جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع :

مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات

ـ دراسة ميدانية ـ

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

من اعداد الطالب :

- الهاشمي اسكندر

تحت إشراف :

- الدكتور يرقي كريم

أعضاء لجنة المناقشة

- الدكتور بن عيشوش محمد	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
- الدكتور يرقي كريم	أستاذ التعليم العالي	مقررا
- الدكتور بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا

السنة الدراسية : 2024 – 2025

الإهــداء

إلى من لا تحلو الحياة إلا بطاعته و لا يطيب العيش إلا برضاه و لا يبارك العمل إلا بشكره

*الله العلي القدير *

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة سيد البشرية محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى من أوصانا على رضاها إلى من أعاننا دعائها وقوانا صبرها وأنجحتنا تضحيتها ،

إلى من يوجد مفتاح الجنة تحت رجليها إلى أحلى أم في الوجود .

إلى روح أبي الطاهرة

إلى أهل العلم وإلى كل من يفتح هذه الأطروحة لمطالعتها أو الاستفادة منها

إلى كل من قدم لي يد المساعدة أخي

شكر وعرفان

قال تعالى " رب أوزعين أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي

وأن اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

الحمد لله و الشكر له أولا الذي شرح لي صدري، و يسر أمري، و خفف عني وزري و أحلل عقدة من لساني، و أفقه قولي، ووفقني في إتمام هذا العمل المتواضع، ملك الملوك به استعنت و عليه توكلت فهو خير المتوكلين. الشكر إلى الوالدة الكريمة والى أخي على دعمها لي.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى

الأستاذ الدكتور الكريم "كريم يرقي" على توجيهاته القيمة و الجهد الذي بذله معي لإتمام هذا العمل أسأل الله أن يجازيهم و ييسر لهم كل عسر وأن يبارك فيه.

أود أن أعرب عن جزيل شكري وامتناني على كل من قدم يد العون من أجل انجاز هذا البحث من بدايته.

و لا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى كل ما ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل و إلى كل من وجهني و شجعني و ساعدني و لو بكلمة طيبة .

مستخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى مدى مساهمة المدقق الخارجي في تفعيل عملية الإفصاح للشركات فهدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الإفصاح الإلكتروني كأحد الركائز الأساسية في منظمات الأعمال وأوضحت أن الإفصاح والشفاقية من أهم مبادئ ركائز الإقتصاد الحديث .

كما تهدف إلى التطرق لموضوع التدقيق والمدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات ،

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي وتوفير الموارد المادية والمالية التي بإمكانها تحفيز ومساعدة المدققين في أداء مهامهم ،كما تساهم عملية التدقيق الخارجي في إعطاء صورة واضحة تزيد من مصداقية وموثوقية البيانات المالية وهذا من خلال التقرير الذي يقدمه المدقق .

الكلمات المفتاحية :المدقق الخارجي – التدقيق الخارجي – مسؤولية المدقق الخارجي – البيانات المالية .

abstract:

This research demonstrates the extent to which the external auditor contributes to the activation of corporate disclosure. This study aims to highlight the importance of electronic disclosure as one of the fundamental pillars of business organizations. It also demonstrates that disclosure and transparency are among the most important principles of the modern economy.

- This study aims to address the issue of auditing and the external auditor of corporate electronic disclosures.

The study recommended the need to maintain the independence of the external auditor and provide the material and financial resources that can motivate and assist auditors in performing their duties.

The external audit process contributes to providing a clear picture that enhances the credibility and reliability of financial statements through the report submitted by the auditor.

Keywords: External Auditor - External Audit - External Auditor's Responsibility - Financial Statements

الفهرس

الإهداء ..... \

شكر وعرفان ..... \

الملخص ..... \

الفهرس ..... \

قائمة الجداول ..... \

قائمة الأشكال ..... \

المقدمة ..... أ

الفصل الأول : التدقيق والمدقق الخارجي ..... \

تمهيد الفصل 2

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي 5

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الخارجي 5

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي وأهميته 8

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الخارجي 13

المطلب الرابع : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها 15

المبحث الثاني : المدقق الخارجي 20

المطلب الأول : تعريف المدقق الخارجي 20

المطلب الثاني : مهام المدقق الخارجي 22
المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق الخارجي 23
المطلب الرابع : مسؤولية المدقق الخارجي 26
خلاصة الفصل 37
الفصل الثاني : الإفصاح الإلكتروني ..... \
تمهيد الفصل 39
المبحث الأول : ماهية الإفصاح الإلكتروني 41
المطلب الأول : مفهوم الإفصاح الإلكتروني 41
المطلب الثاني : أنواع الإفصاح الإلكتروني 45
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الإفصاح الإلكتروني 47
المطلب الرابع : مميزات الإفصاح الإلكتروني 48
المبحث الثاني : تدقيق الإفصاحات الإلكترونية للشركات 52
المطلب الأول : تحديات الإفصاح الإلكتروني 52
المطلب الثاني : مساهمة المدقق في جودة الإفصاح الإلكتروني 56
المطلب الثالث : لغة الإفصاح الإلكتروني XBRL 57
المطلب الرابع : أهمية لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في دعم الإفصاح المحاسبي.....60
المطلب الخامس : مسؤولية المدقق حول مصداقية القوائم المالية 61
خلاصة الفصل 63

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية ..... \

تمهيد الفصل 65

المبحث الأول : الإجراءات الميدانية للدراسة 67

المطلب الأول : المنهج والأداة المستخدمة في البحث 67

المطلب الثاني : اختبار صدق وثبات الاستبيان 72

المطلب الثالث : حدود الدراسة والأدوات 76

المبحث الثاني : عرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة 79

المطلب الأول : التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة 79

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار الفرضيات 82

خلاصة الفصل 88

الخاتمة 90

قائمة المراجع 94

الملاحق ..... \

قـائمة الجــداول

الجدول رقم (1-1) : مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي 09

الجدول رقم (3-1) : صدق المقياس 73

الجدول رقم (3-2) : صدق المقياس 73

الجدول رقم (3-3) : صدق المقارنة الطرفية للمحاور والاستبيان ككل 74

الجدول رقم (3-4) : ثبات الاستبيان معامل "الفا كرومباخ".....75

الجدول رقم (3-5): درجات مقياس ليكرت الثلاثي..... 77

الجدول رقم (3-6): جدول توزيع أفراد العينة حسب العمر 79

الجدول رقم (3-7): جدول توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي 80

الجدول رقم (3-8): جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية..... 81

الجدول رقم (3-9): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الاول 82

الجدول رقم (3-10): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني ... 83

الجدول رقم (3-11): جدول اختبار One-Sample t-Test من أجل $\mu \neq 2.5$ 86

الجدول رقم (3-12): جدول اختبار One-Sample t-Test من أجل $\mu = 2.75$ 87

قـائمة الأشكـــال

شكل رقم (3-1): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر..... 79
شكل رقم (3-2): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي..... 80
شكل رقم (3-3): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية 81
شكل رقم (3-4): منحنى اختبار t للفرضيات 86

المقدمة

المقدمة

المقدمة :

أدى توسع وتشعب الأنشطة الاقتصادية مع ازدياد حجم المنشآت وتعددها إلى الحاجة للإدارة بتفويض صلاحيتها ومسؤولياتها لعدة مستويات هيكلية من داخل المنشأة أو خارجها، كما تسعى من ذلك إلى معرفة مدى تطبيق التعليمات الموضوعة وتنفيذ السياسات المرسومة مسبقا للوصول إلى الأهداف المرجوة من نشاط المؤسسة كما ولابد أن يكون لهذه المؤسسة عملاء ومتعاملين تنشأ بينهم وبين المؤسسة حقوق والتزامات ينتج عنها إيرادات ومصاريف، ويدير نشاط هذه المؤسسة شخص واحد ويكون بذلك مشروع فردي أو عدة أشخاص عبارة عن شركاء أو مساهمين أو غيرها.

وتحقيقا لهذه الأمنية يتطلب على الإدارة أن توفر أنظمة رقابية كافية وفعّالة لكل المستويات، حرصا منها على تقديم البيانات المالية ذات درجة عالية من الثقة ومساعدة مسيريها على تقييم أداء العاملين ، وحماية ممتلكاتها وحقوقها من المخاطر المعرضة لها.

ومن خلال إدارة هذه المؤسسة يظهر أدائها الجيد إن كان كذلك أو العكس، بحيث ينعكس هذا على نتيجة المؤسسة التي قد تكون خسارة كبيرة أو متوسطة أو ربح كبير أو متوسط أو قليل، وما يدخل ضمن الإدارة عدة عمليات منها تسجيل ما تم من أعمال في سجلات ودفاتر من إدخال عليه مجموعة من العمليات من تبويب وتحويل وغيرها محاولة للوصول إلى النتائج النهائية، فهذا قد يتعرض إلى أخطاء قد تكون متعمدة أو غير متعمدة، مما

يؤثر على النتيجة إما بالزيادة أو النقصان، فمثل هذه الأخطاء قد يكتشفه نظام الرقابة الداخلية وقد لا يتمكن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من اكتشافها.

ثم إن أغلب المؤسسات يديرها أفراد مهنيون يتقاضون مرتبات مقابل ما يقومون به من أعمال إدارية، وذلك نيابة عن أصحاب رؤوس الأموال الذين لا يقومون بذلك ربما لأنهم لا يكسبون المهارات الإدارية أو ليس لديهم الوقت لذلك أو غيرها من الأسباب، مما يجعلهم بعيدين عن هذه الإدارة وهذا الأمر يحتمهم اللجوء إلى طرف ثالث ومحايد يطمئنهم عن سلامة ما يجري بمؤسستهم من تصرفات من وُكِّلو بإدارتها، وأيضا يطمئنهم على سلامة رؤوس أموالهم وسلامة الطريقة المتبعة في إدارة تلك الأموال.

من هنا جاءت الحاجة إلى المدقق الخارجي الذي يقوم بمهمة التدقيق الخارجي من أجل طمأنة أصحاب رؤوس الأموال عن أموالهم وما يجري عليها من عمليات والظروف الاقتصادية التي تعيشها .وبذلك فإن التدقيق الخارجي يعتبر مهنة محايدة تعمل على اطمئنان أصحاب رؤوس الأموال على أموالهم كما تعمل على اطمئنان حتى العاملين بالمؤسسة، ولا يقتصر عملها عليهم فقط بل أصبح لمهنة التدقيق الخارجي عدة مستفيدين من مستثمرين وخبراء وكل من يهمه أمر المؤسسات الاقتصادية خصوصا التي تُدار بصورة سليمة ويكون تأثيرها على الاقتصاد تأثيرا إيجابيا ونافعا.

والمدقق الخارجي له عدة ضوابط تضبط مهنته من بينها الأخلاقيات التي يجب أن يتسم بها ليتمكن من أداء مهنته على أحسن وجه، فكل مدقق مسؤول عن أي تصرف أخلاقي يقوم

به سواء كان بنية صادقة أو عكس ذلك، لأن مهنة التدقيق الخارجي يشترط في امتهانها احترام أخلاقيات وقواعد سلوك المهنة، من أجل الخلاص في نهاية أية مهمة تدقيق تكون بتقرير نهائي يقدمه المدقق الخارجي وهو يعتبر زبدة عمله، كما أنه يترجم أدائه ومدى التفاني في العمل الذي تمكن من تحقيقه.

ويعتبر التقرير النهائي الذي يقدمه المدقق الخارجي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي تمكن المدقق الخارجي من الوصول إليها، بعد القيام بمهمة التدقيق لمؤسسة ما، فكلما كانت المعلومات المتضمنة في التقرير ذات جودة كلما زاد ذلك من قيمته وأهميته، حيث أن جودة المعلومات لكي تتحقق يجب توفر مجموعة من الخصائص في المعلومة.

الإشكالية :

مامدى مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية ؟ وللإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

- هل يواجه المدقق مشاكل الإفصاحات الإلكترونية ؟

- هل للمدقق الخارجي مسؤولية على الإفصاح الإلكتروني ؟

المقدمة

الفرضيات :

- الفرضية الأولى (H_{01}): لاتوجد مساهمة ذات دلالة إحصائية للتدقيق الإلكتروني في تحسين الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية للشركات .
- الفرضية الثانية (H_{02}): لاتوجد مسؤولية فعلية يتحملها المدقق الخارجي تجاه الإفصاحات الإلكترونية في بيئة العمل الرقمية .

أسباب اختيار الموضوع :

- الأهمية البالغة التي يكتسبها الموضوع في الوقت الحالي المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الرغبة والميول في الإطلاع على مهنة التدقيق وزيادة التحصيل العلمي .

أهداف الدراسة :

- التطرق إلى ماهية التدقيق والمدقق الخارجي .
- توضيح مفهوم الإفصاح الإلكتروني .
- التعرف على لغة تقارير الأعمال الموسعة .

أهمية الدراسة :

- التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الخارجي .
- تساهم هذه الدراسة في ابراز الدور المهم للمدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات وتوفير الثقة والشفافية لكل المستثمرين وأصحاب المصالح .

- معرفة دور الإفصاح الإلكتروني في تحسين جودة المعلوممة المحاسبية .

- بيان مدى تحسين الإفصاح الإلكتروني لخصائص المعلومة المحاسبية .

منهجية الدراسة :

اعتمد المنهج على الرؤية الوصفية والتحليلية لوصف الجانب النظري والسعي من خلاله على الإجابة على الإشكالية وتحقيق الشفافية والمصداقية من خلال الإشارة إلى أهمية التدقيق الخارجي كأحد أهم أداة رئيسية مستقلة عن منظمة الأعمال والذي يضمن لها تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية .

هيكل الدراسة :

يتكون هيكل الدراسة من ثلاث فصول

الفصل الأول تطرقت الى التدقيق والمدقق الخارجي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين خصصت المبحث الأول للتدقيق الخارجي حيث سأتناول فيه المفهوم و الأهداف مع الأهمية ، الأنواع و المعايير أما المبحث الثاني سأتحدث فيه عن المدقق الخارجي بما فيه من تعريف ومهام وحقوق مع الواجبات وكذا المسؤوليات .

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان الإفصاح الإلكتروني وقد قسمته هو الآخر إلى مبحثين ، حيث تطرقت في المبحث الأول إلى ماهية الإفصاح الإلكتروني بما فيه من مفهوم وأنواع وعوامل و مميزات أما المبحث الثاني فسأتناول فيه تدقيق الإفصاحات الإلكترونية

للشركات بما فيه من تحديات ومشاكل التي فرضها الإفصاح الإلكتروني على مهنة التدقيق كذلك لغة الإفصاح الإلكتروني XBRL مع الأهمية .

أما الفصل الثالث فتطرقت فيه إلى الدراسة الميدانية وقسمته هو الآخر الى مبحثين المبحث الأول تطرقت فيه إلى الإجراءات الميدانية للدراسة حيث تناولت فيه المنهج والأداة المستخدمة واختبار وصدق الإستبيان وحدود الدراسة ، أما المبحث الثاني فتناولت فيه عرض وتحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة فتضمن التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية وإجابات أفراد عينة الدراسة .

الفصل الأول

التدقيق والمدقق الخارجي

تمهيـــد :

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وتنفيذها، ويظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأسماله المساهم به فيها. ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها. وفى نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث، وهذا عن طريق قيامه بعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

ومن ناحية أخرى نجد العديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسة بحاجة إلى معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات وهذا باعتمادها على القوائم المالية التي تصدرها هذه الأخيرة، ومن هنا تتضح الحاجة إلى خدمات المدقق الخارجي فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي

القوائم المالية، وهذا من خلال تقريره الذي يقوم بإعداده والمتضمن رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم والتقارير.

للتعرف أكثر على التدقيق والمدقق الخارجي، فقد قسمت هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي
- المبحث الثاني : المدقق الخارجي

المبحث الأول :

مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي

تأثرت مهنة التدقيق الخارجي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها نأتي على أهم هذه التعارف.

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه إجرءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وايصال النتائج إلى المستفيدين[1] .

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه" : تتمثل المراجعات الخارجية في عمليات المرجعة المؤدات لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال، ومجال تلك المراجعة تتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة

1 محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص7.

القوائم المالية، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية المؤداة بشكل أكثر شيوعا المراجعة الإلزامية، حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب حسابات من خلال الجمعية العامة مقابل أتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون .[1]

وعرف التدقيق الخارجي على أنه "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة .[2]

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرفمعني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم [3].

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة

1 أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر،20 04 ، ص 15 .

2 محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002 ، ص 41 .

