جامعة الدكتور يحي فارس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الموضوع:

أثر التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح

- دراسة ميدانية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالب:

- بلطرش زهير

تحت إشراف الأستاذ:

- بوشنافة ميسوم

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
		جامعة المدية	رئيسا
بوشنافة ميسوم		جامعة المدية	مشرفا ومقرر
		جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2019–2020

﴿ شكر وتقدير ﴾

الحمد لله به تتم الصالحات والذي وفقنا لإتمام هذا العمل وذلل لنا الصعاب

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

ومصداقا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أولئك

الذين وقفوا بجانبنا طوال فترة دراستنا ولم يبخلوا علينا بمساعدة وإرشاد

وتوجيه وأخص بالذكر الأستاذ المشرف " بوشنافة ميسوم "

كما نتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الأفاضل الذين

شرفونا بقبول مناقشة الدراسة ودورهم الكبير في إثرائها من عملهم وخبرتهم

كما لا يفوتنا كذلك أن نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية

وعلوم التسيير بجامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد.

الأهداء

إلى نور القلوب وسيد الوجود محمد صلى الله علية وسلم

لا يمكن أن أقول ما قاله خالقنا سبحانه وتعالى

بسم الله الرحمان الرحيم

{ وقضى ربك ألا تعبدوا لا إياه وبالوالدين إحسانا }

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها

إلى من حملتني في أحشائها وضحت من أجل تربيتي وتعليمي

إلى رمز المحبة والحنان، إلى التي لم تبخل علي يوما بنصيحة أو دعوة صالحة

إلى ريحانة حياتي وبهجتها أهدي هذا العمل المتواضع متمني أن تكون فخورة بي، الصدر الحنون أمي الغالية حفظها الله

إلى أروع أب أعتز به من سهر الليالي لتربيتي وتعليمي

إلى من لا أستطيع رد فضله طول حياتي وكان لي درع أمان مرشدي

وسندي في هذه الحياة، والدي حفظه الله وأطال عمره.

إلى جدتي العزيزة حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى زوجتي و سندي في الحياة ومن ساعدتني في تخطي العقبات حفظها الله.

إلى أختي العزيزة نصيرة و زوجها سيدعلي أتمنى لهما حياة سعيدة و إلى أبناءهما عبد الرحمان و منال و الكتكوت الصغير محمد أمين النجاح في مشوارهم الدراسي.

إلى أختي العزيزة سعاد و أتمنى لها المزيد من النجاح والتألق في حياتها .

إلى أخي محمد أتمنى له النجاح والى أبنائه ريتاج و آدم و أنس .

أهدي هذا العمل إلى كل من عائلة بلطرش و عائلة طوبال و عائلة بوعبدالله.

إلى أصدقائي: أسامة،حسين،عبد الله،عمر،يحي،والى كل أصدقاء تخصص مالية ومحاسبة.

كم لا يفوتني أن أتوجه بأحر التهاني والتشكرات إلى أستاذي الكريم " بوشنافة ميسوم " الذي لم يبخل علي بتوجيهاته و نصائحه القيمة.

والى أستاذ " بن عيشوش محمد " والى " يرقي كريم " الذي ساعداني كثيرا طوال المشوار الدراسي.

إلى كل الأحباب والأهل والأقارب من قريب أو بعيد.

إلى كل هؤلاء أهدي عملي.

ملخص

تعالج هذه الدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح ولمعالجة إشكالية الموضوع تم العمل على تصميم استمارة استبيان الموضوع مكونة من 19 عبارة وزعت على عينة قصدية مكونة من محاسبين لدى شركات ،محاسبين معتمدين، محافظ حسابات، أساتذة جامعين حيث تم الاعتماد على منهج تحليلي وصفي وبساطة تامة الإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي ،جودة القوائم المالية، الإفصاح، تحليلي وصفي.

Disclosure

Analytiques and descriptive

Simmary

This study deals with the impat of the quality of external andit on tha quality of tha financial statements, in light of tha rexistence of disclosure, and to adress th problematic of the subject, warck was done on decigning a questiannaire form consisting of 19 words distribyted on an intentional simple composed of certified acconntants, an anlytical and descriptive approach and i twas conclned that there is a comlete mediating Relationship for disclosure between the quality of the financial statemants .

Key words : - The quality of the extemal andit.

-quality of financial statements

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
ملخص	
قائمة المحتويات	ا
قائمة الجداول	ا
قائمة الأشكال	ا
قائمة الملاحق	ا
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية	
تمهيد	2
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	3
المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي	3
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي	6
المطلب الثالث: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق الخارجي	9
المطلب الرابع: واجبات وحقوق المدقق ومسؤوليته	20
المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	27
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	27
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	31
المطلب الثالث: جمع الأدلة الإثبات	34
المطلب الرابع: إعداد تقرير التدقيق الخارجي	37
المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية	43
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	43

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية.	46
المطلب الثالث: خصائص القوائم المالية	48
خلاصة	49
الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وموثوقية (جودة) القوائم المالية في ظل الإفصاح	
تمهيد	51
المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه	52
المطلب الأول: تعريف جودة	52
المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي	55
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	61
المبحث الثاني: موثوقية القوائم المالية	69
المطلب الأول: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	70
المطلب الثاني: موثوقية القوائم المالية ووجود التدقيق الخارجي	74
المبحث الثالث: دور الإفصاح في تحقيق جودة القوائم المالية	75
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	75
المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي	77
المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها	78
خلاصة	80
الفصل الثالث: المجتمع والإطار المنهجي لدراسة الميدانية	
تمهيد	82
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	83
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	83
المطلب الثاني: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه	86
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان	87
المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية	88

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة	88
المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	89
المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة	93
خلاصة	104
خاتمة عامة	106
مراجع	108
الملاحق	114

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التعاريف المختلفة لجودة	53
02	مقياس ليكارت الثلاثي	83
03	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	85
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	89
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	90
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	91
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	92
08	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	94
09	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	95
10	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث	96
11	نتائج متوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	97
12	نتائج متوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	99
13	نتائج متوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	101

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما	14
02	التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها	45
03	أهداف القوائم المالية	46
04	الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	70
05	الإحصائية خاصة بتوزيع الاستبيان	85
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	90
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	91
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	92
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسبا لخبرة المهنية	93

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة استبيان	114
02	نتائج إجابات أفراد العينة دراسة حول المحاور	117
03	تحليل الإحصائي للمحاور الثلاث	121

مقدمة

مقدمة:

أصبحت المؤسسات لاقتصادية في الوقت الحاضر تتميز بكبرها وتعدد وظائفها، وكنتيجة للعولمة الاقتصادية وزيادة نشاط المؤسسات والتطور المستمر في عمليتها المالية، أصبح لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في إعطاء تصور واضح عن المركز المالي للمؤسسة.

