

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :



العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين

دراسة ميدانية على بعض مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة -تقرت-

من إعداد الطالبة: نجاع حنان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/5/23

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ بدوي إلياس..... جامعة قاصدي مرباح ورقلةرئيسا

الدكتور / مقدم خالد.....جامعة قاصدي مرباح ورقلةمشرفا

الدكتور/ صديقي فؤاد..... جامعة قاصدي مرباح ورقلةمناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم التجارية

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين

دراسة ميدانية على بعض مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة -تقرت-

من إعداد الطالبة: نجاع حنان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/5/23

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ بدوي إلياس..... جامعة قاصدي مرباح ورقلةرئيسا

الدكتور/ مقدم خالد.....جامعة قاصدي مرباح ورقلةمشرفا

الأستاذ/ صديقي فؤاد..... جامعة قاصدي مرباح ورقلةمناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين
أهدي هذا الجهد والعمل المتواضع الى اغلى ما عندي في الوجود الى من قال فيهما عز وجل :
(وقضى ربك ان لا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا).
الى أمي صاحبة القلب الحنون التي غمرتني بعطفها وحنانها وتعبت من اجل راحتى وأمانتى بالصلوات والدعوات والتي سعت الى ان أصل إلى هذا المستوى .
وإلى اعظم قدوة في حياتي الرجل الذي بعث في قلبي روح التحدي والمثابرة ولم يبخل عليا بتقديم معونته المادية لي طريق المستقبل ابي الغالي حفظه الله .b والمعنوية وأنا والى اخوتي الاعزاء :إيمان، محمد السعيد، نور الاسلام والى البرعمة:مكة
الى اعز صدقاتي والدين كانوا معي نعمه الاخوة وتقسامنا الفرح والخزن معا :حميدة ، رفيقة، سامية، هاجر، المام .
واهدي تحياتي الى حنان، اماالسعد،نهي،مونيا، ملاك .
وباسم حلة الرحم اهديها لكل عائلتي والى كل من يكن لي المحبة والاحترام .

الى كل من ساهم لإنجاح هذا العمل المتواضع وفي الاخير ارجو من الله تعالى ان يجعل عملنا هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المترشحين المقبلين على التخرج .

حنان

الشكر

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على اشرف
المرسلين سيدنا محمد وعلى اله وصحابه ازكى الصلاة والتسليم .
لا يسعنا في نهاية هذا العمل المتواضع الا ان نشكر الله ونحمده
على توفيقه لنا فإن احبنا فبفضله وان اخطانا فمن انفسنا .
ونتقدم بالشكر والعرفان للأستاذ الكريم لمقدم خالد الذي قبل
الاشراف علينا ووضع هذا العمل على المسار الصحيح، وكانته له
يد المساعدة الأولى في مشوارنا لا نجاز هذه المذكرة .
كما لا ننسى ان اتقدم بوافر شكري وجزيل امتناني إلى الأستاذ
مناصريه رشيد .

وفي الاخير لا يسعنا الا ان نقول لمن ساعدنا او نصحننا او وجهنا
ولو برأي او بكلمة

جزاكم الله خيرا وبارك الله فيكم جميعا .

حنان

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق العناية المهنية في العهدة الثانية مقارنة بالعهدة الأولى وعلى هذا الأساس تم عرض إطار نظري يتعلق بمفاهيم حول العناية المهنية والدراسات السابقة المرتبطة بها، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الإستعانة بالاستبيان أحد الأدوات المتاحة من أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة حيث تم توزيع 51 استبيان على مكاتب المراجعة وتم استرجاعهم بشكل كامل وتحليلهم إحصائياً من خلال الإعتتماد على برنامج الحزم الإحصائية SPSS على أساسه تمت الإجابة على فرضيات البحث حيث توصلنا إلى أن يوجد لدى المستجوبين (ممارسي المهنة) مستوى مقبول، فهم يحرصون على تطبيق العناية المهنية، بينما لوحظ نقص في العناية المهنية المرتبطة بالعهدة الثانية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، مراجع حسابات، عناية مهنية، معايير المراجعة.

ABSTRACT:

This study aimed to identify the influence of due professional care of external auditor, whether and how the length of an auditor-client relationship (for two legal period commitment).

In order to answer the research questions, A questionnaire has been designed and distributed on the study society, which consists of: Professional (the external auditor) in local enterprise operating in togart . Statistical package for the social sciences (SPSS) was used to analyze the data and test the hypotheses.

The study results show there is less due professional care of external auditor in the second time contract.

Keywords :external auditor, due professional care, Audit , Auditing Standards.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
II	الإهداء.....
III	الشكر.....
IV	الملخص.....
V	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال البيانية.....
VII	قائمة الملاحق.....
VIII	قائمة الاختصارات
ب	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول العناية المهنية	
03	المبحث الأول: الأطر المهنية والتنظيمية للعناية المهنية.....
14	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد العهدين.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من مكاتب مراجعي الحسابات بمدينة تفرات	
21	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.....
25	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.....
42	الخاتمة.....
45	قائمة المراجع.....
48	الملاحق.....
54	الفهرس.....

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	يوضح الإحصائيات المتعلقة بتوزيع قوائم الاستبيان	21
2-2	يوضح خيارات الإجابة في قائمة الاستبيان مرفقة بالأوزان حسب ليكارت الثلاثي	23
3-2	يوضح المتوسط المرجح ليكارت الثلاثي	23
4-2	يوضح مجال متوسط الحسابي لكل مستوي (مقياس ليكارت)	23
5-2	يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة ثبات ألفا كرونباخ	24
6-2	يوضح توزيع أفراد العينة حسبمتغير العمر	25
7-2	يوضح توزيع العينة حسب متغير الفئة الوظيفية	27
8-2	يوضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	28
9-2	يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة	29
10-2	يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات عمال المكاتب مراجعين حول واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة	30
11-2	توضح متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات بعض المراجعين حول مدى تطبيق العناية	31
12-2	توضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لواقع العناية المهنية	32
13-2	يوضح نتيجة تحليل الانحدار للإبعاد واقع العناية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة	32
14-2	يوضح معامل تحديد واقع العناية المهنية ومدى تطبيقها في عملية المراجعة	33
15-2	يوضح تحليل تبيان خط الانحدار	33
16-2	يوضح تحليل تبيان الأحادي لدراسة فروق المتوسطات المراجعين حسب مستوي العمر	35
17-2	يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات المراجعين حسب مستوي الفئة الوظيفية	36
18-2	يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات المراجعين حسب مستوي المؤهل العلمي	36
19-2	يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق المتوسطات المراجعين حسب مستوي الخبرة	37

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
22	يوضح متغيرات الدراسة	1-2
26	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	2-2
27	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية	3-2
28	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	4-2
29	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	5-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	قائمة الأساتذة المحكمين	الملحق (01)
49	تحليل استمارة استبيان	الملحق (02)
50	إستمارة إستبيان	الملحق (03)

قائمة الرموز والاختصارات

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
(spss)	الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية.	stistical package for social sciences
(ccls)	حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة.	Céréales coopératives et légumes secs

مقدمة

مقدمة:

يعتبر وعي المراجع بدوره ومسؤوليته اتجاه المساهمين عامل مهم في القيام بمهامه، فهو يتحمل جزء من الامانة المتعلقة بالحفاظ على اموالهم من طرف الادارة، ومدى وفاءها بواجبتها، ولا يمكن ان يكون هذا بدون التزام المراجع بكل المعايير والقواعد التي تقتضي القيام بعملية المراجعة وفق ما تعارف عليها المهنيين وأصحاب المصالح، وعلى هذا الأساس اهتمت المنظمات المهنية والتنظيمية بهذا الموضوع الذي يعتبر مؤشر مهم حول مدى جودة عملية المراجعة ووفاءها بالتزاماتها اتجاه عملائها.

فالتزام المراجع بالمعايير عامل مهم في تحديد مسؤوليته الجزائية والمدنية والتأديبية التي تنص عليها القواعد والقوانين التنظيمية، لهذا فإن تحقيق المراجع لأهدافه المهنية لن يكون في حالة إخفاقه في القيام بواجبه مما يتحتم عليه الحرص المستمر على تجنب هذا الفشل، إلا أن الوقوع العملي أثبات العديد من الحالات التي اتضح فيها تقصير المراجع. ولعل أهمها تاريخياً قضية إيزون ومكتب المحاسبة العالمي آرث اندرسون ورغم مرور أكثر من 17 سنة إلا أنها تعتبر مثالاً يتداوله المهتمين بمجال المحاسبة والمراجعة عند التطرق لمثل هذه القضايا، حيث تعتبر هذه الفضيحة المتشعبة والمعقدة في تفصيلها من حيث تفسير مسببات فشل نظام الحوكمة في أكثر الدول تقدماً في هذا المجال أمر مفصلياً في إعادة النظر في العديد من الانظمة ولعل أهمها العلاقة بين المراجع والعملاء، مدى التزامه بالقيام بواجباته وفقاً ما تفتضيه معايير المهنة خاصة في ظل التعقد لفترة قد تبدو نوعاً ما طويلة.

طرح الإشكالية:

على ضوء ماسبق ذكره نقوم بطرح الإشكالية التالية:

مامدى تأثير العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين؟

ولتوضيح الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهو واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة؟
- ✓ مامدى تطبيق العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين؟
- ✓ هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في تصور أفراد عينة الدراسة لمستوى العناية المهنية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، الخبرة).

سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطروحة

الفرضية الأولى: يوجد مستوى مقبول من لعناية المهنية لدى مراجعي الحسابات.

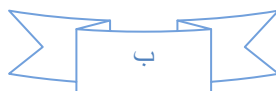
الفرضية الثانية: ينخفض أداء العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات في العهدة الثانية.

الفرضية الثالثة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في تصور أفراد عينة الدراسة لمستوى العناية المهنية

تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، الخبرة).

مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع على مستوى مكاتب المراجعة؛



- يعتبر الموضوع محل بحث مرتبط بالتخصص؛
- رغبتى الشخصية في اختيار الموضوع باعتباره موضوع جديد.

أهداف الدراسة وأهميتها:

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع العناية المهنية في العهدة الثانية ومدى الالتزام بها حيث يعتبر متغير مهم في تحقيق جودة المراجعة وبالتالي تحقيق الهدف من عملية المراجعة و هو تحسين ممارسات الحوكمة على مستوى مكاتب مراجعي الحسابات .

وتبرز أهمية العناية المهنية لمراجعي الحسابات من خلال الاهتمام بمجموعة من الإجراءات لضمان جودة عملية المراجعة ومنها يقل احتمال الوقوع في أخطاء ومخاطر المراجعة، بحيث أصبحت مراجعة الحسابات تؤثر تأثيرا كبيرا على العمليات وذلك لضمان صحة المعلومات، فقمنا بدراسة بحث على مجموعة من العينات من مكاتب المراجعة بمدينة تفرط خلال الفترة الممتدة من شهر مارس إلى أبريل 2018.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

تمت الدراسة من خلال الارتكاز على المنهج الوصفي للإحاطة بجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة وكذا الاستعانة بمجموعة من المقالات والمذكرات، مركزين في ذلك على تحليل بيانات استمارة الاستبيان الموزعة على عينة من مكاتب المراجعة بتفرت كأداة للدراسة، ومعالجتها في البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على نتائج البحث للجانب التطبيقي.

صعوبات البحث:

1. ضيق المدة الزمنية المخصصة لإنجاز البحث؛
2. صعوبة تلقي الإجابات، والرد واسترجاع الاستبيان.

هيكل البحث:

من أجل الإجابة عن التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيق أهداف البحث تم تقسيم محتوى الموضوع إلى فصلين:

الفصل الأول: يتناول أهم المفاهيم حول العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة، بالإضافة إلى موقف الهيئات المهنية والتنظيمية من العناية المهنية.

الفصل الثاني: يتناول البحث الأول كل ما يتعلق بوصف أداة عينة، فيما شمل المبحث الثاني مناقشة النتائج المتوصل إليها باستخدام تحليل آراء العينة من مكاتب المراجعة حول دور مراجعي الحسابات في تحسين العناية المهنية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية حول العناية المهنية

تمهيد:

إن استقلالية مدققي الحسابات والكفاءة الفنية أمران محوريان في جودة عملية المراجعة إلا أن ممارسة المدققين أو المراجعين غير كافية من مهنة الشكوك يؤدي إلى العديد من أوجه القصور التي يحدونها في العمليات المراجعة تسعى الدراسات إلى تحديد الخصائص الكاملة وراء شكوك المراجع، واستكشاف العوامل المؤثرة على درجة الشك التي تتجلى في قرارات وإجراءات المراجعين لعدم وجود بيانات عن التعاقدات الفعلية للمراجعة وغياب البيانات عن الهوية والسمات الشخصية للمراجعين.

يتم في هذا الفصل عرض الإطار النظري حول العناية المهنية حيث يوضح الأطر المهنية والتنظيمية للعناية المهنية، وتوضح كذلك دور العناية في عملية المراجعة وتفعيل جودة المراجعة من مراجعي الحسابات، وكذا تفعيل موقف الهيئة المهنية والتنظيمية من العناية المهنية هذا في المبحث الأول، فيما يجوي المبحث الثاني تحصيل من محتويات دراسات عاجلت جوانب الموضوع وتحديد الفروقات التي تفصلنا عن دراستنا.

المبحث الأول: الأطر المهنية والتنظيمية للعناية المهنية

لتحقيق الكفاءة العالية من عملية المراجعة يتطلب ذلك تبنى تطبيق لمختلف القواعد والإجراءات التنظيمية التي تنص عليها معايير المراجعة، فنجاح المراجع في مهامه يرتبط بشكل كبير بمدى التزامه بمعايير المراجعة، ومن خلال هذا سنتناول المفاهيم المرتبطة بالعناية المهنية ومختلف الأطر التنظيمية والمهنية التي أقرتها المنظمات المهنية.

المطلب الأول: مفاهيم حول العناية المهنية لعملية المراجعة

نستعرض في هذا المطلب ماهية العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة، وتوضيح مجموعة من الإجراءات التي تخدم جودة مراجعة المعلومات .