3 Pascal Dumontier et autre, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises:un étude empirique menée dans le context tunisien, association francophone de comtabilité, Tunis, 2006, p 4.

https://halshs.archives-ouvertes.fr

بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع وعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص منظم ومنهجي لمؤسسة ما، يقوم به شخص مستقل ومختص، والذي يقوم بالمصادقة على العمليات المهمة التي قام بمراجعتها، كما يتحقق من تطبيق المعايير والقواعد الأساسية في المؤسسة، ويتحقق من إجراءات نظام المراقبة الداخلية، بهدف أن يصل إلى إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه المحايد عن وضعية المؤسسة التي قام بتدقيقها [1] .

بعد سرد هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق الخارجي،

التدقيق الخارجي :هو فحص انتقائي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير.

وبالتالي يمكن استنتاج ما يلي:

1- عملية التدقيق منظمة وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق .

2- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة و قرائن إثبات يبين المدقق رأيه من خلالها حول عدالة و نزاهة القوائم المالية من عدمها .

3- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.

1 مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط 1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010 ، ص 11 .

4- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

من التعاريف السابقة نلاحظ مصطلحات ومفاهيم أكثر تداولا.

الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية أي التأكد من القياس المحاسبي الذي تم لمختلف العمليات المحاسبية بحيث يكون هذا القياس بصورة كمية و نقدية للأحداث المالية .

التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء، كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته .[1]

المطلب الثاني :أهداف التدقيق الخارجي وأهميته

يرجى من تطبيق التدقيق الخارجي بلوغ وتحقيق العديد من الأهداف، يمكن الوقوف على بعضها، وهذا ما يزيد من أهميته في مختلف المجالات، وعند فئة كبيرة من المجتمع.

الفرع الأول :أهداف التدقيق الخارجي

1عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001 ، ص 230 .

قد صاحب تطور الأهداف تطور التدقيق في حد ذاته وذلك على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث ارتقى الهدف من التدقيق من اكتشاف الغش والاختلاس إلى مراقبة الخطط تقييم نتائج الأعمال تحديد عدالة المركز المالي، واكتسبت الرقابة الداخلية أهمية بالغة لانطلاق عملية التدقيق .

عموما فإن هدف مدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصدق عن المركز المالي لمؤسسة محل التدقيق .

ويظهر ذلك جليا في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1) :مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والأخطاءوالاختلاس	تحديد الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الإهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 إلى يومنا هذا	مراقبة التخطيط ، تقييم نتائج الأعمال ، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	اهتمام جوهري للبدء بعملية التدقيق

المصدر : غسان فلاح المطارفة تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر ، الأردن ، 2006 ، ص18 .

انطلاقا من التطور التاريخي التدقيق يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة لذلك سنسرد الأهداف من التدقيق الخارجي في النقاط التالية:

- الوجود والتحقق: وذلك بالتأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات،(وهي من الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية).

- الملكية والمديونية : ويتم ذلك بالتأكد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى .

- التقييم : أي التأكد من كون أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الاهتلاك .

- العرض والإفصاح : حيث تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومة معبرة وذات مصداقية تعطي صورة وافية لوضعية المؤسسة .

- إبداء رأي فني : وهو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات أي إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المحددة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

الفرع الثاني :أهمية التدقيق الخارجي

إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم

قدرتهم على التحقق من مصداقية المعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها مختلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في اتخاذ قرارات بناءة ومدروسة ذات نتائج مستقبلية باهرة ، ومن بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

1- **إدارة المؤسسة** :مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية والموضوعية وكلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة ، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها ويصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية والإدارية والتخطيط الاستثماري والضريبي والمالي، فكلما زادت ثقة إدارة المؤسسة المعنية بتدقيق المدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص المدقق على استقلاله وحياده وعدم انحيازه لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى . [1]

2- **المساهمون** :يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.

3- **الدائنون** : يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها. [2]

1 أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص

2 أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015 ، ص 199 .

4- **العاملون** : يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصلا .

ومن جهة أخرى إذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية ونبه الإدارة بذلك ولم تقم بتصحيح تلك الأخطاء الجوهرية، فإنه يلزم على المدقق الخارجي أن يبين ذلك في تقريره ويوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها .[1]

5-المجتمع : يتمثل المجتمع في باقي المستفيدين الذين لم يتم ذكرهم، فأي شخص طبيعي أو معنوي يتأثر بقرارات المؤسسة محل التدقيق فإنه يدخل ضمن المستفيدين، و كلما زاد حجم المؤسسة وتعاظم حجم رأس مالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الخارجي لها خصوصا إذا كانت المؤسسة متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية تزيد ثقلا على المدقق الخارجي الذي ينظر إليه على أنه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار.

1 أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص ص23 ، 24

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الخارجي

يوجد أنواع عديدة من التدقيق الخارجي كل منها ينظر للموضوع من زاوية مختلفة، نعرض منها ما يلي :

1- **من زاوية الإلزام القانوني:** يتمثل في:[1]

- **التدقيق الإلزامي:** هو الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص القانون من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق المخولة له الأعمال قانوناً .

- **التدقيق الإختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة.

2- **من زاوية مجال أو نطاق التدقيق:** يتمثل في:[2]

التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. بحيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم تخضع للفحص .

1 طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،الجزائر ،2006 ، ص ، 21 .

2 أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الط 2 ،دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015. ، ص ص، 42 ،43 .

التدقيق الجزئي: يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق التدقيق، بحيث عمل المدقق يكون على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات دون غيرها. ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع من المراجعة عن أي ضرر.

3- **من زاوية توقيت التدقيق:** يتمثل في :[1]

- **التدقيق المستمر:** يقوم المراجع بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

- **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.

4- **من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات :** يتمثل في :[2]

1 أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الط 2 ،دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص، 42 ،43 .

2 أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص، ص، 44، 45.

التدقيق الشامل (التفصيلي): يقوم المدقق في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق.

التدقيق الإختياري: يستند هذا النوع على الإختيار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (عينة) على كل أو مجموعة المفردات (مجتمع). فالتدقيق الإختياري يعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

المطلب الرابع : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

اعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية و تلقي القبول العام و التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات الميتة ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م ضمن كتاب بعنوان - معايير المراجعة المتعارف عليها -

وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :

المجموعة الأولى : المعايير العامة (الشخصية)

و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد مقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق

الخارجي، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير [1] :

المعيار الأول : التأهيل العلمي و العملي لمدقق الحسابات

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم الكل من أمور المحاسبة و التدقيق ، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب و الكفاءة من خلال التعليم و الخبرة في مجال التدقيق . [2]

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مدقق الحسابات ، والذي يتمثل في محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي ، إذ يشترط في من يمارس مهنة التدقيق الشروط التالية:

التأهيل العلمي و العملي، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:

* ليسانس في العلوم المالية .

* ليسانس فرع مالية ومحاسبة المدرسة العليا للتجارة .

إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول إما تكوينا مهنيا كخبير محاسبي مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو إثبات خبرة قدرها 10 سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة

1 احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر – عمان /الاردن 2000 ص 26.

2 امين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 109.

بالخبرة العملية. و يلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي و العملي إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان .

و مما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار و هي :

- التأهيل العلمي أو الدراسي .
- التأهيل العملي و الخبرة المهنية .
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي و متطلبات الأداء المهني .

المعيار الثاني : استقلال المدققين

يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 91-08[1]. و المادة 67 من قانون 01/10 [2] و يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في شن قرارات مستقبلية ، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد هذه الإستقلالية للمدقق . [3]

1- عدم وجود مصالح مادية للمدقق : ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، الى وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية .

1 قانون 08/91 الجريدة الرسمية – عدد 20 الجزائر مؤرخة في 1 ماي 1991 ص 651.

2 قانون 01/10 الجريدة الرسمية – عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 ص 11.

3 محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 – 41.

2- وجود استقلال ذاتي : يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية ، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من التحقيق المهني من التدقيق و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية :

- أ. الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق .
- ب. الاستقلال في مجال الفحص .
- ت. الاستقلال في إعداد التقرير.

المعيار الثالث : بذل العناية المهنية الملائمة

يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق . و يعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا على أداء عمله على نحو جاد و حذر ، فالممارس الحريص هو ذلك الذي يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال، ويفترض أن يكون لديه معرفة بكيفية ممارسة عملية التدقيق، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة ، ويجب على المدقق ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية التدقيق إلى أداء إجراءات التدقيق خلال مرحلة العمل الميداني إلى إصدار تقرير التدقيق. وتتطلب العناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني، هذا الأخير الذي يعرف بأنه عبارة عن اتجاه يتضمن ذهن وعقل استجوابي شكاك ، وتقييم اقتصادي لأدلة إثبات التدقيق .

كما أن ممارسة المدقق للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري .

المبحث الثاني :

المدقق الخارجي

المبحث الثاني : المدقق الخارجي

إن المدقق يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة، وعن التصريحات التي يدليها والتي تعتمد على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يقوم المدقق بإعداد وتكوين ملف العمل ويحدد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتحقق من عناصرالقوائم المالية وذلك حتى يتمكن من الإدلاء برأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يعتبرالمنتج النهائي لعملية التدقيق والذي تعتمد عليه العديد من الأطراف لاتخاذ القرارات المناسبة .

المطلب الأول : تعريف المدقق الخارجي

التعريف1 :

يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[1] .

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزئرية، القانون 01-10المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات، العدد 42 بتار يخ 11 يوليو2010 ،المادة22 ، ص7 .

وحسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزئري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها ,كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة حساباتها و يصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحته المالية .

التعريف 2 :

هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة، حيث أنه لاتربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المؤسسة محل التدقيق، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل. و أن الغرض الرئيسي منه هو إعطاء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات [1].

التعريف 3 :

يقدم المدقق الخارجي خدمة عامة ينتفع من مخرجاتها فئات مختلفة من المجتمع، أي أن المدقق الخارجي لا يقدم خدماته فقط للعميل أو صاحب العمل ولا تنحصر مسؤولياته اتجاه العميل وإنما تتسع مسؤولياته على اتساع مستخدمي التقارير المالية المدققة من قبله، بمعنى كلما اتسعت دائرة الإستفادة والاعتماد على رأي المدقق الخارجي كلما أدى إلى اتساع محيط المسألة التي يتعرض لها.[2]

1 جواني نور الهدى، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهـادة ماستر أكاديمي، بعنوان (مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف ألخطاء المحاسبية وتصحيحها) ، سنة 2012 ،ص5 .

2 حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، بعنوان (تحليل العالقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية) ، ال عدد119 المجلد50 سنة2012 ،ص 3

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المدقق الخارجي هو الشخص المؤهل علميا و عمليا ويتمتع باستقلالية تامة حيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات وإضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية تلك القوائم وإيصالها لمستخدميها.

المطلب الثاني : مهام المدقق الخارجي

نصت المادة 23 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه يكلف المدقق الخارجي بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية المنتظمة صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .

- يفحص مدى صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات البينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير .

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى تطابق المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.[1]

المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق الخارجي

لكي يؤدي المدقق عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية كافية بكل ماله وما عليه من حقوق وواجبات حسب ما تقتضيه مبادئ المراجعة ولما جرى عليه العرف من ناحية أخرى.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق فيما يلي :[2]

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معنية، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة .
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية حول عملية معنية من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له .

1 المادة 23 ،القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 ،ص7 .

2 كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2009 ،ص211.

- للمدقق الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة في السجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندة من خلال المراجعة المستندية .
- المدقق له الحق في الجرد المختلف في الشركة عند الحاجة إلى ذلك التأكد.
- حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة وحق الإتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الإلتزامات.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين باللانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجالات .
- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفة الشخصية .

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

ويقصد بها ما على المدقق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد [1] :

- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها وما تحتويه من قيود يومية، وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة .

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص171.

- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة بأي طريق تحقق التي يرها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
- يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة .
- يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والإقتراحات الملائمة لما يلي :

* معالجة وتوضيح الأخطاء التي تم اكتشافها .

* عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك .

* حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة .

* يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها .

* القيام بعمل تسويات الجرد اللازمة لعناصر المصروفات والإيرادات وفقا للقواعد المتعارف عليها.

* على المدقق فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرًا صحيحا عن القيم الحقيقة لعناصر الأصول والإلتزامات، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية .

- يجب على المدقق أن يحظر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره .
- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرًا شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة.

المطلب الرابع : مسؤوليات المدقق الخارجي الجزائري

يفرض المشرع الجزائري على المدقق الخارجي تحمل ثلاث أنواع من المسؤوليات ألا وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية .

الفرع الأول: المسؤولية التأديبية

قد أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الإنضباطية للمدققين الخارجيين عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم [1]، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكب من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، فإنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد

1 المادة رقم 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،ج.ر :عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010 .

الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية أمام لجنة الإنضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

أما المادة رقم 5 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها فإذا كان نوع الخطأ من الدرجة الأولى وهو إما أن يكون:

- تصريح بمراجع كاذبة.

- تصريح بالإنتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خالل ممارسة وظيفتهم.

- إصدار المهني لإنتقادات كتابية أو شفهية أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.

- نقص الإحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.[1]

تكون عقوبته في شكل إنذار، أما إذا كان الخطأ من الدرجة الثانية أي إما أن يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى.

- عند رفض التكفل المتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011.

1 المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 ،الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر: العدد 03 المؤرخ في 16 يناير2013 .

- فتح مكتب لايتطابق مع التنظيم المعمول به.

- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللإنتخابات أو عدم تمثيله.

- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء أو الغرفة الوطنيــة لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنيـــــة للمحاسبيـــن المعتمديـــن والـــــتي قام بحضورها. [1]

تكون عقوبته في شكل توبيخ ،وإ ذا كان الخطأ من الدرجة الثالثة أي يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية، أو خطأ بالإحتفاظ بالأرشيف.

- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.

- عدم دفع الإشتراك المهني، أو عدم اكتتاب تأمين مهني.

- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين [2].

توافق عقوبة التوقيف المؤقت وذلك لمدة أقصاها ستة أشهر، وا ذا كان الخطأ من الدرجة الرابعة إما أن يكون:

1 المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 .

2 المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 .

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة، أو إفشاء السر المهني.

- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.

- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.

- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف، أو دون مكتب مهني، فيستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجر عن هذا الشطب سحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت [1].

وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن تأثر في المسار المهني للمدقق الخارجي [2].

الفرع الثاني: المسؤولية المدنية

بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد أقر بالمسؤولية المدنية للمدققين الخارجيين اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري.

" لكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي":

- حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية
- وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي

1 المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013،المشار إليه سابقا.

2 طيطوس فتحي ، محافظ الحسابات في الجزائر ، دفاتر السياسة والقانون ،العدد التاسع ،2013 .

- وجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي [1].

ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث :

- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي.

- وإما التقصير ، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب أن يقوم به.

- وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المدقق ، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المدقق الخارجي على إحدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المدقق أداء مهمته [2].

1 خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01،ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014 ،جامعة أدرار، الجزائر، ص 6.

2 شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد .12.2012ص103 .

فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المدقق الخارجي عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها [1].

الفرع الثالث: المسؤولية الجنائية

تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون المدقق الخارجي مسؤولا عن االخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي في القانون 10-01 المادة رقم 62 " : يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

أولا: الجرائم الخاصة بالمدقق الخارجي

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة مضبوطة قانونا لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكبا لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها .

1 طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 45 .

1- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة التدقيق الخارجي:

نصت المادة رقم 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة ، وبضعف الغرامة" [1]

نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية أو في المصف الوطني مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10-01 .

2-جريمة انتحال صفة المدقق الخارجي:

تولت المادة 74 من القانون 10-01 في الجزء الثاني لها بشرح جريمة انتحال صفة المدقق الخارجي إذ نصت على أنه : " يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أوالمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة

1 المادة رقم 73 من القانون 10-01.

أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أ والتسميات " [1]

تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضمونها:" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 500 إلى 5.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين [2].

ثانيا: مخالفة المدقق الخارجي لقواعد مهنته

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها المدقق الخارجي عند أدائه لمهامه

1-جريمة إفشاء السر المهني:

تعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 10-01 : " يتعين على الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات "، كما نص قانون العقوبات في

1 المادة رقم 74 من القانون 10-01 .

2 بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر، 2011،ص139 .

المادة 301 على أنه : " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيـــــــــها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك" [1]

أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له ، واذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزئريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار[2] .

حسب المادة 72 من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم المدقق الخارجي التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،

1 المادة 301 من قانون العقوبات، الباب الثاني، الفصل الأول، القسم الخامس.

2 بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 139،140.

وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكليهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم [1] .

2- جريمة إعطاء معلومات كاذبة :

لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة ولم ينص عليها القانون 10-01 ،وكان نص المادة 830 من القانون التجاري: " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة..."، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق الخارجي .

كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة المدقق الخارجي في المؤسسة محل التدقيق وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفهية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن المدققون الخارجيون ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات

1 شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم االقتصادية وعلوم التسيير، العدد .12.2012ص103 .

الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة[1] .

3-جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

هناك بعض الحالات يترتب على المدقق الخارجي تحمل مسؤولية جنائية، وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية ، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الإنتقادات الشديدة لأنها جعلت من المدقق الخارجي مجرد مبلغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير[2].

1 بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 146.145

2 بن جميلة محمد، المرجع نفسه، ص ص 142.143 .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقت له في هذا الفصل توصلت إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الإنتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف مهني مستقل، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

وقد ازداد الإهتمام بالتدقيق وهذا نظرا للدور الذين يعلبه والفائدة التي يعود بها سواء للأطراف الداخلية للمؤسسة أو الأطراف الخارجية. ونجد أن التدقيق يتنوع إلى عدة أنواع وهذا نظرا لإختلاف الزاوية التي ينظر إليها، فمن زاوية الشمولية نجد التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن زاوية الإستمرارية نجد التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن زاوية الجهة نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ...الخ.

ولكن رغم وجود اختلاف بين أنواع التدقيق إلا أن لكل نوع معاييروقواعد تحكم ممارسته والتي يجب احترامها وتطبيقها عند ممارسة عملية التدقيق.

كما أن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق ، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها ويتحمل مجموعة من المسؤوليات ، وتتنوع هذه الأخيرة إلى المسؤولية التأديبية ، المدنية ، والجنائية .

الفصل الثاني

الإفصاح

الإلكتروني

تمهيــد :

لقد أصبح الاهتمام يصب في الآونة الأخيرة بالنسبة للمؤسسات والشركات حول الافصاح الذي تبنى عليه أهم القرارات الاقتصادية ، حيث وبسبب الأهمية البالغة لهذا الموضوع تسارعت خطى التقدم فيه بسرعة كبيرة ، إذ صارت المؤسسات تفصح عن معلوماتها في المواقع الإلكترونية ، وقد شاب هذا التطور نوع من المخاوف حول مدى موثوقية هذه المعلومات المفصح عنها ومدى ملاءمتها وجودتها ، فالمعلومات المفصح عنها هي مصدر هام ومؤثر في القرارات التي سيتخذها مستخدمو هذه المعلومة المفصح عنها والتي تعتبر مضللة في حال حدوث قصور في متطلبات الإفصاح الإلكتروني .

سأتطرق في هذا الفصل إلى الإفصاح الإلكتروني ، حيث قمت بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

- **المبحث الأول** : ماهية الإفصاح الإلكتروني
- **المبحث الثاني** : تدقيق الإفصاحات الإلكترونية على الشركات

المبحث الأول :

ماهية الإفصاح الإلكتروني

المبحث الأول: ماهية الإفصاح الإلكتروني:

نشأ الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية متأثرا بمجموعة من المتغيرات التكنولوجية و الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والثقافية ولعل أهم تلك المتغيرات تتمثل بتكنولوجيا المعلومات التي ساهمت في تشكيل ملامح ذلك الإفصاح، فقد قاربت تكنولوجيا الإتصالات الحدود الزمانية والمكانية وأدركت الكثير من الشركات ضرورة تشغيل الإمكانيات التكنولوجية الهائلة لشبكة الإنترنت في سرعة انتشار المعلومات.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح الإلكتروني:

الفرع الأول :تعريف الإفصاح الإلكتروني ومزاياه

هو قيام المنشآت بالإفصاح عن تقاريرها المالية إلكترونًيا على شبكة الإنترنت بتقنيات ولغات مختلفة لتوصيل المعلومة في الوقت المناسب وبطريقة سريعة وبأقل تكلفة وبكفاءة عالية، لمستخدمي معلوماتها في اتخاذ مختلف القرارات [1] .

ويقصد به أيضا هو قيام المؤسسة بإنشاء موقع أو أكثر لها على الشبكات الدولية للمعلومات كوسيط نقل سريع بهدف توزيع ونشر فوري للمعلومات المالية أو غير المالية موجهة

1 محمد طرشي، إيمان يخلق، لغة XBRL كأداة للإفصاح الإلكتروني مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2018/04/19 ، ص 8.

لعدد كبير من المستخدمين المتصلين بالشبكة سواء كان متخصصين أو غير متخصصين[1].

وتعد المؤسسة مطبقة للإفصاح الإلكتروني بأنها تلك التي تقدم على موقعها الخاص مايلي:[2]

– مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية بما فيها الإيضاحات والهوامش، وتقرير محافظ الحسابات وتقرير مجلس الإدارة.

– أدوات ربط Links تعمل على ربط المعلومات الواردة في القوائم المالية والتقارير المالية بموقع الشركة بأي معلومات أخرى ذات أهمية، سواء كانت على نفس الموقع أو على مواقع أخرى.

الفرع الثاني: مراحل تطور الإفصاح الإلكتروني:[3]

لقد مر الإفصاح الإلكتروني بعدة مراحل، ففي بداية التسعينات من القرن الماضي اعتمدت بعض الشركات على استخدام الأقراص المدمجة CD [4] باستخدام الطرق التقليدية في

1 عيسى زين، أنور عيدة، التحديات التي تواجه مهنة التدقيق والأساليب الأساسية للحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2008 ،ص 5.

2 بكر إبراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية، الجامعة المستنصرية، العراق، ص ص 4–5.

3 عيسى زين، أنور عيدة، مرجع سابق، ص ص 5–6

4 Compact disks

توزيع التقارير المالية في صورها الورقية، من خلال إرسالها للمستفيدين بالبريد بعد معرفة عناوينهم .

وبعد الثورة الهائلة التي شهدها العالم في مجال تكنولوجيا الإتصالات والمعلومات والإنتشار الواسع لشبكة الإنترنيت بدأت العديد من الشركات بالإعتماد عليها في عرض معلوماتها المالية ولقد مر عرض المعلومات المالية على شبكة الإنترنيت بثلاثة مراحل أساسية وهي :

المرحلة الأولى: تتمثل في قيام الشركات بتوفير نسخة من المعلومات المالية مطابقة تماما لتلك المتوافرة في صورتها الورقية، من خلال استخدام الورقة الإلكترونية والتي من الشائع تسميتها بملف PDF [1] وبالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا الملف من جودة عالية في الطباعة وانخفاض تكلفة إنتاجه وعرضه، إلا أن هناك بعض السلبيات التي ترافق استخدامه، حيث أنه يستغرق وقتا طويلاً لتحميله كما أنه يفتقد لوجود خاصية الروابط التفاعلية والتي تسمح بالتنقل داخل الموقع بين أجزاء التقرير أو بين المواقع، وكذلك أيضا لا يمكن فهرسة المعلومات داخل التقرير فضلاً عن أن بيانات القوائم المالية لا تكون بصورة جاهزة لتحميلها بواسطة المستخدم حيث لا يسمح ملف PDF من نسخ القوائم المالية وإعادة تحميلها بصورة جداول إلكترونية ليسهل التعامل معها الأمر الذي يتطلب من المستخدم إعادة إدخال البيانات مرة أخرى مما يستغرق وقتً طويلاً .

المرحلة الثانية: تتمثل هذه المرحلة في استخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية والتي يرمز لها

1 Portable Document File

HTML [1] في عرض المعلومات المالية على مواقع الشركات، والتي تعد إحدى لغات البرمجة التي تستخدم أساسًا في تصميم المواقع الإلكترونية، وعلى الرغم من المزايا التي تحققها هذه اللغة فيتجاوزها بعض سلبيات PDF ،حيث تتيح إمكانية استخدام خاصية الروابط التفاعلية وكذلك تمكن من فهرسة المعلومات، إلا أنه يعاب عليها انخفاض كفاءتها في حفظ أو طباعة التقارير وكذلك أن حدودها تتوقف على توفير المعلومات عن كيفية عرض الصفحة فقط دون توفير أية معلومات عن محتوى البيانات وكيفية إعدادها.

كما أنها تنقل المعلومات كمستند كامل دون نقل الوحدات المنفردة منه بصورة منفصلة وكذلك

أيضًا كما هو الحال في ملف PDF لا تكون المعلومات جاهزة للتحليل من قبل المستخدم، مما يتطلب الأمر إعادة إدخال البيانات مرة أخرى.

المرحلة الثالثة: تتمثل في استخدام الإمكانيات المتطورة لتكنولوجيا الإنترنت وابتكار أشكال

عروض جديدة تتجاوز سلبيات المراحل السابقة، حيث ظهرت خلال هذه المرحلة لغة الترميز الموسّعةXML [2] في تبادل المعلومات حول شبكة الإنترنت، وقد صاحب ظهور هذه اللغة اهتمامCharles [3] وبدعم وتمويل من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدراسة إمكانية استخدام هذه اللغة في تصميم برنامج لإعداد القوائم المالية الإلكترونية، وبعد عدة محاولات

ظهرت لغة تقرير الأعمال الموسعةXBRL [4].

1 Hyper Text Mark up Language

2 Extensible Mark up language

3 هو محاسب قانوني يعمل في احدى الشركات الأمريكية

4 Extensible Business Reporting language

المطلب الثاني : أنواع الإفصاح الإلكتروني

يجب أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية، حيث يجب أن يشمل على النتائج المالية والتشغيلية للشركة .(صلطان قدوري و لشلاش، 2019 ،الصفحات 1-23)

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل فقد تعددت أنواعه ويمكن تلخيصه فيما يلي :

الفرع الأول:الإفصاح الكامل أو تام

وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات وغيرها من المعلومات الملائمة. و يقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمنشأة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير .وهذا ما يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته ،سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جدول أو قوائم إضافية للقوائم المالية . (حنان و الأخرون، 2004)

الفرع الثاني :الإفصاح العادل أو الواضح

وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلوماتالمالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حدا سواء ،ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدي البيانات المحاسبة(.بن فرج، 2015 ،الصفحات 50-68)

الفرع الثالث :الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من لمعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويختلف هذا الحد حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ،غير انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد(بوخروبة و دواح، 2018)

الفرع الرابع:الإفصاح التثقيفي

ظهر هذا الإتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملائمة بوصفها إحدى الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات ويقوم على العديد من الاعتبارات منها عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية وامتداده لهدف تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مثل الاستثمار والتمويل.

الفرع الخامس:الإفصاح الوقائي

يهدف إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد. (لطفي، 2009 ،صفحة 560)

الفرع السادس :الإفصاح الإلزامي والإفصاح الاختياري

إن الإفصاح الإلزامي ومن خلال اسمه يدل على أنه إجباري وملزم بموجب قوانين وتعليمات وأعراف محاسبية محددة سلفا تلزم الوحدة الإقتصادية على المثول لها وتطبيق أحكامها وتنفيذ متطلباتها ، في الأوقات المحددة ، وبالطرق والأساليب المطلوبة بموجب تلك القوانين والتعليمات والاعتراف المشار إليها . أما الإفصاح الإختياري هي البيانات والمعلومات والتي لا تحكمها القوانين والتعليمات والاعترافات المحاسبية ، ليترك تقدير أهميتها للإفصاح من عدمه إلى الوحدة الاقتصادية وإدارتها ،ولهذا تتمتع الوحدة الاقتصادية بمطلق الحرية للإفصاح عنها أو عدم الإبلاغ عنها .(المطيري ، 2010 صفحة 23)

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في الإفصاح

تتمثل العوامل التي تؤثر في قيام الشركة بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني في التالي: [1]

1. حجم الشركة:

يعتبر حجم الشركة العامل المشترك بين جميع الدراسات التي بحثت في العوامل المؤثرة في قيام الشركات بالإفصاح عبر الإنترنت حيث اتفقت على وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة وبين الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت.

1 مستورة شميلة توتو سليمان،الإفصاح الالكتروني وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الشمال الإسلامي)،جامعة النيلين،رسالة ماجستير، سنة1440هـ-2018م،تخصص محاسبة ، ص 35 .

2. مستوى أداء و ربحية الشركة:

حيث تتميز الشركات التي تقوم بالإفصاح عبر الإنترنت عن غيرها من الشركات بأنها تحقق عائدا سوقيا أكبر ،يحقق أعلى عائد على الأصول، وهو ما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى إدارة الشركة وربحيتها وبين قيامها بالإفصاح المحاسبي عبر الانترنت .

3. ملكية رأس المال من جانب القطاع الخاص:

توجد علاقة إيجابية ومعنوية بين نسبة ملكية القطاع الخاص في هيكل رأس المال للشركات أو البنوك وبين قيامها بالإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت، فكلما زادت نسبة ملكية القطاع الخاص لأسهم الشركة كان ذلك حافزا لاستخدام الإنترنت للإفصاح المحاسبي اعتباره أداة إفصاح لقطاع واسع من المستخدمين.

المطلب الرابع : مميزات الإفصاح الإلكتروني:[1]

– يحقق الإفصاح الإلكتروني تخفيضا لتكاليف توزيع المعلومات حيث تتجنب المؤسسة التكاليف المرتبطة بطباعة وتوزيع المعلومات في حالة إتباعها الإفصاح التقليدي، فضلًا عن اختصار الوقت المرتبط بتوزيع تلك المعلومات.

– يمثل الإفصاح الإلكتروني أداة انتشار بالنسبة للمؤسسة، فهو موجه لعدد غير محدود وغير

1 عيادي عبد القادر، كانم صليحة، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مداخلة الملتقى الوطني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 11 .

معروف من المستخدمين، الأمر الذي يحقق للمؤسسة الانتشار مما يعمل على جذب العديد من المستثمرين ليس على المستوى المحلي فحسب بل أيضا على المستوى العالمي.

– تحسين إمكانية وصول المعلومات من قبل المستخدمين بسرعة وجهد أقل إذ تسمح متصفحات الإنترنت بالبحث الفائق السرعة عن بيانات وتفاصيل محددة مسبقا لمتخذ القرار في الوقت الذي كان يتطلب الحصول عليها وقراءتها وفق الإفصاح التقليدي وقتاً وجهًدا أكبر ونتائج أقل دقة.

– يوفر الإفصاح الإلكتروني إمكانية تكامل التقارير السنوية لعدة أقسام لوجود علاقات دقيقة و ذات صلة بين كشوفاتهم المالية.

– يحقق الإفصاح الإلكتروني حوار معلوماتي دائم ومستمر ومشترك بين المؤسسة والمستخدمين، الأمر الذي يمكن من توفير معلومات معدة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة للمعلومات وهذا مالا يمكن تحقيقه في الإفصاح التقليدي .

– يمكن أن يعمل الإفصاح الإلكتروني على تحديث ماتمالإفصاح عنه من حيث كمية ونوعية المعلومات أولا بأول، والمساهمة في توفير معلومات أكثر نفعاللمستخدمين والعمل على تحديثها بصورة دورية و هذا مالا يتم تحقيقه بسهولة في الإفصاح التقليدي.

2 –أهمية الإفصاح الإلكتروني :

إن النمو السريع لتقنية الإنترنت أثر على الممارسات المحاسبية والإتصال المحاسبي إذ أن العديد من الشركات تستخدم الإنترنت لتوفير المعلومات المالية بالإفصاح عن كل التقارير السنوية التقليدية فضلا عن المعلومات المالية وغير المالية الأخرى في تنسيقات متعّددة على

نطاق أوسع من حيث الجمهور ومرونة أكثر في العرض التقديمي المعلوماتي وبالتالي توفر الشركة معلومات أكثر من تلك المتوافرة بالوسائل التقليدية وتستخدم العديد من الشركات الآن مزايا شبكة الإنترنت لتوفير المعلومات المالية، لأن وضع تلك المعلومات على صفحة الويب الخاص بالشركة يمكن المستخدمين من الوصول إليها بسهولة من خلال البحث والتحميل والمقارنة وتحليل تلك المعلومات بتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.[1]

1 زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، دور لغة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، XBRL في تحسين جودة المعلومات المالية مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 7

المبحث الثاني :
تدقيق الإفصاحات الإلكترونية للشركات

المبحث الثاني : تدقيق الإفصاحات الإلكترونية للشركات

أطلقت بورصة عمان وهيئة الأوراق المالية بتاريخ 20/12/2020 نظام الإفصاح الإلكتروني بإستخدام لغة **(XBRL) extensible Business Reporting Language** كمنصّة إلكترونية للشركات لتقديم افصاحاتها المالية وغير المالية باللغتين العربية والانجليزية ونشرها للجمهور وتبادلها إلكترونياً.