وقد صاحب التطور في علم المحاسبة تكور مجال آخر يساعد في التحقق من نتائج العمليات المحاسبية، ومن هنا برزت الحاجة الملحة لعملية التدقيق الخارجي المبنية على أسس سليمة كواسطة بين الإدارة والمتعاملين مع المؤسسة من أجل الاطلاع هؤلاء على وضعية المؤسسة. كما أنه تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق، سواءا كان تدقيق داخلي أو خارجي، فالمدقق يهمه أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن يتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن يتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على القوائم المالية، والمستفيدون أيضا يرغبون في أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

تسعى المنضمات المهنية إلى الارتقاء بجودة المدققين من أجل المحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة، وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها، ولهذا واجب على المدقق أن يكون محترما للمعايير العامة للتدقيق، فكلما ضاعف المدقق الخارجي من مجهوادته في تحقيق الجودة في الميدان كلما انعكس ذلك على القوائم المالية، التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، بحيث أنه كلما كان هناك إفصاح كلما زاد تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية بالإيجاب وبتالي تكون قوائم المالية صحيحة وخالية من التلاعب والغش.

1- إشكالية الدراسة:

هناك عوامل عديدة تؤثر على جودة القوائم المالية منها جودة التدقيق الخارجي والإفصاح وعليه يمكن عرض إشكالية هذه الدراسة كمايلي:

" إلى أي مدى تؤثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل وجود الإفصاح" ؟

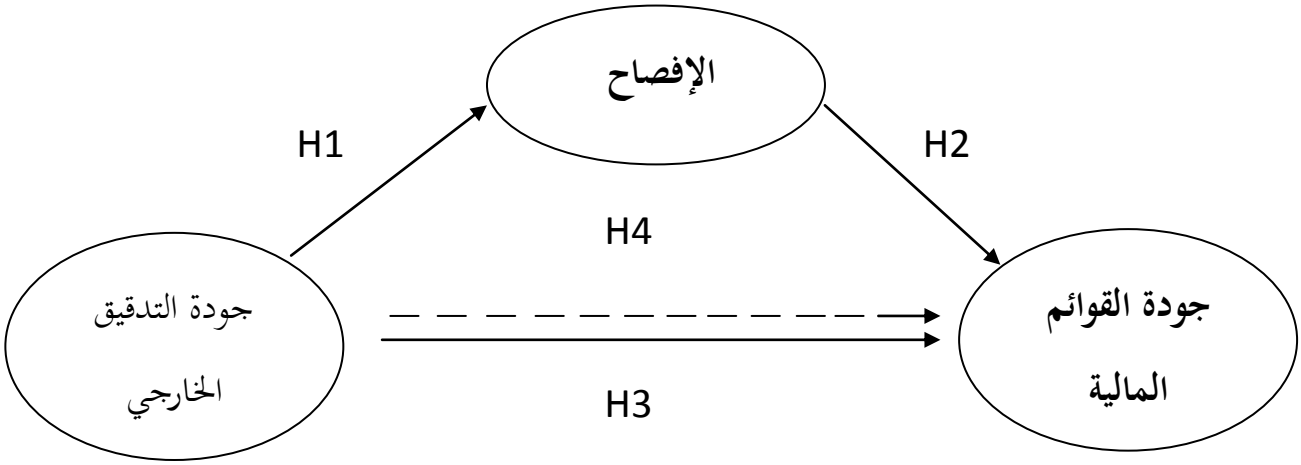
ويندرج تحت هذا السؤال جملة من الأسئلة الفرعية يمكن ذكرها كما يلي:

- هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على الإفصاح؟
- هل يؤثر الإفصاح على جودة القوائم المالية؟
- هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية؟
- هل هناك علاقة وساطة تامة للإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية؟

2- فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات المبينة في الشكل رقم (1) كما يلي:

الشكل رقم 01: ملخص لفرضيات الدراسة.



المصدر: انطلاقا من الفرضيات.

H1: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على الإفصاح.

H2: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للإفصاح على جودة القوائم المالية.

H3: يوجد أثر ايجابي مباشر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

H4: هناك علاقة وساطة تامة للإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.

3- أسباب الدراسة:

تم اختيار هذه الدراسة للأسباب التالية:

- حداثة الموضوع: وتكمن حداثة الموضوع الدراسة في استخدام منهجية النمذجة بالمعادلات البنائية لقياس متغيرات الدراسة.
- الحاجة إلى الدراسة متخصصة: إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن أهمية التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية وخلوها من التلاعب والغض، وبالتالي تحقيق المصداقية في القوائم المالية.
- أسباب ذاتية: وذلك لان موضوع الدراسة يتماشى مع الميل الشخصي للطالب وعلاقة بمجال التخصص وبالإضافة إلى الإثراء المكتبة الجامعية لتعميم الفائدة والنتائج.

4- أهميةة الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- تأثير التدقيق الخارجي على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسات خاصة الكبيرة منها نظرا لما يقدمه من مصداقية وجودة عالية.
- توضيح أثر تقرير المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية وضرورة تبيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي مؤسسة تطمع في البقاء.

5- أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ووسيلة تحقيقها.
- بيان دور الذي يؤديه التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية.

6- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال أسلوب الوصف والتحليل في الجانب النظري وذلك عند معالجة مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية أما في الجانب الميداني تم الاعتماد المنهج الاستقرائي عند عرض وتحليل استمارة الاستبيان والذي يعتمد فيه على عينة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبين لدى شركة، أساتذة جامعين ... الخ.

7- الدراسات السابقة:

توجد عدة دراسات سابقة تناولت العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية أو مست أحد جوانبها وبالاطلاع على العديد منها تم انتقاء البعض منها لتحديد أهدافها ومقارنة نتائجها مع نتائج الدراسة الحالية وتمثل في:

- هاجر مبروك بنت علي، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي،2019.
- شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة(دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب) أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1،2012.
- تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى توفر التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر على الخصائص والشروط اللازمة لنجاح وتطور مهنة التدقيق مقارنة بتونس والمغرب حيث اعتمدت هذه الدراسة على أسلوب المقارنة بين التنظيم السائد في البلدان والمتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنة، الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق، سلوك وآداب المهنة، ومن أهداف هذه الدراسة تقديم مقترحات لمعالجة النقص الذي يسود عناصر تنظيم المهنة بالجزائر من خلال خبرة البلدين تونس والمغرب حول ذلك النقص.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها ف الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،2011.

