللاحقة
570	المؤسسة المستمرة	580 الإقرارات الخطية
600-699 الإستفادة من عمل الآخرين		
600	الإعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مراجعي العنصر	
610	إستخدام عمل المراجعين الداخليين	620 إستخدام عمل المراجع الخبير
700-799 نتائج وتقارير المراجعة		
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	701 إبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل	706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل
710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	720 مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مراجعة
800-899 المجالات المتخصصة		
800	الإعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	810 عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة
805	الإعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة قوائم مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (IAASB, 2020)

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير الدولية للمراجعة (ISA) مقسمة إلى ست مجموعات تغطي: المبادئ العامة والمسؤوليات، تقييم المخاطر والاستجابة لها، أدلة الإثبات، استعمال عمل الآخرين، نتائج المراجعة والتقرير، والاعتبارات الخاصة. تحدد هذه المجموعات المعايير المتعلقة بمختلف مراحل وجوانب مهمة المراجع الخارجي لضمان جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية والتقرير عن القوائم المالية.

الفرع الثاني: مدخل لمعايير الجزائرية للمراجعة

تعد معايير المراجعة الدولية المرجع الرئيسي لمهنة المراجعة الخارجية، لكنها قد لا تتناسب مع بعض البيئات الاقتصادية مما يدفع بعض الدول كالجائز لإصدار معايير محلية مستمدة من نظيرتها الدولية ومتوافقة مع ظروفها.

أولاً: الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير الجزائرية للمراجعة

أفضت الإصلاحات في مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجائز من خلال تبني النظام المحاسبي SCF وإعادة هيكلة مهنة المراجعة الخارجية إلى تحولات عميقة في الهيئات المهنية الرقابية على مهنة المراجعة الخارجية وتشكيلتها التنظيمية.

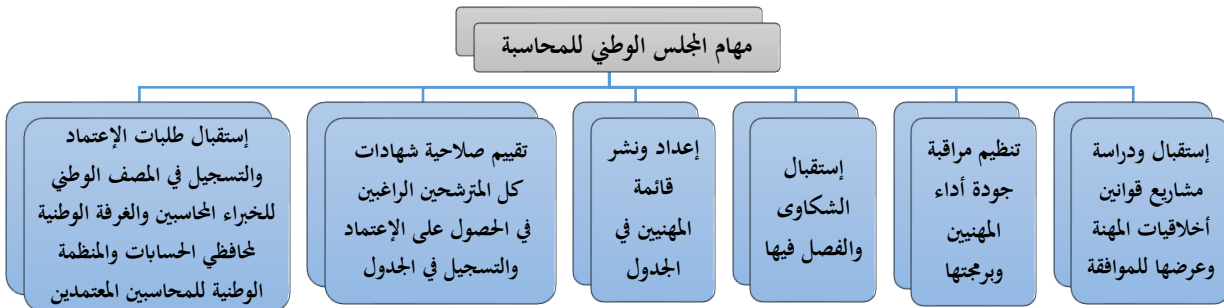
1. الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجائز

أصدرت الجريدة الرسمية بتاريخ 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة واختصاصات الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجائز، وتمثل تلك الهيئات في:

1.1. المجلس الوطني للمحاسبة (CNC):

كانت مهنة المراجعة الخارجية قبل تاريخ 29 جوان 2010 تحت إشراف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، لكن بعد صدور القانون 10-01 في ذلك التاريخ، أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة المنشأ بموجب المادة 4 من ذات القانون، والذي يخضع لسلطة وزير المالية (بن يحي و لعمور، 2019، صفحة 5)، ويتكون هذا المجلس من ثلاثة أعضاء منتخبين على الأقل عن كل تنظيم مهني، على أن يتم تحديد تشكيلته وتنظيمه وسير عمله عبر التنظيم. كما يضم المجلس وفقا للمادة 5 من القانون ذاته خمس لجان متساوية الأعضاء هي: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، ولجنة مراقبة النوعية (شواد، 2021، صفحة 176). حسب المادة 10 من مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، تتمثل مهام المجلس فيما يتعلق بالإعتماد كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-6): مهام المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، 2011، صفحة 5).

إنطلاقاً من الشكل أعلاه يمكن القول أن المجلس الوطني للمحاسبة يؤدي مهاماً تنظيمية ورقابية أساسية لضمان جودة أداء مراجع الحسابات الخارجي والمحافظة على ثقة المجتمع في مهنة المراجعة الخارجية.

2.1. المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

أنشئ المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ويتكون من تسعة أعضاء منتخبين (زين ع.، 2019، صفحة 31) لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد من قبل الجمعية العامة للمصنف من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف (حايي، 2021، صفحة 1284)، وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7): مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (مرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، 2011، صفحة 8)

يوضح الشكل أعلاه مجموعة من المهام الإدارية والمالية والتنظيمية والتمثيلية للمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، تهدف هذه المهام إلى تسيير شؤون المصنف وتطويره مهنيًا، ورفع مستوى أداء أعضائه، وتمثيلهم أمام الجهات ذات العلاقة.

3.1. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، وتتطابق قواعد انتخاب أعضاء هذا المجلس وتمثيلهم مع تلك الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة، كما أن مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مشابهة لتلك التي يضطلع بها المجلس للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين (مرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، 2011، صفحة 11).

2. اللجان المكلفة بإعداد وإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة:

يمكن توضيح هذه اللجان ومهامها بموجب المادتين 18 و22 من مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-8): اللجان المكلفة بإعداد وإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة ومهامها



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، 2011، الصفحات 6-7)

يبين الشكل أعلاه مهام كل لجنة، حيث أن لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية مسؤولة بشكل أساسي عن وضع المعايير والقواعد المحاسبية، بينما تركز لجنة مراقبة النوعية على جوانب ضمان الجودة والرقابة على أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية. أي الأولى واضحة للمعايير، والثانية مراقبة لتطبيقها.

ثانيا: إصدارات معايير الجزائرية للمراجعة

عمل المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) منذ منتصف عام 2011 على صياغة معايير الجزائرية للمراجعة NAA، بالاعتماد بشكل كبير على معايير الدولية للمراجعة (ISA) (Belguet, 2017, p. 40)، مع مراعاة مدى تعقيدها في بيئة المراجعة الخارجية الجزائرية (Djekidel & Messaoudi, 2019, p. 51)، وأصدر المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقيس والممارسات المهنية أربعة (04) مقرارات متضمنة ستة عشر (16) معيار، وذلك ابتداء من 04 فيفري 2016 إلى غاية 24 سبتمبر 2018.

1. أهمية إصدار معايير الجزائرية للمراجعة:

- تكمن أهمية المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة فيما يلي (عبد السلام و بن فرج ، 2021):
- توفير مرجعية قانونية موحدة لجميع من يمارسون مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- الحد من التباين بين تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر من خلال إصدار تقارير موضوعية؛
- تحديد المسؤوليات الملقة على عاتق كل من مراجع الحسابات الخارجي والمؤسسة محل المراجعة؛
- تقديم تقنيات والإجراءات اللازمة لإتمام عملية المراجعة الخارجية؛
- إعطاء مكانة مرموقة لمهنة المراجعة الخارجية داخل الاقتصاد الوطني.

2. عرض المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة:

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة، كهيئة مكلفة من وزارة المالية بالإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية أربعة مقررات تتعلق بمعايير الجزائرية للمراجعة. والجدول التالي يوضح المقررات المتضمنة معايير الجزائرية للمراجعة:

الجدول رقم (1-4): المقررات المتضمنة معايير الجزائرية للمراجعة

معايير الجزائرية للمراجعة		المقرر
رقم المعيار	إسم المعيار	
NAA 210	"إتفاق حول أحكام مهام المراجعة"	المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04
NAA 505	"التأكيدات الخارجية"	
NAA 560	"الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"	
NAA 580	"التصريحات الكتابية"	
NAA 300	"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"	المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11
NAA 500	"العناصر المقنعة"	
NAA 510	"مهام المراجعة الأولية - الأرصدة الإفتتاحية"	
NAA 700	"تأسيس الرأي وتقرير مراجعة القوائم المالية"	المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15
NAA 520	"الإجراءات التحليلية"	
NAA 570	"إستمرارية الإستغلال"	
NAA 610	"إستخدام أعمال المراجعين الداخليين"	
NAA 620	"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"	المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24
NAA 230	"وثائق المراجعة"	
NAA 501	"العناصر المقنعة - إعتبرات خاصة"	
NAA 530	"السير في المراجعة"	
NAA 540	"مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: مقررات وزارة المالية المتضمنة معايير الجزائرية للمراجعة

يبين الجدول أعلاه أربعة مقررات صدرت بين 04 فيفري 2016 و 24 سبتمبر 2018، تضمنت 16 معيار جزائري للمراجعة، يحتوي كل منها على عدة عناصر أهمها الهدف من المعيار الصادر ومجال تطبيقه والواجبات المطلوبة.

الفرع الثالث: مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة مع نظيرتها من المعايير الدولية

تمثل المعايير المهنية للمراجعة إحدى الدعائم الأساسية لضبط وتنظيم هذه المهنة، بغرض تعزيز جودة المراجعة الخارجية ونزاهتها، لذلك سعت الجزائر منذ فترة طويلة لتوائم معاييرها المحلية مع نظيرتها الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. وفي هذا السياق، سيتم تبيان أوجه التشابه والاختلاف بين المعايير الجزائرية والدولية للمراجعة. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (1-5): مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة مع نظيرتها من المعايير الدولية

المعايير الدولية للمراجعة		المعايير الجزائرية للمراجعة	
رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	إسم المعيار
210	"الموافقة على شروط التكاليف بالمراجعة"	210	"إتفاق حول أحكام مهام المراجعة"
505	"المصادقات الخارجية"	505	"التأكدات الخارجية"
560	"الأحداث اللاحقة"	560	"الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"
580	"الإقرارات الخطية"	580	"التصريحات الكتابية"
300	"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"	300	"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"
500	"أدلة المراجعة"	500	"العناصر المتقنة"
510	"عمليات المراجعة الأولية- الأرصدة الإفتتاحية"	510	"مهام المراجعة الأولية - الأرصدة الإفتتاحية"
700	"تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"	700	"تأسيس الرأي وتقرير مراجعة القوائم المالية"
520	"الإجراءات التحليلية"	520	"الإجراءات التحليلية"
570	"المنشأة المستمرة"	570	"إستمرارية الإستغلال"
610	"إستخدام عمل المراجعين الداخليين"	610	"إستخدام أعمال المراجعين الداخليين"
620	"إستخدام عمل المراجع الخبير"	620	"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"
230	"وثائق المراجعة"	230	"وثائق المراجعة"
501	"أدلة المراجعة - إعتبرات محددة لبنود مختارة"	501	"العناصر المتقنة - إعتبرات خاصة"
530	"عينات المراجعة"	530	"السبر في المراجعة"
540	"مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"	540	"مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: مقررات وزارة المالية المتضمنة معايير الجزائرية للمراجعة (مقرر رقم 002، مقرر رقم 150، مقرر رقم

23، مقرر رقم 77) و (IAASB, 2020)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه عند مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة الستة عشر (16) الصادرة حتى الآن مع نظيرتها من المعايير الدولية، أنه يوجد تطابق تام في الأرقام وتطابق شبه تام في التسميات، إلا أن معايير الدولية للمراجعة كانت أكثر تفصيلاً وشمولاً، حيث تضمنت توضيحات وإرشادات أوسع لمراجع الحسابات الخارجي، أما إختلاف معايير الجزائرية للمراجعة عن الدولية كان في ترتيب العناوين والفقرات، وعدم تخصيصها لقسم منفصل للتعريف، بالإضافة إلى تطرق المعايير الدولية للمراجعة لبعض النقاط التي لم ترد بالمعايير الجزائرية للمراجعة. وفي الأخير، فالبرغم من وجود إختلافات شكلية بين المعايير الجزائرية والدولية للمراجعة من حيث آلية الإصدار والترتيب إلا أن المضمون متطابق إلى حد كبير فالمعايير الجزائرية هي نسخة مترجمة عن المعايير الدولية دون إجراء أي تعديل جوهري عليها لذا فهي تغطي نفس المواضيع ولكن بشكل مختصر وموجز.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول أدلة الإثبات

تعد أدلة الإثبات أحد العناصر الأساسية والحاسمة في عملية المراجعة الخارجية، إذ توفر هذه الأدلة الدعم والتأكيد لآراء وتقارير مراجع الحسابات الخارجي، ونظرا لأهميتها ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي فهم أدلة الإثبات وخصائصها وكيفية الحصول عليها.

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

ومن بين أهم التعريفات الخاصة بأدلة الإثبات، نذكر:

عرف المعيار الدولي للمراجعة **ISA 500** أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يستخدمها المراجع لدعم استنتاجاته ورأيه حول القوائم المالية (6). (Mironiuc et al., 2012, p. 6). في حين نظرت إليها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) على أنها المستندات والمواد التي يحصل عليها المراجع لتمكينه من إجراء المراجعة الخارجية بكفاءة وفقا للمعايير. وعرفت أيضا بأنها البيانات والمعلومات القابلة للتحقق والتي يجمعها المراجع من مصادر متنوعة. (J. Chukwu et al., 2019, p. 37) كما اعتُبرت بمثابة مجمل المعلومات التي يعتمد عليها المراجع في التوصل إلى رأيه المهني حول القوائم المالية. (Wadesango et al., 2021, p. 2) إذن يمكن القول إن أدلة الإثبات تمثل مجموع المعلومات والبيانات ذات العلاقة التي يتم جمعها من مصادر موثوقة، والتي يعتمد عليها مراجع الحسابات بشكل موضوعي في تكوين رأيه المهني حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات:

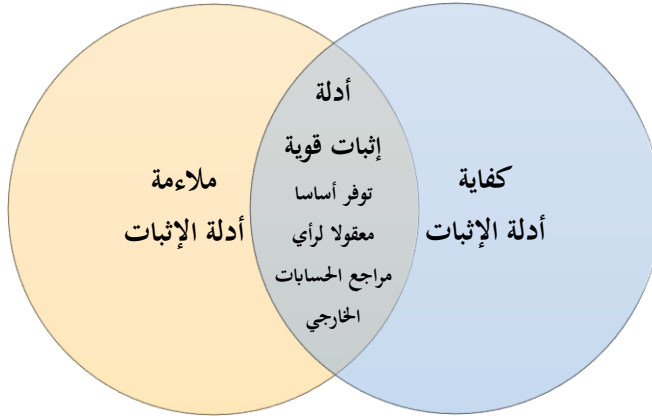
يمكن القول أن أدلة الإثبات الفعالة يجب أن تتمتع بالخصائص التالية:

1. الكفاية: هي مقياس لكمية أدلة الإثبات، ويعتمد تحديد كمية أدلة الإثبات اللازمة بتقييم مراجع الحسابات الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري وكذلك جودة أدلة الإثبات، إذ أنه كلما زادت المخاطر زادت أدلة الإثبات اللازمة (Amsari & Rasibo, 2017, p. 41)
2. الملاءمة: هي مقياس لجودة أدلة الإثبات، أي دلالتها ومصداقيتها (Milojević et al., 2020, p. 80) من حيث تقديم الدعم أو الكشف عن التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات، والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة (Budko & Lola, 2022, p. 28)، كما يجب أن تكون أدلة الإثبات موثوقة بشكل كاف بحيث يمكن استخدامها قبل إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي (Augustine et al., 2013, p. 93)، ومنه فملاءمة دليل الإثبات تتضمن عدة خصائص فرعية وهي: مدى إرتباط الدليل بموضوع المراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ودرجة مصداقية هذه الأدلة (Al-obaidi & Tariq, 2022, p. 4)

وتأتي العلاقة التكاملية بين المفهومين في أنه يجب الحصول على كمية كافية من أدلة الإثبات بالإضافة إلى التأكد من جودتها العالية لتوفير أساس معقول وموضوعي لإستنتاجات ورأي مراجع الحسابات الخارجي، فلا يكفي وجود كم هائل من الأدلة مع ضعف جودتها، كما أنه لا يمكن الإعتماد على أدلة قليلة ولو كانت ذات جودة عالية.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:

الشكل رقم (1-9): العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (Amsari & Rasibo, 2017, p. 41) و (Milojević et al., 2020, p. 80)

يبين الشكل أعلاه العلاقة التكاملية بين كفاية وملاءمة أدلة الإثبات، حيث ينتج عن الجمع بينهما الحصول على أدلة إثبات قوية أي ذات جودة عالية توفر أساسا معقولا لرأي مراجع الحسابات الخارجي.

تتعلق مصداقية أدلة الإثبات بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وبالتالي هناك أدلة إثبات أكثر مصداقية عن غيرها وتتمثل فيما يلي:

- أدلة الإثبات من مصادر خارجية (مثل تأكيد حالة الذمم المدينة في نهاية السنة المالية المستلمة من العملاء) أكثر مصداقية من تلك التي تم الحصول عليها من مصادر داخلية (مثل المستندات التي أعدها العميل) (hazim & mohammed, 2022, p. 58)
- أدلة الإثبات التي يتحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016)؛
- تعتبر أدلة الإثبات في شكل وثائقي، سواء كانت ورقية أو إلكترونية، أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهيًا (Zuca, 2015, p. 703) (تعتبر وثيقة محررة أثناء إجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها) (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016)؛
- أدلة الإثبات المجمعّة المتكوّنة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكوّنة من النسخ المصورة أو الفاكس (Rashid, 2017, p. 17)

أما فيما يخص أدلة الإثبات الإلكترونية يجب أن تتوفر فيها خاصية الإقرار أو التوثيق الإلكتروني، بمعنى أن يكون بالإمكان التحقق من صحتها وسلامتها وعدم تعرضها لأي تلاعب أو تحريف أثناء مراحل معالجتها المختلفة، ويتم ذلك من خلال استخدام نظام توثيق إلكتروني يسجل ويوثق أي عمليات تتم على الأدلة الرقمية، بحيث يستطيع مراجع الحسابات الخارجي التأكد من عدم

إجراء أي تعديلات أو تغييرات على هذه الأدلة سواء أثناء إنشائها أو معالجتها أو نقلها أو تخزينها. وبالتالي فإن الإقرار يزيد من ملاءمة وجودة أدلة الإثبات الإلكترونية مما يقوي من الإعتماد عليها في إبداء الرأي. (Al-obaidi & Tariq, 2022, p. 4)

الفرع الثالث: أهمية أدلة الإثبات

يمكن تلخيص أهمية أدلة الإثبات على النحو التالي (Al-obaidi & Tariq, 2022, p. 4):

- أدلة الإثبات أساس إبداء مراجع الحسابات الخارجي رأيا محايدا في القوائم المالية؛
- جودة أدلة الإثبات مؤشر على كفاءة مراجع الحسابات الخارجي؛
- دليل الإثبات يعزز مكانة المؤسسة ويزيد الثقة ويقلل فجوة التوقعات مع المستخدمين الداخليين والخارجيين .

الفرع الرابع: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يستخدم مراجع الحسابات الخارجي عدة وسائل لجمع أدلة الإثبات، تتمثل في الآتي:

1. **التفتيش:** هو إجراء يعتمد على فحص السجلات أو المستندات الورقية أو الإلكترونية للحصول (Rashid, 2017, p. 18) على أدلة إثبات تعتمد مصداقيتها على طبيعتها ومصدرها، وقد يوفر فحص مستندات معينة دليلا مباشرا على وجود أصل كأداة مالية مثل سهم أو سند حيث يشكل المستند نفسه الأصل. (J. Chukwu et al., 2019, p. 40)
2. **الملاحظة:** أي مشاهد عملية أو إجراء يقوم به الآخرون للحصول على دليل إثبات حول الأداء الفعلي (Jovkovic, 2014, p. 52) ومع ذلك فإن الملاحظة توفر أدلة إثبات تقتصر على النقطة الزمنية التي تحدث فيها، ومن أمثلة الملاحظة حضور المراجع لجرد المخزون من قبل موظفي المنشأة ومراقبة أداء أنشطة الرقابة (Felix I. Lessambo, 2018, p. 160)؛
3. **التأكيد الخارجي:** يتضمن هذا الإجراء الحصول على أدلة إثبات من طرف ثالث مثل الموردين والزبائن (Efremova, 2018, p. 80) سواء بشكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى، يستخدم التأكيد الخارجي للحصول على تأكيدات حول أرصدة الحسابات مثل الذمم المدينة والدائنة، وكذلك للتأكد من شروط الاتفاقيات والمعاملات التي أبرمتها المؤسسة مع أطراف خارجية. (Rashid, 2017, p. 18)، وتعد التأكيدات الخارجية من أدلة الإثبات الأكثر مصداقية لأنه يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المؤسسة. (Matthew & Patrick, 2013, p. 20)؛
4. **إعادة الحساب:** هي أسلوب يستخدمه مراجع الحسابات الخارجي للتحقق من صحة العمليات الحسابية في المستندات سواء كان ذلك يدويا أو إلكترونيا (Abdullah Rashid, 2017, p. 18)، ومن أمثلة إعادة الحساب في عملية المراجعة الخارجية: إعادة حساب قائمة التدفقات النقدية أو قائمة الدخل، إعادة حساب الالتزام الضريبي بناء على الوعاء الضريبي إعادة حساب الإعفاءات الضريبية، إعادة حساب توزيعات الأرباح، إعادة حساب تكلفة الوحدة والمخزون النهائي وتكلفة المبيعات، بالإضافة إلى إعادة حساب الإهلاك وإعادة التقييم (Adesanmi, 2022, p. 209)؛
5. **إعادة التنفيذ:** يتضمن هذا الإجراء التنفيذ المستقل من قبل مراجع الحسابات الخارجي للإجراءات أو مراجعات التي تم إجراؤها في الأصل (J. Chukwu et al., 2019, p. 41) كجزء لا يتجزء من الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المراجعة الخارجية المدعومة بجهاز الحاسوب (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016).

6. **الإجراءات التحليلية:** يتضمن هذا الإجراء تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية (الذنيبات، 2021، صفحة 217)، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحقق اللازم للتقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (Flood, 2023, p. 965)، وتعتمد مصداقية التحليل على مصداقية البيانات. ويعد الإجراء التحليلي أهم دليل إثبات يستخدمه مراجع الحسابات الخارجي في عملية المراجعة الخارجية لتحديد المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي يمكن من خلالها تحديد نقاط ضعفها وقوتها، فهي بمثابة دليل إثبات على صحة النتائج والقيم المالية المسجلة (Mansour & Kalib, 2019, pp. 53-54).

7. **الإستفسار:** يتضمن هذا الإجراء طلب المعلومات من أشخاص ذوي معرفة مالية أو غير مالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها مثل الموردين والعملاء والموظفين، ويمكن أن يكون هذا الإستفسار مكتوب رسمي أو شفوي غير رسمي، وتقييم إجابات هذا الإستفسار من قبل مراجع الحسابات الخارجي (Abdullah Rashid, 2017, p. 18)، كما يعتمد قوة دليل الإثبات في هذا الإجراء على معرفة مصدر المعلومة وصحتها. (Matthew & Patrick, 2013, p. 20)

من خلال ما تقدم يمكن القول بأن أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي تعد الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، حيث توفر أدلة الإثبات ذات الجودة العالية والكمية الكافية الأساس الموضوعي الذي يمكن مراجع الحسابات الخارجي من تقييم مدى مصداقية ومعقولية التأكيدات التي تقدمها إدارة المؤسسة حول قوائمها المالية، لذا فمن الواجب أن يتوفر لدى مراجع الحسابات الخارجي فهما دقيقا لكل جوانب أدلة الإثبات بداية من أهميتها وكفائتها وصولا إلى كيفية جمعها وتوثيقها بكفاءة وفعالية، كما يجب أيضا أن تتسم أدلة الإثبات بالموضوعية والإقناع وأن تكون ذات صلة بموضوع المراجعة، بالإضافة إلى خلوها من التحيز، لضمان قيمتها وفائدتها لمراجع الحسابات الخارجي في إستنتاج رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية.

المطلب الثالث: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بأهمية قصوى نظرا للدور الرقابي الفعال الذي تضطلع به لضمان نزاهة وشفافية القوائم المالية، الأمر الذي يعزز الثقة في تلك القوائم. كما شهدت المهنة تطورا على المستوى التشريعي والتنظيمي المهني، من خلال صدور القانون 01-10 المنظم لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية وما تبعه من إصدار لمعايير الجزائرية للمراجعة، ومن أبرزها معايير أدلة الإثبات التي تعد المرجعية التي تقدم التوجيهات والإرشادات اللازمة التي تمكن مراجع الحسابات الخارجي من الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة، تدعم رأيه المهني المحايد بشأن عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

الفرع الأول: معيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية، معيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة"، معيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"

في إطار تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، أصدرت وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة. من بين هذه المعايير، ثلاثة تتعلق بأدلة الإثبات التي تعتبر عنصرا أساسيا في عملية المراجعة الخارجية، هذه المعايير هي: معيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، والذي يركز على كيفية قيام مراجع الحسابات الخارجي بتصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات موثوق بها وذات صلة بالمراجعة. معيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة"

والذي يتناول كيفية التعامل مع الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية وقبل إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي. ومعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"، والذي يشير إلى ضرورة الحصول من الإدارة على تأكيدات وتصريحات خطية بشأن القوائم المالية ومسئولياتها. وسيتم التطرق إلى أساسيات هذه المعايير وكيفية تطبيقها.

أولا : المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 "التأكدات الخارجية".

تعد التأكدات الخارجية من العناصر المهمة في عملية المراجعة الخارجية، إذ توفر لمراجع الحسابات الخارجي أدلة إثبات ذات مصداقية وموضوعية من جهات خارجية مستقلة، وقد أصدرت وزارة المالية المقرر رقم 002 الذي يتضمن المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 المتعلق بالتأكدات الخارجية، بهدف تحديد المبادئ والأسس التي ينبغي على مراجع الحسابات إتباعها عند الحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار التأكدات الخارجية

يمكن توضيح مجال تطبيق العيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-6): مجال تطبيق وأهداف معيار التأكدات الخارجية

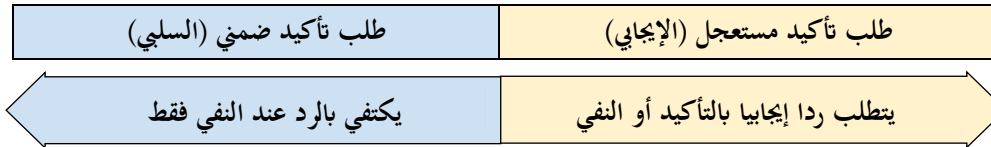
معيار التأكدات الخارجية	
الأهداف	مجال التطبيق
- توجيه مراجع الحسابات الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التأكد الخارجي؛ - الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.	- يعالج إستخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات التأكد الخارجية؛ - وذلك بهدف الحصول على أدلة إثبات.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 505، 2016، صفحة 2)

2. أنواع طلبات التأكد الخارجية:

يمكن توضيح أنواع التأكدات الخارجية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-10): أنواع طلبات التأكد الخارجية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 505، 2016، صفحة 2)

يوضح هذا الشكل التمييز بين نوعي طلبات التأكد من حيث متطلبات الرد من الطرف الخارجي، حيث يتميز طلب التأكد المستعجل بأنه يتطلب ردا إيجابيا من الجهة المؤكدة سواء بتأكيد أو نفي المعلومات الواردة في طلب التأكد، أما طلب التأكد الضمني فيكتفي بالرد من الجهة المؤكدة في حال رغبتها بنفي المعلومات الواردة في الطلب فقط دون الحاجة للرد بالتأكد.

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 "التأكدات الخارجية"

ينص المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 "التأكدات الخارجية" على مجموعة من الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها للتحقق من صحة وسلامة التأكدات الواردة في القوائم المالية. ويمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات ونتائجها على النحو التالي (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 505، 2016، الصفحات 2-6):

أ. إجراءات الحصول على التأكدات الخارجية:

ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي، في حال قبول الإدارة إختيار مجموعة من الأطراف لطلب منهم تأكيد له بشأن معلومات محددة. وعند لجوئه لذلك لا بد من ضمان الرقابة على طلبات التأكد، الأمر الذي يتطلب الأخذ في الحسبان النقاط التالية:

- تحديد بدقة المعلومات والبيانات المراد الحصول على تأكيد بشأنها من أطراف خارجية؛
 - إختيار الجهة الخارجية المناسبة والمؤهلة لتقديم التأكد المطلوب بناءً على طبيعة المعلومات المطلوبة وعلاقتها بتلك الجهة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية؛
 - تصميم طلب التأكد بشكل مناسب وضمن توجيهه للجهة المعنية مباشرة، على أن ينص الطلب توجيه الردود إلى مراجع الحسابات الخارجي؛
 - إرسال طلبات التأكد في التوقيت المناسب ومتابعتها.
- أما في حالة رفض الإدارة السماح لمراجع الحسابات الخارجي بإرسال طلب التأكد، يتعين عليه الإستفسار عن أسباب الرفض ومحاولة الحصول على أدلة مقنعة حول ذلك، كما يقيم تأثير الرفض على تقديره لمخاطر الإنحرافات الجوهرية ذات الصلة وكذلك وضع إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.

ب. نتائج إجراءات التأكدات الخارجية

وتتمثل نتائج إجراءات التأكدات الخارجية وفقاً للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكدات الخارجية" فيما يلي:

❖ مصداقية الردود على طلبات التأكد:

يعد التأكد من مصداقية الردود على طلبات التأكد الخارجي أمراً أساسياً لضمان فعالية هذه الإجراءات التأكديّة والاعتماد على نتائجها. وفيما يلي جدول يلخص النقاط الرئيسية المتعلقة بمصداقية الردود والإجراءات المطلوبة من مراجع الحسابات الخارجي:

الجدول رقم (1-7): حالة مصداقية الردود على طلبات التأكيد الخارجي والإجراءات المطلوبة

حالة الرد	الإجراء المطلوب
وجود شكوك حول مصداقية الرد	الحصول على أدلة إضافية لإزالة الشكوك
الردود عبر الفاكس أو البريد الإلكتروني	التحقق من مصدرها وسلطة مرسلها بعناية
التأكد من أمن ومراقبة إجراءات الرد	يرفع من مصداقية الرد
مشاركة طرف آخر في الرد	وضع إجراءات للتحقق من مصدر الرد وسلطة معده
تلقي رد شفهي	الحصول على تأكيد خطي أفضل
عدم صدق الرد	تقييم الأثر على تقييم مخاطر الانحرافات والغش

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 505، 2016، الصفحات 3-4)

يعرض الجدول أعلاه النقاط الرئيسية المتعلقة بمصداقية الردود على طلبات التأكيد الخارجي والإجراءات المناسبة الواجب إتخاذها من قبل مراجع الحسابات الخارجي في كل حالة: فيما يخص وجود شكوك حول مصداقية الرد، ينبغي الحصول على أدلة إضافية كاشفة لإزالة هذه الشكوك مثل طلب تأكيدات إضافية أو فحص الوثائق الداعمة. أما الردود الواردة عبر وسائل مثل الفاكس أو البريد الإلكتروني، فهي أكثر عرضة للمخاطر المتعلقة بالتحقق من المصدر والسلطة، لذا ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي التأكد منها بعناية ودقة. كما أن التأكد من أمن وسلامة إجراءات الرد يساعد في زيادة مصداقيتها، وفي حال مشاركة طرف آخر في الرد، يتوجب وضع إجراءات للتحقق من مصدره وسلطة معده. أما الردود الشفهية فيفضل الحصول على تأكيد خطي لها. وأخيراً إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي عدم صدق الرد، يجب تقييم أثر ذلك على تقييم مخاطر الانحرافات المعترية ومخاطر الغش.

❖ عدم تلقي الردود:

يواجه مراجع الحسابات في بعض الأحيان حالات عدم تلقي ردود كاملة على طلبات التأكيد التي أرسلها للأطراف الخارجية. وتندرج هذه الحالات تحت ثلاث حالات رئيسية هي: عدم تلقي أي رد، تلقي رد جزئي، إعادة طلب. وفيما يلي جدول يوضح هذه الحالات الثلاثة التي تشكل عدم تلقي الردود مع شرح موجز لكل منها:

الجدول رقم (1-8): حالات عدم تلقي ردود طلبات التأكيد الخارجية

الحالة	مضمونها
عدم تلقي أي رد	عدم ورود أي رد على الإطلاق من الطرف المؤكد
تلقي رد جزئي	تلقي رد غير كامل ولا يفي بمتطلبات طلب التأكيد
إعادة إرسال الطلب	إعادة إرسال طلب التأكيد إلى مراجع الحسابات الخارجي لأنه لم يسلم للطرف المعني

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 505، 2016)

يساعد هذا التصنيف مراجع الحسابات الخارجي على تحديد السبب وراء عدم تلقي الرد بدقة، وبالتالي وضع حيز التنفيذ إجراء المراجعة البديل المناسب حسب كل حالة بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.

❖ حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:

إذا رأى مراجع الحسابات الخارجي أن الرد على تأكيد معين أمر ضروري، ولم يتمكن من الحصول على هذا التأكيد على الرغم من طلبه المستعجل، فإنه يجب عليه تقييم الآثار المترتبة على المراجعة وعلى رأيه، لأن إجراءات المراجعة البديلة لن تقدم أدلة إثبات كافية وملائمة.

❖ الفروقات:

إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي فروقات تشير إلى وجود إختلافات بين المعلومات التي طلب تأكيدها والمتضمنة في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وتلك التي قدمها الطرف الخارجي (الجهة المستقلة) عن طريق الرد على طلب التأكيد. في هذه الحالة يتعين عليه القيام بما يلي:

- البحث عن وجود إنحرافات محتملة من خلال فحص الفروقات بين ما تتضمنه القوائم المالية وطلبات التأكيد، فقد تشير الفروقات بالمقارنة مع طلبات التأكيد إلى وقوع إنحرافات فعلية أو محتملة في القوائم المالية؛
- ففي حالة تم الكشف عن انحرافات فعلية، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي تقييم ما إذا كانت هذه الانحرافات تشير إلى وجود حالات غش واختلاس، أو أنها ناتجة عن وجود ضعف وقصور في نظام الرقابة الداخلية المطبق من طرف المؤسسة.

❖ التأكيدات الضمنية:

توفر التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتاً مقارنة بالتأكيدات المستعجلة، لذا يلجأ إليها مراجع الحسابات الخارجي في حالة توفرها على كل الشروط الموالية:

- إذا قدر مراجع الحسابات الخارجي عند تقييمه لخطر وجود انحرافات جوهرية بأنه منخفض، وحصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات العلاقة بالتأكد الضمني؛
- إذا احتوت التأكيدات الضمنية على عدد كبير من المعاملات المتجانسة وغير هامة؛
- إذا كان من المتوقع أن نسبة الفارق منخفضة؛
- إذا كان مراجع الحسابات الخارجي لا يعلم بأي ظروف أو الحالات التي أدت لتجاهل بعض الأطراف المرسله إليهم التأكيدات.

❖ تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها:

- لتقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها من عملية التأكيد الخارجي، على مراجع الحسابات الخارجي إتباع الإجراءات التالية:
- يجب عليه تقييم نتائج طلب التأكيد الخارجي لتحديد ما إذا كانت توفر أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية أو ضرورة الحصول على أدلة إثبات إضافية؛
- يمكن له عند تقييم نتائج طلب التأكيد الخارجي تصنيف أدلة الإثبات حسب نوع الرد المتلقى (مؤهل، غير موثوق، عدم الرد، يحمل فوارق)؛
- يجب عليه مراعاة نتائج إجراءات المراجعة الأخرى، عند تقييم كفاية وملائمة الأدلة المتحصل عليها من التأكيدات الخارجية.

ثانيا : المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 "الأحداث اللاحقة".

تعد الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية من المسائل الهامة التي يجب أن يأخذها مراجع الحسابات الخارجي بعين الاعتبار لما لتلك الأحداث من أثر على القوائم المالية وعلى رأيه، وقد أصدرت وزارة المالية، ضمن المقرر رقم 002 المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 المتعلق بالأحداث اللاحقة، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المبادئ والإجراءات اللازمة لمعالجة الأحداث اللاحقة. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. المفاهيم المرتبطة بالأحداث اللاحقة:

- تعتبر الأحداث اللاحقة من المفاهيم المهمة في المحاسبة، وهي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل تاريخ إصدارها. وتنقسم الأحداث اللاحقة إلى نوعين رئيسيين (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، صفحة 2):
- الأحداث التي تقدم أدلة إضافية عن الظروف التي كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية. يجب تعديل القوائم المالية لتعكس هذه الأحداث.
 - الأحداث التي تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ القوائم المالية. لا يلزم تعديل القوائم المالية لتعكس هذه الأحداث، ولكن يجب الإفصاح عنها إذا كانت جوهرية.

وقد قدم المعيار شرحاً لأهم المفاهيم المرتبطة بالأحداث اللاحقة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-9): المفاهيم المرتبطة بالأحداث اللاحقة

المفهوم	شرحه
تاريخ إعداد القوائم المالية	هو التاريخ الذي أعدت فيه القوائم المالية وتحمل فيه المسؤولون عن الإقفال مسؤولياتهم إتجاه ذلك.
تاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي	هو تاريخ انتهاء عملية المراجعة الخارجية .
تاريخ المصادقة على القوائم المالية	هو التاريخ الذي تمت فيه المصادقة على القوائم المالية من قبل الجهات المخولة (الجمعية العامة أو الهيئة المداولة).
تاريخ إصدار القوائم المالية	هو الذي يتم فيه نشر القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وكذا تقرير مراجع الحسابات الخارجي، إن وجد، للجهات الخارجية.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، صفحة 2)

يعرض الجدول أعلاه تواريخ لها أهمية كبيرة في معالجة الأحداث اللاحقة، حيث أن تاريخ إعداد القوائم المالية هو الأساس لتحديد باقي التواريخ، في حين أن تاريخ المصادقة مهم لضمان الموافقة والاعتماد الرسمي للقوائم المالية، أما بالنسبة لتاريخ إصدار القوائم المالية فإنه يحدد متى توفر المعلومات للجهات الخارجية.

2. مجال تطبيق وأهداف معيار الأحداث اللاحقة

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-10): مجال تطبيق وأهداف معيار الأحداث اللاحقة

معيار الأحداث اللاحقة	
الأهداف	مجال التطبيق
<p>- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والتي تتطلب إجراء تعديلات على القوائم المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمبدأ المحاسبي المطبق؛</p> <p>- معالجة الأحداث التي يعلم بها مراجع الحسابات الخارجي بعد إصدار تقريره والتي كانت ستؤدي لتعديل محتواه لو علم بها قبل الإصدار.</p>	<p>- يعالج إلتزامات مراجع الحسابات الخارجي فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي تقع بعد إفعال الحسابات في إطار مراجعة القوائم المالية.</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، صفحة 2)

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 "الأحداث اللاحقة"

ينص المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 "الأحداث اللاحقة" على مجموعة من الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها في حال وجود أحداث لاحقة. ويمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات على النحو التالي:

أ. الإجراءات المطلوبة للأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي

تنص بنود "مذكرة مهمة" في إطار المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210، على إلتزام إدارة المؤسسة بإبلاغ مراجع الحسابات الخارجي بالأحداث التي لها تأثير على القوائم المالية، والتي علمت بها خلال الفترة ما بين تاريخ إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي وتاريخ نشر القوائم المالية، وعليه يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام وضع إجراءات مراجعة مصممة بشكل مناسب للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، تمكنه من تحديد ما إذا كانت تلك الأحداث تستدعي إجراء تعديل على القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيما تم تحديدها. ومن الإجراءات التي يمكن أن ينفذها مراجع الحسابات للتحقق من وقوع أحداث لاحقة مؤثرة إعادة النظر في السجلات والمستندات المحاسبية أو إجراء فحص للمعاملات التي حدثت بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات. إلا أنه لا يُطلب منه إجراء مراجعة إضافية على البنود التي سبق مراجعتها بشكل كاف (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، صفحة 3).

ويجب على مراجع الحسابات الخارجي الأخذ بعين الاعتبار تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة الخارجية وتشمل إجراءات المراجعة للأحداث اللاحقة الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي على مايلي (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، الصفحات 3-4):

- فهم جميع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لتحديد الأحداث اللاحقة؛
- طلب معلومات من الإدارة والمسؤولين لمعرفة تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم المالية، مثل التزامات جديدة، تنازلات أو إقتناءات، أحداث تؤثر على قابلية تحصيل الأصول، إصدارات أوراق مالية جديدة، إتلاف أصول، تطورات تتعلق بالخصوم تعديلات محاسبية غير اعتيادية، أحداث تؤثر على تقديرات ومخصصات القوائم المالية، أحداث تثير شكوكا حول مبدأ استمرارية النشاط؛

- مراجعة محاضر إجتماعات إدارة المؤسسة التي عُقدت بعد تاريخ (الإقفال) القوائم المالية؛
- الإطلاع على أحدث القوائم المالية المرحلية بعد الإقفال إن وجدت؛
- في حال عدم توفر قوائم مالية مرحلية أو محاضر اجتماعات، يمكن مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتاحة بما فيها كشوف الحسابات البنكية؛
- يتعين على مراجع الحسابات الخارجي أن يطلب من الإدارة أو من المسؤولين في المؤسسة، تزويده برسالة تأكيد تفيد بأن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، والتي استدعت إجراء تعديل أو عمل إفصاح إضافي وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت مراعاتها ومعالجتها بشكل مناسب في القوائم المالية.

ب. حقائق أعلم بها مراجع الحسابات الخارجي بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ المصادقة القوائم المالية

- وتتضمن الإجراءات التالية (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، الصفحات 4-5):
- لا يلزم مراجع الحسابات الخارجي بإجراء أي عمليات مراجعة إضافية على القوائم المالية بعد تاريخ إصدار تقريره. ولكن إذا قامت الإدارة بإبلاغ مراجع الحسابات الخارجي، بعد إصدار التقرير وقبل المصادقة على القوائم المالية، بحدث ما كان من شأنه أن يؤدي لتعديل التقرير في حال علم مراجع الحسابات الخارجي به وقت الإصدار، فعليه مناقشة هذا الحدث مع الإدارة ومع المسؤولين إن لزم الأمر، وتحديد ما إذا كان من الضروري تعديل القوائم المالية، وفي حال الإيجاب عليه الإستفسار من الإدارة عن نيتها بشأن هذا التعديل في القوائم المالية؛
 - إذا قامت الإدارة فعلاً بتعديل القوائم المالية، فعلى مراجع الحسابات الخارجي تنفيذ إجراءات المراجعة المناسبة على التعديل المقدم، ثم إما تمديد إجراءات المراجعة حتى تاريخ التقرير المعدل، أو إصدار تقرير مراجعة جديد على القوائم المالية المعدلة؛
 - إذا سمح القانون والمرجع المحاسبي بتحديد نطاق التعديل فقط على أثر الحدث اللاحق، يجوز لمراجع الحسابات الخارجي تحديد إجراءات المراجعة اللازمة على التعديل فقط دون باقي القوائم المالية؛
 - إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية رغم ضرورة ذلك برأي مراجع الحسابات الخارجي لأثرها الجوهري، فعليه إما تغيير رأيه في التقرير قبل تسليمه للمؤسسة، أو إشعار الجهة المختصة بعدم عرض القوائم المالية دون التعديلات الضرورية بعد تسليم التقرير مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع إستخدام تقريره.

ج. حقائق أعلم بها مراجع الحسابات الخارجي بعد تاريخ إصدار القوائم المالية

- لا يلتزم مراجع الحسابات الخارجي بإجراء أي عملية مراجعة على القوائم المالية بعد نشرها (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 560، 2016، صفحة 5).

ثالثا: المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 "التصريحات الكتابية".

تعد التصريحات الكتابية الصادرة عن الإدارة من العناصر الهامة التي يعتمد عليها مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية، وقد أصدرت وزارة المالية، ضمن المقرر رقم 002، المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 المتعلق بالتصريحات الكتابية، ويهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بالتصريحات الكتابية التي يتعين على مراجع الحسابات الحصول عليها من الإدارة. وتضمن هذا المعيار:

1. التصريحات الكتابية كدليل إثبات

إن التصريحات الكتابية التي تقدمها الإدارة لمراجع الحسابات الخارجي تعتبر دليل إثبات في عملية مراجعة القوائم المالية حيث توفر معلومات هامة تساعد في أداء مهمته. لكن التصريحات الكتابية وحدها لا تكفي كأدلة إثبات كافية وملائمة حول المسائل التي تتناولها، فالمراجع الحسابات الخارجي مطالب بجمع أدلة إضافية من مصادر أخرى ليتمكن من إبداء رأيه المهني المستقل حول عدالة القوائم المالية. كما أن تقديم الإدارة لتصريحات كتابية صادقة وموثوقة لا يغني عن مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في الحصول على أدلة كافية وملائمة بشأن مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها بفعالية، أو تلك المتعلقة بالتأكدات المحددة في القوائم المالية (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 580، 2016، صفحة 2).

من خلال ما سبق يستنتج أن التصريحات الكتابية دليل إثبات مكمل وغير كاف بمفرده، ويجب جمع أدلة إضافية.

2. مجال تطبيق وأهداف معيار التصريحات الكتابية

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-11): مجال تطبيق وأهداف معيار التصريحات الكتابية

معيار التصريحات الكتابية	
الأهداف	مجال التطبيق
<ul style="list-style-type: none"> - الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وإكمال المعلومات المقدمة لمراجع الحسابات الخارجي؛ - تدعيم الأدلة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو التأكيدات الواردة فيها من خلال التصريحات الكتابية، إذا اعتبرها مراجع الحسابات الخارجي ضرورية أو مطلوبة وفق معايير المراجعة الأخرى؛ - الرد بشكل مناسب على التصريحات الكتابية المقدمة من الإدارة، أو في حال عدم تقديم الإدارة للتصريحات المطلوبة. 	<ul style="list-style-type: none"> - يعالج إلزامية تحصل مراجع الحسابات الخارجي على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 580، 2016، صفحة 2)

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 "التصريحات الكتابية"

ينص المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 "التصريحات الكتابية" على مجموعة من الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها. ويمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-12): متطلبات الحصول على التصريحات الكتابية

البند	الواجبات المطلوبة
المسؤولون	يجب على مراجع الحسابات الخارجي المطالبة بتصريحات كتابية من المسؤولين ذوي العلاقة بإعداد القوائم المالية والملمين بالمسائل ذات الصلة.
مسؤوليات الإدارة	يجب الحصول على تصريحات تؤكد قيام الإدارة بمسؤولياتها كاملة تجاه إعداد القوائم المالية وفق المعايير، وتقديم كافة المعلومات ذات العلاقة لمراجع الحسابات الخارجي، وإثبات جميع المعاملات.
تصريحات أخرى	قد يحتاج مراجع الحسابات الخارجي لتصريحات إضافية لدعم أدلة الإثبات الأخرى حول بنود محددة في القوائم المالية.
التاريخ والفترة	يجب أن يكون تاريخ التصريحات قريبا من تاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وتغطي الفترة ذات الصلة بالتقرير.
الشكل	يجب أن تكون التصريحات على شكل رسالة تأكيد من الإدارة لمراجع الحسابات الخارجي.
عدم الحصول على بعض التصريحات	يجب مناقشة الأمر مع الإدارة، وإعادة تقييم نزاهتها، واتخاذ الإجراءات المناسبة بما في ذلك النظر في أثر ذلك على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 002، معيار رقم 580، 2016، الصفحات 2-4)

يعرض الجدول أعلاه متطلبات الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة أثناء عملية المراجعة الخارجية، والمتمثلة في حصول مراجع الحسابات الخارجي على التصريحات الكتابية من المسؤولين ذوي العلاقة المباشرة بإعداد القوائم المالية، مثل رئيس قسم المالية والمحاسبة ورئيس مجلس الإدارة... إلخ، ويجب أن تتضمن التصريحات الكتابية تأكيدات حول التزام الإدارة التام بالسياسات والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة في إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى سلامة ومعقولية التقديرات والأحكام المحاسبية الهامة المستخدمة، فضلاً عن التأكيد على إثبات وتسجيل كافة المعاملات المالية للمؤسسة دون أي نقصان. كما يحق لمراجع الحسابات الخارجي طلب تصريحات إضافية حول مسائل محددة مثل مثل الدعاوى القضائية، الالتزامات الطارئة، الأحداث اللاحقة. ومن المهم أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، كما يجب أن تغطي نفس الفترة المالية الخاضعة للمراجعة. وفي حال عدم حصول مراجع الحسابات الخارجي على بعض التصريحات المطلوبة، يتوجب عليه معالجة ذلك النقص وتحديد أثره المحتمل على رأيه في القوائم المالية.

الفرع الثاني: معيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، معيار رقم 510 "مهام المراجعة الأولية للأرصدة الإفتتاحية"

إن إبداء رأي فني محايد وموضوعي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية يتطلب من مراجع الحسابات الخارجي الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة تعرف بالعناصر المقنعة، وفي إطار سعي وزارة المالية نحو تطوير وتحسين أداء مهنة الخارجية في الجزائر أصدرت المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016، الذي يضم معيار العناصر المقنعة رقم 500 الذي يوضح مفهوم وخصائص العناصر المقنعة (أدلة الإثبات)، كما يتضمن المقرر معيار مهام المراجعة الأولية للأرصدة الإفتتاحية رقم 510 والذي يحدد الإجراءات اللازمة عند أول مراجعة يجريها مراجع الحسابات الخارجي لمؤسسة ما.

أولاً: المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 "العناصر المقنعة".

تشكل أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات أساساً مهماً في تكوين رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وقد أصدرت وزارة المالية، ضمن المقرر رقم 150، المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 حول

العناصر المقنعة. ويهدف هذا المعيار إلى توضيح مفهوم أدلة الإثبات وخصائصها ومتطلبات الحصول عليها في عملية المراجعة الخارجية . وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المقنعة

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-13): مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المقنعة

معيار العناصر المقنعة	
الأهداف	مجال التطبيق
- توجيه مراجع الحسابات الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة الخارجية التي من شأنها ترويده بأدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تمكنه من استخلاص نتائج معقولة يبني عليها رأيا مهنيا موضوعيا ومعقولا.	- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار مراجعة القوائم المالية، ويعالج واجبات مراجع الحسابات الخارجي فيما يخص تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة للحصول على أدلة كافية وملائمة، توصل إلى نتائج معقولة يستند إليها لتكوين رأيه حول القوائم المالية. - يطبق هذا المعيار على كافة أنواع أدلة الإثبات التي يتحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي أثناء مراحل عملية المراجعة الخارجية .

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016، صفحة 3)

2. مفاهيم حول العناصر المقنعة (أدلة الإثبات):

تتمثل أدلة الإثبات في كل المعلومات التي يجمعها مراجع الحسابات الخارجي بهدف التوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل الأساس لرأيه المهني. وتشمل هذه العناصر دفاتر الحسابات (دفتر الكبير، دفتر اليومية) والوثائق المؤيدة (الفواتير، العقود)، بالإضافة إلى وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، ومعلومات من مراجعات سابقة.

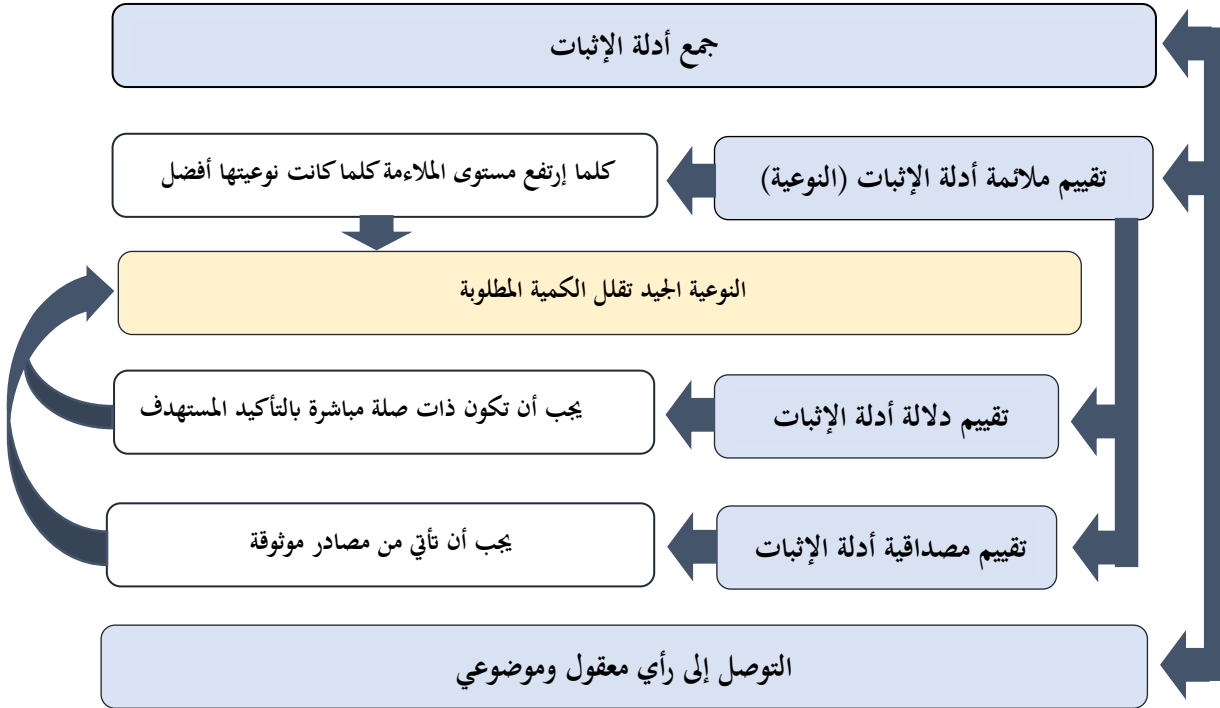
وقد قدم المعيار مفاهيم أساسية لتقييم أدلة الإثبات، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي (وزارة المالية، المقرر رقم 150،

معيار رقم 500، 2016، صفحة 4):

- الكفاية: تقدر الكفاية بالنظر إلى مستوى مخاطر الإختلالات الجوهرية ونوعية العناصر المجمعة؛
- الملائمة: تتوقف الملائمة على نوعية الأدلة، أي على مصداقيتها ودالتها؛
- الدلالة: أي أن تكون الأدلة ذات صلة مباشرة بالتأكيد المستهدف؛
- المصدقية: تتوقف مصداقية المعلومات المستخدمة كأدلة على مصدرها وطبيعتها والظروف التي تم جمعها فيها.

هناك ارتباط وثيق بين مفهومي الكفاية والملائمة فيما يتعلق بأدلة الإثبات. فكلما زادت مخاطر الإختلالات الجوهرية، زادت الحاجة إلى كميات أكبر من الأدلة، وكلما كانت الأدلة ذات نوعية وملائمة أفضل، انخفضت الحاجة إلى كميات أكبر من الأدلة أي أن هناك علاقة عكسية بين نوعية أدلة الإثبات والكمية المطلوبة منها، ويمكن توضيح كيفية تقييم مراجع الحسابات الخارجي لأدلة الإثبات بهدف التوصل إلى رأي معقول وموضوعي في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-11): مراحل تقييم أدلة الإثبات من قبل مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016، صفحة 4)

يتضح من خلال الشكل أن مراجع الحسابات الخارجي يمر بمراحل متسلسلة لتقييم أدلة الإثبات بدءاً من جمع الأدلة ثم تقييم ملاءمتها أي تقييم دلالتها من حيث مدى صلتها المباشرة بالتأكد المستهدف وتقييم مصداقيتها من حيث مصادرها وظروف الحصول عليها، إذ أن ارتفاع ملاءمة الأدلة يحسن من نوعيتها ويقلل الحاجة إلى كميات أكبر من الأدلة. وبعد اجتياز الأدلة لهذه المراحل، يتمكن مراجع الحسابات الخارجي من تكوين رأي معقول وموضوعي مبني على أسس سليمة ومهنية.

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 "العناصر المقنعة"

يتطلب تطبيق متطلبات وأحكام المعيار رقم 500 حول العناصر المقنعة مجموعة من الإجراءات والخطوات العملية الواجب على مراجع الحسابات الخارجي إتباعها. وتتمثل فيما يلي:

- أ. معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة (أدلة الإثبات)
 - يجب على مراجع الحسابات الخارجي تقييم مصداقية الأدلة التي جمعها بحذر وبقطة، والتحقق من أصالتها وعدم وجود مؤشرات تشكك فيها. وفي حال وجود شكوك، يتعين عليه وضع إجراءات مراجعة إضافية للتثبت من صحتها؛
 - ليس من الضروري على مراجع الحسابات الخارجي معاناة جميع المعلومات المتاحة، بل يمكنه الاستنتاج بناءً على أدلة مقنعة باستخدام حكمه المهني وروح النقد البناء أثناء تقييمه لكم ونوعية أدلة الإثبات وبالتالي لكفائيتها وملاءمتها؛
 - من أجل تأسيس رأيه، لا يلزم مراجع الحسابات الخارجي بمعاناة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان، إذ بإمكانه، على العموم، الاستنتاج على أساس السبر بالاعتماد على أدلة تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية، مع استحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية أدلة الإثبات المجمعة و بالتالي لكفائيتها و ملاءمتها.

- يجب اختيار عينات الفحص بعناية لضمان الحصول على أدلة ذات مصداقية ودلالة كافية؛
- يتعين التأكد من دقة واكتمال المعلومات المستخدمة كأدلة عن طريق إجراءات مراجعة إضافية، إذا لزم الأمر؛
- على مراجع الحسابات الخارجي تقييم كفاءة وموضوعية أي خبراء استعان بهم الكيان قدر الإمكان، والاطلاع على أعمالهم وتقييم مدى ملاءمتها كأدلة؛
- توفر الأدلة المتعددة المصادر والمتنوعة مستوى أعلى من التأكيد مقارنة بالأدلة المنفردة؛
- يجب مراعاة التكلفة مقابل الفائدة عند جمع الأدلة، مع ضرورة عدم تجنب الإجراءات الأساسية بحجة التكلفة.

ب. التأكيدات التي تستخدم في جمع العناصر المقنعة (أدلة الإثبات)

تشكل التأكيدات المقدمة من الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المعمول بها، الأساس الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات الخارجي في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تلك القوائم، وتصميم إجراءات المراجعة الخارجية المناسبة للتحقق من صحتها ومطابقتها، حيث ترتبط تلك التأكيدات بمبادئ ومعايير تضمن انتظام وصحة ومطابقة القوائم المالية (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016، الصفحات 5-6).

تدخل التأكيدات التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي في إطار الفئات الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-14): التأكيدات التي تستخدم في جمع العناصر المقنعة

مضمونها	التأكيدات	الفئة
العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة محل المراجعة.	واقع الأحداث	تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات و
تم تسجيل كل العمليات والأحداث التي كان يجب تسجيلها.	الشمولية	
تم تسجيل المبالغ والمعطبات بشكل صحيح.	الدقة	الأحداث الواقعة
تم تسجيل العمليات والأحداث في الفترة المحاسبية المناسبة.	فصل الفترات	أثناء فترة المراجعة
تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.	القيود المحاسبي	الخارجية
الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.	الوجود	تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة
المؤسسة محل المراجعة تمتلك أو تراقب الأصول، والديون تتعلق بإلتزاماته.	الحقوق و الإلتزامات	
تم تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة.	الشمولية	
الأصول والخصوم والأموال الخاصة مسجلة بقيمتها الصحيحة وفي الحسابات المناسبة.	التقييم و القيد	تأكيدات تتعلق بعرض القوائم المالية والمعلومات المتضمنة فيها
الأحداث والمعلومات وقعت وتتعلق بالمؤسسة محل المراجعة.	واقع، حقوق و إلتزامات	
تقديم كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق.	الشمولية	
المعلومات معروضة ومفصلة بشكل ذي دلالة.	تصنيف و فهم	
تقديم المعلومات بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.	الدقة و التقييم	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016، الصفحات 6-7)

يوضح الجدول أعلاه تصنيف التأكيدات التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي أثناء عملية المراجعة الخارجية، والتي تندرج تحت ثلاثة تصنيفات رئيسية وهي: التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات والأحداث، وتركز على واقع وشمولية ودقة وفصل

فترات وقيد هذه العمليات، والتأكدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، وتركز على وجود وحقوق وواجبات وشمولية وتقييم وقيد هذه الأرصدة، والتأكدات المتعلقة بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة: وتركز على واقع وشمولية وتصنيف وفهم ودقة وتقييم هذه المعلومات.

ج. إجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

تتمثل إجراءات المراجعة التي يتبعها مراجع الحسابات الخارجي لجمع العناصر المقنعة فيمايلي (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 500، 2016، الصفحات 7-8):

- تقييم المخاطر لفهم الكيان وبيئته؛
- إختبارات للإجراءات لتقييم فعاليتها في الوقاية من الأخطاء وإكتشافها؛
- إجراءات المراقبة المادية للكشف عن الأخطاء الجوهرية؛
- تفتيش السجلات والوثائق للتحقق من صحة المعلومات؛
- تفتيش الأصول المادية للتحقق من وجودها؛
- الملاحظة المادية لإجراءات الكيان مثل جرد المخزون؛
- طلبات المعلومات والتأكدات من أطراف داخلية وخارجية؛
- المراجعة الحسابية للتحقق من دقة القيود المحاسبية؛
- إعادة تنفيذ الإجراءات لإختبار معالجة البيانات؛
- الإجراءات التحليلية مثل تحليل التغيرات والإلتجاهات غير المتوقعة.

ثانيا: المعيار الجزائي للمراجعة رقم 510 "مهام المراجعة الأولية للأرصدة الإفتتاحية".

تتمثل مهام المراجعة الأولية في الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي عندما يتولى مراجعة قوائم المالية للمؤسسة لأول مرة، هذه الإجراءات تهدف إلى تمكينه من الحصول على فهم كاف ومناسب للمؤسسة وبيئتها والرقابة الداخلية المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية. وقد أصدرت وزارة المالية، ضمن المقرر رقم 150، المعيار رقم 510 المتعلق بمهام المراجعة الأولية للأرصدة الافتتاحية. ويهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات الخاصة بمراجعة الأرصدة الافتتاحية لأول مرة. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار مهام المراجعة الأولية للأرصدة الإفتتاحية

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-15): مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المقنعة

معيار مهام المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية	
الأهداف	مجال التطبيق
<p>في إطار مهمة المراجعة الأولية، يجب على مراجع الحسابات الخارجي الحصول على أدلة كافية وملاءمة لتحقيق ما يلي:</p> <p>– التحقق من نقل أرصدة إفتتاح الفترة السابقة بشكل صحيح إلى بداية الفترة الحالية، وخلوها من أية أخطاء جوهرية قد تؤثر على القوائم المالية الحالية؛</p> <p>– التحقق من تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة المستخدمة في الأرصدة الإفتتاحية بشكل متوافق في إعداد القوائم المالية الحالية؛</p> <p>– التحقق من المحاسبة والإفصاح السليمين عن أثر التغير في السياسات المحاسبية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق.</p>	<p>– يعالج هذا المعيار مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي المرتبطة بالأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية؛</p> <p>– تشمل الأرصدة الإفتتاحية المبالغ المدرجة في القوائم المالية في بداية الفترة التي يجب عرض معلومات عنها مثل السياسات المحاسبية المطبقة في عرض القوائم المالية للسنوات السابقة والإلتزامات المحتملة والمسجلة خارج الميزانية؛</p> <p>– تعتبر مهمة المراجعة أولية عندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة إما غير مراجعة أو تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات خارجي سابق.</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 510، 2016، صفحة 3)

2. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 "مهام المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية".

تعد الأرصدة الإفتتاحية أحد العناصر الهامة التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاتها أثناء القيام بمهمة المراجعة الأولية، حيث تمثل هذه الأرصدة نقطة البداية لإعداد القوائم المالية للفترة الحالية. ولضمان الإعتماد على صحة ودقة تلك الأرصدة يحدد المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 "مهام المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية الإجراءات التي يتعين على مراجع الحسابات الخارجي إتباعها للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بشأن الأرصدة الإفتتاحية والسياسات المحاسبية المتبعة. والجدول التالي يلخص أهم إجراءات المراجعة المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية:

الجدول رقم (1-16): إجراءات المراجعة المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية

الموضوع	البند	إجراءات المراجعة
إجراءات التأكد من صحة الأرصدة الإفتتاحية	1	يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراجعة القوائم المالية السابقة وتقرير مراجعها للحصول على معلومات ذات صلة بالأرصدة الإفتتاحية.
		على مراجع الحسابات الخارجي جمع أدلة كافية وملائمة للتأكد من صحة نقل الأرصدة الإفتتاحية من الفترة السابقة وخلوها من أية أخطاء جوهرية. قد يتضمن ذلك فحص القيود المحاسبية والمستندات الداعمة لتلك الأرصدة.
		يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإجراءات تحليلية مقارنة مثل المقارنة مع الفترات السابقة لتحديد مدى معقولية الأرصدة الإفتتاحية.
		إذا لزم الأمر، يضع مراجع الحسابات الخارجي إجراءات مراجعة إضافية محددة للحصول على أدلة كافية بشأن الأرصدة الإفتتاحية ذات المخاطر العالية.
		يجب على مراجع الحسابات الخارجي إبلاغ الإدارة والمسؤولين على التفسير بأي أخطاء جوهرية تم اكتشافها في الأرصدة الإفتتاحية.
		إذا لم يتمكن مراجع الحسابات الخارجي من الحصول على أدلة كافية بشأن الأرصدة الإفتتاحية، فيجب تعديل الرأي في التقرير (رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي).
يجب على مراجع الحسابات الخارجي جمع أدلة كافية وملائمة للتأكد من إتساق تطبيق السياسات المحاسبية بين الفترة الحالية والفترة السابقة.	2	

<p>كذلك يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من مدى ملاءمة الإفصاح عن أية تغييرات طرأت على السياسات المحاسبية، وفقاً للمرجع المحاسبي المتبع.</p>	<p>إجراءات التأكد</p>	
<p>إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي أن السياسات المحاسبية لم تطبق بشكل متنسق مع الفترة السابقة دون إفصاح كافٍ عن ذلك، فعليه تعديل الرأي في تقريره.</p>	<p>من إستمرارية تطبيق السياسات المحاسبية</p>	
<p>يجب على مراجع الحسابات الخارجي التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاحات حول التغيير في السياسات المحاسبية وأثره المالي، إن وجد.</p>		
<p>يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراجعة تقرير مراجع الحسابات الخارجي السابق للوقوف على أي تعديلات أجريت على رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة.</p>	<p>مراجعة تقرير مراجع الحسابات</p>	
<p>يقيم مراجع الحسابات الخارجي أثر تلك التعديلات على تقييم مخاطر التحريف الجوهرية في الفترة الحالية.</p>	<p>الخارجي السابق</p>	
<p>إذا كان التعديل السابق في رأي مراجع الحسابات الخارجي له تأثير على الفترة الحالية، فعلى مراجع الحسابات الخارجي تعديل رأيه وفقاً لمعايير المراجعة.</p>	<p>وتقييم أثر أي تعديلات على الرأي</p>	<p>3</p>
<p>يجب على مراجع الحسابات الخارجي الحصول على أدلة كافية بشأن الأسباب وراء تعديل رأي مراجع الحسابات الخارجي السابق وكيفية معالجتها في الفترة الحالية.</p>		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 510، 2016، الصفحات 3-6)

يوضح الجدول أعلاه أهم الإجراءات التي ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي اتباعها عند تطبيق المعيار الجزائري رقم 510 الخاص بمراجعة الأرصدة الافتتاحية خلال مهمة المراجعة الأولية. ففي البند الأول، يتم التطرق إلى إجراءات التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية، من حيث مراجعة القوائم المالية السابقة وتقرير مراجع الحسابات الخارجي عنها، وجمع الأدلة الكافية للتأكد من صحة نقل الأرصدة وإجراء التحليلات المقارنة ووضع إجراءات إضافية للأرصدة عالية المخاطر. أما البند الثاني فيركز على التأكد من إستمرارية تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متنسق مع الفترات السابقة مع الإفصاح الملائم عن أي تغييرات. ويختص البند الثالث بمراجعة تقرير مراجع الحسابات الخارجي السابق وتقييم أثر أي تعديلات أجريت على الرأي.

وبهذه الإجراءات يستطيع مراجع الحسابات الخارجي الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة حول صحة ودقة الأرصدة الافتتاحية وفقاً لمتطلبات المعيار.

الفرع الثالث: معيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، معيار رقم 570 "إستمرارية الإستغلال"

تعد الإجراءات التحليلية وتقييم استمرارية الاستغلال من الجوانب المهمة التي ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي دراستها وتحليلها أثناء قيامه بمهمة المراجعة، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر 023، معيار الإجراءات التحليلية رقم 520 الذي يوضح كيفية استخدام التحليلات كإجراءات مراجعة، كما أصدرت معيار استمرارية الاستغلال رقم 570 الذي يحدد مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي تجاه تقييم مدى ملاءمة إفتراض إستمرارية النشاط.