الفرع الأول: ماهية العناية المهنية

هذا الفرع تناول أهم التعريفات أو المصطلحات حول العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة لإعطاء الثقة لمختلف المستخدمين، وذلك بتوضيح مجموع الإجراءات التي تخدم جودة تدقيق المعلومات.

أولاً: تعريف العناية المهنية

- قامت بعض الدراسات بتعريف العناية المهنية من جانبين، يتمثل الجانب الأول في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في المسؤولية القانونية والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع، ومن ثم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة¹.
- أو هي أن يبذل المراجع العناية والمهارات بالمستوى المتوقع من أي مراجع يتمتع قد يكون فيه انحرافات التي تحتاج إلى تحسين.
- كما عرفت أيضا العناية المهنية بأن يقوم المراجع بإتباعه أخلاقيات المهنة وتطبيق المعايير بشكل صحيح وسليم من ناحية التخطيط الصحيح للعمل وفهم النشاط وتحديد المخاطر فيه واختبارها وبناء الرأي استنادا إلى الأدلة وتوثيق عملية المراجعة بشكل سليم وتقديمها للجهات المعنية².

ثانياً: مبادئ العمل المهني

ينبغي على المحاسب المهني الالتزام بالمبادئ الأساسية التالية:

- أ- مبدأ النزاهة: أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- ب- مبدأ الموضوعية: أن لا يسمح بالتحفيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

¹ لقلبي الأخصر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة ماجستير؛ غير منشورة جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2009، ص 31.

² معيار 1220 العناية المهنية اللازمة من معايير المراجعة الداخلية (معهد المراجعين الداخليين الأمريكي).

ج- مبدأ الكفاية المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفئة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

د- مبدأ السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن يفصح عن أي من هذه المعلومات للأطراف الثلاثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب أن لا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثلاثة.

هـ- مبدأ السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة¹.

تعتبر العناية المهنية العنصر الأساسي في عملية المراجعة حيث عرفت مراجعة بعدة تعاريف أهمها:

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية:

➤ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والمعايير المقررة وتوصيل ذلك للأطراف المعنية.

كما تم تعريف المراجعة (BECOUR BONQUIN)

➤ على أنها النشاط الذي يطبق باستقلالية وفق المعايير والإجراءات المترابطة والفحص بقصد تقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفقا للمعايير المحددة لها².

وكما عرفها البعض أنها:

➤ الفحص من قبل الجهات مهنية ومستقبلية من أجل التعبير عن الرأي على أساس وصدق حسابات الشركة.
➤ أو هي عملية منظمة لجمع وتقييم موضعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن النتائج أحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها³.

الفرع الثاني: دور العناية المهنية في عملية المراجعة

يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وإعداد تقارير العناية المهنية اللازمة حيث أنه سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العملية والعلمية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركا لحقوقها وواجباتها المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة⁴. حيث يكمن دور العناية المهنية في مراجعة الحسابات في ما يلي⁵:

¹ ساجح فايز، أهمية تبنى معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة البليدة، 2015، ص 68.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، 2013، ص 22.

³ شتحونة محمد الفارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر (غير منشور)، جامعة قاصدي مراح، ورقة، سنة 2016، ص 05.

⁴ لقيطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 35.

⁵ أحمد نبيل فرحات، المعايير المهنية لمراجعة الحسابات، المراجعة والتدقيق المالي، معايير وقوانين المحاسبة، منتدى المحاسب

العربي، <https://accdiscussion.com>, 2014/03/03.

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه، بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من الإدارة المنشأة موضوع المراجعة كما يجب عليه أن يتحقق من أن جميع بنود ونتائج الأعمال معروضة بطريقة عادلة وصادقة.
- يسترشد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية -إن المسؤولية القانونية- التي يحددها القانون- للمراجع تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافره في أعمال المراجعة، ومن ناحية أخرى فإن المهنة وماتضعه من مسؤوليات مهنية تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحتمه القانون.
- يكمن دور العناية المهنية كذلك بقيام المراجع الخارجي بالتخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وهذا يوجب على المراجع ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة كما يتطلب التخصيص السليم للعماله المتاحة داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة تقديمهم في أداء المهنة الموكلة إليه.
- كما أن العناية المهنية للمراجع تساعد على مستوى العمل الميداني وفق لمايلي¹:
- الحصول على أدلة في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك أدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها.
- كما أن بذل العناية المهنية تتطلب منه الدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى اختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، وأن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة .
- كما أن بذل العناية المهنية تتطلب من المراجع الخارجي الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية فحص والملاحظة والاستفسارات والمعلومات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي على القوائم المالية ومن ضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون أدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة القبول.
- كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل العناية المهنية في شكل وصياغة تقرير المراجعة، وتأكد من توفر معايير إعداد التقرير، بحيث تكون متفقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

الفرع الثالث: العناصر التي تدعم العناية المهنية:

يوجد العديد من المؤشرات المرتبطة بالعناية المهنية ويمكن حصرها فيمايلي:

أولا: خبرة مراجعي الحسابات

تعتبر خبرة مراجعي الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام المراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة.

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملا هاما للكفاءة وفاعلية أداء المراجع يسير جانبا إلى جنب مع التأهيل العلمي، وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم

¹. أحمد نبيل فرحات، المعايير المهنية لمراجعة الحسابات، المراجعة والتدقيق المالي، معايير وقوانين المحاسبة، منتدى المحاسب العربي، <https://accdiscussion.com>, 2014/03/03.

إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، ولقد أوضحت بعض الدراسات قياس الخبرة بعدة متغيرات حيث أشارت على أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهنة المراجعة، وفي حقيقة فإن الخبرة تعني الأداء المتميز لمهمة معينة وتمثل من ناحية أخرى القدرة التي يتم اكتشافها من خلال ممارسة مهنة معينة وأدائها بصورة جيدة، ويتم اكتساب الخبرة من خلال التعليم وانتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمراجع الحسابات كما أن التعليم وانتقال المعرفة يتم من خلال ممارسة مدى صعوبة المشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات¹.

1-1- أثر الخبرة على جودة الأداء:

ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء أعمال المراجعة، فإنه سيتم قياس الجودة أداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي رشد قرارات مراجع الحسابات، والقدرة على حل المشاكل، والقدرة على تحديد المؤشرات و مدى التحريف في القوائم المالية فإذا نظرنا إلى الرشد في القرارات مراجع الحسابات فإنه يمكن قياس الرشد في القرارات مراجع بإحدى أسلوبين، الأسلوب الأول هو الإجماع والذي يعرف بأنه درجة الاتفاق في قرارات المراجعين مختلفين الذين يؤدون نفس المهمة وفي حقيقة الأمر لم يتأكد من الناحية العلمية وجود ارتباط جوهري بين الخبرة والإجماع ومن الناحية أخرى فإنه يمكن قياس الرشد في قرارات مراجع الحسابات بالالتزام بالمعايير المهنية، لقد اقترحت بعض الدراسات استخدام الالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار حيث يقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعية بواسطة المنظمات المهنية وتلك التي تضعها منشآت المراجعة الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء، ولعل ذلك النوع الأخير من المعايير هو الذي يؤدي الالتزام بها إلى التمييز بين مستويات خبرة المراجعين وذلك بافتراض وجود دوافع لدى جميع المراجعين للالتزام بالمعايير المهنية من النوع الأول².

1-2- دور الخبرة في حل مشاكل المراجعين:

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل مشاكل المراجعين، فإنه من المتعارف عليه وجود اختلافات بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ وتمثل هذه الفروق في القدرة على تعريف المشكل وتفهمها، ومن ناحية أخرى يعبر عن الفرق بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع المبتدئ في انعكاس إمكانية التوصل إلى المعلومات الملائمة لتحديد البدائل لحل المشكلة، ولقد أوضحت بعض الدراسات عوامل التفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكل معين لمراجع حسابات الخبير في مقابل قدرته لحل مشكل من قبل مراجع المبتدئ، مما يجعل المراجع الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشكل بصورة أفضل³.

1-3- أثر الخبرة في تحديد مؤشرات التحريف:

أما من حيث أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية، هو قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت⁴.

ثانياً: إعداد خطة المراجعة

خطة المراجعة هي ترجمة الاستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة:

¹ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية 84 شارع زكرياء غنيم الإبراهيمية، الإسكندرية، 2007، ص 31

² نفس المرجع، ص 31.

³ نفس المرجع، ص 32.

⁴ نفس المرجع، ص 33.

وهي تحديد الإجراءات التفصيلية للمراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف المراجعة ولذا يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة، وتتضمن خطة المراجعة تفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة تبعاً لاختلاف الحجم وتعقيد المنشأة الخاضعة للمراجعة، وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق المراجعة¹.

ثالثاً: طبيعة العميل الخاضع للمراجعة

يتحكم العميل في المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، ولذلك تقع عليه مسؤولية الإفصاح عن هذه المعلومات بأمانة وشمولية ويمكن للمراجع عند الضرورة عمل أي تعديلات في هذه القوائم لتعكس متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بعد الحصول على موافقة عميل المراجع، ومن جهة أخرى تكون تقارير المراجعة ملكاً خاصاً للمراجع، ويجب إعدادها بشكل جيداً حتى يمكن بوضوح وبأسلوب فعال توصيل المعلومات التالية:

أ- نطاق مهام المراجعة التي قام بأدائها المراجع؛

ب- نتائج مهام المراجع؛

ج- درجة تأكيد المراجع من صدق وعدالة القوائم المالية.

وإذا رفضت المؤسسة أن تفسح عن الحقائق الجوهرية فيجب على المراجع الإفصاح عن هذه الأمور في تقريره وتعديل رأيه بالتقرير على ضوء تصرفات العميل².

رابعاً: رقابة الجودة

إن الرقابة بمفهومها العام هي تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية، أما رقابة الجودة فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) بأنها الإجراءات التي يتبناها مراقب الحسابات لتوفير ثقة بدرجة معقولة للتأكد بأن العمليات التدقيق كافة والتي تم إجرائها قد جرت وفقاً للأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

كما عرفها أرينزولوبك (2002) بأنها الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة من مسؤوليتها المهنية تجاه زبائنها، وعليه يمكن القول بأن نظام رقابة الجودة يتضمن مجموعة شاملة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والسياسات التي يستخدمها مراقب الحسابات لغرض توفير ضمان بدرجة المعقولة من تطابق واتزان بالمعايير والمبادئ الخاصة بجودة أداء المهنة والتي ينعكس أثرها بإيفاء متطلبات الزبون.

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) أنه من الضروري لأي برنامج يوضع لفحص جودة الأداء أن يتضمن المعايير التي تعالج الأمور الآتية.

1- المحافظة على تسوية المعلومات والبيانات الزبون؛

2- ضمان استقلالية وموضوعية المدقق؛

3- أن تتوفر لدى المدقق المهارات والمعرفة المهنية والخبرة المتخصصة واللازمة للقيام بالعملية الفحص؛

4- توثيق إجراءات الفحص المتبعة بطريقة تمكن من إجراء تقييم موضوعي يمكن الحكم من خلاله بأن الفحص قد تم بالعناية اللازمة وطبقاً للمعايير؛

¹ كمال عبد السلام، على خالد المعتمد، أصول علم المراجعة، جامعة المنصورة، سنة 2003، ص 117.

² وليام توماس، أمرسو هنكي، تقرير المراجعة، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 98.

5-فرض الإجراءات تأديبية على المنشأة التي تفرض تأدية الفحص أو اتخاذ الإجراءات التصويبية والتي تكشف فيها عيوب خطيرة ولا يمكن معالجتها بالتصويب أو التعليم¹.

4-1-المعيار الدولي لرقابة الجودة

1- معيار التدقيق الدولي رقم (220) لرقابة الجودة ومراجعة القوائم المالية (ISA220)

يهدف المعيار إلى مساعدة المراجع إلى تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى ارتباط ككل، والتي توفر له تأكيد معقول بأن:

- عملية المراجعة تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- التقرير الذي يصدره المراجع مناسب للظروف².

ويعني المعيار الدولي لرقابة الجودة 01 أو المتطلبات الوطنية التي لا تقل عنها صرامة، بمسؤوليات المؤسسة لوضع نظام رقابة الجودة الخاص بها والحفاظ عليه، فيما يتعلق بعمليات التدقيق ويظم نظام رقابة الجودة السياسات والإجراءات التي تعالج كل عنصر من العناصر التالية:

- مسؤوليات القيادة للجودة في المؤسسة؛
- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛
- الموارد البشرية؛
- أداء العملية؛
- المراقبة.

المتطلبات الوطنية التي تناولت مسؤوليات المؤسسة لوضع نظام رقابة الجودة الخاصة بها والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق التي لا تقل صرامة هذا المعيار الدولي لرقابة الجودة، فإن معالجتها لجميع العناصر وفرق التزامات على المؤسسة تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في المعيار الدولي لرقابة الجودة (معايير رقم 01)

2- الإعتماد على نظام الرقابة الجودة الخاص بالمؤسسة:

مالم تنشر المعلومات المقدمة من المؤسسة أو الجهات الأخرى لغير ذلك، قد يعتمد فريق العملية على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة فيما يتعلق على سبيل المثال :

- بكافة الموظفين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي؛
- بالاستقلالية من خلال جمع ونقل المعلومات ذات العلاقة حول الاستقلالية؛
- بالحفاظ على علاقات العملاء من خلال أنظمة القبول والإستمرارية؛
- بالالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة من خلال عملية المراقبة³.

4-2-أهمية رقابة الجودة:

إن حصول المدقق على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بالمعايير والمبادئ المتعارف عليها وأن تدعمه إلتزامه بهذه المعايير والتي من ضمنها معايير الجودة من شأنه أن يعرضه إلى العقوبات التي تفرضها الهيئات المهنية لذي فإن مكاتب التدقيق تسعى إلى تطبيق نظام الرقابة الجودة وذلك من أجل :

¹ رافد عبيد النواس، مدخل في جودة التدقيق، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، جمهورية العراق، تصدر عن نقابة المحاسبين والمدققين، العدد 45، سبتمبر 2016، ص14.