تتمحور إشكالية الدراسة عن مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية حول تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية، حيث تناولت هذه الدراسة الإطار العام للتدقيق، الهيئة الدولية ومعايير التدقيق الدولي و اعتمدت هذه الدراسة في جزءها التطبيقي على الاستبيان وذلك لقياس مدى إمكانية إتباع معايير التدقيق الدولي في الجزائر.

- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 20019.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول تحديد مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على تقارير التدقيق في المستقبل، حيث تناولت الدراسة في الجزء النظري تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، تقارير التدقيق الخارجي بالإضافة إلى الإطار العام للمعايير المحاسبة الدولية، فقد اعتمد على الاستبيان في الجزء التطبيقي وذاك للوصول إلى مدى حتمية تبني المعايير المحاسبة الدولية ومدى تأثير تطبيقها على تقارير التدقيق الخارجي.

8- هيكل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية وفيه قمنا بالتطرق إلى عموميات حول التدقيق الخارجي وكيف يكون مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي وأخيرا ماهية القوائم المالية.

الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية في ظل الإفصاح. من خلال هذا الفصل قمنا بالتطرق إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه وأيضا جودة القوائم المالية وفي الأخير دور الإفصاح في تحقيق جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: تحت عنوان المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية ارتأينا فيه إلى عرض استبيان يقدم لعينة من مكاتب محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين لولاية المدية و كذلك لأساتذة جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية و محاسبين لدى مختلف شركات الولاية، وتم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS، وشملت الدراسة مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه منهجية الدراسة الميدانية والمبحث الثاني كان لتحليل ومعالجة الإحصائية للبيانات الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

تمهيد:

يعتبر التدقيق من بين الميادين الواسعة التي عرفت تطورا كبيرا في العشرية الأخيرة، خاصة مع توسع المؤسسة وتعدد عملياتها وتعقدها ومع زيادة الحاجة إلى أداة رقابية تعمل على الربط بين مخرجات النظم المالية للمؤسسة والمستخدمين لهذه المخرجات، بات من الضروري وجود هيئة مستقلة تهدف إلى إبداء رأي محايد.

ونظرا لأهمية التدقيق الخارجي و خدمته لعدة أطراف كالإدارة و المساهمين و الموظفين و مصلحة الضرائب و المستثمرين، فقد تم تنظيم هذه المهنة من قبل الهيئات و السلطات بوضعها مجموعة من المعايير و القوانين التي تساهم في تسهيل عمل المدقق ووصوله إلى هدفه.

من خلال هذا الفصل تطرقت إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي من خلال عموميات حول التدقيق الخارجي و مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي و ماهية القوائم المالية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق من بين الميادين الواسعة التي عرفت تطورا كبيرا في الآونة الأخيرة خاصة مع توسع المؤسسة وتعدد عملياتها وتعقيدها ومع زيادة الحاجة إلى أداة رقابية تعمل على ربط بين مخرجات النظم للمؤسسة والمستخدمين لهذه المخرجات ونظرا لأهمية التدقيق الخارجي وخدمته لد أطراف فقد تم تنظيم هذه المهنة من قبل السلطات والهيئات مجموعة من المعايير والقوانين تساهم في تسهيل عمل المدقق ووصوله إلى هدفه.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي

أولا: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف المتعلقة بالدقيق الخارجي ،وهذا لتعدد الجوانب التي تناولته واختلاف الهيئات والكتب الصادرة عنهم، ومن بين أهم هذه التعاريف ما يلي:

عرفت **الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)**التدقيق بأنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية

حسب هذا التعريف فان التدقيق عملية منظمة ومخططة، وتشمل جمع أدلة الإثبات التي يتم تقييمها والتي تؤثر على رأي المدقق في نهاية العملية، والذي يتم توصيله إلى الأطراف المستفيدة، ويعاب على هذا التعريف أنه تعريف عام يشمل التدقيق الداخلي والخارجي والحكومي، بمعنى أنه لا يوجد ضمن هذا التعريف ما يشير إلى عل المدقق الخارجي وحده.[1]

كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه: فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدف التحقق ممن سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع

[1] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, **المراجعة و تدقيق الحسابات**, الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر,2006,ص 09.

ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.[1]

ركز هذا التعريف على مجموعة من المفاهيم الأساسية والمتمثلة في: فحص المعلومات، التحقق من سلامة القوائم المالية وإيصال المعلومات.

أما **خالد أمين** فيعرف التدقيق الخارجي بأنه: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمسندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[2]

كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه:" عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع".[3]

وفق هذا التعريف فان التدقيق الخارجي عملية تتم من خلال المقارنة بين النتائج الاقتصادية والمعايير المحددة مسبقا.

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أنها تناولت التدقيق من جانبين: الجانب المحاسبي والجانب المالي.

من خلال هذا الطرح يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية نظامية لفحص نظام الرقابة الداخلية، وجمع الأدلة والقرائن المرتبطة بنتائج الأحداث الاقتصادية وتقييمها بشكل موضوعي، لتحديد مدى تطابق هذه النتائج مع المعايير المحددة سابقا وتوصيل نتائج التدقيق للمستخدمين المعنيين".

---

[1] عبد الفتاح الصحن و آخرون,**أسس المراجعة**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2004, ص17.

[2] خالد أمين عبد الله,**علم تدفيق الحسابات**, الناحية النظرية و العملية, الطبعة الرابعة, دار وائل للنشر و التوزيع, عمان, 2004,ص13.

[3] عبد الوهاب نصر علي,**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**, الجزء الأول, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2011,ص 13.

وقد تضمنت التعاريف السابقة النقاط الأساسية التي يتمحور حولها التدقيق والمتمثلة في[1]:

- **الفحص**: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق**: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما أن كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحية وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

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

على ضوء التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص التدقيق الخارجي كتالي:

- التدقيق الخارجي عميلة هادفة، تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية.
- التدقيق الخارجي عملية منظمة، يتم ممارستها وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات، المترابطة والمنظمة.
- التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل.
- يعتمد التدقيق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يهدف التدقيق الخارجي إلى توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، من إدارة المؤسسة، مساهمين، مستثمرين، عمال، الحكومة والمؤسسات التمويلية.

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، وهذه الجهات هي كما يلي[1]:

[1] مسعود صديقي, **دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**, مجلة الباحث, العدد 02, كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية, جامعة ورقلة, الجزائر, 2002, ص 65.

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذلك زيادة مكافأتهم.
- **المستثمرون:** أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، إلى ظهور حاجة ماسة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومتعمدة من قبل جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.
- **البنوك:** تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مدقق هذه المؤسسات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها قوائمها المالية، بل وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مدقق المهنية وحجم مكتبه.[2]

[1] يوسف محمود جربوع,**مراجعة الحسابات** , مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع, عمان, 2007, ص ص 08 09.