أولاً: المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 "الإجراءات التحليلية"

توفر الإجراءات التحليلية التي ينفذها مراجع الحسابات الخارجي أدلة إثبات تساعد في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وكذلك في التوصل لإستنتاجات معقولة تدعم رأيه الفني حول القوائم المالية، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر رقم 023 المعيار رقم 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية. ويهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات المتعلقة بتصميم الإجراءات التحليلية وتنفيذها أثناء مهمة المراجعة. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار الإجراءات التحليلية

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-17): مجال تطبيق وأهداف معيار الإجراءات التحليلية

معيار الإجراءات التحليلية	
الأهداف	مجال التطبيق
- يعالج استخدام مراجع الحسابات الخارجي للإجراءات التحليلية كأداة مراقبة مادية أساسية ضمن عملية المراجعة؛	- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يجمع أدلة الإثبات كافية وملاءمة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.
- يعالج إلزامية قيام مراجع الحسابات الخارجي بتنفيذ إجراءات تحليلية محددة أثناء استعراضه الشامل لتناسق مجمل الحسابات في المرحلة النهائية من عملية المراجعة.	- على مراجع الحسابات الخارجي تصور وتنفيذ إجراءات تحليلية في وقت قريب من نهاية أعمال المراجعة للتحقق من تناسق القوائم المالية مع فهمه الشامل للمؤسسة.

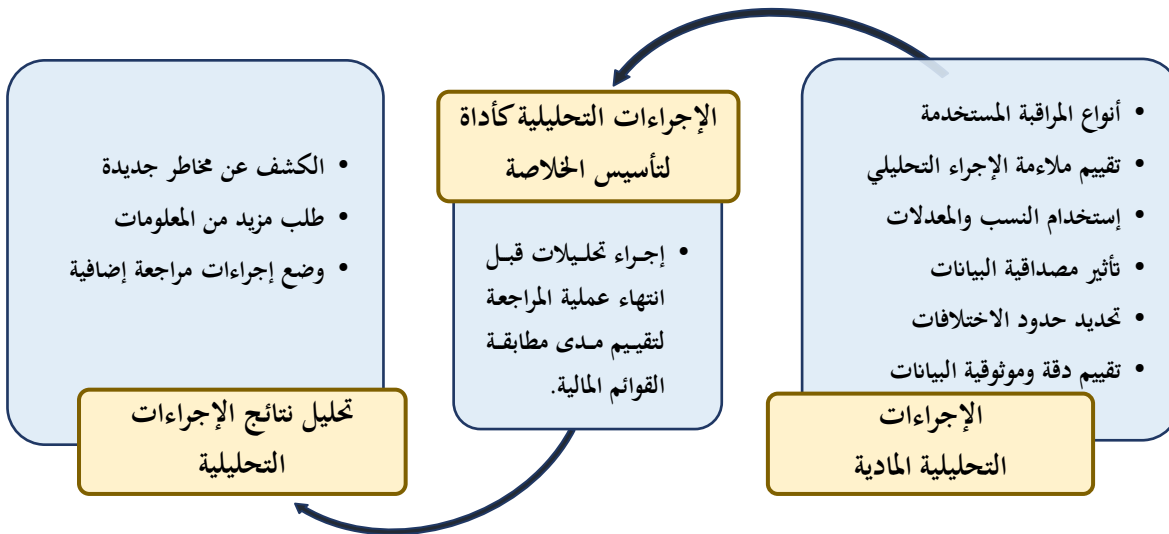
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 520، 2017)

تعد الإجراءات التحليلية من الأدوات الهامة التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي في عملية المراجعة، إذ تساعده على تحديد المخاطر ذات الصلة وتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للتعامل مع تلك المخاطر بشكل فعال. وتمثل الإجراءات التحليلية في تقنية مراقبة تعتمد على تقدير وتحليل المعلومات المالية من خلال ربطها ومقارنتها بمعلومات مالية وغير مالية أخرى. حيث يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإجراء مقارنات مع بيانات سابقة أو تقديرية للمؤسسة محل المراجعة أو مؤسسات مماثلة، باستخدام طرق بسيطة أو معقدة كالتقنيات الإحصائية. مما يساعد في الكشف عن أي تغيرات أو اتجاهات غير متوقعة قد تشير إلى وجود مخاطر الأمر الذي يتيح لمراجع الحسابات الخارجي تقييم تلك المخاطر والتخطيط لإجراءات مراجعة مناسبة للتعامل معها بفاعلية.

2. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 "الإجراءات التحليلية"

ينص المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 على مجموعة من الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي اتباعها عند استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، ومن أبرز هذه الإجراءات، كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-12): الإجراءات المطلوبة لتطبيق معيار الإجراءات التحليلية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 520، 2017، الصفحات 3-4)

يوضح الشكل أعلاه الإجراءات المطلوبة لتطبيق معيار الإجراءات التحليلية من قبل مراجع الحسابات الخارجي، حيث يتوجب عليه عند إعماده على الإجراءات التحليلية مثل المراجعات التفصيلية واستخدام النسب والمعدلات في عملية مراجعة القوائم المالية، أن يأخذ بعين الاعتبار مصداقية مصادر البيانات المستخدمة وإمكانية مقارنتها، وأن يحدد الحد الأقصى المقبول للاختلافات في النتائج. كما يجب عليه وضع إجراءات للتعامل مع أي مخاطر جديدة يتم كشفها من خلال هذه الإجراءات مثل طلب مزيد من الأدلة أو إجراء مراجعات تفصيلية إضافية، حيث إن استخدام الإجراءات التحليلية بشكل صحيح ومناسب يُعد أداة مهمة لمراجع الحسابات لتكوين رأيه الموضوعي حول مدى معقولية القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.

ثانياً: المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 "إستمراية الإستغلال"

يعد تقييم مدى ملاءمة إفتراض استمرارية النشاط عند إعداد القوائم المالية من الأمور الهامة التي ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي دراستها والتحقق منها خلال عملية المراجعة، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر رقم 023، المعيار رقم 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي بخصوص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار إستمرارية الإستغلال

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-18): مجال تطبيق وأهداف معيار إستمرارية الإستغلال

معيار إستمرارية الإستغلال	
الأهداف	مجال التطبيق
<ul style="list-style-type: none"> - جمع أدلة الإثبات الكافية والملاءمة المرتبطة بمدى ملاءمة إفتراض استمرارية المؤسسة عند إعداد القوائم المالية؛ - تحليل أدلة الإثبات المجمعة لتحديد ما إذا كان هناك "عدم يقين" جوهري يتعلق بأحداث الإدارة لفرضية استمرارية الإستغلال - تحديد تأثير ذلك على تقرير مراجع الحسابات الخارجي. 	<ul style="list-style-type: none"> - يعالج هذا المعيار مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الإستغلال عند إعداد القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 570، 2017، الصفحات 3-4)

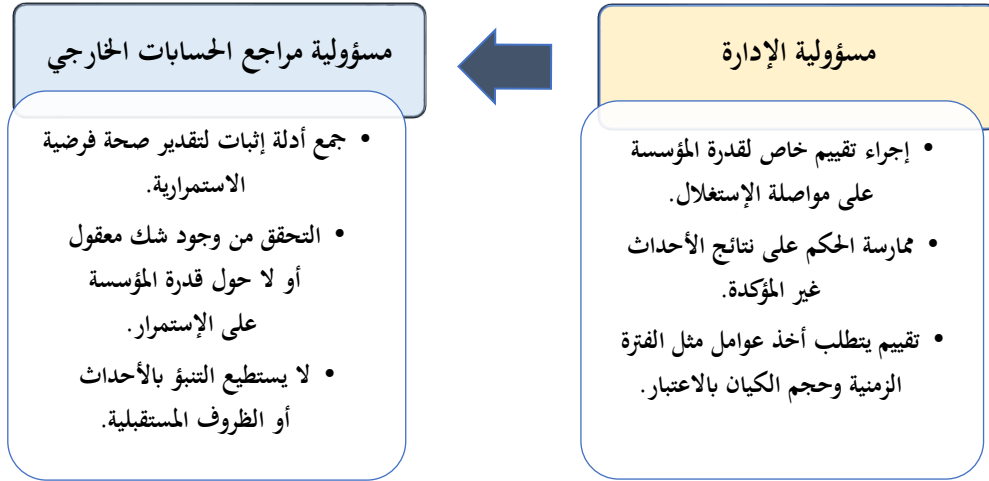
2. فرضية إستمرارية الإستغلال

فرضية استمرارية الاستغلال تفترض أن المؤسسة سوف تواصل ممارسة أنشطتها في المستقبل المتوقع، وعلى أساس هذا الإفتراض يتم إعداد القوائم المالية وتسجيل الأصول والخصوم، ما لم تكن لدى الإدارة نية تصفية المؤسسة أو وقف أنشطتها، كما تنطبق الفرضية على مؤسسات القطاع العام غير الخاضعة للقانون التجاري، على الرغم من إمكانية نشوء بعض المخاطر المتعلقة بإستمراية هذه المؤسسات عند ممارستها لأنشطة ربحية أو إنخفاض مستوى الدعم الحكومي لها (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 570، 2017، صفحة 3).

3. مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال

تعتبر إستمرارية أعمال المؤسسات من الموضوعات الهامة التي ينبغي التركيز عليها أثناء عملية المراجعة، حيث أن قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال تعتبر إحدى الافتراضات الأساسية عند إعداد القوائم المالية، وتنقسم مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال بين طرفين رئيسيين، هما الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-13): مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 570، 2017، الصفحات 3-4)

يوضح الشكل أعلاه مسؤوليات تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال التي تقع على عاتق كل من الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي، فالإدارة هي المسؤولة عن إجراء التقييم الأولي وتحديد العوامل ذات الصلة، بينما يقع على عاتق مراجع الحسابات الخارجي مسؤولية التحقق من مدى كفاية وصحة هذا التقييم. كما يلاحظ أن مسؤولية الإدارة تتطلب ممارسة الحكم والنظر في عوامل مستقبلية غير مؤكدة، في حين لا يستطيع مراجع الحسابات الخارجي التنبؤ بالمستقبل ولكن مسؤوليته تقتصر على التحقق من تقييم الإدارة.

4. إجراءات تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال

إن تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها يعتبر أمراً ضروريا لضمان استمرارية وبقاء المؤسسة، حيث تواجه المؤسسات تحديات ومخاطر داخلية وخارجية قد تهدد إستمرارها، لذلك يجب التأكد باستمرار من قدرتها على مواصلة نشاطها. وتحدد إجراءات تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال بناء على حالتين كالآتي:

أ. حالة إجراء الإدارة تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها

في هذه الحالة يتبع مراجع الحسابات الخارجي مراحل معينة لتقييم إستمرارية الإستغلال للمؤسسة محل المراجعة كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-14): مراحل تقييم إستمرارية الإستغلال من قبل مراجع الحسابات الخارجي



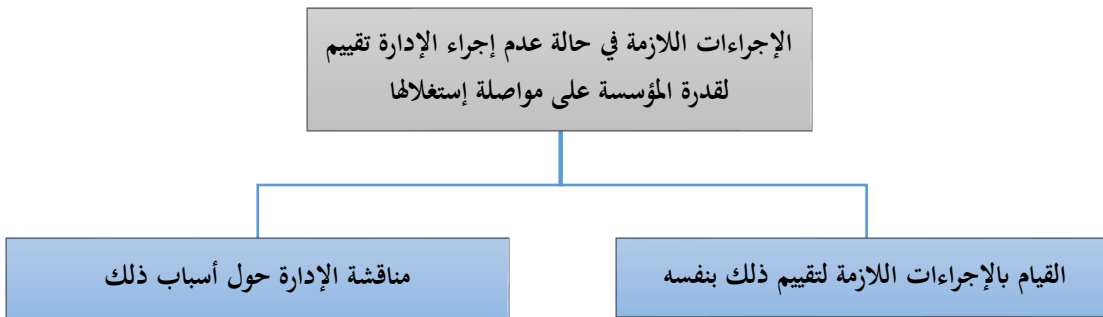
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 570، 2017، الصفحات 5-6)

يوضح هذا الشكل ثلاثة مراحل أساسية لتقييم إستمرارية الإستغلال من قبل مراجع الحسابات الخارجي في حالة إجراء تقييم أولى للإستمرارية من قبل الإدارة، ففي المرحلة الأولى يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمناقشة الإدارة حول تقييمها لإستمرارية الإستغلال ويحدد أي أحداث أو ظروف قد تشكل مخاطر على استمرارية النشاط، أما في المرحلة الثانية يقوم مراجع الحسابات بتقييم مدى كفاية ومعقولية تقييم الإدارة لاستمرارية الاستغلال. كما ينظر في الفترات المستقبلية بعد فترة تقييم الإدارة، ويجري إجراءات تدقيق إضافية إن لزم الأمر، أما في المرحلة النهائية يتوصل مراجع الحسابات الخارجي إلى استنتاج ما إذا كان هناك "عدم يقين" جوهري بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط أم لا، وبناء على ذلك يحدد الإفصاحات الواجب تضمينها في تقريره حول تقييم إستمرارية الإستغلال وتناثجه.

ب. حالة عدم إجراء الإدارة تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها

إذا لم تقم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها على مراجع الحسابات الخارجي إتخاذ الإجراءات اللازمة كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-15): الإجراءات اللازمة في حالة عدم إجراء الإدارة تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 23، المعيار رقم 570، 2017، صفحة 7)

يوضح هذا الشكل الإجراءات الواجب إتباعها من قبل مراجع الحسابات الخارجي في حالة عدم إجراء الإدارة تقييم لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها، حيث يبدأ بمناقشة الإدارة حول أسباب عدم التقييم، ثم قيامه بالتقييم بنفسه.

الفرع الرابع: معيار رقم 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"، معيار رقم 530 "السبر في المراجعة"، معيار رقم 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها".

يتطلب الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة من قبل مراجع الحسابات الخارجي إتخاذ بعض الإعتبارات الخاصة وتنفيذ إجراءات محددة مثل السبر ومراجعة التقديرات، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ثلاثة معايير تتناول هذه الجوانب، هي: معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة رقم 501، ومعيار السبر في المراجعة رقم 530، ومعيار مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها رقم 540.

أولاً: المعيار الجزائري للمراجعة 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

تتطلب بعض جوانب عملية المراجعة اتخاذ اعتبارات محددة بخصوص أدلة الإثبات، لذلك أصدرت وزارة المالية ضمن المقرر رقم 77، المعيار 501 حول العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة، والذي يضع الإرشادات تتعلق باعتبارات خاصة حول أدلة الإثبات في بعض الحالات والظروف. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-19): مجال تطبيق وأهداف معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة

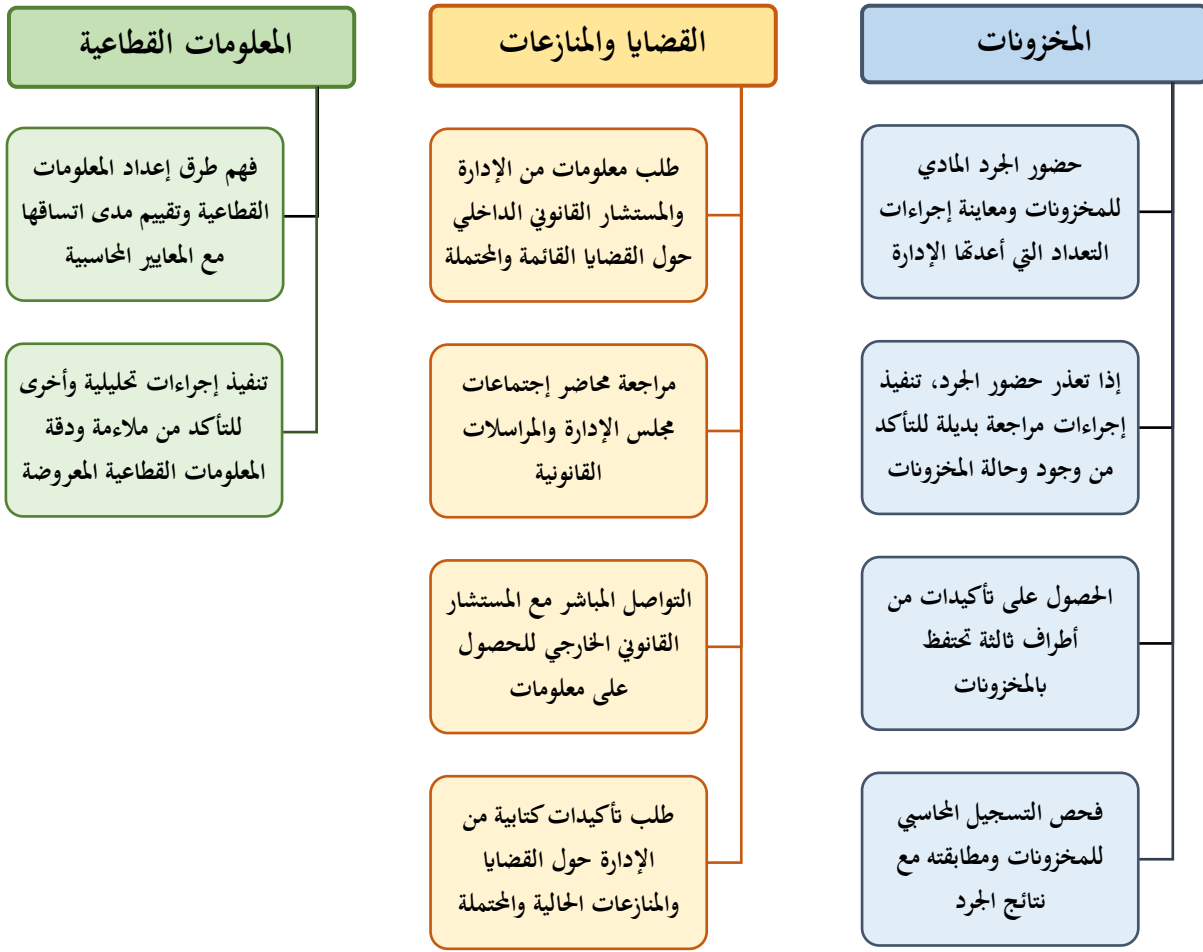
معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	
الأهداف	مجال التطبيق
يهدف هذا المعيار إلى تزويد مراجع الحسابات بالإرشادات اللازمة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بما يلي: - التحقق من وجود المخزونات وحالتها الفعلية؛ - التأكد من اكتمال حصر وتحديد جميع القضايا والنزاعات التي تكون المؤسسة طرفاً فيها؛ - مراجعة المعلومات القطاعية الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها.	يتناول هذا المعيار الاعتبارات الخاصة الواجب مراعاتها من قبل مراجع الحسابات الخارجي عند الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملاءمة وفقاً لمتطلبات المعايير 330 و500 وغيرها من المعايير ذات الصلة. وتشمل هذه الاعتبارات الخاصة جوانب محددة مثل المخزونات والقضايا والنزاعات التي تواجه المؤسسة وكذلك المعلومات القطاعية، وذلك في إطار مراجعة القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 501، 2018، صفحة 3)

2. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"

على مراجع الحسابات الخارجي تحديد و وضع حيز التنفيذ إجراءات المراجعة التي تمكنه من جمع أدلة إثبات كافية وملاءمة حول حالة ووجود المخزونات، القضايا والنزاعات التي تولد إختلالات معتبرة، عرض وتبليغ المعلومات القطاعية، والشكل التالي يوضح هذه الإجراءات:

الشكل رقم (1-16): الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالمخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 501، 2018، الصفحات 3-5)

يوضح الشكل أعلاه الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بشأن حالة ووجود المخزونات، من خلال حضور عملية الجرد المادي وتنفيذ إجراءات بديلة عند الضرورة، والحصول على تأكيدات من أطراف ثالثة، وفحص القيود المحاسبية المتعلقة بها، كما يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بشأن القضايا والمنازعات التي قد تؤدي إلى اختلافات معتبرة، من خلال طلب المعلومات، ومراجعة المحاضر والمراسلات، والتواصل المباشر مع المستشار القانوني، وطلب تأكيدات كتابية من الإدارة، إضافة إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بشأن عرض وتبليغ المعلومات القطاعية، من خلال فهم وتقييم طرق الإعداد وتنفيذ إجراءات تحليلية وأخرى.

ثانياً: المعيار الجزائري للمراجعة 530 "السير في المراجعة".

يعد إجراء السير من الأدوات الهامة التي يتبعها مراجع الحسابات الخارجي للحصول على مستوى مقبول من التأكيد حول صحة واكتمال المعلومات محل المراجعة، من خلال فحص عينة ممثلة من البيانات والسجلات، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر 77، المعيار 530 حول السير في المراجعة، والذي يضع المبادئ والإرشادات الخاصة بكيفية تصميم وتنفيذ إجراءات السير أثناء مهمة المراجعة الخارجية. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار السبر في المراجعة

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-20): مجال تطبيق وأهداف معيار السبر في المراجعة

معيار السبر في المراجعة	
الأهداف	مجال التطبيق
يهدف مراجع الحسابات الخارجي الذي يستعين بالسبر في المراجعة إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.	<p>- يتم تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 عندما يقرر مراجع الحسابات الخارجي استخدام السبر كإجراء من إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة؛</p> <p>- يعالج هذا المعيار كيفية استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي في تحديد واختبار العينات ووضع إجراءات الإختبار والمراجعات التفصيلية وتقييم نتائج السبر؛</p> <p>- كما يكمل هذا المعيار المعيار الجزائري رقم 500 الذي يتناول مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في تحديد وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. حيث يوفر المعيار 500 إرشادات حول تطبيق أساليب السبر باعتبارها جزءاً من إجراءات المراجعة لاختبار العناصر التي سيتم فحصها.</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 530، 2018، صفحة 3)

2. المفاهيم المرتبطة بالسبر في المراجعة:

ومن أهم المفاهيم المرتبطة بالسبر في المراجعة، كما موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-21): مفاهيم مرتبطة بالسبر في المراجعة

المفهوم	شرح
السبر في المراجعة	السبر الذي أجري على أقل من 100% من العناصر ضمن مجتمع إحصائي دال للمراجعة، بحيث تتاح لجميع وحدات العينة فرصة الإختبار، مما يوفر لمراجع الحسابات الخارجي أساساً معقولاً لاستخلاص استنتاجات حول المجتمع بأكمله الذي أخذت منه العينة.
مخاطر أخذ العينات	وهي المخاطرة بالتعبير عن رأي خاطئ أو غير ملائم في المراجعة، مثل: إختبار الإجراءات والإستنتاج بأن الضوابط أكثر فعالية مما هي عليه، أو مراجعة التفاصيل والإستنتاج بعدم وجود أخطاء جوهرية مع أنها موجودة.
السبر الإحصائي وغير الإحصائي	يُعتبر السبر إحصائياً عند توفر خاصيتين: الإختبار العشوائي لعناصر العينة، واستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.

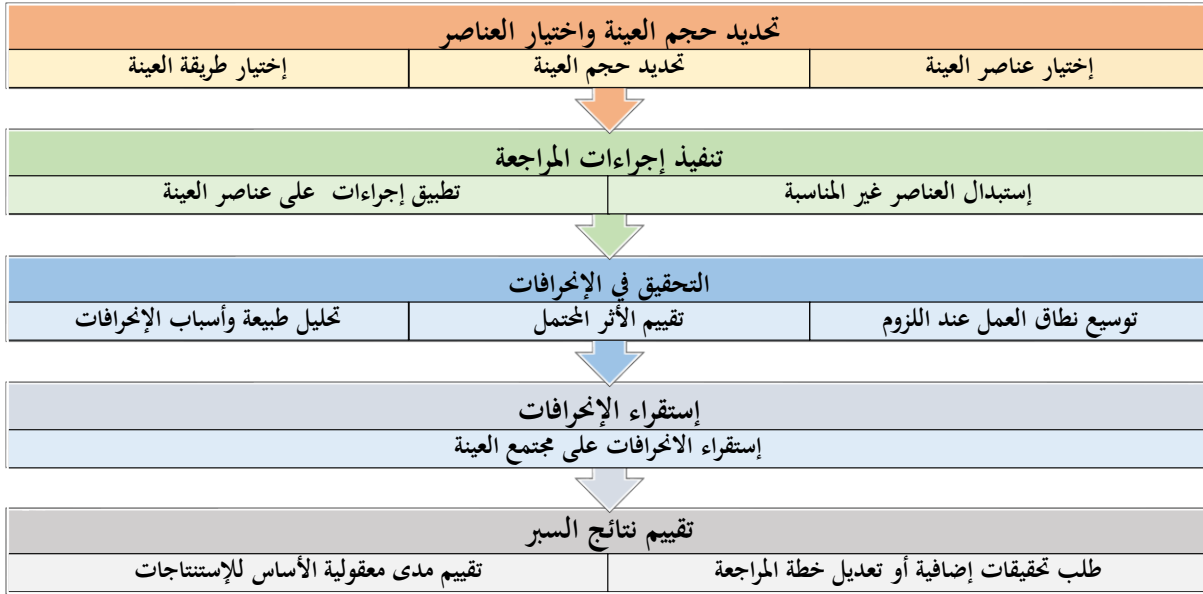
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 530، 2018، صفحة 3)

إذن السبر عبارة عن تقنية مهمة في المراجعة الخارجية تنطوي على إختبار مجموعة فرعية من المجتمع لإستخلاص إستنتاجات حول المجتمع ككل. وتشمل المفاهيم الأساسية مخاطر أخذ العينات، والسبر الإحصائي وغير الإحصائي، وضرورة العشوائية ونظرية الاحتمالات في السبر الإحصائي.

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 "معيار السبر في المراجعة".

يعد السبر أحد الأدوات الهامة التي يستخدمها المدققون للحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم رأيهم حول القوائم المالية، وينطوي السبر على فحص عينة مختارة من عناصر القوائم المالية بهدف الوصول إلى استنتاجات عن مجتمع تلك العناصر بأكمله. ويحدد معيار السبر في المراجعة الإجراءات التي ينبغي على مراجع الحسابات الخارجي إتباعها عند تصميم وتنفيذ إجراءات السبر في مراجعة القوائم المالية. ومن أبرز هذه الإجراءات، كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-17): إجراءات السبر في المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 530، 2018، الصفحات 4-6)

يوضح الشكل أعلاه إجراءات السبر في المراجعة، حيث يبدأ مراجع الحسابات الخارجي بتحديد حجم العينة المناسب بناء على المعادلات والأساليب الإحصائية التي تأخذ في الاعتبار مستوى مخاطر العينة المقبول وفقاً لأهداف المراجعة ثم يختار طريقة إختيار عناصر العينة سواء العشوائية أو المنتظمة أو عينة الحكم ثم يقوم باختيار العناصر بشكل موضوعي وعشوائي يكفل تمثيلها السليم لمجتمع العينة ثم يطبق إجراءات المراجعة المحددة مسبقاً على كل عنصر مع استبدال أي عنصر غير مناسب بآخر بديل ويحلل طبيعة وأسباب أي إنحرافات مكتشفة ويقيم أثرها مع إمكانية توسيع نطاق العمل ثم يقوم باستقراء الإنحرافات على مجتمع العينة مع إستثناء الإنحرافات غير التمثيلية وأخيراً يقوم بتقييم مدى كفاية نتائج العينة للتوصل لإستنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة ككل.

ثالثاً: المعيار الجزائري للمراجعة 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها".

تتضمن القوائم المالية العديد من التقديرات المحاسبية التي تنطوي على درجة من عدم التأكد والتي تتطلب اهتماماً خاصاً من مراجع الحسابات الخارجي، وقد أصدرت وزارة المالية من خلال المقرر 77، المعيار 540 حول مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، والذي يضع القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات مراجع الحسابات فيما يخص مراجعة هذه التقديرات. وتطرق هذا المعيار إلى مايلي:

1. مجال تطبيق وأهداف معيار مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها.

يمكن توضيح مجال تطبيق المعيار وأهدافه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-22): مجال تطبيق وأهداف معيار مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة بها

معيار مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها	
الأهداف	مجال التطبيق
يسعى مراجع الحسابات الخارجي إلى جمع أدلة إثبات كافية وملاءمة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، سواء المسجلة أو المفصح عنها في القوائم المالية. كما يهدف إلى التأكد من ملاءمة ودقة الإفصاحات ذات الصلة الواردة في الإفصاحات. ويتم ذلك وفقا للمرجعية المحاسبية المطبقة.	يعالج المعيار الجزائري للمراجعة 540 واجبات مراجع الحسابات الخارجي المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة والمعلومات ذات الصلة الواردة في إطار مراجعة القوائم المالية، ويتضمن ذلك الواجبات المطلوبة فيما يتعلق بالاختلافات الجوهرية في التقديرات المحاسبية على مستوى كل تقدير على حدة، وكذلك أي مؤشرات على وجود تحيز محتمل تم إدخاله من قبل الإدارة.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، الصفحات 3-4)

2. طبيعة التقديرات المحاسبية

تعتبر التقديرات المحاسبية أحد أهم عناصر القوائم المالية، حيث تستخدم لقياس بنود مالية لا يمكن تحديد قيمتها بدقة وإنما يتم تقديرها بناء على اجتهادات وأحكام مهنية. وتتميز التقديرات المحاسبية بالخصائص التالية (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، صفحة 3):

- عدم اليقين المصاحب للتقديرات: حيث تنطوي التقديرات المحاسبية على درجة من عدم اليقين بسبب الاعتماد على التقدير وليس القياس الدقيق. وتختلف درجات عدم اليقين باختلاف نوع التقدير، فهناك تقديرات ذات عدم يقين منخفض نسبيا مثل تقديرات المخزون، وأخرى ذات عدم يقين كبير مثل تقديرات القيمة العادلة؛
 - الأهداف المتباينة للتقديرات: حيث يختلف الهدف من التقدير تبعاً لطبيعة البند المحاسبي، فبعض التقديرات تهدف للتنبؤ بنتائج معاملات مستقبلية، بينما البعض الآخر يهدف للتعبير عن قيمة حالية كما هو الحال في تقديرات القيمة العادلة؛
 - عدم التأكد من صحة التقديرات: حيث لا يعني وجود فروقات بين المبالغ المقدرة والمبالغ المحققة فيما بعد بالضرورة وجود أخطاء، خاصة في تقديرات القيمة العادلة التي تتأثر بالأحداث اللاحقة.
- وبشكل عام تؤثر درجة عدم اليقين المصاحبة للتقديرات على مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بما في ذلك إمكانية وجود تحيز من الإدارة.

3. إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها

تحتوي القوائم المالية على العديد من التقديرات المحاسبية التي تنطوي على درجة من عدم التأكد، لذلك يتعين على مراجع الحسابات الخارجي إتباع إجراءات عند مراجعة هذه التقديرات، ومن أبرز هذه الإجراءات:

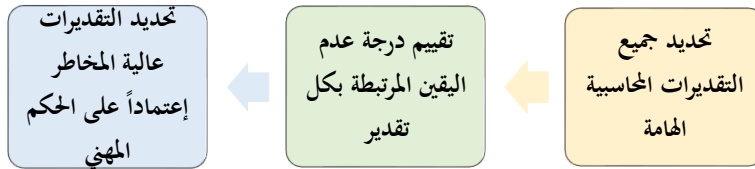
أ. إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة

يجب على مراجع الحسابات الخارجي عند أداء إجراءات تقييم المخاطر، التعرف على المرجع المحاسبي المطبق، وفهم كيفية تحديد الإدارة للمعاملات التي تتطلب تقديرات، والاستفسار منها حول التغييرات المحتملة في الظروف، وفهم الطرق والنماذج والفرضيات المستخدمة، ومدى فصل المهام وإحتمال إستعانتها بخبراء، بالإضافة إلى فهم التغييرات عن الفترات السابقة وتقييم آثار عدم اليقين، ومراجعة تحقق التقديرات السابقة، ليتمكن من تقييم مدى معقولية ودقة تلك التقديرات وتأثيرها على القوائم المالية (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، صفحة 4).

ب. تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

يتبع مراجع الحسابات الخارجي الخطوات التالية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-18): خطوات تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، صفحة 5)

يوضح الشكل أعلاه خطوات تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث يبدأ مراجع الحسابات الخارجي بتحديد وفهم جميع التقديرات المحاسبية الهامة الواردة في القوائم المالية محل المراجعة، ثم يقوم بتقييم درجة عدم اليقين المصاحبة لكل تقدير محاسبي على حدة، من خلال دراسة العناصر التالية: الذاتية في الافتراضات، وحساسية التقديرات مع التغييرات في الافتراضات، ومدى توفر تقنيات تقييم موثوقة ومقبولة قياسياً، بالإضافة إلى مدة فترة التقديرات، وكذلك ما إذا كانت التقديرات تعتمد على معطيات ومدخلات يمكن ملاحظتها مباشرة أو غير ملحوظة. وبناءً على نتائج تقييم درجات عدم اليقين، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتحديد التقديرات التي تنطوي على مخاطر عالية للأخطاء الجوهرية بحكمه الشخصي وخبرته المهنية.

ج. الردود على المخاطر المحددة في التقديرات المحاسبية

الردود الأساسية لمراجع الحسابات الخارجي على المخاطر المحددة في التقديرات المحاسبية تتمثل فيما يلي (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، الصفحات 5-7):

- التحقق من إمتثال الإدارة بأحكام المرجع المحاسبي ذي الصلة بالتقديرات؛
- تقييم ملاءمة طرق وأساليب التقدير المستخدمة واستمراريتها مقارنة بالفترات السابقة؛
- تحديد الحاجة لخبرة خارجية للتقديرات ذات المخاطر العالية؛
- تقييم آلية اعتبار الإدارة للإفتراضات والبدائل والتعامل مع حالات عدم اليقين؛
- تقييم عقلانية الافتراضات والقرارات الرئيسية للإدارة؛
- تحديد نطاق مقبول للتقديرات عند وجود مخاطر عالية؛

- اختبار رقابة التقديرات وفحص أدلة امتثالها؛
 - تقييم عقلانية التقديرات المدرجة في القوائم المالية؛
 - استكمال التحقيق في الأحداث اللاحقة ذات الصلة؛
 - تصميم إجراءات المراجعة إضافية بناء على نتائج التقييم.
- د. المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

تتمثل مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي حول التقديرات المحاسبية في مايلي (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، صفحة 8):

- على مراجع الحسابات جمع أدلة إثبات كافية وملائمة لتحديد مدى مطابقة المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في القوائم المالية مع احكام المرجع المحاسبي المطبق؛
 - بالنسبة للتقديرات المحاسبية عالية المخاطر، على مراجع الحسابات الخارجي تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن حالة عدم اليقين المصاحبة لتلك التقديرات، وذلك ضمن إطار المرجع المحاسبي المطبق.
- هـ. مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

الجدول التالي يوضح بعض أمثلة المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة في التقديرات المحاسبية:

الجدول رقم (1-23): أمثلة عن المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة في التقديرات المحاسبية

أمثلة	المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة
تغيير طريقة احتساب الإهلاك دون وجود سبب موضوعي	التغييرات في التقديرات المحاسبية أو طرق التقييم دون تغير في الظروف
إستخدام معدل خصم أعلى بكثير من معدلات السوق في تقييم أصل	إستخدام افتراضات غير متسقة مع السوق في تقديرات القيمة العادلة
إختيار إفتراضات متفائلة لزيادة الأرباح المعلنة	إختيار إفتراضات تؤدي إلى تقدير ظريفي لأهداف الإدارة.
إختيار تقديرات متشائمة تؤدي إلى خفض قيمة الأصول	إختيار تقدير يشير إلى التفاؤل أو التشاؤم.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (وزارة المالية، المقرر رقم 77، معيار رقم 540، 2018، الصفحات 8-9)

يستخلص من الجدول أعلاه بأن مؤشرات تحيز الإدارة المحتملة في التقديرات المحاسبية لا تعد بحد ذاتها أدلة كافية لمراجع الحسابات الخارجي لإستنتاج عدم معقولية تقدير معين، ولكنها قد تدفعه لإعادة النظر في تقييمه للمخاطر وردوده وتأثير ذلك على المراجعة الخارجية ككل وتقييمه لعدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي الحصول على تصريح كتابي من الإدارة يؤكد أن الفرضيات المستخدمة في التقديرات المحاسبية معقولة، وتوثيق أساس نتائجه حول معقولية هذه التقديرات ذات المخاطر العالية وأي مؤشرات لتحيز محتمل من الإدارة في أوراق العمل الخاصة به.

يعتبر الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملاءمة أمراً حاسماً بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي لتمكينه من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية. لذلك أصدرت وزارة المالية مجموعة من المعايير حول أدلة الإثبات تناولت جوانب مختلفة منها التأكيدات الخارجية والأحداث اللاحقة والتصريحات الكتابية والعناصر المقنعة والإجراءات التحليلية والسير ومراجعة التقديرات، حيث توفر هذه المعايير مجتمعة الإطار اللازم لمساعدة مراجع الحسابات الخارجي على القيام بمهمته وفق أسس ومبادئ فنية سليمة.

المبحث الثالث: تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوثيقة الرسمية التي يبدي من خلالها رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وبالتالي فإن لهذا التقرير أهمية قصوى بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة. وسوف يتناول هذا المبحث الجوانب المختلفة المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات الخارجي، بدءاً من التعريف به وأهميته ومكوناته الرئيسية، مروراً بالمعايير التي تحكم إعداده وصولاً إلى مقاييس ضمان جودته.

المطلب الأول: ماهية تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي ذي أهمية قصوى لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات المالية والاقتصادية، فهو يوفر تأكيداً موضوعياً مستقلاً على أن القوائم للمؤسسات خالية من الأخطاء الجوهرية ومعدة بشكل عادل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ويعتمد المستثمرون والمقرضون والجهات الرقابية على تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشكل كبير في إتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية والإئتمانية، كما يساعد مجلس الإدارة على مراقبة الإدارة التنفيذية وضمان نزاهتها.

الفرع الأول: مفهوم تقرير مراجع الحسابات الخارجي وأهميته

أولاً: تعريف تقرير مراجع الحسابات الخارجي

ومن أبرز تعاريف تقرير مراجع الحسابات الخارجي نذكر مايلي:

عرف المعيار الدولي للمراجعة (ISA) بأنه الوثيقة التي يعبر فيها المراجع عن رأيه حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية (Baskan, 2020, p. 32). في حين عرفه سويد والمشهداني (2017) على أنه "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص مؤهل، يبلغ من خلالها الأطراف المعنية عن رأيه المهني بمدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي تم مراجعتها لمدة محددة من الزمن عادة ما تكون سنة مالية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة" (صفحة 10). كما عُرف التقرير بأنه الوثيقة الرسمية التي يلخص فيها المراجع تقييمه لمدى مطابقتها للقوائم المالية للمعايير المعتمدة (Yusuf et al., 2023, p. 49; jassim & Abdulahad, 2021, p. 4). واعتُبر أيضاً بمثابة وسيلة لتعزيز مصداقية المعلومات المالية وقناة تواصل مع مستخدمي تلك القوائم (Yue, 2022, p. 519; Nwakaeze, 2022, p. 3880). وفي مجمله، يُعد التقرير الوثيقة الرسمية التي يعبر من خلالها مراجع الحسابات عن رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة.

ثانياً: أهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي ذا أهمية قصوى لمراجع الحسابات الخارجي نفسه كونه الوسيلة التي يستطيع من خلالها إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى نزاهة وعدالة القوائم المالية، يحدد المراجع من خلال التقرير مسؤوليته المهنية المتمثلة في إبداء الرأي فقط، بينما تقع المسؤولية الأساسية عن إعداد القوائم المالية على عاتق إدارة الشركة، كما يتيح التقرير إبلاغ مستخدمي القوائم المالية بطبيعة ونطاق عملية المراجعة الخارجية ومدى التزامها بالمعايير والقيود المفروضة عليها (لبوز و بوعلاق، 2019، صفحة 10). يمكن توضيح أهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي للفئات المستفيدة منه في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-19): الفئات المستفيدة من تقرير مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (سويد و المشهداني، 2017، صفحة 10)؛ (ابو شلوف، 2018، صفحة 10)؛ (بن دغي و بوعريوة، 2023، صفحة 1046)؛ (الوقاد و الخطيب، 2011، صفحة 44) و(لبوز و بوعلاق، 2019، صفحة 11)

يوضح هذا الشكل الفئات المستفيدة من تقرير مراجع الحسابات الخارجي والفوائد المتحققة لكل منها، حيث يوفر التقرير للمساهمين وسيلة فعالة لمراقبة أداء الإدارة والتأكد من سلامة إستثماراتهم وإتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، وبالنسبة للمستثمرين المحتملين يمثل التقرير المؤشر الأساسي الذي يعتمدون عليه في تقييم الوضع المالي للمؤسسة وإتخاذ قرار الإستثمار، كما يوفر التقرير للإدارة تقييماً موضوعياً ومدى كفاءتها وفعاليتها في إدارة موارد المؤسسة، أما الموردون والعملاء فيجدون في التقرير مؤشرات مهمة عن قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها تجاههم وإستمرارية أعمالها، وتعتمد البنوك ومؤسسات القرض بدورها على التقرير في تقييم طلبات التمويل والحكم على الوضع المالي للعمل، أما المؤسسات الحكومية (الهيئات التشريعية والرقابية) فتستفيد من التقرير في وضع اللوائح والقوانين المنظمة لأعمال المؤسسات، وأخيراً يساهم التقرير في تعزيز الشفافية والثقة في القوائم المالية للمؤسسات ذات الأثر الإجتماعي والبيئي.

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي وأنواع الآراء المعبر عنها

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوسيلة الرئيسية التي يعبر من خلالها عن رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة وصدق البيانات والقوائم المالية للمؤسسة. ويتكون هذا التقرير من عدة عناصر رئيسية، كما يتضمن أنواعاً مختلفة من الآراء التي يُعبر عنها مراجع الحسابات الخارجي استناداً إلى نتائج أعمال المراجعة الخارجية التي قام بها.

أولاً: العناصر الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي

ينبغي أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي العناصر الرئيسية ذات الصلة، والموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-24): عناصر تقرير مراجع الحسابات الخارجي

عناصر التقرير	الشرح	المصدر
عنوان التقرير	أن يكون عنوان تقرير مراجع الحسابات الخارجي واضحًا بحيث يشير إلى أنه تقرير مراجع حسابات خارجي مستقل. مثل "تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل"	(Sumon Das & Shilpi Das, 2008, p. 5)
المُرسل إليه	الشخص أو الجهة التي تكلف مراجع الحسابات الخارجي بإجراء عملية المراجعة والذي يتم إرسال التقرير إليه. في حالة الشركات المساهمة يكون المساهمون هم المرسل إليهم.	(Ini Akpan & Ntiense Moses, 2021, p. 132)
الفقرة التمهيدية	تشمل معلومات عن المؤسسة التي تمت مراجعتها وقوائمها المالية وملخص لأهم السياسات المحاسبية المتبعة، بالإضافة إلى ذكر تواريخ الفترات الزمنية التي تغطيها كل قائمة مالية تمت مراجعتها.	معيار (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)
مسؤولية الإدارة	تتمثل في إعداد القوائم المالية وفق المرجح المحاسبي المطبق، وضمان وجود نظام مراقبة داخلية فعال يحافظ على توازن ودقة القوائم المالية ويمنع حدوث الغش أو الأخطاء الجوهرية.	معيار (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)
مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي	التعبير عن رأيه بشأن القوائم المالية بناء على مراجعته وفقاً للمعايير المهنية، حيث تتطلب هذه المعايير احترام الأخلاقيات ووضع وتنفيذ خطة لإجراء مراجعة موضوعية للحصول على تأكيد بخلو القوائم من أخطاء جوهرية.	معيار (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)
فقرة الرأي	يعبر مراجع الحسابات الخارجي في هذه الفقرة عن رأيه المهني المستقل حول مدى عرض القوائم المالية للمؤسسة بعدالة، ويختلف رأيه تبعاً لنتائج أعمال المراجعة ومدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي جمعها لتكوين رأيه حول تلك القوائم.	(عمر علي ، 2018، صفحة 114)
التوقيع	يجب على مراجع الحسابات الخارجي توقيع تقريره إما بإسمه الشخصي، أو باسم مكتب المراجعة التابع له، أو بكليهما معاً، حسب ما يقتضيه الأمر.	(SOCPA، 2023، صفحة 942)
تاريخ التقرير	يشير تاريخ توقيع مراجع الحسابات الخارجي على تقريره إلى التاريخ الذي أكمل فيه جمع الأدلة الكافية والملائمة التي مكنته من تكوين رأيه المهني حول القوائم.	معيار (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)
عنوان مراجع الحسابات الخارجي	ينبغي أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات الخارجي على العنوان الكامل الذي يزاول فيه نشاطه.	معيار (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)

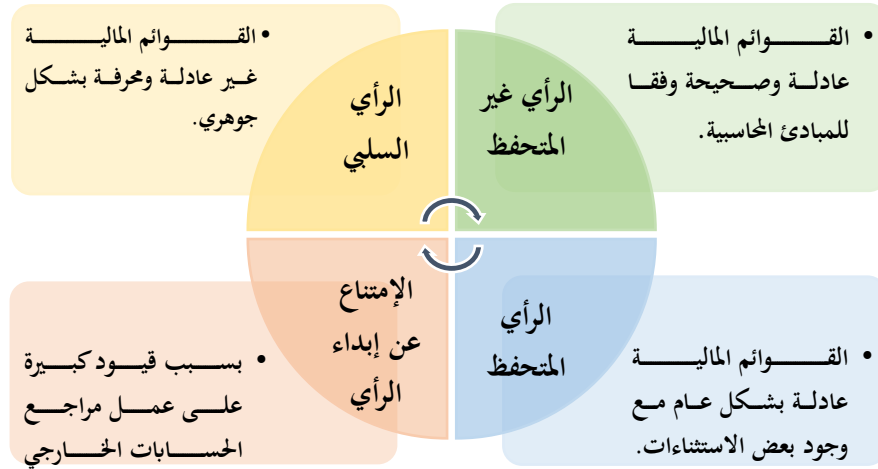
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على المصادر أعلاه

يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي عناصر رئيسية محددة تشمل عنوان التقرير الذي يوضح استقلالية المراجع، وبيانات الجهة المستفيدة من المراجعة، بالإضافة إلى مقدمة توضح معلومات المؤسسة محل المراجعة، كما يتضمن التقرير فقرات تبين مسؤولية كل من الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي، ثم يعرض مراجع الحسابات الخارجي رأيه المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية مدعوماً بتوقيعه وتاريخ وعنوان إصدار التقرير، وتهدف هذه العناصر مجتمعة إلى إضفاء المصداقية والموضوعية على التقرير.

ثانياً: أنواع الآراء المعبر عنها في تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

إن من الواجبات الأساسية لمراجع الحسابات الخارجي تأسيس رأي موضوعي ومستقل حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية، وذلك من خلال التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية في إعدادها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتوفير تأكيدات معقولة بعدم وجود أخطاء جوهرية، وتقييم مدى خلوها من هذه الأخطاء بشكل عام (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016) وإبداء رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة عرضها، وبذلك فإن رأيه ينقسم إلى عدة أنواع تعكس مستوى تأكيده حول سلامتها. والشكل التالي يوضح هذه الأنواع:

الشكل رقم (1-20): أنواع الآراء المعبر عنها في تقرير مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (قماط ، 2019 ، صفحة 2)؛ (دويدي و سعدي، 2018 ، صفحة 188)؛ (زيد إبراهيم و إباد

علي ، 2022 ، صفحة 272)؛ (عيسوي، 2018 ، صفحة 37)؛ (موفق، 2013 ، صفحة 148)

إنطلاقاً من الشكل أعلاه، يعبر مراجع الحسابات الخارجي في الرأي المتحفظ بأن القوائم المالية تظهر بعدالة ووضوح المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بينما يعبر في الرأي المتحفظ عن تحفظات بسبب قيود على نطاق المراجعة الخارجية أو مخالفات للمبادئ المحاسبية مع الاعتقاد بأن القوائم المالية معروضة بعدالة مع بعض الإستثناءات أما الرأي السلبي يرى فيه مراجع الحسابات الخارجي أن القوائم المالية لا تُظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال وفقاً للمبادئ المتعارف عليها وأنها محرفة بشكل جوهري، في حين يمتنع في الامتناع عن إبداء الرأي عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على نطاق عمله تحول دون الحصول على أدلة إثبات كافية لتكوين رأي على القوائم.

المطلب الثاني: معايير تقارير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر

هناك مرسوم تنفيذي وقرار وزاري يحددان معايير تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 مايو 2011 يحدد المعايير التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام بها أثناء ممارسة مهامه، كما صدر القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يتضمن 15 معياراً حول تقارير مراجعي الحسابات ومحتواها. وتهدف هذه المعايير إلى تحديد المبادئ الأساسية وكيفية التطبيق المتعلقة بمختلف مجالات تدخل مراجع الحسابات وواجباته أثناء أداء مهمته (القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013، 2014، صفحة 12). وستتناول العرض محتوى كل معيار بإختصار:

الفرع الأول: معايير تقارير التعبير عن الرأي

تشمل معايير تقارير التعبير عن الرأي كل من معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية ومعيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة، والجدول التالي يوضح هذه المعايير:

الجدول رقم (1-25): معايير تقارير التعبير عن الرأي

المعيار	مضمونه
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	ينص المعيار على المبادئ والضوابط الأساسية المتعلقة بشكل ومضمون التقرير السنوي الذي يعده مراجع الحسابات الخارجي للتعبير عن رأيه المهني والمحايد حول مدى عدالة القوائم المالية. حيث يُعد مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سنوياً شاملاً يوضح فيه كيفية أدائه لمهمة المراجعة، ويرسل هذا التقرير بعد إستكماله إلى الجمعية العامة العادية للمساهمين.
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات	ينص المعيار على إعداد تقرير التعبير عن الرأي مراجع الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة وفقاً للمبادئ والأسس المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير مراجعة الحسابات الفردية. لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي لمراجع الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة عن التقرير العام، في الجزء الأول منه، إلا في المصطلحات المستخدمة لتحديد الحسابات الخاضعة لمراجعة مراجع الحسابات الخارجي.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013، 2014، الصفحات 12-15)

يجب إعداد تقريرين منفصلين، الأول عن الحسابات الفردية والثاني عن الحسابات المدعمة والمدجة، وذلك لأن لكل نوع من الحسابات إلتزامات ومتطلبات مختلفة تستلزم إعداد تقرير منفصل يراعي طبيعة كل نوع. وهذا الانفصال سيسهل عملية نشر المعلومة (القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013، 2014، صفحة 15).

الفرع الثاني: معايير التقارير الخاصة

يترتب على مهمة مراجع الحسابات الخارجي على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية إعداد ثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-26): معايير التقارير الخاصة

المعيار	مضمونه
معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة	ينص المعيار على أن يقدم مراجع الحسابات الخارجي تقريراً خاصاً للجمعية العامة والهيئة المختصة حول الإتفاقيات التي أُبلغ بها أو إكتشفها، متضمناً الإتفاقيات السابقة الموافقة عليها والتي لاتزال سارية، وعند إكتشاف أي إتفاقية غير مرخصة يقوم بإبلاغ الإدارة وإعداد تقرير بذلك.
معيار التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات	ينص المعيار على أن إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجراً يعتبر من مسؤولية الجهاز المسير للمؤسسة، ويتضمن هذا الكشف التعويضات الخام والمدفوعة للعاملين، وبعد التأكد من تطابق المبلغ المفصل مع المعلومات المتحصل عليها وإعداد تقرير خاص، يقوم مرجع الحسابات الخارجي بالمصادقة على ذلك.
معيار التقرير الخاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	ينص المعيار على أن مراجع الحسابات الخارجي مكلف بفحص الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين والتأكد من كشفها السنوي ومبالغها الإجمالية، بالإضافة إلى الحصول من الجهاز المسير على قائمة المستفيدين من هذه الإمتيازات المنصوص عليها في عقود عملهم، وذلك في إطار مهمته بالمصادقة على الحسابات.
معيار التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس	ينص المعيار على عرض مراجع الحسابات الخارجي لتطور مؤشرات الأداء المالي على مدار السنوات الخمس الأخيرة، يتضمن عرض جدول يوضح تطور كل من الأرباح قبل وبعد الضريبة، وربحية السهم أو الحصة الاجتماعية، ونسبة مساهمة العمال في الأرباح.

	(05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم
ينص المعيار على ضرورة قيام مراجع الحسابات الخارجي بالإطلاع على عناصر الرقابة الداخلية لدى المؤسسة محل المراجعة، والتحقق من صحة الإثباتات المحاسبية وأرصدة الحسابات، بهدف ضمان سلامة ودقة القوائم المالية.	معيار التقرير الخاص حول الرقابة الداخلية
ينص المعيار على أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتحليل بعض الوقائع أو الأحداث التي تشكل مؤشرات تدفعه للتساؤل حول إمكانية استمرار نشاط المؤسسة في إطار مهمته المتعلقة بمعيار التقرير عن استمرارية الاستغلال.	معيار التقرير الخاص حول إستمرارية الإستغلال
ينص المعيار على قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد تقرير يرسله أولاً إلى كل من الجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي، يتضمن ملاحظاته حول طرق تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مع التعبير عند الإقتضاء عن إستحالة إبداء رأيه حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بعملية الإصدار لاحقاً.	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
ينص المعيار على المبادئ والإجراءات التي يجب اتباعها فيما يتعلق بحيازة أسهم الضمان من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المتصرفون. كما يحدد المعيار محتوى تقرير مراجع الحسابات الخارجي حول أسهم الضمان التي يجب أن يجوزها أعضاء مجلس الإدارة أو المتصرفون.	معيار التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان
يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتأكد من وجود احتياطات وأرباح صافية كافية وقابلة للتوزيع، ويحرر تقريراً يصادق فيه على مطابقة مبلغ التسيبقات المقترح توزيعها كأرباح، مرفقاً بالقوائم المالية ذات العلاقة، وذلك بمناسبة النظر في اتخاذ قرار بتوزيع تلك التسيبقات.	معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسيبقات على أرباح الأسهم
ينص المعيار على أن يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من أن المعلومات في تقرير الهيئة المختصة للجمعية العامة غير العادية تشمل المبلغ وأسباب رفع رأس المال، وأسباب إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب، وكيفية تحديد سعر الإصدار، بالإضافة إلى تضمين التقرير تأهيل من مراجع الحسابات الخارجي لرفع رأس المال.	معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال
ينص المعيار على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات الخارجي المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي دراسة مدى احترام عملية تخفيض رأس المال للأحكام القانونية وعدم النزول به تحت الحد الأدنى واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين، وأن يتضمن التقرير نفس المعلومات المطلوبة في حالة زيادة رأس المال ليرخص بعدها بالتخفيض إذا تبين استيفاء الشروط.	معيار التقرير الخاص المتعلق بتخفيض رأس المال
ينص المعيار على الإجراءات والمبادئ التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي إتباعها عند إعداد تقريره حول عملية تحويل شركة مساهمة إلى شركة أخرى، بما في ذلك التحقق من صحتها ومحتوى التقرير.	معيار التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم
ينص المعيار على المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها فيما يتعلق بالتحقق والإفصاح عن الفروع والمساهمات والشركات التابعة للمؤسسة طبقاً للمادة 40 من المرسوم التنفيذي 08-156 وكذلك الإفصاح عن معلومات محددة عنها في ملحق القوائم المالية وفقاً للقانون 01-11. وتشمل هذه المعلومات: الإسم، المقر، رأس المال، الحصة المملوكة، تكلفة الاقتناء بالدينار الجزائري وبالعملة الصعبة عند الإقتضاء	معيار التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013، 2014، الصفحات 15-22)

تركز معايير التقارير الخاصة المنصوص عليها في الجدول على تعزيز الإفصاح والشفافية والمصدقية في التقارير المالية للمؤسسات من خلال إلتزام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد تقارير خاصة حول الاتفاقيات والتعويضات واستمرارية النشاط وعمليات تعديل رأس المال والمؤسسات التابعة، بما يتماشى مع المعايير والممارسات الدولية في مجال المراجعة الخارجية ويعزز الرقابة المالية.

المطلب الثالث: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوثيقة الرسمية التي يبدي فيها رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وتكمن أهمية التقرير في كونه الوسيلة التي يبلغ من خلالها مستخدمو القوائم المالية وأصحاب المصلحة بنتائج عملية المراجعة الخارجية، وما إذا كان بالإمكان الإعتماد على تلك القوائم المالية في إتخاذ القرارات، وبالتالي فإن جودة التقرير تحظى بأهمية قصوى.

الفرع الأول: جودة المراجعة الخارجية

تعد الجودة العالية للمراجعة الخارجية أمراً ضرورياً لموثوقية القوائم المالية، وبالتالي فهي تحمي المصالح الاقتصادية لمساهمي المؤسسة وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال حصولهم على نتائج ذات تأثير إيجابي على قيمة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة (Abbasi, 2019, p. 5).

أولاً: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

ومن أبرز تعاريف جودة المراجعة الخارجية:

يعرف **DeAngelo (1981)** جودة المراجعة الخارجية على أنها "قدرة مراجع الحسابات الخارجي على الكشف عن التحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها في تصريحات الحالة المالية للعميل، تعتمد القدرة على إكتشاف التحريفات الجوهرية على كفاءة مراجع الحسابات الخارجي، بينما تتأثر الرغبة في الإبلاغ عن التحريفات بإستقلال المراجع عن العميل". (p. 185)

وتعرف على أنها إلتزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير المراجعة، مع الحفاظ على إستقلاليته ونزاهته وموضوعيته بهدف التوصل إلى رأي في محايد وعادل حول مدى عرض القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال بصورة عادلة ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (Ogunbade et al., 2021, p. 80)، كما تعني جودة المراجعة الخارجية الإلتزام بتنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية الميدانية وفقاً للمعايير المهنية، بكفاءة وفعالية تضمن الوصول إلى نتائج معقولة حول مدى خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية (Saliha & Flayyih, 2020, p. 182).

تتفق التعريفات المتعددة لجودة المراجعة الخارجية على أنها تتمثل بشكل أساسي في قدرة مراجع الحسابات الخارجي ورغبته في الكشف عن المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركات، والإبلاغ عن تلك المخالفات من خلال تقارير المراجعة الخارجية. ويرتبط ذلك إرتباطاً وثيقاً بمدى التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير وإجراءات المراجعة الخارجية المتعارف عليها إلى جانب المحافظة على إستقلاليته عن إدارة الشركات الخاضعة للمراجعة. لذا فإن جودة المراجعة الخارجية تتحقق من خلال مزيج من الكفاءة المهنية للمراجع وإلتزامه بقواعد السلوك المهني، بما يضمن إصدار تقرير موضوعي ونزيه وفق المعايير المتعارف عليها.

ثانياً: أهمية وأهداف جودة المراجعة الخارجية

تعد المراجعة الخارجية من أهم آليات الحوكمة والرقابة على أداء المؤسسات، حيث تساهم بشكل كبير في ضمان جودة القوائم المالية، وتكمن أهمية المراجعة الخارجية في كونها تزود مستخدمي هذه القوائم بالثقة في مدى عدالتها وموثوقيتها، كما تساعد على تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والالتزام بالمعايير والقوانين ذات الصلة .

1. أهداف جودة المراجعة الخارجية

ومن أبرز الأهداف التي تسعى جودة المراجعة الخارجية إلى تحقيقها، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-21): أهداف جودة المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (Ismail S. , 2022, pp. 55-56)

يوضح الشكل أهم أهداف جودة المراجعة الخارجية، والتي تصب في مجملها في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في مصداقية المعلومات الواردة بها، وذلك من خلال الإلتزام التام بالمعايير المهنية، وتطبيق أعلى مستويات العناية المهنية في أداء إجراءات المراجعة الخارجية، بما يساهم في الحد من مخاطر التلاعب والإحتيال، ويعزز مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة الرشيدة.

ثالثاً: مقاييس جودة المراجعة الخارجية

تعتبر مقاييس جودة المراجعة الخارجية من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التطرق لجودة المراجعة الخارجية الخارجية، نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق وقابل للقياس بالنسبة لهذا المصطلح، وقد تناولت الدراسات السابقة والمعايير الدولية ثلاث مجموعات رئيسية من مقاييس جودة المراجعة الخارجية، وهي:

1. مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة:

تعد المراجعة الخارجية أحد الركائز الأساسية لضمان سلامة القوائم المالية للمؤسسات، إذ أنها توفر تأكيداً مستقلاً وموضوعياً حول مدى عدالة وشفافية تلك القوائم، ويتوقف مستوى جودة وفعالية المراجعة الخارجية إلى حد كبير على مكتب المراجعة، حيث ترتبط جودة أدائه بمقاييس محددة، والشكل التالي يوضح أهم هذه المقاييس:

الشكل رقم (1-22): مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة



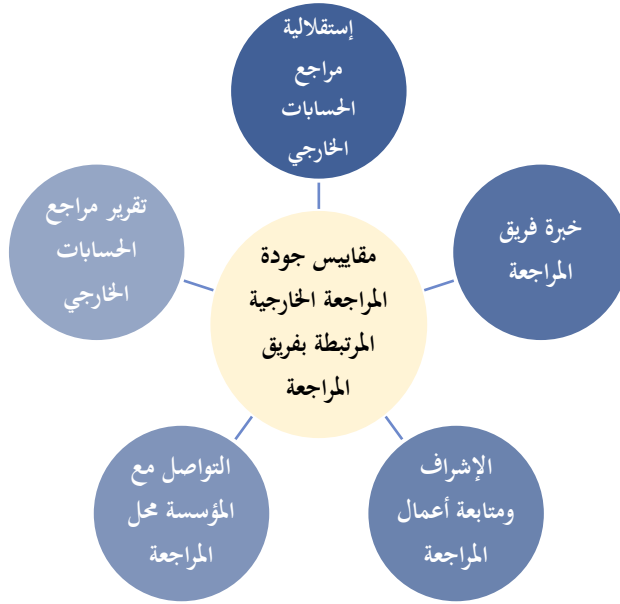
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (نورى و عزيز، 2022، الصفحات 352-353)؛ (امير، 2019، الصفحات 41-45)؛ (قوافره، 2018، صفحة 46) و (محمد م.، 2018، صفحة 62).

تعتمد جودة المراجعة الخارجية التي يقوم بها مكتب مراجعة ما على مجموعة من المقاييس الهامة، من أبرزها حجم مكتب المراجعة ومدى سيطرته ونفوذه في السوق، حيث أن المكاتب الكبيرة والمهيمنة عادة ما تكون أكثر قدرة على توفير مراجعة خارجية بجودة عالية، كما تلعب سمعة مكتب المراجعة دوراً بارزاً في تحديد مستوى الجودة، فكلما كانت سمعة المكتب طيبة وحاز على ثقة عملائه كان ذلك مؤشراً على التزامه التام بتقديم خدمة مراجعة متميزة، وترتبط الجودة أيضاً بمدى خبرة مكتب المراجعة في نفس مجال عمل الشركة الخاضعة للمراجعة، إذ أن الخبرة تمكنه من فهم أعمق للإجراءات اللازمة للمراجعة، كما يعد إلتزام المكتب بتطبيق أرقى المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة مؤشراً إيجابياً يدل على جديته في تنفيذ مراجعة ذات جودة عالية، إلى جانب إعتماده على أحدث تقنيات المراجعة، وسعيه لمواكبة المنافسة في السوق من خلال الإرتقاء المستمر بمستوى أدائه، فضلاً عن اهتمامه بتطوير كوادره البشرية وتزويدهم بالتدريب المستمر، بالإضافة إلى تحديد أتعاب مناسبة وعادلة تتناسب مع حجم ونوعية الخدمات المقدمة كما أن قلة الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة تعد مؤشراً إيجابياً يشير إلى جودة عملية المراجعة وقدرته على تجنب الأخطاء.

2. مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بفريق المراجعة:

يلعب فريق المراجعة دوراً أساسياً في تحديد مستوى جودة المراجعة الخارجية من خلال ما يتمتع به من كفاءة واستقلالية والشكل التالي يوضح أهم مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة:

الشكل رقم (1-23): مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بفريق المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (نورى و عزيز، 2022، صفحة 353)؛ (امير ، 2019، صفحة 46) و (الجبوري و عبد الأمير ، 2015، صفحة 185)

إنطلاقاً من الشكل أعلاه تتمثل مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بفريق المراجعة في إستقلالية مراجع الحسابات الخارجي تماماً عن المؤسسة محل المراجعة بحيث لا تتأثر آراؤه المهنية بأية ضغوط أو مصالح شخصية، وكذلك توفر الخبرات والمهارات الكافية لدى أعضاء فريق المراجعة بحيث يتمكنون من تنفيذ جميع إجراءات المراجعة الخارجية بشكل صحيح وإتخاذ القرارات المناسبة، هذا بالإضافة إلى أهمية وجود نظام فعال للإشراف والمراجعة الداخلية لأعمال المراجعين المساعدين، وكذلك ضرورة التواصل المستمر مع إدارة المؤسسة محل المراجعة لضمان الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة، إلى جانب الالتزام بمعايير جودة إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي. إن الإلتزام بهذه المقاييس يرفع من مستوى الثقة في نتائج عملية المراجعة الخارجية .

3. مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة:

تعتمد جودة المراجعة الخارجية بشكل كبير على عدة مقاييس مرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، والشكل التالي يوضح أهم هذه

المقاييس:

الشكل رقم (1-24): مقاييس جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: (امير ، 2019، الصفحات 47-48)

يوضح الشكل أعلاه إرتباط جودة المراجعة الخارجية بثلاثة مقاييس مهمة تتعلق بالمؤسسة محل المراجعة وهي: حجم المؤسسة ومدى تعقيد عملياتها حيث كلما زاد الحجم والتعقيد زادت الحاجة لمراجعة عالية الجودة، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة فكلما ضعف النظام زادت الحاجة للمراجعة ذات الجودة العالية، بالإضافة إلى درجة تعقيد مهام المراجعة نفسها (نوع الصناعة، عدد المؤسسات التابعة، مدى تعقيد نظم معالجة البيانات) حيث تتطلب المهام الأكثر تعقيداً مراجعة ذات جودة أعلى.

الفرع الثاني: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

تعتبر جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من العوامل المهمة في تحديد مدى مصداقيته وفائدته لمستخدمي القوائم المالية وتقاس هذه الجودة بمدى توافر عدد من المعايير والشروط المتعلقة بالشكل والمضمون، مثل: صياغته بلغة واضحة ومفهومة، ومطابقتها لمعايير المراجعة المعتمدة، وشموليته لكافة المعلومات المهمة، وتحديد مسؤوليات الإدارة، ووضوح رأي مراجع الحسابات الخارجي، إن توافر مثل هذه المعايير في تقرير المراجعة الخارجية يعزز جودته ويرفع من مصداقيته لدى مستخدمي القوائم المالية.

أولاً: مفهوم جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

لا يوجد تعريف شامل ومحدد لجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تحدد جودة التقرير بجودة المعلومات التي يحتوي عليها. ومع ذلك، يشير التفكير المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهات نظر المستخدمين في تعريفها. وعليه يمكن تعريف جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأنها "التقرير الذي يتميز بالشفافية والإفصاح الجيد عن المعلومات التي تعكس الوضع المالي الحقيقي والأرباح المحققة والمتوقعة للمؤسسة والتي تتفق مع أهداف وإحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية" (Abu Saleem, 2018, pp. 26-27). وتعرف كذلك على أنها "الجودة التي تتحدد من خلال جودة المعلومات الواردة في التقرير (Eshpanov, 2022, p. 64).

ثانياً: أهمية جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

- إن جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي ذات أهمية كبيرة لعدة أسباب (السريحي، 2019، الصفحات 134-135):
- يعتمد المستخدمون الخارجيون كالمستثمرون والمقرضون والجهات الرقابية بشكل كبير على التقرير في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية ووضع خططهم المستقبلية، لذا يتوقعون جودة عالية في محتوى التقرير ودقة المعلومات الواردة فيه؛
 - الحصول على تقرير مراجع حسابات خارجي ذي جودة عالية يسهل عملية الحصول على تمويل من مصادر خارجية، مما يعزز قدرة المؤسسات على الإستثمار والنمو والتوسع؛
 - جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تؤثر إيجاباً على جودة القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات، من حيث دقتها وخلوها من التحريفات، مما يقلل التباين في المعلومات.

ثالثاً: مقاييس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

يعد تقرير مراجع الحسابات الخارجي من أهم مخرجات عملية المراجعة، إذ يوفر معلومات قيمة لمستخدمي القوائم المالية وتحدد جودة هذا التقرير بمدى تحقق مجموعة من مقاييس الجودة فيه، وتتمثل هذه المقاييس كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-25): مقاييس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (إبراهيم و محمد، 2019، صفحة 606)؛ (موفق، 2013، صفحة 145)؛ (الشريفة ،

2019، صفحة 8) و (Abu Saleem, 2018, pp. 26-27)

إنطلاقاً من الشكل أعلاه فإن إعداد تقرير عالي الجودة من قبل مراجع الحسابات الخارجي يتطلب الإلتزام بمجموعة من المقاييس الأساسية، بدءاً من دقة وصحة القوائم المالية المدرجة في التقرير بحيث تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وإستناد رأي مراجع الحسابات الخارجي إلى أدلة إثبات كافية وملاءمة تم الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة الخارجية، والإلتزام بعرض الحقائق بموضوعية وحيادية بعيداً عن أي تحيز أو تضليل لضمان سلامة التقرير ومصداقيته، كما يجب أن يغطي التقرير بشمولية كافة المعلومات ذات الصلة التي يحتاجها متخذو القرارات، مع التركيز على النقاط الجوهرية المؤثرة بأسلوب موجز ودقيق، مع صياغته بلغة واضحة وبسيطة خالية من الغموض لضمان قابليته للفهم من قبل مختلف الأطراف، كما يجب الانتهاء من إعداد التقرير ونشره في التوقيت المناسب الذي يتيح للمستخدمين إتخاذ القرارات على أساسه. إن توافر هذه المقاييس في التقرير يعزز من قيمته وفائدته لمتخذي القرارات.