يعتبر مشروع نظام الإفصاح الإلكتروني مشروع مهم وحيوي ويخدم جميع الجهات ذات العلاقة بالسوق المالي، حيث شكل نقلة نوعية في آلية الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية للشركات وأدى إلى تطوير عملية الحصول على المعلومات والبيانات الإفصاحية باللغتين العربية والإنجليزية، وبالتالي رفع مستوى الإفصاح والشفافية في السوق.

المطلب الأول: تحديات الإفصاح الإلكتروني

بالرغم من المزايا العديدة التي يوفرها الإفصاح الإلكتروني للبيانات المالية للمؤسسات والتي تعتبر قفزة نوعية في مجال التدقيق بصفة عامة بمختلف أنواعه، إلا أنه يواجه العديد من المشاكل والتحديات نظرا لأن البيئة الإلكترونية تتميز باتساعها وتطورها باستمرار.وفي هذا الصدد يمكننا تقسيم التحديات إلى نوعين أساسيين هما [1]:

أولا: تحديات الخصائص التكنولوجية:

تتميز البيئة الإلكترونية بالعديد من الخصائص والمميزات التكنولوجية التي أتاحت

1 بكر إبراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، مرجع سابق، ص ص 7-10

الفرصة للإستفادة من إمكانياتها الهائلة في عرض القوائم المالية كشبكة الإنترنت، إلا أنه يؤخذ عليها إمكانية استخدامها في مسارها الطبيعي، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الملائمة، وبالتالي تأثيرها على مهنة التدقيق.

ويمكن حصر صور التلاعب فيما يلي:

– إن التحديث المستمر للمعلومات التي تتميز بها تكنولوجيا الويب رغم أهميتها إلا أنها قد تضيف خطرا اتجاه الثقة بتلك المعلومات التي يتم تحديثها، وقد توحي للمستخدم أن تلك المعلومات الحديثة يشملها تقرير محافظ الحسابات، وقد يعتمد عليها في اتخاذ قراراته في حين أنها عكس ذلك.

– التلاعب في تقرير محافظ الحسابات المرفق مع القوائم المالية المزورة إلكترونًيا والذي قد يتعرض للتغيير غير المرغوب فيه سواء من طرف الشركة أو من أي طرف خارجي بدون ترك أي أثر على كيفية حدوث مثل ذلك التغيير.

– إن الموقع الإلكتروني هو عبارة عن ملفات صوتية وفيديوهات وغيرها قد يوحي للمستخدم بأن تلك الملفات قد تدخل ضمن نطاق التقرير المالي، وبالتالي اعتقاده أن تلك الملفات يشملها تقرير محافظ الحسابات على خلاف الحقيقة، مما يؤدي في النهاية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية ويعتبر هذا التحدي شائع في الوقت الحالي.

– نتيجة لعدم وجود حدود للمعلومات المنشورة على شبكة الإنترنت وخاصة استخدام الروابط التفاعلية، فقد يعتقد المستخدم أن هناك خطأ على كافة المعلومات المتاحة على الموقع على نفس الدرجة من الثقة والمصداقية وخاصة إذا ما أرفق بتقرير محافظ الحسابات بتلك المعلومات مما تؤثر على توقعات المستخدمين وبالتالي على قراراتهم.

– التلاعب في القوائم المالية من خلال قيام بعض الأطراف باختراق موقع الشركة محل المراجعة وإجراء بعض التعديلات على معلومات القوائم المالية الأمر الذي قد يؤثر على مصداقية تلك المعلومات، ومن ثم التأثير على رأي مراقب الحسابات.

– قيام بعض الشركات بإعداد تقرير مراقب حسابات وهمي متضمنا توقيع مزيف لمراقب حسابات لشركة مراجعة حقيقية أو وهمية.

– إمكانية إجراء مسح ضوئي (Scanning) لتوقيع مراقب الحسابات وتقريره المرفق بالقوائم المالية لشركة ما وإرفاقه بالقوائم المالية لشركة أخرى لم يتم مراجعتها.

ثانيا: تحديات اختلاف ممارسات الإفصاح الإلكتروني

لقد اختلفت وتنوعت ممارسات الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية في العديد من الشركات على مستوى العالم، ومن ضمن تلك الممارسات وأثرها على مصداقية التقارير المالية ما يلي:

– عرض معلومات اختيارية تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بحيث أدركت معظم الشركات أهمية الاستفادة من شبكة الإنترنت كوسيلة للنشر الإلكتروني للمعلومات لذلك لم تعد تقتصر على المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية، وإنما بدأت توفر معلومات إضافية غير مالية كانت تعد أساسا لخدمة المحللين الماليين مما جعلها متاحة لعدد كبير من المستخدمين إلا

أن هذا الإتجاه المتزايد نحو توفير المعلومات بكم هائل قد يؤدي إلى تضليل المستخدمين وخصوصا أن عرض تلك المعلومات لا تتلاءم مع المبادئ المحاسبية زيادة على ذلك أن هذه

المعلومات لا تخضع إلى التدقيق المستمر.

– الخروج عن قواعد الإفصاح العادل، كأن تقوم الشركات بحذف بعض من القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها.

– افتقاد تقرير محافظ الحسابات لوجود أي أثر لتوقيعه بحيث يمكن أن تقوم بعض الشركات بنشر تقرير محافظ الحسابات مرفقاً مع القوائم المالية إلكترونًيا دون وجود أي توقيع له، الأمر الذي يشكك في مصداقية ذلك التقرير لدى المستخدمين.

– الإستخدام غير الملائم للمصطلحات المعبرة عن التقرير المالي، كأن يتم استخدام مصطلح التقرير السنوي أو التقرير المالي للتعبير عن محتوى الموقع الإلكتروني، والذي يتضمن محتواه معلومات مالية أقل مما يتضمنه التقرير السنوي في صورته الورقية المطبوعة كما هو الحال عند الإفصاح عن ملخص لقائمة الدخل أو لقائمة المركز المالي.

– إساءة استخدام تقرير محافظ الحسابات المنشور في الموقع الإلكتروني من قبل بعض الشركات من خلال قيامها بإرفاقه بالقوائم المالية بعد حذف بعض مكوناتها أو إرفاقه بملخص القوائم المالية، مما يوحي للمستخدم بأن هذه القوائم كاملة ومعدة طبقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يؤثر بشكل كبير على قرارات المستخدمين.

– تضمين الموقع الإلكتروني معلومات تنبؤية مستقبلية، بحيث قد تلجأ بعض الشركات إلى تضمين تقاريرها المالية المنشورة على الموقع الإلكتروني معلومات تنبؤية مستقبلية، والتي تبدو للمستخدم من أنها خضعت لتدقيق محافظ الحسابات على خلاف حقيقتها.

– نشر القوائم المالية بدون إرفاق تقرير محافظ الحسابات الأمر الذي قد يؤثر لدى المستخدم حالة من الشك حول مصداقية تلك القوائم خصوصًا إذا كان عدم إرفاق التقرير بشكل متعمد بهدف إخفاء معلومات مهمة يتضمنها التقرير مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم.

– بعد استعراض التحديات والمشاكل التي فرضها الإفصاح الإلكتروني، قد يتبادر إلى الذهن

التساؤل الآتي: كيف يمكن التغلب على تلك التحديات والمشاكل؟[1]

– فيما يخص تحديات الخصائص التكنولوجية قد يمكن التغلب عليها من خلال استخدام الوسائل التكنولوجية الرقابية مثل استخدام برامج معدة خصيصًا للوقوف على أية تغيرات قد تطرأ على الموقع أو استخدام ما يسمى بالتوقيعات الرقمية وغيرها من الأساليب التقنية التي يمكن الاعتماد عليها في هذا الشأن.

– فيما يخص التحديات الثانية يمكن التغلب عنها من خلال جملة من الإجراءات الوقائية، منها إصدار معايير وإرشادات وضوابط تحكم ممارسات الإفصاح الإلكتروني حيث مازال هذا النوع من الإفصاح اختياريًا على الشركات إلا في بعض الدول الذي أصبح يندرج تحت إطار الإفصاح الإلزامي، خاصة الشركات المسعرة في البورصة.

المطلب الثاني : مساهمة المدقق في جودة الإفصاح الإلكتروني

الهدف الأساسي من عمليات التدقيق بشكل عام هو مراجعة العمليات المالية للمؤسسة من أجل التحقق من صحتها .

بهدف تكوين رأي فني محايد حول عدالة وموثوقية التقارير المالية . هذا يساهم في تعزيز الثقة لدى مستخدمي هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم . والتي تعتمد على جودة المعلومات والبيانات التي تقدمها إدارة المؤسسة .

1 بكر إبراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، مرجع سابق، ص 10

تتجلى مساهمة المدقق في ضمان توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات والبيانات المنشورة على المواقع الإلكترونية للمؤسسة ، كمايلي (رشيد 2011)

- **سرعة توصيل المعلومات** : تهدف سرعة تقديم مخرجات نظم المعلومات الواردة في التقارير مثل القوائم المالية ، إلى تحقيق فائدة أكبر للمستخدمين ، مما يساعدهم على اتخاذ قرارات مختلفة في المؤسسة . هذا يساهم في تحقيق خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تقديمها في الوقت المناسب .
- **حيادية الوصول** : يضمن أن توفر المعلومات والبيانات في التقارير والقوائم المالية على المواقع الإلكترونية للمؤسسة إمكانية وصول العامة إليها بنفس الشكل والمحتوى وفي الوقت ذاته ، مما يعزز من خاصية الحيادية .
- **تكييف المؤسسة** : يسهل التدقيق الإلكتروني من قدرة المؤسسة على التكيف مع الظروف المتغيرة بسرعة ، حيث يتيح الإتصال عبر الإنترنت التواصل الفوري مع الجهات المعنية وفهم ردود أفعالها ونتائج قراراتها بناءاً على البيانات والمعلومات المتاحة في التقارير المالية المنشورة .
- **سهولة المقارنة** : يسهم الإفصاح الإلكتروني في تسهيل إجراءات المقارنات بين نتائج الدورات المحاسبية ، سواء بالتاريخ المعلن على الشبكة أو من خلال البيانات لفترات سابقة أو التقارير المالية لمؤسسات أخرى في نفس الفترة الزمنية ، مما يعزز خاصية القابلية للمقارنة .

المطلب الثالث : لغة الإفصاح الإلكتروني XBRL

لغة تقارير الأعمال التجارية تهيأ للمجتمع المالي، أسلوًبا معيارًيا للتعامل مع تقارير الأعمال عمومًا ومع القوائم المالية ومحتوياتها خصوصًا بما ذلك تحضيرها ونشرها في عدة صيغ

وتوفير إمكانية اقتطاع جزء من بياناتها بشكل موثوق وتبادلها آليًا، وهي معيارًا محاسبًيا بل لغة رقمية تهدف إلى تحسين استخدام المعايير الحالية وفيما يلي سنتطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بها.

1- تعريف لغة التقرير المالي الإلكترونيXBRL

تعتبر لغة XBRL لغة تقرير معيارية مصممة خصيصًا لبيئة التطبيقات التجارية، وتهدف إلى زيادة فعالية، وموثوقية، ودقة إعداد التقارير المالية ونشرها إلى الأطراف المعنية، وعلى الرغم من أناسم هذه اللغة يشير إلى إعداد التقارير المالية إلكترونًيا، إلا أنه يمتد مجال هذه اللغة إلى وصف المعلومات وتحسين تبادلها عبر نظم المنشأة.

حيث أن الغرض الأساسي للغة XBRL هو تعريف، حفظ، وتبادل المعلومات المالية الملخصة و المبوبة ضمن القوائم المالية، كما يساعد على المعالجة التلقائية للمعلومة المالية، مما يؤدي إلى التخلي على إعادة إدخال البيانات ومقارنتها يدوًيا، ويمنح لمختلف الأطراف المستفيدة

من عملية الإفصاح إمكانية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسات بطريقة سهلة من خلال استعمال الإنترنت، وتحميل المعلومات وتصنيفها في قاعدة بيانات لأغراض تحليلية .[1]

وللمقارنة قامت منظمة International XBRL بتعريف هذه التقنية بأنها: << لغة توصيل إلكتروني للمعلومات والبيانات المالية التي تحقق فوائد كبيرة لعملية إعداد وتحليل وتوصيل

1 بن نابي حسن، لغة XBRL الإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل2018، ص3

المعلومات التجارية، بهدف تحقيق وفرات في التكلفة وزيادة في مستوى الدقة والموثوقية لجميع مستخدمي هذه المعلومات>> [1]

2- مكونات لغة الإفصاح الإلكتروني:

تتألف لغة الإفصاح الإلكتروني من ثلاثة عناصر :[2]

- مجتمع المؤسسات: منظمة لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة العالمية هي اتحاد منظمات اتفقوا على تحسين شكل وبنية تدفق المعلومات من المنظمات إلى أسواق رأس المال من خلال تطوير لغة معايير الإفصاح.

- قواعد لغات تقارير الأعمال.

- خصائص لغات تقارير الأعمال.

3-خصائص لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة:

تتمثل خصائص لغة الإفصاح الإلكتروني فيما يلي :[3]

- مجانية الاستخدام: حيث يتم الحصول على رخصة استخدامها مجاًنا كما أنها توفر المعلومات للمستخدمين بشكل مجاني حيث تتجنب تكاليف استخدام نظام قواعد البيانات والذي يعتبر مكلف بالنسبة للمستخدم الفرد، ولذلك يفضلها صغار المستثمرين.

- المرونة وقابلية التوسع: حيث تسمح للمنظمات ولمزودي الخدمة التعبير عن المعلومات الجديدة والمميزة وإدخال طرق جديدة لعرض القوائم المالية، وذلك حتى لا تفقد أحد مميزاتها وإمكانية المقارنة.

---

1 محمد طرشي، إيمان يخلف، لغة XBRL كأداة للإفصاح الإلكتروني مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل2018ص3.

2 زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، بلول محمد صالح ، مرجع سابق ، ص 10.

3 زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، مرجع سابق، ص 11.

– تحقيق أعلى درجات التوافق مع البرامج والتطبيقات المختلفة لإعداد التقارير المالية الخارجية، كما أنها توفر إمكانيات هائلة لإعداد التقارير المالية الداخلية من خلال استخدام دفتر الأستاذ العام"XBRL-GL".

– تسمح لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة بالتبادل الإلكتروني واستخراج الموقوف للبيانات المالية من مختلف التطبيقات وعبر مختلف التقنيات، بما في ذلك الإنترنت.

المطلب الرابع: أهمية لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في دعم الإفصاح المحاسبي

تدعم هذه اللغة وظيفة الإفصاح المحاسبي من خلال :[1]

– تتميز لغة تقارير الأعمال الموسعة بقدرتها على قراءة العلامات الخاصة للحاسب الآلي، وتطبيقها للمعلومات المالية في تقارير الأعمال، ويتم ذلك من خلال تحويل هذه التقارير إلى مكعبات نصية بسيطة من المعلومات التي يمكن فهمها بسهولة ومعالجتها بواسطة برامج الحاسب الآلي.

– تسهم لغة تقارير الأعمال الموسعة في تخفيض التكلفة إلى الثلث حيث تستطيع تحضير، وتوحيد أنماط وتحليل واستخدام معلومات الأعمال والتحول السريع بين اللّغتين العربية والإنجليزية.

– تتسق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL مع جميع أنواع البرامج فليس هناك حاجة إلى إعادة تنسيق المعلومات أو الحاجة إلى ترجمتها، مما يؤدي إلى السرعة الفائقة في جمع المعلومات وسهولة وصول متخذو القرارات إليها بجهد أقل وبشكل منتظم.

1 خروبي يوسف، خالد مقدم، التوجه العالمي نحو تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 3.

– تتيح لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL فرصة وصول المستثمرين للمعلومات المحاسبية بشكل أفضل بمجرد زيارة موقع الشركة، من خلال توفير الملفات المحاسبية بنمط PDF مما يرفع من كفاءة قراراتهم، ولا سيما في حالة اتخاذ قراراتهم، ولا سيما في حالة اتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأوراقهم المالية.

– تسمح لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL بإجراء تحليل مباشر، مقارن وبدقة عالية للمعلومات المحاسبية المحتفظ بها للشركات المرجعية أو المنافسة، مما يرفع من كفاءة وفعالية التحليلات المالية والمحاسبية.

– اتجهت العديد من الهيئات المنظمة لأسواق الأوراق المالية إلى إلزام الشركات المدرجة أسواقها باستخدام تقنية تقارير الأعمال الموسعة XBRL.