² محمد خطيب، معيار التدقيق الدولي رقم 220 رقابة وجود لمراجعة القوائم المالية، مدونة تهم بتطوير المحاسب.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص139.

- تطور الخدمات التي تقدمها لزيائن؛
- تطور الممارسات العلمية للمهنة؛
- زيادة الأرباح؛
- تقليل تعرضها لمخاطر المسؤولية القانونية.

خامسا: تأثير بأخلاقيات المهنة على العناية المهنية

تعتبر أخلاقيات المهنة أحد الأسس التي تقوم عليها المهن التي علي أساسها يتم تحديد التصرفات المقبولة والغير المقبولة وعلى هذا الأساس تقوم أخلاقيات مهنة مراجعة حيث تحدد مجموعة من المبادئ الواجب على المراجع الإلتزام بها من أجل الوفاء بمهمة وعلى هذا الأساس يمكن أن نحدد تأثير أخلاقيات مهنة المراجعة على العناية في قواعد وسلوك المهنة والمتمثلة في:

- **الكفاءة:** وهي أن يعملوا باستمرار على تحسين مهارتهم وفاعلية الجودة، فإن كانت كفاءة المراجعين ذو مستوى عالي كانت العناية المهنية جيدة أي أن هناك علاقة مباشرة بينهم.
- **النزاهة:** وهي سلوك مراجعين الذي يتبع حكم القانون ويدخل ذلك في أخلاقيات المهنة التي يكون تأثيرها بشكل مباشر على العناية المهنية.
- **الموضوعية:** وهي ألا يقوم المراجعين بأي نشاط قد يسيء أو يتوقع أن يسيء إلى تقديرهم المهني، أي لا يقوم المراجع بالتحريف أو تشويه معلومات.
- **الإستقامة:** وهي أن يقوم المراجعين بأعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بمسؤولية، وأن يلتزموا بالمعايير المعمول بها مع مراعاة الإفصاح لتحقيق أهداف المراجعة فأتضح أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والعناية المهنية، فإن كانت أخلاقية المهنة سليمة وصحيحة زادت العناية المهنية والعكس صحيح¹.

المطلب الثاني: موقف الهيئة المهنية والتنظيمية من العناية المهنية.

بعد الانتشار الكبير لمهنة مراجعة الحسابات كونها ضرورية وإلزامية لكافة الشركات والمؤسسات المختلفة في معظم دول العالم اكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة وازدادت أعداد شركات المراجعة ومراجعي الحسابات وتفاوتت مهارتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم، بتالي أصبحت ثقة المجتمع بهم لا تعزز إلا بوجود معايير وأسس تحكم هذه المهنة. حيث تعد أخلاق المهنة بما تتضمنها من نزاهة وموضوعية عنصرا أساسيا في مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، حيث إن ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة تعد عاملا مهما في إنجاح المهمة المواطنة بها².

الفرع الأول: على المستوى الدولي

لقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في الدول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل المهنة علميا وعمليا بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام والتغلب بذلك على الإتكال القائم حول الصعوبات التي تعرض المراجع والتي تتمحور حول الدراية بأمر غير محاسبية

¹ جمعية المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، <https://na.theia.org/standards-guidance>، إصدار 3 يناير 2009، ص 02—03.

² حمود بكر خليل عبد العال، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهنة"، دراسة تطبيقية علي شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، مذكرة الماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة والتي يعتمد على فرض الالتزامات المهنة من الطرف الثالث، بما يجب أن يعمل المراجع وكيفية أداء هذا العمل، كل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء المهنة كمهني وبنفس الدرجة المهارة العادية المتوفرة بشكل عام لدى غيره هذا من ناحية أما من ناحية العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع-وكأي إنسان آخر- معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة.

01- المعيار الدولي رقم 300 كفاية تأهيل المراجع (التخطيط)

إن التخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع العميل، حيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة وذلك بتحديد وتشخيص موطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء وأيضاً الفحص التحليلي والمبدئي بسجلات العميل والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الاختبارات القبليّة يتم أيضاً أدائها خلال هذه الفترة وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا، ويجب أن تنسجم عملية التخطيط لنشاط المراجعة مع وثيقة المراجعة وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة المراجعة والصلاحيات، والمسئوليات وصلاحيّة الوصول إلى السجلات والمكونات المادية في المنشأة، وفيما يتعلق بقبول المهنة فإننا نجد أنه من المفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات أن الفحص التحليلي التمهيدي اللازمة للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب إهتماماً أكثر خلال عمل المراجعة النهائية الذي تتم في أو بعد آخر السنة المالية وكما أن الدراسة وتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تكمن من تحديد مناطق الضعف في النظام الرقابة الداخلية والتي ستتطلب مزيداً من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة وبالطبع فإن تخطيط مهمة المراجعة سيتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن النطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص¹.

02- المعيار الدولي رقم 400 الدراسة وفحص هيكل الرقابة الداخلية (تقييم نظام الرقابة الداخلي)

يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستفيد بها إجراءات المراجعة فالتقيد بهذا المعيار يتطلب ربط درجة الثقة بمدى الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، فالمراجع يختار درجة الثقة أقل في ظل الهيكل الرقابي الجيد ووجود إجراءات أخرى للمراجعة، كما يختار المراجع درجة ثقة أكبر كلما قل الاعتماد على الرقابة الداخلية والإجراءات الأخرى.

تتمثل أهمية هذا المعايير في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا، يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية جيداً الذي ينتج عنه معلومات مالية التي يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم الأرصدة القوائم المالية -لعملاء المراجعة الكبار- تكون نتيجة آلاف العمليات المالية، فإنه يكون من الغير الممكن أو الغير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، يجب أن نؤكد أن الخطر الأساسي والذي يتطلب حماية المراجع والذين يعتمدون على رأيه بشكل

¹ السيد أحمد السقا، مدرّسه أبو الخير، مشاكل المعاصرة في المراجعة، جامعة دمشق، ص 14

مناسب يتكون من خطرين منفصلين، الأول يتمثل في مراجعة الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع، وبالطبع فإن المراجع يمكنه الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين، ذلك يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهري الذي يمكن أن ينتج عن هذا النظام وقد حددت ونشرت معايير المراجعة رقم (01) الخطأ الجوهري بأنه:

الحالة التي يعتقد معها المراجع الإجراءات المحددة أو درجة الالتزام بها لم تنخفض الخطر إلى أدنى مستوى نسبي بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضعها المراجعة ستكتشف بواسطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحددة لهم¹.

03-المعايير الدولي رقم 500 جمع وتقويم أدلة الإثبات (أدلة الإثبات)

يؤكد ضرورة الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال فحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وذلك لتوفير أساس قياس المعقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع للفحص والمراجعة فهو يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة إثبات كافية والتي تمثل أساسا معقول لإبداء رأيه في القوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير فكانت القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيده لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق معلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة إثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيده أرصدة القوائم المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقيق فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقيق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معني أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن مراجع يحاول أن يفحص أو يختبر ويجب أن يدعمها.

تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات وإقرارات رجال الإدارة و إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وكما أوضحنا من قبل فإن المراجع يجب أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة، فكلهما يساعد الإقتناع بالدليل وكما اتضح أن الإقتناع بأدلة الإثبات تعتمد على كميتها فضلا من نوعيتها وجودتها.

01- الخاصية الأولى (الكفاية): فأدلة الإثبات يجب أن تكون كافية ونعني بالكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيده الرأي المراجع².

02- الخاصية الثانية (خاصية النوعية أو الصلاحية): بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، حتى يتوفر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال، وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلا من خلوه من التحيز الشخصي، وبالطبع فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيرا مما تحتاجه لإجراء أحكامه

¹ وليام توماس، أمرسونسكي، الإطار النظري للمراجعة الحيادية، مرجع سبق ذكره، ص 58

² - أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سبق ذكره ص 14.

وتقديراته فيما يتعلق بالعدالة وصدق المعلومات المالية، لهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعاً من الكمية أكبر من أدلة تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة¹.

وكما أن هناك فرض آخر يتعلق بعملية جمع الأدلة وهو أنه ما حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس وهذا معناه أن المراجع يمكنه أن يستفيد من خبرته مع الشركة أثناء مراجعته لها، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير إلى ما تعرفنا عليه باسم استمرارية الوحدة، ولهذا فإن المراجع سيستخدم خبرته مع الشركة في تقييم إفصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول، فضلاً عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة حالياً من نقاط الضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا نظام أو الأفراد قد تغيروا في الفترة الحالية، فيصبح للمراجع أن يفترض سلامة وجود نظام الرقابة تحت الفحص، لاكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير بطبيعة الحال إذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية.

الفرع الثاني: على المستوى الوطني

يعني هنا أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها حيث نصت المادة 59 من قانون 10-01 على أن يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة من العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، من خلال هذه المادة فالمراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل مسؤوليته لوحده، وقد اشترط القانون 10-01 على مراجع الحسابات أو مدير الشركة أن تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة بتعيينه بصفته مراجع الحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوماً².

ويتم تعيين مراجع الحسابات لكتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات وأضافت هذه المادة على أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المراجعين والمتدربين لديهم، وكذلك الشركاء في الشركات الخبرة الحاسبية وشركات مراجعي الحسابات الملزمون باحترام السر المهني في الحالات المنصوص عليها في قانون.

مرسوم تنفيذي رقم (13-10) سنة 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

وبعد موافقة رئيس الجمهورية، يرسم ما يأتي³:

المادة الثانية: يشكل خطأ مهنياً يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في الجدول المصنف الوطني للخبير المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تعتبر السرية المهنية من عناصر العناية المهنية تضمن القسم 140 مبدأ السرية بفرض التزام على المحاسبين المهنيين للامتناع عن استعمال أي معلومة تم الحصول عليه من نتيجة العلاقات المهنية أو المرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة

¹ - وليام توماس أمسونغكي، مرجع سبق ذكره ص 57.

² - زينب عون، الجانب العلمي للمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (قانون 10-01)، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص 32

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013، الجزائر، العدد 03، يناير 2013، ص 18

لطرف الثالث، وعن تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكون هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.

ولذا يجب أن يكون المحاسب المهني يقضا لإمكانية الإفشاء غير المقصود أي يجب أن يكون حريصا حتى في البيئة الاجتماعية لاسيما الظروف المرتبطة مطولا مع الأعمال ذات الصلة أو مع عضو عائلي قريب أو مباشر، وينبغي أن يدرس المحاسب أيضا الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات ضمن الشركة، كما يجب أن يستمر الالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل، وإذا غير المحاسب المهني مهنته فإنه يبقى محافظ على سرية المعلومات ولا يفضح عنها إلا في بعض الحالات الخاصة.

■ وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات تقابلها¹.

نصت المادة الثانية على: يشكل خطأ مهنيًا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في الجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

تعرض الأخطاء المهنية المذكورة أعلاه أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبين المنصوص عليها في المادة 5 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكورة أعلاه.

أما المادة الثالثة فقد نصت "يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن الدعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادة الرابعة من نفس المرسوم: "تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة لتحقيق في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية .

نصت لمادة الخامسة: "تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يأتي:

- خطأ من الدرجة الأولى: إنذار؛
- خطأ من درجة الثانية: التوبيخ؛
- خطأ من درجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- خطأ من درجة الرابعة: شطب من الجدول.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013.

العناية المهنية من منظور قانون التجاري:

يوضح القانون التجاري في فقرته الثانية على إلزامية الرقابة في عمليات المراجعة وهذا طبقا لمادة 654 من القانون التجاري والتي جاء فيها "يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة، ويمكن أن يخضع القانون الأساسي إبرام العقود التي يعددها لترخيص مجلس المراقبة مسبقا"، تماشيا مع إلزامية المراقبة أو العناية المهنية من طرف المرجعين وفق القانون، حيث بين ذلك في مادة 655 التي تنص على "أن يقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية ويمكنه أن يطلع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته"، أما في المادة 660 فقد أكدت المادة على أن "يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام السابقة ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة إلى كل خرق"¹.

أما في مادة 621 فنصت علماً "يسهر مندوبو الحسابات تحت مسؤولياتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين 619 و620 ويبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السنوية"، وأخيرا دور العناية المهنية تمثل في الرقابة والإلزامية مراجعين بتنفيذها في عمليات مراجعة هذا من المنظور قانون التجاري².

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد**للعهدتين**

من خلال هذا المبحث سيتم المقارنة لبعض الدراسات السابقة من الموضوع وذلك من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يشمل المطلب على مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة:

أولا: دراسة زنجري رحمة (2015) بعنوان محافظ الحسابات بين التزامات وضوابط التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية آراء عينة من محافظي الحسابات لولايي ورقلة وغرداية.

هدف هذه الدراسة إلى دراسة المعايير الشخصية لمحافظي الحسابات بالإضافة إلى عرض تجربة المشرع الجزائري بهذا الخصوص، إلى جانب التجربة الدولية وتقييم مستوى آراء محافظ الحسابات لمستجدات المهنة، وقد إعتمدت الطالبة في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان كأداة لدراسة، وتوصلت إلى أن المعايير الشخصية لمحافظ الحسابات في ظل التشريع لاترقي لمشاريع التدقيق وكذلك البيئة التي يعمل فيها محافظ الحسابات لايشكل حافزا بالنسبة له للاهتمام بالمعايير التدقيق الدولية.

¹ قانون التجاري، 2007، ص168.

² نفس المرجع، ص159.

ثانيا: دراسة (غوالي محمد البشير 2003) بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسة دراسة حالة تعاونية الحبوب الجافة (CCLS).

هدفت الدراسة إلى البحث عن دور المراجعة وأساليبها والمساهمة في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك باعتماد على دراسة الحالة في تعاونية الحبوب والخضر الجافة وكانت نتائج الدراسة تحت على ضرورة الرقابة الداخلية في المؤسسة والتركيز على المراجعة الخارجية دون مراجعة الداخلية، وهذا راجع إلى غياب الكلي لهذه الوظيفة في كثير من المؤسسات.