خلاصة

يعد موضوع مهنة المراجعة الخارجية من أبرز المواضيع أهمية، نظرا للدور الحيوي الذي تلعبه هذه المهنة في إضفاء المزيد من الثقة والشفافية على القوائم المالية. وقد أفرد هذا الفصل عرضا مفصلا يهدف لتغطية جميع جوانب وزوايا هذا الموضوع، بدءا من التطور التاريخي للمهنة والتعريف بها، وكذلك توضيح طبيعتها ومزاوتها ومتطلبات ممارستها، مع تسليط الضوء على المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات الخارجي.

كما تطرق الفصل إلى موضوع معايير أدلة الإثبات وأهميتها بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي في التوصل إلى آراء وأحكام مهنية صحيحة ومحايدة عند قيامه بمراجعة القوائم المالية، حيث توفر له تلك المعايير الأساس والمرجعية للحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة لدعم نتائج المراجعة الخارجية وتقريره النهائي.

يختتم الفصل بالتطرق إلى موضوع التقرير النهائي الذي يصدره مراجع الحسابات الخارجي، مسلطا الضوء على العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها ذلك التقرير ليحقق الهدف المنشود منه. فقد تمت الإشارة إلى أهمية إشمال التقرير على الدقة والموضوعية والشمولية، إلى جانب سهولة فهم مضمونه من قبل مستخدمي القوائم المالية، وضرورة نشر التقرير في التوقيت المناسب فتوفر تلك العناصر يساهم في تعزيز جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وتعظيم فائدته وقيمتها لجميع الأطراف ذات العلاقة عند إتخاذهم للقرارات الاقتصادية الرشيدة.

بناء على ما تقدم، يأتي الفصل الموالي مكتملا لهذا الفصل، حيث يهتم بإستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بما تناوله هذا الفصل من معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، مما يساعد على بلورة فكرة الدراسة بصورة أفضل وبناء إطارها النظري بشكل متكامل إنطلاقا مما توصلت إليه تلك الدراسات.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة حول

معايير أدلة الإثبات وجودة

تقرير مراجع الحسابات

الخارجي

تمهيد:

يعد الإطلاع الواسع والمعمق على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث من الخطوات الهامة والضرورية التي ينبغي على الباحث إتباعها قبل الشروع في إجراء دراسته، إذ تتيح له تلك الدراسات الاستفادة من الجهود العلمية والبحثية التي بذلها آخرون سبقوه في معالجة مختلف جوانب وزوايا الموضوع، حيث تساعده على بلورة فكرة دراسته وتحديد إشكالياتها بدقة، وكذلك بناء إطارها النظري والمفاهيمي بشكل سليم ومتكامل، إنطلاقاً مما توصلت إليه تلك الدراسات.

ويتناول هذا الفصل إستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، والتي إشمطت على دراسات تناولت معايير أدلة الإثبات ودراسات أخرى تطرقت إلى جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وقد تم الاعتماد في استعراض تلك الدراسات على مصادر متنوعة من الدراسات العربية والأجنبية.

وقد جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، تناول أولها الدراسات المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات، وثانيها الدراسات المتعلقة بجودة التقرير، وثالثها مناقشة مجمل تلك الدراسات وبيان ما يميز الدراسة الحالية عنها، بحيث تتضح مساهمتها المضافة في هذا المجال البحثي.

المبحث الأول: الدراسات المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات

يهدف هذا المبحث إلى إستعراض الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات باللغة العربية واللغة الأجنبية، حيث تطرقت جميعها إلى معايير أدلة الإثبات من زوايا مختلفة مثل دورها في تحسين جودة المراجعة وكفاية وملائمة أدلة الإثبات ومدى الالتزام بتطبيق معايير أدلة الإثبات، وتأتي أهمية هذا المبحث في تسليط الضوء على أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع معايير أدلة الإثبات بهدف الاستفادة منها وبناء عليها في تحقيق أهداف البحث الحالي. ولتحقيق ذلك، تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين. الأول خصص لاستعراض الدراسات السابقة باللغة العربية، بينما الثاني خصص لاستعراض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يعرض هذا المطلب الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والتي أجريت باللغة العربية، والتي إطلع عليها الباحث، بهدف الاستفادة منها وبيان موقع الدراسة الحالية بالنسبة للدراسات السابقة.

1. دراسة (موفق ، 2012)، بعنوان:

أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات - بحث تطبيقي في عينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق القطاع الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 19.

كان الهدف من الدراسة توضيح أهمية التصريحات الكتابية من طرف الإدارة كأدلة إثبات في عملية المراجعة الخارجية، وبيان المسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الخارجي فيما يتعلق بهذه التصريحات، كما سعت لتحديد مدى تأثير استخدام التصريحات الكتابية على مصداقية القوائم المالية.

إعتمد الباحث في دراسته على تصريحات الكتابية للإدارة والقوائم المالية لعينة من المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية للأعوام من 2007 إلى 2010.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها:

- أن الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة يوفر أدلة كافية وملاءمة لمراجع الحسابات الخارجي للتحقق من صحة القوائم المالية، مع مراعاة أن هذه التصريحات لا تحل محل أدلة الإثبات الأخرى المتوقع توفرها بشكل معقول؛
- أن مراجع الحسابات الخارجي مسؤول بشكل مباشر عن محتوى التصريحات الكتابية؛
- أن مراجع الحسابات الخارجي يعد مسؤولاً عن عدم إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم حصوله على تلك التصريحات.

2. دراسة (أبو ميالة و زباينة، 2013)، بعنوان:

دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المرجعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2013، العدد 31.

كان الهدف من الدراسة التعرف على دور الإجراءات التحليلية بمتغيراتها المتمثلة في فهم مجال عمل المؤسسة، تقويم قدرة المؤسسة على الإستمرارية، والإشارة إلى الإنحرافات المحتملة في القوائم المالية، في تخفيض مخاطر المرجعة وفقاً لمعيار الدولي للمراجعة رقم 520 من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين.

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مراجعي الحسابات الخارجيين الممارسين في الضفة الغربية لعام 2012/2011 والبالغ عددهم 185 مراجع حسابات خارجي، وأعتمد الباحثان على الإستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة عشوائية مكونة من 93 مراجعاً، إسترجع منها 83 إستبانة، ثم حللت البيانات وأختبرت الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أبرزها:

- يؤدي فهم مراجع الحسابات الخارجي لمجال عمل المؤسسة ونشاطها إلى تخفيض مخاطر المرجعة؛
- يؤدي تقويم مراجع الحسابات الخارجي لقدرة المؤسسة على الإستمرار إلى تخفيض مخاطر المرجعة؛
- يؤدي إشارة مراجع الحسابات الخارجي إلى الإنحرافات المحتملة إلى تخفيض مخاطر المرجعة.

3. دراسة (علاونة ، 2013)، بعنوان:

العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار المرجعة الدولي رقم

500، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال.

كان الهدف من الدراسة تحديد العوامل التي تؤثر في مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات المستخدمة في تكوين رأي مراجع الحسابات الخارجي، وتتمثل تلك العوامل في: مخاطر الملازمة، نظام الرقابة الداخلية، الأهمية النسبية، خبرة مراجع الحسابات وإجراءات المرجعة المتعلقة بالاحتيايل والغش.

إستخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي لدراسة متغيرات البحث، وتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين الممارسين في الأردن، ووزع الباحث إستبانة على عينة مكونة من 165 مستجيباً، وإسترجع منها 150 استبانة، وأختبر الباحث الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار الإنحدار الخطي البسيط (Simple linear regression test) لقياس أثر متغيرات الدراسة المستقلة على المتغير التابع.

وتوصل إلى مجموعة نتائج أبرزها وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل من الأهمية النسبية والخبرة والمخاطر والرقابة الداخلية على رأي مراجع الحسابات الخارجي، بينما لا يوجد أثر للاحتيايل والخطأ على الرأي.

4. دراسة (عطية و عبد أبو غنيم، 2016)، بعنوان:

مدى تطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 530 (أخذ عينات المراجعة) في مكاتب المراجعة القانونية في الأردن، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى استخدام مكاتب المراجعة الأردنية لمتطلبات معيار الدولي للمراجعة رقم 530، المتعلق باستخدام العينات في المراجعة من أجل الوصول إلى أفضل أدلة إثبات وتحسين جودة المراجعة الخارجية .

إستخدم الباحثين منهجين وصفي وتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من 593 مراجع حسابات خارجي يعملون في مكاتب مراجعة مرخصة في الأردن، وطبقت إستبانة على عينة قوامها 230 مراجعاً أسترجع منها 115 إستبانة صالحة للتحليل، ثم أختبر الباحثين الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- يأخذ مراجعي الحسابات بعين الاعتبار الهدف من إجراءات المراجعة وخصائص مجتمع الدراسة عند تصميم عينة المراجعة؛
- يستخدم مراجعي الحسابات حجم عينة مراجعة كافية لتقليل مخاطر العينة إلى المستوى المقبول؛
- يطبق مراجعي الحسابات إجراءات المراجعة المنصوص عليها في المعايير الدولية للمراجعة؛
- تتحقق مكاتب المراجعة الأردنية من طبيعة وأسباب الإنحرافات التي يتم تحديدها في عينة المراجعة؛
- يعرض مراجعي الحسابات أخطاء عينة المراجعة على مجتمع الدراسة، وقيمون نتائج المراجعة الخارجية.

5. دراسة (لقويبة، 2019)، بعنوان:

مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين في الشرق

الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات المتمثلة في معيار التأكيدات الخارجية، ومعيار التصريحات الكتابية، ومعيار الإجراءات التحليلية، بالإضافة إلى معيار إستمرارية الإستغلال، في تحسين جودة المراجعة الخارجية الخارجية.

إتبع الباحث المنهج الوصفي والتحليلي من خلال توزيع إستبانة على عينة مكونة من 127 مراجع حسابات خارجي (خبير محاسب، ومحافظ حسابات)، تم إسترجاع 94 إستبانة صالحة، ثم قام بتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS ، من خلال تحليل التباين أحادي الإتجاه (One-Way ANOVA) لمعرفة الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول المتغيرات المستقلة والتابعة والتي تعزى للوظيفة، والخبرة، والمستوى التعليمي، بالإضافة إلى تحليل الإنحدار البسيط (Simple linear regression test) وذلك لإختبار أثر كل بعد من أبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع، وتحليل الإنحدار الخطي المتعدد (Multiple linear regression test) لإختبار أثر كل أبعاد المتغير المستقل مجتمعة على المتغير التابع.

وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود إرتباط قوي بين إستخدام معايير أدلة الإثبات ومساهمتها في تحسين جودة المراجعة الخارجية؛
 - وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين معايير أدلة الإثبات في الجزائر (معايير التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار إستمرارية الإستغلال) وتحسين جودة المراجعة الخارجية؛
 - إرتبط معيار الإجراءات التحليلية بتحسين جودة المراجعة الخارجية بدرجة أكبر مقارنة بباقي المعايير.
6. دراسة (بصري و بن بلقاسم، 2019)، بعنوان:

مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية" - دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3.

كان الهدف من الدراسة معرفة مدى تطبيق مراجع الحسابات الخارجي للتأكيدات الخارجية كأسلوب من أساليب جمع أدلة الإثبات في الجزائر، ومعرفة الصعوبات التي يواجهونها في ذلك.

شمل مجتمع الدراسة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر، وتم توزيع إستبانة على عينة من 80 مستجيب، وأسترجع منها 63 إستبانة صالحة للتحليل، ثم حلل الباحثان البيانات باستخدام برنامج SPSS حيث إعتدما في إختبار الفرضيات على إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- تعد أدلة الإثبات جوهر عملية المراجعة الخارجية، حيث يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي في إبداء الرأي المحايد حول عدالة القوائم المالية؛
 - أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات من خارج المؤسسة أقوى من تلك التي يحصل عليها من داخلها؛
 - يستخدم مراجع الحسابات الخارجي عدة أساليب لجمع أدلة الإثبات منها التأكيدات الخارجية التي تُعد الأقوى؛
 - يستخدم مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر أسلوب التأكيدات الخارجية.
7. دراسة (ضويفي و عنون، 2020)، بعنوان:

مدى إلتزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA - دراسة عينة من المراجعين، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 1.

كان الهدف من الدراسة التحقق من مدى إلتزام مراجعي الحسابات بمعايير الجزائرية للمراجعة NAA التي تتعلق بإتفاق حول أحكام المهمة، التخطيط، أدلة الإثبات، إستخدام أعمال الخبراء الآخرين، تأسيس الرأي وإعداد التقرير.

إستخدم الباحثان المنهجين الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، جمعت البيانات بإستخدام إستبانة وزعت على عينة عددها 40 مستجيباً، أسترجع منها 34 استبانة، ثم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS حيث إعتدما الباحثان في إختبار الفرضيات على إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج أهمها:

- أنه يمكن الإعتماد على معايير الدولية للمراجعة من أجل إصدار معايير وطنية جزائرية لتطوير مهنة المراجعة الخارجية؛
- وجود إلتزام نسبي بالمعايير الجزائرية نظرا لحدائتها، ويحتاج الأمر بعض الوقت لفهمها والالتزام الكامل بها.

8. دراسة (لعروم و فقير ، 2020)، بعنوان:

تطبيق المدقق الخارجي لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالتأكدات الخارجية في الممارسات المهنية

المحلية -دراسة استقصائية لعينة من المهنيين، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 1.

كان الهدف من الدراسة التركيز على محتوى ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم "التأكدات الخارجية" إضافة إلى ذلك معرفة مدى إلتزام مراجعي الحسابات بتطبيق متطلباته أثناء تأدية مهامهم.

إتبع الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من المهنيين المختصين بالمراجعة الخارجية في الجزائر، حيث استخدمت الإستبانة لجمع البيانات من عينة من 55 مستجيب وأسترجعت منها 45 إستبانة، وحللت البيانات بإستخدام SPSS. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها:

- تعدد التأكدات الخارجية مصدر إثبات مهم لا يمكن الإستغناء عنه في مهمة مراجع الحسابات الخارجي أثناء جمع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في إعداد تقريره؛
 - يعتمد المهنيون على التأكدات الخارجية كدليل إثبات لدعم الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، نظرا لمصداقية المعلومات المتحصل عليها من جهات خارجية والتي تعد أكثر صدقا من المعلومات المتحصل عليها من داخل المؤسسة؛
 - أن المهنيين يلتزمون بتطبيق متطلبات المعيار الجزائري رقم 505 نظرا للدور الفعال للتأكدات الخارجية في تعزيز الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، وذلك ولكونها من بين أهم أدلة الإثبات المعتمدة.
9. دراسة (لعروم و فقير ، 2021)، بعنوان:

أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر - قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم

500 الموسوم "أدلة التدقيق"، مجلة الإقتصاد والمال والأعمال، المجلد 6، العدد 1.

كان الهدف من الدراسة التعرف على محتوى ومضمون معيار الدولي للمراجعة رقم 500 المتعلق بأدلة الإثبات في المراجعة الخارجية، بالإضافة لأهمية هذه الأدلة في الممارسات المهنية المحلية في الجزائر.

وتكون مجتمع الدراسة من مزاولي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة مكونة من 62 مستجيب، أسترجع منها 46 إستبانة أي بنسبة 74%، ولتحليل هذه البيانات إستخدم الباحثان برنامج الإحصائي SPSS، حيث إعتمدا على إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وتوصل الباحثان إلى عدة النتائج من أبرزها:

- تكمن أهمية المعيار الدولي للمراجعة رقم 500 في تسليط الضوء على الإجراءات الضرورية للحصول على أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إبداء رأيه الفني؛
 - أن جميع المعلومات التي يستند إليها مراجع الحسابات الخارجي لإبداء رأيه تعد أساسية لدعم رأيه ولا يمكن الاستغناء عنها؛
 - بين أفراد عينة الدراسة أن ما جاء في مضمون ومحتوى المعيار الدولي للمراجعة من إرشادات تساعد ممارسي المهنة في أداء مهمتهم وإعداد تقريرهم؛
 - أن عدم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة يستند عليها مراجع الحسابات يقلل من مصداقية تقريره؛
 - يلتزم المهنيون بتطبيق مضمون وإلتزامات هذا المعيار نظرا للدور الكبير الذي تؤديه هذه الأدلة في مهمة المراجعة بالإضافة إلى أهميته في الممارسات المهنية المحلية من خلال توفير الإرشادات اللازمة التي تساعد المهنيين على جمع أدلة الإثبات ورفع كفاءتهم.
10. دراسة (شراد، 2021)، بعنوان:

مساهمة معايير المراجعة الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق - دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على معايير الجزائرية للمراجعة كذلك التعرف على آراء كل من الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة تلك المعايير في رفع فعالية عملية المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى توضيح الدور الذي تلعبه معايير المراجعة في الرفع من فعالية المراجعة الخارجية من خلال أبعادها الخمسة المتمثلة في: رقابة جودة أعمال المراجعة، إستقلالية المراجع، أتعاب المراجع مؤهلات المراجع إستمرارية المراجع.

ولتحقيق أهداف الدراسة إتبع الباحث المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك المهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في 3 ولايات جزائرية وهي: بسكرة، باتنة، وأعتمد الباحث على الإستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة مكونة من 36 مفردة، وإستخدم الباحث برنامج SPSS، من خلال تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لتحليل البيانات.

وبهذا توصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الجزائرية للمراجعة على فعالية عملية المراجعة الخارجية من خلال أبعادها الخمسة وهي: رقابة جودة أعمال المراجعة، إستقلالية المراجع، أتعاب المراجع، مؤهلات المراجع، إستمرارية المراجع؛
- يطبق محافظي الحسابات معايير الجزائرية للمراجعة ويعتبرونها مواكبة لواقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- كلما كانت عملية المراجعة الخارجية ذات فعالية، كانت مخرجاتها (التقرير) ذات جودة أعلى؛
- هناك أهمية كبيرة لمعايير الجزائرية للمراجعة في تحديد فعالية المراجعة الخارجية.

11. دراسة (عبيد و الجنابي، 2021)، بعنوان:

دور معيار المراجعة الدولي (540) تدقيق التقديرات المحاسبية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 13، العدد 40

كان الهدف من الدراسة إلى توضيح دور المعيار الدولي للمراجعة رقم 540 في عملية التخطيط والتنفيذ وإبداء الرأي حول القوائم المالية في البيئة العراقية، بالإضافة إلى التعرف على الإجراءات التي يمكن لمراجع الحسابات الخارجي إتباعها بالاعتماد على هذا المعيار للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

إتبع الباحثان المنهج التحليلي في الدراسة، وتكونت عينة الدراسة من مؤسستين مدرجتين في سوق العراق للأوراق المالية وهما مؤسسة بغداد للنقل العام والاستثمارات العقارية ومؤسسة فندق عشتار، وإستخدم الباحثان طريقة قياس المخاطر الضمنية للتقديرات المحاسبية من خلال الإعتماد على معيار الدولي للمراجعة رقم 540 ودليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي.

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- إن الحصول على فهم كاف لإفتراضات الإدارة في وضع التقديرات يمثل الأساس في نجاح مراجع الحسابات في مهمة مراجعة التقديرات المحاسبية، حيث يساعده ذلك في التخطيط لعملية المراجعة ووضع برنامج المراجعة وتحديد توقيت وطبيعة ومدى إجراءات المراجعة؛
- تعد ممارسة إدارة الأرباح شكلاً من أشكال التلاعب والتضليل في القوائم المالية، وعادةً ما تمتلك الإدارات التي تمارس إدارة الأرباح خبرات محاسبية عالية؛
- تبين أن الشركات عينة الدراسة ممارسة لإدارة الأرباح، كما هو الحال في عدم تناسب رصيد الديون المشكوك في تحصيلها مع رصيد المدينين، وكذلك عدم تقييم الاستثمارات المالية طويلة الأجل مع سعر الإغلاق في السوق؛
- أن إجراءات مراجع الحسابات الخارجي للتحقق من موضوعية التقديرات المحاسبية إستناداً إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم 540 مراجعة التقديرات المحاسبية تؤثر في تحديد نوع الرأي مراجع الحسابات الخارجي وما إذا كانت المؤسسة ممارسة لإدارة الأرباح وما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية في القوائم المالية؛
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإحتيال والخطأ على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

12. دراسة (مطاوع وآخرون، 2021)، بعنوان:

أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 45، العدد 3.

كان الهدف من الدراسة التعرف على أثر تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال خصائصها الأساسية والثانوية.

ولتحقيق هدف الدراسة، إستخدم الباحثون المنهج الإسنباطي من خلال دراسة وتحليل ما ورد في الأدبيات حول المعايير الدولية للمراجعة وجودة المعلومات المحاسبية، والمنهج الإستقرائي من خلال تجميع البيانات اللازمة لإختبار الفروض الإحصائية وتكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين في شركات المراجعة المحلية وفروع شركات المراجعة الدولية ومكاتب المراجعة الصغيرة والفردية في اليمن، وإستخدم الباحثون إستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة من 266 مستجيب، تم إسترجاع منها 164 إستبانة، ثم حللوا البيانات واختبروا الفرضيات باستخدام برنامج SPSS، من خلال إختبار الإنحدار الخطي البسيط (Simple linear regression test).

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود أثر لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة معينة أهمها: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية لتقييم استمرارية المؤسسة، وتحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، والحصول على أدلة كافية حول مدى وجود تحريفات جوهرية في الأرصدة الافتتاحية، واستخدام التأكيدات الخارجية كأدلة إثبات، والتحقق من صحة العمليات الحسابية؛
- لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة تأثير أكبر على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية مقارنة بتأثيرها على الخصائص الثانوية.

13. دراسة (تمرابط و مشري، 2021)، بعنوان:

تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري 530 "السبر في المراجعة" - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، ومحاسبين بولاية أم البواقي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي وفق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 بأبعاده المتمثلة في: حجم العينة، خصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة، في مدينة أم البواقي.

واعتمد الباحثين على المنهج التحليلي والمنهج الإستقرائي، وتكون مجتمع الدراسة من أكاديميين (الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة) ومهنيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، وإستخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة مكونة من 49 مفردة، أسترجع منها 40 إستبانة صالحة للدراسة، من عينة مكونة من 40 مستجيبًا. ثم تحليل البيانات واختبر الفرضيات باستخدام برنامج SPSS من خلال تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).

وتوصل الباحثين إلى عدد من النتائج أبرزها:

- عدم الالتزام الكامل بالمعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 "السبر في المراجعة" نظرا لحدثة إصداره من قبل مجلس المحاسبة؛
- عدم وجود دور ذي دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 لمعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي.

14. دراسة (رحيم ، 2021)، بعنوان:

تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 لتحقيق فرض الإستمرارية باستخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية-دراسة حالة شركة الاسمنت بسور الغزلان (scseg)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 3.

كان الهدف من الدراسة إبراز أهمية استخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية من خلال نماذج التنبؤ بالفشل المالي لمساعدة مراجع الحسابات الخارجي على تحقيق فرض استمرارية المؤسسة وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570، إذ يتعين على مراجع الحسابات الخارجي أن يُشير في تقريره إلى مدى إمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها في المستقبل، وذلك بهدف خدمة الأطراف ذات المصلحة وفي مقدمتهم المساهمون والمقرضون، ويستطيع مراجع الحسابات الخارجي تحقيق ذلك من خلال تطبيق نماذج مصممة خصيصا للتنبؤ بإستمرارية المؤسسة وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570.

وتوصلت الدراسة من خلال تحليل القوائم المالية لمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان للفترة من 2012 إلى 2020، أن نموذجي Sherod و Kida يتنبآن بإستمرارية المؤسسة، مما يجعل مراجع الحسابات الخارجي يعد تقريره دون تحفظ بشأن الإستمرارية ودون الحاجة لتعديل خطة المراجعة.

15. دراسة (عبد السلام ، 2022)، بعنوان:

أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مراجعي الحسابات في الجزائر- دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مستوى تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر، وإبراز مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على مراحل عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في: مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ، مرحلة إعداد التقرير.

واعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر واستخدم الإستبانة لجمع بيانات من عينة بلغ حجمها 82 مستجيبا، إختبر الفرضيات باستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T ستيودنت للعينة الواحدة One Sample T-test.

توصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها:

- يطبق مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر المعايير الجزائرية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات باعتبارها ركيزة أساسية في العمل الميداني؛
- هناك تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة المتعلقة بأدلة الإثبات على عمل مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، من خلال تأثيرها على مراحل عمله (التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير).

16. دراسة (كيموش و شباركة ، 2022)، بعنوان:

مدى توافق ممارسات مراجعة الحسابات مع معيار المراجعة الجزائري 505 "التأكدات الخارجية": دراسة ميدانية بولاية سكيكدة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 45، العدد 3.

كان الهدف من الدراسة فحص مدى توافق المراجعة الخارجية بولاية سكيكدة مع متطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 "التأكدات الخارجية".

وتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية سكيكدة، واستخدم الباحثان الإستبانة لجمع بيانات من عينة قوامها 44 مستجيبا، وتم إسترجاع منها 32 إستبانة صالحة، ثم حلل البيانات باستخدام برنامج SPSS، حيث أعتدما الباحثين على إختبار (T-test) من أجل إختبار الفرضيات، وإختباري (Whitney-Mann) و (Wallis Kruskal) لإختبار أثر خصائص أفراد العينة في الإجابات.

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن إجراءات المراجعة الخارجية التي ينفذها مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية سكيكدة تتوافق مع متطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505؛
- يتعامل مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية سكيكدة مع نتائج إجراءات المراجعة الخارجية بما يتماشى ويتوافق مع متطلبات المعيار رقم 505.

17. دراسة (الصنوني، 2022)، بعنوان:

درجة الالتزام بمعيار المراجعة الجزائري (530) "السير في المراجعة" في الجزائر (دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة)، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 18، العدد 1.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى إستخدام مهني المحاسبة في الجزائر لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة "السير في المراجعة"، بإستخدام العينات في المراجعة من أجل الحصول على أدلة إثبات أفضل وتحسين جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

وتكون مجتمع الدراسة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، واستخدم الباحث الإستبانة لجمع بيانات من عينة قوامها 144 مستجيبا، ثم حلل البيانات باستخدام برنامج SPSS، حيث إستخدم إختبار T ستبوندت للعينة الواحدة One Sample T-test لإختبار الفروض.

وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أبرزها:

- يلتزم مهنيو المحاسبة في الجزائر بتطبيق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 "السير في المراجعة"، لأن أسلوب العينات يقلل من وجود أخطاء أو انحرافات في القوائم المالية؛

- يأخذ مراجع الحسابات الخارجي الجزائري في الاعتبار خصائص مجتمع العينة عند تحديد حجمها، مما يساهم في تخفيض مخاطر العينة والحصول على أساس معقول لإستنتاجاته؛
- يساهم الحجم المناسب للعينة في تخفيض مخاطر عدم كفايتها وملاءمتها لأغراض المراجعة الخارجية .

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

يستعرض هذا المطلب الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي أجريت باللغة الأجنبية، حيث يهدف إستعراض هذه الدراسات إلى الاستفادة من الجوانب النظرية والعملية لها، ومقارنة منهجيتها مع منهجية الدراسة الحالية.

1. دراسة (Zakari M. , 2011)، بعنوان:

The sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained by libyan auditors (PhD thesis), Liverpool John Moores University, Business School.

كان الهدف من الدراسة معرفة مدى كفاية أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي الليبي لتدعيم رأيه المهني، وذلك من خلال دراسة تأثير العوامل التالية على كفاية أدلة الإثبات: مصدر أدلة الإثبات، مدى مباشرة أدلة الإثبات، أنواع أدلة الإثبات المستخدمة، المؤهلات العملية والعلمية لمراجع الحسابات الخارجي، ملاءمة أدلة الإثبات، وكمية أدلة الإثبات التي حصل عليها مراجع الحسابات الخارجي.

إستخدم الباحث منهجين الوصفي والتحليلي، وإعتمد في جمع البيانات على أداتين رئيسيتين هما الإستبانة والمقابلات الشخصية، حيث قام الباحث بتصميم إستبانة ونشرها على عينة من مجتمع الدراسة المكون من 387 مراجع حسابات ليبي (خارجيين ودوليين وداخليين وضريبيين) كأداة رئيسية لجمع البيانات، كما أجرى مقابلات شخصية مع عدد من مراجعي الحسابات الليبيين لتعميق النتائج، وقد تم تطبيق الاستبانة على 73 مراجعا تم إسترداد 59 إستبانة صالحة بمعدل استجابة 81% خضعت للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، حيث أستخدم تحليل التباين أحادي الإتجاه (One-Way ANOVA) لإختبار فرضيات الدراسة والكشف عن العلاقة بين المتغيرات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- وجود تأثير للعوامل الستة التالية على أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي (مصدر أدلة الإثبات، مباشرة أدلة الإثبات، وأنواع أدلة الإثبات، والمؤهلات العملية والعلمية لمراجع الحسابات الخارجي، وملائمة أدلة الإثبات، وكمية أدلة الإثبات)؛
- لم يلاحظ المشاركون في الاستبانة أي تأثير للتعليم أو الخبرة أو الجنس، بينما أكد المشاركون في المقابلات وجود تأثير للتعليم والخبرة.

2. دراسة (Al Nawaiseh & Jaber, 2015)، بعنوان:

Auditing Subsequent Events from the Perspective of Auditors: Study from Jordan,
International Journal of Financial Research, Volume 6 Issue 3.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 560 الخاص بالأحداث اللاحقة.

ولتحقيق هدف الدراسة إتبع الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من 189 مكتب مراجعة، حيث إستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة عشوائية من 76 مراجع حسابات خارجي، أسترجعت منها 68 إستبانة، أما الإستبانات الصالحة للتحليل 62 إستبانة، وأعتمد الباحثون على برنامج SPSS، ولتحليل البيانات وإختبار الفرضيات تم إستخدام الإحصاء الوصفي وإختبار T-Test للعينة الواحدة، وتحليل التباين أحادي الإتجاه (One-Way ANOVA).

و توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن مراجعي الحسابات الخارجيين يلتزمون بمتطلبات معيار ISA 560 للأحداث اللاحقة التي تحدث بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجعة؛
- أن مراجعي الحسابات الخارجيين لا يلتزمون لمتطلبات هذا المعيار للأحداث الواقعة بعد تاريخ التقرير؛
- ليس للخصائص الشخصية لمراجع الحسابات الخارجيين (التخصص، الخبرة، إمتحانات CPA، التدريب) تأثير معنوي على وعيهم بأهمية الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

3. دراسة (Ozdemir & Gokcen, 2016)، بعنوان:

Auditing of Subsequent Events: A Survey of Auditors in the City of Auditors in the City of Istanbul in Turkey, Accounting and Finance Research, Volume 5 Issue 2.

كان الهدف من الدراسة فحص تجارب مراجعة الأحداث اللاحقة وعملية البحث عن أدلة الإثبات، وقياس مستوى أهمية الإفصاحات ومستوى الإدراك واستخدام معيار المراجعة التركي 560 الخاص بمراجعة الأحداث اللاحقة.

إتبع الباحثين المنهج الوصفي والتحليلي، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي حسابات خارجيين الذين لديهم سجل رسمي وتابعين لهيئة الرقابة العامة ومعايير المراجعة ويعملون في اسطنبول، حيث إستخدم الباحثين إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم إرسالها عبر البريد الإلكتروني، وتكونت عينة الدراسة من 108 مراجع حسابات خارجي، وقدمت الدراسة تحليلاً وصفيًا شاملاً لخبرات وتصورات وممارسات مراجعي الحسابات الخارجيين حول موضوع الدراسة.

وبهذا توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن أدلة الإثبات للأحداث اللاحقة التي تقع بعد فترة التقرير لا تتطلب الكثير من التعديل؛
- أن الإفصاحات المتعلقة بالأحداث اللاحقة مهمة بما يكفي للتأثير على رأي مراجع الحسابات الخارجي وقرارات الاستثمار؛

– أن مراجعي الحسابات الخارجيون يستخدمون إجراءات المراجعة الخارجية الخاصة بمعايير المراجعة المستقلة التركيبية في عملية البحث عن الأحداث اللاحقة.

4. دراسة (Coşkun Ertaş & Güngör, 2017)، بعنوان:

Standard of the Events After ISA (Independent Standard on Auditing) 560 Balance Sheet Date: A Research on Independent Auditors, IV. International Symposium on Accounting and Finance (ISAF), Ohrid-Macedonia/3-5 July 2017.

كان الهدف من الدراسة تحديد مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين في تركيا لمتطلبات معيار ISA 560 الأحداث اللاحقة أثناء عملية المراجعة الخارجية.

ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين المسجلين بالسجل الرسمي لدى الهيئة العامة لمعايير المراجعة والمحاسبة بتركيا، حيث استخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم إرسالها عبر البريد الإلكتروني لعينة مكونة من 376 مراجع حسابات خارجي، وبلغ عدد الإجابات على الإستبانة 50، وتم تحليل البيانات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة، وتحليل التباين أحادي (One-Way ANOVA).

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أبرزها:

- يلتزم مراجعي الحسابات الخارجيين بمتطلبات المعيار ISA 560 في مراجعة الأحداث بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجعة الخارجية؛
- يلتزم مراجعي الحسابات الخارجيين بمتطلبات معيار ISA 560 في مراجعة الأحداث التي حدثت بعد إصدار تقرير المراجعة الخارجية وقبل نشر القوائم المالية؛
- لم يكن للخصائص الديموغرافية لمراجع الحسابات (الخبرة والتجربة والمسمى الوظيفي والتدريب المهني) تأثير ذو دلالة إحصائية على إدراكهم لأهمية تطبيق ISA 560 .

5. دراسة (Abdallah & Salameh, 2019)، بعنوان:

Auditng Uncertainty Of The Accounting Estimates In Fair Value Accordance With The Procedures Of The International Standards On Auditng No.540 Filed Study On The Audit Offices Operating In Jordan, Economics and Management, Volume 16 Issue 1.

كان الهدف من الدراسة التحقيق في كيفية إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين للإجراءات المتبعة في المعيار الدولي للمراجعة ISA 540 عند مراجعة حالات عدم التأكد من التقديرات المحاسبية بالإضافة إلى قياس القيمة العادلة والإفصاحات في القوائم المالية.

إتبع الباحثون المنهج الوصفي و التحليلي، وشمل مجتمع الدراسة مراجعي الحسابات الخارجيين بالأردن، حيث استخدم الباحثون إستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة عشوائية مكونة من 150 مراجع حسابات خارجي، تم إسترجاع منها

117 إستبانة كلها صالحة، وتم تحليل البيانات وإختبار الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن مراجعي الحسابات الخارجيين بشكل عام يلتزمون بالإجراءات المتبعة في المعيار الدولي للمراجعة 540 عند مراجعة حالات عدم اليقين من التقديرات المحاسبية بمستوى عالي باستثناء فحص إفتراضات الإدارة حول التقديرات المحاسبية جاءت بمستوى متوسط قد يظهر بسبب انحياز الإدارة؛
- أن مراجعي الحسابات يلتزمون بإجراءات مراجعة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاحات في القوائم المالية.

6. دراسة (Mansour & Kalib, 2019)، بعنوان:

The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit "The Jordanian Income and Sales Tax Department", International Business Research, Volume 12 Issue 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على أثر استخدام الإجراءات التحليلية في الحد من تكلفة مراجعة الضرائب في مراحل مراجعة الضرائب المختلفة (مرحلة التخطيط، ومرحلة التنفيذ، والمرحلة النهائية).

ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من 600 مراجع ضريبي يعملون في 12 مديرية مراجعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، حيث إستخدم الباحثان إستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتوزعها على عينة من 300 مراجع ضريبي، أسترجعت منها 264 إستبانة، أما الإستبانات الصالحة للتحليل 261 إستبانة، وتم إختبار الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار الإنحدار الخطي المتعدد (Multiple linear regression test) لإختبار الفرضية الرئيسية وقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وإختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple linear regression test) لإختبار فرضيات الدراسة الفرعية وقياس أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن إستخدام الإجراءات التحليلية يزيد من كفاءة عملية المراجعة الضريبية من خلال المساهمة في تقليل بعض الاختبارات اللازمة التي تقلل من حجم ووقت وتكلفة جمع أدلة الإثبات مما يزيد من كفاءة المراجعة الخارجية؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام الإجراءات التحليلية على الحد من تكلفة مراجعة الضرائب في كل المراحل؛
- أن المرحلة التي لها الأثر الأكبر على استخدام الإجراءات التحليلية في خفض التكلفة هي مرحلة المراجعة النهائية تليها مرحلة التخطيط ثم مرحلة التنفيذ (العمل الميداني).

7. دراسة (Agwor & Amangala, 2020)، بعنوان:

Audit Evidence and Financial Statement Quality in Government Owned Companies in Rivers State, Nigeria, European Journal of Business and Management Research, Volume 5 Issue 6.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى العلاقة بين أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية للمؤسسات المملوكة للحكومة في ولاية ريفرز بنيجيريا.

وإتبع الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات المملوكة للحكومة في ولاية ريفرز، حيث استخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات عن طريق إختيار عينة عشوائية حجمها 152 مستجيب، وحللا البيانات بإستخدام برنامج SPSS من خلال تحليل إرتباط سبيرمان (Spearman's Rank Correlation) وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple linear regression).

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود علاقة إرتباط موجبة وقوية بين أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية في المؤسسات الحكومية في ولاية ريفرز؛
- أن أدلة الإثبات التي حصل عليها مراجع الحسابات الخارجي مثل السجلات المحاسبية وخطاب التمثيل ستعزز جودة القوائم المالية، وبالتالي سترفع ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسات المملوكة للحكومة في ولاية ريفرز.

8. دراسة (Ridho Al Amin, 2022)، بعنوان:

The Effect of Audit Materiality and Audit Evidence on Audit Quality, Jurnal Akuntansi AKTIVA, Volume 3 Issue 1.

كان الهدف من الدراسة تحديد تأثير الأهمية النسبية للمراجعة وأدلة الإثبات على جودة المراجعة الخارجية.

وإستخدم الباحث منهجين الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من 60 مراجع في 11 مؤسسة المحاسبة العامة في يوجياكارتا، حيث إستخدم الباحث إستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث وزعت إلكترونيا حيث بلغ عدد الإستبيانات المستخدمة 47، وأختبر الباحث الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار الإنحدار الخطي البسيط (Simple linear regression test) لقياس أثر متغيرات الدراسة المستقلة على المتغير التابع.

وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن الأهمية النسبية للمراجعة ليس لها أي تأثير على جودة المراجعة الخارجية، حيث لم يكن هناك إرتباط ذو دلالة إحصائية؛
- أن أدلة الإثبات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة الخارجية، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين متغير أدلة الإثبات وجودة المراجعة الخارجية؛
- كلما زاد حجم أدلة الإثبات المجمعة خلال عملية المراجعة الخارجية إرتفع مستوى جودة المراجعة الخارجية؛

– أهمية توفر أدلة إثبات كافية وموثوقة لدعم رأي مراجع الحسابات الخارجي تجاه القوائم المالية للمؤسسة.

9. دراسة (Hoti & Sopa, 2022)، بعنوان:

Compliance with International Standards on Auditing (ISAs): Evidence from Kosovo for the Financial Reporting Period 2015–2019, Finance: Theory and Practice, Volume 26 Issue 2.

كان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد مدى إلتزام تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين على القوائم المالية للمؤسسات الكبيرة في كوسوفو للفترة من 2015-2019 بمتطلبات المعايير الدولية للمراجعة.

وإعتمد الباحثين على منهجين الوصفي والتحليلي في دراستهما، وإشتمل مجتمع الدراسة على 1200 تقرير مراجعة القوائم المالية للمؤسسات الكبيرة في كوسوفو للفترة 2015-2019، حيث إختار الباحثان عينة عشوائية من تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين المنشورة للمؤسسات الكبيرة في كوسوفو المتمثلة في 450 تقريراً لمراجعي الحسابات الخارجيين للتحقق من مدى إلتزامها بمتطلبات معايير الدولية للمراجعة، حيث إعتمدت الدراسة في تحليلها على حساب التكرارات والنسب المئوية لأنواع آراء مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقارير مراجعي الحسابات الخارجيين التي تحتوي على أخطاء ومخالفات، بالإضافة إلى حساب متوسط عدد الأخطاء في كل تقرير، وتصنيف وتحليل أنواع الأخطاء المكتشفة.

وبناء على ذلك توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن جودة المراجعة الخارجية في كوسوفو غير كافية؛
- أن مراجعي الحسابات الخارجيين المعتمدون ومؤسسات المراجعة غير مدربين تدريباً كافياً للوفاء بالتزاماتهم القانونية بالشكل المطلوب؛
- أن مستوى الإلتزام بمتطلبات معايير الدولية للمراجعة لا يزال غير مرض بالنسبة لمكاتب المراجعة المحلية في كوسوفو، حيث تحتوي نسبة عالية من تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين على مخالفات وأخطاء مقارنة بتقارير مكاتب المراجعة الأجنبية.

10. دراسة (Al Qtaish et al., 2022)، بعنوان:

The Effect of Auditors' Use of Analytical Procedures in the Light of ISA 520 on Audit Quality: Evidence from Jordan, Studies of Applied Economics, Volume 40 Issue 1.

كان الهدف من الدراسة توضيح تأثير استخدام مراجعي الحسابات الخارجيين للإجراءات التحليلية في ضوء المعيار الدولي للمراجعة رقم ISA 520 على جودة المراجعة الخارجية في الأردن.

ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألّف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين بالأردن، حيث إستخدم الباحثون إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة عشوائية مكونة من 64 مراجع حسابات خارجي، أسترجع منها 60 إستبانة كلها صالحة، وتم إختبار الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وخلص الباحثان إلى عدة نتائج من أهمها:

- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لإستخدام مراجعي الحسابات الخارجيين للإجراءات التحليلية على جودة المراجعة الخارجية؛
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لإستخدام مراجع الحسابات الخارجي للنسب المالية على جودة المراجعة الخارجية؛
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة المراجعة الخارجية في مقارنة النسب المالية والمعلومات المستخرجة بمعايير محددة سلفا (معايير التحليل المالي)؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام مراجعي الحسابات الخارجيين للإجراءات التحليلية على جودة المراجعة الخارجية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل التعليمي، التخصص، مدة الخدمة).

المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يستعرض هذا المبحث الدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تعدد الدراسات العربية والأجنبية التي ركزت على هذا الموضوع، وإختلفت في متغيراتها وأطرها النظرية والمنهجية، وينقسم هذا المبحث إلى مطلبين، يتناول المطلب الأول الدراسات السابقة باللغة العربية، بينما يستعرض المطلب الثاني الدراسات باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

تناولت العديد من الدراسات باللغة العربية موضوع جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من زوايا مختلفة، وإختلف مجتمع وعينة الدراسة تبعاً لأهداف كل دراسة.

1. دراسة (محمدان و مشتهي، 2011)، بعنوان:

علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير مدقق الحسابات "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 14، العدد 1.

كان الهدف من الدراسة التعرف على تأثير خصائص لجنة المراجعة (الحجم، الإستقلالية، الخبرة المالية، عدد الاجتماعات ملكية الأسهم) في رأي مراجع الحسابات الخارجي.

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان من 2001 إلى 2006، أما عينة الدراسة تتكون من 50 مؤسسة صناعية (300 تقرير) إحتوت البيانات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة والإيضاحات عن أسباب التعديل أو التحفظ في تقرير مراجع الحسابات الخارجي، ولتحليل هذه البيانات وإختبار الفرضيات إستخدم الباحثان برنامجي (E-Views) و (SPSS) حيث إعتادا الباحثان على إختبار الإنحدار اللوجستي (Logistic Regression) لدراسة العلاقة بين إحتمال الحصول المؤسسة على تقرير غير متحفظ وخصائص لجنة المراجعة، كما إستخدموا إختبارات إحصائية أخرى مثل إختبار الارتباط الذاتي، وإختبار الارتباط الخطي، وإختبار عدم ثبات التباين.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أبرزها:

- وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لحجم لجنة المراجعة على رأي مراجع الحسابات الخارجي، أي زيادة حجم اللجنة زاد إحتمال الحصول على رأي غير متحفظ؛
- عدم وجود أثر ذي دلالة لإستقلالية أعضاء اللجنة على رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر إيجابي ذي دلالة للخبرة المالية لأعضاء اللجنة، أي زيادة الخبرة المالية قللت من إحتمال الحصول على رأي غير متحفظ؛
- عدم وجود أثر ذي دلالة لعدد اجتماعات اللجنة على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

2. دراسة (جربوع و صباح، 2014)، بعنوان:

مدى تأثير استكمال عملية المراجعة الخارجية على جودة تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية ميدانية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، المجلد 2014، العدد 7.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى تأثير إستكمال عملية المراجعة الخارجية بمتغيراتها المتمثلة في (مراجعة المطلوبات والخسائر المحتملة ووجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، مراجعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، التحقق من ملائمة الإفصاح في القوائم المالية، الحصول على شهادة من إدارة المؤسسة بصحة القوائم المالية) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي، وتألّف مجتمع الدراسة من 147 مراجع حسابات خارجي بقطاع غزة وإستخدما إستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة من 147 مراجع حسابات خارجي، أسترجع منها 118 إستبانة وإستخدما إختبار T-Test للعينة الواحدة لإختبار الفرضيات من خلال البرنامج الإحصائي SPSS.

وكانت أبرز النتائج:

- إذا تأثرت القوائم المالية بأحداث غير مؤكدة، يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحفظ في تقريره؛
- بعض الأحداث اللاحقة تتطلب تعديل القوائم مثل تعديل محصص الديون المشكوك فيها نتيجة لتسديدات كبيرة من المدينين في بداية السنة الجديدة، والبعض الآخر يكتفى بالإفصاح عنها مثل شراء مؤسسة جديدة أو الإندماج مع مؤسسة أخرى؛
- الإفصاح عن البنود غير العادية يؤثر إيجاباً على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- رفض الإدارة تقديم شهادة بصحة القوائم يعتبر تحديدا لنطاق المراجعة الخارجية، ويتطلب رأياً متحفظاً أو الإمتناع عن إبداء الرأي؛
- الحصول على شهادة الإدارة يحمي مراجع الحسابات الخارجي من دعاوى التعويض.

3. دراسة (الحروب، 2015)، بعنوان:

أثر الحوكمة على جودة تقرير المحاسب القانوني المستقل (دراسة ميدانية في البنوك التجارية العاملة في الأردن)، رسالة ماجستير، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية.

كان الهدف من الدراسة تحديد وتحليل أثر متغيرات الحوكمة (الحاكمية المؤسسية، وظائف مجلس الإدارة، لجان المجلس، بيئة الضبط والرقابة الداخلية، علاقة المساهمين، الشفافية والإفصاح) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

إستخدم الباحث منهجين الوصفي والتحليلي، وشمل مجتمع الدراسة جميع البنوك التجارية في الأردن البالغة 23 بنكا، وإستخدم إستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات وزعها على عينة مكونة من 230 مستجيب من مدرء ماليين، مراجعي الحسابات الخارجيين، المراجعين الداخليين والمساهمين في هذه البنوك، وأسترجع الباحث 198 إستبانة، منها 194 صالحة للتحليل، حيث حللت بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، معتمدا على عدة أساليب إحصائية من بينها تحليل التباين أحادي الإتجاه (One-Way ANOVA)، وتحليل الإنحدار الخطي المتعدد (Multiple linear regression test) لإختبار الفرضيات.

ومن أبرز النتائج التي توصل لها الباحث:

- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكافة متغيرات الحوكمة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لوظائف مجلس الإدارة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للجان مجلس الإدارة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة الرقابة الداخلية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعلاقات المساهمين على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للشفافية والإفصاح على جودة تقرير مراجع الحسابات.

4. دراسة (برمه وآخرون، 2016)، بعنوان:

دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب

المراجعين الخارجيين بالسودان"، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 17، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على المراجعة التحليلية وأساليبها وأهدافها وتبسيط الضوء على الأخطاء فضلا عن معرفة دور كل من إجراءاتها لإكتشاف الأخطاء والأعداد السليم لبرنامجها ومتطلباتها المهنية في تحسين جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي.

وإتبع الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي، وتألّف مجتمع الدراسة من ديوان المراجعة الخارجية القومي ومكاتب المراجعة الخارجية الخارجية، ووزعو إستبانة على عينة مكونة من 120 مفردة، وأسترجعو منها 110 إستبانة كلها صالحة، كما إعتدو على الإندثار الخطي البسيط (Simple linear regression test) من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS).

وبهذا توصل الباحثون إلى العديد من النتائج أهمها:

- تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية يساعد على تنفيذ المراجعة وفق المبادئ المحاسبية؛
- المراجعة التحليلية تساعد في إكتشاف الأخطاء الناتجة عن عدم مراعاة الفترة الزمنية؛
- المراجعة التحليلية تساعد في تقييم ملاءمة معلومات التقارير المالية؛
- المراجعة التحليلية تكشف القصور في التحليل غير السليم للعمليات المحاسبية؛
- المراجعة التحليلية تقلل مخاطر المراجعة الخارجية وتكشف التحريفات الجوهرية؛
- أن إتباع المراجع للإجراءات التحليلية يساهم في الكشف عن التحريفات الجوهرية في تقارير المراجعة الخارجية؛
- أن التأهيل العلمي والمهني المستمر للمراجع الحسابات الخارجي يحسن جودة المراجعة الخارجية.

5. دراسة (هيري، 2018)، بعنوان:

فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، جامعة أحمد دراية أدرار، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

كان الهدف من الدراسة معرفة دور المراجعة الخارجية في التأثير على جودة معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي بواسطة أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى معرفة مدى تميز معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي الجزائري بالجودة ومدى تمسك مراجعي الحسابات الخارجيين الجزائريين بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية.

وأعتمد الباحث في دراسته على منهجين الوصفي والتحليلي بهدف وصف وتحليل متغيرات الدراسة، أما مجتمع الدراسة فتمثل في الأفراد الذين يستندون على نتائج تقرير مراجع الحسابات الخارجي كالمستثمرين والبنوك والمدينون، والعاملين، والمديرين ورؤساء المصالح بالمؤسسة محل المراجعة، والجهات الحكومية وغيرهم من المستفيدين، أما أداة الدراسة المستخدمة في جمع البيانات من طرف الباحث تمثلت في الإستبانة، حيث وزعها على عينة مكونة من 200 مستجيب وتضم كل من المديرين والمحاسبين ومساعدتي المحاسبين، إسترجع منها 144 إستبانة مقبولة وصالحة للدراسة، وأعتمد في تحليل هذه البيانات وإختبار الفروض على برنامج (R Commander) والحزمة (PLSPM).

أما من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث تمثلت في:

- وجود أثر لفعالية المراجعة الخارجية على الإلتزام بأخلاقيات المهنة؛
- وجود أثر لأخلاقيات مهنة على جودة معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر غير مباشر أي في ظل أخلاقيات المهنة أقوى من الأثر المباشر لفعالية المراجعة الخارجية على جودة معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- المراجعة الخارجية بالجزائر تلعب دورا فعالا في تحسين جودة معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي من خلال الإلتزام بأخلاقيات المهنة.

6. دراسة (بولجال، 2018)، بعنوان:

أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (دراسة حالة مجموعة من الشركات)، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كان الهدف من الدراسة تحليل ودراسة أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. إستخدم الباحث منهجين لوصف وتحليل متغيرات الدراسة وهما المنهج الوصفي والتحليلي، أما مجتمع الدراسة تكون من 1908 محافظ حسابات، وأعتمد الباحث على إستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة يبلغ عددها 200 مزاولا لمهنة محافظ الحسابات، أسترجع منها (160) إستبانة، ولتحليل هذه البيانات وإختبار الفرضيات إعتمد الباحث برنامج الإحصائية

للعلم الإجماعية (SPSS)، حيث استخدم من خلاله إختبار الانحدار الخطي البسيط والمتعدد من أجل تبيان أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- المراجعة التحليلية تساعد في التعرف على مؤشرات أداء المؤسسة ومواطن القوة والضعف؛
- المراجعة التحليلية تساعد في تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة الخارجية؛
- المعاينة الإحصائية توفر الوقت والتكلفة عند مراجعة القوائم المالية؛
- أساليب المراجعة الحديثة تكشف المخاطر المالية التي تواجه المؤسسة؛
- إنخفاض التقلبات بإستخدام هذه الأساليب يدل على إنخفاض احتمال الأخطاء المادية؛
- تساعد أساليب المراجعة الحديثة على تخفيض تكلفة المراجعة.

7. دراسة (الشوبكي، 2019)، بعنوان:

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال.

كان الهدف من الدراسة الكشف عن أثر تطبيق معيار الدولي للمراجعة 700 (إعداد التقرير) بأبعاده (مسؤوليات مراجع الحسابات، مسؤوليات الإدارة، نطاق ومحددات المراجعة الخارجية) في رفع جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأبعاده (الوضوح، الإيجاز الصدق والأمانة، الصحة والدقة).

إستخدم الباحث منهجين لتحليل ووصف متغيرات الدراسة وهما المنهج الوصفي والتحليلي ، وتألف مجتمع الدراسة من كافة مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن، ووزع الباحث إستبانه على عينة مكونة من 80 مفردة، إسترجع منها 70 إستبانه، منها 63 إصالحة للتحليل، وإعتمد الباحث على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجماعية SPSS لغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث أستخدم أسلوب إحصائي لإختبار الفرضيات المتمثل في إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وبهذا توصل الباحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- وجود أثر لتطبيق المعيار في تحسين وضوح التقرير؛
- وجود أثر في تحسين إيجاز التقرير؛
- وجود أثر في تعزيز صدق وأمانة التقرير؛
- وجود أثر في تحسين صحة ودقة التقرير.

8. دراسة (إبراهيم و محمد، 2019)، بعنوان:

الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير المراجعة، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 24، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة بيان مفهوم ومحددات الأحكام الشخصية لمراجع الحسابات ودور معايير المراجعة في الحد منها وعلاقتها بجودة التقرير من حيث الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح.

ولتحقيق هدف الدراسة أجرى الباحثان مقابلات مع مراجعي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي، ووزعا إستبانة على 24 رئيس هيئة مراجعة و20 مراجع حسابات خارجي، وإعتمدا على الإحصاء الوصفي والإستدلالي لتحليل البيانات.

وبهذا توصل الباحثان إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن مراجع الحسابات الخارجي عند إتخاذه لأحكامه الشخصية يلتزم بتنفيذ متطلبات معايير الدولية للمراجعة بنسبة عالية مما يساعد في تخفيض مخاطر الحكم الشخصي للمراجع والحد منها؛
- أن جودة التقرير عالية نتيجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمتطلبات معايير الدولية للمراجعة التي تحد من الأحكام الشخصية؛
- تقرير مراجع الحسابات ذو جودة من ناحية الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح.

9. دراسة (محمد و نجوس، 2020)، بعنوان:

موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على تقرير على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي "دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد"، مجلة جامعة كركوك المجلد 10، العدد 2.

كان الهدف من معرفة طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية وموائمتها، وانعكاس ذلك على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي.

إتبع الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب المراجعة الخارجية، وتم توزيع إستبانة على عينة قدرها 50 مفردة، أسترجعت منها 46 إستبانة، وأستخدما برنامج SPSS، لإختبار الفرضيات من خلال تحليل الإنحدار الخطي البسيط لتوضيح التأثير بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

وكانت أبرز النتائج:

- توافر علاقة توافقية للموائمة بين المراجعتين تعكس تكاملهما؛
- وجود أثر ذو دلالة للموائمة على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود علاقات إرتباط معنوية بين تقارير مراجع الحسابات الخارجي ذات الجودة وبين نشاطات المراجعة الداخلية.

10. دراسة (حسين و بوشديق، 2021)، بعنوان:

أثر مخاطر المراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي "دراسة ميدانية عمي المراجعين الخارجيين في منطقة الجبل الأخضر"، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 18، العدد 7.

كان الهدف من الدراسة توسيع المعرفة بمخاطر المراجعة وإمكانية قياسها والتعريف بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي والتعرف على مخاطر المراجعة وأثرها على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

إتبع الباحثان لوصف وتحليل متغيرات الدراسة منهجين الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية العاملة في منطقة الجبل الأخضر بليبيا، وإستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات ووزعت على عينة عشوائية من 40 مستجيب، أسترجع منها 38 إستبانة، أما الإستبانات الصالحة للتحليل 34 إستبانة، وأختبرت الفرضيات بإستخدام برنامج SPSS من خلال إختبار T-Test للعينة الواحدة.

وبهذا توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- الخبرة والمعرفة لمراجع الحسابات الخارجي تؤثر إيجابا على جودة تقريره؛
- أن المنافسة تلعب دور مهم في عملية المراجعة الخارجية، حيث كلما إزدادت حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة القانونية قد يحدث ضغطا على استقلال المراجع الخارجي، وبالتالي يتأثر تقرير المراجع بهذا الضغط؛
- التخطيط الجيد وتقييم المخاطر يحسن من جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- تعتبر المصالح الشخصية للمراجع والقضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة الخارجية والتطور التكنولوجي للمعلومات كلها أسباب تؤثر على جودة تقرير المراجع الخارجي.

11. دراسة (مصطفى، 2021)، بعنوان:

أثر قياس و تقدير مخاطر المراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي-من وجهة نظر المراجعين : دراسة حالة ولاية الخرطوم، مجلة القلم العلمية للدراسات الاقتصادية و الاجتماعية، المجلد 2021، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعريف بمخاطر المراجعة وإمكانية قياسها، والأثر الذي يتركه قياس مخاطر المراجعة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

لتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألّف مجتمع الدراسة من المراجعين بديوان المراجعة الخارجية القومي والعاملين بالمجلس القومي للدراسات المحاسبية ومكاتب المراجعة الخارجية وعدد من الأكاديميين، إستخدم الباحث إستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة من 69 مستجيب تتضمن 49 مراجع حسابات خارجي و20 أكاديميا، تم إسترجاع منها 58 إستبانة، أما الإستبانات الصالحة للتحليل 54 إستبانة، ولتحليل هذه البيانات وإختبار الفرضيات إستخدم الباحث برنامج الإحصائي SPSS.

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج من أبرزها:

- ليس هناك قصور في أساليب إكتشاف مخاطر المراجعة وتقييمها؛
- تعد مخاطر المراجعة من معوقات تحقيق الجودة في تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- كشف وتقليل مخاطر المراجعة من وسائل زيادة جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- يأخذ مراجع الحسابات الخارجي في إعتباره المخاطر ويضع خطة سنوية لتقييمها؛
- القيام بتقدير مستوى المخاطر ضروري لغرض تحديد حجم عينة المراجعة؛
- تهتم مكاتب المراجعة الخارجية بنتائج قياس المخاطر عند تنفيذ عملية المراجعة؛
- قياس مخاطر عملية المراجعة تدعم أهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- الإعتماد على تقرير مراجع الحسابات الخارجي لم يأخذ بقياس المخاطر يتسبب في فشل العديد من القرارات.

12. دراسة (بن يحي و بابنات، 2022)، بعنوان:

أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2.

كان الهدف من الدراسة التعرف على أثر إفصاح مراجع الحسابات الخارجي (الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي، والإفصاح في التقارير الخاصة) في تحسين جودة تقريره القانوني.

ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألّف مجتمع الدراسة من المهنيين ذوي العلاقة بوظيفة المراجعة الخارجية بالمؤسسات الإقتصادية والمتمثلين في محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين وإستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة عشوائية من 50 مستجيب، تم إسترجاع منها 40 إستبانة أما الإستبانات الصالحة للتحليل 31 إستبانة، وأعتمد الباحثان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS في إختبار الفرضيات من خلال الإنحدار الخطي المتعدد.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أبرزها:

- أن إدراك أفراد العينة كان إيجابياً لأهمية إفصاح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره القانوني؛
- وجود أثر لإفصاح مراجع الحسابات الخارجي عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي على تحسين جودة تقريره القانوني؛
- عدم وجود أثر لإفصاح مراجع الحسابات الخارجي عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة، نظراً لإهتمام مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح عن المعلومات العامة للتعبير عن الرأي لتحسين جودة تقريره أكثر من أي معلومة أخرى.

13. دراسة (القطني، 2022)، بعنوان:

أثر تطبيق مقومات المحاسبة الجنائية على جودة تقرير مراجع الحسابات- من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة الإسراء، كلية الأعمال.

كان الهدف من الدراسة التعرف على أثر تطبيق مقومات المحاسبة الجنائية بأبعادها (توافر الأدلة المحاسبية، تمتع الخبراء بمهنة المحاسبة الجنائية بالمؤهلات العلمية والعملية والمهارات اللازمة، توافر بيئة تشريعية وتنظيمية في المحاسبة الجنائية لفض المنازعات) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأبعاده (صحة الرأي، دقة الرأي، مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي).
إتبع الباحث منهجين لوصف وتحليل متغيرات الدراسة وهما المنهج الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة المراجعة الخارجية والمسجلين كخبراء بالمحاكم الأردنية والبالغ عددهم 81، وإستخدم الباحث إستبانه كأداة لجمع البيانات وزعها على عينة مكونة من 69 مراجعاً خبيراً، ثم قام بتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS، وذلك من خلال إستخدام تحليل التباين أحادي الإتجاه، وتحليل الإنحدار الخطي المتعدد. وكانت أبرز النتائج:

- وجود أثر لتطبيق مقومات المحاسبة الجنائية بأبعادها (توافر الأدلة المحاسبية، تمتع الخبراء بمهنة المحاسبة الجنائية بالمؤهلات العلمية والعملية والمهارات اللازمة، توافر بيئة تشريعية وتنظيمية في المحاسبة الجنائية لفض المنازعات) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأبعاده (صحة الرأي، دقة الرأي، مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي)؛
- أن المصادقات من الأطراف الخارجية تعتبر من البنود الهامة للحصول على الأدلة المحاسبية؛
- أن العمل على تطوير معايير محاسبية تنظيمية بالمحاسبة الجنائية تساهم في تحريك العجلة الإقتصادية الأردنية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

تناولت العديد من الدراسات باللغة الأجنبية موضوع جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من زوايا متعددة، فبعضها ركز على خصائص واستقلالية المراجع الخارجي، بينما بحث البعض الآخر في أثر حجم عينات المراجعة أو الأتعاب أو تطبيق المعايير الدولية، وجاء هذا المطلب لاستعراض أبرز الدراسات باللغة الأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

1. دراسة (Zakari, 2013)، بعنوان:

Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?, International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", Rome (Italy) October 17-18.

كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي تحصل عليها المراجعون الليبيون، كما تهدف إلى تحديد آثار أنواع أدلة الإثبات على جودة رأي مراجع الحسابات الخارجي.

وإعتمد الباحث على أداتين للدراسة وهما الإستبانة والمقابلة، حيث وزع إستبانة على عينة من 288 مراجعاً من 4 مجموعات (مراجعين خارجيين، داخليين، حكوميين، ضريبيين)، وأجرى 12 مقابلة مع مراجعي الحسابات من نفس المجموعات، وأعتمد في تحليل بيانات الإستبانة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS. وتوصل الباحث إلى أن نوع دليل الإثبات له تأثير على جودة رأي مراجع الحسابات الخارجي.

2. دراسة (Augustine et al., 2013)، بعنوان:

Impact of Audit Evidence on Auditor's Report, Research Journal of Finance and Accounting, Volume 4 Issue 13.

كان الهدف من الدراسة التأكيد على أهمية أدلة الإثبات وخصائص جودتها والحكم المهني المستخدم في قياسها وتقييمها من أجل إبداء الرأي النهائي في المراجعة الخارجية.

ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثون المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل العلاقة بينها، وتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات المدرجة في البورصة النيجيرية (NSE) خلال الفترة 2007 إلى 2011، أما عينة الدراسة فتم إختيارها بطريقة قصدية وتكونت من 20 تقرير مالي تقريراً مالياً مراجعاً لتلك المؤسسات، كما إعتمد الباحثون على الإستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم توزيع 100 إستبانة على مجتمع الدراسة المكون من المراجعين والمحاسبين، وتم إسترجاع 70 إستبانة كلها صالحة للتحليل، كما إستخدم الباحثون برنامج SPSS، وتحديدًا تم إستخدام نموذج الإنحدار اللوجستي لاختبار فرضيات الدراسة والكشف عن العلاقة بين المتغيرات.

وبهذا توصل الباحثون إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن كفاية أدلة الإثبات لها تأثير سلبي غير معنوي على تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن موثوقية أدلة الإثبات لها تأثير إيجابي غير معنوي على تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛

- يتأثر عمل مراجع الحسابات الخارجي بالحصول على أدلة الإثبات وتقييمها، باستخدام إجراءات مختلفة (التفتيش، والمراقبة، والتحقق والتأكيد، وإعادة الحساب، وإعادة الأداء، وما إلى ذلك) للوصول إلى رأي المراجعة الخارجية؛
- أن الحصول على أدلة الإثبات كافية وملاءمة من أهم الخطوات التي يجب على مراجعي الحسابات الخارجيين إتخاذها والتي تعتبر حاسمة في تشكيل المعيار العام الذي يحكم أدلة الإثبات.

3. دراسة (Abulgasem Zakari & Mohamad Ahmad, 2014)، بعنوان:

The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report, Review of Integrative Business & Economics Research, Volume 3 Issue 1.

كان الهدف من الدراسة التعرف على دور مصدر أدلة الإثبات التي تم جمعها من قبل مراجع الحسابات الخارجي الليبي في تعزيز جودة وموثوقية تقريره.

استخدمت الدراسة منهجين الوصفي والتحليلي، واعتمدا في جمع البيانات على أداتين رئيسيتين هما الإستبانة والمقابلات وتكون مجتمع الدراسة من 387 مراجعاً ليبيا، وتضمنت عينة الدراسة 288 مراجعاً من 4 مجموعات (81 مراجع حسابات خارجي بجمعية المحاسبين والمراجعين الليبيين، و77 مراجعاً داخلياً من 8 بنوك ليبية كبرى، و67 من مراجعي الدولة بمعهد الرقابة العامة، و63 مراجعاً ضريبياً)، ومن أجل تأكيد ودعم نتائج الإستبيان أجرى الباحثان مقابلات شبه منظمة مع 12 مراجعاً ليبيا من المجموعات الأربعة، وأعتمدت الدراسة على البرنامج الإحصائي SPSS، وتم إستخدام التكرارات والنسب المئوية لتحليل عبارات الاستبيان المتعلقة بمصادر الأدلة وتأثيرها على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، كما تم إستخدام المتوسطات الحسابية لتحليل عبارات الاستبيان المتعلقة بمصادر الأدلة، بالإضافة إلى إستخدام تحليل المحتوى لتحليل البيانات النوعية المستمدة من المقابلات.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن مصدر أدلة الإثبات يؤثر على موثوقية وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في ليبيا؛
- أن الأدلة المستقلة ومتعددة المصادر تعزز رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- المصادر غير المطلعة تضعف رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن المراجع الليبي إستخدم البيانات الناتجة عن نظام المحاسبة كدليل إثبات لدعم وجهة نظره حول مصداقية القوائم المالية؛
- أنه يتم تعزيز الكفاية والملاءمة عندما يتم جمع الأدلة من نظام محاسبة قوي.

4. دراسة (Fakhfakh Sakka & Jarboui, 2015)، بعنوان:

External auditor's characteristics, corporate governance and audit reporting quality, International Journal of Accounting and Economics Studies, Volume 3 Issue 2.

كان الهدف من الدراسة التحقق من التأثير المشترك لآليات الحوكمة الداخلية وسمعة المراجع على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

ولتحقيق هدف الدراسة إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في البورصة التونسية (TSE) خلال الفترة 2006-2013، وأختار الباحثان عينة تتكون من 28 شركة مدرجة في البورصة التونسية (TSE) خلال الفترة 2006-2013 بما يحقق 224 تقرير، كما استخدمنا نماذج بيانات البانل (Panel data) لتحليل السلاسل الزمنية للبيانات بواسطة البرنامج الإحصائي STATA 12 software، بالإضافة إلى إستخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple regression analysis) لقياس تأثير آليات الحوكمة الداخلية وسمعة مراجع الحسابات الخارجي على جودة التقرير.