المطلب الخامس : مسؤولية المدقق حول مصداقية القوائم المالية

إن مسؤولية مدقق الحسابات الذي يقوم بعملية التدقيق الإلكتروني كإبداء رأيه حول مدى مصداقية التقارير كالقوائم المالية المنشورة الكترونيا والتي يتفق عليها العديد من الباحثين فإنها ترجع إلى النقاط التالية :

1- **المسؤولية عن سلامة وأمن المعلومات على الإنترنت :** لا يتحمل المدقق مسؤولية ضمان أمن وسلامة الموقع الإلكتروني للمؤسسة ، بل تقع هذه المسؤولية على عاتق الإدارة . ومع ذلك ، يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد تقوم بتصميم الوسائل الرقابية الفعالة التي تكفل أمن وسلامة المعلومات الموجودة على موقعها .

2- **مسؤولية القوائم المالية والتقارير المرفقة :** يجب على المدقق التحقق من مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية المدققة مع النسخ التي قام بإعتمادها دون أي تحريف أو تغيير . كما ينبغي على المدقق التأكد من أن المؤسسة تستخدم وسائل إلكترونية تنبه

المستخدم في حالة الإنتقال خارج نطاق القوائم المالية المدققة ، بالإضافة إلى الحصول على التعهدات اللازمة من إدارة المؤسسة بعدم إساءة استخدام أو تحريف التقرير المنشور على الموقع .

3- **المسؤولية خارج نطاق القوائم المالية :** يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية محدودة عن مصداقية المعلومات خارج نطاق القوائم المالية المدققة ، ويجب عليه التأكد من اتساق هذه المعلومات مع معلومات القوائم المالية وعدم وجود أي تضارب قد يؤثر على مصداقيتها .

4- **التحديث الفوري للقوائم المالية :** تبقى مسؤولية مدقق الحسابات قائمة حول متابعة كافة التغيرات التي تطرأ على محتويات الموقع من بيانات ومعلومات مع تحديد النقطة الزمنية التي تتوقف عندها مسؤوليته ، وهي من تاريخ إصدار التقرير حتى إنعقاد مجلس الإدارة ، لتفادي أي أعباء إضافية علية .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الإفصاح المحاسبي يقدم معلومات محاسبية لمستخدميها بشيء من التفصيل والشفافية من دون أي لبس أو تضليل.

وفي ظل النمو السريع والمتزايد في شبكة الإنترنت بدأت العديد من الشركات في مختلف دول العالم إدراك أهمية استخدام هذه الشبكة كأداة لتوزيع قوائمها المالية للإستفادة من الإمكانيات التكنولوجية الهائلة في سرعة انتشار المعلومات، مما أدى إلى تنامي ظاهرة الإفصاح الإلكتروني على المستوى العالمي وتحول بيئة التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة التكنولوجية.

وعلى الرغم من العديد من المزايا التي يحققها الإفصاح الإلكتروني سواء على مستوى الشركات أو على مستوى مستخدمي القوائم المالية، إلا أنه في الوقت ذاته يعاني من مجموعة من التحديات ذات الإنعكاسات الخطيرة على بيئة الأعمال اتجاه الثقة بالمعلومات المالية المنشورة إلكترونيا ومصداقيتها لدى المستخدمين.

الفصل الثالث

الدراسة

الميدانية

تمهيـــد :

في ضوء التطورات المتسارعة التي يشهدها مجال المحاسبة والتدقيق، ولا سيما التحول نحو الرقمنة واعتماد الوسائط الإلكترونية كوسيلة رئيسية للإفصاح المالي، بات من الضروري دراسة مدى جاهزية البيئة المهنية ومدى استيعابها لمتطلبات هذا التحول، خاصة فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي تجاه الإفصاحات الإلكترونية.

وانطلاقًا من الفرضيات التي بُنيت عليها هذه الدراسة، تم تخصيص هذا الفصل لتقديم الدراسة الميدانية التي تهدف إلى اختبار مدى تحقق هذه الفرضيات على أرض الواقع، من خلال استطلاع آراء ذوي الاختصاص من خبراء محاسبة، ومدققين خارجيين، وأكاديميين في مجالي المحاسبة والتدقيق، حول دور التدقيق الخارجي في دعم موثوقية الإفصاح المالي الإلكتروني، ومسؤوليات المدقق تجاه هذه الإفصاحات.

يرتكز هذا الفصل على عرض منهجية الدراسة الميدانية، وأسلوب تصميم الأداة المستخدمة، وتحليل البيانات باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة، وصولًا إلى تفسير النتائج في ضوء الفرضيات المطروحة، بما يسهم في بناء تصور واضح حول واقع التدقيق في ظل الإفصاح الإلكتروني.

المبحث الأول :

الإجراءات الميدانية للدراسة

المبحث الاول: الإجراءات الميدانية للدراسة.

تُعد الدراسات الميدانية من أهم الأدوات البحثية في جمع البيانات والمعلومات مباشرة من الميدان، حيث تعتمد على التفاعل مع عينة الدراسة لفهم الظواهر أو المشكلات وتحليلها بدقة، ومن بين الوسائل الأكثر استخدامًا في الدراسات الميدانية "الاستبيان"، الذي يُعتبر أداة فعّالة لجمع كميات كبيرة من البيانات بطريقة منظمة وسريعة، سواء كانت بيانات نوعية أو كمية.

يتميز الاستبيان بكونه وسيلة مرنة تتيح للباحث الوصول إلى آراء واتجاهات أفراد العينة بشكل مباشر، كما يساعد في الحصول على إجابات دقيقة عند تصميمه بشكل محكم، مع مراعاة وضوح الأسئلة وملاءمتها لأهداف الدراسة، بالإضافة إلى ذلك، يُسهّل الاستبيان عملية التحليل الإحصائي للبيانات، مما يُعزز مصداقية النتائج ويساهم في تقديم توصيات قائمة على أدلة واضحة.

في هذه الدراسة، سوف نعتمد على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة الميدانية، حيث سيتم تصميم مجموعة من الأسئلة الموجهة لفئة محددة من المستجيبين لتحقيق أهداف الدراسة، كما سنتطرق إلى منهجية تحليل البيانات المجمعة وطريقة تفسيرها للخروج بنتائج ذات قيمة علمية وعملية.

المطلب الأول: المنهج والاداة المستخدمة في البحث.

1-منهج الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات، بهدف وصف الواقع القائم وتحليل العلاقات بين المتغيرات، تم تصميم استبيان مكون من عدة محاور كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث يعكس هذا المنهج قدرته على رصد الظواهر كما هي في ميدانها الطبيعي دون تدخل الطالب في توجيه النتائج، واعتمدت الأسئلة على مقياس ليكرت الثلاثي (غير موافق /محايد/ موافق) لقياس اتجاهات إجابات عينة الدراسة، مع ضبط الثبات عبر معامل كرونباخ ألفا، ثم حللت البيانات

إحصائيًا باستخدام النسب المئوية والمتوسطات الحسابية لتوفير وصف شامل، بينما كشف تحليل الارتباط العلاقة بين محاور الاستبيان، و بعد ذلك تمت مقارنة نتائج البحث لدعم الاستنتاجات واختبار الفرضيات، مع تعزيز المصداقية عبر الصدق الظاهري (عرض الاستبيان على خبراء)، يجمع هذا المنهج بين الوصف الموضوعي والتحليل العلمي، مما يجعله الأنسب لدراسة الظواهر الاجتماعية في سياقها الواقعي.

2-مجتمع الدراسة: مجتمع الدراسة (أو المجتمع البحثي) هو الجماعة الكاملة من الأفراد أو الوحدات أو الظواهر التي تخضع للبحث، والتي يرغب الباحث في دراستها وتحليل خصائصها أو سلوكياتها، ويشمل جميع العناصر التي تنطبق عليها معايير البحث، سواء أكانوا أشخاصًا، مؤسسات، أحداثًا، أو أي عناصر أخرى لها صلة بموضوع الدراسة (النعيمي و آخرون، 2015، صفحة 77).

يمثل مجتمع البحث في دراستنا هذه من مختصين في التدقيق والمحاسبة مكون من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة، ويتميز مجتمع بحثنا في دراستنا بتنوعه من حيث الجنس، العمر، والمستوى التعليمي، مما جعل من الصعب إجراء الدراسة على المجتمع الأصلي بالكامل، وفي حالة وجود تباين في مفردات مجتمع البحث، يزداد التحدي، حيث تختلف المعلومات التي تحملها هذه المفردات، لذلك وجب علينا اختيار العينة أن يضمن تمثيل جميع هذه البيانات بشكل متوازن داخل العينة المختارة، بحيث تكون ممثلة تمثيلًا دقيقًا لمجتمع البحث الأصلي.

3-**عينة الدراسة:** تعتبر العينة من أهم عناصر الدراسة الميدانية وبذلك من أهم مراحل البحث، ونجد الباحث عند اختبار وتحديد مشكلة البحث يفكر في العينة التي سيطبقها ويستخدمها في الدراسة، وتعرف العينة بأنها جزء من مجتمع البحث الأصلي وهنالك أساليب مختلفة يتم من خلالها اختيار أفراد العينة، أو هي نموذج يشمل جانب أو جزء من وحدات المجتمع الأصلي

المعني بالبحث، وتكون ممثلة له بحيث تحمل صفاته المشتركة، وهذا الجزء يعني الباحث عن دراسة وحدات ومفردات المجتمع الأصلي.

وانطلاقا من موضوع بحثنا ودراستنا، قمنا باختيار العينة العشوائية البسيطة حيث يعتبر هذا النوع أبسط أنواع العينات ومن أكثرها استخداما في العلوم الاجتماعية والإنسانية ففيها يراعى إعطاء جميع الوحدات في المجتمع فرص متكافئة للاختيار .

فالعينة العشوائية البسيطة نوع من أنواع العينة الاحتمالية، لا يعتمد عند اختيارها أي طريقة بل تؤخذ بطريقة عشوائية، تضمن إعطاء جميع وحدات المجتمع فرص متساوية في الاختبار ويتم طبقا لقواعد معروفة، وكذلك تعني أن الباحث يختار عينة الدراسة بحيث تكون الفرصة متساوية لعينة الدراية في عملية الاختيار، أي تكون ممثلة لمجتمع الدراسة (محمد، 2017، صفحة 314). في دراستنا هذه اختيرت العينة من المجتمع الأصلي وهو مختصين في التدقيق والمحاسبة مكون من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة،، حيث تم توزيع عليهم 48 استبانة عشوائيا، وكان عدد الإجابات المحصلة متمثلة في 44، تم غربلة الأجوبة الناقصة وغير الصالحة، لنتمكن من الحصول على 40 إجابة يمكن الاعتماد عليها في دراستنا بنسبة استرجاع 83%.

4-**أداة الدراسة (الاستبيان):** يختار البحث تقنيات معينة لجميع البيانات الخاصة بالظواهر التي يريد دراستها واختيار التقنية يتفق على طبيعة الموضوع المراد دراسته والهدف المرجو تحقيقه وبما أننا مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات، وتماشيا مع هذا الموضوع فقد اعتمدنا على استمارة استبيان إذ تعد أكثر الوسائل استخداما للحصول على المعلومات المراد جمعها التي من خلالها يمكن للباحث الإجابة على تساؤلاته (بدر ، عطاء الله، 2009، صفحة 76).

وتعرف الاستبانة بأنها مجموعة من الأسئلة والاستفسارات المتنوعة والمرتبطة ببعضها البعض الآخر، بشكل يحقق الهدف أو الأهداف التي يسعى إليها الباحث في ضوء الموضوع

والمشكلة التي اختارها لبحثه، ويرسل الاستفسارات المكتوبة وتسليمها يد بيد أو عبر البريد الإلكتروني أو بأية طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد أو المؤسسات التي اختارها الباحث، كعينة لبحثه ومن المفروض الإجابة عن مثل الاستفسارات أو تعبئة الاستبيان بالبيانات والمعلومات المطلوبة فيها وإعادته للباحث.

5- تحضير استمارة الاستبيان: استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، لدراسة مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية للشركات، صممت استمارة استبانة لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم موضوع البحث.

جاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاول فيها الطالب الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة شخصية؛ أما القسم الثاني فلقد تضمن محورين يحتزي كل منهما على مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة تساعدنا في الإجابة عن الأسئلة الفرعية المطروحة في مقدمة البحث.

6-هيكل استمارة الاستبيان: بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال ادبيات الدراسة والدراسات السابقة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في الرقمنة وعلوم التسيير تخصص إدارة الاعمال، ومن أجل ان يغطي الاستبيان فرضيات وأهداف الدراسة، جاء في صورته النهائية كما هو مبين في قائمة الملاحق (انظر الملحق رقم 1) ، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

القسم الأول :المتغيرات الشخصية

وهو عبارة عن السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تم جمع بيانات ديموغرافية

للمستجوبين في عينة الدراسة من خلال إجابتهم على الاستبيان (السن ، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية).

القسم الثاني :محاور الاستبيان.

وهم عبارة عن مجالات الدراسة حيث يتكون الاستبيان من 12 فقرة موزعة على محورين كالتالي:

المحور الأول: مساهمة التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح الالكتروني ويتكون من الفقرات تالية:

1. يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.
2. يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.
3. يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.
4. جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.
5. يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
6. يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.

المحور الثاني: مسؤولية المدقق حول الافصاحات الالكترونية ويتكون من الفقرات التالية:

1. على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.
2. عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.

3. الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.
4. الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.
5. الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات(الاستعانة بالخبراء في المجال).
6. الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

1-اختبار صدق الاستبيان.

يقصد بصدق الاستبيان أن أسئلة الاستبيان تقيس ما وضعت لقياسه، وقام الطالب بالتأكد من صدق الاستبيان بثلاث طرق:

❖ **صدق المحكمين:**

لمعرفة مدى صدق الاستبيان تم عرضه في مرحلة الأولى الأساتذة المختصين في مجال التحول الرقمي وإدارة الاعمال، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، واستجاب لآراء المحكمين، قمت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية (انظر الملحق رقم 1).

❖ **صدق المقياس:**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إلية هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات استمارة الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

الجدول رقم (3-1): صدق المقياس

(المحور الأول: مساهمة التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح الالكتروني.)

عبارات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1. يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	**,527**	**0,000**
2. يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	**,553**	**0,000**
3. يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	**,785**	**0,000**
4. جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	**,315***	**0,048**
5. يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	**,833**	**0,000**
6. يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	**,627**	**0,000**
** معنوية عند مستوى الدلالة 1% / * معنوية عند مستوى الدلالة 5%		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

الجدول رقم (3-2): صدق المقياس

(المحور الأول: مساهمة التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح الالكتروني.)

عبارات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1. على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	**,494**	**0,001**
2. عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	**,816**	**0,000**
3. الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	**,531**	**0,000**
4. الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	**,826**	**0,000**
5. الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات(الاستعانة بالخبراء في المجال).	**,562**	**0,000**
6. الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	**,866**	**0,000**
** معنوية عند مستوى الدلالة 1% / * معنوية عند مستوى الدلالة 5%		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

توضح الجداول التالية معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والمحور نفسه، والذي يبين أن معظم معاملات الارتباط المحسوبة مقبولة (أكبر من 0.5) ومعنوية عند مستوى

دلالة (α=0.05) الا في بعض العبارات (العبارة 4 من المحور الأول والعبارة 1 من المحور الثاني) فكان معامل الارتباط اقل من 50%، وهذا راجع ربما لعدم فهم افراد العينة لهذه الفقرات أو لصغر حجم العينة، ولكن على العموم يمكن قبول الاتساق الداخلي للاستبيان، ولتأكد أكثر من صدق الاستبيان تم استخدام اختبار المقارنة الطرفية والذي يمكن تلخيص نتائجه في مايلي:

❖ **صدق المقارنة الطرفية:**

قمت بالتأكد من صدق الاستبيان باستخدام طريقة أخرى وهي طريقة المقارنة الطرفية، وهي إحدى الطرق التي تُستخدم للتحقق من مدى صحة الاستبيان في قياس الظاهرة التي يهدف إلى قياسها، في هذه الحالة، وذلك بتقسيم البيانات إلى مجموعتين بناءً على معايير معينة (30%من القيم الدنيا و30% من القيم العليا) ثم يتم اختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين في نتائج الاستبيان، وهذا يهدف إلى التحقق مما إذا كان الاستبيان يعكس بصدق الاختلافات بين المجموعات في الظاهرة المقاسة.

✓ **تحديد فرضيات الاختبار:**

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات الافراد الضعيفة ودرجات الافراد القوية في الاستبيان $H_0: \overline{x_1} = \overline{x_2}$ (الاستبيان غير صادق) (مستوى الدلالة أكبر من 0.05).

الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات الافراد الضعيفة ودرجات الافراد القوية في الاستبيان $H_0: \overline{x_1} \neq \overline{x_2}$ (الاستبيان صادق) (مستوى الدلالة أقل من 0.05).