ثالثا: دراسة (شتحونة محمد الفارس 2016) بعنوان مسؤولية مراجعي الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية دراسة تطبيقية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على الجوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقييم مدى التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية ومدى توافر الكفاءة والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بالتخطيط لعملية المراجعة وقدرتهم في اكتشاف الممارسات الإبداعية وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء المسؤولية المهنية وقد اعتمدت هذه الدراسة على التحليل الإحصائي وعلى أداة الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات ومحاسبين المعتمدين، وخلصت الدراسة إلى التعرف على مسؤولية مراجعة حسابات البيانات المالية ومسؤوليتهم في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها .

رابعا: دراسة (محجوب عبد الله حامد 2012) بعنوان التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد السلوك وآداب المهنة دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قواعد وسلوك وآداب مهنة المراجعة ومدى التزام مراجعي الحسابات بالسودان بها لأنها تعتبر عنصر أساسي من عناصر الميثاق الأخلاق المهني الذي يجب أن يلتزم بها العاملون في مهنة المراجعة، و اتضحت الأهمية أيضا في نتيجة زيادات معدلات الفساد والفضائل المالي والإداري الذي أصيب العديد من الشركات والدول على مستوى العالم، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان كأداة لدراسة فكانت نتائج الدراسة إلى أن يلتزم معظم مراجعي الحسابات في السودان بقواعد وسلوك وآداب مهنة المراجعة بصورة عامة وأن يتمتع معظم المحاسبون القانونيين في السودان بخبرات عملية طويلة نسبيا مما يمكنهم ذلك بالقيام بواجباتهم.

خامسا: دراسة (هيري آسيا، بن الشريف مبروكة، ساوس الشيخ) بعنوان دور أخلاقيات مهنة التدقيق وشروط تأديب المدقق، من بالمسؤوليات في ضوء الشرط التأديبي دراسة ميدانية لعينة من مدققين في الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات المهنة التدقيق وشروط تأديب المدقق، من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وأهم الجرائم المتعلقة بمهنة التدقيق وكذلك إستقصاء آراء العينة من المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية والإعتماد على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS3 المستخدم في التحليل ثم التوصل إلى النتائج التالية، أن الأخذ بعين الاعتبار لشروط التأديب يلزم المدقق بأخلاقيات مهنية لكنه لا يدفعه إلى مسؤولية كما أن يلتزم بأخلاقيات المهنة غير كافي للالتزام بالمسؤوليات، وأيضا التزام المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية لتوجيه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.

سادسا: دراسة (شريقي عمر 2013) بعنوان التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاث بلدان سائدة وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية وذلك من أجل تباين العناصر الإيجابية و أوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر وكذلك المساهمة في تنظيم المهنة المراجعة، وإعتمدت الدراسة على إجراء مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة وكانت نتائج الدراسة تحث على إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني للمراجعين وبتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة الصادرة عنهم.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولا: دراسة (International Federation of Accountants) بعنوان **Standards on Auditing and Quality Control 2009 by International Federation of Accountants**.

هدف الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذه الدراسة إلى المصلحة العامة وتعزيز مهنة محاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطور اقتصاديات دولية قوية وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنة عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك.

ثانيا: دراسة (Anas Alyan Al Shareef 2011) بعنوان **the Quality Criteria of Auditing in the Shadow of the Risks of work**

تناولت هذه الدراسة مفهوم أهمية مخاطر الأعمال لمراجع الحسابات وإبراز علاقتها مع مخاطر المراجعة من خلال دراسة ميدانية يتم من خلالها التعرف على أثر مخاطر الأعمال للمراجع على جودة مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الأردنية.

وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الإجتماعية SPSS في معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة مبحوثة، فكان الغرض منها هو قياس أثر المخاطر على جودة مهنة المراجعة حيث تكمن أهميتها في أثر تطور جودة مهنة المراجعة وخلصت الدراسة إلى إيجاد جانب من قاعدة معلومات وبيانات حول الموضوع فكانت توصي بضرورة فعالية المراجعة من خلال إعطاء الاهتمامات الرئيسي على عمليات الرقابة على الجودة المراجعة.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

في هذا المطلب سيتم تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

تعتبر هذه الدراسة مدعومة عن باقي الدراسات السابقة بحيث تختلف في كونها تركز على التزام مراجعي الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في عملية المراجعة، حيث تتميز هذه الدراسات بمايلي :

الفرع الأول: أوجه التشابه

✓ ركز شتحونة محمد لفارس على دراسة مسؤولية مراجعي الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية؛

- ✓ ركز محمود عبد الله حامد بمدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد السلوك وآداب المهنة؛
- ✓ ركزت زنجري رحمة علي دراسة محافظ الحسابات بين التزامات وضوابط التشريع ومعايير التدقيق الدولية.
- نجد أن القاسم المشترك بين هذين الدراستين هم مراجعي الحسابات وكذلك أدوات الدراسة إذا تعتمد على التحليل الإحصائي واستبيان كأداة لدراسة.
- ✓ ركز غولي محمد البشير على دراسة دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ ركز شريقي عمر على دراسة التنظيم المهني للمراجعة؛
- ✓ ركز Anas Alyan AL Shareef في هذه الدراسة على أهمية مخاطر الأعمال لمراجع الحسابات وإبراز علاقتها مع مخاطر المراجعة.
- نجد أن القاسم المشترك بين هذين الدراسات هو عملية المراجعة .
- ✓ ركزت هيئة International Federation of Accountants على تعزيز مهنة المحاسبة على عالمي ورفع مستوي الإلتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة؛
- ✓ اهتم كل من ساوس الشيخ، هيري آسيا، بن الشريف مبروكة بعنوان دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الإلتزام بالمسؤوليات في ضوء الشرط التأديبي؛
- ✓ ركزت الدراسة الحالية في معالجة الموضوع باعتماد علماستبيان كأداة لدراسة .

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

- ✓ تختلف هذه الدراسات في (عينة الدراسة، تاريخ الدراسة وإقليم الدراسة) وكذلك تختلف في المتغيرات التابعة منها ما ترتبط بالجودة ومنها ما ترتبط بالدور؛
- ✓ اعتمدت دراسة هيري آسيا، بن الشريف مبروكة، ساوس الشيخ، على منهجية معادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج smartpls03؛
- ✓ إعتمدت دراسة شريقي عمر على إجراء مقارنة لعناصر التنظيم المهني.

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى إظهار الأدبيات النظرية والتطبيقية للعناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين وهذا لتفادي حالات الغش والإحتيال وقيام بعمليات المراجعة بعناية التي من شأنها تأثير بصورة أو بأخرى على مراجعي الحسابات، وأيضاً إبراز العناصر التي تدعم العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة وموقف الهيئات المهنية والتنظيمية من العناية المهنية، وكذلك ضرورة وقوف مراجع الحسابات أو المحاسبين بتفعيل هيئات المهنية لضمان تحقيق الأهداف والحصول على التأكيد معقول بشأن تمثيل القوائم المالية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراجعي

الحسابات بمنطقة تقرت

تمهيد:

بعد توضيح الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بربط العناية المهنية بمراجعي الحسابات وتحسينها في عملية المراجعة في الفصل الأول إسترشاد باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية للعناية المهنية وجوانب تأثيرها على مراجعي الحسابات أثناء عملية المراجعة و التي اتفق بشأن أهميتها في مختلف المنظمات الدولية المهتمة بالمعلومات المحاسبية.

يهدف الفصل الثاني لإسقاط الجانب النظري على مكاتب المراجعين ومحافظين الحسابات بولاية تقرت التعرف على مدى إهتمام مختلف مكاتب المراجعة، بالعناية المهنية، ومدى حرص معظم المستجوبين على توضيح مفهوم العناية المهنية ومدى تطبيقها، فقد تم الإعتماد على تحليل نتائج استمارة استبيان قصد الإلمام بآراء عينة الدراسة واختبار الفرضيات حيث يتناول هذا الفصل الجوانب التالية:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصف مجتمع الدراسة والبيانات الخاصة بالعينة، وأدوات وأساليب جمع البيانات وعملية معالجة الإستبيان من خلال التفريع إلى مجمل المطالب التالية:

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

يتناول المطلب تقديمًا لمجتمع الدراسة وأداة الاستبيان التي استخدمت بهدف الوصول إلى أهداف الدراسة.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

بهدف توضيح وجهات نظر معظم مكاتب المراجعة بخصوص دور مراجعي الحسابات في تعزيز العناية المهنية في عملية المراجعة، تم الاستناد للمنهج الوصفي، في معالجة المعطيات المتحصل عليها، من خلال تفريع قوائم استبيان شملت عديد المحاور، كما تم الاعتماد في التحليل للمعلومات المدركة على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss)، بالنظر لكون هذا المنهج يتلاءم مع طبيعة الدراسة والمتغيرات المدروسة.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً- مجتمع الدراسة: يتعين مجتمع الدراسة بمجمل مكاتب محاسبة ومحافظ الحسابات الناشطة على مستوى بلديات مدينة تقرت.

ثانياً- عينة الدراسة: تم حصر عينة الدراسة على أساس القدرة على الحكم على كل من مراجعي الحسابات والالتزام بالعناية المهنية في مكاتب المراجعة بما يخدم موضوع.

الجدول رقم (2-1): يوضح الإحصائيات المتعلقة بتوزيع قوائم الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية %	العدد	
100,0	51	عدد الاستمارات المسترجعة
,0	0	عدد الاستمارات الملغاة
100,0	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

يوضح الجدول السابق (1.2) أن عدد إجمالي الاستمارات الموزعة على عينة البحث بلغ 51 إستمارة بنسبة 100%، قمنا بتحليل 51 استمارة استبيان، وهي ما تم اعتماده في الوصول إلى الاستنتاجات أي نسبة 100% من إجمالي الاستمارات الموزعة، أفرغت الاستمارات المعتمدة في شكل مصفوفي يتضمن 51 سطر و26 عمود بشكل يخصص خانة لكل إجابة ما يمثل بيانات الدراسة.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تربط الدراسة بين متغيرين يتمثلان فيما يلي:

المتغير المستقل: يتمثل في مفهوم العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات.

المتغير التابع: يتمثل في واقع تطبيق العناية المهنية.

الشكل رقم (2-1): يوضح متغيرات الدراسة

المتغير المستقل المتغير التابع



المصدر: من إعداد الطالبة

تقف الدراسة على تبين أثر (المتغير المستقل) مفهوم العناية المهنية على (المتغير التابع) واقع تطبيقها في العهدة الثانية، بحيث توضح دور مراجعي الحسابات في عمليات المراجعة.

الفرع الرابع: أدوات الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة تم الاعتماد على أداة الاستبيان، والتي صممت بهدف التعرف على وجهة نظر وأراء أفراد العينة بشأن تأثير العناية المهنية على مرجعي الحسابات، أعدت فقرات استبيان من خلال الاستعانة بالجانب النظري والدراسات السابقة، بشكل بسيط قابل للفهم من قبل أفراد العينة، كما تسمح أيضاً باختبار الفرضيات المطروحة، يعود سبب اختيار الأداة نظراً لصعوبة تكميم متغيرات الدراسة (طبيعة متغيرات الدراسة متغيرات نوعية)، وأيضاً مميزات مجتمع الدراسة التي تميزت بصعوبة الاتصال بأفراد العينة.

المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

بغرض التحليل وقراءة أجوبة أفراد عينة الدراسة، حول توفر مجمل أبعاد العناية المهنية من خلال تطبيقها من طرف مراجعي الحسابات بشكل سليم، استخدمت مجموعة من الاختبارات الإحصائية نذكر منها:

الفرع الأول: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة

تتفرع الوسائل المعتمدة في التحليل للوصول إلى نتائج الدراسة والمبينة في الفروع التالية بين مقاييس التحليل الإحصائي والتحليلات الإحصائية.

أولاً- مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي

- أ- التكرارات والنسب المئوية: من أجل تمييز بين مختلف خصائص العينة، وصف تلاقي وجهات النظر في مختلف مراحل التحليل.
 ب- المتوسط الحسابي: يستخدم من أجل توضيح أهمية الفقرات المدرجة في الاستبيان.
 ج- الانحراف المعياري: يحدد مقدار انحراف إجابات عينة الدراسة عن المتوسطات الحسابية.

ثانياً- التحليلات الإحصائية

- أ- معامل ألفا كرونباخ: لتحديد مدى قياس متغيرات الدراسة، من خلال أداة جمع البيانات المستخدمة، عند اقتراب قيمة المعامل من الواحد يعني ثبات الأداة.
 ب- إختبار "ANOVA" الأحادي: يعمل على مقارنة وجهات النظر حول مفهوم العناية المهنية وواقع تطبيق العناية.

الفرع الثاني: الطريقة المستخدمة في القياس

يوضح هذا الفرع وصفا لأداة المستخدمة في الدراسة، حيث جاءت مختلف الفقرات مغلقة متاحة للإجابة وفقاً لمقياس ليكارت الثلاثي نظراً لتناسبه مع مثل هذه الدراسات، وتوضح خيارات الإجابة أمام مختلف العبارات في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): يوضح خيارات الإجابة في قائمة الاستبيان مرفقة بالأوزان حسب ليكارت الثلاثي.

الأوزان	1	2	3
الرأي	لأوافق	محايد	موافق

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي الاستدلالي باستخدام (SPSS) الجزء الثالث، ص 538.

يتم من خلال ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح لكل خيار، بغية تحديد مجال للاتجاه العام للإجابات تأسيساً على مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): يوضح المتوسط المرجح ليكارت الثلاثي.

المتوسط المرجح	1.66-1	2.34-1.67	3-2.34
الاتجاه العام	لاموافق	محايد	موافق

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي الاستدلالي باستخدام (SPSS) الجزء الثالث، ص 538.

جدول رقم (2-4) يوضح مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى (مقياس ليكارت)

مجال المتوسط الحسابي المرجح	المستوى الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي الاستدلالي باستخدام (SPSS) الجزء الثالث، ص 538.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

يتضمن هذا المطلب الأداة المعتمدة في الدراسة بشكل يوضح طبيعة البيانات التي تهدف إلى جمعها، بحيث تعد قوائم الإستبيان الأداة الأكثر تناسبا مع طبيعة البحث ومجتمع الدراسة.