وبهذا توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تشكل المكون الأساسي والعامل المحدد لجودة المعلومات المالية، وكذلك وسيلة يمكن من خلالها تقييم كفاءة عملية المراجعة الخارجية وفعاليتها؛
- أن آليات الحوكمة الداخلية تؤثر على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- عدم وجود تأثير معنوي لوجود لجنة المراجعة الخارجية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود علاقة سلبية بين حجم مجلس الإدارة وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود علاقة إيجابية بين تركيز الملكية وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود علاقة سلبية بين ملكية المؤسسات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود تأثير إيجابي لسمعة مراقب الحسابات الخارجي على تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود تأثيرات تبادلية بين بعض آليات الحوكمة الداخلية وسمعة مراقب الحسابات الخارجي.

5. دراسة (Niktaba & Aslani, 2015)، بعنوان:

The Effect of Audit Evidence on the Auditor's Report, International Journal of Approximate Reasoning, Volume 2 Issue 6.

كان الهدف من الدراسة تسليط الضوء على أهمية أدلة الإثبات، وخصائص جودتها، والحكم المهني المستخدم لقياسها وتقييمها بهدف التعبير عن الرأي النهائي لمراجع الحسابات الخارجي.

ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وإعتمدا على الإحصاء الوصفي والإستدلالي لتحليل البيانات.

وتوصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- لا توجد صيغة رياضية ولا نموذج محدد لتقييم جودة أدلة الإثبات؛
- تعتمد جودة أدلة الإثبات على الحكم المهني المتعلق بالمعايير التقنية للمراجعة والمراجع المحاسبية وعلى أخلاقيات مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن أدلة الإثبات الكافية الموثوقة لها تأثير إيجابي كبير على تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

6. دراسة (Saleh & Al Zu'bi, 2016)، بعنوان:

The Barriers Which Face Auditing Profession and Their Impact on the Quality of the Jordanian Auditor's Report, Research Journal of Finance and Accounting, Volume 7 Issue 22.

كان الهدف من الدراسة معرفة المعوقات التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية من خلال بيان تأثير القوانين والأنظمة والخدمات الإستشارية والمراجعة الإلكترونية المقسمة إلى مراجعة أولية باستخدام الحاسوب، والمراجعة باستخدام الحاسوب، ومعرفة وقدرة مراجع الحسابات الخارجي في الحاسوب على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني.

وأعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وشمل مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين الأردنيين، كما أعتمدت الدراسة على إستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة من 150 مراجع حسابات خارجي أردني، وأسترجع منها 130 إستبانة، وأستبعد منها 10 إستبانة غير صالحة للتحليل، وأستخدمت الدراسة الوسائل الإحصائية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحليل الانحدار المتعدد بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها:

- وجود تأثير للقوانين والأنظمة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني؛
- وجود تأثير للخدمات الاستشارية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني؛

- وجود تأثير للمراجعة الإلكترونية من خلال المراجعة الأولية باستخدام الحاسوب على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني؛
- وجود تأثير للمراجعة الإلكترونية من خلال المراجعة باستخدام الحاسوب على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني؛
- يوجد تأثير للمراجعة الإلكترونية من خلال معرفة وقدرة المراجع في استخدام الحاسوب على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني.

7. دراسة (Elshawarby, 2017)، بعنوان:

Do the Different Components of the Internal Control System Significantly Contribute To the Quality of the Audit Report in Egypt?, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Volume 5 Issue 9.

كان الهدف من الدراسة معرفة تأثير نظام الرقابة الداخلية من خلال مكوناته الخمسة (بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، وتقييم المخاطر، والمعلومات والاتصالات، المراقبة) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

وإستخدام الباحث المنهج الوصفي والتحليلي، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق المالية والبورصات المصرية لعام 2012، حيث وزع الباحث إستبانة على عينة من 55 مراجع حسابات خارجي وداخلي إسترجع منها 40 إستبانة صالحة للتحليل، كما أجرى الباحث عدد من المقابلات مع كل من المراجعين الحسابات الخارجيين والداخليين لغرض تأكيد ودعم نتائج الإستبيان، واستخدم الباحث برنامج SPSS، حيث تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لإختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة وإختبار فرضياتها.

وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين المعلومات والاتصالات، وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين المراقبة، وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من بيئة الرقابة وأنشطة الرقابة وتقييم المخاطر، وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود تفاعل ضعيف بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسات المصرية.

8. دراسة (Abu Saleem, 2018)، بعنوان:

The Impact of the Requirements of International Audit Standard No (300): Planning for Auditing Financial Statements on the Quality of the Audit Report, International Journal of Economics and Finance, Volume 10 Issue 12.

كان الهدف من الدراسة توضيح أثر متطلبات معيار الدولي للمراجعة رقم (300): التخطيط لمراجعة القوائم المالية (إشراك الأعضاء الرئيسيين في مهمة التخطيط، أنشطة المراجعة الأولية، أنشطة التخطيط، توثيق عملية المراجعة، الإعتبارات الإضافية في المراجعة الأولية) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي،

وإستخدمت الدراسة منهجين الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يمارسون مهنة المراجعة الخارجية في الأردن، وتم إستخدام الإستبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة من 135 مستجيب، أسترجع منها 113 إستبانة، واستخدم برنامج SPSS لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات حيث تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير العلاقة بين المتغيرات المستقلة (متطلبات المعيار رقم 300) على المتغير التابع (جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي)، وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات معيار الدولي للمراجعة رقم (300): تخطيط مراجعة القوائم المالية وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- كان لإجراء أنشطة التخطيط الأكثر تأثيراً على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، بينما كانت الإعتبارات الإضافية أقل تأثيراً على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- ترتيب أهمية متغيرات الدراسة كان على التوالي: أنشطة التخطيط، وأنشطة المراجعة الأولية، وإشراك الأعضاء الرئيسيين في مهمة التخطيط، والتوثيق، والاعتبارات الإضافية في المراجعة الأولي.

9. دراسة (telanai & Rahayu, 2019)، بعنوان:

Determinant of the quality of the national financial audit report: study at National Auditor Board Jambi Province, Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah, Volume 6 Issue 5.

كان الهدف من الدراسة معرفة تأثير التدريب والخبرة والجنس والعمر والخلفية التعليمية التي يمتلكها مراجع الحسابات الخارجي على جودة تقريره.

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من جميع مراجعي الحسابات الخارجيين في مقاطعة جامبي في مجلس المراجعين لجمهورية إندونيسيا، حيث إستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات

عن طريق إختيار عينة عشوائية حجمها 51 مستجيب، وإستخدم الباحثان برنامج SPSS لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات حيث تم استخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد لتحليل العوامل المؤثرة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

وبهذا توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن الخبرة هي العامل الوحيد الذي يؤثر على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من خلال قدرة مراجع الحسابات الخارجي على إكتشاف الأخطاء والإحتيال والكشف عنها؛
- أن العامل الأقل تأثيراً هو المستوى التعليمي، ثم العمر في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي هو التعليم، وهو ما يوفر دليل تجريبي على أن قدرة مراجع الحسابات الخارجي على إيجاد النتائج وكشفها تتأثر بخبرته.

10. دراسة (Nwadiolor & Obi, 2020)، بعنوان:

Effect of big data on the quality of audit reports in Anambra, International Journal of Advanced Academic Research (Social and Management Sciences), Volume 6 Issue 10.

كان الهدف من الدراسة تحديد تأثير حجم البيانات التي تم جمعها على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وتقييم تأثير تكرار البيانات التي تم جمعها على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من تأثير قيمة البيانات التي تم جمعها على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتآلف مجتمع الدراسة من 210 مراجع حسابات خارجي في ولاية أنامبرا، كما إستخدم الباحثان إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة مكونة من 85 مراجع حسابات خارجي، أسترجعت منها 80 إستبانة، إستخدم الباحثان برنامج EViews لإجراء تحليلات البيانات الإحصائية وإختبار الفرضيات، حيث تم استخدام عدة أدوات إحصائية من بينها طريقة الانحدار الأصغري العادي (Ordinary Least Squares Regression) لإختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أبرزها:

- أن حجم البيانات المجمعة له تأثير إيجابي غير معنوي على كفاية تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن حجم البيانات المجمعة له تأثير إيجابي معنوي على مدى توقيت وقابلية التحقق من تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن تكرار البيانات المجمعة له تأثير إيجابي معنوي على كفاية وتوقيت وقابلية التحقق من تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن قيمة البيانات المجمعة لها تأثير سلبي معنوي على قابلية التحقق من التقرير، ولكن لها تأثير إيجابي غير معنوي على الكفاية والتوقيت.

11. دراسة (Ali Kamil, 2021)، بعنوان:

The Relationship Between Audit Fees and the Size of the Audit Sample and Their Effect on the Audit Report, Academy of Strategic Management Journal, Volume 20 Issue 4.

كان الهدف من الدراسة تحديد نوع العلاقة بين أتعاب المراجعة وحجم عينة المراجعة وبيان تأثيرها على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تمثل أتعاب المراجعة محرك مهنة المراجعة الخارجية، بينما يمثل حجم ونوع عينات المراجعة محتوى وجوهر أعمال المراجعة الخارجية، أما بالنسبة لتقرير مراجع الحسابات الخارجي، فهو يمثل النتيجة النهائية لعملية المراجعة الخارجية، والعمل على ربط هذه المتغيرات الأساسية الثلاثة بمهنة المراجعة الخارجية.

إستخدم الباحث منهجين الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب ومؤسسات المراجعة المختلفة في العراق، حيث إستخدم الباحث إستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة عشوائية من 20 مراجع حسابات خارجي، وأعتمد على حساب التكرارات والنسب المئوية لنتائج المحاور لإختبار الفرضيات.

وبهذا توصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وحجم عينة المراجعة من حيث مخاطر المراجعة، والوقت والجهد وتكلفة أعمال المراجعة؛
- أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وحجم عينة المراجعة من حيث جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تقدمها، وعلاقة سلبية بينهما من حيث توفير تكاليف المراجعة الخارجية ، مما يؤثر على حجم عينة المراجعة الخارجية ؛
- أن هناك علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة ونوعية مخرجات المراجعة التي تتضمن حجم ونوع تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- أن هناك علاقة إيجابية بين حجم عينة المراجعة وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. وذلك لأن عينة المراجعة، إذا لم تكن كافية، فلن تمثل المجتمع الذي سيتم مراجعته وهو ما ينتج عنه رأي مراجعة غير ملائم وغير عادل؛
- أن جودة المراجعة الخارجية تكمن في تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وذلك بإعتبار أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي هو المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية وهدفها؛
- أن التغيرات في أتعاب المراجعة يؤثر على تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

12. دراسة (Izuchukwu, 2022)، بعنوان:

Evaluation of Internal Audit and Control System as a Prerequisite for Qualitative External Audit Report , Journal of Economics, Finance and Management Studies, Volume 5 Issue 12.

كان الهدف من الدراسة تحديد ما إذا كان المراجعون الداخليون في المؤسسات النيجيرية مستقلون في تنفيذ واجباتهم، وكذلك تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية للمؤسسات في نيجيريا يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي كأدلة

إثبات لتدعيم تقريره، والتأكد مما إذا كانت أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية تساعد في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي للمؤسسات في نيجيريا.

إستخدم الباحث منهجين التحليلي والوصفي، وأختار عينة عشوائية من 93 مراجع داخلي وخارجي، وأستخدم الباحث إستبانة لجمع البيانات من العينة، وإختبر الفرضيات البحثية بالإعتماد إختبار T-Test للعينة الواحدة من خلال برنامج SPSS.

وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

- أن المراجعين الداخليين في المؤسسات النيجيرية ليسوا مستقلين بشكل كبير في تنفيذ واجباتهم؛
- أن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية للمؤسسات في نيجيريا يتم الإعتماد عليها من قبل مراجع الحسابات الخارجي بشكل كبير كأدلة إثبات لتدعيم تقريره؛
- أن أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية لا تساعد بشكل كبير في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي للشركات في نيجيريا؛
- أن جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتم تحديدها من خلال جودة المراجعة الداخلية وفريق الرقابة الداخلية.

13. دراسة (Akintayo & Akosile, 2022)، بعنوان:

The Relationship Between Auditors Independence and Audit Report Quality in Listed Nigerian Deposit Money Banks in West Africa, Annals of Spiru Haret University Economic Series, Volume 22 Issue 1.

كان الهدف من الدراسة التعرف على العلاقة بين استقلالية المراجعين وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في البنوك التجارية النيجيرية المدرجة.

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من العاملين في 21 بنكا تجاريا للفترة ما بين 2010-2019 والبالغ عددهم 5000 موظف، وتم إختيار 12 بنكا تجاريا على وفق معايير الحجم وحصصة السوق وحجم رأس المال بناء على المعلومات الواردة في تقاريرهم المالية السنوية، وتكونت عينة الدراسة من 120 إستبانة تم توزيعها على 12 مراجع حسابات خارجي و108 من الموظفين الذين يشتغلون أعلى المناصب إداريا (9 موظفين لكل بنك)، حيث تم إسترجاع (118) إستبانة، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي طريقة الإنحدار اللوجستي لتحقيق أهداف الدراسة.

وبهذا توصل الباحثان إلى العديد من النتائج أهمها:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مراجع الحسابات الخارجي وجودة تقريره؛
- أن خبرة المهنية ورسوم المراجعة والإلتزام بالأحكام القانونية يؤثران بشكل إيجابي وذو دلالة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

14. دراسة (Awotomilusi & Victor Olufemi, 2022)، بعنوان:

Unethical Professional Practices and the Quality of Audit Reports of External Auditors in Selected Audit Firms in Lagos State, Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, Volume 13 Issue 2.

كان الهدف من الدراسة فحص آثار الممارسات المهنية غير الأخلاقية على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجيين للمؤسسات المصرفية المصنفة في لاغوس بنيجيريا، وذلك بدراسة تأثير سوء تخطيط المراجعة على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجيين، بالإضافة إلى التحقيق في تأثير نقص أخلاقيات مراجع الحسابات الخارجيين على جودة التقارير.

إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي، وتكونت عينة الدراسة من 150 مراجع حسابات خارجي تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل مجتمع بلغ 500 مراجع حسابات خارجي في ولاية لاغوس بنيجيريا، واستُخدم في ذلك إستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري)، أما لإختبار فرضية الدراسة فقد تم استخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط لإختبار تأثير المتغيرات المستقلة (سوء تخطيط المراجعة ونقص أخلاقيات مراجع الحسابات الخارجيين) على المتغير التابع (جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجيين).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها:

- أن سوء تخطيط المراجعة له تأثير كبيرة على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي في نيجيريا؛
- أن نقص الأخلاقيات له تأثير كبيرة على جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي في نيجيريا؛
- أي أنه عندما يزداد التخطيط السيئ للمراجعة ونقص أخلاقيات مراجع الحسابات الخارجيين، كلما تأثرت جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي سلباً.

المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

يعتبر مناقشة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة أمراً ضرورياً لبناء الإطار النظري والمنهجي للدراسة بشكل سليم، حيث تساعد الباحث على تحديد الفجوة البحثية وبلورة مشكلة الدراسة، كما توجهه في صياغة الفرضيات واختيار المنهجية المناسبة.

تضمن هذا المبحث مناقشة لأهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية من حيث الهدف والمنهجية والنتائج، بهدف الاستفادة منها وتحديد موقع الدراسة الحالية منها، وما يميزها عن غيرها من الدراسات. وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين، يتناول المطلب الأول مناقشة الدراسات السابقة، بينما يوضح المطلب الثاني مميزات الدراسة الحالية. وسيتم عرض ومناقشة تلك الدراسات بشيء من التفصيل في المطلب الأول.

المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة

تم تقسيم مناقشة كل محور من محاور الدراسات السابقة إلى ثلاثة فروع، يتناول الفرع الأول المقارنة من حيث الهدف، والفرع الثاني المقارنة من حيث المنهجية، أما الفرع الثالث فيتناول مقارنة النتائج، وتساهم مناقشة الدراسات السابقة في تحديد التوجهات البحثية السابقة حول الموضوع وأوجه القصور أو الاختلاف فيما بينها.

الفرع الأول: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث الهدف

يتناول هذا الفرع المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث أهدافها.

أولاً: الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات

هناك دراسات سابقة تشابهت في الهدف وهناك من اختلفت، كالتالي:

1. دراسات ركزت على معرفة مدى إلتزام مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة المتعلقة بأدلة الإثبات:

وتمثلت هذه الدراسات في مايلي:

- هدفت دراسة بصري وين بلقاسم (2019)، ودراسة لعروم وفقير (2020)، ودراسة كيموش وشباركة (2022)، إلى معرفة مدى إلتزام مراجعي الحسابات بالمعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 "التأكيدات الخارجية"؛
- درستنا عطية وعبد أبو غنيم (2016)، لصنوني (2022)، هدفنا إلى التعرف على مدى إستخدام مراجعي الحسابات لمتطلبات معيار المراجعة رقم 530، حيث أن دراسة عطية وعبد أبو غنيم (2016) إستهدفت إستخدام متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 530 المتعلق بالعينات في المراجعة وذلك في البيئة الأردنية أما دراسة لصنوني (2022) إستهدفت إستخدام متطلبات المعيار الجزائري رقم 530 السير في المراجعة وذلك في البيئة الجزائرية؛

- هدفت دراسة **Al Nawaiseh & Jaber (2015)** ، ودراسة **Coşkun Ertaş & Güngör (2017)**، إلى تحديد مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار الدولي للمراجعة رقم 560 الأحداث اللاحقة، حيث الدراسة الأولى تمت في الأردن أما الثانية كانت في تركيا.
 - دراسة **لعروم و فقير (2021)**، التي كان من بين أهدافها معرفة مدى إلتزام مزاولي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بتطبيق مضمون المعيار الدولي للمراجعة رقم 500 الموسوم "أدلة المراجعة"؛
 - دراسة **Abdallah & Salameh (2019)**، التي كان الهدف منها التحقيق في كيفية إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالأردن للإجراءات المتبعة في المعيار الدولي للمراجعة رقم 540 عند مراجعة حالات عدم التأكد من التقديرات المحاسبية بالإضافة إلى قياس القيمة العادلة والإفصاحات في القوائم المالية؛
 - دراسة **ضويفي وعنون (2020)**، ودراسة **عبد السلام (2022)**، هدفنا إلى معرفة مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالمعايير الجزائرية للمراجعة، حيث الدراسة الأولى شملت كل المعايير الجزائرية، أما الثانية فركزت على معايير أدلة الإثبات فقط؛
 - دراسة **Hoti & Sopa (2022)**، والتي هدفت إلى تحديد مدى إلتزام تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين على القوائم المالية للمؤسسات الكبيرة في كوسوفو للفترة من 2015-2019 بمتطلبات المعايير الدولية للمراجعة.
2. دراسات ركزت على دور معايير محددة في تحسين جودة المراجعة الخارجية:

وتمثلت في دراسة **لقويوة (2019)** التي إستهدفت تحديد مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية كمعيار التأكيدات الخارجية ومعيار التصريحات الكتابية ومعيار الإجراءات التحليلية ومعيار إستمرارية الإستغلال في تحسين جودة المراجعة الخارجية في حين هدفت دراسة **Ridho Al Amin (2022)** لتوضيح أثر الأهمية النسبية وأدلة الإثبات على جودة المراجعة الخارجية في أندونيسيا، أما دراسة **Al Qtaish et al (2022)** فقد سعت لبيان تأثير الإجراءات التحليلية المتبعة من مراجع الحسابات الخارجي وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 على جودة المراجعة الخارجية في الأردن.

3. دراسات ركزت على كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات الخارجي:

ومن بين هذه الدراسات، دراسة **Zakari (2011)** التي سعت لتحديد مدى كفاية أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات في ليبيا في تكوين رأيه المهني، من خلال دراسة عدة عوامل متعلقة بخصائص أدلة الإثبات ومؤهلات المراجع، في حين ركزت دراسة **علاونة (2013)** على العوامل المؤثرة في كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الأردني، مثل مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية وخبرة المراجع.

4. دراسات ركزت على علاقة أدلة الإثبات بجودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية:

ويتعلق الأمر بكل من دراسة **موفق (2012)** التي سعت لبيان تأثير استخدام التصريحات الكتابية كأحد أدلة الإثبات على مصداقية القوائم المالية في العراق، ودراسة **Agwor & Amangala (2020)** التي إستهدفت تحديد العلاقة بين أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية لمؤسسات ولاية ريفرز بنيجيريا، أما دراسة **مطواع وآخرون (2021)** فقد هدفت لتوضيح أثر تطبيق المعايير الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية في اليمن.

5. دراسات إختلفت في الهدف عن الفئات السابقة:

ويتعلق الأمر بالدراسات التالية:

- إستهدفت دراسة أبو ميالة و زباينة (2013)، تحديد دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة من خلال فهم نشاط المؤسسة وتقييم إستراتيجيتها والإشارة إلى الانحرافات المحتملة في القوائم المالية وفقاً للمعيار 520، من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في فلسطين؛
 - سعت دراسة (Ozdemir & Gokcen 2016)، إلى فحص تجارب مراجعة الأحداث اللاحقة وعملية البحث عن أدلة الإثبات، وقياس مستوى أهمية الإفصاحات ومستوى الإدراك واستخدام معيار المراجعة التركيبي 560 الخاص بمراجعة الأحداث اللاحقة؛
 - إستهدفت دراسة (Mansour & Kalib 2019)، تحديد أثر استخدام الإجراءات التحليلية في الحد من تكلفة مراجعة الضرائب بالأردن في مراحل مراجعة الضرائب المختلفة (مرحلة التخطيط، ومرحلة التنفيذ، والمرحلة النهائية)؛
 - هدفت دراسة شراد (2021)، إلى بيان مدى مساهمة المعايير الجزائرية للمراجعة في الرفع من فعالية عملية المراجعة الخارجية من خلال أبعادها الخمسة المتمثلة في: رقابة جودة أعمال المراجعة، إستقلالية المراجع، أتعاب المراجع، مؤهلات المراجع إستمرارية المراجع من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في الجزائر؛
 - هدفت دراسة عبيد و الجنابي (2021)، إلى توضيح دور المعيار الدولي للمراجعة رقم 540 في عملية التخطيط والتنفيذ وإبداء الرأي حول القوائم المالية في البيئة العراقية؛
 - سعت دراسة قمرابط و مشري (2021)، إلى تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي وفق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 بأبعاده المتمثلة في: حجم العينة، خصائص المجتمع، خطر العينات، إجراءات المراجعة، في مدينة أم البواقي بالجزائر؛
 - هدفت دراسة رحيم (2021)، إلى إبراز أهمية استخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية من خلال نماذج التنبؤ بالفشل المالي لمساعدة مراجع الحسابات الخارجي على تحقيق فرض استمرارية المؤسسة وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570؛
 - سعت دراسة عبد السلام (2022)، إلى إبراز مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على مراحل عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في: مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ، مرحلة إعداد التقرير.
- تناولت بعض الدراسات معايير محددة مثل العينات والتأكدات الخارجية، بينما تناولت دراسات أخرى معايير الأدلة بشكل عام، كما ركزت بعض الدراسات على التطبيق الفعلي للمعايير، بينما ناقشت دراسات أخرى مدى معرفة المراجعين بتلك المعايير.

ثانياً: الدراسات السابقة المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يمكن تصنيف الدراسات حسب هدفها على النحو التالي:

1. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير أساليب وإجراءات المراجعة على جودة التقرير:

وتشمل هذه الدراسات:

- دراسة جربوع و صباح (2014)، هدفت إلى دراسة تأثير إكمال مراحل وإجراءات المراجعة الخارجية مثل مراجعة المطلوبات والأحداث اللاحقة وملاءمة الإفصاحات، على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بقطاع غزة في فلسطين؛
- دراسة بومه وآخرون (2016)، هدفت إلى دراسة دور المراجعة التحليلية وإجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والتحضير السليم لبرنامجها، وكذلك متطلباتها المهنية، في تحسين جودة تقارير مراجع الحسابات الخارجي بالسودان؛
- دراسة بولحبال (2018)، هدفت إلى تحليل ودراسة تأثير استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.

فدراسة بومه وآخرون (2016) ركزت على دراسة أثر المراجعة التحليلية وإجراءاتها على جودة التقرير، بينما ركزت دراسة بولحبال (2018) على دراسة أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة التقرير، أما دراسة جربوع وسباح (2014) فهدها مختلف ويتمثل في معرفة أثر إستكمال عملية المراجعة على جودة التقرير.

2. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير حوكمة المؤسسة وإفصاح المراجع على جودة التقرير:

وفيما يلي الدراسات:

- دراسة Fakhfakh Sakka & Jarboui (2015)، هدفت إلى دراسة التأثير المشترك لآليات الحوكمة الداخلية وسمعة المراجع على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- دراسة الحروب (2015)، هدفت إلى دراسة تأثير متغيرات الحوكمة (الحاكمية المؤسسية، وظائف مجلس الإدارة، لجان المجلس، بيئة الضبط والرقابة الداخلية، علاقة المساهمين، الشفافية والإفصاح) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الأردن؛
- دراسة بن يحي وبابنات (2022)، هدفت إلى دراسة أثر الإفصاحات في التقرير العام والتقارير الخاصة لمراجع الحسابات الخارجي الجزائري على جودة تقريره.

فدراسة الحروب (2015)، ركزت على أثر حوكمة المؤسسات ومتغيراتها المختلفة مثل الشفافية والإفصاح على جودة التقرير، بينما دراسة بن يحي وبابنات (2022)، ركزت على مدى إفصاح مراجع الحسابات نفسه وكيف يؤثر ذلك على جودة تقريره. أما دراسة Fakhfakh Sakka & Jarboui (2015)، فقد ركزت على تأثير كل من آليات الحوكمة الداخلية وسمعة مكتب المراجعة ذاته على جودة التقرير.

3. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير متغيرات شخصية المراجع على جودة التقرير:

ويتعلق الأمر بالدراسات التالية:

- دراسة هيري (2018)، والتي هدفت إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في التأثير على جودة معلومات تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر بواسطة أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية؛
- دراسة إبراهيم و محمد (2019)، هدفت إلى دراسة دور معايير المراجعة في الحد من الأحكام الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة التقرير من حيث الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح؛
- دراسة Telanai & Rahayu (2019)، هدفت إلى دراسة تأثير التدريب والخبرة والجنس والعمر والخلفية التعليمية التي يمتلكها مراجع الحسابات الخارجي في مقاطعة جامبي بإندونيسيا على جودة تقريره؛
- دراسة Awotomilusi & Victor Olufemi (2022)، هدفت إلى دراسة تأثير الممارسات المهنية غير الأخلاقية (سوء تخطيط المراجعة، نقص الأخلاقيات) على جودة تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين في نيجيريا؛
- دراسة Akintayo & Akosile (2022)، هدفت إلى دراسة العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات الخارجي وجودة تقريره في نيجيريا.

تناولت الدراسات الخمس العوامل المؤثرة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من زوايا مختلفة، فدراسة هيري (2018) ركزت على أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية، بينما دراسة إبراهيم و محمد (2019) تناولت الأحكام الشخصية للمراجع وكيف تؤثر على جودة التقرير، أما دراسة Telanai & Rahayu (2019)، فركزت على الخصائص الشخصية والمهنية للمراجع مثل التدريب والخبرة وكيف تؤثر على جودة تقريره، في حين ركزت دراسة Awotomilusi & Victor Olufemi (2022) على الممارسات غير الأخلاقية للمراجع وأثرها على جودة التقرير، وأخيرا تناولت دراسة Akintayo & Akosile (2022) العلاقة بين إستقلالية المراجع وجودة تقريره. مما سبق يتضح أن هناك عدة عوامل ذاتية وموضوعية تؤثر على جودة تقرير مراجع الحسابات.

4. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير الرقابة والمراجعة الداخلية على جودة التقرير:

وتتمثل هذه الدراسات فيمايلي:

- دراسة محمد و نجوس (2020)، هدفت إلى دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية وأثرها على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في العراق؛
- دراسة Elshawarby (2017)، هدفت إلى دراسة تأثير مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، وأنشطة الرقابة، وتقييم المخاطر، والمعلومات والاتصالات، المراقبة) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في مصر؛
- دراسة Izuchukwu (2022)، هدفت إلى دراسة إستقلالية المراجعة الداخلية ومدى إعتتماد المراجعة الخارجية عليها كأدلة إثبات وأثر ذلك على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في نيجيريا.

تبحث الدراسات الثلاث أثر العلاقة والتفاعل بين المراجعة الداخلية والخارجية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حيث تركز دراسة محمد ونجوس (2020) على مواءمة المراجعتين، بينما تركز دراسة Elshawarby (2017)، على مكونات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تأثيرها أما دراسة Izuchukwu (2022) فناقشت إستقلالية المراجع الداخلي واعتماد المراجع الخارجي عليه كدليل إثبات.

5. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير مخاطر المراجعة على جودة التقرير:

ويتعلق الأمر بمايلي:

- دراسة حسين و بوشديق (2021)، ودراسة مصطفى (2021)، هدفت كلتا الدراستين إلى توضيح مفهوم مخاطر المراجعة وكيفية قياسها، ودراسة أثر ذلك على جودة التقرير الذي يصدره مراجع الحسابات الخارجي.

يلاحظ أن كلتا الدراستين ركزت على جانب مهم في عملية المراجعة وهو مخاطر المراجعة، حيث إن فهم وتقييم هذه المخاطر بشكل صحيح من شأنه أن ينعكس إيجابياً على مستوى العناية المهنية الواجبة وبالتالي جودة التقرير النهائي.

6. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير معايير دولية للمراجعة محددة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

سيتم تناول هذه الدراسات كآآتي:

- دراسة Abu Saleem (2018)، هدفت إلى دراسة أثر الالتزام بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة رقم 300 المتعلق بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية (إشراك الأعضاء الرئيسيين في مهمة التخطيط، أنشطة المراجعة الأولية، أنشطة التخطيط، توثيق عملية المراجعة، الإعتبارات الإضافية في المراجعة الأولية) على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني؛

- دراسة الشوبكي (2019)، هدفت إلى دراسة أثر الالتزام بمعيار المراجعة رقم 700 المتعلق بإعداد التقرير بأبعاده (مسؤوليات مراجع الحسابات، مسؤوليات الإدارة، نطاق ومحددات المراجعة) في رفع جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني بأبعاده (الوضوح، الإيجاز الصدق والأمانة، الصحة والدقة).

يلاحظ أن كلتا الدراستين تناولتا موضوع تطبيق معايير الدولية للمراجعة وأثر ذلك على جودة التقرير، حيث ركزت دراسة Abu Saleem (2018) على معيار التخطيط رقم 300، بينما ركزت دراسة الشوبكي على معيار إعداد التقرير رقم 700.

7. الدراسات التي هدفت للتعرف على تأثير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

ويتعلق الأمر بالدراسات التالية:

- دراسة Zakari (2013)، هدفت إلى دراسة تأثير أنواع أدلة الإثبات على جودة رأي مراجع الحسابات الخارجي الليبي؛

- دراسة Abulgasem Zakari & Mohamad Ahmad (2014)، هدفت إلى دراسة دور مصدر أدلة الإثبات في تعزيز جودة وموثوقية تقرير مراجع الحسابات الخارجي الليبي؛

- دراسة Augustine et al (2013)، ودراسة Niktaba & Aslani (2015)، هدفنا إلى دراسة أهمية أدلة الإثبات وخصائص جودتها والحكم المهني المستخدم في قياسها وتقييمها وتأثيرها على رأي المراجع في التقرير.

تشابه الدراسات الأربع في تركيزها على موضوع أدلة الإثبات وعلاقتها بجودة تقرير مراجع الحسابات، إلا أن هناك بعض الاختلافات، حيث تناولت دراسة Zakari (2013) أنواع مختلفة من أدلة الإثبات بينما ركزت باقي الدراسات على الأدلة بشكل عام، في حين ركزت دراسة Abulgasem Zakari & Mohamad Ahmad (2014)، على مصدر أدلة الإثبات بينما لم تتطرق باقي الدراسات لهذا الجانب، أما دراستي Augustine et al (2013) و Niktaba & Aslani (2015)، تناولتا الحكم المهني في تقييم الأدلة بتفصيل أكثر من باقي الدراسات.

8. بقية الدراسات هدفت للتعرف على تأثير متغيرات مختلفة أخرى على جودة التقرير:

وتتمثل هذه الدراسات فيمايلي:

- دراسة حمدان و مشتهى (2011)، هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير خصائص لجنة المراجعة من حجم واستقلالية وخبرة مالية وعدد اجتماعات وملكية أسهم على رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- دراسة Saleh & Al Zu'bi (2016)، هدفت إلى تحديد المعوقات التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية في الأردن من خلال دراسة أثر القوانين والأنظمة والخدمات الاستشارية والمراجعة الإلكترونية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- دراسة Nwadiolor & Obi (2020)، هدفت لتحديد تأثير حجم وتكرار وقيمة البيانات المجمعة خلال عملية المراجعة الخارجية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في ولاية أنامبرا بنيجيريا؛
- دراسة Ali Kamil (2021)، هدفت إلى تحديد العلاقة بين أتعاب المراجعة وحجم عينة المراجعة وأثرهما على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في العراق؛
- دراسة القطني (2022)، هدفت إلى تحديد أثر تطبيق مقومات المحاسبة الجنائية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي الأردني من حيث صحة الرأي ودقته ومسؤولية مراجع الحسابات.

تناولت الدراسات عوامل ومتغيرات مختلفة من شأنها التأثير على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، فدراسة (2016) Saleh & Al Zu'bi تناولت أثر القوانين والأنظمة والخدمات الاستشارية والمراجعة الإلكترونية، ودراسة (2020) Nwadiolor & Obi، تناولت تأثير حجم وتكرار وقيمة البيانات المجمعة، بينما تطرقت دراسة Ali Kamil (2021)، لأتعاب وعينات المراجعة، ودراسة القطني (2022) لمقومات المحاسبة الجنائية، أما دراسة حمدان و مشتهى (2011)، فتناولت تأثير خصائص لجنة المراجعة.

الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث العينة والمنهج والأدوات والبرمجيات

يتناول هذا الفرع المقارنة بين منهجية الدراسات السابقة من حيث العينة والمنهج والأدوات والبرمجيات المستخدمة، وذلك بهدف تحديد أوجه التشابه والاختلاف في المنهجيات المتبعة.

أولاً: العينة

تنوع مجتمع عينة الدراسات السابقة بين مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين والحكوميين والضريبيين والمحاسبين المعتمدين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، أما حجم مجتمع عينة الدراسات فتراوح بين عشرات المفردات في بعض الدراسات وآلاف المفردات في دراسات أخرى مثل دراسة **بولخبال (2018)** التي بلغ مجتمعها 1908 مفردة، وتراوح حجم عينة الدراسة بين 20 إلى 300 مفردة تقريباً في معظم الدراسات، وأختلفت الدراسات في طريقة اختيار العينة، فبعضها اعتمد على العينات العشوائية مثل دراسة **Abdallah & Salameh (2019)** ، والبعض الآخر على العينات القصدية مثل دراسة **Augustine et al (2013)**، كما تباينت الدراسات من حيث موقع العينة جغرافياً، فتناولت عينات من الأردن وفلسطين وليبيا ومصر ودول أخرى، أو عينات من قطاعات معينة كالبنوك مثلاً.

ثانياً: المنهج المستخدم:

فيما يتعلق بالمنهجيات المتبعة، إتمدت معظم الدراسات السابقة على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف وتحليل متغيرات البحث، بإستثناء بعض الدراسات كدراسة **Awotomilusi & Victor Olufemi (2022)** التي إتبع المنهج الوصفي الاستقرائي، ودراسة **عبيد والجنابي (2021)** التي إتمدت على المنهج التحليلي فقط، ودراسة **تمرابط ومشري (2021)** التي إتبع المنهج التحليلي والاستقرائي، إضافة إلى دراسة **مطاوع وآخرون (2021)** التي إتمدت المنهج الإستقرائي والإستنباطي.

ثالثاً: الأداة المستخدمة:

أما بالنسبة لأداة الدراسة، فقد إتمدت معظم الدراسات على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، بالإضافة إلى إستخدام بعض الدراسات للمقابلات لتدعيم نتائج الإستبانة كدراسة **Zakari (2013)**، ودراسة **Abulgasem Zakari (2014)** **Mohamad Ahmad & Elshawarby (2017)**، ودراسة **إبراهيم و محمد (2019)**، في حين إتمدت كل من دراسة **حمدان و مشتهى (2011)** ودراسة **Augustine et al (2013)**، ودراسة **Fakhfakh Sakka (2015)**، ودراسة **Hoti & Sopa (2022)** على تحليل تقارير المراجعة كأداة للدراسة، أما دراسة **رحيم (2021)** فتمد على تحليل القوائم المالية.

رابعاً: الأساليب والبرامج الإحصائية

- إستخدمت معظم الدراسات برنامج SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، في حين استخدمت بعض الدراسات برامج إحصائية أخرى مثل EViews كما في دراسة **Nwadiolor & Obi (2020)**، و STATA في دراسة **Sakka (2015)**؛
- إستخدمت عدة دراسات أساليب إحصائية كتحليل الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد وإختبار T للعينة الواحدة وتحليل التباين الأحادي لغرض إختبار الفرضيات.

الفرع الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث النتائج

يهدف هذا الفرع إلى مقارنة نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، لتحديد أوجه الإتفاق والاختلاف بين ما توصلت إليه الدراسات من نتائج.

أولاً: مقارنة نتائج الدراسات السابقة التي تتعلق بمعايير أدلة الإثبات

يعد الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة أمراً حاسماً لمراجع الحسابات الخارجي لتشكيل رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة، وقد أجريت العديد من الدراسات حول موضوع معايير أدلة الإثبات منها:

دراسة **مطاوع وآخرون (2021)** التي خلصت إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية في اليمن، ودراسة **لقويورة (2019)** التي توصلت إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق معايير أدلة الإثبات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، كما أظهرت دراسة **دراسة عبد السلام (2022)** إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق هذه المعايير على عمل مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، وفي دراسة **ضويفي وعنون (2020)** تبين وجود التزام نسبي فقط بالمعايير الجزائرية للمراجعة بسبب حداثتها.

أكدت دراسة **لعروم وفقير (2021)** على أن المعيار الدولي رقم 500 المتعلق بأدلة الإثبات يوفر إرشادات مهمة تساعد مراجع الحسابات الخارجيين بالجزائر في القيام بمهامهم ورفع كفاءتهم.

ويلاحظ تقارب وتوافق في نتائج الدراسات حول أهمية معيار التأكيدات الخارجية وضرورة الالتزام بمتطلباته من قبل المراجعين حيث أشارت دراسة **لعروم وفقير (2020)** إلى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتطبيق معيار التأكيدات الخارجية الجزائري نظراً لأهميته في تعزيز تقرير المراجعة الخارجية، بينما أشارت دراسة **كيموش وشباركة (2022)** على توافق إجراءات المراجعة الخارجية مع متطلبات معيار التأكيدات الخارجية الجزائري رقم 505، وأكدت دراسة **بصري وبن بلقاسم (2019)** إلى أن التأكيدات الخارجية من أقوى أدلة الإثبات وأكثرها اعتماداً من قبل المراجعين في الجزائر، كما خلصت دراسة **لقويورة (2019)** إلى وجود أثر إيجابي لمعيار الجزائري الخاص بتأكيدات الخارجية على جودة المراجعة الخارجية.

وقد تناولت عدة دراسات أثر تطبيق معيار رقم 520 الإجراءات التحليلية. فعلى سبيل المثال، خلصت دراسة **لقويورة (2019)** إلى وجود أثر إيجابي كبير للإجراءات التحليلية المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر كما خلصت أيضاً دراسة **Al Qtaish et al (2022)** إلى وجود تأثير إيجابي لإستخدام مراجع الحسابات الخارجي للإجراءات التحليلية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 على جودة المراجعة الخارجية في الأردن.

تباينت نتائج الدراسات حول مستوى الإلتزام بمعيار المراجعة رقم 530، حيث أوضحت دراسة **عطية وعبد أبو غنيم (2016)** أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بتطبيق معيار الدولي للمراجعة أخذ العينات رقم 530، أما دراسة **لصنوني (2022)** خلصت أن مستوى الإلتزام بمعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 "السير في المراجعة" مازال منخفضاً نسبياً، بينما أشارت دراسة **قرباط و مشري (2021)** إلى عدم الإلتزام الكامل بالمعيار الجزائري رقم 530 بسبب حداثة إصداره.

يلاحظ توافق نتائج الدراسات حول أهمية المعيار الدولي للمراجعة رقم 540 في مراجعة التقديرات المحاسبية وكشف التحريفات، حيث بينت دراسة **Abdallah & Salameh (2019)** أن مراجعي الحسابات يلتزمون بإجراءات مراجعة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 540 في حين لا يلتزمون بفحص إفتراضات الإدارة بشكل كامل وتوصلت دراسة **عبيد والجناني (2021)** إلى أن هذا المعيار يساعد المراجع في الكشف عن إدارة الأرباح.

كما أشارت دراسة **Al Nawaiseh & Jaber (2015)** إلى عدم إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 560 للأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ تقرير مراجعة، وفي المقابل أظهرت دراسة **(2017) Coşkun Ertaş & Güngör** أن المراجعين في تركيا يلتزمون بمتطلبات هذا المعيار.

أشارت دراسة **رحيم (2021)** إلى أن تطبيق معيار الدولي للمراجعة استمرارية المؤسسة رقم 570 يساعد مراجع الحسابات على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، في حين خلصت دراسة **لقويبة (2019)** إلى وجود علاقة موجبة بين معيار الجزائري رقم 570 وجودة المراجعة الخارجية، بينما دراسة **أبو ميالة وزباينة (2013)** أشارت إلى أن تقويم استمرارية المؤسسة يقلل المخاطر.

توصلت دراسة **موفق (2012)** إلى أن الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة يوفر أدلة كافية وملائمة لمراجع الحسابات للتحقق من صحة القوائم المالية، كما أنه مسؤول عن عدم إبداء رأي متحفظ في حالة عدم الحصول على تلك التصريحات، في حين خلصت دراسة **قويبة (2019)** إلى وجود أثر إيجابي للمعيار الجزائري للموسم بالتصريحات الكتابية على جودة المراجعة الخارجية.

كما أكدت دراسة **أبو ميالة وزباينة (2013)** على أن فهم مراجع الحسابات مجال عمل المنشأة وإجراء التحليلات المالية يساهم في تخفيض مخاطر المراجعة من خلال توفير أدلة إثبات مناسبة، وبمخت دراسة **علاونة (2013)** العوامل المؤثرة في كفاية أدلة الإثبات وخلصت إلى وجود تأثير لعوامل الأهمية النسبية والمخاطر والرقابة الداخلية.

توصلت دراسة **Zakari (2011)** إلى عدم وجود تأثير للتعليم أو الخبرة على أدلة الإثبات، في حين ذكر المشاركون في المقابلات وجود تأثير، وتوصلت دراسة **Coşkun Ertaş & Güngör (2017)** إلى عدم وجود أثر للخبرة والتجربة والمسمى الوظيفي والتدريب المهني لمراجع الحسابات على إلتزامه بمعيار الأحداث اللاحقة.

ثانياً: مقارنة نتائج الدراسات السابقة التي تتعلق بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعزز تقرير مراجع الحسابات الخارجي عالي الجودة مصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة المستثمرين، وحاولت العديد من الدراسات تحليل العوامل التي تؤثر على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي باستخدام مجموعة متنوعة من الأطر النظرية ومنهجيات البحث.

قدم **DeAngelo (1981)** واحداً من التعريفات الأكثر استشهاداً على نطاق واسع لجودة المراجعة الخارجية على أنها احتمال أن يكتشف مراجع الحسابات الخارجي خرقاً في النظام المحاسبي للعميل ويبلغ عن الانتهاك. ومع ذلك، فقد تم إنتقاد هذا التعريف باعتباره ضيقاً للغاية نظراً للأبعاد المعقدة المتعددة المحيطة بالجودة **(Knechel et al., 2013)**، وقد أكد الباحثون على مؤشرات مختلفة لجودة المراجعة الخارجية بما في ذلك الدقة والضمان والخبرة والنزاهة والموضوعية والشفافية والشمول في تقارير وعمليات المراجعة الخارجية **(Nwadiolor & Obi, 2020; Awotomilusi & Victor Olufemi, 2022)**.

تحدد المراجعة الخارجية الشاملة للأدبيات السابقة العديد من المحددات التي تؤثر على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك خصائص المراجع، وعمليات وإجراءات المراجعة، والبيئة القانونية، وممارسات حوكمة المؤسسات، وتطبيق الأدوات

التكنولوجية، والالتزام بالقواعد الأخلاقية ومعايير المراجعة وغيرها. وعند المقارنة بين نتائج الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، يمكن ملاحظة الآتي:

أكدت معظم الدراسات على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإستقلالية وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في التأثير على جودة تقريره، بما في ذلك دراسة **(2022) Akintayo & Akosile** ودراسة **(2022). Awotomilusi & Victor Olufemi**

أكدت دراسات متعددة منها دراسة **(2014) Abulgasem Zakari & Mohamad Ahmad** ودراسة برمه وآخرون **(2016)** ودراسة **حسين وبوشديق (2021)** على أهمية التخطيط الجيد وتقييم مخاطر المراجعة في التأثير على جودة التقرير. توصلت بعض الدراسات مثل دراسة **(2022) Awotomilusi & Victor Olufemi** ودراسة **محمد و نجرس (2020)** على أن سوء السلوك الأخلاقي للمراجع يؤثر سلبا على مصداقية تقريره.

تطرق البعض منهم **(2016) Saleh & Al Zu'bi** و**(2020) Nwadiolor & Obi** لدور تقنيات المراجعة الإلكترونية وتحليل البيانات الضخمة في تعزيز كفاءة المراجعة الخارجية وجودة التقرير.

أكدت دراسات مثل **(2017) Elshawarby** و**(2022) Izuchukwu** على أن كفاءة نظام الرقابة والمراجعة الداخلية ينعكس إيجابا على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة، أكدت دراسة **(2018) Abu Saleem** على وجود أثر ذو دلالة للالتزام بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 300 التخطيط لمراجعة القوائم المالية في تعزيز جودة التقرير، كما وجدت دراسة **الشوبكي (2019)** أثر ذو دلالة للالتزام بمعيار الدولي للمراجعة رقم 700 في تحسين وضوح وإيجاز وصدق وأمانة وصحة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في المقابل، توصلت دراسة **(2013) Augustine et al** إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كفاية أدلة الإثبات وفقا لمتطلبات المعايير وبين جودة التقرير.

أما بخصوص البيئة التنظيمية والتشريعية، فقد أشارت دراسة **حمدان و مشتهي (2011)** إلى وجود أثر ذو دلالة لخصائص لجنة المراجعة على جودة التقرير، بينما أكدت دراسة **(2016) Saleh & Al Zu'bi** على وجود تأثير سلبي للقيود القانونية في بعض الجوانب.

وفيما يتعلق بالخبرة والمستوى التعليمي والعمر لمراجع الحسابات الخارجيين، خلصت دراسة **(2019) telanai & Rahayu** إلى أن الخبرة هي العامل الوحيد ذو التأثير المعنوي، بينما لا توجد علاقة معنوية بين المستوى التعليمي أو العمر وجودة التقرير.

كما اختلفت وجهات النظر حول أثر حجم مكتب المراجعة ورسوم المراجعة، إذ توصل بعضهم مثل **(2021) Ali Kamil** إلى وجود علاقة ذات دلالة بين رسوم المراجعة وحجم العينة المختارة من ناحية وجودة التقرير من ناحية أخرى.

توصلت دراسة بن يحيى و بابنات (2022) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن المعلومات العامة في تقرير المراجع على جودته، لكن الدراسة لم تجد علاقة معنوية بين الإفصاح عن المعلومات الإضافية وجودة التقرير. في المقابل، أكدت دراسة Elshawarby (2017) على العلاقة الإيجابية بين الشفافية والجودة.

فيما يخص أثر المحاسبة الجنائية، توصلت دراسة القطني (2022) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مقومات المحاسبة الجنائية من أدلة وخبراء مؤهلين وبيئة تشريعية ملائمة وبين جودة تقرير المراجع.

وفيما يتعلق بموامة عمل المراجعة الداخلية والخارجية، خلصت دراسة محمد و نجرس (2020) إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتلك الموامة على جودة التقرير.

أما بالنسبة للعوامل الشخصية والتنظيمية، فقد أشارت دراسة حسين وبوشديق (2021) إلى تأثير جودة التقرير بعوامل مثل المنافسة والدعوى القضائية والتطور التقني.

وتجدر الإشارة إلى أن دراسة هيري (2018) خلصت إلى أن الالتزام بأخلاقيات المهنة يعزز من أثر فعالية المراجعة الخارجية

وكخلاصة لما ورد في الدراسات السابقة، تبين أن خصائص المراجع مثل الإستقلالية والخبرة والكفاءة والعناية المهنية الواجبة والسمعة تؤثر بشكل كبير على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تعد إستقلالية المراجع أمراً ضرورياً للتقييم الموضوعي للقوائم المالية بينما يؤدي الإفتقار إلى الإستقلال إلى إضعاف حكم المراجع. وبالمثل، فإن خبرة مراجعي الحسابات تعزز مهاراتهم في إكتشاف الأخطاء والإحتي ال وبالتالي تحسّن جودة التقارير. وتتحدد جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي أيضاً حسب طبيعة عمليات وإجراءات المراجعة الخارجية المتخذة، حيث يؤثر تخطيط المراجعة وتقييم المخاطر وإختيار حجم العينة وجمع الأدلة والمراجعات التحليلية ووثائق المراجعة على دقة وشفافية نتائج المراجعة الخارجية. كما تؤدي الكفاءة التقنية لمراجع الحسابات الخارجي في إستخدام تقنيات وبرمجيات المراجعة وتحليل البيانات الضخمة، إلى الرفع من فعالية عملية المراجعة الخارجية وجودة التقارير المحوسبة. وتعد البيئة التنظيمية التي تتكون من معايير المراجعة والقواعد الأخلاقية وأطر إعداد التقارير ولوائح حوكمة المؤسسات وما إلى ذلك أمراً أساسياً لعمليات المراجعة الخارجية عالية الجودة. كما أن الحوكمة الجيدة للمؤسسات التي تتميز بمجالس إدارة مستقلة وضوابط داخلية فعالة ومراقبة المخاطر وشفافية المعلومات تكمل المراجعة الخارجية مما يؤدي إلى تحسّن جودة المراجعة الخارجية، كما تشير أيضاً الإفصاحات الكافية إلى المصدقية التي تعزز اعتماد المستخدم على القوائم المالية المراجعة.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية

يهدف هذا المطلب إلى بيان مواطن الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية، وكذلك توضيح ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة. وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، يتناول الفرع الأول بيان أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء الإطار النظري والمنهجي للدراسة الحالية، بينما يوضح الفرع الثاني ما يميز الدراسة الحالية من حيث الهدف ومجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة وغيرها من الجوانب، وبأبي هذا المطلب إستكمالاً لمناقشة الدراسات السابقة، من خلال بيان كيفية الاستفادة منها وتحديد موقع وأهمية الدراسة الحالية في ضوء ما توصلت إليه تلك الدراسات.

الفرع الأول: إستفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تستفيد الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في عدة جوانب:

- إستخدمت الدراسة الحالية الإطار النظري للدراسات السابقة كمرجعية علمية لبناء إطارها النظري حول مفاهيم معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- تحديد المشكلات البحثية في الدراسات السابقة لصياغة مشكلة محددة تركز على قياس أثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؛
- إعتمدت الدراسة على فرضيات ونتائج الدراسات السابقة في بناء وصياغة فرضياتها الخاصة؛
- أخذت بالمناهج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسات السابقة لإختيار أنسبها لطبيعة هذه الدراسة؛
- أسهمت الدراسات السابقة في بناء إستبانة الدراسة وتطوير محاورها وفقراتها؛
- ستستفيد الدراسة عند مناقشة نتائجها من خلال مقارنتها بنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة.

الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية:

تتميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة في عدة جوانب، فهي تهدف بشكل خاص إلى قياس مدى تأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات المعمول بها حاليا في الجزائر على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، بينما تنوعت أهداف تلك الدراسات ما بين قياس الإلتزام بمعايير محددة أو دراسة عوامل متعددة مؤثرة على جودة التقرير.

كما تركز هذه الدراسة بشكل أساسي على تحليل أثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات المصنفة إلى أربع مجموعات رئيسية كمتغيرات مستقلة. حيث تم تصنيف هذه المعايير وفقا لخصائص مشتركة بينها إلى: معايير أدلة الإثبات العامة، ومعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة، ومعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة، ومعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة، في حين ركزت معظم الدراسات السابقة على معايير محددة أو على أدلة الإثبات بشكل عام فقط، هذا بالإضافة إلى إختلاف متغيرات الإستجابة، إذ تقيم هذه الدراسة أثر تلك المعايير على جودة تقرير مراجع الحسابات تحديدا، بينما ركزت الدراسات السابقة على جودة المراجعة الخارجية أو جودة المعلومات المحاسبية أو مراحل المراجعة الخارجية .

كما تركز أيضا هذه الدراسة على البيئة الجزائرية، في حين أجريت معظم الدراسات السابقة في بيئات عربية وأجنبية مختلفة، كما تتميز عينة الدراسة من حيث الحجم والموقع الجغرافي والفئات المستهدفة، وتعتبر الدراسة الحالية أكثر حداثة من الدراسات السابقة كونها أجريت في سنة 2023، مما يجعل نتائجها أكثر ملاءمة للوضع الراهن لمعايير أدلة الإثبات ومراجعة الحسابات في الجزائر.

خلاصة

شمل هذا الفصل على إستعراض ومناقشة للدراسات السابقة التي تناولت معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تم عرض في المبحث الأول، الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات باللغتين العربية والأجنبية، حيث غطت هذه الدراسات جوانب متنوعة مثل مدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيق المعايير ودور بعض المعايير في تحسين جودة المراجعة الخارجية وكفاية أدلة الإثبات المتحصل عليها وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية.

أما في المبحث الثاني، تم عرض الدراسات التي تناولت جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تنوعت أهداف هذه الدراسات لتشمل التعرف على تأثير متغيرات مختلفة مثل أساليب المراجعة وحوكمة المؤسسة وخصائص المراجع والمعايير الدولية للمراجعة وغيرها على جودة التقرير.

وأما المبحث الثالث، فقد خصص لمناقشة وتحليل الدراسات السابقة وبيان مدى إستفادة الدراسة الحالية منها وتميزها عن تلك الدراسات، حيث شكلت تلك الدراسات القاعدة والأساس النظري والمنهجي الذي بنيت الدراسة الحالية عليه بإمدادها بالمعلومات والتوجهات البحثية السابقة حول الموضوع.

خلاصة

في هذا الباب، تم استعراض الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الفصل الأول حيث تم التطرق إلى أهمية مهنة المراجعة الخارجية ودورها في إضفاء المزيد من الثقة والشفافية على القوائم المالية، كما تم شرح معايير أدلة الإثبات وأهميتها لمراجع الحسابات الخارجي في التوصل إلى آراء وأحكام مهنية سليمة، فضلا عن توضيح العناصر الأساسية للتقرير الجيد.

أما الفصل الثاني، فقد تضمن إستعراضا للدراسات السابقة ذات الصلة بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، حيث تم تقسيم هذه الدراسات إلى مجموعتين، الأولى تناولت معايير أدلة الإثبات، والثانية ركزت على جودة التقرير. وقد تم مناقشة هذه الدراسات وتحليلها، مع بيان مدى استفادة الدراسة الحالية منها وتميزها عنها.

يشكل هذا الباب الأساس النظري والمنطلق لإجراء الدراسة الميدانية في الباب الثاني، حيث سيتم ترجمة الإطار النظري إلى إطار عملي من خلال تحديد منهجية الدراسة وأدواتها وعينيتها، بهدف اختبار الفرضيات المشتقة من الإطار النظري والدراسات السابقة. ويعتبر الباب الثاني محور الدراسة الرئيسي الذي من خلاله ستوضح النتائج وسيتم الإجابة على تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه.

الباب الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد

يعد الباب الثاني من أهم أبواب هذه الدراسة، إذ يختص بعرض الجانب التطبيقي منها من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت لإختبار فرضيات الدراسة والإجابة على تساؤلاتها. ويشمل هذا الباب على فصلين رئيسيين، يتناول الفصل الثالث منهجية الدراسة الميدانية بشيء من التفصيل، بدءاً من تحديد مجتمع وعينة الدراسة وإنتهاء بإجراءات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها. أما الفصل الرابع فيختص بعرض وتحليل ومناقشة النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية، وربطها بالإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة.

وبذلك يكتسب الباب الثاني أهمية بالغة باعتباره يمثل المحور الرئيسي الذي من خلاله يتم التحقق من مدى صحة الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة. لذا سيتم التركيز بشكل كبير في هذا الباب على عرض وتحليل وتفسير النتائج بدقة، مع إيلاء العناية اللازمة للإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية باعتبارها الأساس الذي تركز عليه تلك النتائج.

الفصل الثالث:

الطريقة المعتمدة والأدوات

المستخدمة

تهييد:

يعد الفصل الثالث من الفصول المهمة في هذه الدراسة، إذ يتناول بالتفصيل الإطار المنهجي والأدوات التي اعتمدت عليها الدراسة الميدانية. حيث يبدأ هذا الفصل بعرض مفصل للنموذج المقترح للدراسة موضحاً متغيراته المستقلة والتابعة، كما يتناول تحديد مجتمع وعينة الدراسة بشكل دقيق.

يستعرض الفصل بعد ذلك المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية وجمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة، موضحاً إجراءات بنائها وتطويرها والتأكد من صدقها وثباتها، كما يعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

يختتم الفصل بإستعراض أهم الخصائص والسمات العامة لأفراد عينة الدراسة، الأمر الذي يوفر رؤية واضحة حول ملامح العينة ومدى تمثيلها لمجتمع الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يعد الإطار المنهجي أحد أهم مكونات البحث العلمي، إذ يوفر الأسس والمعايير اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية وإختبار فرضياتها. وبأبني هذا المبحث لبيان المنهجية المتبعة في هذه الدراسة من حيث بناء نموذج الدراسة، وتحديد منهج البحث المستخدم ومصادر جمع البيانات، بالإضافة إلى تحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث تمثل هذه العناصر متطلبات أساسية لضمان سلامة وصحة التحليلات الإحصائية والنتائج المستخلصة.

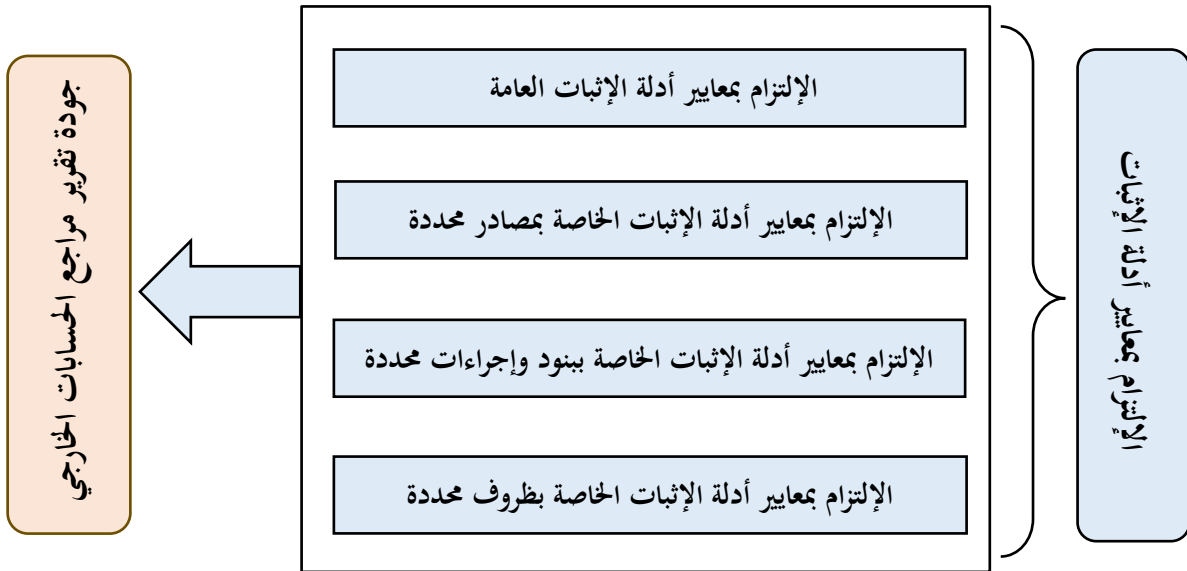
المطلب الأول: بناء نموذج الدراسة

يعد بناء نموذج الدراسة من الخطوات المهمة والأساسية في منهجية إجراء البحوث العلمية، إذ يوفر هذا النموذج إطاراً منهجياً لإختبار فرضيات الدراسة ميدانياً. وقد سعى الباحث من خلال هذا المطلب إلى بناء نموذج مقترح لدراسته، معتمداً في ذلك على الإطار النظري والدراسات السابقة التي إستعرضها في الفصلين الأول والثاني.

الفرع الأول: صياغة نموذج الدراسة

يهدف نموذج الدراسة إلى تحليل وقياس مدى تأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات من قبل مراجع الحسابات الخارجي على مستوى جودة التقرير النهائي الصادر عنه، بما يسمح بفهم العلاقة السببية بين هذين المتغيرين وإستخلاص النتائج والتوصيات ذات الصلة. والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة المقترح:

الشكل رقم (1-2): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

إن نموذج الدراسة الموضح في الشكل رقم (1-3) يحدد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في هذه الدراسة، وتمثل الفكرة الأساسية لهذا النموذج في دراسة تأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

الفرع الثاني: التعريف بمتغيرات الدراسة

ويمكن التعريف بمتغيرات الدراسة على النحو التالي:

1. **المتغير المستقل:** يمثل الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات، وهي المعايير التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي إتباعها أثناء عملية المراجعة الخارجية، لضمان الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة تدعم رأيه حول القوائم المالية التي يتم مراجعتها؛
2. **المتغيرات المستقلة الفرعية:** وهي أربعة متغيرات وتتمثل في:
 - الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة: وتضم معيارين وهما المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، معيار رقم 510 "مهام المراجعة الأولية- الأرصدة الإفتتاحية"، حيث صنف الباحث هاذين المعيارين ضمن هذا المتغير كونهما يشكلان الأساس والإطار العام لعملية جمع أدلة الإثبات الكافية والملاءمة في أي مهمة تأكيد، فهما بمثابة القواعد والتوجيهات الرئيسية التي ينطلق منها مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة وتقييمها؛
 - الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة: وتضم كل من المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية" والمعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"، صنفهما الباحث ضمن هذا المتغير لأنها تتعلق بمصارع عينها للحصول على أدلة الإثبات، حيث توضح هذه المعايير كيفية التعامل مع هذه المصادر والحصول على ما يكفي من أدلة إثبات ملاءمة منها؛
 - الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة: وتشمل على أربعة معايير ويتعلق الأمر بكل من المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة- إعتبرات أخرى"، المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية، المعيار رقم 530 السير في المراجعة، المعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية، صنف الباحث هذه المعايير ضمن هذا المتغير لأنها تتناول بنود وإجراءات محددة ذات أهمية خاصة أثناء عملية المراجعة الخارجية، مثل دقة التقديرات المحاسبية ومدى فاعلية الضوابط الرقابية، نظرا لتأثيرها الجوهرية على صحة وعدالة القوائم المالية.
 - الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة: وتحتوي على المعيار رقم 560 الأحداث اللاحقة، والمعيار رقم 570 إستمرارية الإستغلال، وأعتمد الباحث في تصنيفه لهاذين المعيارين ضمن هذا المتغير على إعتبر أن هذه المعايير تهتم بمعالجة ظروف إستثنائية كالأحداث الطارئة أو مخاطر إستمرارية المؤسسة، والتي قد تتطلب إهتمام وإجراءات خاصة من جانب مراجع الحسابات الخارجي؛
3. **المتغير التابع:** يمثل جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وهو التقرير النهائي الذي يصدره مراجع الحسابات الخارجي بعد الإنتهاء من عملية المراجعة الخارجية، ويحتوي هذا التقرير على الرأي الفني المهني لمراجع الحسابات حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

المطلب الثاني: المنهج المستخدم ومصادر بيانات الدراسة

تعتمد أي دراسة علمية في بنائها وتحقيق أهدافها على المنهجية المناسبة التي تتبعها، والتي تشمل المنهج المستخدم ومصادر جمع البيانات.

الفرع الأول: المنهج المستخدم

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة، ثم تحليل هذه البيانات وتفسيرها بهدف الوصول إلى نتائج علمية.

وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في جمع وعرض الحقائق والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال الرجوع إلى الدراسات والأبحاث السابقة ذات الصلة، كما تم الإستعانة بالمنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها وتصنيفها ومقارنتها للخروج بنتائج علمية حول موضوع الدراسة واختبار فرضياتها، حيث يمكن إستخدام المنهجين من إلقاء الضوء على جوانب موضوع الدراسة المختلفة، وجمع البيانات والمعلومات اللازمة بشكل منظم، ثم تحليل هذه البيانات وتفسيرها بموضوعية ودقة للوصول إلى استنتاجات وتوصيات ذات مصداقية علمية.

الفرع الثاني: مصادر بيانات الدراسة

إعتمدت الدراسة على نوعين رئيسيين من البيانات وهما:

أولاً: البيانات الثانوية:

تستخدم هذه البيانات بشكل أساسي في بناء الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة، كما تساعد في صياغة مشكلة البحث وتحديد فرضياته ومتغيراته. وتشمل مصادر البيانات الثانوية: الكتب، الدوريات والمقالات العلمية، أطروحات ورسائل الدكتوراه والماجستير ذات الصلة، التقارير الرسمية، إصدارات المنظمات المهنية ذات العلاقة بموضوع البحث، وغيرها من المصادر ذات المعلومات الموثوقة والموضوعية.

ثانياً: البيانات الأولية:

البيانات الأولية هي البيانات التي تم جمعها خصيصاً لغرض التحليل الإحصائي في هذه الدراسة، حيث تم الحصول على هذه البيانات من خلال توزيع إستبانة على عينة الدراسة.

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يعد إختيار مجتمع وعينة الدراسة خطوة أساسية في تصميم البحث العلمي، حيث يتوقف عليها صلاحية النتائج وإمكانية تعميمها، وهو ما يستلزم تحديد مجتمع الدراسة بدقة وإختيار عينة ممثلة وكافية منه.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المؤهلين والمرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ووفقاً لما ورد في القانون 01/10 فإن مهنة المراجعة الخارجية تقتصر على فئتين رئيسيتين هما: الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، بالإضافة إلى

ذلك، يوجد ضمن هاتين الفئتين أساتذة جامعيين يقدمون وجهة نظر متوازنة تجمع بين الجانبين النظري والتطبيقي في مجال المراجعة الخارجية، إستنادا إلى خلفيتهم الأكاديمية وخبرتهم العملية. وعليه، فقد تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاث فئات: الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والأكاديمي الممارس. وبذلك، يشمل مجتمع الدراسة في مجمله جميع الفئات المؤهلة قانونيا وعمليا لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. أما حجم مجتمع الدراسة يبلغ 3077 مراجع حسابات خارجي، منه 2745 محافظ حسابات و332 خبير محاسبي (وزارة المالية، مقرر رقم 165، 2021).

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تم إختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية بسيطة من مجتمع مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، حيث تم توزيع استبيان إلكتروني (نماذج Google) بشكل عشوائي على أفراد العينة عبر البريد الإلكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي، بالإضافة إلى زيارة ميدانية لعدة مكاتب في ولايات مختلفة، تم الرد من قبل العينة المبحوثة على 322 إستبانة، من بينها 297 إستبانة صالحة للتحليل بنسبة 92.24%، وهي حجم العينة المعتمدة في الدراسة.

الجدول رقم (2-1): تصنيف الاستبيانات

الإستبانات الصالحة		الإستبانات المستردة		الإستبانات الموزعة	
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
92.24%	297	71.55%	322	100%	450

المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (2-3) تصنيف الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي في الدراسة، حيث تم توزيع 450 إستبانة على مجتمع الدراسة، وتم إسترداد 322 إستبانة بنسبة 71.55% من إجمالي الإستبيانات الموزعة، وبعد مراجعة الإستبانات المستردة، تبين أن هناك 297 إستبانة صالحة للتحليل الإحصائي بنسبة 92.24% من إجمالي الاستبيانات المستردة.

المبحث الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة

يعد إختيار الأدوات والأساليب المناسبة للدراسة أمرا بالغ الأهمية، إذ تتوقف جودة النتائج بدرجة كبيرة على مدى ملائمة هذه الأدوات ودقتها. وعليه، يهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على الأدوات والطرق التي استخدمت في هذه الدراسة، بدءا من إعداد أداة الدراسة الرئيسية وهي الاستبانة، مروراً بالأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وإنتهاء بالتأكد من صدق وثبات تلك الأداة.