الجدول رقم (3-3): صدق المقارنة الطرفية للمحاور والاستبيان ككل

المتغير	مجال الثقة عند 95%					
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى
المحور الاول	7.124	18	0,000	7.3	5.14	9.45
المحور الثاني	4.750	18	0,000	8.4	4.68	12.11

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

أظهرت نتائج اختبار المقارنة الطرفية أن جميع قيم (Sig.) أقل من 0.05 (دلالة إحصائية قوية جدًا) (0.000)، ما يعني أن الفروق بين المجموعة العليا والدنيا ليست صدفة، ومنه يمكن القول أن الاستبيان صادق من خلال قدرته الواضحة على التمييز بين الاستجابات العليا والدنيا، مما يعكس وضوح بنود الاستبيان ومصداقيتها في قياس دور التحفيزات الجبائية في ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2-اختبار ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ.

حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient): استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-4): ثبات الاستبيان معامل "الفا كرومباخ"

المحاور	عدد الفرات	معامل الفا كرومباخ	الترتيب
ثبات الاستبيان كله	**30**	**0.811**	
المحور الأول	5	0.702	2
المحور الثاني	5	0.825	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

واضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (05) أن قيمة معامل" ألفا كرونباخ" كانت جيدة لكل الاستبيان (أكثر من (80%))، كذلك كانت قيمة معامل ألفا للمحور الأول مقبولة (أكبر من 70%)، والمحور الثاني جيدة (أكبر من (80%))، وبذلك نكون قد تأكدنا من صدق وثبات

استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: حدود الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة.

1-حدود الدراسة:

❖ **الحدود المكانية:** تقتصر هذه الدراسة على ولاية المدية كحد مكاني، مما قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على مناطق أخرى.

❖ **الحدود الزمانية:** تشمل السنة الجامعية 2024-2025، والتي قد لا تعكس التغيرات المحتملة في القيادة المدرسية عبر فترات زمنية أو على المدى الطويل.

❖ **حدود بحثية أخرى:** اقتصرت عينة الدراسة على 40 شخص، مما قد يقلل من إمكانية تعميم النتائج على سياقات أخرى، كما أن استخدام الاستبيان كأداة رئيسية قد يعاني من تحيز في الإجابات بسبب الرغبة العينة في تقديم صورة إيجابية، بالإضافة إلى ذلك، ركزت الدراسة على محورين فقط، متجاهلة عوامل أخرى.

2-الأساليب الإحصائية المستخدمة.

للقيام بالمعالجة الإحصائية الوصفية للبيانات لهذه الدراسة بمختلف أبعادها استخدمنا برنامج (spss v26) وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

❖ التوزيعات التكرارية والنسب المئوية: في الإحصاء، التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages) هما طريقتان أساسيتان لتلخيص وعرض البيانات النوعية (الاسمية والترتيبية) أو البيانات الكمية المصنفة في فئات.

❖ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: يُعتبر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أهم المفاهيم الأساسية في علم الإحصاء الوصفي، فهما يوفران أدوات قوية لتلخيص وفهم مجموعة من البيانات الكمية، فالمتوسط الحسابي يحدد معدل البيانات، بينما يوضح الانحراف المعياري مدى انتشار هذه البيانات حول هذا المركز.

❖ تم الاعتماد على مقيس "ليكرت الثلاثي" لقياس استجابات المستقصين لفقرات الاستبيان وذلك على النحو التالي:

مجال المقياس= (الحد الأعلى –الحد الأدنى) /عدد مستويات القياس= (3–1) /3 =0.66

الجدول رقم (3–5): درجات مقياس ليكرت الثلاثي.

1الاستجابة	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3
المجال	(1–1.66)	(1.66–2.33)	(2.33–3)

المبحث الثاني:

عرض وتحليل

البيانات واختبار

فرضيات الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

بعد التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استمارة استبيان الدراسة والتحقق من صدق وثبات استبيان الدراسة، والتأكد من إمكانية استخدامه مع العينة، وبغية الوصول لتحقيق أغراض هذه الدراسة، والإجابة على صحة أو رفض فرضيتها، سيتم من خلال هذا المبحث استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ومن ثم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

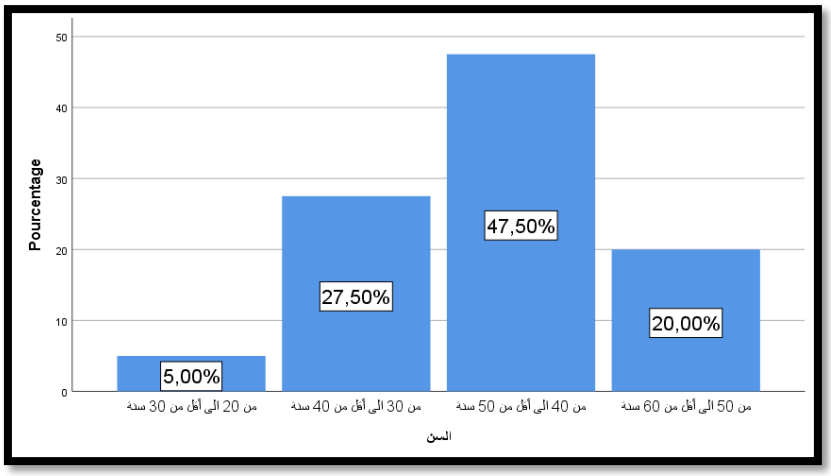
1- توزيع أفراد العينة حسب العمر.

جدول رقم (3-6): جدول توزيع أفراد العينة حسب العمر.

الجنس			
الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
من 20 الى أقل من 30 سنة	2	5,0	5,0
من 30 الى أقل من 40 سنة	11	27,5	32,5
من 40 الى أقل من 50 سنة	19	47,5	80,0
من 50 الى أقل من 60 سنة	8	20,0	100,0
المجموع	40	100,0	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-1): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ الجدول والتمثيل البياني اعلاه أن عينة الدراسة تغلب عليها فئة الاعمار من 40 الى أقل من 50 سنة بنسبة (47.50%) بتكرار 19 من40 شخص، اما النسبة المتبقية جاءت

مقسمة بين الفئة العمرية (من 30 الى أقل من 40 سنة) بنسبة 27.5% وتكرار 11 شخص تليها نسبة (من 50 الى أقل من 60 سنة) بنسبة 20% وتكرار 8 افراد، اما فئة (من 20 الى اقل من 30 سنة) جاءت ممثلة بشخصين فقط في عينة الدراسة بنسبة 5% .

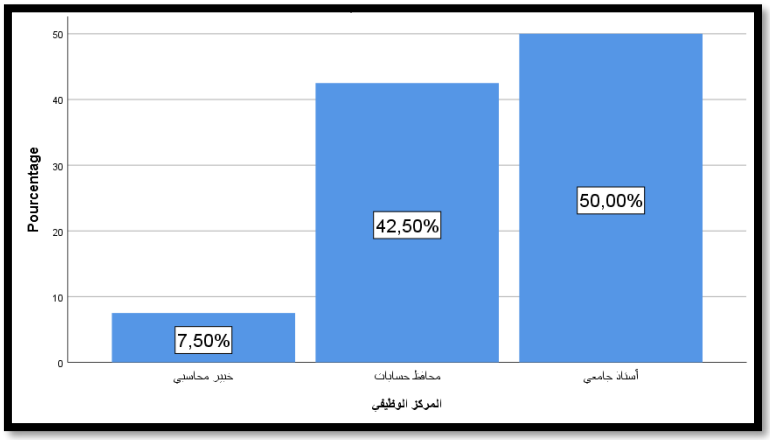
2-توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي.

جدول رقم (3-7): جدول توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي.

الوظيفة			
الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
خبير محاسبي	3	7,5	7,5
محافظ حسابات	17	42,5	50,0
أستاذ جامعي	20	50,0	100,0
المجموع	40	100,0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-2): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من الجدول والتمثيل البياني السابق أن العينة جاءت ممثلة اكثر بالأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بنسب متقاربة (50% و 42.5%) على التوالي وتكرار (20 و17)، أما ما تبقى من العينة (3 خبراء محاسبيين) بنسبة 7.5%.

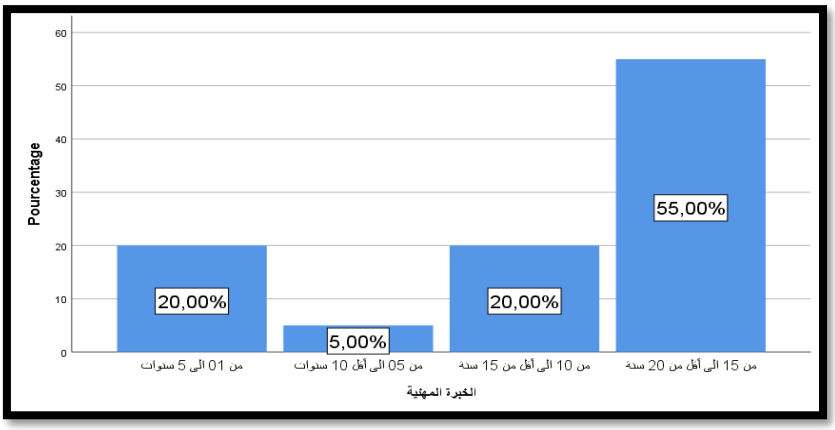
3- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

جدول رقم (3-8): جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية			
الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
من 01 الى 5 سنوات	8	20,0	20,0
من 05 الى أقل 10 سنوات	2	5,0	25,0
من 10 الى أقل من 15 سنة	8	20,0	45,0
من 15 الى أقل من 20 سنة	22	55,0	100,0
المجموع	40	100,0	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-3): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

الجدول والشكل السابق نلاحظ أن نسبة فئة أصحاب الخبرة المهنية من 15 الى 20 سنة في الأكثر بنسبة 55% وتكرار 22 شخص اما الباقي النسبة فإن (40%) مقسمة بتساوي بين فئة أصحاب الخبرة المهنية من 10 الى أقل من 15 سنة (20%) و من 01 الى 5 سنوات (20%)، لتبقى نسبة 5% تمثل أصحاب الخبرة المهنية من 5 الى أقل من 10 سنوات وبتكرار 2 فقط.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار الفرضيات.

1- التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة.

✓ **المحور الأول :(مساهمة التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح الالكتروني)**

الجدول (3-9): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الاول

الفقرة	درجة الموافقة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق		محايد		موافق			
	ت	%	ت	%	ت	%		
يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	2	5	6	15	32	80	2,75	0,54302
يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	2	5	6	15	32	80	2,75	0,54302
يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	2	5	16	40	22	55	2,5	0,59914
جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	0	0	4	10	36	90	2,9	0,30382
يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	10	25	6	15	24	60	2,35	0,8638
يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	2	5	8	20	30	75	2,7	0,56387
متوسط إيجابيات العينة حسب المحور الرئيسي الاول	**2,65** ∋(2.33-3)						موافق	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

من خلال تحليل استجابات أفراد العينة بشأن المحور الأول المتعلق بـ"مساهمة التدقيق الإلكتروني في عملية الإفصاح الإلكتروني"، وجود درجة عالية من الاتفاق على الدور الإيجابي الذي يلعبه التدقيق الإلكتروني في تعزيز جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية المنشورة عبر الوسائط الإلكترونية، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور بين (2.35) و(2.8)، في حين بلغ المتوسط الكلي (2.65)، وهو ما يضعه ضمن فئة "موافق" وفقًا لمقياس ليكرت الثلاثي المستخدم (من 2.33 إلى 3).

وقد عبّر غالبية أفراد العينة عن اعتقادهم بأن التدقيق الإلكتروني يساهم بشكل ملموس في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونيًا، ورفع مستوى الثقة لدى مستخدمي البيانات المالية، خاصة عند نشرها عبر المواقع الرسمية للشركات، كما أشار المستجوبين إلى أن جودة التدقيق الإلكتروني ترتبط ارتباطًا مباشرًا بجودة الإفصاح، ما يُبرز أهمية أن تكون عمليات التدقيق مواكبة للتطورات التقنية ومتوافقة مع متطلبات الإفصاح الرقمي، ومع ذلك، لوحظ أن بعض الفقرات، مثل الفقرة المتعلقة بدور تقرير المدقق كضمان لأمن المعلومات المحاسبية على المواقع الإلكترونية، سجلت متوسطًا أدنى (2.35)، مما يشير إلى تباين الآراء حول مدى مسؤولية المدقق عن الجوانب التقنية البحتة، والتي قد تقع خارج نطاق تخصصه المهني.

- ✓ **المحور الثاني :(مسؤولية المدقق حول الافصاحات الالكترونية).**

الجدول (3-10): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني

الفقرة	درجة الموافقة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق		محايد		موافق			
	ت	%	ت	%	ت	%		
على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.			4	10	36	90	2,9	0,30382
عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	4	10	18	45	18	45	2,35	0,66216
الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	2	5	6	15	32	80	2,75	0,54302
الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	4	10	10	25	26	65	2,55	0,67748
الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	4	10	4	10	32	80	2,7	0,64847
الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	6	15	8	20	26	65	2,5	0,75107
متوسط إيجابيات العينة حسب المحور الرئيسي الاول	2,62 ∋(2.33-3)						موافق	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

فيما يخص المحور الثاني المتعلق بـ"مسؤولية المدقق حول الإفصاحات الإلكترونية"، فقد كشفت البيانات عن اتجاه إيجابي مماثل، حيث بلغ المتوسط الكلي لهذا المحور (2.62)، ما يدل أيضًا على موافقة أفراد العينة على الفرضيات المرتبطة بهذا المحور، وقد أظهرت الفقرة الأولى في هذا المحور أعلى مستوى من الاتفاق بمتوسط (2.9)، حيث أكد المشاركون على أن من مهام المدقق الحرص على توفر الإفصاحات الإلزامية والاختيارية في الموقع الإلكتروني للشركة، وهذا يعكس وعيًا عاليًا لدى العينة بضرورة التزام المدقق بمتطلبات الشفافية والنزاهة في عرض المعلومات، سواء في التقارير الورقية أو الرقمية.

ومع ذلك، أبدت العينة درجة أقل من الاتفاق في الفقرة الخاصة بعدم تعارض الإفصاحات المحاسبية بين المستندات الرسمية والموقع الإلكتروني، حيث بلغ المتوسط (2.35)، قد يُفسر هذا التفاوت إما بعدم وضوح المسؤولية القانونية للمدقق في هذا الجانب، أو باعتبار أن التوفيق بين المحتوى الورقي والإلكتروني مسؤولية تقع أيضًا على عاتق إدارة الشركة وليس فقط المدقق الخارجي، كذلك، سُجلت بعض التحفظات الجزئية في فقرات تتعلق بالتحديث الفوري للمعلومات المنشورة أو الإشراف المباشر على أمن المواقع الإلكترونية، مما يعكس تصورًا واقعيًا لمحدودية الصلاحيات الفنية للمُدقق في بيئة رقمية تتطلب خبرات تقنية متقدمة.

2-**اختبار الفرضيات**.

من أجل اختبار الفرضية الأولى والثانية تم توظيف اختبار "One-Sample t-Test " والذي يستعمل بهدف اختبار ما إذا كان متوسط المجتمع (μ) الذي سحبت منه العينة يساوي متوسط الذي تم افتراضه (وهي القيمة (2.5)) وهي المتوسط الذي يقع بين القيمة التي تقابل الموافقة (3) والمحايدة (2) والتي نفرض أنها تمثل أقل قيمة لقبول الفرضيات، لكن قبل ذلك يجب أن نذكر انه سيتم تجاهل اختبار التوزيع الطبيعي في كل الاختبارات وذلك لكبر حجم العينة: ($40 > 30$).

1. **الفرضية الأولى(H_{01})** :لا توجد مساهمة ذات دلالة إحصائية للتدقيق الإلكتروني في تحسين الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية في الشركات.

الفرضية البديلة (H_{11}) توجد مساهمة ذات دلالة إحصائية للتدقيق الإلكتروني في تحسين الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية في الشركات.

ويمكن تمثيلها بمتوسط إجابات الأسئلة التالية:

- ✓ يساهم التدقيق الإلكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونيًا.
- ✓ يساهم التدقيق الإلكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الإلكترونية.
- ✓ جودة تدقيق البيانات المحاسبية الإلكترونية تزيد من جودة الإفصاح الإلكتروني.
- ✓ يسهل التدقيق الإلكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة.