[2] عبد الوهاب نصر علي, مرجع سبق ذكره, ص 23.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

يمكن تصنيف التدقيق الخارجي إلى عدة أصناف، وهذه لاختلاف الزاوية التي تنظر منها لعملية التدقيق، ويمكن حصر أنواع التدقيق في الزوايا التالية:

- من زاوية الإلزام القانوني
- من زاوية مجال أو نطاق التدقيق
- من زاوية توقيت التدقيق
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

أولا: من زاوية الإلزام القانوني

ويتم التمييز بين التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري[1]:

- **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي يحتم القيام به حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق لتدقيق حساباتها واعتماده القوائم المالية الختامية لها. نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود المدقق الخارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.
- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود المدقق الخارجي من المؤسسة اطمئنان الشركاء إلى صحة المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.

ثانيا: من زاوية مجال أو نطاق التدقيق

و نميز بين نوعين للتدقيق هما:

- **التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي يخول لمدقق الحسابات نطاقا غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة. ويتطلب هذا النوع من التدقيق من مدقق

[1] عبد الفتاح صحن و آخرون, مرجع سبق ذكره, ص ص 42 43.

الحسابات تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن الاختبارات التي قام بها، حيث أن مسؤولياتهم تشمل جميع العناصر حتى التي لم تخضع للفحص. لذلك نجد أن التدقيق الكامل يناسب المؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه لا يعتمد المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية، بينما هذا النوع في المؤسسات كبيرة الحجم يعتمد على نظام الرقابة الداخلية ومدى قوة ومتانة هذا النظام، فربما يتطلب من المدقق توسيع نطاق الفحص أو تخفيضه وفقا لقوة أو ضعف هذا النظام[1].

- **التدقيق الجزئي**: وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر ، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره .ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه ، يتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم و معلومات[2].

ثالثا: من زاوية توقيت التدقيق

ونميز هنا نوعين من التدقيق الخارجي هما التدقيق المستمر والتدقيق النهائي[3]:

- **التدقيق المستمر**: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم أين يصعب تطبيق التدقيق النهائي فيها من تحقيق الأهداف المنوطة به.
- **التدقيق النهائي**: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي (الميزانية)، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.

---

[1] غسان فلاح المطارنة,**تدقيق الحسابات المعاصر**, الطبعة الأولى, دار الميسرة للنشر و التوزيع, عمان, 2006, ص 30.

[2] عبد الفتاح صحن و آخرون, مرجع سبق ذكره, ص ص 43 44.

[3] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سبق ذكره, ص ص 24 26.

رابعا: من زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات

ينقسم التدقيق من زاوية مدى الفحص أو الاختبارات إلى:

- **التدقيق الشامل (التفصيلي)**: ويقصد به أن يقوم المدقق كل العمليات، وهذا النوع يصلح للمؤسسات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا[1].
- **التدقيق الاختباري**: يستند هذا لنوع إلى الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموعة المفردات (المجتمع)،بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات . لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له[2].

المطلب الثالث: فروض ومبادئ ومعايير التدقيق الخارجي

لما كانت للتدقيق الخارجي دورا هاما في الحكم على مدى صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية، فقد عملت الهيئات المحلية والدولية، وكذا مختلف السلطات والقوانين في معظم الدول العالم إلى تنظيم هذه المهنة من خلال سن مجموعة من المعايير تعتبر إرشادات عامة لعمل المدقق الخارجي، إضافة إلى الفروض والمبادئ الواجب التحلي بها.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى فروض، ومبادئ ومعايير من خلال التطرق في بداية إلى فروض التدقيق الخارجي ثم مبادئه وفي المبحث الثالث سنتناول المعايير المقبولة عاما وأخيرا سنقوم باستعراض المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.

أولا: فروض التدقيق الخارجي

يعبر الفرض على قاعدة تحظى بالقبول العام والتطبيق العملي لها، وتستخدم في حل مشاكل معينة أو ترشيد سلوك أو قرار معين، ومن أهم الفروض التي تسند إليها عملية التدقيق الخارجي ما يلي:

[1] حسن القاضي, حسن دحدوح, **أساسيات التدقيق في ظل المعاير الأمريكية الدولية** , الطبعة الأولى, مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع, عمان, 1999, ص 18.

[2] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سبق ذكره, ص 29.

- **قابلية البيانات للفحص** يتمحور التدقيق حول فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ويشمل هذا الفرض المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى[1].
- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تم تدقيقها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة[2].
- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية** يبني هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء** يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص. فوجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام التدقيق الاختياري بدلا من التدقيق الشامل (التفصيلي)[3].
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة العرض في القوائم المالية** تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج لأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن المدققون يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتدعيم آرائهم[4].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 13 14.

[3] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية, 2003, ص 21.

[4] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سبق ذكره, ص 22.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل** وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فانه من المفترض أن يكون حريصا في المستقبلية أثناء قيامه بعملية التدقيق[1].
- **مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط (استقلالية المدقق)** ويفسر هذا الفرض المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمسندات ، وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره[2] .
- **فرض الصدق في محتويات التقرير** ويفسر هذا الفرض في أن التقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على عاتق المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشئ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتبار محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها[3].

ثانيا: مبادئ التدقيق الخارجي

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ التدقيق الخارجي يتطلب أركانه وهي:

ركن الفحص

ركن التقرير

وبناءا على ذلك فان مبادئ التدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين[4]:

1- **المبادئ المرتبطة بركن الفحص**

❖ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من أخرى.

---

[1] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص 22.

[2] احمد حلمي جمعة,**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**, الطبعة الأولى, دار صفاء للنشر و التوزيع, عمان, 2000, ص 21.

[3] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص 22.

[4] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص ص 23 24.

- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:** وتتمثل في[1]:

- **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدققين أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (إن وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والسجلات والدفاتر.
- **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحات على أسباب حقيقية وموضوعية.
- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

[1] محي الدين محمود حمو,**مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة حالة الجزائر**, (رسالة ماجستير), جامعة المدية, 2008/2007, ص ص 21 22.

وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن البادئ العامة للتدقيق التي يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية.
- السرية.
- الكرامة .
- السلوك المهني.
- الموضوعية.
- المعايير الفنية.
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.

ثالثا: معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما

تهدف معايير التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى تحديد التكوين الذاتي للمدقق والكيفية التي تتم بها ممارسة مهنة التدقيق. وتعرف معايير التدقيق الخارجي بأنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مدقق الحسابات الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي، وتحديد معايير المدقق المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالفحص[1].