الفرع الأول: بناء أداة الاستبيان

يوضح هذا الفرع للوصول لقياس أثر العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين، تم تصميم قائمة إستبيان بشكل مدروس مع مراعاة دقة الصياغة وبساطة العبارات، والاتساق بين الفقرات والأبعاد مع تقسيمها وفقا للأجزاء التالية:

الجزء الأول: يحتوى على خطاب تقديم لدراسة بهدف تحفيز أفراد العينة (المستجوبين) على التجاوب.

الجزء الثاني: قدم بغرض التعرف على الخصائص المتعلقة طبيعة أفراد العينة المتمثلة في تحديد العمر، الوظيفة، المؤهل العلمي (دبلوم)، سنوات الخبرة، وأيضا التعرف على طبيعة المؤسسات ومكاتب المراجعة.

الجزء الثالث: يتضمن مجموعة من الأسئلة هادفة لتحديد واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة
الجزء الرابع: مجموعة من الأسئلة القائمة على مدى تطبيق العناية المهنية.

الفرع الثاني: صدق محتوى الاستبيان

قصد التأكد من شمول استمارة الاستبيان على مختلف الأبعاد والعناصر، التي تعمل على قياس جوانب تأثير العناية المهنية على مراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين، تسمح بالإجابة على فرضيات البحث خضع الاستبيان لعمليات اختبار أولية هي:

● **الصدق الظاهري:** تم تحكيم الاستبيان من أجل التأكد من دقة صياغة الأسئلة، والصياغة اللغوية، التناسق والشمولية على مختلف أبعاد الدراسة من خلال العرض على مجموعة من المحكمين من بينهم الأستاذ عبد الرحمان بانبات، الأستاذ مناصرة رشيد، الأستاذ صديقي فؤاد، الأستاذ خمقاني بدر الزمان، الأستاذ بزخروفة بوعلام، حيث تم إجراء بعض التعديلات بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم ليستقر بصورته النهائية على 22فقرة، شاملة لكل أبعاد الدراسة مدرجة في (الملحق رقم 01)

الفرع الثالث: ثبات أداة الإستبيان

سعي لتأكيد ثبات أداة الدراسة الاستبيان من خلال معامل الفاكرونباخ الذي يعطي تقدير لثبات ويشير إلى قوة الارتباط والتماسك في أداء أفراد العينة من فقرة لأخرى، وضحت النتائج المتحصل عليها في الجدول التالي:

1- الجدول رقم (2-5): يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (ألفاكرونباخ)

حجم العينة	عدد الفقرات	معامل ألفاكرونباخ	نسبة ألفاكرونباخ
51	22	0.658	65.8%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

2- يظهر الجدول (2-10) أن معامل الفاكرونباخ يقدر ب: (Cronbach Alpha=0.658) أي 65.8% وهي نسبة مقبولة وتدل على ثبات لاتساق الداخلي للاستبيان ما يدعم اعتمادها لأغراض التحليل.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية (تحليلها ومناقشتها)

بعد تحديد كل من مجتمع الدراسة، المنهج المتبع وحجم العينة في المبحث السابق، ومع تبين أهم الأدوات والتحليلات المعتمدة في اختبار الفرضيات يعرض هذا المبحث أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض النتائج الديمغرافية

يشمل هذا المطلب لتحليل مجمل الخصائص الشخصية قصد التعرف على طبيعة المستجوبين وبحث مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسات بهدف إعطاء صورة أكثر وضوح عنها.

الفرع الأول: الإحصائيات الوصفية

أولا : نتائج الخاصة بالسمات الديمغرافية

وضح هذا الفرع تحليل لمختلف الأبعاد الشخصية لعينة الدراسة منها طبيعة الوظيفة، سنوات الخبرة والمؤهل العلمي بهدف تأكيد تلاءم العينة مع طبيعة الدراسة.

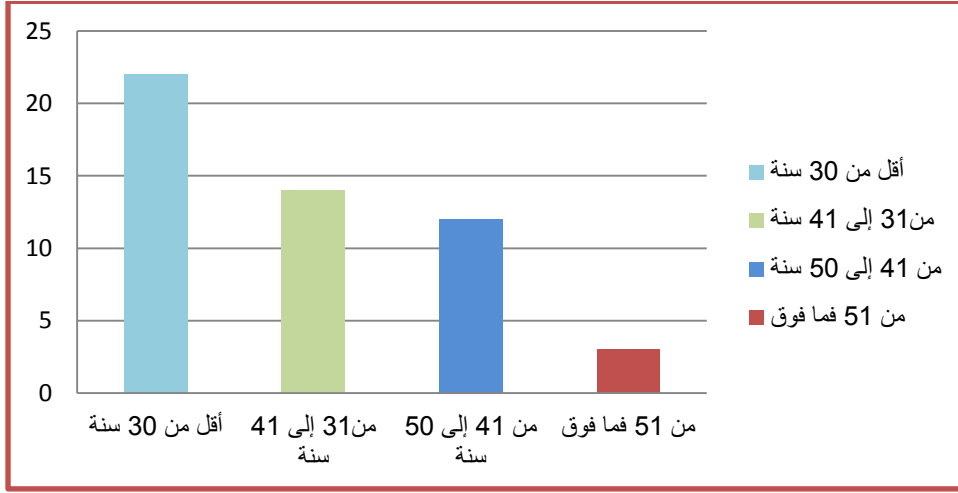
• توزيع أفراد العينة حسب العمر

جدول رقم (2-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	فئة العمر
43.1%	22	أقل من 30 سنة
27.5%	14	من 31 إلى 41 سنة
23.5%	12	من 41 إلى 50 سنة
5.9%	3	من 51 فما فوق
100%	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

الشكل رقم (2-2): يوضح توزيع أفراد عينة لدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS وExcel

نلاحظ من خلال الجدول (2-6) أعلاه والذي يتعلق بمتغير السن حيث تمثل الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) أعلى نسبة والتي بلغت (43.5%) ويأتي ذلك الفئة العمرية (من 31 إلى 41 سنة) والتي بلغت على نسبة (27.5%)، ويأتي ذلك الفئة العمرية (من 41 إلى 51 سنة) والتي بلغت نسبتها (23.5%) وعدد عمالها (12 عمال) من أفراد عينة الدراسة، أما بالنسبة لفئة العمرية الأخيرة (من 51 فما فوق) فبلغت نسبتها (5.9%) وعدد عمالها (3 عمال) وهي النسبة الأقل من سابقتها.

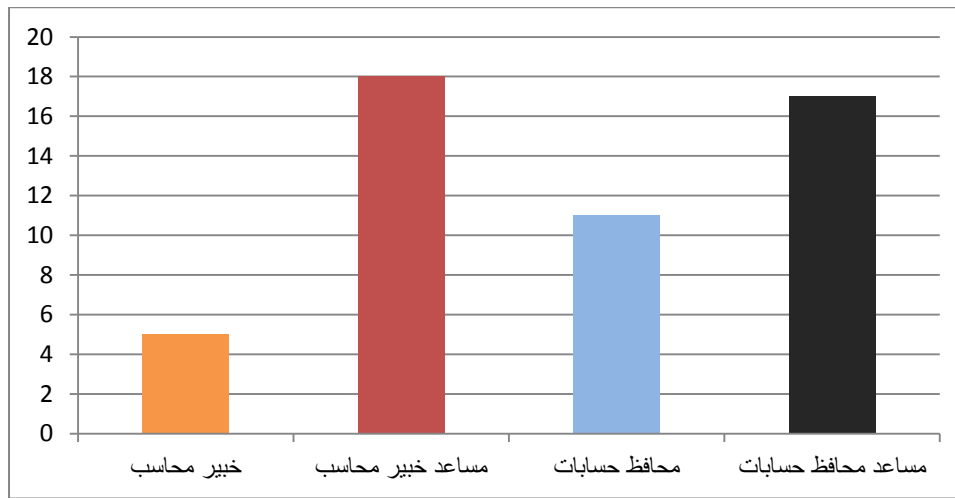
● توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

جدول رقم (2-7): يوضح توزيع أفراد العينة متغير حسب الفئة الوظيفية.

النسبة %	التكرار	فئة الوظيفية
9.8%	5	خبير محاسب
35.5%	18	مساعد خبير محاسب
21.6%	11	محافظ حسابات
33.3%	17	مساعد محافظ حسابات
100%	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

الشكل رقم (2-3): يوضح توزع أفراد عينة لدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS و Excel

نلاحظ من خلال الجدول (2-7) أن نسبة 9.8% من أفراد العينة يشغلون مناصب خبير محاسب، أما مساعد الخبير المحاسب هم من أخذوا أكبر نسبة وما يعادل 35.5% كما بلغت نسبة محافظ حسابات 21.6%، وفي الأخير نسبة 33.3% من مساعد محافظ حسابات.

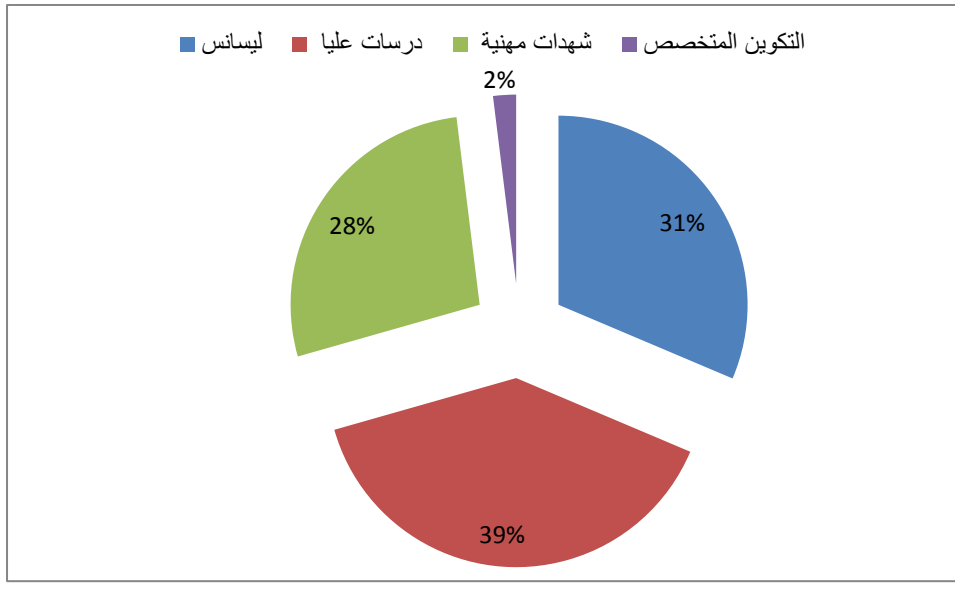
توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (2-8): يوضح توزيع أفراد العين حسب متغير المؤهل العلمي.

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي (دبلوم)
31.4%	16	ليسانس
39.2%	20	دراسات عليا
27.5%	14	شهادات مهنية
2%	1	التكوين المتخصص
100%	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

الشكل رقم (2-4): يوضح توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS وExcel

يتبين لنا من خلال الجدول (2-8) أن توزيع أفراد العينة بلغ أعلى نسبة 39.2% من فئة دراسات عليا، في حين أوضحت النتائج أن نسبة 31.4% من أفراد العينة هم من فئة حاملي شهادات ليسانس، أما الفئة حاملي الشهادات المهنية شكلت نسبة بـ: 27.5%، أما فئة حاملي الشهادات التكوين المتخصص شكلت أقل نسبة 2% ويتضح من خلال ذلك أن مجمل أفراد العينة ذوى قدرة على الإجابة ويعكس جودة ومصداقية الإجابات (البيانات) ما يعزز درجة الإعتماد عليها في التحليل.

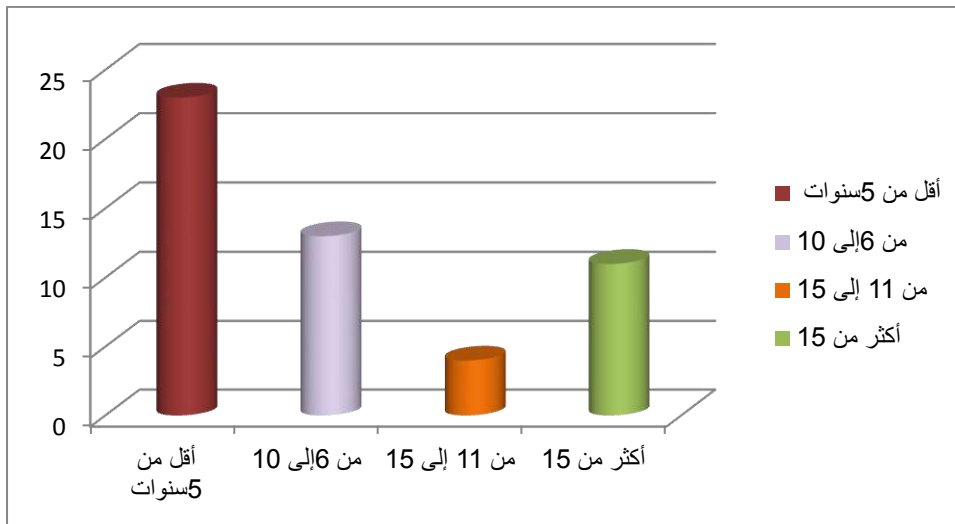
● توزيع أفراد العينة حسب مستوى الخبرة

جدول رقم (2-9): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة.

النسبة %	التكرار	الخبرة
45.1%	23	أقل من 5 سنوات
25.5%	13	من 6 إلى 10
7.8%	4	من 11 إلى 15
21.6%	11	أكثر من 15
100%	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

الشكل رقم (2-5): يوضح توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS و Excel

يتضح من خلال الجدول (2-9) أن توزيع أفراد العينة، حسب مستوى الخبرة المهنية، سجل أعلى نسبة له من الأفراد ذوي خبرة أقل من 5 سنوات بـ نسبة 45.1%، تليها فئة الأفراد ذوي خبرة تتراوح بين 6 إلى 10 سنوات بنسبة 25.5%، فيما كانت نسبة فئة الأفراد ذوي خبرة ما بين 11 إلى 15 سنة بنسبة 7.8% وكانت نسبة للأفراد أكثر من 15 سنة 21.6% ويعتبر تحلى غالبية أفراد العينة بمستوى بخبرة كافية (معتبرة) للحكم على كل من فاعلية تطبيق العناية المهنية.