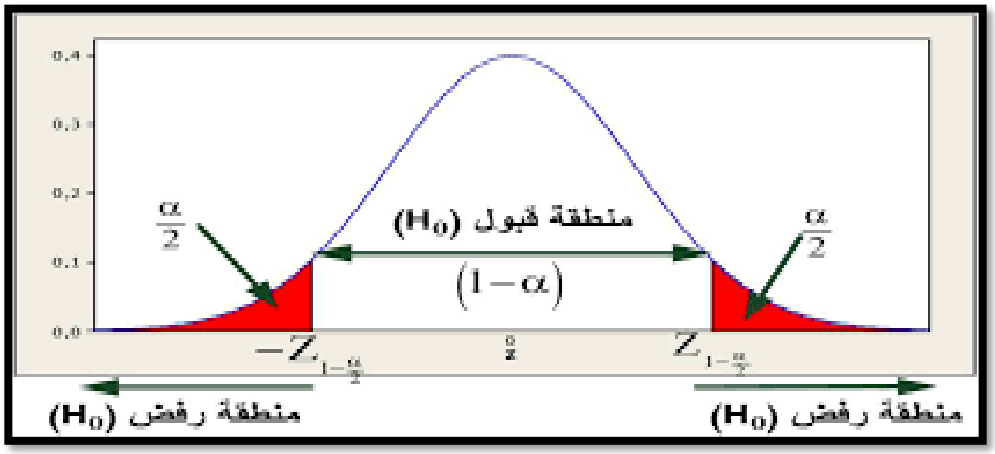
2. **الفرضية الثانية(H_{02})** : لا توجد مسؤولية فعلية يتحملها المدقق الخارجي تجاه الإفصاحات الإلكترونية في بيئة العمل الرقمية.

الفرضية البديلة(H_{12}) : توجد مسؤولية فعلية يتحملها المدقق الخارجي تجاه الإفصاحات الإلكترونية في بيئة العمل الرقمية.

ويمكن تمثيلها بمتوسط إجابات الأسئلة التالية:

- ✓ على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الإفصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.
- ✓ عدم تعارض الإفصاحات المحاسبية على المستندات مع الإفصاحات المودعة في مواقع الشركة.
- ✓ الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها.
- ✓ الحرص على سلامة وأمن المواقع الإلكترونية للشركات.

شكل رقم (3-4): منحنى اختبار t للفرضيات



المصدر: اياد محمد الهوبي، الإحصاء التطبيقي، الكلية الجامعية للعلوم التكتولوجيا-خان يونس، فلسطين 2014، ص85

جدول رقم (3-11): جدول اختبار One-Sample t-Test من أجل $\mu \neq 2.5$

المتغير	القيمة المختبرة 2.5				مجال الثقة عند 95%		القرار
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى	
الفرضية الأولى	5,448	39	,000	,27500	,1729	,3771	$\mu \neq 2.5$
الفرضية الثانية	2,655	39	,011	,17500	,0417	,3083	$\mu \neq 2.5$

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة $(Sig. = 0.000)$ وهي أقل من (0.05) ومنه تقع في منطقة قبول (H0) وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين معدل المجتمع والقيمة 2.5.

الأن ومن إشارة الفرق الموجبة تشير أن معدل المجتمع أكبر من 2.5 أي يميل إلى (3 التي تقابل "موافق") ومنه يمكن قبول فرضية H_0 للفرضيتين وللتأكد من ذلك يمكن إعادة اختبار t من القيمة 2.75 والذي كانت نتائجه على النحو التالي:

جدول رقم (3-12): جدول اختبار One-Sample t-Test من أجل $\mu=2.75$

المتغير	القيمة المختبرة 2.75				مجال الثقة عند 95%		القرار
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى	
الفرضية الأولى	,495	39	,623	,02500	-,0771	,1271	$\mu = 2.75$
الفرضية الثانية	-1,138	39	,262	-,07500	-,2083	,0583	$\mu = 2.75$

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة للفرضيات الثلاثة هي أكبر من (0.05) ومنه تقع في منطقة قبول (H0) وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين معدل المجتمع والقيمة 2.75 (موافق)، ومنه فان مجتمع الدراسة موافق على أنه:

- ❖ توجد مساهمة للتدقيق الإلكتروني في تحسين الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية في الشركات.
- ❖ توجد مسؤولية فعلية يتحملها المدقق الخارجي تجاه الإفصاحات الإلكترونية في بيئة العمل الرقمية.
- ❖ يؤدي التدقيق الإلكتروني إلى رفع موثوقية وجودة التقارير المالية المنشورة إلكترونيًا.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل اتضح أن نتائج الدراسة الميدانية قد أسهمت في تسليط الضوء على الدور المتنامي للتدقيق الإلكتروني ومسؤوليات المدقق الخارجي في بيئة الإفصاح المالي الرقمي، أظهرت نتائج تحليل الاستبيانات أن أفراد العينة – من خبراء محاسبة ومدققين وأساتذة جامعيين – قد عبّروا عن مواقف إيجابية نسبياً تجاه مساهمة التدقيق الإلكتروني في تحسين موثوقية وجودة الإفصاح المحاسبي المنشور إلكترونيًا، وهو ما أكدته المتوسطات الحسابية المرتفعة للعديد من عبارات المحور الأول.

كما كشفت نتائج اختبار الفرضيات العامة باستخدام اختبار (T) عن وجود اتفاق دالّ إحصائيًا بين العينة حول أهمية التدقيق الإلكتروني في رفع مستوى الشفافية وضمان صحة المعلومات المالية المنشورة عبر المواقع الإلكترونية، أما في ما يتعلق بالفرضية الخاصة بعلاقة التزام المدقق بمسؤولياته وجودة الإفصاح، فقد أظهر تحليل معامل الارتباط وجود علاقة طردية ضعيفة لكنها دالة إحصائيًا، مما يعكس محدودية التأثير المباشر لعامل "التزام المدقق" مقابل وجود عوامل مؤسسية وتقنية أخرى قد تؤثر في جودة الإفصاح الإلكتروني.

وبذلك يمكن القول إن الفصل الميداني قد ساهم في دعم الفرضيات النظرية للدراسة من خلال نتائج كمية موثوقة، كما وفّر أرضية تجريبية تُعزز من إمكانية تعميم النتائج على بيئات مماثلة، وستُستخدم هذه النتائج لاحقًا كأساس لمناقشة مدى توافقها مع الأدبيات السابقة، وإبراز الجوانب التي يمكن أن تطوّر من أداء مهنة التدقيق في البيئة الرقمية المتغيرة.

الخاتمة

الخـــــاتمة

الخاتمة :

حاولت من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتي كانت تتمحور حول مامدى مسؤولية المدقق الخارجي على الإفصاحات الإلكترونية وتمت هذه الدراسة من خلال الفصل الأول حيث كانت البداية التطرق إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق في المبحث الأول والمدقق الخارجي في المبحث الثاني .

أما في الفصل الثاني فتطرقت إلى الإفصاح الإلكتروني حيث تناولت فيه هو الآخر مبحثين المبحث الأول ماهية الإفصاح الإلكتروني أما في المبحث الثاني فتطرقت إلى الإفصاحات الإلكترونية للشركات وكذلك لغة الإفصاح.

أما في الفصل الثالث فتناولت عرض منهجية الدراسة الميدانية فكانت الدراسة على عينة من مكاتب محافضي حسابات وخبراء محاسبون وأساتذة جامعيين حيث تم تصميم استبانة للدراسة كاختبار الفرضيات وتحليل النتائج .

1- نتائج الدراسة :

- يعد التدقيق الخارجي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم وذلك لإعطائها المصداقية .

- يساعد التدقيق الإلكتروني على زيادة مستوى الشفافية والوضوح في المعلومات التي يتم نشرها عبر الوسائط الإلكترونية كما يساعد في جمع وتحليل وتقييم البيانات المالية .

- يهدف التدقيق الخارجي إلى تعزيز الثقة بين المؤسسة وبين المستثمرين وأصحاب المصالح.

– يمارس المدقق الخارجي مهنة المصادقةعلى صحة حسابات الشركات والهيئات ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

–المدقق الخارجي غير مسؤول عن تصحيح الأخطاء المكتشفة أثناء عملية التدقيق وإنما يقوم بإخبار إدارة المؤسسة فور إكتشافها.

– يتمتع المدقق الخارجي مهنة بقواعد واخلاقيات المهنة كانزاهة والإستقلالية وسر المهنة .

2– اختبار الفرضيات

– تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى :

فيما يخص هذه الفرضية والتي تنص على لا توجد مساهمة ذات احصائية للتدقيق الإلكتروني في تحسين الإفصاح الإلكتروني فقد تبين نتائج المحور الأول على وجود درجة عالية من الإتفاق على الدور الإجابي وهو مايضعه ضمن فئة موافق مما يثبت عكس الفرضية .

– تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية :

أما فيما يخص هذه الفرضية والتي تنص على لا توجد مسؤولية فعلية يتحملها المدقق تجاه الإفصاحات الإلكترونية في بيئة العمل الرقمية فقد تبين نتائج المحور الثاني على وجود اتجاه اجابي وهو مايضعه ضمن فئة موافق مما يثبت عكس الفرضية .

3– توصيات الدراسة :

– وضع نظام رقابة مالية وتدقيق خارجي داخل المؤسسات للتمكين من أداء عملها بكفاءة.

– ضرورة إلمام المدققين بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم عند القيام بعملية التدقيق .

– تدريس نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بالجامعات بهدف التأهيل العلمي للقائمين على العمل المحاسبي .

– وضع برامج تدريب دورية تتلاءم مع تطورات تقنيات المعلومات الحديثة بكافة المؤسسة بهدف تقليل مخاطر الإفصاح الإلكتروني .

– الإستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية المتعلقة بالجانب المهني والتطبيقي لعملية التدقيق الخارجي.

– تحديث البرامج المحاسبية تماشيا مع التطور التكنولوجي .

4– آفاق الدراسة :

– فعالية التدقيق الخارجي في تحسين عمل المدقق المتعلق بالمؤسسة محل التدقيق .

– دراسة مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي.

– دور التطور التكنولوجي في مجال المحاسبة .

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاَ : المراجع بالغة العربية

الكتب:

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر،2004، ص 15 .

- محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 41 .

- مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط 1 مطبعة مزوار،الجزائر، 2010، ص 11

- عبد الفتاح صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001 ، ص 230 .

- غسان فلاح المطارفة تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر ، الأردن ، 2006 ، ص18.

- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، ط 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015 ، ص 199 .

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الط 2 ،دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015 ،ص ص، 42 ،43 .

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2009 ،ص211.

- مصطفى عيسى خضير ، المفاهيم والمعايير والإجراءات ، مكتبة الملك فهد الوطنية ، المملكة العربية السعودية ، الطبعة 2 ، 1996 ، ص ص 46 – 52 .

- أليفين أرنز وآخرون ، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد ، تعريب ومراجعة ، محمد عبد الفتاح غريب جبر غريب ، الكتاب الثاني ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2013 ، ص 1264 .

قائمة المراجع

المجلات :

– محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص7.

– طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، 2013.

– حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، بعنوان (تحليل العالقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية) ، العدد119 المجلد50 سنة2012 ،ص 3.

وليو2010 ،المادة22 ، ص7 .

– شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد .12.2012ص103 .

– محمد طرشي، إيمان يخلق، لغة XBRL كأداة للإفصاح الإلكتروني مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطويرممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2018/04/19 .

– عيسى زين، أنور عيدة، التحديات التي تواجه مهنة التدقيق والأساليب الأساسية للحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2008 ،ص 5.

– عيادي عبد القادر، كانم صليحة، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مداخلة الملتقى الوطني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 11 .

– زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، دور لغة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، XBRL في تحسين جودة المعلومات المالية مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 7

– بن نابي حسن، لغة XBRL الإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطوير ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل2018، ص3.

– خروبي يوسف، خالد مقدم، التوجه العالمي نحو تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL مداخلة الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 19 أفريل 2018 ،ص 3.

التشريعات القانونية والتنظيمية :

– قانون 08/91 الجريدة الرسمية – عدد 20 الجزائر مؤرخة في 1 ماي 1991 ص 651.

– قانون 01/10 الجريدة الرسمية – عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 ص 11.

– المادة رقم 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر: العدد 03 المؤرخ في 16 يناير 2013 .

- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 .
- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013.
- المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013.
- المادة رقم 73 من القانون 10-01.
- المادة رقم 74 من القانون 10-01 .
- المادة 301 من قانون العقوبات، الباب الثاني، الفصل الأول، القسم الخامس.
- المحاسب المعتمد،ج.ر :عدد 42 المؤرخة في 11-06-2010 .
- خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01،ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014 ،جامعة أدرار، الجزائر، ص 6.

الرسائل و المذكرات الجامعية :

- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر، 2011،ص139 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزئرية، القانون 01-10المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات، العدد 42 بتاريخ 11 جوان نور الهدى، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهـادة ماستر أكاديمي، بعنوان(مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها) سنة 2012 ص5.
- بكر إبراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية، الجامعة المستنصرية، العراق، ص ص 4-5.

- مستورة شميلة توتو سليمان،الإفصاح الالكتروني وأثره على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الشمال الإسلامي)،جامعة النيلين،رسالة ماجستير، سنة1440هـ-2018م،تخصص محاسبة ، ص 35 .

ثانيا :المراجع بالغة الأجنبية :

Pascal Dumontier et autre, La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises: un étude empirique menée dans le contexte tunisien, association francophone de comptabilité,Tunis,2006 p 4.

المواقع الالكترونية :

https://halshs.archives-ouvertes.fr

قائمة

الملاحق

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الملاحق	الصفحة
01	استمارة الإستبانة الدراسة الميدانية	\
02	نتائج اجابات عينة الدراسة حول المحاور	\

الملحق رقم 01 : استمارة الإستبانة الدراسة الميدانية

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم مالية ومحاسبة ، تخصص محاسبة

سيدتي ، سيدي ، تحية طيبة وبعد ...

في إطار إعداد مذكرة ماستر حول " **مسؤولية المدقق الخارجي على الافصاحات الالكترونية للشركات** " يسعدني أن اختاركم ضمن عينة الدراسة ، وأن أضع بين أيديكم الاستبيان الخاص بالدراسة راجيا من منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة والمعطاة تستعمل بسرية تامة لغايات البحث العلمي وأغراضه شاكرا لكم على تعاونكم .

من اعداد الطالب : تحت اشراف :

– اسكندر الهاشمي – أ.د. يرقي كريم

المعلومات الشخصية : ضع علامة (X) في إطار الإجابة المناسبة

1 – السن :

من 20 الى اقل من 30 سنة ☐ من 30 الى اقل من 40 سنة ☐

من 40 الى اقل من 50 سنة ☐ من 50 الى اقل من 60 سنة ☐

2 – المركز الوظيفي :

– خبير محاسبي ☐

– محافظ حسابات ☐

– أستاذ جامعي ☐

3 الخبرة المهنية :

من 01 الى أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 إلى اقل من 20 سنة ☐

المحور الأول : مساهمة التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح الالكتروني (ضع علامة X في إطار الإجابة)

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.			
02	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.			
03	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.			
04	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.			
05	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.			
06	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.			

المحور الثاني : مسؤولية المدقق حول الافصاحات الالكترونية (ضع علامة x في إطار الإجابة المناسبة)

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.			
02	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.			
03	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.			
04	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.			
05	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).			
06	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.			