المطلب الأول: إعداد الاستبانة

يعد إعداد الاستبانة خطوة مهمة وأساسية في أي دراسة ميدانية، حيث تتوقف جودة النتائج على مدى صحة وسلامة إعدادها، وقد إتبع الباحث منهجية منظمة وعلمية في بناء وتصميم أداة الدراسة، استنادا إلى البحوث والدراسات السابقة ذات الصلة، مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والمقترحات التي قدمها كل من المشرفين والمحكمين.

الفرع الأول: خطوات بناء الاستبانة

إتبعت الدراسة منهجية منظمة لبناء الاستبانة بدءا بالرجوع إلى الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث أستفيد منها في تشكيل فقرات الاستبانة وتحديد المحاور الرئيسية.

ثم قام الباحث بتصميم مسودة أولية للاستبانة، تضمنت المحاور المختلفة والفقرات المدرجة تحت كل محور، وبعد ذلك تم عرض هذه المسودة الأولية على المشرفين، لإختبار مدى ملاءمتها لأغراض البحث، وتم إجراء بعض التعديلات إستنادا لتوجيهاتهما. كما عرضت الاستبانة على عدد من المحكمين ذوي الإختصاص، وتم تعديل بعض الفقرات بناء على مقترحاتهم وتوصياتهم وبعد الإنتهاء من المراجعات والتعديلات، تم تصميم الاستبانة في صيغتها النهائية المكونة من 39 عبارة، ومن ثم تم توزيعها على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

الفرع الثاني: محتويات الاستبانة ومصادرها

تكونت الاستبانة من جزئين: الأول لجمع المعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بالمؤهل العلمي والوظيفة وسنوات الخبرة، والثاني لقياس متغيرات الدراسة من خلال 5 محاور رئيسية، المحور الأول: يتكون من 5 عبارات موزعة على معيارين لقياس مدى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة، المحور الثاني: به 4 عبارات موزعة على معيارين لقياس مدى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة، المحور الثالث: به 10 عبارات موزعة على 4 معايير لقياس مدى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بينود وإجراءات محددة، المحور الرابع: به 4 عبارات موزعة على معيارين لقياس مدى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة، والمحور الخامس: به 16 عبارة لقياس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. والجدول التالي يوضح توزيع العبارات على المحاور وكذا مصادرها:

الجدول رقم (2-2): توزيع عبارات الإستبانة على المحاور ومصادرها

المصادر	عدد العبارات	المحاور	
(بملولي ، 2018)	05	02	الإلتزام بمعيار العناصر المقنعة رقم 500
(مطاوع وآخرون، 2021)		03	الإلتزام بمعيار رقم 510 مهام المراجعة الأولية- الأرصدة الإفتتاحية
(مطاوع وآخرون، 2021)؛ (عبد الملك و هاشم، 2022)	04	02	الإلتزام بمعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية
(مطاوع وآخرون، 2021)		02	الإلتزام بمعيار رقم 580 التصريحات الكتابية
(مطاوع وآخرون، 2021)	10	03	الإلتزام بمعيار رقم 501 العناصر المقنعة
		02	الإلتزام بمعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية
		02	الإلتزام بمعيار رقم 530 السر في المراجعة
		03	الإلتزام بمعيار رقم 540 مراجعة التقديرات المحاسبية
(بملولي ، 2018)؛ (مطاوع وآخرون، 2021)	04	02	الإلتزام بمعيار رقم 560 الأحداث اللاحقة
(مطاوع وآخرون، 2021)		02	الإلتزام بمعيار رقم 570 إستمرارية الإستغلال
(سيد أحمد ، 2005)؛ (بن يحي و بابنات، 2022)؛ (وزارة المالية، المقرر رقم 150، معيار رقم 700، 2016)	16	جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	

الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية وطريقة قياس الاتجاهات والمستويات

يتناول هذا المطلب فرعين، حيث يعرض الفرع الأول الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، بينما يشرح الفرع الثاني الطريقة المتبعة في قياس الاتجاهات والمستويات اعتماداً على مقياس ليكارت.

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة

بعد جمع البيانات للمتغيرات التي استخدمت في هذا البحث تم إجراء المعالجة الإحصائية المناسبة لتحقيق الأهداف والتحقق من مدى صحة الفروض باستخدام القوانين الإحصائية، برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM SPSS Statistics 28.0، وقد تم حساب ما يلي:

الجدول رقم (2-3): يبين أهم الوسائل المستعملة في المعالجة الإحصائية.

Mean	المتوسط الحسابي.
Standard deviation	الانحراف المعياري.
Pearson correlation coefficient	معامل الارتباط بيرسون
Kolmogorov-Smirnov test	كولموغوروف - سميرنوف
Kruskal-Wallis test	كروسكال واليز
Cronbach's alpha	ألفا كرونباخ
Multiple linear regression.	الإنحدار الخطي المتعدد
وضع في الاعتبار أن 0.05 الحد الأدنى لمستوى الدلالة.	

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: الطريقة المستخدمة في قياس الاتجاهات والمستويات

تضمنت الإستبانة عدداً من العبارات التي تم قياسها وفقاً لسلم ليكارت (Likert) الخماسي، بحيث يوضح هذا السلم درجة موافقة أو عدم موافقة المستجيبين على الأسئلة المطروحة بناءً على نص السؤال.

الجدول رقم (2-4): سلم ليكارت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

يتم حساب المتوسط الحسابي المرجعي لمقياس ليكارت من خلال حساب المدى بطرح أقل قيمة في المقياس (وهي 1) من أعلى قيمة (هي 5)، ثم قسمة المدى (4) على عدد خيارات الإجابة (5) للحصول على طول الفئة (0.8 = 4/5). وبناءً على ذلك يقسم المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت إلى فئات بغية تقييمها، والجدول الآتي يبين ذلك:

الجدول رقم (2-5): مقياس المتوسط الحسابي المرجح لإتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة

المستوى	فئات المتوسط المرجح	مقياس ليكرت
منخفض جدا	من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
منخفض	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
متوسط	من 2.60 إلى 3.39	محايد
مرتفع	من 3.40 إلى 4.19	موافق
مرتفع جدا	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: (عز حسين، 2008، صفحة 540)

المطلب الثالث: صلاحية أداة الدراسة للتحليل الإحصائي

يعد التأكد من صلاحية أداة الدراسة لجمع البيانات وتحليلها إحصائياً خطوة أساسية قبل البدء في تطبيق الدراسة واختبار فروضها. ويعرض هذا المطلب الإجراءات التي اتبعت للتأكد من صلاحية الاستبانة وملاءمتها لتحليل البيانات إحصائياً، وذلك من خلال التطرق للإتساق الداخلي لفقرات الاستبانة في الفرع الأول، ثم توضيح معاملات الثبات في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الإتساق الداخلي لأداة الدراسة

تم التأكد من صدق مقياس الدراسة الحالية بطريقة الإتساق الداخلي حيث تم حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة وبين المحور المنتمية له، وكذا معاملات الارتباط بين كل معيار مع المحور المنتمي إليه، ومعاملات الارتباط بين كل مكون للدراسة وبين الدرجة الكلية للإستبانة.

أولاً: معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة وبين درجات المحور المنتمية له:

1. المحور الأول: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة

تم إستعمال معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة والدرجة الكلية للمحور، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم رقم (2-6): الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول

المعيار	رقم العبارة	العبارة	معامل بيرسون للإرتباط	القيمة الإحتمالية Sig. (2-tailed)	الدلالة
500 بالمعيار رقم الإلتزام	01	تحديد المصادر والإجراءات التي تضمن الحصول على أدلة الإثبات.	**0.430	0.000	دال ومتوسط
	02	تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كافية وملاءمة.	**0.508	0.000	دال ومتوسط
510 رقم الإلتزام بالمعيار	03	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية.	**0.623	0.000	دال ومرتفع
	04	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ثبات الطرق المحاسبية ملاءمة والمنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية.	**0.643	0.000	دال ومرتفع
	05	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن التغييرات التي طرأت على الطرق المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف.	**0.651	0.000	دال ومرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تحليل معاملات الارتباط بين عبارات محور "الالتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة" والدرجة الكلية للمحور يشير إلى: جميع معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى 0.01، وتراوحت بين 0.430 و0.651 مشيرة إلى ارتباط متوسط إلى مرتفع، وكان أعلاها للعبارة 5 وأقلها للعبارة 1، مما يدل على وجود ارتباط داخلي جيد لعبارات المحور مع الدرجة الكلية وهذا ما يؤكد الصدق الداخلي لعبارات هذا المحور.

2. المحور الثاني: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لحساب العلاقة بين كل عبارة من عبارات محور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة" والدرجة الكلية لهذا المحور، حيث تم حساب معامل الارتباط بين كل عبارة على حدة والدرجة الكلية للمحور، وذلك للتأكد من صدق الإتساق الداخلي لعبارات هذا المحور. كما هو مابين في الآتي:

الجدول رقم (2-7): الصدق الداخلي لعبارات المحور الثاني

المعيار	رقم العبارة	العبارة	معامل بيرسون للإرتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	الدلالة
الإلتزام بالمعيار رقم 505	01	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية باستخدام التأكيدات الخارجية من الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة محل المراجعة للتحقق من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.	0.497**	0.000	دال ومتوسط
	02	تقييم أدلة الإثبات المقدمة من خلال التأكيدات الخارجية والإجراءات البديلة.	0.642**	0.000	دال ومرتفع
الإلتزام بالمعيار رقم 580	03	الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية.	0.799**	0.000	دال ومرتفع
	04	الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إكمال المعلومات المقدمة لمراجع الحسابات الخارجي.	0.740**	0.000	دال ومرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

يظهر تحليل الارتباط بين عبارات محور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة" والدرجة الكلية للمحور وجود إرتباطات دالة إحصائياً عند مستوى 0.01 بين جميع العبارات والدرجة الكلية، حيث كان الإرتباط متوسطاً للعبارة رقم 1 ومرتفعاً لباقي العبارات، وهذا يشير إلى صدق بناء هذا المحور.

3. المحور الثالث: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة

للتحقق من صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة"، تم حساب معاملات الإرتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور باستخدام معامل إرتباط بيرسون. يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي لمعاملات الارتباط هذه:

الجدول رقم رقم (2-8): الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث

المعيار	رقم العبارة	العبارة	معامل بيرسون للإرتباط	القيمة الإحصائية Sig. (2-tailed)	الدلالة
الإلتزام بالمعيار رقم 501	01	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته.	**0.403	0.000	دال ومتوسط
	02	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والنزاعات التي تخص المؤسسة.	**0.608	0.000	دال ومرتفع
	03	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها.	**0.531	0.000	دال ومتوسط
الإلتزام بالمعيار رقم 520	04	تحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية في المؤسسة محل المراجعة من أجل ضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	**0.644	0.000	دال ومرتفع
	05	إجراء مقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب لربط المعلومات، والتحري عن التقلبات غير العادية أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة.	**0.552	0.000	دال ومتوسط
الإلتزام بالمعيار رقم 530	06	الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختيرت منه العينة.	**0.545	0.000	دال ومتوسط
	07	تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات للتأكد من جودة القوائم المالية.	**0.672	0.000	دال ومرتفع
الإلتزام بالمعيار رقم 540	08	توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية.	**0.590	0.000	دال ومتوسط
	09	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تعد معقولة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعد كافية.	**0.646	0.000	دال ومرتفع
	10	تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيزها.	**0.498	0.000	دال ومتوسط

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير نتائج معاملات الإرتباط بين عبارات محور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة" والدرجة الكلية للمحور إلى وجود إرتباط دال إحصائياً عند مستوى 0.01 لجميع العبارات مع الدرجة الكلية، حيث تراوحت قيم معاملات الإرتباط بين 0.403 و 0.672، مما يشير إلى صدق إتساق داخلي للمحور.

4. المحور الرابع: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة

للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لمحور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة"، تم حساب معاملات الارتباط بين عبارات المحور ودرجته الكلية باستخدام معامل ارتباط بيرسون. ويعرض الجدول التالي نتائج هذا التحليل الإحصائي لمعاملات الارتباط:

الجدول رقم رقم (2-9): الصدق الداخلي لعبارات المحور الرابع

المعيار	رقم العبارة	العبارة	معامل بيرسون للإرتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	الدلالة
رقم 560 الإلتزام بالمعيار	01	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً، قد تمت معالجتها وفقاً للمبدأ المحاسبي المطبق.	**0.720	0.000	دال ومرتفع
	02	تحديد الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي.	**0.762	0.000	دال ومرتفع
رقم 570 الإلتزام بالمعيار	03	الحصول على معلومات من الإدارة تتعلق بمعرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، وقياس مدى تأثيرها على قدرة المؤسسة على الاستمرار.	**0.740	0.000	دال ومرتفع
	04	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة من خلال دراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية قدرة المؤسسة على الإستمرار.	**0.627	0.000	دال ومرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير نتائج معاملات الارتباط بين عبارات محور "الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة" والدرجة الكلية للمحور إلى وجود إرتباط دال إحصائياً عند مستوى 0.01 لجميع العبارات مع الدرجة الكلية، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.627 و 0.762، مما يشير إلى صدق اتساق داخلي مرتفع ويؤكد أن عبارات المحور صادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

5. المحور الخامس: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لمحور "جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين عبارات المحور ودرجته الكلية. ويوضح الجدول التالي نتائج هذا التحليل الإحصائي:

الجدول رقم رقم (2-10): الصدق الداخلي لعبارات المحور الخامس

رقم العبارة	العبارة	معامل بيرسون للإرتباط	القيمة الإحصائية Sig. (2-tailed)	الدلالة
01	يشير تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشكل مناسب عن نطاق عملية المراجعة الخارجية .	**0.606	0.000	دال ومرتفع
02	يؤكد مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره على مسؤولية الإدارة فيما يخص إعداد وصحة القوائم المالية وسؤليته في إبداء الرأي المهني.	**0.634	0.000	دال ومرتفع
03	يجب أن يوضح تقرير مراجع الحسابات الخارجي ما إذا كانت إدارة المؤسسة قد أعدت القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	**0.491	0.000	دال ومتوسط
04	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الإختبار التي دفعته لبناء رأيه.	**0.663	0.000	دال ومرتفع
05	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يلخص بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي جمعها من أجل تكوين رأيه.	**0.516	0.000	دال ومتوسط
06	يستخدم مراجع الحسابات الخارجي اللغة الواضحة في تقريره.	**0.575	0.000	دال ومتوسط
07	يعبر مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره عن رأي مهني محايد في حالة إكتشاف تجاوزات غير قانونية في تقارير التي تعدها الإدارة.	**0.449	0.000	دال ومتوسط
08	يعتمد مراجع الحسابات الخارجي في إبداء رأيه المهني على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناء على أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	**0.439	0.000	دال ومتوسط
09	على مراجع الحسابات الخارجي إبداء رأيه المهني بعد الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة.	**0.508	0.000	دال ومتوسط
10	في حالة عدم الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي.	**0.199	0.000	دال ومنخفض
11	في حالة عرض القوائم المالية بصدق وعدالة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي بدون تحفظات.	**0.517	0.000	دال ومتوسط
12	في حالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات الخارجي أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن تقريره يتضمن رأي متحفظ.	**0.457	0.000	دال ومتوسط
13	في حالة الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن القوائم المالية على أنها تتصف بالتحريف الناتج عن الغش أو الخطأ الجوهري، فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي سلمي.	**0.593	0.000	دال ومتوسط
14	يحتوي تقرير مراجع الحسابات الخارجي على كل المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة الخارجية .	**0.634	0.000	دال ومرتفع
15	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة من قبل المستخدمين.	**0.556	0.000	دال ومتوسط
16	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تقديم تقريره في الوقت المناسب ليستفيد منه المستخدمين.	**0.601	0.000	دال ومرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول، أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائياً، وتراوح معظمها بين متوسط ومرتفع، مما يشير إلى وجود درجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور.

ثانيا: معاملات الارتباط بين درجة كل معيار مع المحور المنتمي إليه:

وفيما يلي عرض لمعاملات الارتباط بين درجة كل معيار من معايير أدلة الإثبات والمحور المنتمي إليه:

الجدول رقم رقم (2-11): الصدق الداخلي لكل معيار مع المحور المنتمي إليه

المعيار	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	الدلالة	المحور
الإلتزام بمعيار العناصر المقنعة رقم 500	0.585 **	0.000	دال ومتوسط	الإلتزام بمعيار الإثبات العامة
الإلتزام بمعيار رقم 510 مهام المراجعة الأولية- الأرصدة الإفتتاحية	0.871 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات العامة
الإلتزام بمعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية	0.723 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 580 التصريحات الكتابية	0.857 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 501 العناصر المقنعة- إعتبرات أخرى	0.681 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية	0.737 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 530 السبر في المراجعة	0.717 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية	0.758 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 560 الأحداث اللاحقة	0.861 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
الإلتزام بمعيار رقم 570 إستمرارية الإستغلال	0.804 **	0.000	دال ومرتفع	الإلتزام بمعيار أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير نتائج تحليل الارتباط بين درجات معايير أدلة الإثبات والمحاور المنتمية إليها إلى وجود ارتباط إيجابي قوي ودال إحصائيا عند مستوى 0.01 بين جميع المعايير والمحاور الخاصة بها، وهو ما يعكس صدق بناء المقياس المستخدم في الدراسة وإتساقه الداخلي.

ثالثا: معاملات الارتباط بين درجة كل مكون والدرجة الكلية لإستبيان:

جدول رقم (2-12): معاملات الارتباط بين درجة كل مكون والدرجة الكلية للإستبانة

الرقم	مكونات الدراسة	معامل الارتباط البعد مع البعد الكلي	الدلالة
01	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات	0.917**	دال ومرتفع جدا
02	جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	0.864**	دال ومرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

يتضح من الجدول رقم (2-11) أن معاملات الارتباط بين درجة كل بعد والبعد الكلي للإستبانة كلاهما جاءتا دالتين ومرتفعتين {0.917** (دال ومرتفع جدا) للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات مع بعده الكلي}، {0.864** (دال ومرتفع) للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات مع بعده الكلي}، مما يبين إتساق كل محور مع البعد الكلي، مما يبين صدق أبعاد الإستبيان.

الفرع الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة

إعتمدت هذه الدراسة على إختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، نظرا لكونه أحد أفضل المقاييس المستخدمة لهذا الغرض، ويشترط في إختبار ألفا كرونباخ أن تتراوح قيمة المعامل بين 0 و 1 على أن تدل القيمة 0.7 وما فوق على وجود ثبات في الإستبانة حسب كل من (Peterson, 1994) و (Oviedo & Campo-Arias, 2005) أي أنه كلما إقتربت قيمة معامل ألفا من 1 دل ذلك على زيادة ثبات فقرات الإستبانة.

أما عن معامل الصدق الذاتي، فهو المقياس الذي يتيح التحقق من أن الاستبانة المعتمدة تضم أسئلة مناسبة وذات صلة بموضوع الدراسة. ويمكن الحصول على هذا المعامل من خلال إدخال الجذر التربيعي لقيمة معامل ألفا كرونباخ.

وفيما يلي عرض لنتائج حساب معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق الذاتي للإستبانة:

الجدول رقم (2-13): نتائج إختبار ثبات وصدق الإستبانة

الصدق الذاتي	ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha	عدد الفقرات N of Items	
0.925	0.855	23	إلتزام بمعايير أدلة الإثبات
0.904	0.817	16	جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
0.952	0.906	39	المقياس ككل

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير النتائج الموضحة في الجدول إلى أن أداة الدراسة (الإستبانة) تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق مما يؤهلها لتحقيق أغراض الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للمقياس ككل 0.906 وهي أعلى من الحد الأدنى المقبول وهو 0.70 مما يعكس إتساقا داخليا جيدا بين فقرات الاستبانة، كما بلغت قيمة الصدق الذاتي 0.952 وهي قيمة مرتفعة تشير إلى القدرة العالية للإستبانة على قياس ما وضعت لقياسه بدقة.

المبحث الثالث: تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

يسعى هذا المبحث إلى تحليل الخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة من خلال إستعراض التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لمتغيرات الوظيفة وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي، بهدف التعرف على خلفيات أفراد العينة ومدى تمثيلها لمجتمع الدراسة، وما لذلك من أثر في تفسير وتعميم نتائج الدراسة في ضوء خصائص العينة.

المطلب الأول: تحليل خصائص العينة من حيث الوظيفة

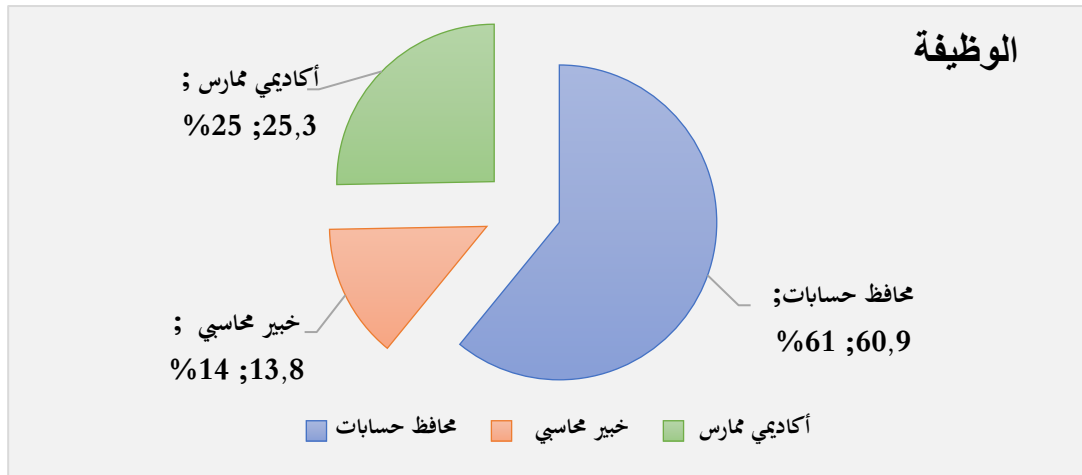
يستعرض هذا المطلب تحليلاً تفصيلياً لخصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة، موضحاً التكرارات والنسب المئوية لفئات هذا المتغير. وسيتيح ذلك فهماً لتركيبية العينة وخلفياتها الوظيفية.

جدول رقم (2-14): متغير الوظيفة بالنسبة لعينة الدراسة.

النسبة المئوية (%)	التكرار		
60.9	181	محافظ حسابات	متغير الوظيفة
13.8	41	خبير محاسبي	
25.3	75	أكاديمي ممارس	
100	297	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل رقم (2-2): تمثيل لمتغير الوظيفة بالنسبة لعينة الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-14) والشكل رقم (2-2) نلاحظ أن النسبة الكبيرة لمتغير الوظيفة لعينة الدراسة حظي بها محافظو الحسابات بنسبة مقدارها 60.9%، تليها أكاديمي ممارس بنسبة 25.3% ثم خبير محاسبي بنسبة ضعيفة قدرها 13.8%. وبشكل عام، يتضح أن فئة محافظ الحسابات الأكثر تمثيلاً في العينة لكونها الفئة الأكثر إنتشاراً في مجتمع الدراسة، مما يعكس تمثيل العينة الجيد لمجتمع الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة من حيث سنوات الخبرة

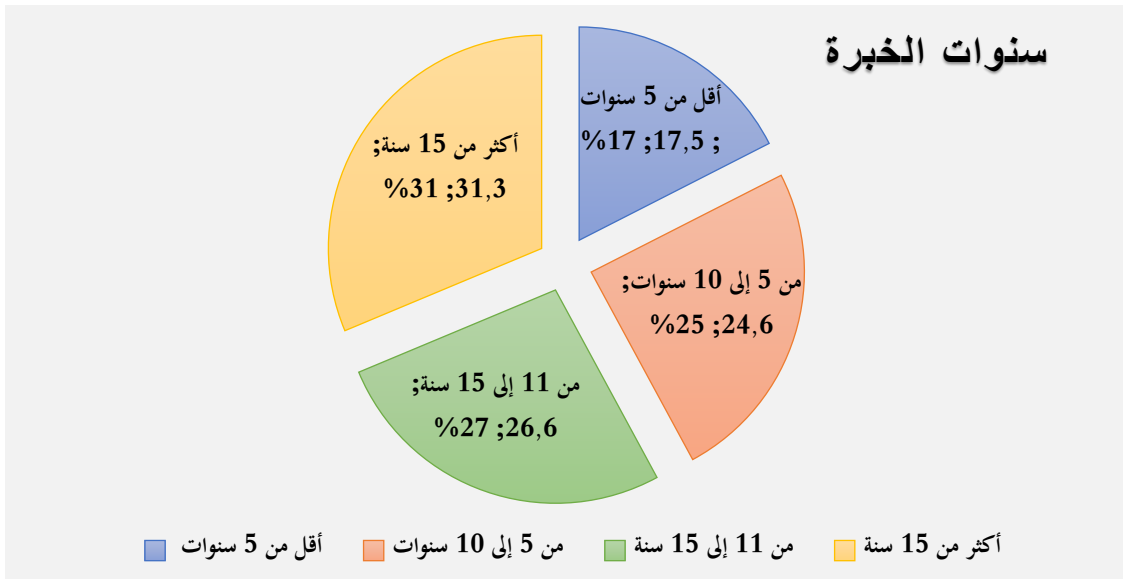
تعد سنوات الخبرة من العوامل المهمة التي يجب مراعاتها عند تحليل خصائص أية عينة بحثية، نظرا لتأثيرها على وجهات النظر والاتجاهات. وبالتالي، فإن دراسة توزيع عينة البحث وفقا لسنوات الخبرة يعطي مؤشرات قيمة حول الخلفية المهنية للمستجيبين.

جدول رقم (2-15): متغير سنوات الخبرة بالنسبة لعينة الدراسة.

النسبة المئوية (%)	التكرار		
17.5	52	أقل من 5 سنوات	متغير سنوات الخبرة
24.6	73	من 5 إلى 10 سنوات	
26.6	79	من 11 إلى 15 سنة	
31.3	93	أكثر من 15 سنة	
100	297	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

شكل رقم (2-3): تمثيل لمتغير سنوات الخبرة بالنسبة لعينة الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-15) والشكل رقم (2-3) نلاحظ أن نسبة فئة سنوات الخبرة أكثر من 15 سنة تقدر بـ 31.3% في حين أن النسبة من 11 إلى 15 سنة قد بلغت 26.6%، تليهم من 5 إلى 10 سنوات تقدر نسبتهم بـ 24.6%، وهي نسب متقاربة، ومن لديهم أقل من 5 سنوات فنسبتهم 17.5%. إذا يتضح من الجدول أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عملية جيدة تزيد عن 10 سنوات، وهذا يشير إلى توافر خبرات واسعة وتراكم معرفي كبير لدى أغلبية أفراد العينة، مما يزيد من مصداقية آرائهم وإجاباتهم ويعزز من جودة النتائج المستقاة من الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

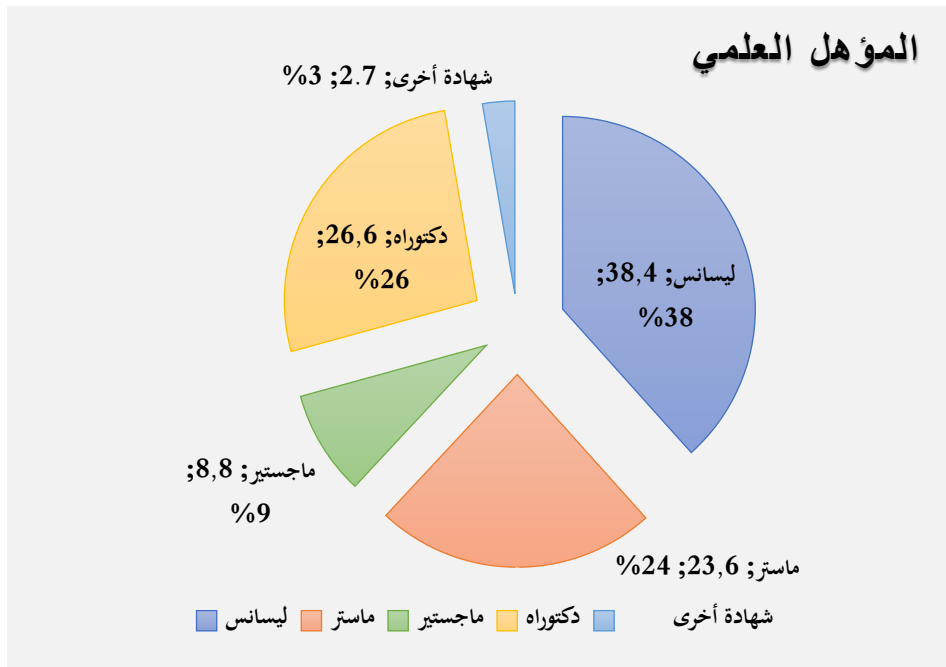
يتناول هذا المطلب تحليل خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي، حيث إن المؤهل العلمي للمستجيبين يعتبر من العوامل المؤثرة في استجاباتهم وآرائهم تجاه موضوع الدراسة، ولذلك سيتم في هذا المطلب عرض توزيع أفراد العينة وفقاً لمؤهلاتهم العلمية، ومن ثم تحليل هذه البيانات واستخلاص النتائج المتعلقة بها.

جدول رقم (2-16): متغير المؤهل العلمي بالنسبة لعينة الدراسة.

النسبة المئوية (%)	التكرار		
38.4	114	ليسانس	متغير المؤهل العلمي
23.6	70	ماستر	
8.8	26	ماجستير	
26.6	79	دكتوراه	
2.7	8	شهادة أخرى	
100	297	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

شكل رقم (2-4): تمثيل لمتغير المؤهل العلمي بالنسبة لعينة الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-16) والشكل رقم (2-4) يلاحظ أن النسبة الكبيرة لعينة الدراسة كانت بها شهادة الليسانس بنسبة 38.4%، وهذا أمر منطقي ومتوقع نظراً لكون حصول مراجع الحسابات الخارجي على درجة الليسانس في المحاسبة هو

الشرط الأساسي لمزاولة هذه المهنة في الجزائر، وثانيا نجد الدكتوراه المقدر نسبتهم بـ 26.6%، ثم الماجستير بنسبة 23.6%، وهي نسب مرتفعة لحملة شهادات العليا (ماجستير ودكتوراه) ما يدل على وجود مستوى عال من المؤهلات العلمية لدى أفراد العينة، ثم حملة الماجستير بنسبة 8.8%، وهي نسبة منخفضة نظرا لإستبدال نظام الكلاسيكي بنظام ل م د، كما أن الحاصلين على الماجستير أغلبهم تحصلو على الدكتوراه، أما الشهادة الأخرى فكانت نسبتهم 2.7%، وهي نسبة ضئيلة جدا نظرا لأن مثل هذ الشهادات المتحصل عليها من معاهد التكوين ألغي الإعتماد عليها لمزاولة مهنة المراجعة الخارجية منذ فترة طويلة.

في ضوء ما سبق، يلاحظ أن عينة الدراسة تتميز بتمثيل مناسب ودقيق لمجتمع الدراسة من خلال إحتوائها على نسبة 60.9% من محافظي الحسابات بإعتبارهم أكثر الفئات إنتشارا ضمن مجتمع الدراسة.

كما تتوفر لدى أغلب أفراد العينة خبرات عملية جيدة تزيد عن 10 سنوات بنسبة 57.9%، مما يعكس تراكما معرفيا واسعا يعزز من مصداقية النتائج.

هذا بالإضافة إلى المؤهلات العلمية المرتفعة التي يحملها أفراد العينة، حيث بلغت نسبة الحاصلين على شهادات عليا (ماجستير ودكتوراه) 50.4%، مع وجود نسبة كبيرة من حملة الليسانس بما يتناسب مع متطلبات مزاولة مهنة المراجعة الخارجية.

وبشكل عام، تعكس خصائص العينة تمثيلا جيدا لمجتمع الدراسة، وتوفر مستوى عاليا من الخبرة والمؤهلات التي تدعم مصداقية نتائج الدراسة.

خلاصة

لقد اشتمل الفصل الثالث على الإطار المنهجي والأدوات التي اعتمدت عليها الدراسة الميدانية، حيث تم توضيح نموذج الدراسة وفرضياتها، وكيفية اختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة، كما تم تصميم أداة الدراسة (الإستبانة) والتأكد من صدقها وثباتها، بالإضافة إلى استعراض الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد خلص الفصل بتحليل خصائص عينة الدراسة، الأمر الذي مكن من التعرف على مدى تمثيلها لمجتمع الدراسة.

وقد مكن ذلك من وضع الأساس السليم لإجراء التحليلات اللازمة، والتي سيتم عرض نتائجها بالتفصيل في الفصل الرابع، بهدف الإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، وبذلك يكون هذا الفصل قد حقق الهدف منه بتوفير الأدوات والوسائل اللازمة لإجراء مراحل التحليل المختلفة، مما يضيف المزيد من الموضوعية والدقة على نتائج هذه الدراسة الميدانية.

الفصل الرابع:

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

الميدانية

تمهيد:

يعد الفصل الرابع من أهم فصول الدراسة، إذ يخصص هذا الفصل لعرض وتحليل ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراء الدراسة الميدانية، والتي تمثل الجانب التطبيقي والأساسي في البحث العلمي.

وتكمن أهمية هذا الفصل في كونه يمثل المرحلة المهمة التي يتم من خلالها الإجابة على تساؤلات الدراسة، وإختبار مدى صحة الفرضيات التي تم وضعها، من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أدوات الدراسة الميدانية، واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل هذه البيانات واستخلاص النتائج منها.

كما يوفر هذا الفصل تفسيراً منطقياً ومناقشة علمية معمقة للنتائج التي تم التوصل إليها، مع ربطها بالأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

وعليه، فإن الفصل الرابع يعد بمثابة الركيزة الأساسية والمحور الرئيسي للدراسة، إذ من خلاله تتضح الصورة الكاملة حول مدى تحقق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها البحثية، مما يجعل من الضروري التركيز على تحليل النتائج ومناقشتها بدقة.

المبحث الأول: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة

بعد التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة على محاور الإستبانة خطوة أساسية في الدراسة الميدانية، إذ يوفر هذا التحليل رؤية عامة حول إتجاهات وآراء المستجيبين تجاه موضوع الدراسة.

يهدف هذا المبحث إلى عرض وتحليل النتائج الوصفية لإستجابات أفراد عينة الدراسة من مراجعي الحسابات، بهدف التعرف على وجهات نظرهم وتقييمهم لمدى التزامهم بتطبيق معايير أدلة الإثبات ومعايير جودة تقرير المراجعة الخارجية، وستوفر النتائج رؤية شاملة حول مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بهذه المعايير، وستحدد الجوانب التي تستدعي مزيداً من الإهتمام لتعزيز جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية .

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمحاور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات

هدف هذا المطلب إلى عرض وتحليل النتائج الوصفية لإستجابات أفراد العينة حول محاور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الأربعة، وهي: المعايير العامة، ومصادر محددة، وبنود وإجراءات محددة، وظروف محددة، وسيتم تحليل كل محور على حدة للتعرف على مستوى إلتزام مراجعي الحسابات بهذه المعايير من وجهة نظرهم، وتحديد الجوانب التي تستدعي مزيداً من الإهتمام، بهدف تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية .

الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة

يستعرض هذا الفرع نتائج التحليل الوصفي لإستجابات عينة الدراسة حول محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة، والتي تشمل المعيار 500 المتعلق بأدلة الإثبات المقنعة والمعيار 510 المتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

وقد تم تحليل إستجابات المشاركين على عبارات هذا المحور من حيث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الموافقة على كل عبارة، كما هو موضح في الجدول رقم (2-17) :

الجدول رقم (2-17): التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة

المعيار	رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
500 الإلتزام بالمعيار رقم	01	تحديد المصادر والإجراءات التي تضمن الحصول على أدلة الإثبات.	4.30	0.759	مرتفع جداً	2
	02	تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كافية وملاءمة.	4.42	0.745	مرتفع جداً	1

3	مرتفع جدا	0.761	4.24	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية.	الإلتزام بالمعيار رقم 510
4	مرتفع	0.694	4.13	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن ثبات الطرق المحاسبية ملائمة والمنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية.	
5	مرتفع	0.736	4.04	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن التغييرات التي طرأت على الطرق المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف.	
/	مرتفع جدا	0.440	4.23	نتيجة محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

أظهرت النتائج أن متوسط درجة الموافقة الكلية على الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة كان مرتفع جدا بمتوسط بلغ 4.23، وهذا يشير إلى وعي مراجعي الحسابات الخارجيين وإلتزامهم العالي بتطبيق هذه المعايير، وقد حصلت العبارة رقم 2 المتعلقة بتقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات على أعلى درجة موافقة بمتوسط 4.42، في حين كانت أقل درجة موافقة للعبارة رقم 5 المتعلقة بالتغييرات التي طرأت على الطرق المحاسبية بمتوسط 4.04، وهذا يعكس إلتزاما عاليا في تقييم أدلة الإثبات، والتزاما أقل نسبيا بالتغييرات على الطرق المحاسبية، ولوحظ أن الإلتزام بمعيار العناصر المنقعة رقم 500 أعلى قليلا من الإلتزام بمعيار رقم 510 الأرصدة الإفتتاحية، كما لوحظ إنخفاض الإنحراف المعياري للعبارة (أقل من 0.8) مما يشير إلى تقارب في آراء المستجيبين. وبشكل عام تشير النتائج إلى مستوى جيد من الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات مع ضرورة تعزيز بعض الجوانب مثل فهم التغييرات على الطرق المحاسبية.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة

يتناول هذا الفرع التحليل الوصفي لنتائج المحور الثاني من الإستبانة والمتعلق بمدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالمعايير الخاصة بأدلة الإثبات من مصادر محددة.

ويشمل هذا المحور معيارين هما: المعيار 505 المتعلق بالتأكدات الخارجية، والمعيار 580 المتعلق بالتصريحات المكتوبة من الإدارة، وسيتم عرض ومناقشة النتائج الوصفية لكل عبارة من عبارات هذا المحور بالإعتماد على الجدول رقم (4-2)، مع تحليل المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ودرجة الموافقة والترتيب لكل عبارة، كما سيتم تحليل المتوسط العام لهذا المحور للوقوف على مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة بشكل عام.

الجدول رقم (2-18): التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة

الترتيب	درجة الموافقة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم العبارة	المعيار
1	مرتفع جدا	0.515	4.73	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية بإستخدام التأكيدات الخارجية من الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة محل المراجعة للتحقق من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.	01	الإنتمام بالمعيار رقم 505
3	مرتفع جدا	0.659	4.39	تقييم أدلة الإثبات المقدمة من خلال التأكيدات الخارجية والإجراءات البديلة.	02	
2	مرتفع جدا	0.752	4.44	الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية.	03	الإنتمام بالمعيار رقم 580
4	مرتفع جدا	0.680	4.22	الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إكتمال المعلومات المقدمة لمراجع الحسابات الخارجي.	04	
/	مرتفع جدا	0.404	4.45	نتيجة محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير النتائج بشكل عام إلى إلتزام مرتفع جدا من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة، حيث بلغ المتوسط العام 4.45، ويعكس هذا الإلتزام العالي إدراك مراجعي الحسابات لأهمية الحصول على أدلة إثبات موثوقة وفعالة من مصادر محددة وملائمة أثناء عملية المراجعة الخارجية، سجل المعيار 505 المتعلق بالتأكدات الخارجية أعلى مستوى التزام، إذ حصلت العبارة رقم 1 المتعلقة بالإعتماد على التأكيدات الخارجية في التحقق من صحة الأرصدة على أعلى متوسط بلغ 4.73، وهذا يعكس إدراك واضح من مراجعي الحسابات لأهمية الحصول على أدلة ذات مصداقية عالية من خلال مصادر مستقلة وموضوعية خارج نطاق المؤسسة محل المراجعة، من ناحية أخرى لا تزال التصريحات المكتوبة من الإدارة وفق المعيار 580 تعد مصدرا هاما لأدلة الإثبات بالنسبة لمراجع الحسابات، حيث حصلت العبارتان ذات الصلة على متوسطات مرتفعة جدا (4.44 و 4.22). وهذا يشير إلى الحاجة للجمع بين مصادر أدلة الإثبات الداخلية والخارجية لضمان فعالية عملية المراجعة الخارجية. علاوة على ذلك، أشار إنخفاض معدلات الإنحراف المعياري إلى وجود توافق وتقارب واضح في وجهات نظر المراجعين حول أهمية الإلتزام بهذه المعايير.

الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة

يعرض هذا الفرع التحليل الوصفي لنتائج المحور الثالث من الاستبانة والمتعلق بمدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة. ويغطي هذا المحور أربعة معايير رئيسية هي: المعيار 501 المتعلق بأدلة الإثبات المقنعة- إعتبرات أخرى، والمعيار 520 المتعلق بإجراءات التحليلية، والمعيار 530 المتعلق بالسبر في المراجعة، والمعيار 540 المتعلق بالتقديرات المحاسبية، وسيتم عرض وتحليل النتائج الوصفية لكل عبارة بالاعتماد على الجدول رقم (2-19)، مع التركيز على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الموافقة والترتيب لكل عبارة. كما سيتم تحليل المتوسط العام لهذا المحور للتعرف على مستوى الإلتزام الكلي بهذه المعايير من قبل مراجعي الحسابات.

الجدول رقم (2-19): التحليل الوصفي لعبارة المحور الثالث الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة

المعيار	رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
رقم 501 الإلتزام بالمعيار	01	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته.	4.12	0.770	مرتفع	6
	02	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والنزاعات التي تخص المؤسسة.	4.28	0.770	مرتفع جدا	3
	03	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها.	4.06	0.786	مرتفع	9
رقم 520 الإلتزام بالمعيار	04	تحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية في المؤسسة محل المراجعة من أجل ضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	4.09	0.721	مرتفع	7
	05	إجراء مقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب لربط المعلومات، والتحري عن التقلبات غير العادية أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة.	3.98	0.784	مرتفع	10
رقم 530 الإلتزام بالمعيار	06	الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي أختيرت منه العينة.	4.21	0.630	مرتفع جدا	5
	07	تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات للتأكد من جودة القوائم المالية.	4.28	0.593	مرتفع جدا	2

8	مرتفع	0.719	4.08	توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية.	08	الإلتزام بالمعيار رقم 540
1	مرتفع جدا	0.745	4.42	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تعد معقولة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعد كافية.	09	
4	مرتفع جدا	0.761	4.24	تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيزها.	10	
/	مرتفع	0.381	4.18	نتيجة محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

أظهرت نتائج المحور الثالث مستوى إلتزام مرتفع بشكل عام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة، حيث بلغ المتوسط العام لدرجات الموافقة 4.18، وقد سجل أعلى متوسط للعبارة المتعلقة بالتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاحات ذات العلاقة بموجب المعيار 540 بمتوسط بلغ 4.42، مما يعكس إلتزاما عاليا نسبيا بهذا الجانب، في المقابل سجلت أقل المتوسطات للعبارة المتعلقة بإجراء المقارنات بين البنود وفق المعيار 520 بمتوسط بلغ 3.98. ويمكن تفسير ذلك في ضوء ما أكدته الأدبيات حول أهمية التقديرات المحاسبية وضرورة التأكد من معقوليتها نظرا لتأثيرها الجوهرية على القوائم المالية، في حين قد يكون الإلتزام الأقل نسبيا بإجراء المقارنات بين البنود ناتجا عن نقص الموارد البشرية والمالية لدى بعض مكاتب المراجعة مما يحد من قدرتها على إجراء كافة الإجراءات المطلوبة، أو عدم الإدراك الكافي لفائدته من قبل بعض المراجعين. كما أشار إنخفاض قيم الانحراف المعياري بشكل عام إلى وجود توافق في آراء المستجيبين حول مدى أهمية الإلتزام بهذه المعايير. وبشكل عام تشير النتائج إلى مستوى جيد من الإلتزام بهذه المعايير مع إمكانية تحسين بعض الجوانب مثل إجراء المقارنات بين البنود لضمان فعالية أكبر لعملية جمع أدلة الإثبات.

الفرع الرابع: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة

يستعرض هذا الفرع نتائج تحليل استجابات أفراد العينة حول محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة ويشمل هذا المحور معيارين رئيسيين هما المعيار 560 المتعلق بالأحداث اللاحقة، والمعيار 570 المتعلق بإستمرارية المؤسسة، حيث سيتم عرض النتائج الوصفية لكل عبارة من عبارات هذا المحور بالإعتماد على الجدول رقم (2-20)، بما في ذلك تحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الموافقة، كما سيتم تحليل المتوسط العام لهذا المحور للتعرف على مستوى إلتزام مراجعي الحسابات بمعايير أدلة الإثبات في ظروف محددة بشكل عام، وسيساعد ذلك في تقييم مدى اهتمام وإدراك مراجعي الحسابات لهذه المعايير وتطبيقها بشكل صحيح أثناء عملية المراجعة الخارجية.

الجدول رقم (2-20): التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم العبارة	المعيار
3	مرتفع جدا	0.628	4.43	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا، قد تمت معالجتها وفقا للمبدأ المحاسبي المطبق.	01	الإلتزام بالمعيار رقم 560
4	مرتفع جدا	0.679	4.34	تحديد الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي.	02	
1	مرتفع جدا	0.731	4.50	الحصول على معلومات من الإدارة تتعلق بمعرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، وقياس مدى تأثيرها على قدرة المؤسسة على الاستمرار.	03	الإلتزام بالمعيار رقم 570
2	مرتفع جدا	0.599	4.49	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة من خلال دراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية قدرة المؤسسة على الإستمرار.	04	
/	مرتفع جدا	0.462	4.44	نتيجة محور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

أظهرت نتائج المحور الرابع مستوى التزام مرتفع جدا من قبل مراجعي الحسابات بتطبيق معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة، حيث بلغ المتوسط العام لدرجات الموافقة 4.44، ويعكس هذا المستوى العالي من الإلتزام وعي وإدراك المراجعين بأهمية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في حالات محددة مثل وجود أحداث لاحقة أو مخاوف حول إستمرارية المؤسسة. وتحديد ما يتعلق بمعيار إستمرارية المؤسسة رقم 570، حصلت العبارة المتعلقة بالحصول على معلومات من الإدارة حول تقييمها لاستمرارية المنشأة على أعلى متوسط بلغ 4.50، وهذا يشير إلى حرص مراجعي الحسابات على فهم تقييم الإدارة للأحداث والظروف التي قد تثير شكوكا حول إستمرارية المؤسسة. أما بالنسبة لمعيار الأحداث اللاحقة رقم 560، فقد حصلت العبارة المتعلقة بكفاية أدلة الإثبات عن الأحداث اللاحقة على متوسط مرتفع جدا بلغ 4.43، مما يشير إلى إلتزام مراجعي الحسابات بالحصول على أدلة كافية وملائمة حول الأحداث اللاحقة. كما أشار إنخفاض معدلات الانحراف المعياري إلى وجود تقارب وتوافق في آراء المستجيبين حول أهمية الإلتزام بهذه المعايير. وبشكل عام تشير النتائج إلى مستوى إلتزام جيد بهذه المعايير الهامة في ظروف محددة أثناء المراجعة الخارجية

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يتناول هذا المطلب عرض وتحليل النتائج الوصفية لاستجابات أفراد العينة حول محور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حيث يمثل تقرير المراجعة الخارجية المخرج الرئيسي والنهائي لعملية مراجعة الحسابات، ويجب أن يتسم بالدقة والشمولية والوضوح بما يحقق الأهداف المرجوة من المراجعة الخارجية. وسيتم في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج الوصفية لاستجابات أفراد العينة على عبارات محور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من حيث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجات الموافقة على العبارات كما هو موضح في الجدول رقم (21-2)، كما سيتم تحليل المتوسط العام لهذا المحور للتعرف على مستوى جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر أفراد العينة، ومن خلال ذلك سيتم تحديد مدى إلتزام مراجعي الحسابات بمعايير جودة تقرير المراجعة وفقاً لوجهات نظرهم، والوقوف على الجوانب التي تحتاج إلى مزيد من الإهتمام والتحسين.

الجدول رقم (21-2): التحليل الوصفي لعبارات المحور الخامس جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	يشير تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشكل مناسب عن نطاق عملية المراجعة.	4.30	0.759	مرتفع جدا	9
02	يؤكد مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره على مسؤولية الإدارة فيما يخص إعداد وصحة القوائم المالية وسؤوليته في إبداء الرأي المهني.	4.37	0.705	مرتفع جدا	8
03	يجب أن يوضح تقرير مراجع الحسابات الخارجي ما إذا كانت إدارة المؤسسة قد أعدت القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	4.44	0.752	مرتفع جدا	5
04	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الإختبار التي دفعته لبناء رأيه.	4.28	0.770	مرتفع جدا	11
05	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يلخص بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي جمعها من أجل تكوين رأيه.	4.28	0.593	مرتفع جدا	10
06	يستخدم مراجع الحسابات الخارجي اللغة الواضحة في تقريره.	4.63	0.624	مرتفع جدا	1
07	يعبر مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره عن رأي مهني محايد في حالة إكتشاف تجاوزات غير قانونية في تقارير التي تعدها الإدارة.	4.47	0.740	مرتفع جدا	3
08	يعتمد مراجع الحسابات الخارجي في إبداء رأيه المهني على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناء على أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	4.42	0.611	مرتفع جدا	6
09	على مراجع الحسابات الخارجي إبداء رأيه المهني بعد الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة.	4.45	0.651	مرتفع جدا	4

16	متوسط	1.020	3.31	في حالة عدم الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي.	10
13	مرتفع	0.959	3.99	في حالة عرض القوائم المالية بصدق وعدالة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي بدون تحفظات.	11
15	مرتفع	1.004	3.85	في حالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات الخارجي أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن تقريره يتضمن رأي متحفظ.	12
7	مرتفع جداً	0.811	4.39	في حالة الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن القوائم المالية على أنها تتصف بالتحريف الناتج عن الغش أو الخطأ الجوهري، فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي سلبي.	13
12	مرتفع	0.752	4.17	يحتوي تقرير مراجع الحسابات الخارجي على كل المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة .	14
14	مرتفع	0.927	3.91	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة من قبل المستخدمين.	15
2	مرتفع جداً	0.599	4.49	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تقديم تقريره في الوقت المناسب ليستفيد منه المستخدمين.	16
/	مرتفع جداً	0.403	4.24	نتيجة محور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

تشير نتائج المحور الخامس بشكل عام إلى مستوى إلتزام مرتفع جداً من قبل مراجعي الحسابات بإعداد تقرير مراجعة عالي الجودة، حيث بلغ المتوسط الكلي لدرجات الموافقة 4.24، ويعكس هذا الإلتزام العالي إدراك مراجعي الحسابات لأهمية تقرير مراجع الحسابات الخارجي كمخرج نهائي لعملية المراجعة الخارجية، وحرصهم على أن يحتوي التقرير على جميع المكونات الأساسية من حيث الشكل والمضمون بما يحقق الهدف من المراجعة الخارجية، وقد حصلت العبارة المتعلقة باستخدام لغة واضحة في التقرير على أعلى متوسط بلغ 4.63، نظراً لحرص مراجعي الحسابات على إيصال المعلومات بشكل مفهوم وسهل لمستخدمي القوائم المالية، تطبيقاً لمبدأ جودة المعلومات المحاسبية، كما حصلت العبارات المتعلقة بالإشارة إلى نطاق المراجعة الخارجية ومسؤولية الإدارة والمراجع على متوسطات مرتفعة جداً. وفي المقابل، سجل أقل متوسط للعبارة المتعلقة بالإمتناع عن إبداء الرأي لعدم كفاية أدلة الإثبات حيث بلغ 3.31، نظراً لعدم إتساق موقف بعض المراجعين تجاه هذا الأمر، حيث يفضل البعض عدم إبداء رأي في حال عدم كفاية الأدلة بينما قد يميل البعض الآخر إلى إبداء رأي متحفظ. كما أشار إنخفاض معدلات الانحراف المعياري إلى تقارب وإتفاق في وجهات نظر المستجيبين. وبشكل عام تعكس النتائج مستوى جيد من الإلتزام بمعايير جودة تقرير المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

يعد هذا المبحث الركيزة الأساسية للدراسة، إذ يشمل إختبار الفرضيات التي تم صياغتها في الإطار النظري بهدف تحقيق أهداف الدراسة، بالإضافة إلى مناقشة مفصلة للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، وربط هذه النتائج بالإطار النظري والدراسات السابقة ذات الصلة، حيث يشمل إختبار الفرضية الرئيسة الأولى المتعلقة بالعلاقة بين متغيري الدراسة الرئيسيين باستخدام أساليب إحصائية استدلالية، وكذلك إختبار الفرضيتين الثانية والثالثة اللتان تتعلقان بالفروق في إجابات الباحثين وفقاً لمتغيراتهم الشخصية، ومن ثم مناقشة جميع النتائج بشكل شامل ومفصل، مما يوفر الأساس العلمي السليم لإستخلاص الإستنتاجات والتوصيات بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذا المبحث.

المطلب الأول: إختبار الفرضيات المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعد إختبار الفرضيات المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي من الخطوات المهمة في هذه الدراسة، إذ تساعد نتائج هذا الإختبار على الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة. وتمهيدا لإختبار هذه الفرضية، سيتم في هذا المطلب أولاً تعريف متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة المرتبطة بهذه الفرضية. ثم سيتم بعد ذلك إختبار الفرضيات الفرعية ذات الصلة باستخدام أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد كونه الأداة الإحصائية الملائمة لقياس أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على متغير تابع واحد.

الفرع الأول: التعريف بمتغيرات نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفحص افتراضاته

يهدف تحليل الانحدار المتعدد إلى التنبؤ بقيمة متغير تابع بناءً على مجموعة متغيرات مستقلة. تسعى هذه الدراسة إلى تعريف متغيرات النموذج المستخدم وفحص افتراضاته الأساسية لضمان ملاءمته للبيانات والحصول على نتائج دقيقة.

أولاً: التعريف بمتغيرات النموذج:

بما أنه في هذه الدراسة هناك مجموعة من المتغيرات المستقلة ومتغير تابع، فإنه يمكن التنبؤ بدرجات المتغير التابع من درجات هذه المتغيرات المستقلة عن طريق إستخدام معادلة الإنحدار الخطي المتعدد، وتأخذ معادلة نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي يضم مجموعة من المتغيرات المعادلة التالية:

$$Y = B_0 + B_1 X_{1i} + B_2 X_{2i} + B_3 X_{3i} + \dots + u_i$$

حيث:

Y = المتغير التابع أو المتنبأ به والمتمثل في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

X = المتغير المستقل أو المتنبأ به والمتمثل في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات.

u = قيم المتغير العشوائي (الخطأ العشوائي).

من المعادلة السابقة يمكن إستنتاج (التنبؤ) بقيمة Y إذا علمنا قيم x ، أي حساب معادلة الإنحدار السابقة (إنحدار y على قيم x أو التنبؤ بقيمة y من خلال قيم x)

إعتمدنا في هذا البحث على نموذج قياسي بطريقة المربعات الصغرى (OLS) (Ordinary Least Square) التي تتمتع بخاصية أفضل مقدار خطي غير متحيز من خلال تقليل الخطأ إلى أقل ما يمكن، من خلال إيجاد الخط الذي يشمل أكبر عدد ممكن من النقاط أو تكون قريبة منه.

ثانيا: فحص إفتراضات نموذج الانحدار الخطي المتعدد وملاءمة البيانات للتحليل

يعد تحليل الانحدار الخطي المتعدد من أكثر الأساليب الإحصائية استخداما في البحوث التطبيقية، إلا أنه يقوم على مجموعة من الافتراضات التي يجب التحقق من صحتها قبل تطبيق النموذج. ومن أهم هذه الافتراضات عدم وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة، وخطية العلاقة بين المتغير التابع والمستقلة، والتوزيع الطبيعي للأخطاء.

1. مصفوفة الارتباط بين المتغيرات

يوضح الجدول رقم (2-22) مصفوفة الارتباطات بين جميع متغيرات الدراسة كمايلي:

الجدول رقم (2-22): يبين مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات

معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة	معايير أدلة الإثبات العامة	معايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة	معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة
				1.000	جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي			
			1.000	0.424	معايير أدلة الإثبات العامة			
		1.000	0.427	0.430	معايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة			
	1.000	0.459	0.613	0.529	معايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة			
1.000	0.476	0.486	0.425	0.481	معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة			
				.	جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي			
			.	0.000	معايير أدلة الإثبات العامة			
		.	0.000	0.000	معايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة			
	.	0.000	0.000	0.000	معايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة			
.	0.000	0.000	0.000	0.000	معايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

بناء على الجدول رقم (2-22) ومن خلال فحص معاملات الارتباطات، يتضح وجود علاقة إيجابية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين 0.424 و 0.613، وهذه القيم مقبولة وتفي بالحد الأدنى الموصى به لمعاملات الارتباط والذي يفضل أن يزيد عن 0.30.

كما لوحظ عدم وجود إرتباطات عالية بين المتغيرات المستقلة فيما بينها حيث لم تتجاوز أي من معاملات الارتباطات بين هذه المتغيرات قيمة 0.70، وهذا يشير إلى إستقلالية تلك المتغيرات المستقلة عن بعضها البعض، وعدم تداخلها أو تشابها، مما يعزز من ملاءمة نموذج الدراسة ويقلل من مشكلة تعدد الإرتباط بين المتغيرات المستقلة.

2. تشخيص التعدد الخطي بإستخدام اختباري التباين المسموح به وتضخم التباين"

للتحقق من مدى ملاءمة نموذج الإنحدار المتعدد المستخدم في الدراسة وخلوه من المشاكل النمطية التي قد تؤثر على دقة نتائج التحليل الإحصائي، ومن أبرزها مشكلة الإرتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة، تم استخدام اختبارين إحصائيين هما: إختبار التباين المسموح به (Tolerance) واختبار تضخم التباين (VIF). ويوضح الجدول رقم (2-23) نتائج الاختبارين للمتغيرات المستقلة في النموذج.

الجدول رقم (2-23): يبين تشخيص التعدد الخطي.

العدد	المتغيرات المستقلة	معامل السماحية Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
01	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة	0.587	يجب أن لا تزيد عن 10
02	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة	0.680	يجب أن لا تزيد عن 10
03	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة	0.548	يجب أن لا تزيد عن 10
04	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة	0.671	يجب أن لا تزيد عن 10

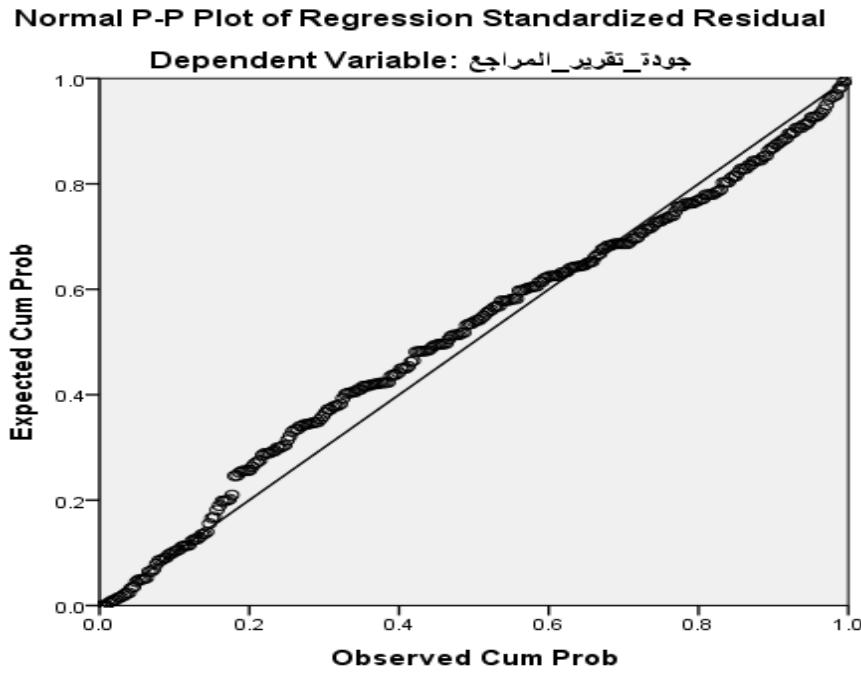
المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-23) الذي يمثل تشخيص التعدد الخطي، حيث لا توجد مشاكل تخص هذا التعدد التي قد لا تظهر في مصفوفة الإرتباط في الجدول رقم (2-22)، حيث من خلال تفحص قيم معامل السماحية Tolerance الذي يدل على مقدار تباين المتغير المستقل المحدد الذي لا تفسره المتغيرات المستقلة الأخرى في النموذج، حيث يجب أن يكون أكبر من 0.10، وهذا محقق في قيم الدراسة مما يبين عدم وجود مشكلة التعدد الخطي، أما عن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) (Variance inflation factor) يجب أن لا تزيد عن 10، وهذا محقق في الدراسة حيث لم تتجاوز قيمته 10.

3. فحص الافتراض الخطي للانحدار باستخدام تخطيط الاحتمال الطبيعي

يعد اختبار الافتراض الخطي لنموذج الانحدار أحد الخطوات المهمة في تحليل الانحدار، إذ يجب التأكد من وجود علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، ومن بين الطرق لإختبار هذا الافتراض هو استخدام تخطيط الاحتمال الطبيعي. ويكون هناك ارتباط خطي بين المتغيرات، في حالة توزيع النقاط على شكل خط مستقيم. والشكل رقم (5-2) يبين تخطيط الاحتمال الطبيعي.

شكل رقم (5-2): يبين تخطيط الاحتمال الطبيعي.



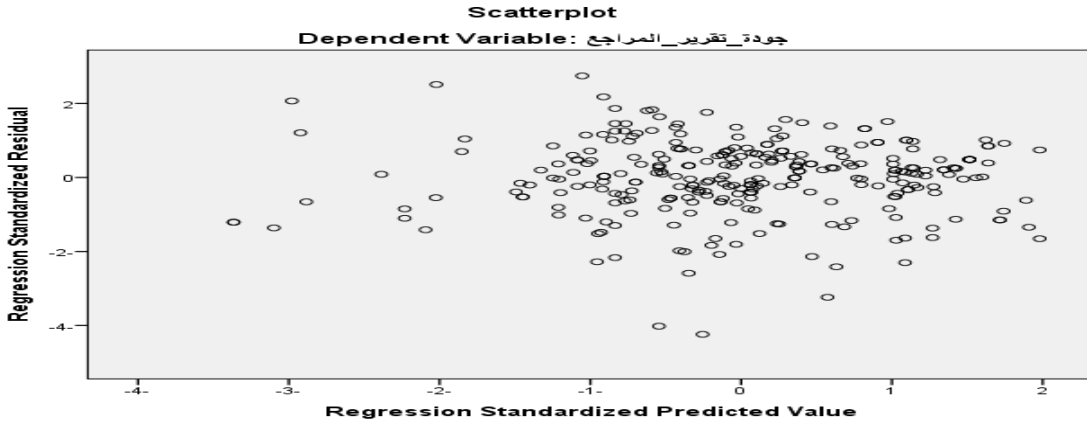
المصدر: مخرجات Spss v28

من خلال الشكل رقم (5-2) نلاحظ أن جميع النقاط تتوزع بشكل خطي قطري كمستقيم من أسفل اليسار إلى أعلى اليمين، وهذا يدل على عدم وجود انحرافات كبيرة عن الطبيعية.

4. فحص الافتراض الخطي لتحليل الانحدار باستخدام تخطيط الانتشار للمتبقيات المعيارية

إن تخطيط الانتشار للمتبقيات المعيارية يعد أحد الطرق البيانية المهمة لفحص مدى ملاءمة البيانات للإفتراضات الأساسية لتحليل الانحدار، ومن أبرز هذه الافتراضات افتراض طبيعية توزيع المتغير التابع. ويوضح الشكل رقم (6-2) تخطيط الانتشار للمتبقيات المعيارية المستخلصة من نموذج الانحدار الخطي المتعدد في هذه الدراسة.

شكل رقم (6-2): يبين تخطيط الإنتشار الخاص بالمتبقيات المعيارية.

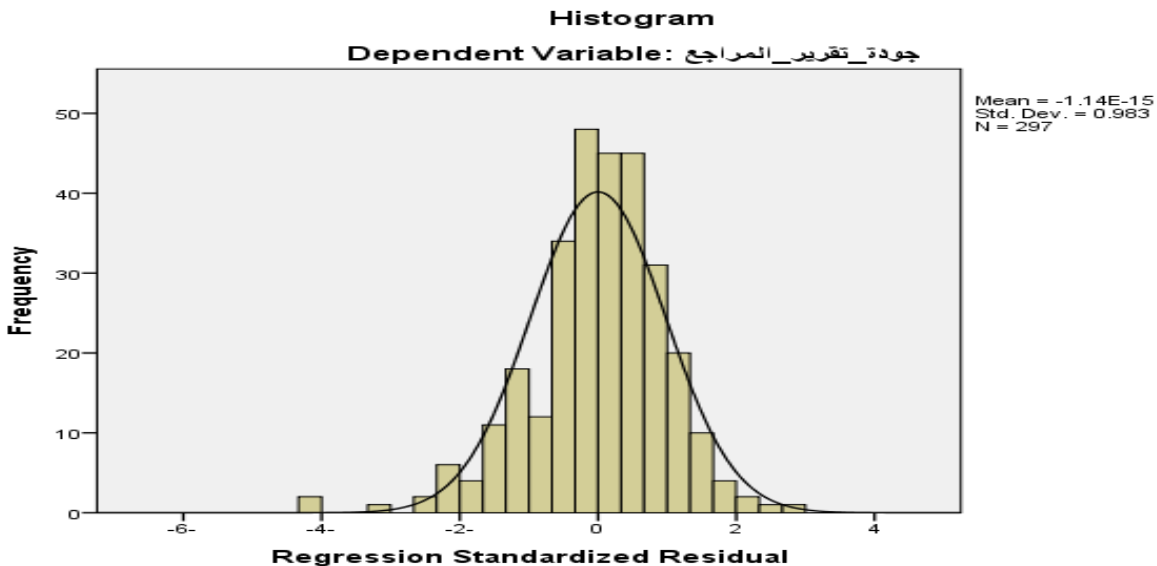


المصدر: مخرجات Spss v28

من خلال الشكل رقم (6-2) نلاحظ أن المتبقيات موزعة في شكل شبه مستطيل، بحيث جاءت معظم الدرجات مركزة في المنتصف (على طول النقطة 0) ولم تتخذ نمطا منتظما، ومن نفس الشكل نلاحظ إنعدام القيم المتطرفة تزيد عن 3.3 أو تقل عن 3.3، كما انه عند فحصنا لقيم Cook's Distance الناتج في عمود جديد في برنامج SPSS، لم نجد أي قيمة تجاوزت الواحد مما يبين عدم وجود قيم متطرفة تؤثر في نتائج تحليل الانحدار.

5. التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير التابع

يعتبر فحص التوزيع الطبيعي للمتغير التابع أحد الخطوات الهامة قبل إجراء تحليل الانحدار، حيث يفترض تحليل الانحدار أن يتبع المتغير التابع التوزيع الطبيعي، والشكل رقم (7-2) يوضح التوزيع الطبيعي لبيانات "جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي" شكل رقم (7-2): يبين التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير التابع (جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي)



المصدر: مخرجات Spss v28

من خلال الشكل رقم (7-2) نلاحظ ان بيانات المتغير التابع (جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي) جاءت موزعة طبيعيا لأنه إتخذ شكل منحنى "غوض" حيث لا يوجد إلتواء أو تفلطح في المنحنى.

الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد

بعد صياغة فرضيات الدراسة، كان من الضروري إخضاع هذه الفرضيات للإختبار الإحصائي، للتأكد من صحتها أو نفيها، وقد تم اختيار أسلوب تحليل الانحدار المتعدد كأداة إحصائية لإختبار الفرضيات، نظرا لقدرته على قياس أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على متغير تابع واحد.

ويهدف هذا الفرع إلى عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد. وتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

1. الفرضية الأولى: "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر"

 - الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
 - الفرضية البديلة: H_1 يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

2. الفرضية الثانية: "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر"

 - الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؛
 - الفرضية البديلة: H_1 يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.

3. الفرضية الثالثة: "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر"

 - الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؛
 - الفرضية البديلة: H_1 يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.

4. الفرضية الرابعة: "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر"

- الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر؛
- الفرضية البديلة: H_1 يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر.

لإختبار فرضيات الدراسة، إستخدم الباحث نموذج الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression لتحليل العلاقة بين المتغيرات. ويعد نموذج الانحدار المتعدد أحد الأساليب الإحصائية المتقدمة التي توظف لدراسة أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على متغير تابع واحد.

وفي هذه الدراسة، استخدم هذا النموذج لقياس أثر أبعاد الالتزام بمعايير أدلة الإثبات (كمتغيرات مستقلة) على جودة تقرير مراجع الحسابات (كمتغير تابع). وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد في الجدول التالي مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه المتغيرات وقوة واتجاه التأثير بينها.