ثانيا: تحليل البيانات متعلقة بمفهوم العناية المهنية لمراجعي الحسابات في معظم مكاتب مراجعين ومحافظي الحسابات

1-الاتجاه العام لواقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة.

جدول رقم (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عمال مكاتب مراجعين حول واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة.

الرقم	العبــــــــــــــــارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
01	- يوجد منهجية واضحة للإشراف على مساعدين في عملية التدقيق .	2.5294	.70294	3	مرتفع
02	- يتم تقييم المساعدين على أساس خبرتهم باختلاف عمليات مراجعة.	2.4510	.72976	5	مرتفع
03	- يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين المساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة.	2.3922	.75042	7	مرتفع
04	- يوجد استراتيجية واضحة لديكم من أجل تخطيط لمختلف عمليات مراجعة.	2.4510	.72976	5	مرتفع
05	- يتم جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل وضع تخطيط لكل عملية المراجعة.	2.6863	.70683	1	مرتفع
06	- يتم إعادة النظر في خطة العمل عند حصول على أي معلومة جديدة مهمة.	2.3333	.84063	8	متوسط
07	- يحرص المراجع على جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات.	2.6275	.63121	2	مرتفع
08	- يعتمد المراجع على منهجية واضحة من أجل جمع أدلة إثبات.	2.5294	.73083	3	مرتفع
09	- يتم دراسة نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.	2.4706	.75771	4	مرتفع
10	- - وجد لديكم منهجية واضحة من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلي.	2.2549	.77054	9	متوسط
11	- يتم الحرص على صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة .	2.4118	.69790	6	مرتفع
12	يوجد نماذج واضحة يتم الإعتماد عليها عند كتابة التقرير.	2.4118	.72599	6	مرتفع
13	يتم الاهتمام بصياغة التقرير بالشكل الذي يمكن المراجع من إبداء رأيه دون أي غموض أو تأويل.	2.4118	.77914	6	مرتفع
	المتوسط العام	2.4585	.28574	-	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لفقرات هذا البعد المتعلقة بمفهوم العناية المهنية بلغ (2.4585) وانحراف معياري (0.28574)، وقد احتلت العبارة (05) المراتب الأولى بمتوسط حسابي (2.6863) وانحراف معياري (0.70683) في حين جاءت العبارة رقم (10) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.2549) وانحراف معياري (0.77054). كما لوحظ في الأخير أن أغلب العبارات في جدول المتوسطات الحسابية مرتفعة وهذا يوضح بأن مكاتب مراجعة لديها فهم ووعي جيد بمفهوم العناية المهنية أي وجود مستوى مقبول من عناية.

2- بالنسبة لمدى تطبيق العناية المهنية.

جدول رقم (2-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات بعض المراجعين حول مدى تطبيق

العناية المهنية.

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
01	- عند تجديد العهدة يتم إعادة تقييم المسائل المرتبطة بالأخلاقيات المهنية.	2.2941	.83172	2	متوسط
02	- يتم إعادة النظر في مستويات الخبرات المكتسبة من العهدة الأولى وفق إجراءات واضحة.	2.0588	.78516	8	متوسط
03	- عند وجود تهديدات مرتبطة بالإستقلالية في العهدة الأولى يتم إعادة تقييم مستوي هذه التهديدات.	2.0000	.77460	9	متوسط
04	- يتم تقييم نتائج المهام التي قام بها المساعدين أثناء العهدة الأولى.	2.2549	.77054	3	متوسط
05	- يتم تقييم العلاقة السابقة على مستوي العهدة الأولى.	2.2353	.76389	4	متوسط
06	- يتم إعادة النظر في التخطيط للإجراءات التي كانت معتمدة في عهدة الأولى من أجل الاستفادة من خبراتهم وتوجههم لعهدة الثانية.	2.5294	.64352	1	مرتفع
07	- يتم الإعتماد بشكل أساسي على المعلومات التي تم جمعها حول نظام الرقابة الداخلي في العهدة الأولى.	2.2157	.80781	5	متوسط
08	- يتم إعادة النظر في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلي التي اعتمدها في العهدة السابقة.	2.1961	.80049	6	متوسط
09	- يتم الحرص على تكليف مهام العهدة الثانية لنفس المساعدين (المراجعين) الذين قاموا بعملية في العهدة الأولى.	2.0980	.85452	7	متوسط
	المتوسط العام	2.2092	3.4758	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لفقرات هذا البعد المتعلقة بمدى تطبيق العناية المهنية بلغ (2.2092) وانحراف معياري (0.34758) وقد احتلت العبارة رقم (06) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.5294) وانحراف معياري (0.64352)، في حين جاءت العبارة رقم (03) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.0000) وانحراف معياري (0.77460)، كما يظهر الجدول أن اغلب المتوسطات الحسابية جاءت بدرجة متوسطة مما يدل علناخفاض أداء العناية في العهدة الثانية.

الفرع الثاني نتائج اختبار الفرضيات

✓ الفرضية الأولى: H_0 : يوجد مستوى مقبول من العناية المهنية لدي مراجعي الحسابات.

جدول رقم (2-12): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لواقع العناية المهنية.

الرقم	مفهوم العناية لدي المراجعين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوي
1	واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة	2.4585	.28574	مرتفع
	المتوسط العام	2.4585	.28574	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمتغير المستقل (مفهوم العناية المهنية) هو (2.2585) وانحرافه المعياري (0.28574) بمستوى مرتفع، مما يدل على إدراك مراجعي الحسابات وواقع العناية المهنية في عملية المراجعة، هذا ما يوضح وجود مستوى مقبول من العناية لدي مراجعي الحسابات.

الفرضية الثانية: H_0 : ينخفض أداء العناية المهنية لدي مراجعي الحسابات في العهدة الثانية.

جدول رقم (2-13): يوضح نتيجة تحليل الانحدار لأبعاد واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة.

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard			
(Constante)	.893	.386		2.312	.025
المتغير المستقل واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة	535	.156	.440	3.432	.001

a. Valeurs prédites : (constantes), عملية المراجعة، المتغير المستقل واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة

b. Variable dépendante: المتغير التابع مدى تطبيق العناية المهنية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول الإنحدار لمتغير العناية المهنية أن قيمة sig تساوي (0.001)، ومعامل الإنحدار 0.440 حيث أنه أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05) وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق العناية المهنية من طرف مراجعي الحسابات .

جدول رقم(2-14): يوضح معامل التحديد بين واقع العناية المهنية ومدى تطبيقها في عملية المراجعة

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deuxajusté	Erreur standard de l'estimation
1	^a 440.	194.	117.	31526.

a-Valeursprédites : (constantes) المراجعة عملية المراجعة المتغير المستقل واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة

b -Variable dépendante المتغير التابع مدى تطبيق العناية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي بين مفهوم العناية ومدى تطبيقها في مكاتب المراجعين ذوى مستويات إيجابية حيث بلغت القيمة الإجمالية للعلاقة الارتباطية فيما بين المتغيرين ب (44%) وهي قيمة إيجابية وليست سلبية وهذا يؤكد الدور المهم لتطبيق العناية المهنية وأهميتها في تحسين عمليات المراجعة، وإثبات هذه الإجابة نقوم بتحليل الإنحدار الخطي وذلك باستخدام المربعات الصغرى عند مستوى معنوية 0.05% فإنه يتضح معامل الارتباط الذي يقيس العلاقة بين هذين المتغيرين يبلغ (44%) أي هناك إرتباط ضعيف جدا بينهما.

جدول رقم(2-15): يوضح الجدول تحليل تباين خط الانحدار.

ANOVA^b

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	1.171	1	1.171	11.778	^a 001.
Résidu	4.870	49	99.0		
Total	6.041	50			

a-Valeursprédites : (constantes) المراجعة عملية المراجعة المتغير المستقل واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة

b -Variable dépendante المتغير التابع مدى تطبيق العناية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التحليل الإحصائي

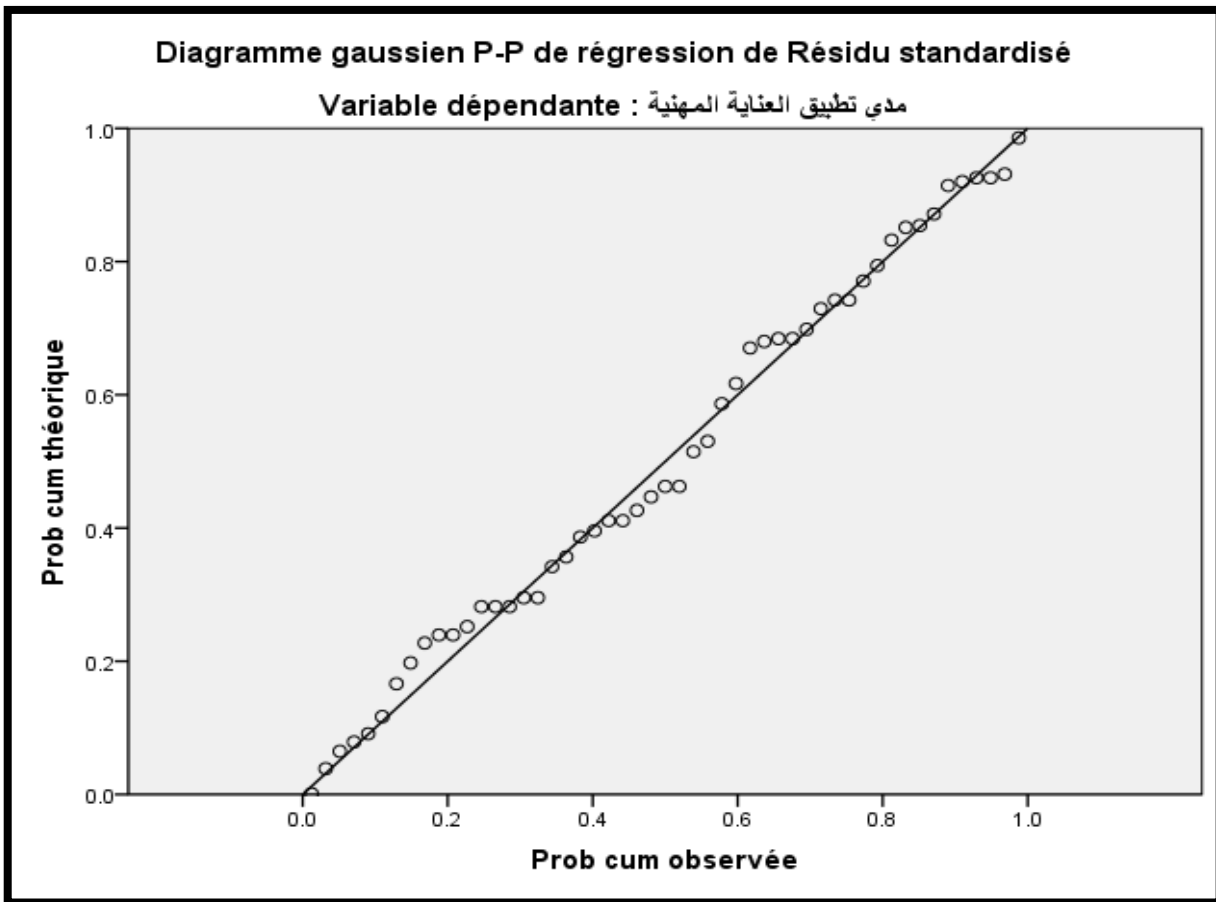
من خلال الجدول السابق لمؤسسة نجد مايلي:

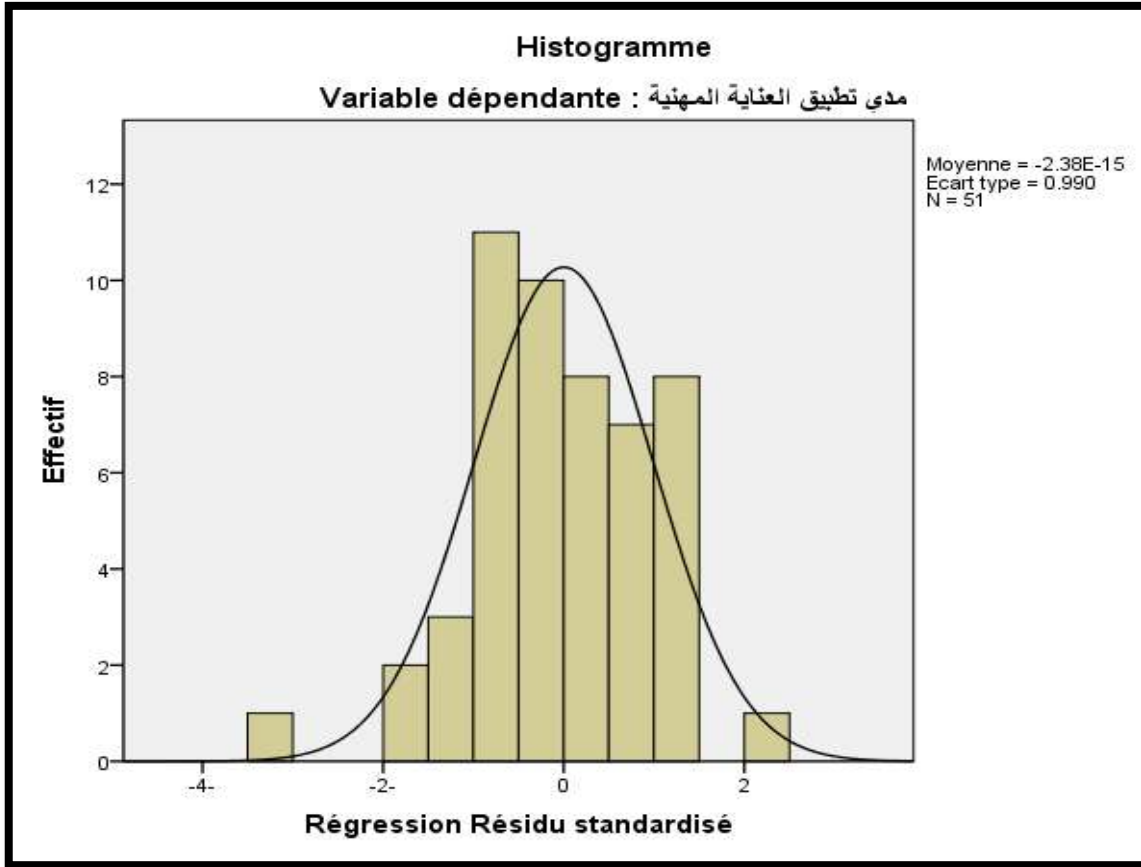
- مجموع مربعات الإنحدار يساوي (1.171) ومجموع مربعات البواقي هو (1) ومجموع المربعات الكلي يساوي (6.041)؛
- درجة حرية الإنحدار df هي 1 ودرجة حرية البواقي هي 49؛
- معدل مربعات الإنحدار هو (1.171) ومعدل مربعات البواقي هو (0.099)؛
- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الإنحدار هو (11.778)؛
- مستوى دلالة الإختبار (0.01) أصغر من مستوى الدلالة المعنوية 0.005 وبالتالي فهي تعبر عن الدلالة المعنوية.