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954م ضمن كتيب تحت عنوان * معايير التدقيق المتعارف عليها*[2].

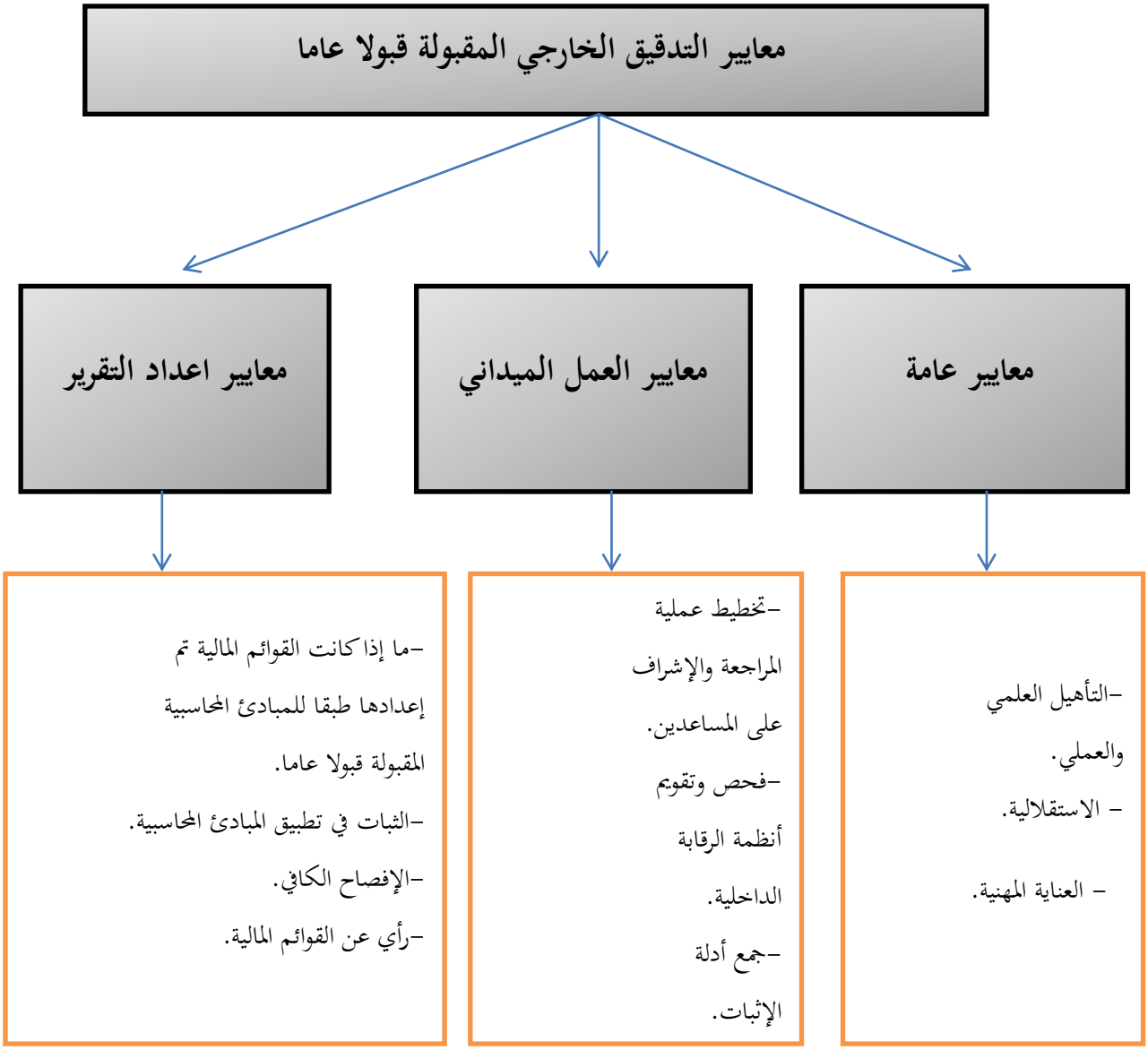
هذه المعايير هي المعمول بها في معظم دول العالم كونها تعتبر المستويات المثلى، كما واتها تعتبر الركيزة التي على أساسها تم سن المعايير الدولية للتدقيق، وقد تم تصنيف معايير التدقيق لخارجي المقبولة قبولا عاما إلى ثلاث مجموعات.

[1] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص 37.

[2] خالد امين عبد الله, مرجع سبق ذكره, ص 55.

ويمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(01): معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما.



المصدر: حاتم الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص:79.

أولا: المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية. ويمكن حصر هذه المعايير في الآتي:

1- **التأهيل العلمي والعملي**: فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجالات المحاسبة المالية، التدقيق والضرائب من ناحية، وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى مثل بحوث العمليات والإحصاء من ناحية أخرى. أما التأهيل المهني للمدقق فانه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية. كما يجب على المدقق الالتحاق بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر وذلك حتى يمكنه تجديد معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية[1].

2- **الاستقلالية**: وتعني أن يكون للمدقق وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق[2]. وتعقد عادة المقارنة بين الاستقلال الظاهري والاستقلال الحقيقي ، فعلى المدقق ليس فقط أن يتوافر لديه استقلال حقيقي ولكن عليه أيضا أن يتجنب الأفعال التي قد تؤثر على استقلاله الظاهري، فإذا شعر الجمهور (مستخدمي القوائم المالية) أن المدقق غير مستقل فان تقرير المدقق سوف يفقد مصداقيته، فعلى سبيل المثال قد يكون لدى المدقق مصلحة مالية في منشأة العميل (يمتلك بعض أسهمها مثلا) ولكن يؤدي عملية التدقيق بموضوعية، ولكن مستخدمي القوائم المالية (الغير) قد يفترض أن المدقق غير مستقل بسبب المصالح المالية، وبتالي فقد تمنعه هذه المصالح من الاستقلال . وثقة الغير (مستخدمي القوائم المالية) في التدقيق سوف تتأثر إذا اعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المدقق غير مستقل[3].

---

[1] محمود ناجي درويش,**أصول المراجعة**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 1999, ص ص 29 30.

[2] عبد الكريم على الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية**, دار المكتبة الوطنية, عمان, 2001, ص 03.

[3] حاتم محمد الشبشي، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**, الطبعة الأولى, المكتبة العصرية للنشر و التوزيع, مصر, 2007, ص 71.

3- **العناية المهنية:** يقصد بالمعيار الثالث من المعايير العامة التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، و يحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة وهذا عند أداء الاختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص[1].