جدول رقم (24-2): يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر متغيرات الالتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

دلالة T		دلالة F		المتغير التابع = جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي				المتغيرات المستقلة
قيمة Sig	قيمة T	قيمة Sig	قيمة F	المعامل البائي	معامل الانحدار	معاملات Beta	معامل التحديد	
0.209	1.258	0.000	42.459	1.225	0.081	0.076	0.37 ومعامل التحديد المصحح = 0.36	الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة
0.011	2.549				0.132	0.144		الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
0.000	4.846				0.303	0.305		الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة
0.000	4.116				0.188	0.234		الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (24-2) يتضح أن معامل الارتباط = 0.61، مما يدل على وجود علاقة إرتباطية طردية متوسطة بين أبعاد الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات مجتمعة، كما بلغ معامل التحديد (0.37) وهذا يشير إلى أن الأبعاد مجتمعة تفسر مانسبته 37 %

من التباين في درجات جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وهي كمية منخفضة من التباين المفسر بواسطة أبعاد الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات، أما النسبة الباقية والمقدرة بـ 63 % فترجع لمتغيرات أخرى.

كما يتضح أن قيمة F دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) حيث قيمة Sig=0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يشير إلى معنوية ذلك الأثر.

كما أظهرت نتائج الإنحدار الخطي المتعدد مايلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة في تحقيق جودة تقرير المراجع الحسابات الخارجي في الجزائر" فقد أظهرت النتائج عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 1.258 وهي أقل من قيمة T الجدولية البالغة 1.96، كما بلغ مستوى الدلالة Sig 0.209 وهو أكبر من 0.05. وبالتالي تم قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية، ورفض الفرضية البديلة. وتشير هذه النتائج إلى عدم كفاية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة وحدها لتحقيق جودة أفضل لتقرير مراجع الحسابات الخارجي.

- أسفرت نتائج إختبار الفرضية الثانية "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر" عن وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 2.549 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96، كما بلغ مستوى الدلالة Sig 0.011 وهو أقل من 0.05. وبناء على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة. مما يؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة في تحقيق جودة أفضل لتقرير مراجع الحسابات الخارجي.

- كشفت نتائج إختبار الفرضية الثالثة "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر" عن وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، إذ بلغت قيمة T المحسوبة 4.846 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96، في حين بلغ مستوى الدلالة Sig 0.000 وهو أقل من 0.05. وعليه، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة في تحقيق جودة أفضل لتقرير مراجع الحسابات الخارجي.

- بينت نتائج إختبار الفرضية الرابعة "يؤثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر" وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05، إذ سجلت قيمة T المحسوبة 4.116 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96، كما بلغ مستوى الدلالة Sig 0.000 وهو أقل من 0.05. وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة في تحقيق جودة أفضل لتقرير مراجع الحسابات.

ومنه يمكن صياغة معادلة الإنحدار التي تعين على التنبؤ بدرجات (جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي) من أبعاد الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات، وذلك وفق المعادلة التالية:

جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي = $1.225 + 0.132 \times$ الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة) + $0.303 \times$ الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة) + $0.188 \times$ الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة)

$$Y = 1.225 + 0.132X_1 + 0.303X_2 + 0.188X_3$$

أي انه كلما إرتفعت هذه الأبعاد (المتغيرات المستقلة) إرتفعت درجات جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

ومنه نستنتج أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة الثلاثة على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي عند مستوى دلالة 0.05

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية

يهدف هذا المطلب إلى اختبار الفرضيتين الخامسة والسادسة اللتين تتعلقان بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى إلى المتغيرات الشخصية من حيث الوظيفة والخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

وينقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأول يختبر الفرضية الخامسة المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات، والثاني يختبر الفرضية السادسة المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات. وسيتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار الفروق بين مجموعات كل متغير شخصي على حدة للتحقق من صحة الفرضيتين الرئيسيتين.

الفرع الأول: إختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية

يهدف هذا الفرع إلى اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات التي تعزى للمتغيرات الشخصية، وتنص هذه الفرضية على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية من حيث الوظيفة والخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

ولإختبار هذه الفرضية تم تقسيمها إلى ثلاث فرضيات فرعية تتناول كل متغير شخصي على حدة، حيث سيتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار الفروق بين مجموعات المتغيرات الشخصية في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى لمُتغير الوظيفة.

لإختبار هذه الفرضية تم إستخدام الإحصاء الوصفي واختبار كروسكال واليس للتحقق من الفروق بين مجموعات الوظيفة الثلاث (محافظ حسابات، خبير محاسبي، أكاديمي ممارس) في الإجابات حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات.

ويوضح الجدول رقم (25-2) نتائج الإحصاء الوصفي من حيث العدد والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وإختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولموجوروف-سميرنوف، ونتائج اختبار كروسكال واليس.

جدول رقم (25-2) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمُتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الوظيفة .

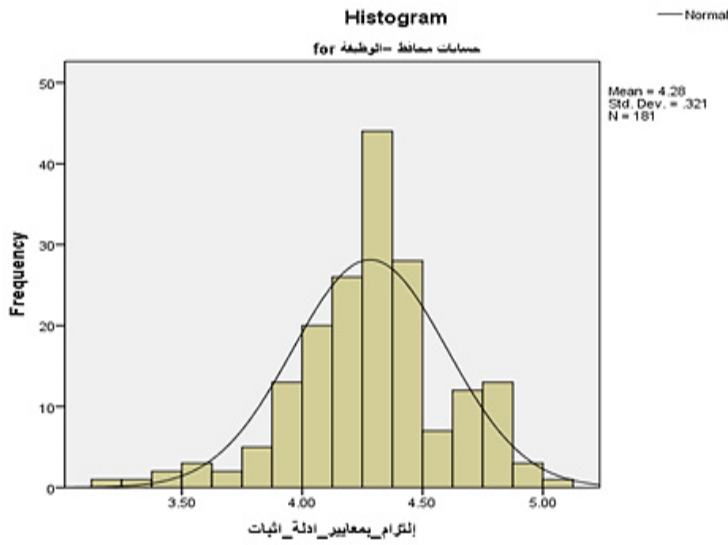
دلالة الفروق	قيمة كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي				الوظيفة		
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig لـ Kolmogorov-Smirnov ^a	العدد	متوسط حسابي	وسيط	انحراف معياري			
غير دالة إحصائياً	0.934	0.136	غير موزعة	0.002	181	4.28	4.28	0.32	1	محافظ حسابات	الدرجة الكلية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات
			غير موزعة	0.001	41	4.28	4.37	0.40	2	خبير محاسبي	
			موزعة	0.781	75	4.28	4.30	0.35	3	أكاديمي ممارس	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

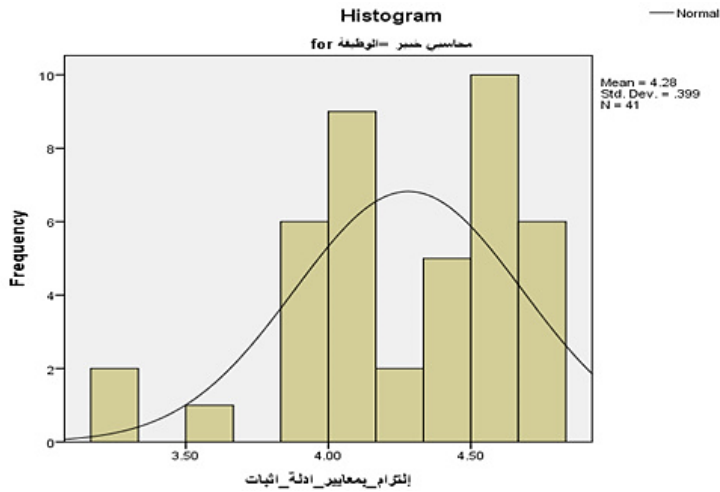
من خلال الجدول رقم (25-2) يلاحظ أن قيمة Sig لـ Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائياً (أقل من مستوى الدلالة 0.05) لـ محافظ حسابات وخبير محاسبي 0.002 و 0.001 على الترتيب، وهي بذلك غير موزعة توزيعاً طبيعياً، أما بيانات "ممارس أكاديمي" فقد جاءت موزعة توزيعاً طبيعياً، والأشكال رقم (2-8) ورقم (2-9) ورقم (2-10) تؤكد ذلك، ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، أي إستخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الوظيفة .

وبالنظر لقيمة كروسكال واليس نجد أنها جاءت غير دالة إحصائياً لأن قيمة Sig = 0.934 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، مما يبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الوظيفة.

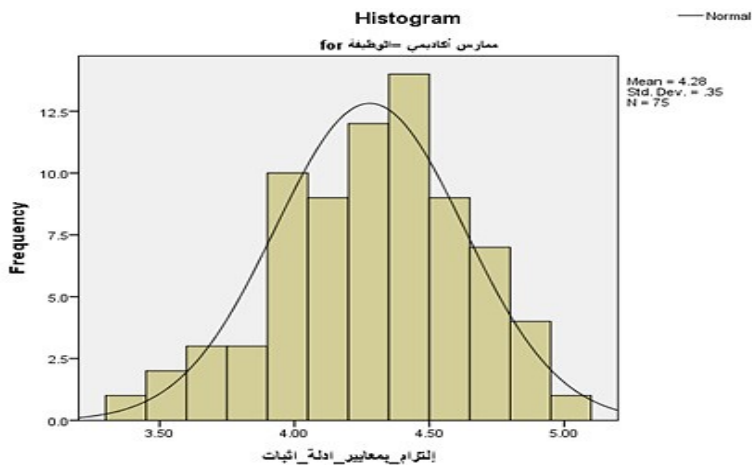
شكل رقم (2-8): منحنى متغير الوظيفة (محاظ حسابات)



شكل رقم (2-9): منحنى متغير الوظيفة (محاسبي خبير)



شكل رقم (2-10): منحنى متغير الوظيفة (ممارس أكاديمي)



ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

لإختبار هذه الفرضية تم إستخدام الإحصاء الوصفي واختبار كروسكال واليس للتحقق من الفروق بين مجموعات الخبرة المهنية الأربع (أقل من 5 سنوات، 5 إلى 10 سنوات، 11 إلى 15 سنة، أكثر من 15 سنة) في الإجابات حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات. ويوضح الجدول رقم (2-26) نتائج الإحصاء الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي ونتائج اختبار كروسكال واليس.

جدول رقم (2-26) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة

المهنية

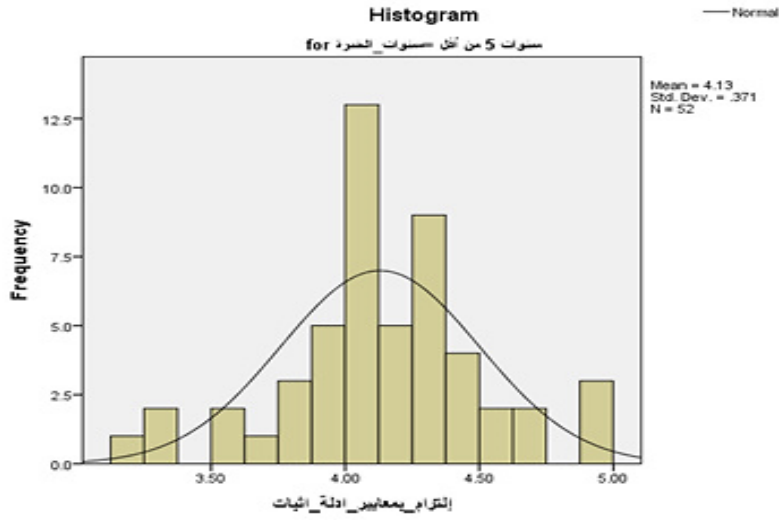
دالة الفروق	قيمة كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي				الخبرة المهنية		
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov ^a	إنحراف معياري	متوسط حسابي	العدد				
دالة إحصائية	0.000	24.205	موزعة	0.140	0.37	4.09	4.13	52	أقل من 5 سنوات	1	الدرجة الكلية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات
			غير موزعة	0.024	0.34	4.23	4.19	73	من 5 إلى 10 سنوات	2	
			غير موزعة	0.013	0.30	4.37	4.36	79	من 11 إلى 15 سنة	3	
			موزعة	0.563	0.30	4.35	4.36	93	أكبر من 15 سنة	4	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

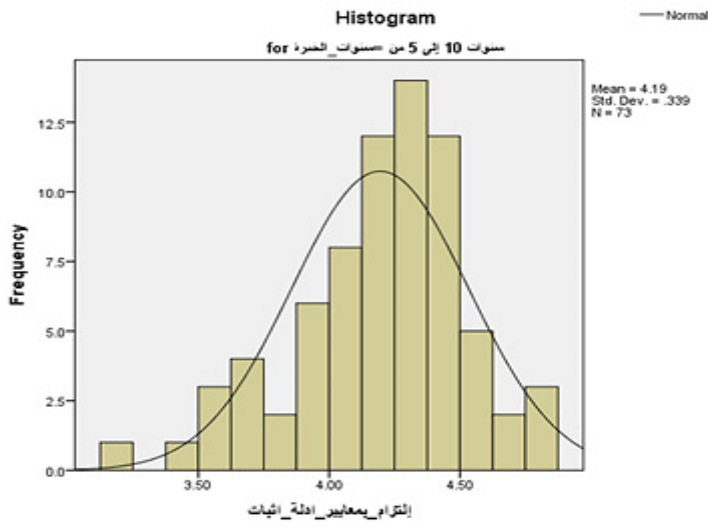
من خلال الجدول رقم (2-26) يلاحظ أن قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائية (أقل من مستوى الدلالة 0.05) للخبرة المهنية من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة و 0.024 و 0.013 على الترتيب، وهي بذلك غير موزعة توزيعاً طبيعياً، أما بيانات فئتي "أقل من 5 سنوات" و "أكبر من 15 سنة" فقد جاءت موزعة توزيعاً طبيعياً، والأشكال رقم (2-11) ورقم (2-12) ورقم (2-13) ورقم (2-14) تؤكد ذلك، ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، اي استخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية.

وبالنظر لقيمة كروسكال واليس نجد أنها جاءت دالة إحصائية لأن قيمة Sig = 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية.

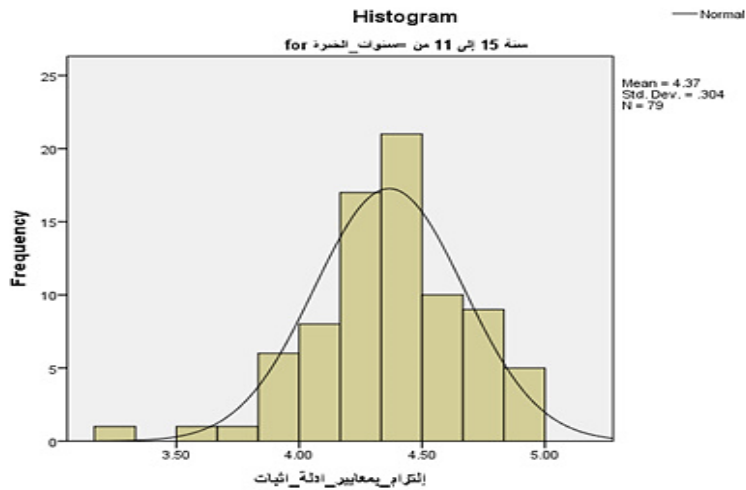
شكل رقم (2-11): منحى متغير الخبرة المهنية (أقل من 5 سنوات)



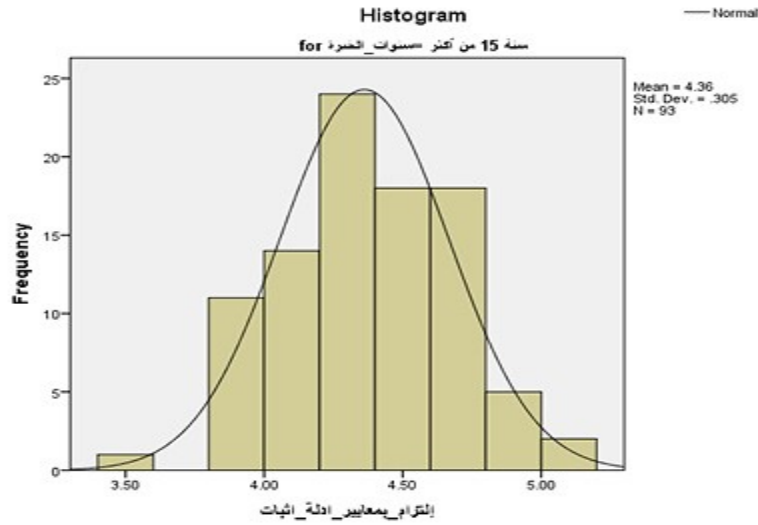
شكل رقم (2-12): منحى متغير الخبرة المهنية (من 5 إلى 10 سنة)



شكل رقم (2-13): منحى متغير الخبرة المهنية (من 11 إلى 15 سنة)



شكل رقم (2-14): منحني متغير الخبرة المهنية (أكبر من 15 سنة)



يعرض الجدول رقم (2-27) نتائج تحليل التباين باستخدام إختبار كروسكال واليس لمعرفة مصدر الفروق في مستوى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات بين مجموعات أفراد العينة مصنفة حسب الخبرة المهنية.

جدول رقم (2-27) مصدر الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية .

دلالة الفروق	قيمة Sig	مصدر الفروق	قيمة كروسكال واليس		الإحصاء الوصفي				الخبرة المهنية		الدرجة الكلية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات
			Kruskal-Wallis Test	Sig.	إخرايف معياري	وسيط	متوسط حسابي	العدد			
غير دالة	1	بين: أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات	0.000	دالة إحصائية	24.205	0.37	4.09	4.13	52	1	أقل من 5 سنوات
دالة	0.000	بين: أقل من 5 سنوات وأكبر من 15 سنة								2	من 5 إلى 10 سنوات
دالة	0.000	بين: أقل من 5 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة								3	من 11 إلى 15 سنة
دالة	0.032	بين: من 5 إلى 10 سنوات وأكبر من 15 سنة								4	أكبر من 15 سنة
دالة	0.022	بين: من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة									
غير دالة	1	بين: أكبر من 15 سنة ومن 11 إلى 15 سنة				0.30	4.35	4.36	93		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-27) نلاحظ أن النتائج الخاصة بمصادر الفروق في متغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب الخبرة المهنية قد أعطت فروقا بين فئات الخبرة المهنية التالية:

- بين: أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات. لصالح من 5 إلى 10 سنوات.
- بين: أقل من 5 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة. لصالح من 11 إلى 15 سنة.
- بين: من 5 إلى 10 سنوات وأكبر من 15 سنة. لصالح أكبر من 15 سنة.
- بين: من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة. لصالح من 11 إلى 15 سنة.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام الإحصاء الوصفي واختبار كروسكال واليس للتحقق من الفروق بين مجموعات المؤهل العلمي الخمس (ليسانس، ماجستير، ماستر، دكتوراه، شهادة أخرى) في الإجابات حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات. ويوضح الجدول رقم (28-2) نتائج الإحصاء الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي ونتائج اختبار كروسكال واليس.

جدول رقم (28-2) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب المؤهل

العلمي .

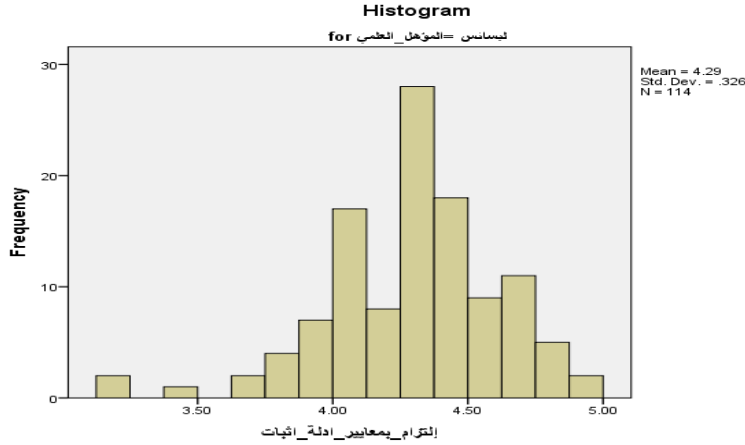
دالة الفروق	قيمة كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي				المؤهل العلمي		الدرجة الكلية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov ^a	إختراف معياري	متوسط وسيط	العدد	العدد			
غير دال إحصائيا	0.349	4.45	غير موزعة	0.002	0.32	4.33	4.29	114	ليسانس	1	
			موزعة	0.449	0.37	4.24	4.23	70	ماستر	2	
			موزعة	0.113	0.25	4.20	4.23	26	ماجستير	3	
			موزعة	0.512	0.33	4.37	4.33	79	دكتوراه	4	
			موزعة	0.347	0.48	4.26	4.24	8	أخرى شهادة	5	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

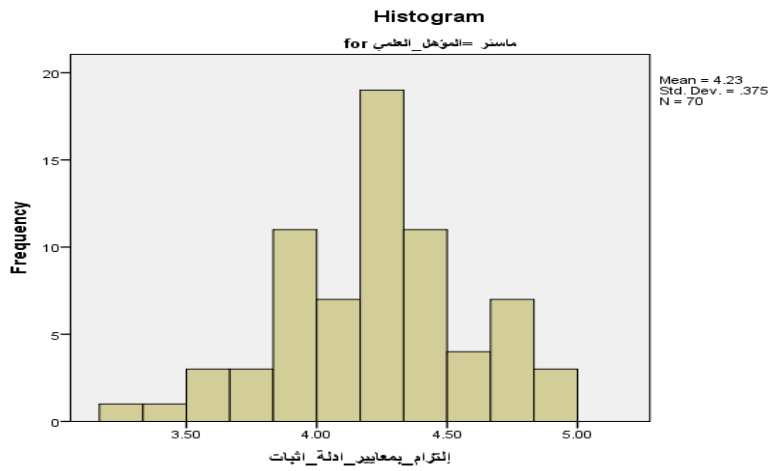
من خلال الجدول رقم (28-2) نلاحظ أن قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائيا (أقل من مستوى الدلالة 0.05) للمؤهل العلمي (ليسانس) 0.002، وهي بذلك غير موزعة توزيعا طبيعيا، أما بيانات المؤهلات الأخرى فقد جاءت موزعة توزيعا طبيعيا، والأشكال رقم (2-15) ورقم (2-16) ورقم (2-17) ورقم (2-18) ورقم (2-19) تؤكد ذلك، كما أننا نجد فئة "شهادة أخرى" تتكون من 8 أفراد فقط وهي أقل من 30 فرد، ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، أي استخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب المؤهل العلمي.

وبالنظر لقيمة "كروسكال واليس" نجد أنها جاءت دالة إحصائياً لأن قيمة $Sig = 0.349$ وهي أكبر من مستوى الدلالة 0,05، مما يبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات حسب المؤهل العلمي.

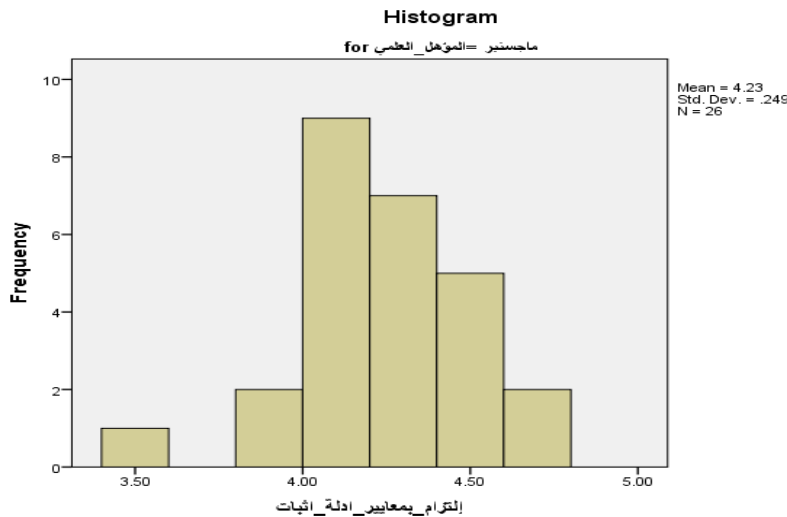
شكل رقم (2-15): منحني متغير المؤهل العلمي (ليسانس)



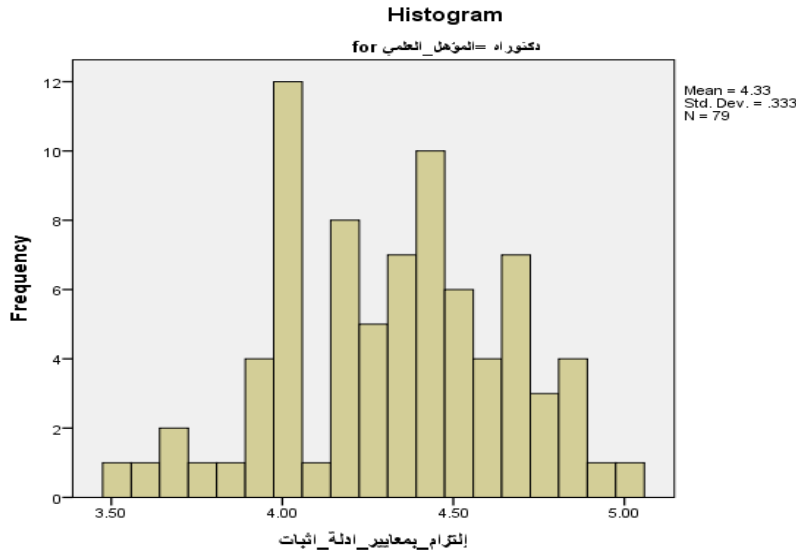
شكل رقم (2-16): منحني متغير المؤهل العلمي (ماستر)



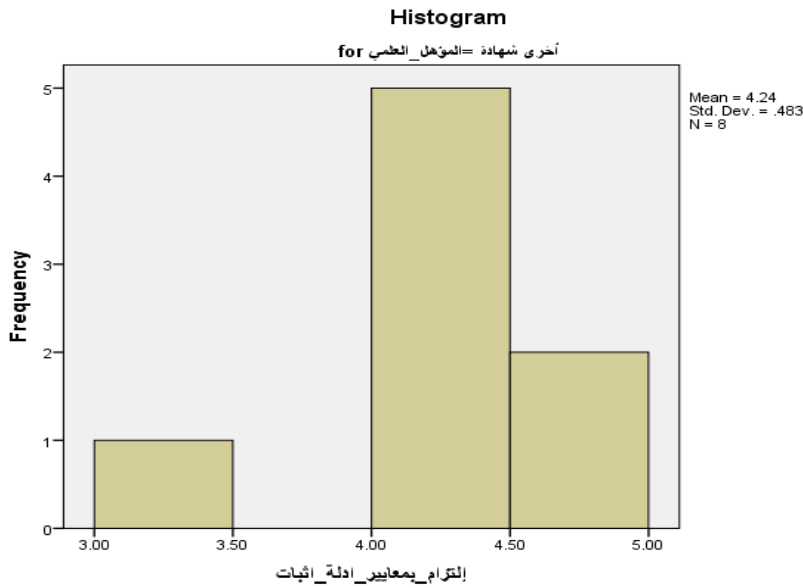
شكل رقم (2-17): منحني متغير المؤهل العلمي (ماجستير)



شكل رقم (2-18): منحنى متغير المؤهل العلمي (دكتوراه)



شكل رقم (2-19): منحنى متغير المؤهل العلمي (شهادة أخرى)



الفرع الثاني: إختبار الفرضية السادسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية

يسعى هذا الفرع إلى إختبار الفرضية السادسة المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى إلى المتغيرات الشخصية المتمثلة في الوظيفة والخبرة المهنية والمؤهل العلمي. وتنص هذه الفرضية على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الإجابات تعزى إلى المتغيرات الشخصية المذكورة، وإختبار صحة هذه الفرضية، تم تقسيمها إلى ثلاث فرضيات فرعية، حيث سيتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لإختبار الفروق بين مجموعات كل متغير شخصي على حدة فيما يتعلق بإجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة.

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من وجود فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي باختلاف الوظيفة، وقد تمت صياغة الفرضية الفرعية الأولى على النحو التالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة"، ولإختبار هذه الفرضية تم تقسيم أفراد العينة إلى ثلاث مجموعات حسب متغير الوظيفة (محافظ حسابات، خبير محاسبي، أكاديمي ممارس)، ثم حساب الإحصاءات الوصفية واستخدام اختبار كروسكال واليس للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات المجموعات. وفيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (2-29) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الوظيفة.

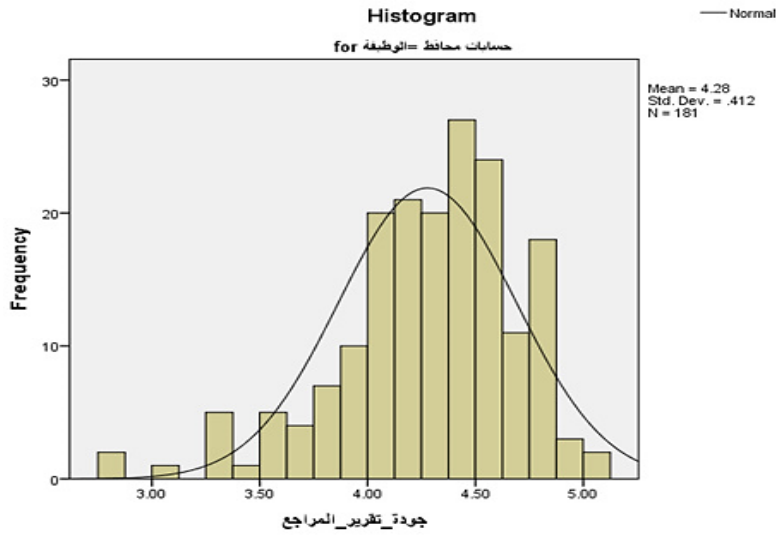
دالة الفروق	قيمة كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي				الوظيفة	
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov ^a	انحراف معياري	وسيط	متوسط حسابي	العدد		
غير دالة إحصائياً	0.683	0.762	غير موزعة	0.003	0.41	4.35	4.28	181	1	الدرجة الكلية
			غير موزعة	0.002	0.48	4.40	4.22	41	2	جودة تقرير مراجع الحسابات
			موزعة	0.200	0.34	4.25	4.26	75	3	خبير محاسبي
										أكاديمي ممارس

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

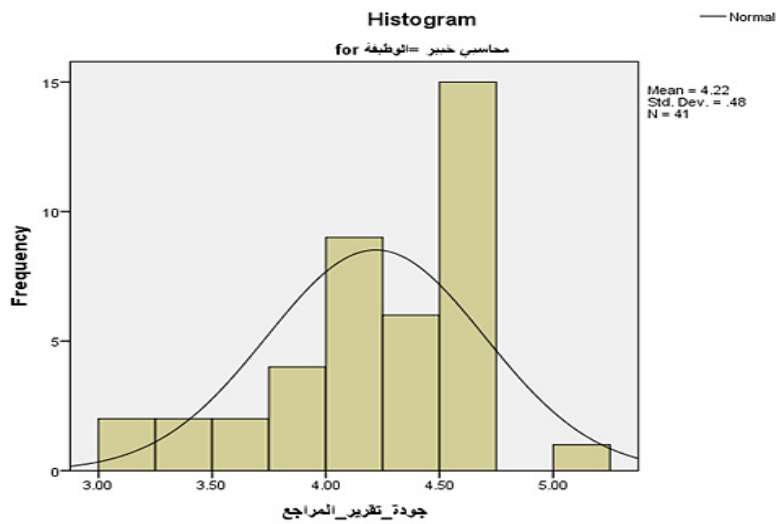
من خلال الجدول رقم (2-29) نلاحظ أن قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائياً (أقل من مستوى الدلالة 0.05) ل محافظ حسابات وخبير محاسبي 0.003 و 0.002 على الترتيب، وهي بذلك غير موزعة توزيعاً طبيعياً، أما بيانات أكاديمي "ممارس" فقد جاءت موزعة توزيعاً طبيعياً، والأشكال رقم (2-20) ورقم (2-21) ورقم (2-22) تؤكد ذلك ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، أي استخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الوظيفة.

وبالنظر لقيمة كروسكال واليس نجد أنها جاءت غير دالة إحصائياً لأن قيمة Sig = 0.934 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، مما يبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الوظيفة.

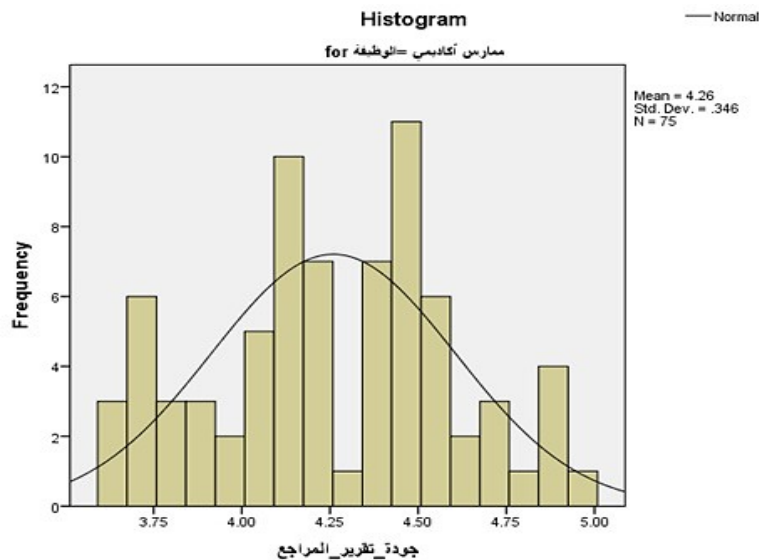
شكل رقم (20-2): منحني متغير الوظيفة (محافظ حسابات)



شكل رقم (21-2): منحني متغير الوظيفة (محاسبي خبير)



شكل رقم (22-2): منحني متغير الوظيفة (أكاديمي ممارس)



ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

تهدف هذه الفرضية الفرعية إلى اختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار كروسكال واليس لمقارنة آراء الباحثين من ذوي الخبرات المهنية المختلفة (أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، من 11 إلى 15 سنة، وأكثر من 15 سنة) حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي. ويوضح الجدول رقم (2-30) نتائج تحليل الفروق باستخدام اختبار كروسكال واليس. جدول رقم (2-30) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) لمتغير جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة

المهنية

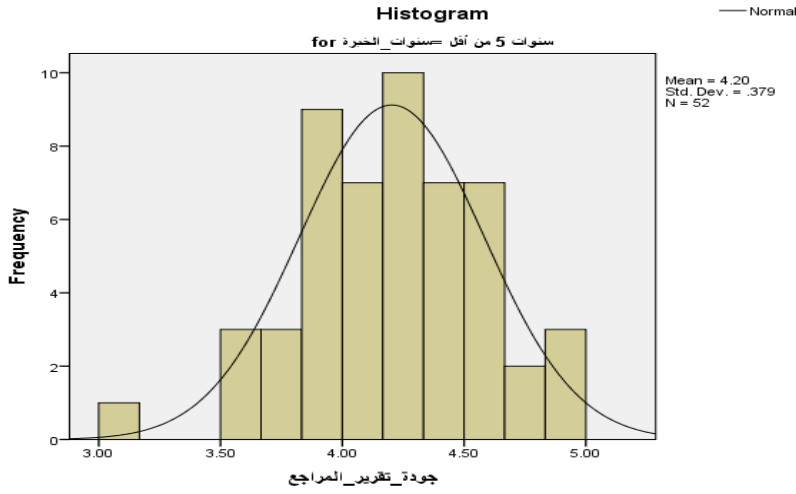
دلالة الفروق	قيمة كروسكال واليز Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي				الخبرة المهنية		
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig ^a Kolmogorov-Smirnov ^a	إحتراف معياري	وسيط	متوسط حسابي	العدد			
دالة إحصائية	0.019	9.91	موزعة	0.200	0.38	4.19	4.20	52	أقل من 5 سنوات	1	الدرجة الكلية جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
			غير موزعة	0.006	0.45	4.18	4.16	73	من 5 إلى 10 سنوات	2	
			غير موزعة	0.000	0.42	4.42	4.32	79	من 11 إلى 15 سنة	3	
			غير موزعة	0.023	0.35	4.42	4.33	93	أكبر من 15 سنة	4	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

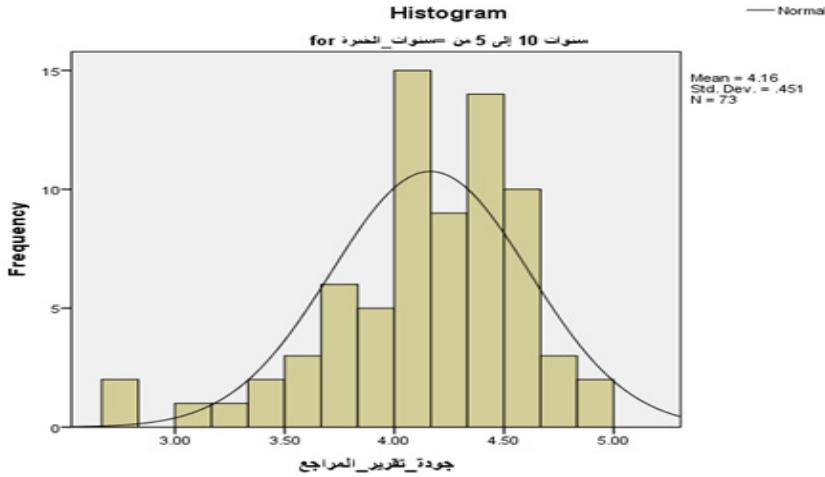
من خلال الجدول رقم (2-30) نلاحظ أن قيمة Sig^a لـ Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائيا (أقل من مستوى الدلالة 0.05) للخبرة المهنية من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة و أكبر من 15 سنة 0.024 و 0.013 و 0.023 على الترتيب، وهي بذلك غير موزعة توزيعا طبيعيا، أما بيانات فئة " أقل من 5 سنوات " فقد جاءت موزعة توزيعا طبيعيا، والأشكال رقم (2-23) ورقم (2-24) ورقم (2-25) ورقم (2-26) تؤكد ذلك، ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، اي استخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية .

وبالنظر لقيمة كروسكال واليس نجد أنها جاءت دالة إحصائيا لأن قيمة Sig = 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية .

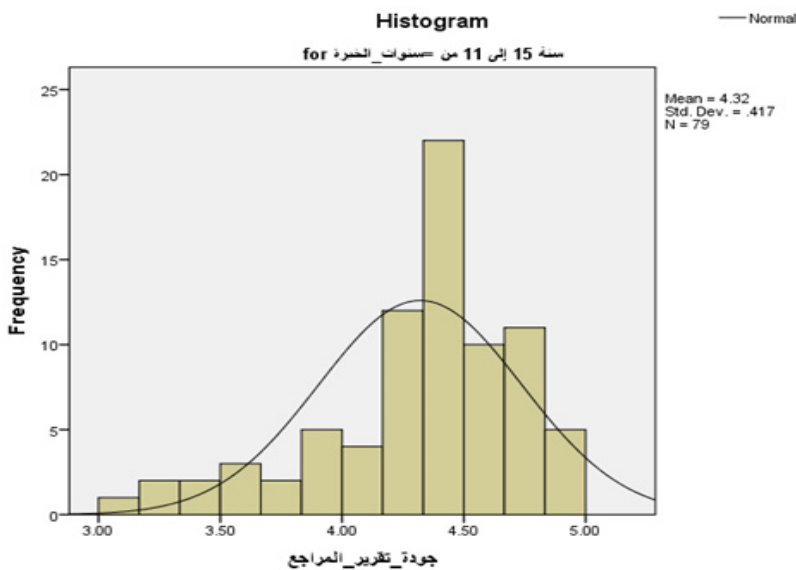
شكل رقم (2-23): منحى متغير الخبرة المهنية (أقل من 5 سنوات)



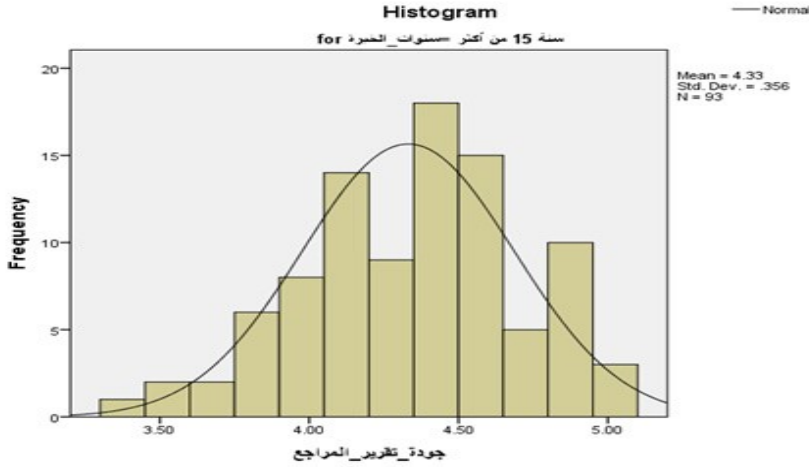
شكل رقم (2-24): منحى متغير الخبرة المهنية (من 5-10 سنة)



شكل رقم (2-25): منحى متغير الخبرة المهنية (من 11-15 سنة)



شكل رقم (2-26): منحى متغير الخبرة المهنية (أكبر من 15 سنة)



يستعرض الجدول التالي رقم (2-31) نتائج تحليل الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي باختلاف الخبرة المهنية للمراجعين حيث تم تقسيم العينة إلى أربع مجموعات حسب الخبرة، وتم حساب بعض الإحصاءات الوصفية لكل مجموعة. كما تم استخدام اختبار كروسكال واليس لدراسة الفروق.

جدول رقم (2-31) مصدر الفروق بإحصاءة (كروسكال واليس) في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية

دلالة الفروق	قيمة Sig	مصدر الفروق	قيمة كروسكال واليس Kruskal-Wallis Test		الإحصاء الوصفي				الخبرة المهنية		الدرجة الكلية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
			Sig. قيمة	"كروسكال واليز" Statistic	إختراف معياري	وسيط	متوسط حسابي	العدد			
غير دالة	0.996	بين: أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات	0.019	9.91	0.38	4.19	4.20	52	أقل من 5 سنوات	1	
دالة	0.029	بين: من 5 إلى 10 سنوات وأكبر من 15 سنة			0.45	4.18	4.16	73	من 5 إلى 10 سنوات	2	
دالة	0.014	بين: من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة			0.42	4.42	4.32	79	من 11 إلى 15 سنة	3	
دالة	0.050	بين: أقل من 5 سنوات وأكبر من 15 سنة			0.35	4.42	4.33	93	أكبر من 15 سنة	4	
دالة	0.026	بين: أقل من 5 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة	إحصائيا								
غير دالة	0.703	بين: أكبر من 15 سنة ومن 11 إلى 15 سنة									

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات Spss v28

من خلال الجدول رقم (2-31) نلاحظ أن النتائج الخاصة بمصادر الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي قد

أعطت فروقا بين فئات الخبرة المهنية التالية:

- بين: 5 إلى 10 سنوات وأكبر من 15 سنة. لصالح وأكبر من 15 سنة.
- بين: من 5 إلى 10 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة. لصالح من 11 إلى 15 سنة.
- بين: أقل من 5 سنوات وأكبر من 15 سنة. لصالح أكبر من 15 سنة.
- بين: أقل من 5 سنوات ومن 11 إلى 15 سنة. لصالح من 11 إلى 15 سنة.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

يتناول هذا الجزء الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على عدم وجود فروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسكال واليس للكشف عن الفروق بين مستويات المؤهل العلمي المختلفة (ليسانس، ماجستير، دكتوراه، إلخ) في إجاباتهم حول جودة تقرير مراجع الحسابات. وسيتم عرض النتائج الإحصائية لهذا الاختبار ومناقشتها بالتفصيل فيما يلي من أجل التحقق من صحة هذه الفرضية أم رفضها.

جدول رقم (2-32) نتائج تحليل الفروق بإحصاءة (كروسكال واليز) لمتغير في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب المؤهل العلمي

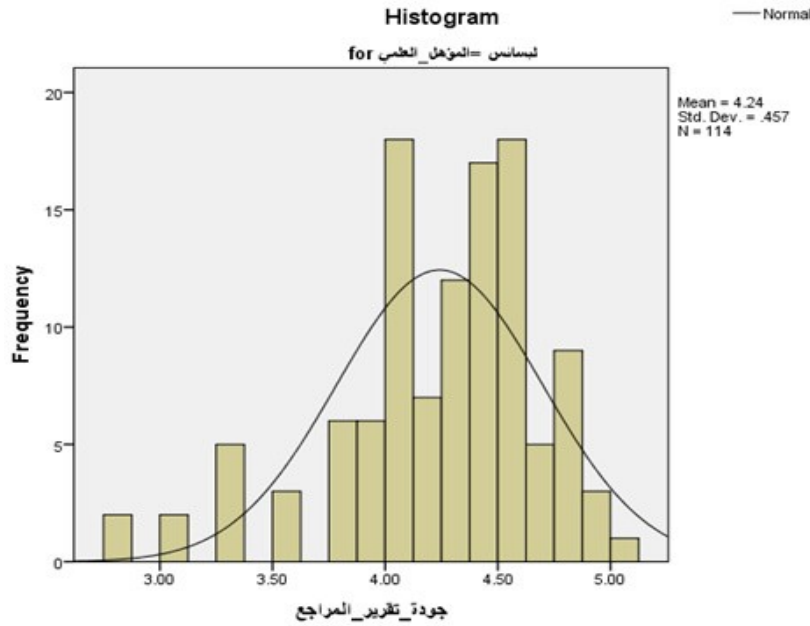
دلالة الفروق	قيمة كروسكال واليز Kruskal-Wallis Test		دلالة التوزيع الطبيعي		الإحصاء الوصفي			المؤهل العلمي		الدرجة الكلية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	
	قيمة Sig.	"كروسكال واليس" Statistic	الدلالة	قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov ^a	إحرف معياري	متوسط وسطي	العدد				
غير دال إحصائيا	0.747	1.94	غير موزعة	0.003	0.46	4.34	4.24	114	ليسانس	1	
			موزعة	0.051	0.38	4.37	4.31	70	ماستر	2	
			موزعة	0.198	0.37	4.18	4.23	26	ماجستير	3	
			موزعة	0.066	0.33	4.35	4.29	79	دكتوراه	4	
			موزعة	0.333	0.60	4.10	4.11	8	شهادة أخرى	5	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Spss v28

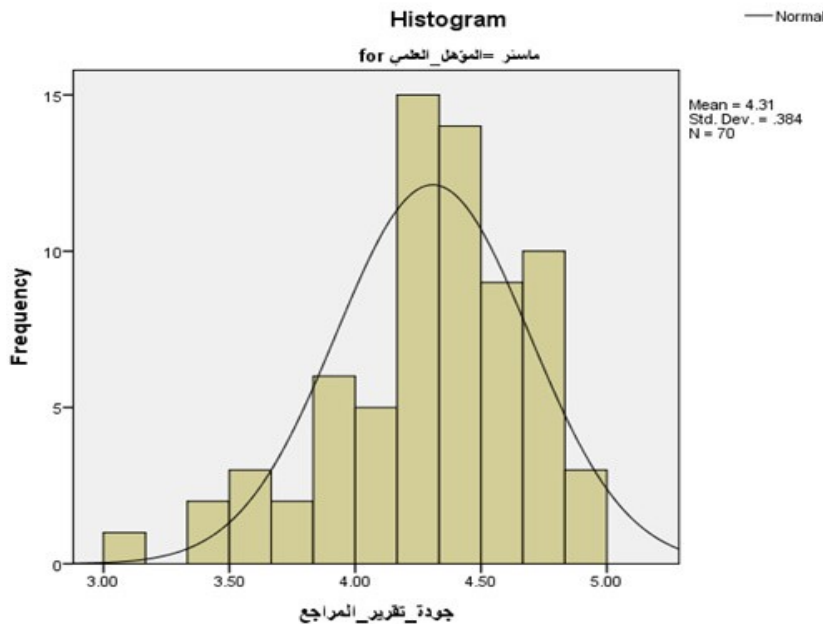
من خلال الجدول رقم (2-32) نلاحظ أن قيمة Sig ل Kolmogorov-Smirnov^a جاءت دالة إحصائيا (أقل من مستوى الدلالة 0.05) للمؤهل العلمي (ليسانس) 0.002، وهي بذلك غير موزعة توزيعا طبيعيا، أما بيانات المؤهلات الأخرى

فقد جاءت موزعة توزيعاً طبيعياً، والأشكال رقم (27-2) ورقم (28-2) ورقم (29-2) ورقم (30-2) ورقم (31-2) تؤكد ذلك، كما أننا نجد فئة "آخر شهادة" تتكون من 8 أفراد فقط وهي أقل من 30 فرد، ومنه سيتم إجراءات التحليلات اللامعلمية، أي استخدام إحصاءة "كروسكال واليس" لدراسة الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب المؤهل العلمي. وبالنظر لقيمة "كروسكال واليس" نجد أنها جاءت دالة إحصائياً لأن قيمة $Sig = 0.747$ وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، مما يبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب المؤهل العلمي.

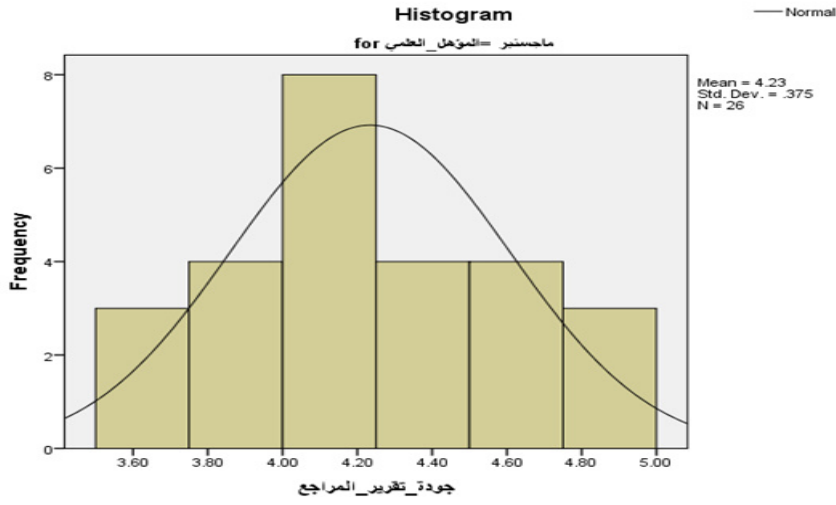
شكل رقم (27-2): منحنى متغير المؤهل العلمي (ليسانس)



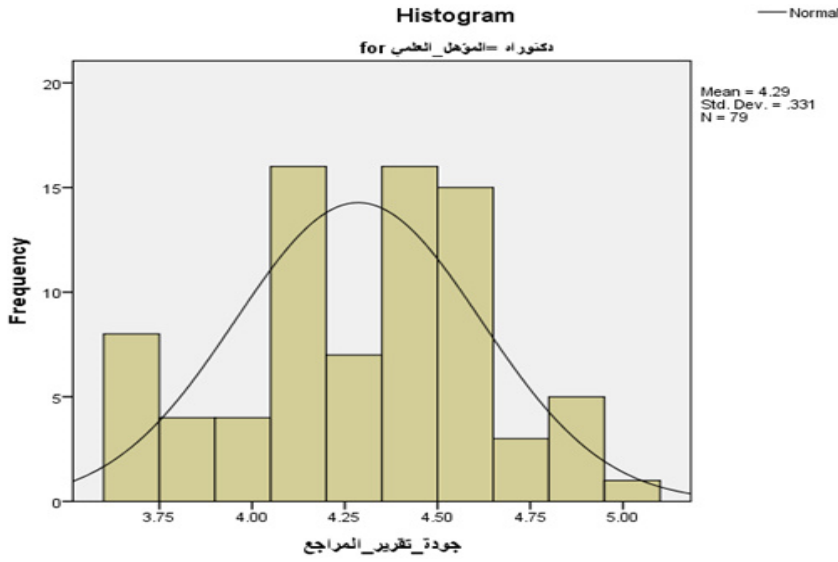
شكل رقم (28-2): منحنى متغير المؤهل العلمي (ماستر)



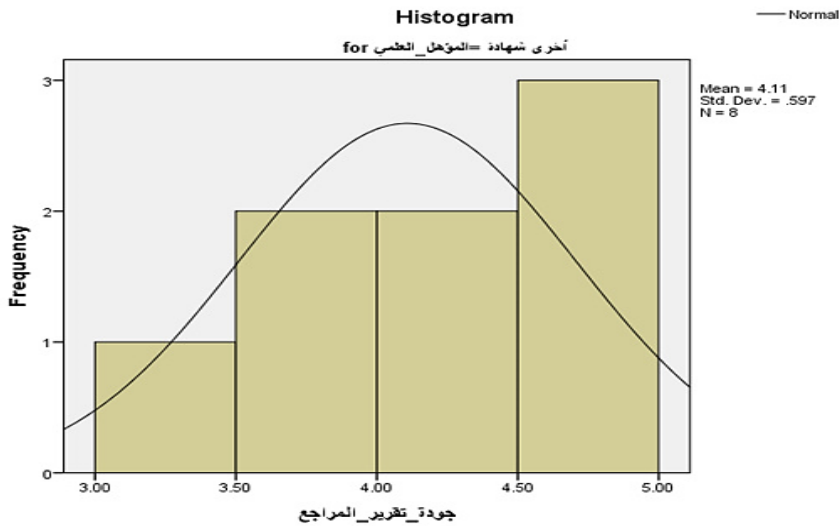
شكل رقم (29-2): منحى متغير المؤهل العلمي (ماجستير)



شكل رقم (30-2): منحى متغير المؤهل العلمي (دكتوراه)



شكل رقم (31-2): منحى متغير المؤهل العلمي (شهادة أخرى)



المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

مناقشة نتائج الدراسة تهدف إلى تحليل وتفسير ما توصلت إليه الدراسة من نتائج من خلال ربطها ومقارنتها مع الإطار النظري للدراسة وما توصلت إليه الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، كما تستهدف تفسير العلاقات بين متغيرات الدراسة ومدى تحقق أهداف الدراسة وفرضياتها وإستخلاص الإستنتاجات والتوصيات المناسبة. وسيتم في هذا المطلب مناقشة نتائج الدراسة الحالية من ثلاثة محاور رئيسية وهي نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة، ونتائج تأثير إلتزام معايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، ونتائج الفروق في متغيرات الدراسة وفقا للخصائص الشخصية لعينة الدراسة.

الفرع الأول: مناقشة نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

أظهر التحليل الوصفي لنتائج الدراسة الحالية عددا من المؤشرات المهمة، حيث سجلت إجابات أفراد العينة مستوى إلتزام مرتفع جدا بمعايير أدلة الإثبات بشكل عام، حيث تراوحت المتوسطات بين 4.18 و 4.45، إذا سجل أعلى متوسط للإلتزام بالمعايير الخاصة بمصادر محددة، بينما أقل متوسط للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بينود وإجراءات محددة، وهذا المستوى المرتفع من الإلتزام يشير إلى وعي وإدراك المراجعين بأهمية تطبيق هذه المعايير للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، كما سجل أعلى متوسط لمعيار التأكيدات الخارجية، مما يشير إلى إدراك أهمية الحصول على أدلة موثوقة من مصادر مستقلة، بينما سجل أقل متوسط للإلتزام بمعيار الإجراءات التحليلية، مما قد يعكس نقص الموارد لدى بعض مكاتب المراجعة أو عدم إدراك أهميتها. كما سجلت إجابات مراجعي الحسابات متوسطا مرتفعا جدا لمحور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حيث بلغ 4.24، مما يشير إلى الحرص على إعداد تقرير عالي الجودة. وبشكل عام تشير هذه النتائج إلى مستوى جيد من الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وإهتمام بجودة التقرير مع إمكانية تحسين بعض الجوانب مثل الإجراءات التحليلية.

وعند مقارنة نتائج التحليل الوصفي للدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة، نلاحظ الآتي:

أولاً: بالنسبة للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات

تتفق الدراسة الحالية مع دراسة مطاوع وآخرون (2021) في تسجيل مستوى إلتزام مرتفع بتطبيق معايير أدلة الإثبات، لكنها تختلف مع دراسة تمرايط ومشري (2021) التي أشارت إلى عدم الإلتزام الكامل بمعيار رقم 530، كما تختلف مع دراسة ضويفي وعنون (2020) التي أشارت إلى إلتزام نسبي فقط بالمعايير.

ثانياً: بالنسبة لجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

تتفق الدراسة الحالية مع دراسة Ali Kamil (2021) في تسجيل إهتمام مرتفع بجودة التقرير.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

كشفت نتائج الدراسة عن وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة وبنود وإجراءات محددة وظروف محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر، ويمكن تفسير ذلك بأن هذه المعايير الخاصة تركز على جوانب محددة ذات أهمية بالغة أثناء عملية المراجعة الخارجية، فعلى سبيل المثال توفر التأكيدات الخارجية أدلة موضوعية من مصادر مستقلة خارج نطاق المؤسسة، كما أن التركيز على مراجعة التقديرات المحاسبية يساعد على التحقق من صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية، أما معايير الأحداث اللاحقة وإستمراية المؤسسة فتكفل التعامل مع المخاطر المحتملة التي قد تهدد إستمرار نشاط المؤسسة. وهو ما يؤدي بدوره إلى التوصل لرأي مراجعة أدق، ينعكس في تقرير عالي الجودة يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وتعد هذه النتائج منطقية، لأن هذه المعايير تركز بشكل مباشر على الجوانب الهامة والجوهرية أثناء عملية المراجعة الخارجية لذا فإن التركيز على هذه الجوانب يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة إثبات قوية ودقيقة، مما ينعكس إيجابيا على محتوى التقرير وجودته.

بينت النتائج عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة بمفردها في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، ويمكن تفسير ذلك بأن هذه المعايير ذات طبيعة عامة وتوفر إطارا شاملا لعملية المراجعة الخارجية، إلا أن الإلتزام بها وحده لا يكفي لضمان جودة التقرير، إذ يتطلب ذلك أيضا تركيزا على الجوانب الجوهرية وذات الأهمية الخاصة أثناء المراجعة الخارجية من خلال المعايير الخاصة بجوانب محددة.

ويمكن مقارنة هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة على النحو التالي:

- بالنسبة لأثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة (التأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية) في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، تتفق نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج دراسات سابقة مثل دراسة **لقويورة (2019)** التي خلصت وجود أثر إيجابي للإلتزام بمعايير التأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية على جودة المراجعة الخارجية، كما تتفق مع دراسة **لعروم وفقير (2021)** ودراسة **كيموش وشباركة (2022)** ودراسة **بصري وبن بلقاسم (2019)** في أهمية معيار التأكيدات الخارجية وضرورة الإلتزام بمتطلباته من قبل مراجعي الحسابات، كما تتفق مع نتائج دراسة **موفق (2012)** التي أكدت أن الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة يوفر أدلة كافية وملائمة لمراجع الحسابات. وتعد هذه النتيجة منطقية كون الإلتزام بالحصول على تأكيدات خارجية من أطراف مستقلة وكذلك التصريحات المكتوبة من الإدارة يزود مراجع الحسابات بأدلة إثبات ذات مصداقية عالية تعزز من محتوى ودقة تقريره؛

- بخصوص أثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة (الإجراءات التحليلية، التقديرات المحاسبية، السبر) في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، تتفق نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج عدة دراسات سابقة مثل دراسة **لقويورة (2019)** التي خلصت إلى وجود أثر إيجابي كبير للإجراءات التحليلية على جودة المراجعة الخارجية، ودراسة **AI (2022)** **Qtaish et al** التي أكدت وجود تأثير إيجابي لإستخدام مراجع الحسابات للإجراءات التحليلية على جودة المراجعة الخارجية كما تتفق مع دراسة **Abdallah & Salameh (2019)** التي بينت أن مراجعي الحسابات يلتزمون بإجراءات مراجعة عدم

اليقين في التقديرات المحاسبية وفقا لمعيار 540، كما تتفق أيضا مع دراسة **عميد والجنابي (2021)** في أن معيار مراجعة التقديرات المحاسبية رقم 540 يساعد مراجع الحسابات في الكشف عن التحريفات وإدارة الأرباح. ويرجع ذلك إلى أن التركيز على هذه المعايير يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة إثبات ملائمة حول أهم البنود والعمليات مما ينعكس إيجابا على محتوى ودقة تقريره؛

- فيما يخص أثر الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة (الأحداث اللاحقة واستمرارية المؤسسة)، تتفق نتيجة الدراسة الحالية جزئيا مع نتائج دراسة **Coşkun Ertaş & Güngör (2017)** التي خلصت إلى التزام المراجعين بمعيار 560 للأحداث اللاحقة، كما تتفق مع دراسة **رحيم (2021)** التي أكدت أن معيار 570 يساعد المراجع على تقييم استمرارية المؤسسة. ويعزى ذلك إلى أن هذه المعايير تمكن مراجع الحسابات من التعامل مع المخاطر والأحداث غير المؤكدة مما ينعكس إيجابا على محتوى التقرير؛

- لم تنطرق معظم الدراسات السابقة لقياس أثر المعايير العامة لأدلة الإثبات (معيار رقم 500، والمعيار رقم 510) بشكل منفصل كما فعلت الدراسة الحالية، والتي توصلت إلى عدم كفاية المعايير العامة وحدها في تحسين جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، مما يميزها عن الدراسات السابقة.

إذن بالرغم من إختلاف المتغير التابع إلا أن النتائج متسقة فيما يتعلق بأثر الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة على جودة مخرجات المراجعة الخارجية (تقرير مراجع الحسابات الخارجي).

الفرع الثالث: مناقشة نتائج الفروق في متغيرات الدراسة وفقا للخصائص الشخصية

أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الالتزام بمعايير أدلة الإثبات وفي جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى لمتغيري الوظيفة والمؤهل العلمي، بينما أشارت النتائج إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة المهنية. ويمكن تفسير ذلك بأن الخبرة العملية تلعب دورا حاسما في إكتساب المهارات والقدرات اللازمة لتطبيق معايير أدلة الإثبات بفعالية وإعداد تقرير مراجعة ذي جودة عالية، فالمراجعون ذوي الخبرة الطويلة أكثر قدرة على تحديد المجالات ذات المخاطر العالية واختيار أنسب الإجراءات للحصول على أدلة الإثبات الملائمة مما ينعكس إيجابا على محتوى تقرير المراجعة الخارجية وجودته. أما الوظيفة والمؤهل العلمي فقد لا يكون لهما تأثير مباشر، إذ يمكن إكتساب المهارات العملية من خلال التدريب والممارسة الفعلية للمهنة بغض النظر عن المؤهل الأكاديمي.

ويمكن مقارنة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج بعض الدراسات السابقة كالتالي:

أولا: بالنسبة للوظيفة:

تختلف نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **Zakari (2011)** حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الالتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للوظيفة، حيث أظهرت الدراسة الحالية عدم وجود فروق بينما أشارت دراسة **Zakari** إلى وجود فروق. في

المقابل، تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **telanai & Rahayu (2019)** حول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للوظيفة.

ثانيا: بالنسبة للخبرة المهنية:

تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **Coşkun Ertaş & Güngör (2017)** حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الالتزام بمعيار 560 للأحداث اللاحقة تعزى لخبرة المراجع. كما تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **(2019) telanai & Rahayu** حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للخبرة.

ثالثا: بالنسبة للمؤهل العلمي:

تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **Zakari (2011)** حول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمؤهل العلمي. في المقابل، تختلف نتائج الدراسة الحالية مع نتائج دراسة **telanai & Rahayu (2019)** حول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمؤهل العلمي، حيث أشارت تلك الدراسة إلى وجود فروق.

ويمكن تفسير اختلاف نتائج الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في ضوء اختلاف البيئة والعينة وطريقة القياس المستخدمة، إذ ركزت الدراسة الحالية على البيئة الجزائرية بينما أجريت تلك الدراسات في بيئات مختلفة، كما اختلفت عينة وحجم الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

خلاصة

لقد شكل الفصل الرابع الركيزة الأساسية والمحور الرئيس في هذه الدراسة، إذ تناول بالتفصيل الجانب التطبيقي من خلال تحليل البيانات الميدانية التي تم جمعها بواسطة أداة الدراسة وهي الاستبانة، حيث قام الباحث بتفريغ وتحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتحليل الوصفي، واختبار الفرضيات باستخدام اختبار الانحدار الخطي المتعدد واختبار كروسكال واليز.

توصلت الدراسة من خلال هذا الفصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود مستوى مرتفع من الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات لدى مراجعي الحسابات في الجزائر، ووجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بالمعايير الخاصة بمصادر محددة وبنود وإجراءات محددة وظروف محددة في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات، ووجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة تعزى لمتغير الخبرة المهنية. وقد تمت مناقشة هذه النتائج بالتفصيل مع ربطها بنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة، مما مكن من التوصل إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها تعزيز جودة عملية المراجعة الخارجية في الجزائر.

خلاصة

لقد مثل الباب الثاني من هذه الدراسة الركيزة الأساسية التي اعتمدت عليها في تحقيق أهدافها، حيث تضمن هذا الباب تنفيذ المراحل الميدانية من الدراسة بدءاً من الإطار المنهجي وإنتهاءً بعرض وتحليل ومناقشة النتائج.

فقد تناول الفصل الثالث بالتفصيل المنهجية المتبعة في الدراسة من حيث تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك إجراءات بناء أداة الدراسة والتأكد من صدقها وثباتها، بالإضافة إلى وصف الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة وتحليل البيانات.

أما الفصل الرابع فقد إشمتمل على عرض وتحليل وتفسير للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، وقد أفضى ذلك إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

وبذلك يكون هذا الباب قد وفر الأساس المتين للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها من خلال التطبيق الميداني الأمر الذي ساهم في تحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة وهو إثراء المعرفة حول الموضوع المبحوث.

الخاتمة

تناولت الدراسة موضوع فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وتحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في البيئة الجزائرية، وقد تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الكشف عن مدى فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وقد قسمت الدراسة إلى أربعة فصول تضمن كل منها عدة مباحث تناولت مختلف جوانب وزوايا هذا الموضوع بالتفصيل. حيث تطرق الفصل الأول إلى الجانب النظري من خلال تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهنة مراجع الحسابات الخارجي ومعايير أدلة الإثبات وجودة التقرير، بهدف توفير الإطار المعرفي والنظري اللازم لفهم وتحليل متغيرات الدراسة. في حين إستعرض الفصل الثاني الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، مما مكن من بناء صورة واضحة عن الجهود البحثية التي بذلت حول هذا الموضوع، وتحديد الفجوة البحثية التي تسعى الدراسة الحالية إلى معالجتها.

وتحور الفصل الثالث حول الإطار المنهجي للدراسة، من خلال توضيح منهج الدراسة وأدواتها، وكيفية اختيار العينة والتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، بالإضافة إلى تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل، وهو ما مكن من وضع الأسس المنهجية السليمة لإجراء الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها. أما الفصل الرابع فقد كرس لعرض وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال إختبار فرضيات الدراسة بإستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، ثم تفسير ومقارنة تلك النتائج مع نتائج الدراسات السابقة، وصولاً إلى مجموعة من التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساهمة في تعزيز جودة أداء مهنة المراجعة الخارجية.

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج على المستويين النظري والتطبيقي، يمكن تلخيص أبرزها فيما يلي:

1. النتائج النظرية

توصلت الدراسة على المستوى النظري إلى مايلي:

- توفر معايير أدلة الإثبات الأساس والمرجعية التي تمكن مراجع الحسابات من الحصول على ما يكفي من الأدلة الداعمة لرأيه الفني المحايد؛
- تركز جودة تقرير مراجع الحسابات على مجموعة من الخصائص أهمها الدقة والموضوعية وسهولة الفهم والشمولية؛
- تساهم جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية وتحسين قراراتهم الإقتصادية؛
- تساهم المعايير الدولية والمحلية للمراجعة في تحديد متطلبات ومعايير إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- تتطلب فعالية تطبيق معايير أدلة الإثبات وجود آليات رقابية للتحقق من الإلتزام بها.