الملحق رقم 02 : نتائج اجابات عينة الدراسة حول المحاور

Fréquences

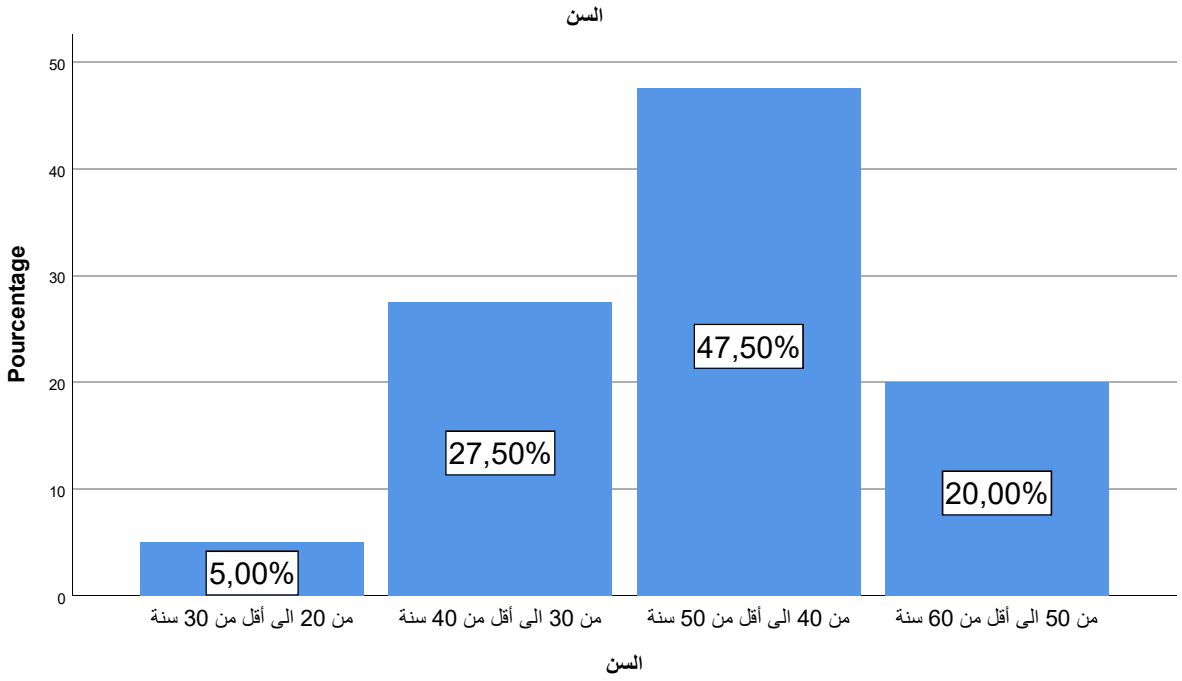
Statistiques

السن

N	Valide	40
	Manquant	0

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 الى أقل من 30 سنة	2	5,0	5,0	5,0
	من 30 الى أقل من 40 سنة	11	27,5	27,5	32,5
	من 40 الى أقل من 50 سنة	19	47,5	47,5	80,0
	من 50 الى أقل من 60 سنة	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	



Fréquences

Statistiques

		المركز الوظيفي	الخبرة المهنية
N	Valide	40	40
	Manquant	0	0

Table de fréquences

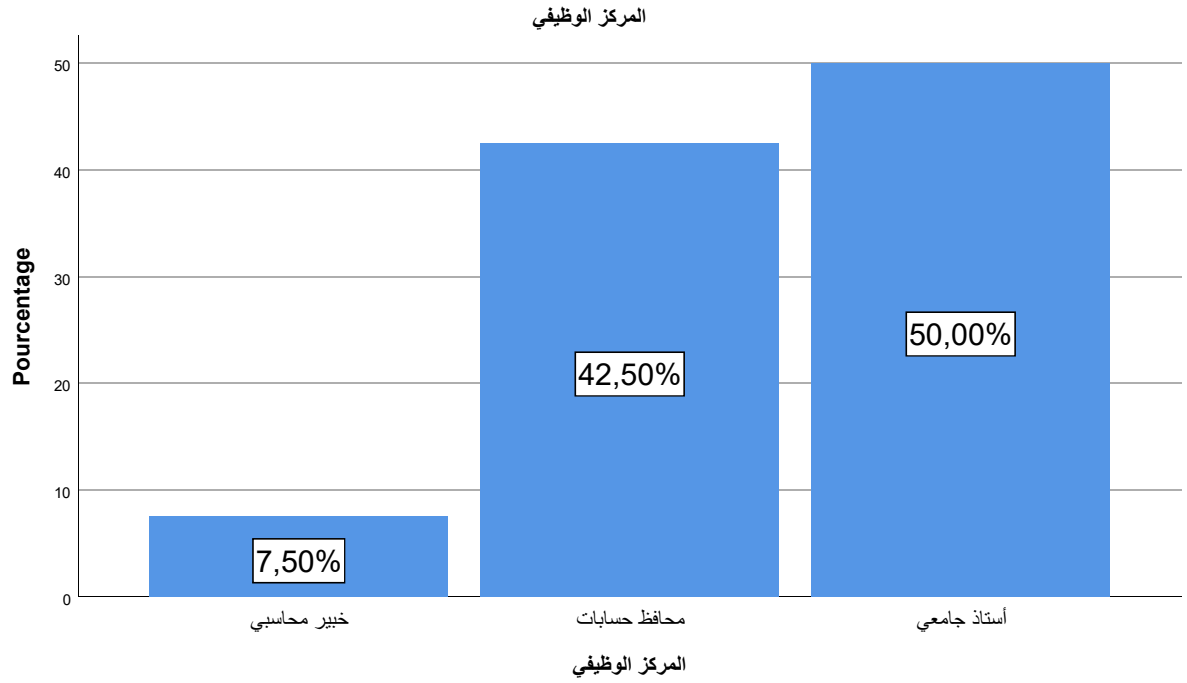
المركز الوظيفي

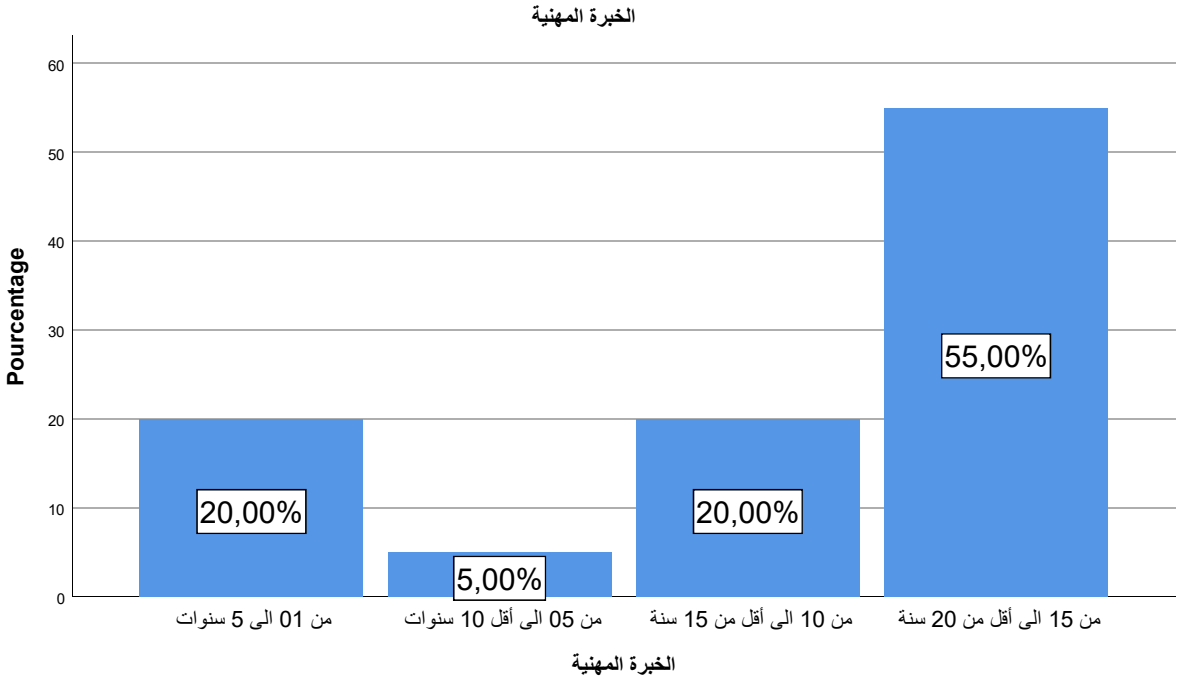
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	3	7,5	7,5	7,5
	محافظ حسابات	17	42,5	42,5	50,0
	أستاذ جامعي	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 01 الى 5 سنوات	8	20,0	20,0	20,0
	من 05 الى أقل 10 سنوات	2	5,0	5,0	25,0
	من 10 الى أقل من 15 سنة	8	20,0	20,0	45,0
	من 15 الى أقل من 20 سنة	22	55,0	55,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Graphique à barres




الخبرة المهنية
Pourcentage
60
50
40
30
20
10
0
20,00%
5,00%
20,00%
55,00%
من 01 الى 5 سنوات
من 05 الى أقل 10 سنوات
من 10 الى أقل من 15 سنة
من 15 الى أقل من 20 سنة
الخبرة المهنية

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	,429**
		Sig. (bilatéral)	,006
		N	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	,397*
		Sig. (bilatéral)	,011
		N	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	-,166
		Sig. (bilatéral)	,306
		N	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	,263
		Sig. (bilatéral)	,101
		N	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	,040
		Sig. (bilatéral)	,807
		N	40
	t1	Coefficient de corrélation	,527**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	,429**
		Sig. (bilatéral)	,006
		N	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	,153
		Sig. (bilatéral)	,346
		N	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	,228
		Sig. (bilatéral)	,157
		N	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	,439**
		Sig. (bilatéral)	,005
		N	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	,108
		Sig. (bilatéral)	,505
		N	40
	t1	Coefficient de corrélation	,553**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	,397*
		Sig. (bilatéral)	,011
		N	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	,153
		Sig. (bilatéral)	,346
		N	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	,016
		Sig. (bilatéral)	,920
		N	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	,495**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	,566**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40
	t1	Coefficient de corrélation	,785**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	-,166
		Sig. (bilatéral)	,306
		N	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	,228
		Sig. (bilatéral)	,157
		N	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	,016
		Sig. (bilatéral)	,920
		N	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	,363*
		Sig. (bilatéral)	,021
		N	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	,172
		Sig. (bilatéral)	,288
		N	40
	t1	Coefficient de corrélation	,315*
		Sig. (bilatéral)	,048
		N	40

Corrélations

			يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	,263
		Sig. (bilatéral)	,101
		N	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	,439**
		Sig. (bilatéral)	,005
		N	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	,495**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	,363*
		Sig. (bilatéral)	,021
		N	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	,495**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	40
	t1	Coefficient de corrélation	,833**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	t1
Rho de Spearman	يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	Coefficient de corrélation	,040	,527**
		Sig. (bilatéral)	,807	,000
		N	40	40
	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	Coefficient de corrélation	,108	,553**
		Sig. (bilatéral)	,505	,000
		N	40	40
	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	Coefficient de corrélation	,566**	,785**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000
		N	40	40
	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.	Coefficient de corrélation	,172	,315*
		Sig. (bilatéral)	,288	,048
		N	40	40
	يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	Coefficient de corrélation	,495**	,833**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000
		N	40	40
	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.	Coefficient de corrélation	1,000	,627**
		Sig. (bilatéral)	.	,000
		N	40	40
	t1	Coefficient de corrélation	,627**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=Q01_2 Q02_2 Q03_2 Q04_2 Q05_2 Q06_2 t2
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,399*
		Sig. (bilatéral)	,011
		N	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	,311
		Sig. (bilatéral)	,051
		N	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	,377*
		Sig. (bilatéral)	,016
		N	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	,290
		Sig. (bilatéral)	,070
		N	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	,581**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40
	t2	Coefficient de corrélation	,494**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	40

Corrélations

			عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,399*
		Sig. (bilatéral)	,011
		N	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	,485**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	,421**
		Sig. (bilatéral)	,007
		N	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	,402*
		Sig. (bilatéral)	,010
		N	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	,461**
		Sig. (bilatéral)	,003
		N	40
	t2	Coefficient de corrélation	,816**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,311
		Sig. (bilatéral)	,051
		N	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,485**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	,429**
		Sig. (bilatéral)	,006
		N	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	,144
		Sig. (bilatéral)	,376
		N	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	,407**
		Sig. (bilatéral)	,009
		N	40
	t2	Coefficient de corrélation	,531**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,377*
		Sig. (bilatéral)	,016
		N	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,421**
		Sig. (bilatéral)	,007
		N	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	,429**
		Sig. (bilatéral)	,006
		N	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	,355*
		Sig. (bilatéral)	,024
		N	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	,937**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40
	t2	Coefficient de corrélation	,826**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,290
		Sig. (bilatéral)	,070
		N	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,402*
		Sig. (bilatéral)	,010
		N	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	,144
		Sig. (bilatéral)	,376
		N	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	,355*
		Sig. (bilatéral)	,024
		N	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	,511**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	40
	t2	Coefficient de corrélation	,562**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	40

Corrélations

			الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	t2
Rho de Spearman	على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,581**	,494**
		Sig. (bilatéral)	,000	,001
		N	40	40
	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	Coefficient de corrélation	,461**	,816**
		Sig. (bilatéral)	,003	,000
		N	40	40
	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	Coefficient de corrélation	,407**	,531**
		Sig. (bilatéral)	,009	,000
		N	40	40
	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.	Coefficient de corrélation	,937**	,826**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000
		N	40	40
	الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	Coefficient de corrélation	,511**	,562**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000
		N	40	40
	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.	Coefficient de corrélation	1,000	,866**
		Sig. (bilatéral)	.	,000
		N	40	40
	t2	Coefficient de corrélation	,866**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	40	40

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q01_1 Q02_1 Q03_1 Q04_1 Q05_1 Q06_1
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,702	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q01_2 Q02_2 Q03_2 Q04_2 Q05_2 Q06_2
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,825	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q01_2 Q02_2 Q03_2 Q04_2 Q05_2 Q06_2 Q01_1 Q02_1 Q03_1 Q04_1 Q0
5_1 Q06_1
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	12

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q01_1 Q02_1 Q03_1 Q04_1 Q05_1 Q06_1
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.	يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.	يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.	جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		2,7500	2,7500	2,5000	2,9000
Ecart type		,54302	,54302	,59914	,30382

Statistiques

		يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.
N	Valide	40	40
	Manquant	0	0
Moyenne		2,3500	2,7000
Ecart type		,86380	,56387

Table de fréquences

يساهم التدقيق الالكتروني في ضمان صحة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونيا.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	32	80,0	80,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يساهم التدقيق الالكتروني في الرفع من الثقة في المعلومات المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	32	80,0	80,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يمثل تقرير المدقق ضمانا على امن المعلومات المحاسبية المنشورة على المواقع الالكترونية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	16	40,0	40,0	45,0
	موافق	22	55,0	55,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

جودة تدقيق البيانات المحاسبية الالكترونية تزيد من جودة الإفصاح الالكتروني.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	36	90,0	90,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يزيد التدقيق الالكتروني في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	25,0	25,0	25,0
	محايد	6	15,0	15,0	40,0
	موافق	24	60,0	60,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

يسهل التدقيق الالكتروني من عملية الإفصاح المحاسبي ووصول المعلومة المحاسبية إلى الأطراف ذات الاهتمام.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	8	20,0	20,0	25,0
	موافق	30	75,0	75,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Q01_2 Q02_2 Q03_2 Q04_2 Q05_2 Q06_2
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.	عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.	الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.	الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.
N	Valide	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		2,9000	2,3500	2,7500	2,5500
Ecart type		,30382	,66216	,54302	,67748

Statistiques

		الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).	الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.
N	Valide	40	40
	Manquant	0	0
Moyenne		2,7000	2,5000
Ecart type		,64847	,75107

Table de fréquences

على المدقق أن يحرص على توفر الحد الكافي من الافصاحات الإلزامية والاختيارية على موقع الشركة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	36	90,0	90,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

عدم تعارض الافصاحات المحاسبية على المستندات مع الافصاحات المودعة في مواقع الشركة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	10,0	10,0	10,0
	محايد	18	45,0	45,0	55,0
	موافق	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الحرص على إجراء التحديثات على مواقع الشركات فور حدوثها بما يسمح به القانون.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	15,0	15,0	20,0
	موافق	32	80,0	80,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الحرص على إتاحة الوصول للمعلومات المنشورة عبر الموقع لكل الأطراف ذات الصلة والاهتمام.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	10,0	10,0	10,0
	محايد	10	25,0	25,0	35,0
	موافق	26	65,0	65,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الحرص على سلامة وأمن المواقع الالكترونية للشركات (الاستعانة بالخبراء في المجال).

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	10,0	10,0	10,0
	محايد	4	10,0	10,0	20,0
	موافق	32	80,0	80,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الحرص على إعداد تقرير ينشر على موقع الشركة الكترونيا ومطابقا للتقرير المكتوب.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	15,0	15,0	15,0
	محايد	8	20,0	20,0	35,0
	موافق	26	65,0	65,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
f1	40	2,7750	,31925	,05048
f2	40	2,6750	,41679	,06590
f3	40	2,7167	,34219	,05410

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 2.5

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
f1	5,448	39	,000	,27500	,1729	,3771
f2	2,655	39	,011	,17500	,0417	,3083
f3	4,005	39	,000	,21667	,1072	,3261

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=f1 f2 f3
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
f1	40	2,7750	,31925	,05048
f2	40	2,6750	,41679	,06590
f3	40	2,7167	,34219	,05410

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
f1	-4,457	39	,000	-,22500	-,3271	-,1229
f2	-4,932	39	,000	-,32500	-,4583	-,1917
f3	-5,237	39	,000	-,28333	-,3928	-,1739

```
T-TEST
  /TESTVAL=2.75
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=f1 f2 f3
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
f1	40	2,7750	,31925	,05048
f2	40	2,6750	,41679	,06590
f3	40	2,7167	,34219	,05410

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2.75					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
f1	,495	39	,623	,02500	-,0771	,1271
f2	-1,138	39	,262	-,07500	-,2083	,0583
f3	-,616	39	,541	-,03333	-,1428	,0761

Corrélations

Corrélations

		t1	t2
t1	Corrélation de Pearson	1	,386*
	Sig. (bilatérale)		,014
	N	40	40
t2	Corrélation de Pearson	,386*	1
	Sig. (bilatérale)	,014	
	N	40	40

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).