ثانيا: معايير العمل الميداني

هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، هذه وتتضمن هذه المجموعة المعايير التالية:

1- **التخطيط والإشراف:** وهذا يفترض أن يكون التخطيط الجيد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق وبين موظفيه، وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات. هذا كما يجب أن تجري كل عملية تدقيق بأشراف صاحب المكتب في حالة ملكية الفردية، أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته ، وتظل المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تأمين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به مرؤوسيه تحت إدارته، كما أن عليه التوقيع على جميع التقارير والرسائل التي تشكل تعبيرا عن رأي المدقق أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته[2].

2- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق بأن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق[3].

[1] محمد سمير الصبان, مرجع سبق ذكره, ص 71.

[2] محمد سمير الصبان, مرجع سبق ذكره, ص 58.

[3] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص ص 43 44.

3- **جمع أدلة التدقيق الكافية** : تتمثل أهمية التزام المدقق بهذا المعيار في أن فشله في جمع الأدلة الكافية و الملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر التدقيق ن والمتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح، فنتيجة لعدم كفاية الأدلة وملائمتها يمكن أن يقبل المدقق القوائم المالية على أنها صادقة وسليمة ويبدي فيها رأيا ايجابيا وذلك على الرغم من احتوائها على أخطاء جوهرية، والعكس صحيح حيث من المحتمل أن يرفض المدقق القوائم المالية وهي سليمة، وحتى يمكن استخدام دليل التدقيق كقرينة لإثبات صحة العمليات والتصرفات والإجراءات والقوائم المالية، فانه يجب أن يتميز بخاصيتي الكفاية والملائمة[1].

ثالثا: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يلعب هذا التقرير دورا مهما عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير توضح ما يجب أن يكون عليه تقرير المدقق الخارجي كما يلي:

1- **إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها**: يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليهاGAAPأن يعبر المدقق عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها أولا في تقريره، اذ تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذي يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة تلك القوائم المالية وذلك إذا ما كانت تلك القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية[2].

2- **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**: يجب أن يشير المدقق في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية، والهدف من هذا المعيار قابلية القوائم المالية للمقارنة التي تعمل على توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره[3].

[1] محمود ناجي درويش, مرجع سبق ذكره, ص 42.

[2] أمين السيد لطفي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006, ص 117.

[3] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص 46

3- **الإفصاح الكافي**: وهذا على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ (مستخدم المعلومات المالية)، كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقتضي يذكرها القوانين المحلية السارية[1].

4- **إبداء الرأي**: يجب أن يحتوي التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي غالب الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الأحوال على المدقق أن يوضح مدى فحصه للقوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها[2].

رابعا: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

تعرف المعايير الدولية للتدقيق على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها هند قصور المعايير المحلية، وبتالي فان المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي للممارسة المهنة عبر العالم. ونشأت المعايير الدولية للتدقيق نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 1977/10/07م بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة ، وقد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد ، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا .وقد أصدرت هذه اللجنة المعايير التي تطبق على تدقيق القوائم المالية، وفي آخر إصدار لها تم تبويب هذه المعايير إلى أبواب وسنقوم فيما يلي بعرض مختصر لأهم المعايير الدولية التي تحكم عمل المدقق الخارجي[3]:

1- **الباب الأول: الأمور التمهيدية**: ويضم المعايير من 100 إلى 199:

2- **الباب الثاني: المبادئ العامة والمسؤوليات**: ويضم المعايير من 200 إلى 260:

المعيار (200) : الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة القوائم المالية .

[1] خالد أمين عبد الله, مرجع سبق ذكره, ص 61.

[2] إدريس عبد السلام لشتيوي, مرجع سبق ذكره, ص 23.

[3] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق**, الطبعة الثانية, دار وائل للنشر, عمان, 2004, ص ص 34 40.

المعيار (210) : شروط اتفاقية أو قبول المراجعة.

المعيار (220) : الرقابة علة النوعية .

المعيار (230) : التوثيق.

المعيار(240) : الغش والخطأ.

المعيار (250) : الاعتبارات القانونية والتنظيمية لمراجعة القوائم المالية.

المعيار (260) : الاتصال مع الحاكمة في المؤسسة حول الأمور المكتشفة أثناء التدقيق .

3- الباب الثالث: تقييم المخاطر: ويضم المعايير من 300 إلى 399 :

المعيار (300) : التخطيط0

المعيار (310) : معرفة معلومات حول النشاط حول النشاط وكيفية مخاطر الانحرافات المادية.

المعيار (315) : فهم نشاط العميل ومحيطه وتقييم مخاطر الانحرافات المادية.

المعيار (330) : إجراءات المدقق حين معرفة المخاطر.

4- الباب الرابع: الاستجابة في تقدير المخاطر: ويضم المعايير من 400 إلى 499 :

المعيار (400) : تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.

المعيار (401) : التدقيق في ظل الحاسوب.

المعيار (402) : اعتبارات المدقق عند استعمال العميل لمؤسسات الخدمات.

5- **الباب الخامس: أدلة التدقيق** :ويضم المعايير من 500 إلى 599:

المعيار (500) : أدلة التدقيق.

المعيار (501) : أدلة التدقيق – اعتبارات إضافية للفقرات خاصة .

المعيار (505) : المصادقات الخارجية.

المعيار (510) : التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية.

المعيار (520) : الإجراءات التحليلية.

المعيار (530) : عينات التدقيق وطرق الفحوصات الأخرى .

المعيار (540) : مراجعة التقديرات المحاسبية.

المعيار (545) : مرجعة مقاييس القيمة العادلة.

المعيار (550) : الأطراف ذات العلاقة.

المعيار (560) : الأحداث اللاحقة.

المعيار (570) : الاستمرارية.

المعيار (580) : إقرارات الإدارة.

6- **الباب السادس: الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين:** ويضم المعايير من 600 إلى 699 :

المعيار (600) : الاستفادة من عمل مدقق آخر .

المعيار (610) : مراعاة عمل المدقق الداخلي.

المعيار (620) : الاستفادة من عمل الخبير المدقق.

7- الباب السابع: نتائج وتقارير التدقيق: ويضم المعايير من 700 إلى 799 :

المعيار (700) : تقرير المدقق الخارجي .

المعيار (701) : تقارير المدقق الخارجي المتحفظة.

المعيار (710) : المقاربات.

المعيار (720) : معلومات عن مستندات تحتوي على بيانات مالية مدققة.

8- الباب الثامن : المجالات المتخصصة :ويضم المعايير من 800 الى 899.