2. النتائج التطبيقية

توصلت نتائج الدراسة التطبيقية إلى مايلي:

- أظهرت نتائج التحليل الوصفي وجود مستوى مرتفع من الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات لدى مراجعي الحسابات في الجزائر، حيث سجل أعلى متوسط للإلتزام بالمعايير الخاصة بمصادر محددة، كما سجلت الإجابات متوسطا مرتفعا لمحور جودة تقرير مراجع الحسابات؛
- عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمعايير العامة لأدلة الإثبات (معيار 500 "العناصر المقنعة" ومعيار 510 "مهام المراجعة الأولية") بمفردها في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة (معيار 505 "التأكدات الخارجية" ومعيار 580 "التصريحات الكتابية") في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بينود وإجراءات محددة (معيار 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات أخرى" ومعيار 520 "الإجراءات التحليلية" ومعيار 530 "السبر في المراجعة" و معيار 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية) في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- وجود أثر ذي دلالة إحصائية للإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة (معيار 560 "الأحداث اللاحقة" ومعيار 570 "إستمراية الإستغلال") في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة تعزى لمتغيري الوظيفة والمؤهل العلمي، بينما وجدت فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ثانيا: التوصيات

- توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، والإرتقاء بمستوى أداء مراجعي الحسابات الخارجيين. وتتلخص أبرز هذه التوصيات في:
- ضرورة الإلتزام التام بتطبيق معايير أدلة الإثبات من قبل مكاتب المراجعة ومراجع الحسابات الخارجيين في الجزائر، لما لها من أثر إيجابي في تحسين جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي؛
 - التركيز بشكل خاص على تطبيق المعايير الخاصة بمصادر محددة وبنود وإجراءات محددة وظروف محددة، نظرا لأهميتها البالغة في الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة؛
 - ضرورة تكثيف التدريب العملي والميداني لمساعدة مراجعي الحسابات على تطوير مهاراتهم في تطبيق معايير أدلة الإثبات، وخاصة المراجعين الجدد وذوي الخبرة المحدودة؛
 - تعزيز آليات الرقابة من قبل الهيئات المهنية ذات العلاقة للتحقق من مدى إلتزام مكاتب المراجعة بتطبيق معايير الجزائرية للمراجعة؛
 - تشجيع مكاتب المراجعة على تبني أساليب وتقنيات متطورة لجمع وتقييم أدلة الإثبات كالمراجعة الإلكترونية والذكاء الاصطناعي؛

- ضرورة قيام المشرع الجزائري بمراجعة وتطوير التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع أفضل الممارسات الدولية؛
- ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات المعمقة حول سبل تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بما يتماشى مع التطورات والمستجدات الدولية، بما يساهم في تعزيز ثقة المستثمرين وزيادة جاذبية الاقتصاد الوطني؛
- ضرورة تبني المعايير الدولية لرقابة الجودة وإلتزام مكاتب المراجعة بتطبيقها، لما لها من أثر إيجابي في رفع مستوى الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين.

ثالثا: آفاق الدراسة

تفتح هذه الدراسة المجال أمام العديد من الآفاق البحثية المستقبلية، نذكر منها:

- إجراء دراسات مماثلة على قطاعات إقتصادية محددة كالبنوك ومؤسسات التأمين وغيرها، للوقوف بشكل أعمق على طبيعة وتحديات تطبيق معايير أدلة الإثبات في تلك القطاعات؛
- دراسة أثر الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جوانب أخرى مثل اكتشاف الغش والتلاعب والحد منها؛
- دراسة العوامل المؤثرة في الإلتزام بتطبيق معايير أدلة الإثبات مثل الضغوط المهنية وحجم ونوع العمل ومستوى الأتعاب وغيرها؛
- دراسة أثر تبني أساليب مراجعة حديثة مثل المراجعة الالكترونية والذكاء الاصطناعي على فعالية تطبيق معايير أدلة الإثبات؛
- دراسة العلاقة بين الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات ومتغيرات أخرى ذات صلة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي مثل الإستقلالية والحياد والكفاءة المهنية؛
- دراسة أثر تطبيق معايير أدلة الإثبات على كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أحمد جابي . (2021). آفاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة-. مجلة معهد العلوم الإقتصادية، 24(1)، الصفحات 1277-1293. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/258/24/1/153503>
2. أحمد كمال مطوع ، سماح طارق حافظ، و صالح علي عبده أحمد العمري . (2021). أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمينية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، 45(3)، الصفحات 51-110. <https://doi.org/10.21608/alat.2021.239058>
3. إسرائ مهند عبد الملك، و صدام كاطع هاشم. (2022). أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي. *مجلة الريادة للمال والأعمال*، 3(3)، الصفحات 113-124. تم الاسترداد من <https://doi.org/10.56967/ejfb2022180>
4. آسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، أدرار، الجزائر: جامعة أحمد دراية أدرار.
5. SOCPA (2023). *المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات والخدمات الأخرى ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين* (الإصدار 2023 (موافقة لطبعة المعايير الدولية لعام 2021)). الرياض، السعودية: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
6. الربيع بوعريوة ، و توفيق رفاع . (2018). دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسة. *الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 12-11 أبريل 2018*. بومرداس: جامعة أحمد بوقرة بومرداس.
7. القانون 10-01. (2010). يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية*، العدد 42/11 جوان 2010
8. *القانون التجاري الجزائري*. (2007). وزارة التجارة.
9. القرار الوزاري المشترك في 7 مارس 2017. (2017). يحدد قائمة الشهادات الجامعية، وطبيعة ومعامل وبرنامج الإختبارات وكذا تشكيل لجنة الإختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب . العدد 45، 1-32.
10. القرار الوزاري المؤرخ في 24 يونيو 2013. (2014). والحدود لحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. *الجريدة الرسمية* ، العدد 24، 12-22.
11. إلياس شاهد، عبد النعم دفور ، و الأخضر عياشي . (2017). محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة. *مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية*، 10(2)، الصفحات 07-25. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/127/10/2/38467>
12. أماني فوزي إسلیم ابو شلوف. (2018). أثر تعديلات معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات على جودة التقارير المالية في البنوك العاملة بالأردن (رسالة ماجستير). كلية الأعمال ، الأردن: جامعة الإسراء.
13. أمينة كحلوش، و نصيرة بجاوي. (2018). تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. *مجلة أبعاد إقتصادية*، 8(2)، الصفحات 423-440. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/279/8/2/72518>
14. أنس أحمد علاونة . (2013). العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني الأردني في ظل معايير التدقيق الدولي رقم 500 (رسالة ما جستير). كلية إدارة المال والأعمال، عمان (الأردن): جامعة آل البيت.

15. إباد طاهر محمد الجبوري ، و ياسر سعد عبد الأمير . (2015). انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية : بحث ميداني في ديوان الرقابة المالية الاتحادية. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، 2015(36)، الصفحات 174-200. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-825214>
16. بطرس ميالة . (2010). العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي (دراسة ميدانية). مجلة الإقتصاد و المجتمع، 6(6)، الصفحات 123-138. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/17/6/6/2744>
17. بلال كيموش، و مهدي شباركة . (2022). مدى توافق ممارسات تدقيق الحسابات مع معيار التدقيق الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية": دراسة ميدانية بولاية سكيكدة. مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، 8(3)، الصفحات 326-347. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/206312>
18. تامر مزيد رفاعه. (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
19. جليلة زوهري ، و إلياس صالح . (2015). واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات الحاسوبية المالية ومعايير التدقيق الدولية. مجلة الابتكار والتسويق، 2(1)، الصفحات 77-98. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/204/2/1/26683>
20. حاج قويدر قورين، و أبو بكر الصديق قيدوان . (2018). الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية. إقتصاديات الأعمال والتجارة، 3(1)، الصفحات 182-202. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/480/3/1/70196>
21. حسين علي محمد، و وسام خلف نجوس . (2020). موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على تقرير على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي " دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد". مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 10(2)، الصفحات 207-237.
22. حسين يوسف قاضي، و حسين أحمد دحدوح. (2021). التدقيق والمراجعة الداخلية- معايير المراجعة الدولية. تاريخ الاسترداد 24 06، 2022، من جريدة المحاسبين.. صوت المحاسب: <https://almohasben.com>
23. حفيظة لصنوني. (2022). درجة الالتزام بمعايير التدقيق الجزائري (530) "السير في التدقيق" في الجزائر (دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة). مجلة إقتصاديات شمال افريقيا، 18(1)، الصفحات 683-700. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/181875>
24. حمزة ضويقي، و فؤاد عنون. (2020). مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA- دراسة عينة من المراجعين-. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، 2(1)، الصفحات 35-50. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/643/2/1/124861>
25. حمزة فيلاي، و هدى فنور . (2022). التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ومعايير التدقيق الدولية (ISA). الملتقى الوطني حول آليات تبنى المراجعة الخارجية في المنظمات الحديثة يوم 14 ديسمبر 2022. الجزائر: جامعة الجزائر 3.
26. حيدر عمر ذياب عبيد، و عامر محمد سلمان الجنابي. (2021). دور معيار التدقيق الدولي (540) تدقيق التقديرات الحاسوبية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية). مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية، 13(40)، الصفحات 107-128. تم الاسترداد من <https://kjeas.uowasit.edu.iq/index.php/kjeas/article/view/317>
27. خالد أمين عبد الله. (2016). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية (الإصدار الطبعة السادسة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
28. خديجة بن يحيى، و عبد الرحمان بابنات. (2022). أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني. مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، 5(2)، الصفحات 696-715. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/635/5/2/206459>

29. خديجة هاجر دويدي، و فيصل سعدي. (2018). واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الإصلاحات. الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 12-11 أبريل 2018. بومرداس: جامعة محمد بوقرة بيومرداس. تم الاسترداد من https://fsegc.univ-boumerdes.dz/images/VDR/LIVRE/Normes_Audit.pdf
30. خيضر خنفري . (2017). المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 10(2)، الصفحات 154-163. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/127/10/2/38477>
31. دليلة بوقرن، و محمد الصالح بلول . (2020). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية-. مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 4(1)، الصفحات 110-126. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/463/4/1/115562>
32. رانية محمد العمري . (2012). بناء نموذج لقياس أثر أدلة الإثبات الإلكترونية في الأنظمة المحاسبية على تحسين أداء المدقق الخارجي (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، عمان الأردن: جامعة عمان العربية .
33. ريمة بصري، و سفيان بن بلقاسم. (2019). مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتبسيط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"-دراسة إستطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 6(3)، الصفحات 114-136. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/58/6/3/110379>
34. زيد محمود القطي. (2022). أثر تطبيق مقومات المحاسبة الجنائية على جودة تقرير مدقق الحسابات- من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين (رسالة ماجستير). كلية الاعمال، عمان، الأردن: جامعة الإسراء. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1356499>
35. زينب ترابط، و حسناء مشري . (2021). تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري 530 "السير في المراجعة"-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، ومحاسبين بولاية أم البواقي. مجلة المنهل الاقتصادي، 4(3)، الصفحات 101-114. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/479/4/3/176020>
36. زينب ترابط، و حسناء مشري. (2021). تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي وفقا لمعيار المراجعة الجزائري 530"السير في المراجعة" - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، ومحاسبين بولاية أم البواقي. مجلة المنهل الاقتصادي، 4(3)، الصفحات 101-114. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/176020>
37. سارة محمد برمه، عبد الرحمن عادل خليل، و أسعد مبارك حسين. (2016). دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية"دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان". مجلة العلوم الاقتصادية، 17(2)، الصفحات 136-158. تم الاسترداد من <https://repository.sustech.edu/handle/123456789/17886>
38. سامي زيادي، سمير بوعافية، و صالح سراي. (2020). منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 4(1)، الصفحات 19-36. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/495/4/1/118473>
39. سامي الوقاد، و خالد الخطيب. (2011). موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية. مجلة الأبحاث الاقتصادية، 6(1)، الصفحات 37-60. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/277/6/1/151124>
40. سامي جبار عنبر . (2014). جودة التدقيق بإعتماد الذكاء الاصطناعي- بحث تطبيقي في عينة من الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي (أطروحة دكتوراه). المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق (بغداد): جامعة بغداد.

41. سعيد رحيم . (2021). تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 لتحقيق فرض الإستمرارية باستخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية-دراسة حالة شركة الاسمنت بسورالغزلان (scseg). مجلة البشائر الاقتصادية، 7(3)، الصفحات 624-643. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/170847>
42. سلطان علي أحمد السريحي . (2019). أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية "دراسة ميدانية". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 20(2)، الصفحات 130-150.
43. سليمان حسن عطية، و منال سليمان عبد أبو غنيم. (2016). مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 530 (أخذ عينات التدقيق) في مكاتب التدقيق القانونية في الأردن. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 24(2)، الصفحات 24-44. تم الاسترداد من <https://journals.iugaza.edu.ps/index.php/IUGJEB/article/view/1786/1609>
44. سليمة بن زعمة ، ريم بصري ، و يزيد تفرات . (2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة نظرية تحليلية-. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، 2(2)، الصفحات 80-96. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/428/2/2/76264>
45. سميرة قحوموش . (2022). دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح. مجلة العلوم الانسانية، 22(1)، الصفحات 484-502. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/41/22/1/192604>
46. سمير لقوية. (2019). مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة (الجزائر): جامعة باتنة 1.
47. سهيل أبو ميالة، و سعيد زبينة. (2013). دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2013(31)، الصفحات 279-313. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-358033>
48. صابر شراد. (2021). مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق - دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 6(2)، الصفحات 169-186. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/468/6/2/176154>
49. صفا ياسين شاكور . (2021). العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وإنعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة (رسالة ماجستير). كلية الإدارة والإقتصاد، كربلاء، العراق: جامعة كربلاء.
50. صليحة بوسليمان، و محمد طويوب . (2020). توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية. مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، 11(1)، الصفحات 160-175. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/275/11/1/134877>
51. عبد الحسين محمد موفق . (2012). أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات - بحث تطبيقي في عينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق القطاع الخاص. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 7(19)، الصفحات 52-81. تم الاسترداد من <https://www.iasj.net/iasj/download/c0831f1b08290f6a>
52. عبد الحسين محمد موفق. (2013). جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية -دراسة مقارنة مع وضع نموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (2). المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 9(37)، الصفحات 140-172. تم الاسترداد من <https://www.iasj.net/iasj/download/4ec5091e43750783>
53. عبد الصمد عمر علي . (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي (الجزء الثاني). الجزائر: دار هوميه.
54. عبد الصمد عمر علي. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي (الجزء الأول). الجزائر: دار هوميه.

55. عبد الفتاح عز حسين. (2008). *مقدمة للإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS* (المجلد الطبعة الأولى). المملكة العربية السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر .
56. عبد القادر بكحيل . (312018). أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية. *مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا*، 14 (1)، الصفحات 121-132. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/9/14/1/62542>
57. عثمان محمود غازي . (2020). أهمية وإشكاليات تطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية (ISA) في المصارف الأهلية العاملة في إقليم كردستان- دراسة إستطلاعية. *مجلة زانكو للعلوم الإنسانية*، 24 (3)، الصفحات 1-24. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1269271>
58. غلام محمد موسى حمدان، و صبري ماهر صبري مشتهى . (2011). علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير مدقق الحسابات "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان". *المجلة العربية للمحاسبة*، 14 (1)، الصفحات 109-163. <https://doi.org/10.12785/aja/140104>
59. علي بن يحيى، و رميلة لعمور. (2019). واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر- دراسة إستطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018. *مجلة دفاتر إقتصادية*، 10 (2)، الصفحات 1-17. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/374/10/2/104340>
60. علي عبد القادر الذنيبات. (2021). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق* - (الإصدار الطبعة السابعة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
61. عمار درويش ، و سفيان كويد . (2017). فعالية معايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر (دراسة ميدانية بولاية عين تموشنت). *مجلة العلوم الإقتصادية*، 12 (2)، الصفحات 87-109. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/341/12/2/71511>
62. عيجولي خالد، و عيجولي عبد الله. (2021). المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى موافقتها لمعايير المراجعة الدولية. *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة*، 5 (2)، 39-56.
63. عيسى زين . (2019). تقييم مهنة المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية- دراسة عينة من مكاتب مراجعة الحسابات بالجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة .
64. فاطمة الزهراء رقايقية. (2021). *التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات*. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
65. فاطمة علي مصطفى . (31 1, 2021). أثر قياس وتقدير مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي-من وجهة نظر المراجعين دراسة حالة ولاية الخروطوم. *مجلة القلزم العلمية للدراسات الإقتصادية والإجتماعية*، 2021 (2)، الصفحات 88-120. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1320768>
66. فريد بولجبال . (2018). أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (دراسة حالة مجموعة شركات) (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
67. كريمة بن حواس، و عمر بنية . (31 12, 2016). دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA. *مجلة جامعة القلمس المفتوحة للأبحاث والدراسات*، 2016 (40)، الصفحات 81-114. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-729926>
68. كهينة قماط . (30 12, 2019). تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة إستطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا). *مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي*، 13 (3)، الصفحات 122-137. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/13/3/105330>

69. لبنى زيد إبراهيم، و هيا إباد علي . (1, 2022). جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل تبني معيار **ISA 701** - دليل مقترح. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2022(67)، الصفحات 265-281. تم الاسترداد من <https://iasj.net/iasj/download/e035b23b1e5e4c06>
70. لبنى زيد إبراهيم، و عبد الرحمن، دعاء محمد. (2, 2019). الحد من الأحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق. مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، 25(110)، الصفحات 600-613. تم الاسترداد من <https://doi.org/10.33095/jeas.v25i110.1605>
71. ماجدولين زهير مهروسة. (2017). دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني (رسالة الماجستير). حلب، كلية الاقتصاد، سوريا: جامعة حلب.
72. محسن مكائيل محمد حسين، و عائشة سالم بوشديق. (12, 2021). أثر مخاطر المراجعة الخارجية علي جودة تقرير المراجع الخارجي "دراسة ميدانية عمي المراجعين الخارجيين في منطقة الجبل الأخضر". مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، 18(7)، الصفحات 560-574. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1321531>
73. محمد عبيد، و الحسين بشير لزعر . (2021). المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق. مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، 3(1)، الصفحات 80-93. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/672/3/1/153181>
74. محمد أمين لعروم، و سامية فقير . (2020). تطبيق المدقق الخارجي لمتطلبات المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505 الموسوم بالتأكدات الخارجية في الممارسات المهنية المحلية - دراسة إستقصائية لعينة من المهنيين. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 5(1)، الصفحات 341-356. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/118361>
75. محمد أمين لعروم، و سامية فقير . (2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسة المهنية من منظور مزاوولي المهنة بالجزائر - قراءة في المعيار الدولي للتدقيق **ISA رقم 500 الموسوم "أدلة التدقيق"**. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 6(1)، الصفحات 183-200. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/468/6/1/160184>
76. محمد أمين لعروم، و سامية فقير. (2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسة المهنية من منظور مزاوولي المهنة بالجزائر - قراءة في المعيار الدولي للتدقيق **ISA رقم 500 الموسوم "أدلة التدقيق"**. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 6(1)، الصفحات 183-200. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/468/6/1/160184>
77. محمد بوعبيدة، و بلقاسم بلقاضي. (2019). المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (**NAA**) - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين -. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الإقتصاد العالمي، 13(2)، الصفحات 238-253. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/13/2/101332>
78. محمد حويلي. (2015). معايير المراجعة الدولية: المفهوم، المضمون وكيفية التبنى. مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، 2(2)، الصفحات 123-143. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/65382>
79. محمد شكور محمود امير . (2019). أثر معيار التدقيق الدولي رقم (701) - التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات - على جودة التدقيق (رسالة ماجستير). كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن: جامعة جرش.
80. محمد ياسين بن دغني، و الربيع بوعريوة . (2023). مدى إستجابة مكاتب المراجعة الخارجية في إعداد تقرير مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية حسب معيار المراجعة الدولي 700 تكوين رأي وإعداد تقرير مراجعة القوائم المالية: دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر العاصمة. مجلة المنهل الاقتصادي، 6(1)، الصفحات 1043-1058. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/479/6/1/223958>
81. مراد حسين العلي. (2015). معايير التدقيق الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.

82. مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. *الجريدة الرسمية* (العدد 7)، 1-28. تم الاسترداد من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2011/A2011007.PDF>
83. مرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. *الجريدة الرسمية، العدد 7 (المادة 4)*، 1-28. تم الاسترداد من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2011/A2011007.PDF>
84. مرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للفرقة الوطنية لحفاظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. *الجريدة الرسمية، العدد 7 (المادة 4)*، 1-28. تم الاسترداد من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2011/A2011007.PDF>
85. مريم بن يوسف، أحمد بن خيرة، و سليم عابر . (2020). إمتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية-الأحداث اللاحقة نموذجاً-. *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، 4(2)*، الصفحات 50-67. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/138953>
86. مسعود كسكس، و محمد زرقون. (2019). دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018 -. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 6(2)*، الصفحات 43-54. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/100/6/2/104607>
87. مصطفى عبد القادر سويد، و بشرى نجم عبد الله المشهداني. (2017). إبلاغ المدقق ودوره في ترشيد القرارات الاقتصادية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية، 12(40)*، الصفحات 1-25. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-793985>
88. مصعب أحمد مصطفى محمد، و اسر تاج السر محمد سند. (2022). أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية في زيادة جودة خدمات المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة. *مجلة جامعة ام درمان الاسلامية، 17(2)*، الصفحات 179-197. تم الاسترداد من <https://doi.org/10.52981/oij.v17i2.1843>
89. مظفر نايل هويشل الحروب. (2015). أثر الحوكمة على جودة تقرير المحاسب القانوني المستقل (دراسة ميدانية في البنوك التجارية العاملة في الأردن) (رسالة ماجستير. كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، الأردن: جامعة الإسراء. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-535207>
90. معتز ميرغني سيد أحمد . (2005). أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية (رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا ، السودان : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
91. معمر سعاد شدرى ، و كهيبة رشام . (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-. *مجلة الإستراتيجية والتنمية، 12(1)*، الصفحات 44-63. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/276/12/1/176878>
92. منال محمد. (2018). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي - دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجعة القومي. *مجلة إضافات اقتصادية، 2(1)*، الصفحات 53-72. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/443/2/1/72288>
93. ناظم صائب عبد القادر الشريدة . (2019). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، الأردن، عمان: جامعة عمان العربية.

94. نجلاء نوبلي ، و أصيلة العمري . (2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. مجلة المنهل الإقتصادي، (2)4، الصفحات 523-536.
95. نصر الدين عيساوي. (2018). *التدقيق المالي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق IAS؛ المعايير الجزائرية للتدقيق NAA؛ والمعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات NARCC*. قسنطينة، الجزائر: مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار.
96. نوح لبوز ، و مبارك بوعلاق. (2019). تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018-. مجلة إضافات إقتصادية، 3(2)، الصفحات 08-25. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/443/3/2/100998>
97. نور الدين صحراوي . (2017). النظام القانوني لعزل مندوب الحسابات في شركة المساهمة. المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، 1(2)، الصفحات 321-329. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/70353>
98. نور الدين أحمد قايد. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (الإصدار الطبعة الأولى)*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
99. نور الدين مزباني. (2021). *الإطار الدولي للتدقيق المالي*. قسنطينة، الجزائر: نوميديا.
100. نور الهدى بجلولي . (31 12, 2018). أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر. *أبحاث إقتصادية و إدارية، 12(4)*، الصفحات 245-272. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/101/12/4/67015>
101. هيبية صنهاجي ، عبد القادر عوادي ، و محمد العبد عمامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 1(1)، الصفحات 423-436. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/495/1/1/69371>
102. وزارة المالية، المقرر رقم 002. (2016). *المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (580-560-505-210)*، المؤرخ في 04 فيفري 2016. المجلس الوطني للمحاسبة. تاريخ الاسترداد 20 7, 2023، من <http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/02/التدقيق-الجزائرية-16.pdf>
103. وزارة المالية، المقرر رقم 150. (2016). *المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (700-510-500-300)*، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016. مجلس الوطني للمحاسبة. تم الاسترداد من <http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/02/التدقيق-الجزائرية-16.pdf>
104. وزارة المالية، المقرر رقم 23. (2017). *المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (620-610-570-520)*، المؤرخ في 15 مارس 2017. المجلس الوطني للمحاسبة. تاريخ الاسترداد 20 7, 2023، من <http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/02/التدقيق-الجزائرية-16.pdf>
105. وزارة المالية، المقرر رقم 77. (2018). *المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (540-530-501-230)*، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018. المجلس الوطني للمحاسبة. تم الاسترداد من <http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/02/التدقيق-الجزائرية-16.pdf>
106. وزارة المالية، مقرر رقم 165. (2021). *المؤرخ في 14 أبريل 2021 المحدث لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين*. تم الاسترداد من <http://www.cn-onec.dz/images/tableau-cncc-2021.pdf> / <http://www.cn-onec.dz/images/tableau-onec-2021.pdf>

107. وليد خالد حميد العازمي. (2012). أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي. كلية الأعمال ، عمان، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
108. وليد عبد السلام . (2022). أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر- دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، برج بوعريش (الجزائر): جامعة محمد البشير الإبراهيمي.
109. وليد عبد السلام ، و زوينة بن فرج . (2021). موقوفات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر -دراسة إستطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف- . الباحث الإقتصادي، 8(1)، الصفحات 302-316. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/61/8/1/180254>
110. يوسف بوعيشاوي ، عبد الرزاق بوزياني ، و طاهر شرماط . (2016). المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة- حالة الجزائر- . المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، 3(2)، الصفحات 222-256. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/306/3/2/26447>
111. يوسف محمد حسين قواقزه. (2018). اثر التكامل بين جودة التقارير المالية وجودة التدقيق على فترة إصدار تقرير المدققين الشركات الصناعية المساهمة العامة (رسالة ماجستير). كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، الأردن: جامعة جرش.
112. يوسف محمود جربوع ، و سالم أحمد صباح. (2014). مدى تأثير استكمال عملية المراجعة الخارجية على جودة تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية ميدانية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين. مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، 2014(7)، الصفحات 1-38. تم الاسترداد من <https://search.emarefa.net/detail/BIM-644369>
113. يونس زين، و مصطفى عوادي. (2011). المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية. الوادي، الجزائر: مكتبة بن موسى السعيد-شارع القدس-الوادي.
114. يونس عليان الشوبكي. (2019). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير). كلية الأعمال، عمان، الأردن: جامعة عمان العربية.
115. يونس عم نوري، و شيخ محمد عزيز. (2022). تقييم جودة أداء المراجع الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية- دراسة تطبيقية في عدد من مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق- أربيل. مجلة جامعة أربيل، 9(4)، الصفحات 348-386.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

116. Matthew, K., & Patrick, K. (2013). **Value for Money Auditing and Audit Evidence from a Procurement Perspective -A Conceptual Paper**. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2(5), pp. 115-124. Retrieved from <https://www.citefactor.org/article/index/125111/pdf/#.ZF9piaDP3D5>
117. Mironiuc, M., Robu, I.-B., & Carp, M. (2012). **Obtaining Audit Evidence for Assessing Companies' Ability to Continue as a Going Concern, Using Duration Models**. *Communications of the IBIMA*, 2012(1), pp. 1-21. <https://doi.org/10.5171/2012.595761>
118. Mutair, M., & Helles, S. (2020). **Extent of external auditors compliance with audit risk model : evidence from Palestine**. *IUG Journal of Economics and Business Studies*, 28(1), pp. 290-316. Retrieved from <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1278573>
119. Righa, A. (2021). **L'adoption des Normes Internationales d'Audit en Algérie: Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit ?** *Revue des Recherches Economique et financière*, 8(1), pp. 569-592. Retrieved from <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/64/8/1/159194>

120. Abbasi, K. (2019). **Female directors on audit committees and audit quality: Evidence from the UK** (Doctoral thesis). Salford Business School, United Kingdom: University of Salford.
121. Abd, W., Kareem, A., & Kadhim, H. (2019). **Audit Program Proposal for Local Accounts Auditors: Applied Research on a Group of International Auditing Standards**. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 7(8), pp. 201-221. Retrieved from https://www.ijicc.net/images/vol7iss8/7812_Abd_2019_E_R.pdf
122. Abdallah, A., & Salameh, M. (2019). **Auditng Uncertainty Of The Accounting Estimates In Fair Value Accordance With The Procedures Of The International Standards On Auditng No.540 Filed Study On The Audit Offices Operating In Jordan**. *Economics and Management*, 16(1), pp. 42-52. Retrieved from <http://em.swu.bg/images/SpisanieIkonomikaupload/SpisanieIkonomika2019/AUDITNG%20UNCERTAINTY%20OF%20THE%20ACCOUNTING%20ESTIMATES.pdf>
123. Abdullah Rashid, C. (2017). **The Importance of Audit Procedure in Collecting Audit Evidence/ Case of Kurdistan Region/ Iraq**. *International Journal of Social Sciences & Educational Studies*, 4(2), pp. 15-22. <https://doi.org/10.23918/ijsses.v4i2sip15>
124. Abu Saleem, K. (2018). **The Impact of the Requirements of International Audit Standard No (300): Planning for Auditing Financial Statements on the Quality of the Audit Report**. *International Journal of Economics and Finance*, 10(12), pp. 19-36. <https://doi.org/10.5539/ijef.v10n12p19>
125. Abulgasem Zakari, M., & Mohamad Ahmad, N. (2014, 9 24). **The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report**. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 3(1), pp. 1-12. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3458811
126. Adesanmi, T. (2022). **Audit Evidence Gathering and Audit Quality Theory: Implications for Auditors' Opinion during COVID-19 Era**. *The International Journal of Business & Management*, 10(8), pp. 206-214. <https://doi.org/10.24940/theijbm/2022/v10/i8/BM2208-007>
127. Agwor, T., & Amangala, P. (2020). **Audit Evidence and Financial Statement Quality in Government Owned Companies in Rivers State, Nigeria**. *European Journal of Business and Management Research*, 5(6), pp. 1-6. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.24018/ejbr.2020.5.6.606>
128. Akintayo, O., & Akosile, I. (2022). **The Relationship Between Auditors Independence and Audit Report Quality in Listed Nigerian Deposit Money Banks in West Africa**. *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 22(1), pp. 419-437. <https://doi.org/10.26458/22127>
129. Al Nawaiseh, M., & Jaber, J. (2015). **Auditing Subsequent Events from the Perspective of Auditors: Study from Jordan**. *International Journal of Financial Research*, 6(3), pp. 78-85. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.5430/ijfr.v6n3p78>
130. Al Qtaish, H., Makhoulf, M., & Joudeh, A.-H. (2022). **The Effect of Auditors' Use of Analytical Procedures in the Light of ISA 520 on Audit Quality: Evidence from Jordan**. *Studies of Applied Economics*, 40(1), pp. 1-17. Retrieved from <https://doi.org/10.25115/eea.v40i1.6637>
131. Ali Kamil, O. (2021). **The Relationship Between Audit Fees and the Size of the Audit Sample and Their Effect on the Audit Report**. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(4). Retrieved from <https://www.abacademies.org/abstract/the-relationship-between-audit-fees-and-the-size-of-the-audit-sample-and-their-effect-on-the-audit-report-11337.html>
132. Al-obaidi, A., & Tariq, N. (2022). **The Role of the Process of Studying and Analyzing the Challenges Associated With Collecting Audit Evidence in Improving the Quality of the External Auditor Performance**. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, 11(9), pp. 1-9. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7147876>
133. Amsari, M., & Rasibo, N. (2017). **The Effect of Competence, Professionalism and Experience on Auditor Professional Judgment in Evaluation of Audit Evidence**. *Information Management and Business Review*, 9(3), pp. 40-46. Retrieved from <https://doi.org/10.22610/imbr.v9i3.1777>

134. Augustine, O., Chijioke Mgbame, L., & G. Odeyile, K. (2013). **Impact of Audit Evidence on Auditor's Report.** *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(13), pp. 92-99. Retrieved from <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/7786/7930>
135. Awotomilusi, N., & Victor Olufemi, O. (2022). **Unethical Professional Practices and the Quality of Audit Reports of External Auditors in Selected Audit Firms in Lagos State, Nigeria.** *Research Journal of Finance and Accounting*, 13(2), pp. 103-108. <https://doi.org/10.7176/RJFA/13-2-10>
136. Baskan, T. (2020). **Analyzing The Going Concern Uncertainty During The Period of Covid-19 Pandemic in Terms of Independent Auditor's Reports.** *International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), pp. 28-42. Retrieved from <https://doi.org/10.46291/ISPECIJSSHvol4iss2pp28-42>
137. Belguet, Y. (2017). **La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Relation Avec Les Normes Internationale D'audit, Cas : Naa 300 / Planification D'un Audit D'états Financiers.** *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*, 12(24), pp. 35-52. Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/12/24/34118>
138. Budko, O., & Lola, V. (2022). **PROCEDURES FOR OBTAINING AND EVALUATING AUDIT EVIDENCE.** *ECONOMIC BULLETIN OF THE DNIPROVSK STATE TECHNICAL UNIVERSITY*, 2022(4), pp. 88-94. Retrieved from [https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss1\(4\).264907pp88-94](https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss1(4).264907pp88-94).
139. Coşkun Ertaş, F., & Güngör, S. (2017). **Standard of the Events After ISA (Independent Standard on Auditing) 560 Balance Sheet Date: A Research on Independent Auditors.** *IV. INTERNATIONAL SYMPOSIUM ON ACCOUNTING AND FINANCE (ISAF)* (pp. 169-182). Ohrid/Macedonia: Uludag University, St Cyril and Methodius University Skopje Institute of Economics. Retrieved from <https://docplayer.net/52961863-Iv-international-symposium-on-accounting-and-finance-isaf-2017.html>
140. Dafri, R., & Besbas, S. (2021). **A Suggested Approach for Mapping the Statutory Audit Process in Algeria Using the Algerian Standards on Auditing.** *Journal of economic and management researches*, 2(2), pp. 221-238. Retrieved from <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/655/2/2/170373>
141. DeAngelo, L. (1981). **Auditor size and quality.** *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), pp. 183-199. Retrieved from [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
142. Djekidel, Y., & Messaoudi, A. (2019). **L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit.** *Recherches économiques et managériales*, 13(1), pp. 39-56. Retrieved from <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/101/13/1/92328>
143. Efremova, E. (2018). **Specific Features of Getting Auditor's Proofs in Accordance with International Audit Standards.** *Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics*, 2018(2), pp. 78-83. Retrieved from <https://doi.org/10.21686/2413-2829-2018-2-78-83>
144. Elshawarby, M. a. (2017). **Do the Different Components of the Internal Control System Significantly Contribute To the Quality of the Audit Report in Egypt?** *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 5(9), pp. 32-62. Retrieved from <https://www.eajournals.org/journals/european-journal-of-accounting-auditing-and-finance-research-ejaaf/vol-5-issue-9-october-2017/different-components-internal-control-system-significantly-contribute-quality-audit-report-egypt/>
145. Eshpanov, I. (2022). **Theoretical Bases of Application of Audit Procedures in the Process of Collecting Audit Evidence.** *Spanish Journal of Innovation and Integrity*, 4(2022), pp. 64-68. Retrieved from <http://sjii.indexedresearch.org/index.php/sjii/article/view/33/31>
- Sakka, I., & Jarboui, A. (2015). **External auditor's characteristics, corporate governance and audit reporting quality.** *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(2), pp. 109-116. Retrieved from <https://doi.org/10.14419/ijaes.v3i2.4845>
146. Felix I. Lessambo .(2018) *.Auditing, Assurance Services, and Forensics* .New Britain, CT, USA :USA: Palgrave Macmillan .<https://doi.org/https://doi.org/10.1007/978-3-319-90521-1>
147. Flood, J. (2023). *Practitioner's Guide to GAAS 2023: Covering All SASs, SSAEs, SSARs, and Interpretations* (2 ed.). Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781394152735>

148. Gököğlan, K., & Güngör Karyagdi, N. (2023). **Visual Network Mapping Supported Biometric Analysis of Studies on Accounting and Auditing Standards.** *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(46), pp. 29-45. <https://doi.org/10.46928/iticusbe.1240412>
149. Haladu, A., & Beri, M. (2016). **Practical Assessment of the Relationship between Internal and External Auditors: A Study of Mike Ukueje & Co.** *1st International Conference on Social and Management Science Research. Northwest University, Kano 4th –6th October, 2016.* Kano, Nigeria: Faculty of Social and Management Sciences, Northwest University Kano. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/370282936_Practical_Assessment_of_the_Relationship_between_Internal_and_External_Auditors_A_Study_of_Mike_Ukueje_Co
150. hazim, A., & mohammed, I. (2022). **Reflection of the Adoption of International Financial Reporting Standards in the Audit Evidence Methodology.** *World Economics & Finance Bulletin (WEFB)*, 8(2022), pp. 54-69. Retrieved from <https://www.scholarexpress.net/index.php/wefb/article/view/643>
151. Hoti, A., & Sopa, L. (2022). **Compliance with International Standards on Auditing (ISAs): Evidence from Kosovo for the Financial Reporting Period 2015–2019.** *Finance: Theory and Practice*, 26(2), pp. 219-230. Retrieved from <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2022-26-2-219-230>
152. IAASB. (2020). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2020 ed., Vol. I). New York: International Federation of Accountants. Retrieved from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf
153. IAASB. (2023). Retrieved 8 15, 2023, from ABOUT IAASB.
154. IFAC. (2020). *Who We Are*. Retrieved 06 22, 2022, from <https://www.ifac.org>: <https://www.ifac.org/who-we-are/membership>
155. Ini Akpan, S., & Ntiense Moses, A. (2021). **Forensic Audit Skills on Contemporary Audit Reports and Organizational Productivity.** *European Journal of Education Studies*, 8(12), pp. 130-142. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.46827/ejes.v8i12.4016>
156. Ismail, S. (2022). **The Effect of Internal Audit Outsourcing in the Quality of the External Audit Performance (Survey Study on a Sample of Auditors in the Iraqi Environment).** *Scientific Research Journal of Economics and Business Management*, 2(5), pp. 52-62. Retrieved from <https://isrpgroup.org/srjebm/15/71>
157. Izuchukwu, N. (2022). **Evaluation of Internal Audit and Control System as a Prerequisite for Qualitative External Audit Report.** *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 5(12), pp. 3877-3887. <https://doi.org/10.47191/jefms/v5-i12-50>, Impact Factor: 6.274
158. J. Chukwu, G., A. Ordu, P., Barigbon, M., & Namapele, A. (2019). **Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence for Giving an Opinion on the True and Fair View of Financial Statements.** *International Journal of Innovative Development and Policy Studies*, 7(3), pp. 36-43. Retrieved from <https://seahipaj.org/journals-ci/sept-2019/IJIDPS/full/IJIDPS-S-4-2019.pdf>
159. Jabbar, N. (2018). **The Implications of Internal and External Auditing Integration on the The Implications of Internal and External Auditing Integration on the Auditing Performance and Its Impact on the Expectation Gap: an Exploratory Study in the Iraqi Environment.** *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), pp. 1-15. Retrieved from <https://www.abacademies.org/articles/the-effect-of-audit-team-norms-on-auditor-objectivity-7251.html>
160. Jassim, K., & Farhood, S. (2022). **The Impact of Generally Accepted Auditing Standards on The Role of The External Auditor in Detecting and Identifying Accounting Violations.** *World Economics & Finance Bulletin*, 12(2022), pp. 95-100. Retrieved from <https://www.scholarexpress.net/index.php/wefb/article/view/1192>
161. jassim, S., & Abdulahad, A. (2021). **Analytical Procedures and Their Impact on Reducing Audit Risks in the Auditor's Report.** *Proceedings of 2nd International Multi-Disciplinary Conference Theme:*

- Integrated Sciences and Technologies, IMDC-IST 2021, 7-9 September 2021, Sakarya, Turkey* (pp. 1-10). Sakarya: EAI. <https://doi.org/DOI.10.4108/eai.7-9-2021.2315296>
162. Jovkovic, B. (2014). **Application of evidence-collection techniques in examining the basic audit objectives in insurance companies.** *Economic Horizons*, 16(1), pp. 45-59. Retrieved from <https://doi.org/10.5937/EKONHOR1401047J>.
163. Kazouz, R., & Salah, E. (2017). **Normes Algériennes d'audit, contexte et contenu.** *Revue Dirassat*, 2017(60), pp. 15-26. Récupéré sur <https://search.emarefa.net/detail/BIM-885981>
164. Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Bhaskar, L., & Velury, U. (2013). **Audit Quality: Insights from the Academic Literature.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), pp. 1-68. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2040754#
165. Mansour, I., & Kalib, M. (2019). **The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit "The Jordanian Income and Sales Tax Department".** *International Business Research*, 12(2), pp. 52-65. Retrieved from <https://doi.org/10.5539/ibr.v12n2p52>
166. Mecif, K., & Yahiaoui, M. (2017). **Le rôle des Technologies de L'information et de la Communication (TIC) dans l'application des Normes Internationales d'audit ISA en Algérie - Cas Pratique d'une Mission de Commissariat Aux Comptes-.** *Revue des sciences humaines*, 4(1), pp. 38-50. Récupéré sur https://www.researchgate.net/publication/334854156_Le_Role_Des_Technologies_De_L'information_Et_De_La_Communication_TIC_Dans_L'application_Des_Normes_Internationales_D'audit_ISA_En_Algerie_Cas_Pratique_D'une_Mission_De_Commissariat_Aux_Comptes
167. Milojević, I., Mihajlović, M., & Pantić, N. (2020). **Collection and Documentation of Audit Evidence.** *magazine for financial management and law*, 6(2), pp. 77-90. <https://doi.org/10.5937/Oditor2002077M>
168. Mohammed, K., & Farhoud, S. (2022). **The role of the External Auditor in Knowing the International Standard (265) and Achieving Governance in Economic Units.** *American Journal of Business Management, Economics and Banking*, 3(2022), pp. 5-10. Retrieved from <https://americanjournal.org/index.php/ajbmeb/article/view/58>
169. Niktaba, A., & Aslani, A. (2015). **The Effect of Audit Evidence on the Auditor's Report.** *International Journal of Approximate Reasoning*, 2(6), pp. 62-66. <https://doi.org/10.12816/0014610>
170. Nwadiakor, E., & Obi, T. (2020). **Effect of big data on the quality of audit reports in Anambra.** *International Journal of Advanced Academic Research (Social and Management Sciences)*, 6(10), pp. 48-65. <https://doi.org/10.46654/ij.24889849.s6107>
171. Nwakaeze, I. (2022). **Evaluation of Internal Audit and Control System as a Prerequisite.** *Journal of Economics, Finance and Management Studies for Qualitative External Audit Report*, 5(12), pp. 3877-3887. Retrieved from <https://doi.org/10.47191/jefms/v5-i12-50>
172. Ogungbade, O., Adekoya, A., & Olugbodi, D. (2021). **Audit Quality and Financial Reporting Quality of Deposit Money Banks Listed on the Nigerian Stock Exchange.** *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 7(1), pp. 77-98. <https://doi.org/10.32602/jafas.2021.004>
173. Oviedo, H., & Campo-Arias, A. (2005). **Metodología de investigación y lectura crítica de estudios Aproximación al uso del coeficiente alfa.** *Revista Colombiana de Psiquiatría*, XXXIV(4), pp. 572-580. Retrieved from <https://www.redalyc.org/pdf/806/80634409.pdf>
174. Oyetunji, O., Odumuyiwa, H., & Adekanmbi, A. (2023). **Public Expectation Gap, External auditors and Financially distressed Banks in Nigeria.** *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 7(5), pp. 1178-1186. Retrieved from <https://doi.org/10.47772/IJRISS.2023.70590>
175. Ozdemir, Z., & Gokcen, B. (2016). **Auditing of Subsequent Events: A Survey of Auditors in the City of Auditors in the City of Istanbul in Turkey.** *Accounting and Finance Research*, 5(2), pp. 42-53. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.5430/afr.v5n2p42>

176. Peterson, R. (1994). **A Meta-analysis of Cronbach's Coefficient Alpha**. *Journal of Consumer Research*, 21(2), pp. 381–391. <https://doi.org/https://doi.org/10.1086/209405>
177. Rashid, C. (2017). **The Importance of Audit Procedure in Collecting Audit Evidence/ Case of Kurdistan Region/ Iraq**. *International Journal of Social Sciences & Educational Studies*, 4(2), pp. 15-22. <https://doi.org/10.23918/ijsses.v4i2sip15>
178. Ridho Al Amin, M. (2022). **The Effect of Audit Materiality and Audit Evidence on Audit Quality**. *Jurnal Akuntansi AKTIVA*, 3(1), pp. 92-99. Retrieved from <https://doi.org/10.24127/akuntansi.v3i1.2053>
179. Saleh, M., & Al Zu'bi, A. (2016). **The Barriers Which Face Auditing Profession and Their Impact on the Quality of the Jordanian Auditor's Report**. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(22). Retrieved from <https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/34303>
180. Saliha, J., & Flayyih, H. (2020). **Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks**. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13(7). Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/342693169_Impact_of_Audit_Quality_in_Reducing_External_Audit_Profession_Risks
181. Sumon Das, & Shilpi Das. (2008). **Quality of Audit Report of the Listed Companies in Bangladesh: A Compliance Study**. *Journal of Business and Economics*, 12(2008), pp. 1-21. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1849143
182. telanai, y., & Rahayu, S. (2019). **Determinant of the quality of the national financial audit report: study at National Auditor Board Jambi Province**. *Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 6(5), pp. 611-620. Retrieved from <https://doi.org/10.22437/ppd.v6i5.6588>
183. Wadesango, N., Muzvuwe, F., Malatji, S., Sitsha, L., & Wadesango, O. (2021). **Literature review of the effects of the adoption of data analytics on gathering audit evidence**. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(5), pp. 1-7.
184. Yue, Y. (2022). **Empirical Study on the Impact of Key Audit Disclosure on Stock Price in Audit Reports**. *BGP Business & Management*, 20(2022), pp. 519-524. <https://doi.org/10.54691/bcpbm.v20i.1026>
185. Yusuf, R., Esther, I., Isaiah, O., & Scotty, N. (2023, 4 11). **Forensic Audit Technology and Audit Report Quality of Selected Audit Firms in Nigeria**. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 7(4), pp. 45-64. Retrieved from <https://doi.org/10.51505/IJEBMR.2023.7404>
186. Zaafrane, M. (2016). **L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA(International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens**. *Revue Finance & marchés*, 3(2), pp. 98-118. Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/3/2/26301>
187. Zakari, M. (2011). **The sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained by libyan auditors (PhD thesis)**. Liverpool Business School, Liverpool: Liverpool John Moores University. Retrieved from <https://doi.org/10.24377/LJMU.T.00006005>.
188. Zakari, M. (2013). **Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?** *International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues "*, Rome (Italy) October 17-18 (pp. 1-20). Rome (Italy): Tripoli University - Economics and Political Faculty. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2327827
189. Zuca, S. (2015). **Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion**. *Procedia Economics and Finance*, 20(1), pp. 700 – 704. Retrieved from [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00126-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00126-4)

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة محكمي إستمارة الإستمارة

الجامعة	الدرجة العلمية	الإسم واللقب	الرقم
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ التعليم العالي	بلخير بكاري	1
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ التعليم العالي	يوسف خروبي	2
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ التعليم العالي	صديقي فؤاد	3
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ محاضر قسم "أ"	عوينات فريد	4
المركز الجامعي المقاوم الشيخ امود بن مختار - إيليزي	أستاذ محاضر قسم "أ"	صلوح محمد العيد	5
المركز الجامعي المقاوم الشيخ امود بن مختار - إيليزي	أستاذ محاضر قسم "أ"	عياشي الأخضر	6
المركز الجامعي المقاوم الشيخ امود بن مختار - إيليزي	أستاذ محاضر قسم "ب"	بعاشي خالد	7

الملحق رقم (02): إستمارة الإستبانة باللغة العربية



المركز الجامعي إيليزي

معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والحاسبة

إستمارة الإستبانة

الأستاذ الفاضل/.....المحترم

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية في إطار إعداده لأطروحة الدكتوراه في علوم المالية والحاسبة، من خلال بحثه

المعنون "فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير المراجع الخارجي في الجزائر - دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين".

يتمنى الباحث من سعادتكم التكرم بالتعاون في إتمام هذه الدراسة، من خلال تعبئة إستمارة الإستبانة المرفقة. علما

بأن بيانات الدراسة الحالية سرية وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

يعد مشاركتكم في إتمام هذه الدراسة مساهمة قيمة في التعرف على مدى فعالية الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في

تحقيق جودة تقرير المراجع الخارجي في الجزائر.

الباحث يقدر إنشغالاتكم ويشكر مجهودكم في سبيل إتمام هذه الدراسة.

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير

الباحث / عبد الباسط ميدون

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

الوظيفة: محافظ حسابات خبير محاسبي أكاديمي ممارس

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه

شهادة أخرى

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

يرجى الإجابة عن أسئلة الاستبانة عن طريق وضع علامة (X) أمام الخيار الذي يعبر عن موقفكم فيما يتعلق بأسئلة كل محور.

المحور الأول: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الإلتزام بمعيار العناصر المقنعة رقم 500 يسمح بـ:						
1	تحديد المصادر والإجراءات التي تضمن الحصول على أدلة الإثبات.					
2	تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كافية وملاءمة.					
الإلتزام بمعيار رقم 510 مهام المراجعة الأولية- الأرصدة الإفتتاحية يسمح بـ:						
3	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية.					
4	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ثبات الطرق المحاسبية ملاءمة والمنعكس أثرها في الأرصدة الإفتتاحية.					
5	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن التغييرات التي طرأت على الطرق المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف.					

المحور الثاني: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الإلتزام بمعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية يسمح بـ:						
1	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية بإستخدام التأكيدات الخارجية من الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة محل المراجعة للتحقق من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.					
2	تقييم أدلة الإثبات المقدمة من خلال التأكيدات الخارجية والإجراءات البديلة.					
الإلتزام بمعيار رقم 580 التصريحات الكتابية يسمح بـ:						
3	الحصول على التصريحات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية.					
4	الحصول على تصريحات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إكمال المعلومات المقدمة لمراجع الحسابات الخارجي.					

المحور الثالث: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الإلتزام بمعيار رقم 501 العناصر المنقعة- إعتبرات أخرى يسمح بـ:						
1	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته.					
2	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بالدعاوي القضائية والنزاعات التي تخص المؤسسة.					
3	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها.					
الإلتزام بمعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية يسمح بـ:						
4	تحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية في المؤسسة محل المراجعة من أجل ضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					
5	إجراء مقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب لربط المعلومات، والتحري عن التقلبات غير العادية أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات الصلة.					

الإلتزام بمعيار رقم 530 السبر في المراجعة يسمح بـ:					
				الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي أختيرت منه العينة.	6
				تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات للتأكد من جودة القوائم المالية.	7
الإلتزام بمعيار رقم 540 مراجعة التقديرات المحاسبية يسمح بـ:					
				توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية.	8
				الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تعد معقولة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعد كافية.	9
				تقييم ما إذا كانت الإجتهدات والقرارات التي إتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيزها.	10

المحور الرابع: الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الإلتزام بمعيار رقم 560 الأحداث اللاحقة يسمح بـ:						
1	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الخارجي، التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا، قد تمت معالجتها وفقا للمبدأ المحاسبي المطبق.					
2	تحديد الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي.					
الإلتزام بمعيار رقم 570 إستمرارية الإستغلال يسمح بـ:						
3	الحصول على معلومات من الإدارة تتعلق بمعرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، وقياس مدى تأثيرها على قدرة المؤسسة على الإستمرار.					
4	الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملاءمة من خلال دراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية قدرة المؤسسة على الإستمرار.					

المحور الخامس: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يشير تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشكل مناسب عن نطاق عملية المراجعة.					
2	يؤكد مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره على مسؤولية الإدارة فيما يخص إعداد وصحة القوائم المالية وسؤليته في إبداء الرأي المهني.					
3	يجب أن يوضح تقرير مراجع الحسابات الخارجي ما إذا كانت إدارة المؤسسة قد أعدت القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.					
4	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره أدلة الإثبات المقنعة وأدوات الإختبار التي دفعته لبناء رأيه.					
5	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يلخص بشكل واضح مدى وطبيعة الأدلة التي جمعها من أجل تكوين رأيه.					
6	يستخدم مراجع الحسابات الخارجي اللغة الواضحة في تقريره.					
7	يعبر مراجع الحسابات الخارجي من خلال تقريره عن رأي مهني محايد في حالة إكتشاف تجاوزات غير قانونية في تقارير التي تعدها الإدارة.					
8	يعتمد مراجع الحسابات الخارجي في إبداء رأيه المهني على مدى صحة وعدالة القوائم المالية بناءاً على أدلة الإثبات المتوفرة لديه.					
9	على مراجع الحسابات الخارجي إبداء رأيه المهني بعد الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة.					
10	في حالة عدم الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي.					
11	في حالة عرض القوائم المالية بصدق وعدالة فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي بدون تحفظات.					
12	في حالة وجود قيود على نطاق عمل مراجع الحسابات الخارجي أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن تقريره يتضمن رأي متحفظ.					
13	في حالة الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة بشأن القوائم المالية على أنها تتصف بالتحريف الناتج عن الغش أو الخطأ الجوهري، فإن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يتضمن رأي سلبي.					
14	يحتوي تقرير مراجع الحسابات الخارجي على كل المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.					
15	تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعد كاف لفهم القوائم المالية للمؤسسة من قبل المستخدمين.					
16	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تقديم تقريره في الوقت المناسب ليستفيد منه المستخدمين.					

الملحق رقم (03): إستمارة الإستبانة باللغة الفرنسية



Centre universitaire Illizi

Institut des sciences économiques et de gestion

Département des sciences financières et comptables

Questionnaire

Monsieur/Madame,

Je vous prie d'agréer mes salutations distinguées.

*Dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat en sciences financières et comptabilité, je mène une étude de terrain intitulée « **Efficacité de la conformité aux normes de preuve dans la réalisation qualitative du rapport de l'auditeur externe en Algérie - Étude sur un échantillon de professionnels et d'universitaires** ».*

Je sollicite respectueusement votre coopération pour mener à bien cette étude, en remplissant le questionnaire ci-joint. Les données recueillies sont strictement confidentielles et de ce fait elles seront utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique.

Votre participation à cette étude constituera une contribution précieuse à la compréhension de l'efficacité de la conformité aux normes de preuve dans la réalisation qualitative du rapport de l'auditeur externe en Algérie.

Conscient de vos occupations, je vous remercie d'avance de l'effort que vous voudriez bien consentir pour mener à bien cette étude.

Je vous prie d'agréer, Monsieur/Madame, l'expression de ma considération distinguée.

Le chercheur, Abdelbasset Midoune

Partie 1: Informations personnelles

Veillez cocher (x) la case appropriée :

Profession:

Commissaire aux Comptes Expert-comptable Académicien praticien

Années d'expérience:

Moins de 5 ans De 5 à 10 ans De 11 à 15 Plus de 15 ans

Diplôme scientifique:

Licence Master Magistère Doctorat Autre Diplôme

Partie 2: Les variables d'étude

Je vous prie de répondre au questionnaire en cochant (X) la case correspondant à votre position par rapport aux questions de chaque axe.

Axe 1: Conformité aux normes générales de preuve

Numéro de l'énoncé	Énoncé	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
La conformité à la norme NAA 500 sur les éléments probants permet de:						
1	Identifier les sources et procédures qui garantissent l'obtention de preuves suffisantes et appropriées.					
2	Évaluer si les preuves obtenues sont suffisantes et appropriées.					
La conformité à la norme NAA 510 sur les missions d'audit initiales-soldes d'ouverture permet de:						
3	Obtenir des preuves appropriées suffisantes pour déterminer si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui pourraient affecter de manière significative sur les états financiers de la période actuelle.					
4	Obtenir des preuves appropriées suffisantes pour déterminer si les méthodes comptables sont appropriées et correctement reflétées dans les soldes d'ouverture.					
5	Obtenir des preuves appropriées suffisantes pour déterminer si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de manière appropriée et présentés et divulgués de manière adéquate.					

Axe 2: Conformité aux normes de preuve relatives à des sources spécifiques

Numéro de l'énoncé	Énoncé	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
La conformité à la norme NAA 505 sur les confirmations externes permet de:						
1	Obtenir des preuves plus fiables en utilisant des confirmations externes des parties avec lesquelles l'entité fait affaire pour vérifier l'exactitude des soldes et éléments dans les états financiers.					
2	Évaluer les preuves fournies par les confirmations externes et les procédures alternatives.					
La conformité à la norme NAA 580 sur les déclarations écrites permet de:						
3	Obtenir des déclarations écrites de la direction ou des responsables de la gouvernance et de s'assurer qu'ils ont rempli leurs responsabilités pour la préparation des états financiers.					
4	Obtenir des déclarations écrites de la direction ou des responsables de la gouvernance et de s'assurer qu'ils ont fourni toutes les informations demandées par l'auditeur externe.					

Axe 3: Conformité aux normes de preuve relatives à des éléments et procédures spécifiques

Numéro de l'énoncé	Énoncé	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
La conformité à la norme NAA 501 sur les éléments probants-caractéristiques spécifique permet de:						
1	Obtenir des preuves appropriées suffisantes concernant l'existence et l'état des stocks.					
2	Obtenir des preuves appropriées suffisantes concernant les litiges et réclamations impliquant l'entité.					
3	Obtenir des preuves appropriées suffisantes concernant la présentation et les informations à fournir relatives aux informations sectorielles.					
La conformité à la norme NAA 520 sur les procédures analytiques permet de:						
4	Analyser les relations entre les informations financières et non financières de l'entité afin de s'assurer du caractère raisonnable des soldes présentés dans les états financiers.					
5	Effectuer des comparaisons des éléments entre différentes périodes et utiliser des ratios pour relier les informations, et rechercher les fluctuations et relations inhabituelles avec d'autres informations pertinentes.					
La conformité à la norme NAA 530 sur les sondages en audit permet de:						

6	Obtenir une base raisonnable à partir de laquelle des conclusions peuvent être tirées sur la population statistique dont l'échantillon a été sélectionné.					
7	Déterminer si les preuves obtenues sont suffisantes pour fournir l'assurance de la qualité des états financiers.					
La conformité à la norme NAA 540 sur l'audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant permet de:						
8	Fournir une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables.					
9	Obtenir des preuves appropriées suffisantes pour déterminer si les estimations comptables sont raisonnables et si les informations fournies à leur sujet dans les états financiers sont adéquates.					
10	Évaluer si les jugements portés par la direction lors de l'établissement des estimations comptables reflétées dans les états financiers indiquent un possible biais de sa part.					

Axe 4: Conformité aux normes de preuve relatives à des circonstances spécifiques

Numéro de l'énoncé	Énoncé	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
La conformité à la norme NAA 560 sur les Événements postérieurs à la clôture permet de:						
1	Obtenir des preuves appropriées suffisantes pour déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur externe, nécessitant un ajustement ou une divulgation, ont été traités conformément au référentiel comptable applicable.					
2	Déterminer les procédures supplémentaires nécessaires dans le cas d'événements postérieurs à la date d'émission du rapport de l'auditeur externe.					
La conformité à la norme NAA 570 sur la continuité d'exploitation permet de:						
3	Obtenir de la direction des informations sur sa connaissance d'événements ou situations postérieurs à la période évaluée, et mesurer leur incidence sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.					
4	Obtenir des preuves appropriées suffisantes en étudiant et évaluant les indicateurs financiers, opérationnels et autres de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.					

Axe 5: La qualité du rapport de l'auditeur externe.

Numéro de l'énoncé	Énoncé	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1	Le rapport de l'auditeur externe indique de manière appropriée l'étendue de l'audit.					
2	L'auditeur externe confirme, à travers son rapport, la responsabilité de la direction en ce qui concerne la préparation et la fidélité des états financiers ainsi que sa responsabilité dans l'expression de son opinion professionnelle.					
3	Le rapport de l'auditeur externe doit préciser si la direction de l'institution a préparé les états financiers conformément aux principes comptables généralement acceptés.					
4	L'auditeur externe mentionne dans son rapport les preuves probantes convaincantes et les outils de tests qui l'ont conduit à forger son opinion.					
5	Le rapport de l'auditeur externe résume clairement la portée et la nature des preuves qu'il a recueillies pour former son opinion.					
6	L'auditeur externe utilise un langage clair dans son rapport.					
7	À travers son rapport, l'auditeur externe exprime une opinion professionnelle impartiale en cas de découverte d'irrégularités illégales dans les rapports préparés par la direction.					
8	Pour exprimer son opinion professionnelle, l'auditeur externe se base sur la fidélité et l'équité des états financiers compte tenu des preuves probantes dont il dispose.					
9	L'auditeur externe doit exprimer son opinion professionnelle après avoir obtenu des preuves probantes suffisantes et appropriées.					
10	En cas d'impossibilité d'obtenir des preuves probantes suffisantes et appropriées, le rapport de l'auditeur externe contient une impossibilité d'exprimer une opinion.					
11	Dans le cas où les états financiers sont présentés avec fidélité et équité, le rapport de l'auditeur externe contient une opinion sans réserve.					
12	En cas de restrictions à l'étendue des travaux de l'auditeur externe ou de modifications dans l'application des principes comptables généralement acceptés, son rapport contient une opinion avec réserve.					
13	Lorsqu'il obtient des preuves probantes suffisantes et appropriées indiquant que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, le rapport de l'auditeur externe contient une opinion négative.					
14	Le rapport de l'auditeur externe contient toutes les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de l'audit.					
15	Le rapport de l'auditeur externe est suffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers de l'institution.					
16	L'auditeur externe veille à présenter son rapport en temps opportun pour qu'il soit utile aux utilisateurs.					