ومن خلال الجدول السابق الذي يوضح نتيجة تحليل الانحدار لواقع العناية المهنية لمراجعين ومدى تطبيقها في مكاتب المراجع نستنتج معادلة خط الانحدار التالية:

مقطع خط الانحدار يساوي 0.893 الذي يمثل a من معادلة الخط المستقيم $Y=a+bx$ أما ميل خط الانحدار b في الجدول هو 0.535 وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل $Y=0.893+0.535x$ ، بحيث Y متغير تابع وx متغير مستقل.

• نتيجة إختبار أعلى فرضيات ميل خط الانحدار للمتغير المستقل 3.432، ومقطع خط الانحدار 2.312؛ وعند دراسة قيم sig نجد أن القيم 0.025، 0.001 هي قيم مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة فتصبح معادلة خط الانحدار هي $Y=0.893+0.535x$ والشكل الموالي يوضح ذلك:





✓ الفرضية الثالثة: H_0 يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ في تصور أفراد عينة الدراسة لمستوى العناية المهنية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، الخبرة).

1. متغير العمر:

جدول رقم (2-16): يوضح تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات المراجعين للعناية المهنية حسب مستوى العمر.

ANOVA

المتغير التابع: تطبيق العناية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.780	3	.260	2.323	.087
Intra-groupes	5.261	47	.112		
Total	6.041	50			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ونتيجة لتحليل التباين لتغير السن كانت قيمة $Sig=0.087$ وهي أقل من 0.05% و بالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بمستوى معنوية $0,05\%$ بين العمر وتطبيق العناية من طرف المراجعين أو ممارسين عاملين بمكاتب المراجعة إذن عمر المستجوبين لا يؤثر على نظرة الممارسين للعناية المهنية بمكاتب المراجعة، والذي يمكن أن يفسر أن الإهتمام بالعناية المهنية لدى مختلف الفئات العمرية تحضي بنفس الإهتمام.

2-متغيرالفئة الوظيفية :

جدول رقم(2-17): يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات المراجعين للعناية المهنية حسب مستوى الفئة الوظيفية.

ANOVA

المتغيرالتابع: تطبيق العناية المهنية.

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.049	3	.016	.129	.942
Intra-groupes	5.991	47	.127		
Total	6.041	50			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التحليل الإحصائي (SPSS).

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير الفئة الوظيفية $Sig=0.942$ كانت أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستوى التعليمي والعناية المهنية للمراجعين في مكاتب، ومنه متغير الوظيفة لا يؤثر على العناية المهنية.

3-متغير المؤهل العلمي :

جدول رقم(2-18): يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات نظرة العاملين للعناية المهنية حسب مستوى المؤهل العلمي.

ANOVA

المتغير التابع: تطبيق العناية المهنية.

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	481.	3	160.	1.356	.286
Intra-groupes	5.559	84	118.		
Total	6.041	50			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

يظهر من خلال الجدول السابق لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي Sig=0.268 كانت أكبر من مستوى دلالة المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين واقع العناية المهنية للمراجعين ومنه متغير المستوى التعليمي للمستجوبين لا يؤثر على تطبيق العناية المهنية، أي أن العناية المهنية ليست مرتبطة بمستوى التعليمي.

ملاحظة:

قد يرجع عدم إرتباط العناية المهنية بمستوى التعليمي إلى انخفاض مستوى تدعيم البرامج التدريبية للإهتمام بعناية المهنية. متغير الخبرة:

جدول رقم(2-19): يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي لدراسة فروق متوسطات نظرة المراجعين للعناية المهنية في حسب مستوى الخبرة.

ANOVA

المتغير التابع: تطبيق العناية المهنية.

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	666.	3	.222	1.941	.136
Intra-groupes	5.375	74	.114		
Total	6.041	50			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التحليل الإحصائي (spss).

تبين من نتيجة تحليل التباين لمتغير الخبرة لمكاتب المراجعة أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة Sig=0.136 كانت أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات نظرة المراجعين لمدى تطبيق العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة تبعاً لمتغير الخبرة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

الفرع الأول: مناقشة نتائج الإحصائية

1- يتضح من خلال الجدول(2-10) أن المتوسط العام لفقرات هذا البعد المتعلقة بواقع العناية المهنية للمراجعين الحسابات بلغ (2.4585) وإخلاف معياري (0.28574) وقد احتلت العبارة رقم (05) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.6863) وإخلاف معياري (0.706)، في حين جاءت العبارة رقم (10) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.2549) وإخلاف معياري (0.77054)، كما لوحظ في الأخير أن أغلب العبارات في جدول المتوسطات الحسابية مرتفعة وهذا يوضح بأن المراجعين لديها فهم ووعي جيد بضرورة العناية المهنية، كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لمعظم فقرات هذا المتغير جاءت كذلك بدرجة مرتفعة مما يؤشر على وجود فهم ووعي بأهمية العناية المهنية ووجود مستوي مقبول في أداء في مكاتب المراجعة وكما أن مكاتب مراجعة تعطي إهتمام كبير بالمعارف الجديدة ومدى تطورها؛

2- يتضح من خلال الجدول (2-11) إن المتوسط العام لفقرات هذا البعد المتعلقة بمدى تطبيق العناية المهنية من طرف المراجعين في مكاتب المراجعة بلغ (2.2092) وإخلاف معياري (0.34758) وقد احتلت العبارة رقم (06) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.5294) وإخلاف معياري (0.64352)، في حين جاءت العبارة رقم (03) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي

(2.0000) وانحراف معياري (0.77460) كما يظهر الجدول أن أغلب المتوسطات الحسابية جاءت بدرجة متوسطة مما يدل على انخفاض أداء الممارسين أو المراجعين لعملية المراجعة في العهدة الثانية وأن تطبيقها مزال بدرجة متوسطة.

3- يتضح من خلال الجدول (2-13) أن المتوسط الحسابي العام للمتغير المستقل (مفهوم العناية المهنية) هو (2.4585) وانحرافه المعياري (0.28574) بمستوي مرتفع، مما يدل على أن هناك إدراك مرتفع لمراجعي الحسابات بمفهوم العناية المهنية وواقعها في عملية المراجعة..

الفرع الثاني: مناقشة اختبار الفرضيات

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى "يوجد مستوى مقبول من العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات".

من خلال النتائج المتحصل عليها من برنامج (SPSS) والمتمثلة في الإحصاءات الوصفية لفقرات الإستبيان المتعلقة بأبعاد العناية المهنية تبين أن المتوسط الحسابي العام للمتغير المستقل لمفهوم العناية المهنية لمراجعي الحسابات (2.4585) وانحراف معياري (0.28574) بدرجة مرتفعة وبالتالي نقبل الفرضية أنه يوجد مستوى مقبول من العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات .

ثانياً: الفرضية الثانية: H_0 "ينخفض أداء العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات في عهدة الثانية"

من خلال النتائج المتحصل عليها من برنامج (SPSS) ومن خلال الجدول الانحدار لمتغير العناية المهنية أن قيمة sig تساوي (0.01)، ومعامل الانحدار (0.440) حيث أنه أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05).

وإنطلاقاً من نتائج جدول تحليل الانحدار أن قيمة الثابت وقيم أبعاد المتغير المستقل لمفهوم عناية المهنية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 أي أنها تساهم في تفسير قوة التأثير على المتغير التابع وبالتالي نرفض الفرضية أنه يوجد انخفاض أداء العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات.

وتقولاً لثمة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) لتطبيق العناية المهنية من طرف مراجعي الحسابات.

ثالثاً: الفرضية الثالثة: H_0 "يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$) في تصور أفراد عينة الدراسة

لمستوى العناية المهنية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، والخبرة).

ومن خلال الجدول (2-17) ونتيجة لتحليل التباين لمتغير العمر كانت قيمة Sig=0.087 وهي أكبر من 0.05% وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بمستوى معنوية 0,05% بين العمر والعناية المهنية للعاملين بمكاتب المراجعة إذ أن عمر المستجوبين لا يؤثر على ممارسة العناية المهنية، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تهمم بالفئة التي تكون أكثر من 41 سنة لأن لديها خبرة أكثر في الميدان إلا أنها لا تتخلى عن الفئات الأخرى بل تهمم أيضاً بالفئة الشابة أقل من 30 سنة لأنها قادرة على القيام بالأعمال الصعبة.

ومن خلال الجدول (2-18) ونتيجة لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير الفئة الوظيفية $Sig=0.942$ كانت أكبر من مستوى المعنوية 0.05% ، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الوظيفة والعناية المهنية في مكاتب المراجعة ومنه متغير الوظيفة للمبحوثين لا يؤثر على ممارسين في مكاتب المراجعة. أي أن العناية المهنية ليست مربوط بالوظيفة التي يشغلها العامل.

ومن خلال الجدول (2-19) ونتيجة لتحليل التباين الأحادي أن القيمة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي $Sig=0.268$ كانت أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤهل العلمي والعناية المهنية للمراجعين في مكاتب المراجعة ولا توجد فروق بين إجابات مستجوبي، ومنه متغير المؤهل العلمي للمبحوثين لا يؤثر على ممارسة العناية المهنية في مكاتب المراجعة.

ومن خلال الجدول (2-20) ونتيجة لتحليل التباين لمتغير الخبرة أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة $Sig=0.136$ كانت أكبر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات نظرة المراجعين لمدي تطبيق العناية المهنية ودورها في عملية المراجعة تبعاً لمتغير الخبرة.

وبالتالي الفرضية الثالثة أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ في تصور أفراد عينة الدراسة لمستوى الميزة التنافسية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، الخبرة).

خلاصة :

تضمن هذا الفصل الدراسة الميدانية لمكاتب المراجعين والمحاسبين حول العناية المهنية لمراجعى الحسابات، حيث تم عرض نتائج الدراسة الميدانية بحيث اقتصر على 51 استمارة استبيان صالح لتحليل الإحصائي ثم قمنا بتفريغ هذه الاستمارات باستخدام الأساليب الإحصائية وبعدها تعرضنا لتفسير ومناقشة نتائج الاستبيان وذلك بغية الإجابة على فرضيات الدراسة لخصت فيما يلي :

- 1- بحيث اتضح أنه يوجد هناك مستوى مقبول من العناية المهنية لدى المراجعين ؛
- 2- كما اتضح أن هناك مستوى منخفض في أداء العناية المهنية لدى مراجعي الحسابات في العهدة الثانية ؛
- 3- وتبين أن هناك ضرورة تطبيق العناية المهنية من طرف المراجعين ؛
- 4- بينت النتائج كذلك أن العناية المهنية تؤثر بقوة على مراجعين ؛
- 5- إتضح من خلال الدراسة أن العناية تؤثر تأثيرا كبيرا على مراجعين .

الخاتمة

الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع معرفة مدى تطبيق المراجعين للعناية المهنية والدور الذي تلعبه في عمليات المراجعة في تحقيق كفاءة وفعالية مراجعين في المكاتب وذلك من خلال الإجابة من الإشكالية:

مامدى تأثير العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين ؟

وللإجابة عليها قمنا بتقسيم بحثنا إلى جزئين:

أولاً: الجانب النظري والذي يحوي الفصل الأول تناولنا فيها لأدبيات النظرية والتطبيقية حول العناية المهنية من خلال التطرق إلى تحليل مفهومها ودورها في عملية المراجعة، وموقف الهيئات المهنية والتنظيمية منها بإضافة إلى الدراسات السابقة التي تكون في مجال بحثنا.

ثانياً: الجانب التطبيقي والذي حاولنا من خلاله دراسة الإشكالية في الواقع من خلال الدراسة الميدانية، فقد اخترنا من مكاتب المراجعة والمحاسبة بمدينة تفرت لتكون ميدان الدراسة.

نتائج الدراسة : بناء على ما تم طرحه من خلال دراسة الجانب النظري والجانب التطبيقي للبحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود مستوى منخفض من مدي تطبيق العناية المهنية لدى المراجعين وهذا راجع إلى عدم اهتمام المكاتب بالعوامل التي ترفع من ممارسة العناية المهنية؛
- هناك علاقة جد وثيقة بين مراجعي الحسابات والعناية المهنية حيث تساهم في تنمية جودة عملية المراجعة من خلال قيم.
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لواقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات حيث أن $Sig=0.01$ أي أنها أقل من مستوي دلالة.
- هناك علاقة طردية بين مراجعي الحسابات والعناية المهنية، فكلما كان الالتزام مراجعي الحسابات بالعناية المهنية عالي كلما كانت المراجعة صحيحة والعكس صحيح.
- أوضحت الدراسة من خلال جدول المتوسطات الحسابية أن أغلب العبارات كانت في المستوى المرتفع أي وجود مستوى عالي وهذا راجع إلى أن مكاتب المراجعة محل الدراسة لديهم وعي جيداً بمفهوم العناية المهنية وواقع تطبيقها. .
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ في تصور أفراد عينة الدراسة لمستوى العناية المهنية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، الخبرة).