المطلب الرابع: واجبات وحقوق المدقق ومسؤوليته

يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يعطي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها، وكذا مدى التزام الشركة بالمعايير المحاسبية المفروضة عليها. ولكي يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه عليه التمتع بمجموعة من الحقوق وفي المقابل عليه مجموعة من الواجبات يجب أن يلتزم بأدائها بشكل متميز، وعند أداء هذه الواجبات فان المدقق قد يتعرض للمساءلة القانونية عند تقصيره في أداء واجباته، أو ارتكابه جريمة يعاقب عليها القانون العام، وقد يتعرض أيضا للمساءلة من الهيئات التي تسع للحفاظ على مستوى معقول من جودة مهنة التدقيق الخارجي.

أولا: حقوق المدقق الخارجي

إن قيام المدقق الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه يتطلب من الشركة محل التدقيق أن تمنحه كل صلاحيات والسلطات اللازمة للوصول إلى أهدافهن فيترتب على تعيين المدقق الخارجي توفر الحقوق التالية له[1]:

1- **حق الاطلاع:** يعتبر حق اطلاع المدقق على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة حق تكفله التشريعات، يجب على مجلس الإدارة أن يمكن المدقق من مباشرته حق الاطلاع المطلق، وفي حال أحجام المسؤولون عن تلبية طلبه في الاطلاع وعجز مجلس الإدارة في تسيير مهمته، فعلى المدقق إثبات هذه الحالة كتابيا في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على المساهمين في الجمعية العامة.

2- **حق طلب البيانات والإيضاحات:** يتوقف نجاح المدقق على حسن تقديره في الحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة تتصف بالكفاية والموضوعية والصلاحية، فإذا لم تكن السجلات والدفاتر والمستندات كافية للإقناع فلابد من حصول المدقق على البيانات والإيضاحات التي تمثل دليل أو قرينة مكلة حتى بعملية التدقيق بكفاءة وفعالية، فحق طلب البيانات والإيضاحات مكمل لحق الاطلاع وعلى مجلس الإدارة إتاحة جميع التسهيلات للمدقق حتى يقوم بأداء مهمته على نحو سليم ودون أي معوقات.

3- **الحق في التحقيق من موجودات والتزامات الشركة:** وهذا من خلال معاينة الواقع وتأكد من:

- وجود نظام رقابة داخلية دقيق على موجودات والتزامات الشركة.
- وجود صل من أصول الشركة.
- ملكية كل أصل من أصول الشركة.
- صحة تقييم موجودات والتزامات الشركة.

4- **الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد:** بما أن المدقق كوكيل للمساهمين ويهدف إلى الحفاظ على حقوقهم، فقد يحدث أن تنحرف الإدارة أو قد يعمد مجلس الإدارة إلى اتخاذ بعض التصرفات إلى إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، فانه يتعين على المدقق أن يتدخل ويبادر بإبراء مسؤوليته عن التستر عن هذه الانحرافات، وهذا من خلال استعمال حقه في دعوة الجمعية العامة الذي تكفله جميع التشريعات وعليه في هذه الحالة أن يضع جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه.

[1] جيهان عبد المعز الجمال,**المراجعة و حوكمة الشركات**,دار الكتاب الجامعي, العين, الإمارات العربية المتحدة, 2014, ص ص, 140 144.

فيحق للمدقق دعوة الجمعية العامة للمساهمين في حال تعرضه لضغوط من مجلس الإدارة الشركة ومسؤوليتها، أو في حال اكتشاف حالات غش وتلاعب قد تعوق بقاء واستمرار الشركة في مزاولة النشاط في المستقبل.

5- **الحق في الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:** يتم الاتصال بين الشركة والمساهمين من الخطابات أو الإخطارات المتبادلة بينهم، فللمدقق الحق في الحصول على صورة من هذه الإخطارات بكل أنواعها وبصرف النظر عن الغرض منها.

6- **حق مناقشة اقتراح عزله وتغييره:**إذا كان المساهمون هم أصحاب الحق في تعيين المدقق الخارجي فأنهم أيضا أصحاب الحق في عزله وتغييره بآخر، ومع هذا فللمدقق الحق في مناقشة مجلس الإدارة والمساهمين لمعرفة الأسباب التي تدعو إلى عزله.

ثانيا: واجبات المدقق الخارجي

كما للمدقق الخارجي مجموعة من الحقوق فان عليه مجموعة من الواجبات والتزامات تفرضها التشريعات والقوانين ومن بين هذه الواجبات نذكر ما يلي[1]:

1- **حضور اجتماعات الجمعية العامة:** على المدقق الحسابات حضور الجمعية العامة للمساهمين وتأكد من الإجراءات التي اتبعت في الدعوة والاجتماع.

2- **التقرير عن نشاط الشركة ومركزها المالي:** على مدقق الحسابات أن يعد تقريره فيه رأيه الفني المحايد في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة، وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية وقائمة الدخل بتحفظ أو دون تحفظ، ويجب أن يشمل تقريره على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية فضلا عن البيانات التالية:

- ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهامه على أكمل وجه.
- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها
- ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع.

[1] الهواري محمد, مرجع سبق ذكره, ص ص, 58 60.

- ما إذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات.
- ما إذا كان من رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباتها فيها، ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة، وأن حساب النتائج والخسائر يعبر يصدق عن الوجه الصحيح لأرباح الشركة أو خسائرها في السنة المالية محل التقرير.
- ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا لما هو متعارف عليه من بيان إن كان هناك تعديلات في طريقة الجرد التي أتبعت مقارنة بالسنوات الماضية.
- ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.
- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية محل الفحص مخالفات مالية لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي، وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات لتي توافرت لديه.

3- **الرد على استفسارات المساهمين**: يسأل المدقق الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء انعقاد الجمعية العامة أن يناقش المدقق وأن يطلب توضيح عما ورد في تقريره.

4- **الحفاظ على أسرار الشركة**: تفرض كل التشريعات على المدقق التزاما بالمحافظة على سر المهنة حتى تحمي الشركات الخاضعة للرقابة، وحتى يكون هناك نوع من التوازن بين حق المدقق في الاطلاع على أوضاع الشركة المالية والاقتصادية للشركة وبين حق الشركة في الحفاظ المدقق على أسرارها. الالتزام بالمحافظة على الأسرار المهنية ليس التزاما مطلقا دائما وإنما ذو طبيعة نسبية، فنطاق التزام المدقق تجاه المساهمين يتحدد على النحو التالي[1]:

[1] جيهان عبد المعز الجمال, مرجع سبق ذكره, ص 152.

يقع على المدقق الخارجي واجب الكشف عن المخالفات التي وقعت أثناء السنة المالية، فلا يجوز للمدقق إن يفضي على انفراد لأحد المساهمين مهما كانت نسبة مساهمته في رأس مال الشركة أية معلومات أو بيانات خاصة بالشركة، ولا يجب أن يجيب على أسئلة تطرح عليه خارج اجتماع الجمعية العامة.