الملحق رقم (04): صدق الإتساق الداخلي

Correlations

		M1	X1	X2	X3	X4	X5
M1	Pearson Correlation	1	,558**	,563**	,689**	,543**	,618**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297
X1	Pearson Correlation	,558**	1	,098	,157**	,268**	,121*
	Sig. (2-tailed)	,000		,092	,007	,000	,037
	N	297	297	297	297	297	297
X2	Pearson Correlation	,563**	,098	1	,481**	,008	,065
	Sig. (2-tailed)	,000	,092		,000	,884	,263
	N	297	297	297	297	297	297
X3	Pearson Correlation	,689**	,157**	,481**	1	,055	,325**
	Sig. (2-tailed)	,000	,007	,000		,347	,000
	N	297	297	297	297	297	297
X4	Pearson Correlation	,543**	,268**	,008	,055	1	,339**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,884	,347		,000
	N	297	297	297	297	297	297
X5	Pearson Correlation	,618**	,121*	,065	,325**	,339**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,037	,263	,000	,000	
	N	297	297	297	297	297	297

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M2	D1	D2	D3	D4
M2	Pearson Correlation	1	,529**	,704**	,602**	,630**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297
D1	Pearson Correlation	,529**	1	,269**	,136*	,092
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,019	,114
	N	297	297	297	297	297
D2	Pearson Correlation	,704**	,269**	1	,142*	,346**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,014	,000
	N	297	297	297	297	297
D3	Pearson Correlation	,602**	,136*	,142*	1	,087
	Sig. (2-tailed)	,000	,019	,014		,136
	N	297	297	297	297	297
D4	Pearson Correlation	,630**	,092	,346**	,087	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,114	,000	,136	
	N	297	297	297	297	297

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	M3	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10	
M3	Pearson Correlation	1	,453**	,558**	,602**	,495**	,588**	,484**	,396**	,508**	,486**	,620**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F1	Pearson Correlation	,453**	1	,046	,178**	,023	,217**	,142*	,117*	,257**	,112	,216**
	Sig. (2-tailed)	,000		,430	,002	,688	,000	,015	,044	,000	,055	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F2	Pearson Correlation	,558**	,046	1	,117*	,035	,160**	,248**	,361**	,327**	,276**	,350**
	Sig. (2-tailed)	,000	,430		,043	,543	,006	,000	,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F3	Pearson Correlation	,602**	,178**	,117*	1	,503**	,484**	,199**	,007	,093	,182**	,270**
	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,043		,000	,000	,001	,910	,109	,002	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F4	Pearson Correlation	,495**	,023	,035	,503**	1	,452**	,078	-,011	,039	,196**	,202**
	Sig. (2-tailed)	,000	,688	,543	,000		,000	,180	,854	,503	,001	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F5	Pearson Correlation	,588**	,217**	,160**	,484**	,452**	1	,227**	,078	,224**	,009	,133*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,006	,000	,000		,000	,182	,000	,881	,022
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F6	Pearson Correlation	,484**	,142*	,248**	,199**	,078	,227**	1	,173**	,351**	,113	,107
	Sig. (2-tailed)	,000	,015	,000	,001	,180	,000		,003	,000	,052	,066
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F7	Pearson Correlation	,396**	,117*	,361**	,007	-,011	,078	,173**	1	,170**	,068	,271**
	Sig. (2-tailed)	,000	,044	,000	,910	,854	,182	,003		,003	,241	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F8	Pearson Correlation	,508**	,257**	,327**	,093	,039	,224**	,351**	,170**	1	,053	,164**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,109	,503	,000	,000	,003		,363	,005
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F9	Pearson Correlation	,486**	,112	,276**	,182**	,196**	,009	,113	,068	,053	1	,481**
	Sig. (2-tailed)	,000	,055	,000	,002	,001	,881	,052	,241	,363		,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
F10	Pearson Correlation	,620**	,216**	,350**	,270**	,202**	,133*	,107	,271**	,164**	,481**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,022	,066	,000	,005	,000	
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y7	Pearson Correlation	,427**	,232**	,221**	,254**	,133*	,180**	,226**	1	,341**	,248**	-,017	,133*	,201**	,202**	,154**	,033	,253**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,022	,002	,000		,000	,000	,768	,022	,000	,000	,008	,570	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y8	Pearson Correlation	,419**	,137*	,206**	,257**	,231**	,087	,157**	,341**	1	,446**	-,002	,223**	,050	,139*	,167**	,092	,324**
	Sig. (2-tailed)	,000	,018	,000	,000	,000	,134	,007	,000		,000	,966	,000	,390	,017	,004	,113	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y9	Pearson Correlation	,492**	,285**	,270**	,110	,245**	,152**	,202**	,248**	,446**	1	,043	,318**	,151**	,164**	,301**	,163**	,274**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,059	,000	,009	,000	,000	,000		,466	,000	,009	,005	,000	,005	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y10	Pearson Correlation	,349**	,069	,054	,029	,032	,216**	,045	-,017	-,002	,043	1	,174**	,314**	,030	,274**	,227**	,002
	Sig. (2-tailed)	,000	,236	,351	,614	,589	,000	,441	,768	,966	,466		,003	,000	,606	,000	,000	,979
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y11	Pearson Correlation	,522**	,210**	,272**	,177**	,261**	,221**	,122*	,133*	,223**	,318**	,174**	1	,086	,220**	,261**	,333**	,217**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,036	,022	,000	,000	,003		,141	,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y12	Pearson Correlation	,486**	,207**	,008	,098	,221**	,123*	,207**	,201**	,050	,151**	,314**	,086	1	,248**	,401**	,257**	,175**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,891	,090	,000	,034	,000	,000	,390	,009	,000	,141		,000	,000	,000	,002
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y13	Pearson Correlation	,572**	,299**	,311**	,183**	,420**	,308**	,289**	,202**	,139*	,164**	,030	,220**	,248**	1	,372**	,281**	,393**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,017	,005	,606	,000	,000		,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y14	Pearson Correlation	,649**	,366**	,372**	,040	,351**	,203**	,378**	,154**	,167**	,301**	,274**	,261**	,401**	,372**	1	,409**	,355**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,487	,000	,000	,000	,008	,004	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y15	Pearson Correlation	,567**	,183**	,181**	,271**	,229**	,305**	,198**	,033	,092	,163**	,227**	,333**	,257**	,281**	,409**	1	,415**
	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,002	,000	,000	,000	,001	,570	,113	,005	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297
Y16	Pearson Correlation	,575**	,184**	,311**	,308**	,357**	,216**	,317**	,253**	,324**	,274**	,002	,217**	,175**	,393**	,355**	,415**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,979	,000	,002	,000	,000	,000	
	N	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		M1	الإلتزام بمعيار رقم 500	الإلتزام بمعيار رقم 510
M1	Pearson Correlation	1	,585**	,871**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 500	Pearson Correlation	,585**	1	,110
	Sig. (2-tailed)	,000		,058
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 510	Pearson Correlation	,871**	,110	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,058	
	N	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M2	الإلتزام بمعيار رقم 505	الإلتزام بمعيار رقم 580
M2	Pearson Correlation	1	,723**	,857**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 505	Pearson Correlation	,723**	1	,263**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 580	Pearson Correlation	,857**	,263**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M3	الإلتزام بمعيار رقم 501	الإلتزام بمعيار رقم 520	الإلتزام بمعيار رقم 530	الإلتزام بمعيار رقم 540
M3	Pearson Correlation	1	,681**	,737**	,717**	,758**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 501	Pearson Correlation	,681**	1	,192**	,256**	,406**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,000	,000
	N	297	297	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 520	Pearson Correlation	,737**	,192**	1	,608**	,435**
	Sig. (2-tailed)	,000	,001		,000	,000
	N	297	297	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 530	Pearson Correlation	,717**	,256**	,608**	1	,306**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000
	N	297	297	297	297	297
الإلتزام بمعيار رقم 540	Pearson Correlation	,758**	,406**	,435**	,306**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	297	297	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M4	الإلتزام بمعيَار رقم 560	الإلتزام بمعيَار رقم 570
M4	Pearson Correlation	1	,861**	,804**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيَار رقم 560	Pearson Correlation	,861**	1	,391**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيَار رقم 570	Pearson Correlation	,804**	,391**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		الكلّي	الإلتزام بمعيَار الأثبات	المراجع تقرير جودة
الكلّي	Pearson Correlation	1	,917**	,864**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	297	297	297
الإلتزام بمعيَار الأثبات	Pearson Correlation	,917**	1	,591**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	297	297	297
المراجع تقرير جودة	Pearson Correlation	,864**	,591**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	297	297	297

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم (05): قيمة معامل ألفا كرونباغ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,855	23

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,817	16

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,906	39

الملحق رقم (06): خصائص عينة الدراسة

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid حسابات محافظ	181	60.9	60.9	60.9
محاسبي خبير	41	13.8	13.8	74.7
ممارس أكاديمي	75	25.3	25.3	100.0
Total	297	100.0	100.0	

الخبرة سنوات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 5 من أقل	52	17.5	17.5	17.5
سنوات 10 إلى 5 من	73	24.6	24.6	42.1
سنة 15 إلى 11 من	79	26.6	26.6	68.7
سنة 15 من أكثر	93	31.3	31.3	100.0
Total	297	100.0	100.0	

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	114	38.4	38.4	38.4
ماستر	70	23.6	23.6	62.0
ماجستير	26	8.8	8.8	70.7
دكتوراه	79	26.6	26.6	97.3
أخرى شهادة	8	2.7	2.7	100.0
Total	297	100.0	100.0	

الملحق رقم (07): الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي لعينة الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	297	2	5	4,30	,759
X2	297	1	5	4,42	,745
X3	297	2	5	4,24	,761
X4	297	2	5	4,13	,694
X5	297	1	5	4,04	,736
M1	297	2,60	5,00	4,2269	,44000
D1	297	2	5	4,73	,515

D2	297	2	5	4,39	,659
D3	297	2	5	4,44	,752
D4	297	2	5	4,22	,680
M1	297	2,75	5,00	4,4453	,40447
F1	297	2	5	4,12	,770
F2	297	2	5	4,28	,770
F3	297	2	5	4,06	,786
F4	297	2	5	4,09	,721
F5	297	2	5	3,98	,784
F6	297	2	5	4,21	,630
F7	297	2	5	4,28	,593
F8	297	2	5	4,08	,719
F9	297	1	5	4,42	,745
F10	297	2	5	4,24	,761
M3	297	3,00	5,00	4,1751	,38086
J1	297	2	5	4,43	,628
J2	297	2	5	4,34	,679
J3	297	2	5	4,50	,731
J4	297	3	5	4,49	,599
M4	297	3,00	5,00	4,4402	,46226
Y1	297	2	5	4,30	,759
Y2	297	2	5	4,37	,705
Y3	297	2	5	4,44	,752
Y4	297	2	5	4,28	,770
Y5	297	2	5	4,28	,593
Y6	297	2	5	4,63	,624
Y7	297	2	5	4,47	,740
Y8	297	1	5	4,42	,611
Y9	297	1	5	4,45	,651
Y10	297	1	5	3,31	1,020
Y11	297	1	5	3,99	,959
Y12	297	1	5	3,85	1,004
Y13	297	2	5	4,39	,811
Y14	297	1	5	4,17	,752
Y15	297	2	5	3,91	,927
Y16	297	3	5	4,49	,599
المراجع تقرير جودة	297	2,94	5,00	4,2351	,40322
Valid N (list)	297				

الملحق رقم (08): إختبار الفرضيات المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي

1- مصفوفة الإرتباطات بين المتغيرات:

		M1	M2	M3	M4	M5
M1	Pearson Correlation	1	,427**	,613**	,425**	,424**
	Sig. (1-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297
M2	Pearson Correlation	,427**	1	,459**	,486**	,430**
	Sig. (1-tailed)	,000		,000	,000	,000
	N	297	297	297	297	297
M3	Pearson Correlation	,613**	,459**	1	,476**	,529**
	Sig. (1-tailed)	,000	,000		,000	,000
	N	297	297	297	297	297
M4	Pearson Correlation	,425**	,486**	,476**	1	,481**
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,000		,000
	N	297	297	297	297	297
المراجَع_تقرير_جودة حج	Pearson Correlation	,424**	,430**	,529**	,481**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	297	297	297	297	297

** .correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

2- مخرجات الانحدار الخطي المتعدد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Re- moved	Method
1	M4, M1, M2, M3 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: المراجَع_تقرير_جودة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,606 ^a	,368	,359	,32281

a. Predictors: (Constant), M4, M1, M2, M3

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	17,698	4	4,424	42,459	,000 ^b
	Residual	30,427	292	,104		
	Total	48,125	296			

a. Dependent Variable: المراجع_تقرير_جودة

b. Predictors: (Constant), M4, M1, M2, M3

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
1	(Constante)	1,225	,248		4,935	,000		
	M1	,081	,064	,076	1,258	,209	,587	1,703
	M2	,132	,052	,144	2,549	,011	,680	1,470
	M3	,303	,063	,305	4,846	,000	,548	1,825
	M4	,188	,046	,234	4,116	,000	,671	1,490

a. Dependent Variable : المراجع_تقرير_جودة

Collinearity Diagnostics^a

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition		Variance Proportions			
			Index	(Constante)	M1	M2	M3	M4
1	1	4,980	1,000	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,007	26,010	,09	,07	,00	,04	,86
	3	,005	30,096	,09	,08	,59	,26	,05
	4	,004	33,344	,63	,00	,39	,22	,09
	5	,003	39,785	,20	,85	,01	,48	,00

a. Dependent Variable : المراجع_تقرير_جودة

Casewise Diagnostics^a

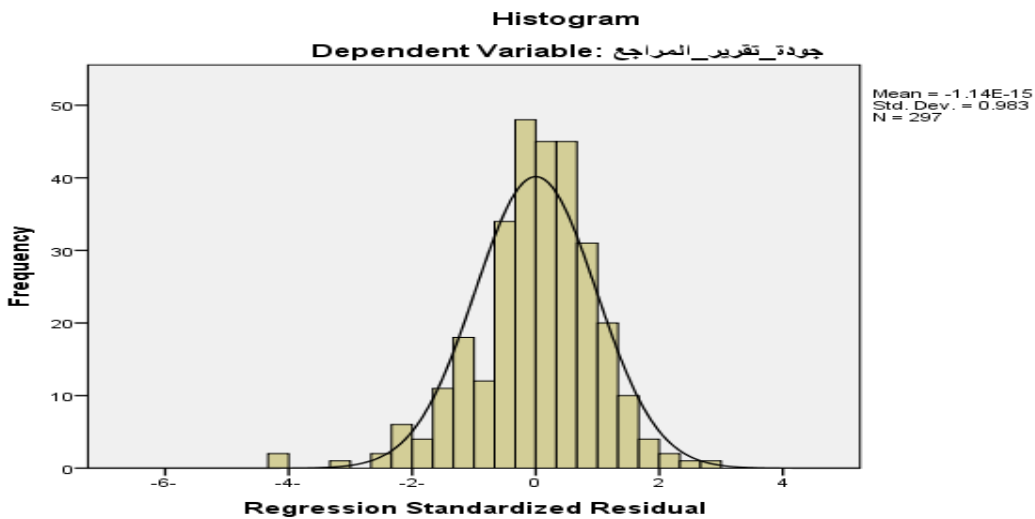
Case Number	Std. Residual	المراجع_تقرير_جودة	Predicted Value	Residual
98	-3.237-	3.35	4.4073	-1.05735-
252	-4.019-	2.82	4.1294	-1.31272-
262	-4.239-	2.82	4.2014	-1.38471-

a. Dependent Variable: المراجع_تقرير_جودة

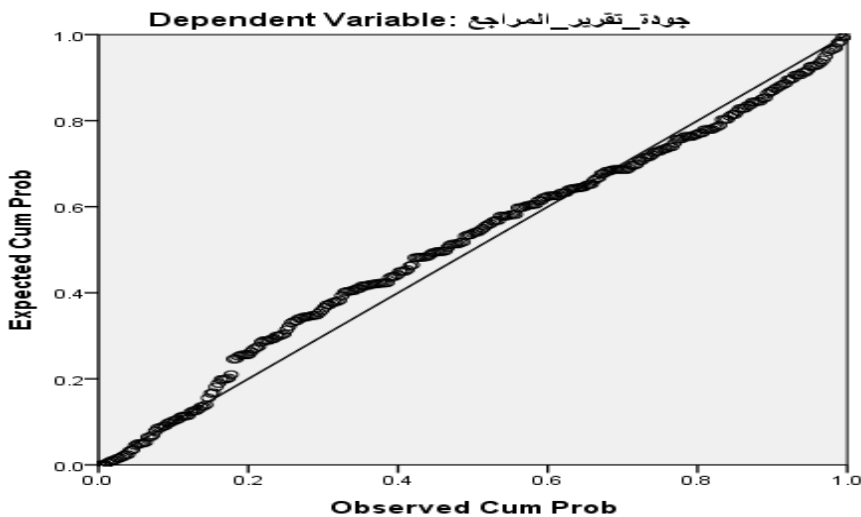
Residuals Statistics^a

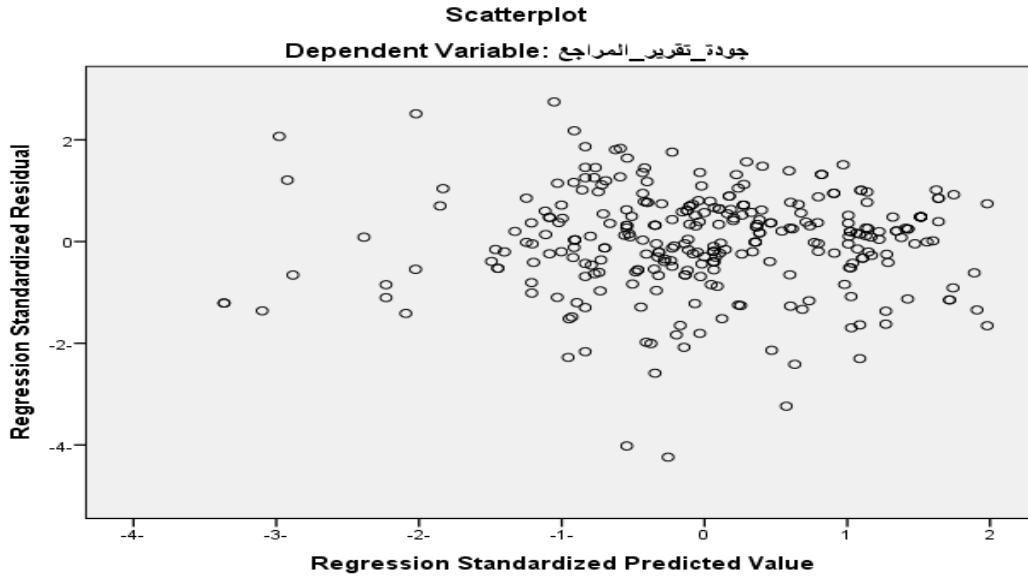
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	3.4283	4.7571	4.2649	.24854	297
Std. Predicted Value	-3.366-	1.980	.000	1.000	297
Standard Error of Predicted Value	.027	.143	.060	.019	297
Adjusted Predicted Value	3.4640	4.7691	4.2642	.24819	297
Residual	-1.38471-	.89701	.00000	.32107	297
Std. Residual	-4.239-	2.746	.000	.983	297
Stud. Residual	-4.322-	2.994	.001	1.004	297
Deleted Residual	-1.43936-	1.06592	.00070	.33500	297
Stud. Deleted Residual	-4.463-	3.036	.000	1.011	297
Mahal. Distance	1.099	55.478	9.966	7.536	297
Cook's Distance	.000	.153	.004	.011	297
Centered Leverage Value	.004	.187	.034	.025	297

a. Dependent Variable: المراجع_تقرير_جودة



Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual





الملحق رقم (09): إختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الالتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية.

1- الفروق في الإلتزام حسب الوظيفة:

أ- التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	الوظيفة	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
اثبات_ ادلة_ بمعايير_الالتزام	حسابات محافظ	181	100.0%	0	0.0%	181	100.0%
	محاسبي خبير	41	100.0%	0	0.0%	41	100.0%
	ممارس أكاديمي	75	100.0%	0	0.0%	75	100.0%

Descriptives

	الوظيفة	Statistic	Std. Error
اثبات_ ادلة_ بمعايير_الالتزام	حسابات محافظ	Mean	4.2820 .02384
		95% Confidence Interval for Lower Bound	4.2349
		Mean Upper Bound	4.3290
		5% Trimmed Mean	4.2921
		Median	4.2833
		Variance	.103
		Std. Deviation	.32077
		Minimum	3.23

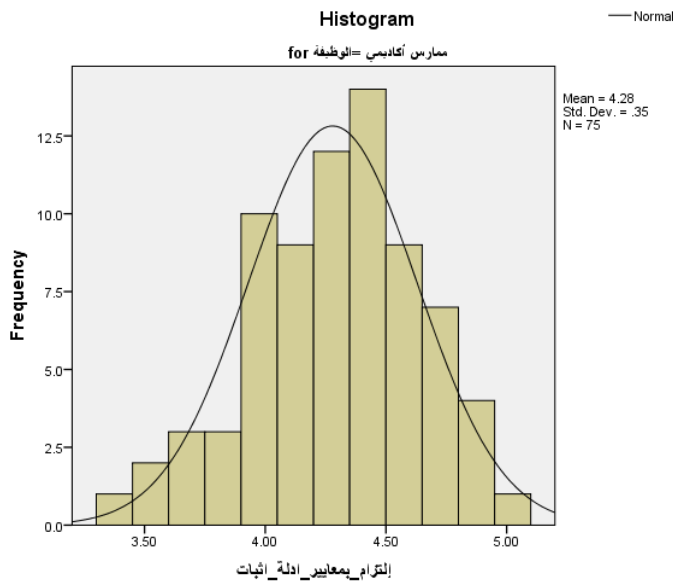
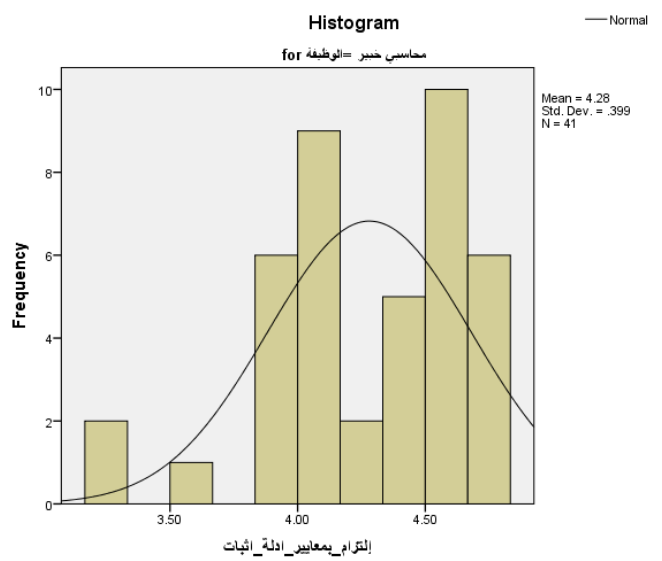
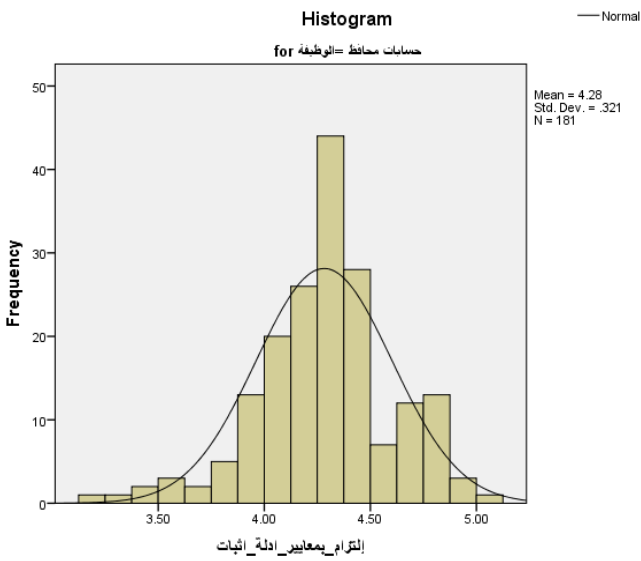
	Maximum		5.00	
	Range		1.77	
	Interquartile Range		.35	
	Skewness		-.405-	.181
	Kurtosis		.920	.359
محاسبي خبير	Mean		4.2809	.06239
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.1548	
	Mean	Upper Bound	4.4070	
	5% Trimmed Mean		4.3157	
	Median		4.3667	
	Variance		.160	
	Std. Deviation		.39947	
	Minimum		3.17	
	Maximum		4.77	
	Range		1.60	
	Interquartile Range		.57	
	Skewness		-1.011-	.369
	Kurtosis		1.040	.724
	Mean		4.2793	.04043
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.1988	
	Mean	Upper Bound	4.3599	
	5% Trimmed Mean		4.2859	
	Median		4.3000	
	Variance		.123	
	Std. Deviation		.35011	
	Minimum		3.35	
	Maximum		5.00	
	Range		1.65	
	Interquartile Range		.48	
	Skewness		-.265-	.277
	Kurtosis		-.185-	.548

Tests of Normality

	الوظيفة	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
اثبات_ ادلة_ بمعايير_ التزام	حسابات محافظ	.084	181	.003	.973	181	.002
	محاسبي خبير	.140	41	.042	.894	41	.001
	ممارس أكاديمي	.066	75	.200*	.989	75	.781

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction



Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
اثبات ادلة بمعايير التزام	297	4.2811	.33879	3.17	5.00
الوظيفة	297	1.64	.859	1	3

Ranks

	الوظيفة	N	Mean Rank
اثبات ادلة بمعايير التزام	حسابات محافظ	181	148.17
	محاسبي خبير	41	153.59
	ممارس أكاديمي	75	148.50
	Total	297	

Test Statistics^{a,b}

	اثبات ادلة بمعايير التزام ات
Chi-Square	.136
df	2
Asymp. Sig.	.934

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الوظيفة

2- الفروق في الإلتزام حسب الخبرة المهنية :

أ-التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	الخبرة سنوات	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
اثبات ادلة بمعايير التزام	سنوات 5 من أقل	52	100.0%	0	0.0%	52	100.0%
	سنوات 10 إلى 5 من	73	100.0%	0	0.0%	73	100.0%
	سنة 15 إلى 11 من	79	100.0%	0	0.0%	79	100.0%
	سنة 15 من أكثر	93	100.0%	0	0.0%	93	100.0%

Descriptives

		الخبرة سنوات		Statistic	Std. Error
اثبات ادلة بمعايير التزام	سنوات 5 من أقل	Mean		4.1298	.05141
		95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.0266	
		Mean	Upper Bound	4.2330	
		5% Trimmed Mean		4.1328	
		Median		4.0917	
		Variance		.137	
		Std. Deviation		.37075	
		Minimum		3.23	
		Maximum		4.95	
		Range		1.72	
		Interquartile Range		.38	
		Skewness		-.104	.330
		Kurtosis		.760	.650
		سنوات 10 إلى 5 من		Mean	
95% Confidence Interval for	Lower Bound			4.1159	
Mean	Upper Bound			4.2740	
5% Trimmed Mean				4.2075	
Median				4.2333	
Variance				.115	
Std. Deviation				.33886	
Minimum				3.17	
Maximum				4.83	
Range				1.67	
Interquartile Range				.38	
Skewness				-.718	.281
Kurtosis				.578	.555
سنة 15 إلى 11 من				Mean	
		95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.2975	
		Mean	Upper Bound	4.4337	
		5% Trimmed Mean		4.3786	
		Median		4.3667	
		Variance		.092	
		Std. Deviation		.30411	
		Minimum		3.17	
		Maximum		4.93	
		Range		1.77	

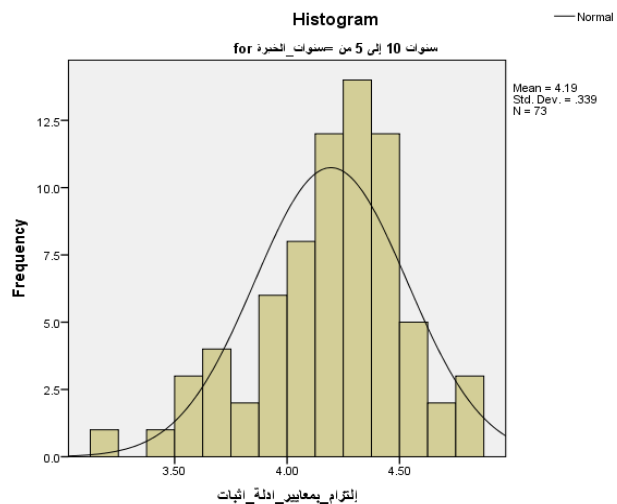
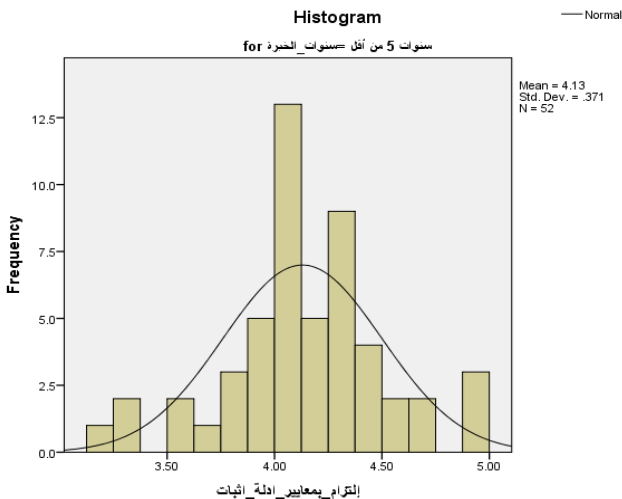
	Interquartile Range		.37	
	Skewness		-.748-	.271
	Kurtosis		2.023	.535
سنة 15 من أكثر	Mean		4.3616	.03167
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4.2987	
		Upper Bound	4.4246	
	5% Trimmed Mean		4.3635	
	Median		4.3500	
	Variance		.093	
	Std. Deviation		.30545	
	Minimum		3.48	
	Maximum		5.00	
	Range		1.52	
	Interquartile Range		.49	
	Skewness		-.114-	.250
	Kurtosis		-.330-	.495

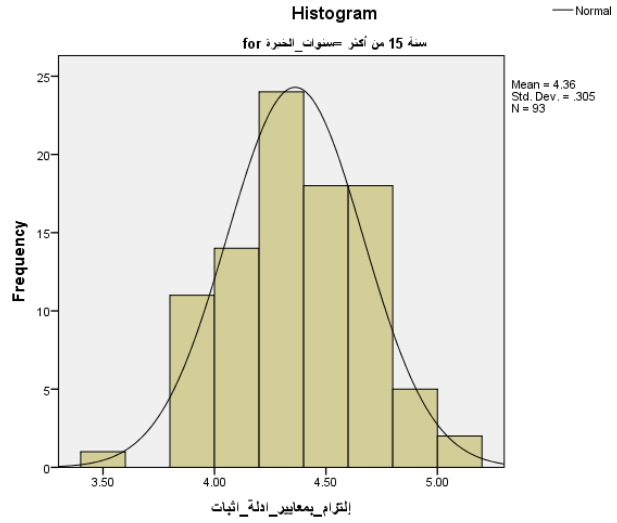
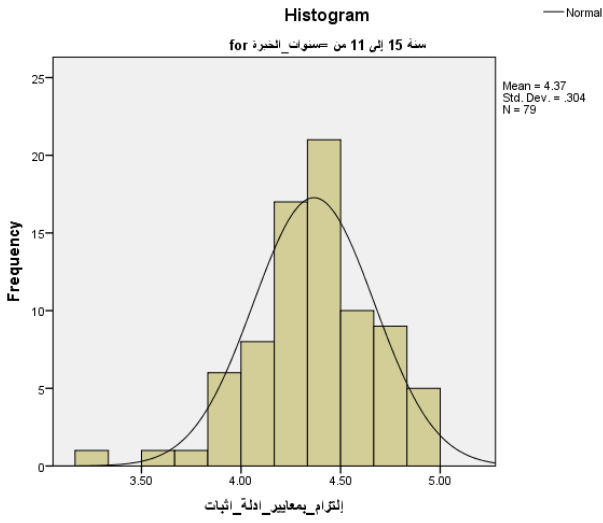
Tests of Normality

	الخبرة سنوات	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
اثبات ادلة بمعايير التزام	سنوات 5 من أقل	.095	52	.200*	.966	52	.140
	سنوات 10 إلى 5 من	.091	73	.200*	.961	73	.024
	سنة 15 إلى 11 من	.067	79	.200*	.959	79	.013
	سنة 15 من أكثر	.071	93	.200*	.988	93	.563

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction





ب- الفرق:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
اثبات ادلة بمعايير التزام	297	4.2811	.33879	3.17	5.00
الخبرة سنوات	297	2.72	1.088	1	4

Ranks

	سنوات الخبرة	N	Mean Rank
التزام بمعايير ادلة اثبات	أقل من 5 سنوات	52	109.03
	من 5 إلى 10 سنوات	73	130.21
	من 11 إلى 15 سنة	79	170.70
	أكثر من 15 سنة	93	167.66
	Total	297	

Test Statistics^{a,b}

	التزام بمعايير ادلة اثبات
Chi-Square	24.205
df	3
Asymp. Sig.	.000

a. Kruskal Wallis Test

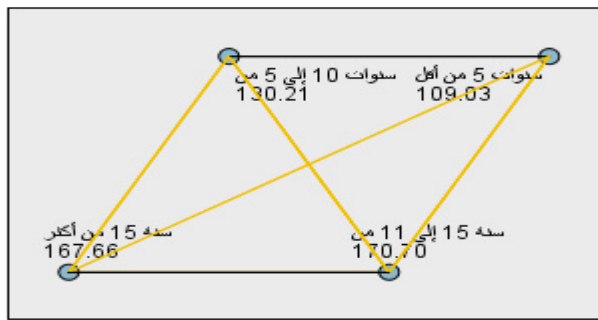
b. Grouping Variable: الخبرة_سنوات

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The distribution of التزام_معلمين_أدلة_أثبات is the same across categories of سنوات_الخبرة .	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

سنوات_الخبرة Pairwise Comparisons of



Each node shows the sample average rank of **سنوات_الخبرة**.

Sample1-Sample2	Test Statistic	Std. Error	Std. Test Statistic	Sig.	Adj.Sig.
سنوات 10 إلى 5 من-سنوات 5 من أقل	21.183-	15.581	1.360-	.174	1.000
سنة 15 من أكثر-سنوات 5 من أقل	58.632-	14.868	3.944-	.000	.000
سنة 15 إلى 11 من-سنوات 5 من أقل	61.674-	15.333	4.022-	.000	.000
سنة 15 من أكثر-سنوات 10 إلى 5 من	37.449-	13.426	2.789-	.005	.032
سنة 15 إلى 11 من-سنوات 10 إلى 5 من	40.490-	13.939	2.905-	.004	.022
سنة 15 إلى 11 من-سنة 15 من أكثر	3.041	13.137	.231	.817	1.000

Each row tests the null hypothesis that the Sample 1 and Sample 2 distributions are the same. Asymptotic significances (2-sided tests) are displayed. The significance level is .05.

3- الفروق في الإلتزام حسب المؤهل العلمي:

أ- التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	العلمي المؤهل	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
اثبات ادلة بمعايير التزم	ليسانس	114	100.0%	0	0.0%	114	100.0%
	ماستر	70	100.0%	0	0.0%	70	100.0%
	ماجستير	26	100.0%	0	0.0%	26	100.0%
	دكتوراه	79	100.0%	0	0.0%	79	100.0%
	أخرى شهادة	8	100.0%	0	0.0%	8	100.0%

Descriptives

	العلمي المؤهل		Statistic	Std. Error	
اثبات ادلة بمعايير التزم	ليسانس	Mean	4.2943	.03049	
		95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.2339	
		Mean	Upper Bound	4.3547	
		5% Trimmed Mean		4.3092	
		Median		4.3333	
		Variance		.106	
		Std. Deviation		.32552	
		Minimum		3.17	
		Maximum		4.93	
		Range		1.77	
		Interquartile Range		.37	
		Skewness		-.781-	.226
		Kurtosis		1.659	.449
		ماستر	ماستر	Mean	4.2295
95% Confidence Interval for	Lower Bound			4.1400	
Mean	Upper Bound			4.3190	
5% Trimmed Mean				4.2382	
Median				4.2417	
Variance				.141	
Std. Deviation				.37541	
Minimum				3.23	
Maximum				5.00	
Range				1.77	

	Interquartile Range		.50	
	Skewness		-.259-	.287
	Kurtosis		.053	.566
ماجستير	Mean		4.2333	.04877
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.1329	
	Mean	Upper Bound	4.3338	
	5% Trimmed Mean		4.2437	
	Median		4.2000	
	Variance		.062	
	Std. Deviation		.24869	
	Minimum		3.48	
	Maximum		4.70	
	Range		1.22	
	Interquartile Range		.31	
	Skewness		-.669-	.456
	Kurtosis		2.206	.887
دكتوراه	Mean		4.3276	.03747
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.2530	
	Mean	Upper Bound	4.4022	
	5% Trimmed Mean		4.3346	
	Median		4.3667	
	Variance		.111	
	Std. Deviation		.33302	
	Minimum		3.52	
	Maximum		5.00	
	Range		1.48	
	Interquartile Range		.52	
	Skewness		-.212-	.271
	Kurtosis		-.397-	.535
أخرى شهادة	Mean		4.2417	.17064
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	3.8382	
	Mean	Upper Bound	4.6452	
	5% Trimmed Mean		4.2620	
	Median		4.2583	
	Variance		.233	
	Std. Deviation		.48263	
	Minimum		3.25	
	Maximum		4.87	

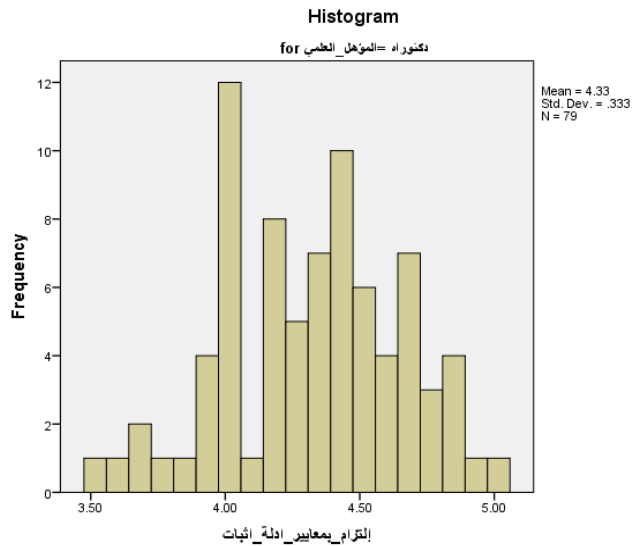
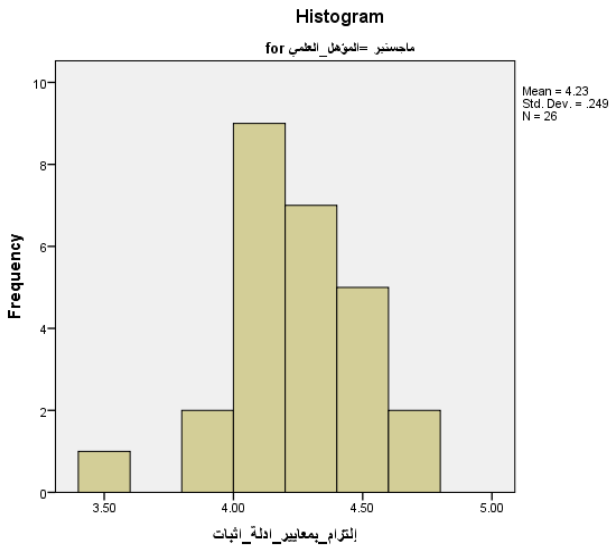
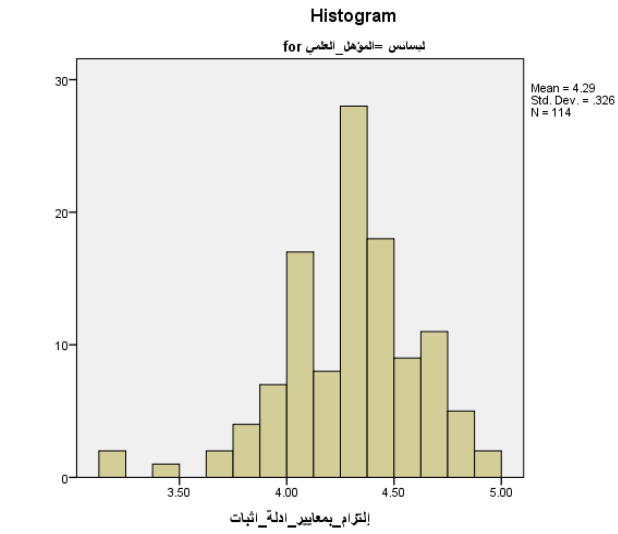
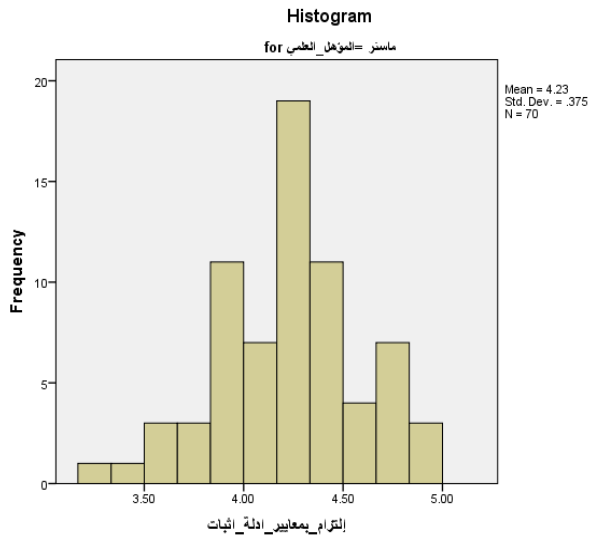
Range	1.62	
Interquartile Range	.48	
Skewness	-1.128-	.752
Kurtosis	2.342	1.481

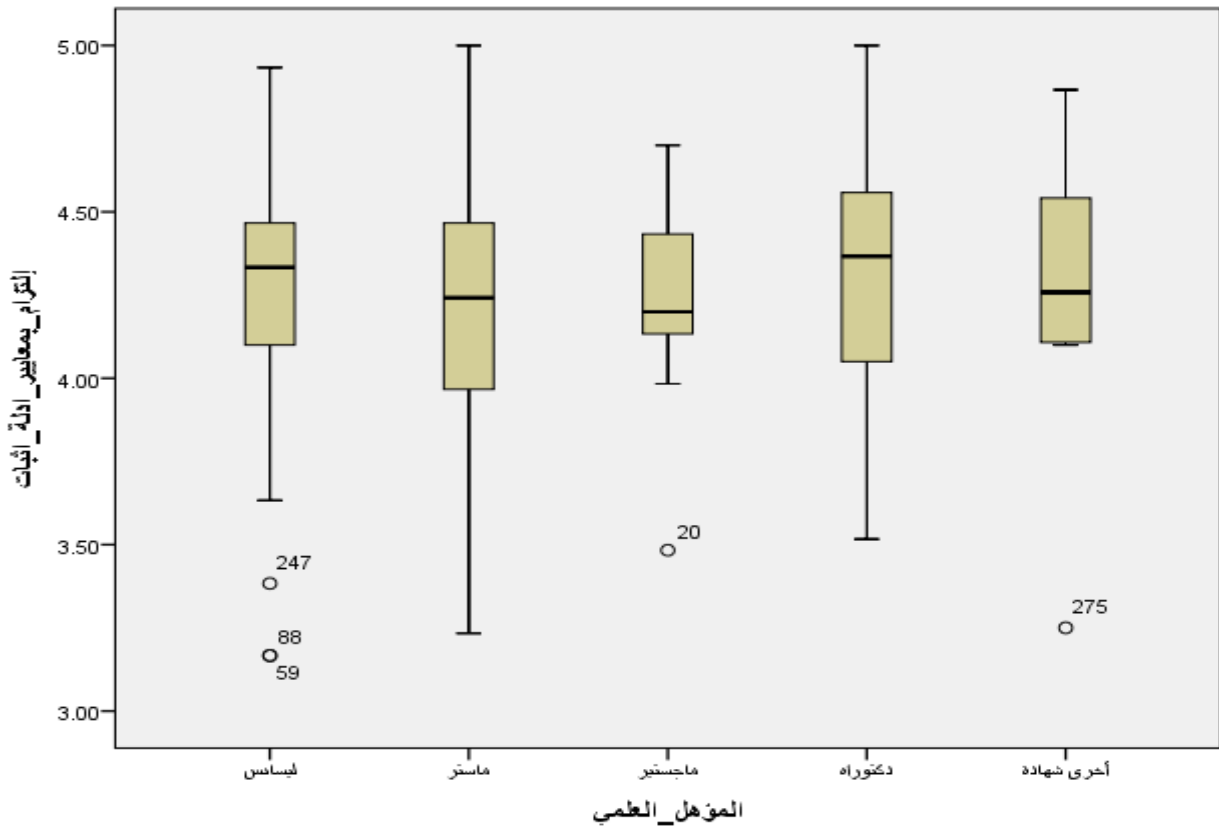
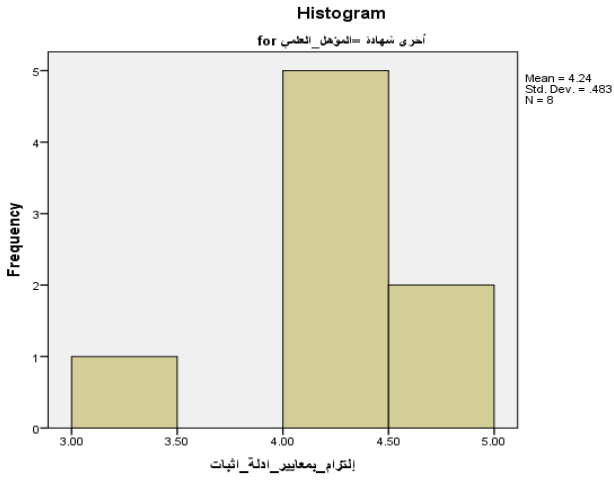
Tests of Normality

	العلمي المؤهل	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
اثبات ادلة بمعايير التزام	ليسانس	.086	114	.037	.960	114	.002
	ماستر	.097	70	.098	.983	70	.449
	ماجستير	.127	26	.200*	.937	26	.113
	دكتوراه	.076	79	.200*	.985	79	.512
	أخرى شهادة	.260	8	.120	.909	8	.347

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction





Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
اثبات_ ادلة_ بمعايير_ التزام	297	4.2811	.33879	3.17	5.00
العلمي_ المؤهل	297	2.32	1.297	1	5

Ranks

	العلمي_ المؤهل	N	Mean Rank
اثبات_ ادلة_ بمعايير_ التزام	ليسانس	114	153.69
	ماستر	70	135.40
	ماجستير	26	131.73
	دكتوراه	79	160.02
	أخرى شهادة	8	148.44
	Total	297	

Test Statistics^{a,b}

	اثب_ ادلة_ بمعايير_ التزام ات
Chi-Square	4.450
df	4
Asymp. Sig.	.349

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العلمي_ المؤهل

الملحق رقم (10): إختبار الفرضية السادسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية.

1- الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الوظيفة:

أ- التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	الوظيفة	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
المراجع_تقرير_جودة	حسابات محافظ	181	100.0%	0	0.0%	181	100.0%
	محاسبي خبير	41	100.0%	0	0.0%	41	100.0%
	ممارس أكاديمي	75	100.0%	0	0.0%	75	100.0%

Descriptives

الوظيفة		Statistic	Std. Error
المراجع_تقرير_جودة	حسابات محافظ	Mean	4.2774
		95% Confidence Interval for Lower Bound	4.2170
		Mean Upper Bound	4.3379
		5% Trimmed Mean	4.3018
		Median	4.3500
		Variance	.170
		Std. Deviation	.41239
		Minimum	2.82
		Maximum	5.00
		Range	2.18
		Interquartile Range	.53
		Skewness	-.916
		Kurtosis	1.178
محاسبي خبير	Mean	4.2195	.07497
		95% Confidence Interval for Lower Bound	4.0680
		Mean Upper Bound	4.3710
		5% Trimmed Mean	4.2503
		Median	4.4000
		Variance	.230
		Std. Deviation	.48006
		Minimum	3.03

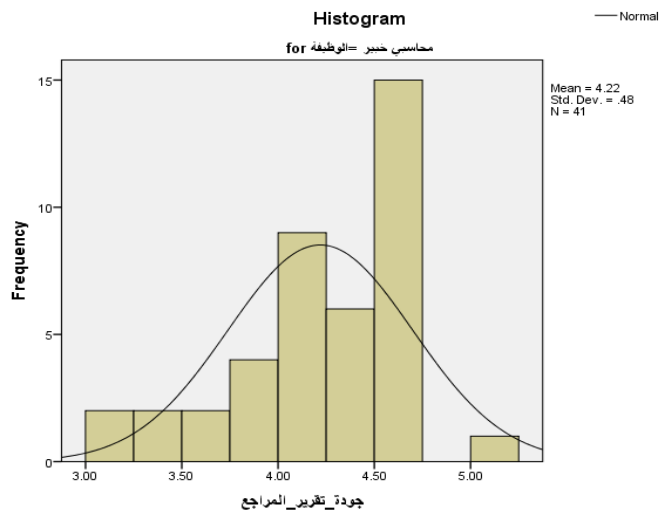
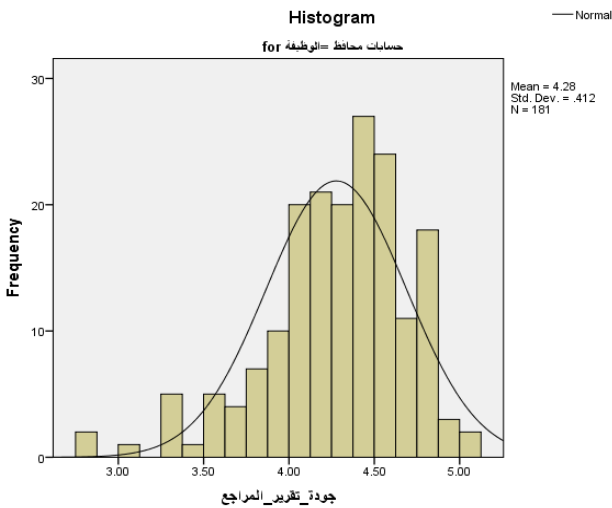
	Maximum		5.00
	Range		1.97
	Interquartile Range		.59
	Skewness		-.989-
	Kurtosis		.376
ممارس أكاديمي	Mean		4.2596
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4.1800
		Upper Bound	4.3391
	5% Trimmed Mean		4.2566
	Median		4.2500
	Variance		.120
	Std. Deviation		.34587
	Minimum		3.63
	Maximum		5.00
	Range		1.37
	Interquartile Range		.48
	Skewness		-.036-
	Kurtosis		-.689-
			.277
			.548

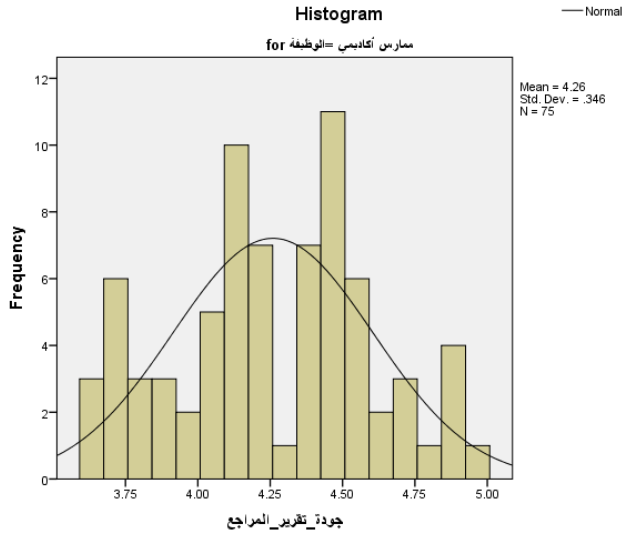
Tests of Normality

	الوظيفة	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المراجع_تقرير_جودة	حسابات محافظ	.085	181	.003	.950	181	.000
	محاسبي خبير	.159	41	.011	.900	41	.002
	ممارس أكاديمي	.080	75	.200*	.973	75	.113

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction





ب-الفروق:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المراجع_تقرير_جودة	297	4.2649	.40602	2.82	5.00
الوظيفة	297	1.64	.859	1	3

Ranks

	الوظيفة	N	Mean Rank
المراجع_تقرير_جودة	حسابات محافظ	181	152.17
	محاسبي خبير	41	147.98
	ممارس أكاديمي	75	141.92
	Total	297	

Test Statistics^{a,b}

	المراجع_تقرير_جودة
Chi-Square	.762
df	2
Asymp. Sig.	.683

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الوظيفة

2- الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب الخبرة المهنية:

أ- التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	الخبرة سنوات	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
المراجع_تقرير_جودة	سنوات 5 من أقل	52	100.0%	0	0.0%	52	100.0%
	سنوات 10 إلى 5 من	73	100.0%	0	0.0%	73	100.0%
	سنة 15 إلى 11 من	79	100.0%	0	0.0%	79	100.0%
	سنة 15 من أكثر	93	100.0%	0	0.0%	93	100.0%

Descriptives

	الخبرة سنوات	Statistic	Std. Error
المراجع_تقرير_جودة	سنوات 5 من أقل	Mean	4.2032
		95% Confidence Interval for Mean	4.0977
		Lower Bound	4.3087
		Upper Bound	4.2111
		5% Trimmed Mean	4.1917
		Median	.144
		Variance	.37901
		Std. Deviation	3.05
		Minimum	5.00
		Maximum	1.95
		Range	.55
		Interquartile Range	-.411-
		Skewness	.330
		Kurtosis	.650
	سنوات 10 إلى 5 من	Mean	4.1637
		95% Confidence Interval for Mean	4.0584
		Lower Bound	4.2690
		Upper Bound	4.1920
		5% Trimmed Mean	4.1833
		Median	.204
		Variance	.45139
		Std. Deviation	2.82
		Minimum	5.00
		Maximum	2.18
		Range	.48
		Interquartile Range	-.948-
		Skewness	.281

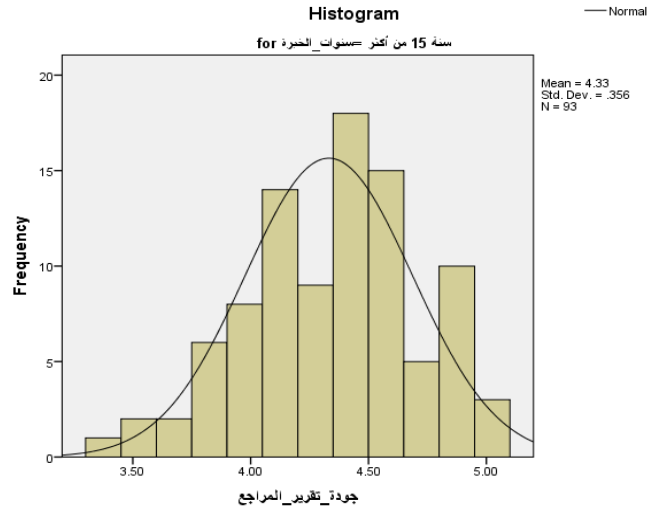
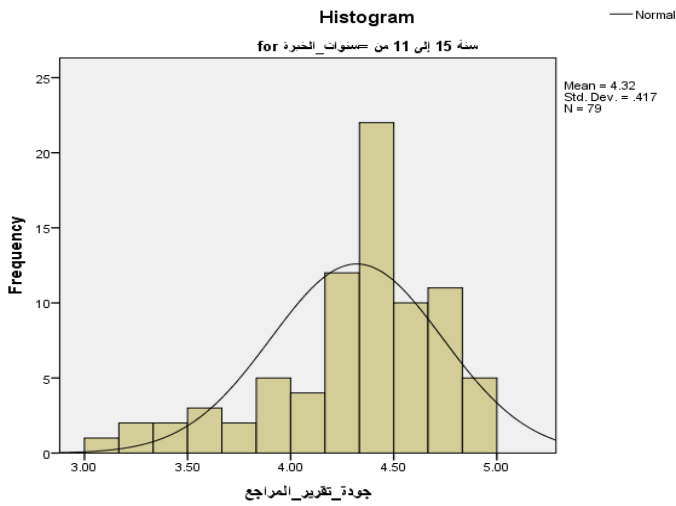
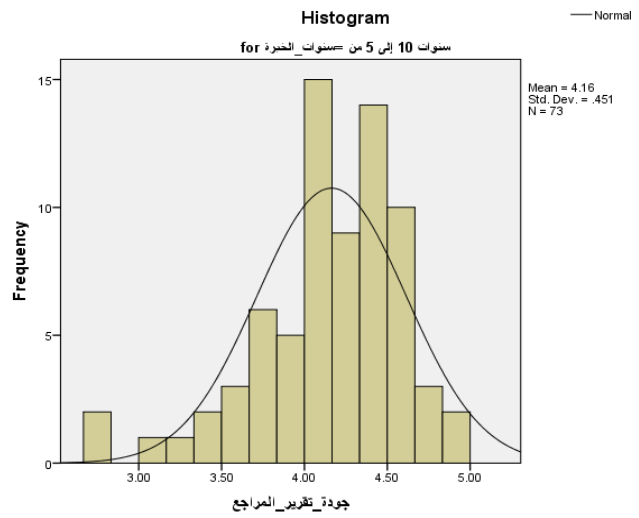
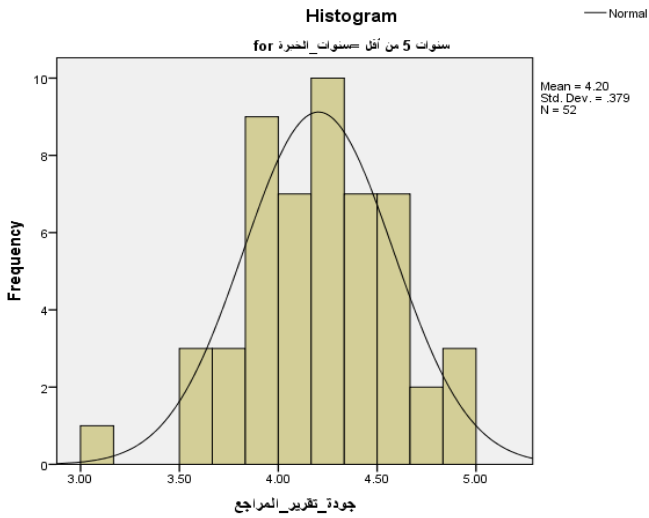
	Kurtosis		1.079	.555
سنة 15 إلى 11 من	Mean		4.3207	.04692
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.2273	
	Mean	Upper Bound	4.4141	
	5% Trimmed Mean		4.3483	
	Median		4.4167	
	Variance		.174	
	Std. Deviation		.41705	
	Minimum		3.03	
	Maximum		5.00	
	Range		1.97	
	Interquartile Range		.45	
	Skewness		-1.086-	.271
	Kurtosis		.957	.535
	سنة 15 من أكثر	Mean		4.3315
95% Confidence Interval for		Lower Bound	4.2583	
Mean		Upper Bound	4.4048	
5% Trimmed Mean			4.3417	
Median			4.4167	
Variance			.126	
Std. Deviation			.35554	
Minimum			3.33	
Maximum			5.00	
Range			1.67	
Interquartile Range			.52	
Skewness			-.370-	.250
Kurtosis			-.289-	.495

Tests of Normality

	الخبرة سنوات	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المراجع_تقرير_جودة	سنوات 5 من أقل	.084	52	.200*	.981	52	.571
	سنوات 10 إلى 5 من	.126	73	.006	.940	73	.002
	سنة 15 إلى 11 من	.148	79	.000	.918	79	.000
	سنة 15 من أكثر	.100	93	.023	.980	93	.163

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction



ب- الفروق

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المراجع_تقرير_جودة	297	4.2649	.40602	2.82	5.00
الخبرة سنوات	297	2.72	1.088	1	4

Ranks

	الخبرة سنوات	N	Mean Rank
المراجع_تقرير_جودة	سنوات 5 من أقل	52	130.78
	سنوات 10 إلى 5 من	73	130.70
	سنة 15 إلى 11 من	79	164.98
	سنة 15 من أكثر	93	159.98
	Total	297	

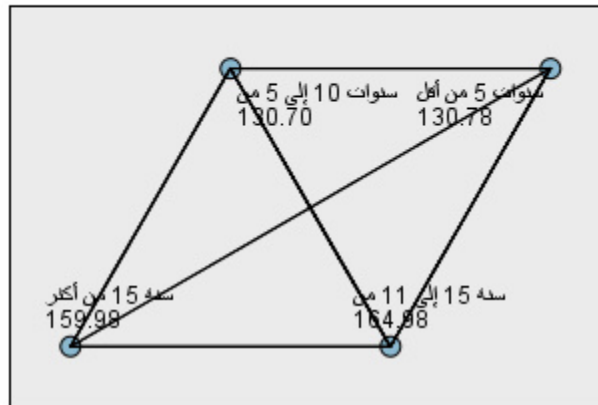
Test Statistics^{a,b}

	المراجع تقرير جودة
Chi-Square	9.915
df	3
Asymp. Sig.	.019

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة_سنوات

Pairwise Comparisons of سنوات_الخبرة



Each node shows the sample average rank of سنوات_الخبرة.

Sample1-Sample2	Test Statistic	Std. Error	Std. Test Statistic	Sig.	Adj.Sig.
سنوات 5 من أقل-سنوات 10 إلى 5 من	.080	15.581	.005	.996	1.000
سنة 15 من أكثر-سنوات 10 إلى 5 من	29.280-	13.426	2.181-	.029	.175
سنة 15 إلى 11 من-سنوات 10 إلى 5 من	34.282-	13.940	2.459-	.014	.084
سنة 15 من أكثر-سنوات 5 من أقل	29.200-	14.868	1.964-	.050	.297
سنة 15 إلى 11 من-سنوات 5 من أقل	34.202-	15.333	2.231-	.026	.154
سنة 15 إلى 11 من-سنة 15 من أكثر	5.003	13.138	.381	.703	1.000

Each row tests the null hypothesis that the Sample 1 and Sample 2 distributions are the same.

Asymptotic significances (2-sided tests) are displayed. The significance level is .05.

3- الفروق في جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي حسب المؤهل العلمي:

أ- التوزيع الطبيعي:

Case Processing Summary

	العلمي المؤهل	Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
المراجع_تقرير_جودة	ليسانس	114	100.0%	0	0.0%	114	100.0%
	ماستر	70	100.0%	0	0.0%	70	100.0%
	ماجستير	26	100.0%	0	0.0%	26	100.0%
	دكتوراه	79	100.0%	0	0.0%	79	100.0%
	أخرى شهادة	8	100.0%	0	0.0%	8	100.0%

Descriptives

	العلمي المؤهل	Statistic	Std. Error
المراجع_تقرير_جودة	ليسانس	Mean	4.2417
		95% Confidence Interval for Lower Bound	.04282
		Mean Upper Bound	4.1568
		5% Trimmed Mean	4.3265
		Median	4.2709
		Variance	4.3417
		Std. Deviation	.209
		Minimum	.45717
		Maximum	2.82
		Range	5.00
		Interquartile Range	2.18
		Skewness	.57
		Kurtosis	-1.006-
			.226
	ماستر	Mean	4.3083
		95% Confidence Interval for Lower Bound	.04589
		Mean Upper Bound	4.2168
		5% Trimmed Mean	4.3999
		Median	4.3280
		Variance	4.3667
		Std. Deviation	.147
		Minimum	.38390
		Maximum	3.05
		Range	5.00
			1.95

	Interquartile Range		.47	
	Skewness		-.877-	.287
	Kurtosis		1.020	.566
ماجستير	Mean		4.2340	.07348
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.0826	
	Mean	Upper Bound	4.3853	
	5% Trimmed Mean		4.2415	
	Median		4.1833	
	Variance		.140	
	Std. Deviation		.37468	
	Minimum		3.53	
	Maximum		4.80	
	Range		1.27	
	Interquartile Range		.66	
	Skewness		-.128-	.456
	Kurtosis		-.842-	.887
دكتوراه	Mean		4.2861	.03725
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4.2119	
	Mean	Upper Bound	4.3602	
	5% Trimmed Mean		4.2857	
	Median		4.3500	
	Variance		.110	
	Std. Deviation		.33112	
	Minimum		3.63	
	Maximum		5.00	
	Range		1.37	
	Interquartile Range		.40	
	Skewness		-.190-	.271
	Kurtosis		-.508-	.535
أخرى شهادة	Mean		4.1083	.21122
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	3.6089	
	Mean	Upper Bound	4.6078	
	5% Trimmed Mean		4.1102	
	Median		4.1000	
	Variance		.357	
	Std. Deviation		.59742	
	Minimum		3.33	
	Maximum		4.85	

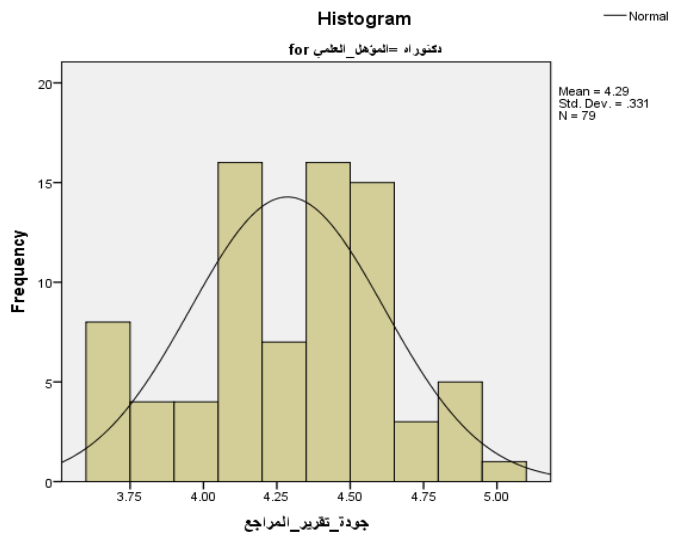
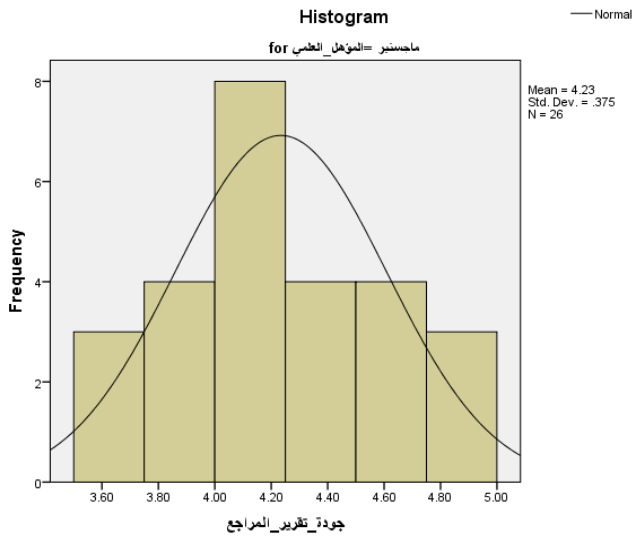
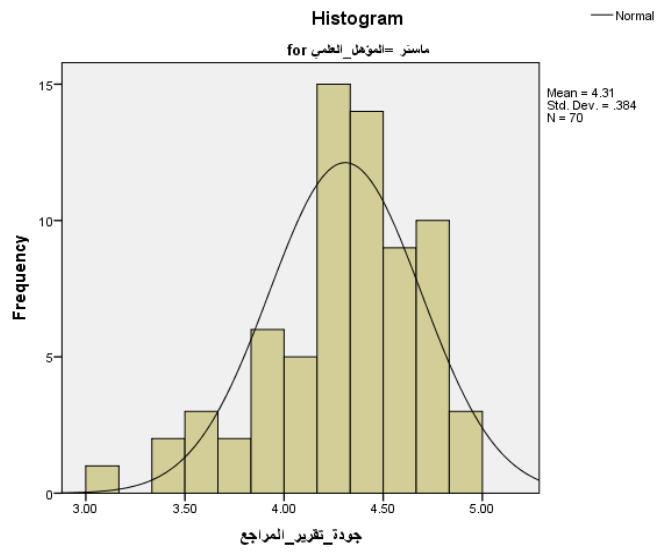
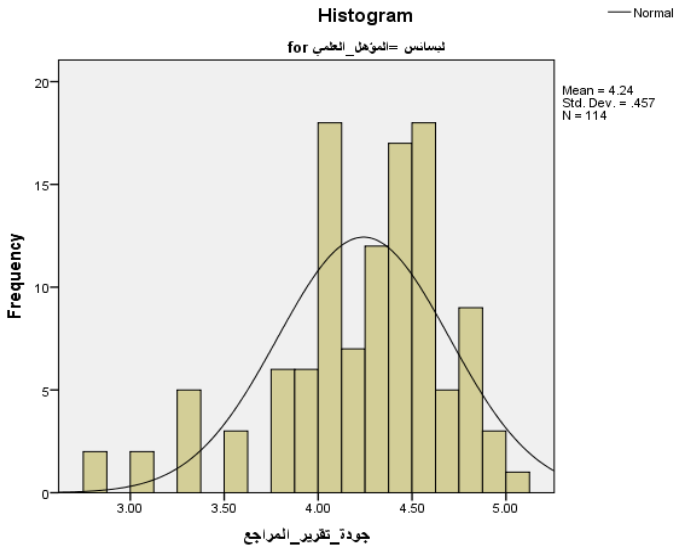
Range	1.52	
Interquartile Range	1.20	
Skewness	.029	.752
Kurtosis	-1.838-	1.481

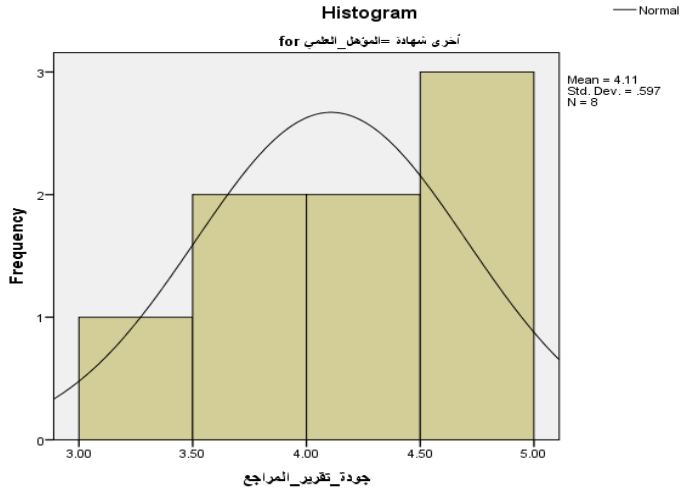
Tests of Normality

	العلمي المؤهل	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المراجع_تقرير_جودة	ليسانس	.105	114	.003	.931	114	.000
	ماستر	.106	70	.051	.951	70	.008
	ماجستير	.116	26	.200*	.947	26	.198
	دكتوراه	.097	79	.066	.969	79	.053
	أخرى شهادة	.200	8	.200*	.907	8	.333

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction





ب-الفروق:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المراجع_تقرير_جودة	297	4.2649	.40602	2.82	5.00
العلمي_المؤهل	297	2.32	1.297	1	5

Ranks

	العلمي_المؤهل	N	Mean Rank
المراجع_تقرير_جودة	ليسانس	114	147.36
	ماستر	70	159.01
	ماجستير	26	137.54
	دكتوراه	79	148.38
	أخرى شهادة	8	128.06
	Total	297	

Test Statistics^{a,b}

	المراجع_تقرير_جودة
Chi-Square	1.937
df	4
Asymp. Sig.	.747

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: العلمي_المؤهل

العنوان	
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
IX	فهرس الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الإختصارات والرموز
أو	مقدمة
الباب الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد الباب الأول
الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	
4	تمهيد الفصل الأول
5	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مهنة مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر
5	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
5	الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية
7	الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية
8	الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية
9	الفرع الرابع: أنواع المراجعة الخارجية والفروق بينها
11	المطلب الثاني: ماهية مراجع الحسابات الخارجي
11	الفرع الأول: تعريف مراجع الحسابات الخارجي وأنواعه وصفاته
13	الفرع الثاني: التشريعات والقوانين المنظمة وشروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي
15	الفرع الثالث: حقوق وواجبات ومهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي
17	الفرع الرابع: تعيين، عزل مراجع الحسابات الخارجي وأتعا به
18	المطلب الثالث: المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات الخارجي ومراحل تنفيذ عمله
18	الفرع الأول: المعايير الواجب توفرها في مراجع الحسابات الخارجي
20	الفرع الثاني: مراحل تنفيذ عمل مراجع الحسابات الخارجي
22	المبحث الثاني: معايير أدلة الإثبات
22	المطلب الأول: عموميات حول المعايير الدولية والجزائرية للمراجعة
22	الفرع الأول: مدخل لمعايير الدولية للمراجعة
27	الفرع الثاني: مدخل لمعايير الجزائرية للمراجعة
31	الفرع الثالث: مقارنة المعايير الجزائرية للمراجعة مع نظيرتها من المعايير الدولية

32	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول أدلة الإثبات
32	الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات
32	الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات
34	الفرع الثالث: أهمية أدلة الإثبات
34	الفرع الرابع: وسائل الحصول على أدلة الإثبات
35	المطلب الثالث: معايير أدلة الإثبات الجزائرية
35	الفرع الأول: معيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية، معيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة"، معيار رقم 580 "التصريحات الكتابية"
44	الفرع الثاني: معيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، معيار رقم 510 "مهام المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية"
50	الفرع الثالث: معيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، معيار رقم 570 "إستمراية الإستغلال"
55	الفرع الرابع: معيار رقم 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"، معيار رقم 530 "السير في المراجعة"، معيار رقم 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها".
62	المبحث الثالث: تقرير مراجع الحسابات الخارجي
62	المطلب الأول: ماهية تقرير مراجع الحسابات الخارجي
62	الفرع الأول: مفهوم تقرير مراجع الحسابات الخارجي وأهميته
63	الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي وأنواع الآراء المعبر عنها
65	المطلب الثاني: معايير تقارير مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر
65	الفرع الأول: معايير تقارير التعبير عن الرأي
66	الفرع الثاني: معايير التقارير الخاصة
68	المطلب الثالث: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
68	الفرع الأول: جودة المراجعة الخارجية
72	الفرع الثاني: جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
74	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسات السابقة حول معايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي	
76	تمهيد الفصل الثاني
77	المبحث الأول: الدراسات المتعلقة بمعايير أدلة الإثبات
77	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
87	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
94	المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
94	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
103	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
113	المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية
113	المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة
113	الفرع الأول: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث الهدف

119	الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث العينة والمنهج والأدوات والبرمجيات
120	الفرع الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة من حيث النتائج
124	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية
125	الفرع الأول: إستفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
125	الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية
126	خلاصة الفصل الثاني
127	خلاصة الباب الثاني
الباب الثاني: الدراسة الميدانية	
129	تمهيد الباب الثاني
الفصل الثالث: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة	
131	تمهيد الفصل الثالث
132	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
132	المطلب الأول: بناء نموذج الدراسة
132	الفرع الأول: صياغة نموذج الدراسة
133	الفرع الثاني: التعريف بمتغيرات الدراسة
134	المطلب الثاني: المنهج المستخدم ومصادر بيانات الدراسة
134	الفرع الأول: المنهج المستخدم
134	الفرع الثاني: مصادر بيانات الدراسة
134	المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة
134	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
135	الفرع الثاني: عينة الدراسة
136	المبحث الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة
136	المطلب الأول: إعداد الإستبانة
136	الفرع الأول: خطوات بناء الإستبانة
136	الفرع الثاني: محتويات الإستبانة ومصادرها
138	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية وطريقة قياس الإتجاهات والمستويات
138	الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة
138	الفرع الثاني: الطريقة المستخدمة في قياس الإتجاهات والمستويات
139	المطلب الثالث: صلاحية أداة الدراسة للتحليل الإحصائي
139	الفرع الأول: الإتساق الداخلي لأداة الدراسة
145	الفرع الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة
146	المبحث الثالث: تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة
146	المطلب الأول: تحليل خصائص العينة من حيث الوظيفة

147	المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة من حيث سنوات الخبرة
148	المطلب الثالث: تحليل خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي
150	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	
152	تمهيد الفصل الرابع
153	المبحث الأول: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة
153	المطلب الأول: التحليل الوصفي لمحاو الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات
153	الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات العامة
154	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بمصادر محددة
156	الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة ببنود وإجراءات محددة
157	الفرع الرابع: التحليل الوصفي لمحور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الخاصة بظروف محددة
159	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحور جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
161	المبحث الثاني: إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج
161	المطلب الأول: إختبار الفرضيات المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
161	الفرع الأول: التعريف بمتغيرات نموذج الإنحدار الخطي المتعدد وفحص إفتراضاته
166	الفرع الثاني: إختبار فرضيات الدراسة بإستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد
169	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات وجودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية
169	الفرع الأول: إختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات تعزى للمتغيرات الشخصية
177	الفرع الثاني: إختبار الفرضية السادسة المتعلقة بالفروق في إجابات أفراد العينة حول جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية
186	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
186	الفرع الأول: مناقشة نتائج التحليل الوصفي لمحاو الدراسة
187	الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بتأثير الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات في تحقيق جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي
188	الفرع الثالث: مناقشة نتائج الفروق في متغيرات الدراسة وفقاً للخصائص الشخصية
190	خلاصة الفصل الرابع
191	خلاصة الباب الثاني
193	الخاتمة
197	المراجع
	الملاحق
	الفهرس