ثانياً: التوصيات:

بناء على النتائج السابقة التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم عدد من التوصيات وهي كما يلي:

- العمل على وضع منهجية واضحة للعمل بها؛

- اهتماما لمراجعين بضرورة تطبيق معايير العناية المهنية لتفادي أخطاء؛
- ضرورة النظر في الإجراءات المطبقة في العناية المهنية ما بين العهدين الأولي والثانية ؛
- ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة للمبادئ تطبيق العناية المهنية، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح عمليات المراجعة.

ثالثا: أفاق الدراسة:

- أثر العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين؛
- مدى تطبيق العناية المهنية ودورها في تطبيق رقابة الداخلية؛
- دور مراجعي الحسابات في تطبيق العناية المهنية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2010.
2. أحمد محمد نور، حسينا أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، "مراجعة الحسابات"، دار الجامعية 84 ش زكرياء غنيم الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. الأخضر لقلبي، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر"، دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة الماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق ل 12 يناير 2014، العدد 24، السنة 51، 2014.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، المرسوم التنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 13 يناير سنة 2013، العدد 03، السنة 50، 2013.
6. جمال منصر، "مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.
7. جمعية المدققين الداخليين، "مبادئ أخلاقيات المهنة"، 2009.
8. حاجي بابا عمي، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر 150، "معايير الجزائرية لتدقيق"، الجزائر، 2015.
9. حسن يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، "أصول المراجعة"، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014.
10. رحمة زخري، "محافظ الحسابات بين التزامات وظوابط التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية"، أراء عينة من محافظي الحسابات لولايي ورقلة وغرداية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
11. رئيس الحكومة، رئيس مجلس الوزراء، "القانون التجاري"، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، 2007.
12. زينب عون، "الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (القانون 10-01)"، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2015.
13. سايجفايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"، دراسة حالة الجزائر، مذكرة دكتوراه، كلية لعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 2، 2015.
14. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، مكتبة العربية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق 2002.

15. عبد الرحمان بن خلفه، الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، "المعايير الجزائرية لتدقيق"، مقرر 002، الجزائر، 2016.
16. عبد الله محجوب، "مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة"، دراسة ميدانية، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2012.
17. عمر شريفني، "التنظيم المهني للمراجعة"، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.
18. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، "أصول المراجعة"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2003.
19. محمد بشير غوالي، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، دراسة حالة تعاونية الجبوب الجافة (CCLS)، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003.
20. محمد فارس شتحوونة، "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
21. محمود بكر خليل عبد العال، "مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهنة"، دراسة تطبيقية علي شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، مذكرة الماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
22. نقابة المحاسبين والمدققين، "مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية"، مجلة فصلية علمية محكمة، جمهورية العراق، مجلد 23، العدد 45، 2016.
23. هادي تميمي، "مدخل إلي التدقيق من ناحية النظرية والعملية"، طبعة الثالثة، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

الملاحق

الملحق (01): قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة المستخدمة
مقدم خالد	أستاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
عبدالرحمان بابنات	استاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
صديقي فؤاد	استاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
خمقاني بدر الزمان	استاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
بزخروفة بوعلام	استاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة
مناصرية رشيد	استاذ محاضر — أ—	جامعة قاصدي مرياح ورقلة

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استمارة استبيان:

تحية طيبة وبعد في إطار انجاز مذكرة ماستر في العلوم التجارية تحت عنوان (العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد العهدين) و يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى الحصول على آراءكم القيمة ومقترحات سيادتكم المتعلقة بموضوع البحث حول ماتضمنه من تساؤلات وأحيطكم علما أن هذا الاستبيان يعتبر جزءا ذا أهمية بالغة بالنسبة للبحث لذلك نرجو منكم قراءة كل فقرة بتمعن للوصول إلى نتائج مقبولة وذلك بوضع علامة (X) على الإجابة مناسبة والمفيدة علما أن إجاباتكم تحظى بالسرية التامة والتي لن تستخدم لأغراض البحث العلمي و الأكاديمي فقط وستكونون بإذن الله احد المساهمين في هاته الدراسة، وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

نجاح حنان

القسم الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة (الشخصية)

- 1- العمر اقل من 30 من 31 إلى 40 من 41 إلى 50 من 51 فما فوق
- 2- الفئة الوظيفية خبير محاسب مساعد خبير محاسب محافظ حسابات مساعد محافظ حسابات
- 3- المؤهل العلمي دبلوم ليسانس دراسات عليا شهادات مهنية تكوين متخصص
- 4- الخبرة اقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 من 11 إلى 15 اكثر 15

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول : واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة

الرقم	العبارات	لا أوافق	محايد	موافق
1	- يوجد منهجية واضحة للإشراف علي مساعدين في عملية التدقيق.			
2	- يتم تقييم المساعدين علي أساس خبرتهم بإختلاف عمليات مراجعة .			
3	- يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين المساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة .			
4	- يوجد إستراتيجية واضحة لديكم من أجل تخطيط لمختلف عمليات مراجعة.			
5	- يتم جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل وضع تخطيط لكل عملية المراجعة.			
6	- يتم إعادة النظر في خطة العمل عند حصول علي أي معلومة جديدة مهمة.			
7	- يحرص المراجع علي جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات.			
8	- يعتمد المراجع علي منهجية واضحة من أجل جمع أدلة إثبات			

9	-	يتم دراسة نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
10	-	توجد لديكم منهجية واضحة من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلي .
11	-	يتم الحرص علي صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة .
12		يوجد نماذج واضحة يتم الاعتماد عليها عند كتابة التقرير .
13		يتم الاهتمام بصياغة التقرير بالشكل الذي يمكن المراجع من إبداء رأيه دون أي غموض أو تأويل .

المحور الثاني: مدى تطبيق العناية المهنية

الرقم	العبارات	لا أوافق	محايد	موافق
1	- عند تجديد العهدة يتم إعادة تقييم المسائل المرتبطة بالأخلاقيات المهنية.			
2	- يتم إعادة النظر في مستويات الخبرات المكتسبة من العهدة الأولى وفق إجراءات واضحة .			
3	- عند وجود تهديدات مرتبطة بالاستقلالية في العهدة الأولى يتم إعادة تقييم مستوي هذه التهديدات .			
4	- يتم تقييم نتائج المهام التي قام بها المساعدين أثناء العهدة الأولى.			
5	- يتم تقييم العلاقة السابقة علي مستوي العهدة الأولى.			
6	- يتم إعادة النظر في التخطيط للإجراءات التي كانت معتمدة في عهدة الأولى من أجل الاستفادة من خبراتهم وتوجههم لعهدة الثانية.			
7	- يتم الاعتماد بشكل أساسي علي المعلومات التي تم جمعها حول نظام الرقابة الداخلي في العهدة الأولى.			
8	- يتم إعادة النظر في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلي التي اعتمدها في العهدة السابقة			
9	- يتم الحرص علي تكليف لمهام العهدة الثانية لنفس المساعدين (المراجعين) الذين قاموا بعملية في العهدة الأولى.			

الملحق رقم 03: تحليل استمارة الاستبيان

نتائج تحليل استبيان العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد العهدين

معامل اتساق الفاكرونينخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.658	22

مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، وهذه الأساليب هي المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب عبارات كل متغير تنازلياً

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1.00	22	43.1	43.1	43.1
2.00	14	27.5	27.5	70.6
3.00	12	23.5	23.5	94.1
4.00	3	5.9	5.9	100.0
Total	51	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide 1.00	5	9.8	9.8	9.8
2.00	18	35.3	35.3	45.1
3.00	11	21.6	21.6	66.7
4.00	17	33.3	33.3	100.0
Total	51	100.0	100.0	

الدبلوم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide 1.00	16	31.4	31.4	31.4
2.00	20	39.2	39.2	70.6
3.00	14	27.5	27.5	98.0
4.00	1	2.0	2.0	100.0
Total	51	100.0	100.0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide 1.00	23	45.1	45.1	45.1
2.00	13	25.5	25.5	70.6
3.00	4	7.8	7.8	78.4
4.00	11	21.6	21.6	100.0
Total	51	100.0	100.0	

Statistiques descriptive			
	N	Moyenne	Ecart type
- يوجد منهجية واضحة للإشراف على مساعدين في عملية التدقيق.	51	2.5294	.70294
- يتم تقييم المساعدين على أساس خبرتهم باختلاف عمليات مراجعة .	51	2.4510	.72976
- يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين مساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة .	51	2.3922	.75042
- يوجد إستراتيجية واضحة لديكم من أجل تخطيط لمختلف عمليات مراجعة.	51	2.4510	.72976
- يتم جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل وضع تخطيط لكل عملية المراجعة.	51	2.6863	.70683
- يتم إعادة النظر في خطة العمل عند حصول على أي معلومة جديدة مهمة.	51	2.3333	.84063
- يعتمد المراجع على منهجية واضحة من أجل جمع أدلة إثبات.	51	2.6275	.63121
- يحرص المراجع على جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات.	51	2.5294	.73083
- يتم دراسة نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.	51	2.4706	.75771
- توجد لديكم منهجية واضحة من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلي.	51	2.2549	.77054
- يتم الحرص على صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة.	51	2.4118	.69790
- يوجد نماذج واضحة يتم الإعتماد عليها عند كتابة التقرير .	51	2.4118	.72599
- يتم الإهتمام بصياغة التقرير بالشكل الذي يمكن المراجع من إبداء رأيه دون أي غموض أو تأويل	51	2.4118	.77914
- عند تجديد العهدة يتم إعادة تقييم المسائل المرتبطة بالأخلاقيات المهنية.	51	2.2941	.83172
- يتم إعادة النظر في مستويات الخبرات المكتسبة من العهدة الأولى وفق إجراءات واضحة.	51	2.0588	.78516
- عند وجود تهديدات مرتبطة بالإستقلالية في العهدة الأولى يتم إعادة تقييم مستوي هذه التهديدات .	51	2.0000	.77460
- يتم تقييم نتائج المهام التي قام بها المساعدين أثناء العهدة الأولى.	51	2.2549	.77054
- يتم تقييم العلاقة السابقة بين المراجع والعميل على مستوي العهدة الأولى.	51	2.2353	.76389
- يتم إعادة النظر في التخطيط لإجراءات التي كانت معتمدة في عهدة الأولى من أجل الإستفادة من خبراتهم وتوجههم لعهدة الثانية.	51	2.5294	.64352
- يتم الإعتماد بشكل أساسي على المعلومات التي تم جمعها حول نظام الرقابة الداخلي في العهدة الأولى.	51	2.2157	.80781
- يتم إعادة النظر في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلي التي إعتمدها في العهدة الأولى.	51	2.1961	.80049
- يتم الحرص على تكليف لمهام العهدة الثانية لنفس المساعدين (المراجعين) الذين قامو بعملية في العهدة الأولى	51	2.0980	.85452
واقع العناية المهنية لمراجعي الحسابات في عملية المراجعة	51	2.4585	.28574
مدي تطبيق العناية المهنية	51	2.2092	.34758
N valide (listwise)	51		

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للاختبار تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير التابع؛

أولا علاقة العمر لا توجد فروق بين إجابات العمال تبعا للعمر

أولا علاقة العمر لا توجد فروق بين إجابات العمال تبعا للعمر

ANOVA

مدي تطبيق العناية المهنية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.780	3	.260	2.323	.087
Intra-groupes	5.261	47	.112		
Total	6.041	50			

ثانيا علاقة الفئة الوظيفية لا توجد فروق بين إجابات العمال تبعا للمستوى

ANOVA

مدي تطبيق العناية المهنية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.049	3	.016	.129	.942
Intra-groupes	5.991	47	.127		
Total	6.041	50			

ثالثا علاقة: المؤهل العلمي بالخبرة لا توجد فروق بين إجابات العمال

ANOVA

مدي تطبيق العناية المهنية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.481	3	.160	1.356	.268
Intra-groupes	5.559	47	.118		
Total	6.041	50			

رابعا علاقة: الخبرة لا توجد فروق بين إجابات العمال

ANOVA

مدي تطبيق العناية المهنية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.666	3	.222	1.941	.136
Intra-groupes	5.375	47	.114		
Total	6.041	50			

II.....	الإهداء.....
III.....	الشكر.....
IV	الملخص:
V.....	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية.....
ب.....	مقدمة:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول العناية المهنية

2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الأطر المهنية والتنظيمية للعناية المهنية
3	المطلب الأول: مفاهيم حول العناية المهنية لعملية المراجعة
3	الفرع الأول: ماهية العناية المهنية
4	الفرع الثاني: دور العناية المهنية في عملية المراجعة
5	الفرع الثالث: العناصر التي تدعم العناية المهنية:
9	المطلب الثاني: موقف الهيئة المهنية والتنظيمية من العناية المهنية.
9	الفرع الأول: على المستوى الدولي
12.....	الفرع الثاني: على المستوى الوطني
14.....	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية حول العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين
14.....	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
16.....	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
16.....	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....
16.....	الفرع الأول: أوجه التشابه
17.....	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

18..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة تقوت

20..... تمهيد:

21..... المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية

21..... المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

21..... الفرع الأول: منهجية الدراسة

21..... الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

22..... الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

22..... الفرع الرابع: أدوات الدراسة

22..... المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

22..... الفرع الأول: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة

23..... الفرع الثاني: الطريقة المستخدمة في القياس

24..... المطلب الثالث: أداة الدراسة

24..... الفرع الأول: بناء أداة الاستبيان

24..... الفرع الثاني: صدق محتوى الاستبيان

24..... الفرع الثالث: ثبات أداة الإستبيان

25..... المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية (تحليلها ومناقشتها)

25..... المطلب الأول: عرض النتائج الديمغرافية

25..... الفرع الأول: الإحصائيات الوصفية

32..... الفرع الثاني: نتائج إختبار الفرضيات

37..... المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

37..... الفرع الأول: مناقشة نتائج الإحصائية

38..... الفرع الثاني: مناقشة إختبار الفرضيات

40..... خلاصة :

42.....	الخاتمة
45.....	قائمة المراجع
48.....	الملاحق
54.....	الفهرس