ثالثا: مسؤوليات المدقق الخارجي

إن لمهنة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للشركات وللأطراف ذات المصلحة، ولذلك يترتب على المدقق الخارجي عند أداء مهامه بذل العناية المهنية اللازمة والتحلي بأخلاقيات المهنة لأنه مسؤول أمام الجهة التي عينته عن بذل العناية المهنية اللازمة، وفي المقابل عليه احترام القانون العام بصفته فردا من أفراد المجتمع، واحترام القوانين والمراسيم التي وضعتها التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي والتي تسعى للحفاظ على مستوى جودة المهنة.

- **المسؤولية المدنية:** تستند المسؤولية المدنية للمدقق إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة لأداء مهمته، فالعميل وكل الأطراف ذات المصلحة بالشركة تتوقع من المدقق مستوى أداء مهني معين تحكمه القواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التي تتضمنها قوانين مزاولة المهنة، ولهذا على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه ولكي تقوم المسؤولية المدنية يجب توافر الأركان التالية[1]:
- **الخطأ والإهمال:** إذ المدقق ملزم ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه، وأن عليه أن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب وطبيعة الشركة محل التدقيق، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على من يدعيه سواء كانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية، حيث عليه أن يثبت أن المراجع لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة.
- **وقوع الضرر:** لا يكفي الخطأ وحده لقيام المسؤولية المدنية للمدقق بل يجب أن يحدث ضررا. وأهم ما يميز المسؤولية المدنية هي أنها تعتبر مسؤولية تعويضية، فإذا أثبت المتضرر مسؤولية المدقق عن هذا الضرر الذي وقع له وحدد مقداره كوقوع اختلاسات في الشركة نتيجة إهمال المدقق فان التعريض يكون بمقدار المبلغ المختلس.
- **العلاقة السببية:** يقصد بالسبب قيام العلاقة المباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المدقق والضرر الذي أصاب المتضرر، وعليه لا تنعقد المسؤولية المدنية للمدقق الا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين

[1] المرجع نفسه, ص ص, 153 154.

الضرر الذي أصابه والخطأ الذي ارتكبه المدقق، وتنتهي العلاقة السببية إذا أثبت أن الضرر كان واقعا حتما ولو لم يكن خطأ المدقق.

نظرا لتعدد الأطراف التي تتأثر بتقرير الذي يعده المدقق الخارجي، فان المسؤولية المدنية التي قد يتعرض لها المدقق قد تكون من أكثر من مصدر، ويمكن توضيح هذا على النحو التالي[1]:

- **المسؤولية المدنية تجاه العميل**: أساس هذه المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل، ومن ثم فان حدود هذه المسؤولية هو العقد المبرم بين المدقق وعميله ونوع الخدمة الواردة في العقد وحدودها، وتنشأ مسؤولية المدقق تجاه العميل عند التقصير الأول في أداء عمله أي عدم بذل العناية المهنية الواجبة أو الحفاظ على أسرار العميل التي علمها المدقق عند تأدية مهنته، وبشرط أن يؤدي هذا التقصير إلى الأضرار بالعميل وأن يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المدقق أو مساعديه، فإذا ثبت العلاقة السببية بين خطأ المدقق أو تقصيره والضرر الذي لحق بالعميل فأن يحق للعميل مطالبة المدقق بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر.
- **المسؤولية المدنية اتجاه طرف ثالث (الغير)** : إن مسؤولية المدقق لا تقتصر على المسؤولية الناشئة عن العلاقة التعاقدية ،حيث قد تنشأ مسؤولية يتحملها المدقق لصالح طرف ثالث بسبب الخسائر التي تلتحق بهذا الطرف نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة، والطرف الثالث يتمثل في: المساهمين الحالين المراقبين، البائعين، البنوك الدائنين الآخرين، الموظفين، العملاء وجميع الفئات التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على القوائم المالية التي صادق المدقق على صدقها على الرغم من عدم وجود اتفاق مباشر بين المدقق على صدقها على الرغم من عدم وجود اتفاق مباشر بين المدقق وهؤلاء[2].
- **المسؤولية الجزائية**: المدقق الخارجي كغيره من المواطنين قد يرتكب جريمة جنائية يعاقب عليها القانون العام كالنصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي

[1] محمد نصر الهواري, محمد توفيق محمد, **أصول المراجعة و الرقابة الداخلية: التأصيل العلمي و الممارسة العملية** د,1999,ص ص, 62 66.

[2] ألفين ارينز, جيمس لوبك, **المراجعة مدخل متكامل**, دار المريخ للنشر, الرياض, 2009, ص 160.

ليست خاصة بالمهنة فقط، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة التدقيق قد ترتكب ويعاقب عليها القانون مثل امتهان التدقيق الخارجي بصفة غير شرعية[1].

تنشأ المسؤولية الجزائية عندما يكون استنتاج النية من حقائق الحالة بحث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق من عقوبات إذا ارتكب أفعالا يجرمها القانون[2].

الفرق بين المسؤولية الجزائية والمدنية يتمثل في الأحكام التي تترتب على كل منها، فالمسؤولية المدنية تتمثل في دفع غرامة أو تعويض مالي لطرف المتضرر أما المسؤولية الجزائية فتتمثل في التعويض المالي، أو السجن أو كليهما حسب درجة خطورة الخطأ المرتكب وحجم الضرر الناتج عنه.

- **المسؤولية الانضباطية:** إن تنظيم عملية التدقيق الخارجي في جميع الدول تتم عن طريق سن مجموعة من القوانين والمراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، وتمارس هذه المهنة تحت سلطة معينة لها نظامها الداخلي. إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية للمدقق الخارجي تنشأ المسؤولية الانضباطية أو التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها[3].

إذا أخل المدقق الخارجي بواجباته المهنية أو ارتكب بعض التصرفات المخالفة للقوانين المنظمة للمهنة يتعرض للمسؤولية الانضباطية، ومن أمثلة هذه التصرفات نذكر ما يلي[4]:

- إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص آخر مقابل حصوله على عملية التدقيق.
- إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء.
- إذا لجأ إلى التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه بدون إخطار زميل.

---

[1] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية**, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة سطيف 1, 2013, ص 74.

[2] جيهان عبد المعز, الجمال, مرجع سبق ذكره, ص 167.

[3] عمر شريقي,**مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية**, مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة سطيف1, العدد 12, 2012, ص 98.

[4] جيهان عبد المعز, الجمال, مرجع سبق ذكره, ص 167.

- إذا أفشى إسرار على مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة علم بها أثناء تأدية مهامه.

إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن المصلحة العامة المهنية وشرف المهنة، فإذا تأكد مخالفة المدقق الخارجي للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، أو تقصير في مهامه أو مخالفته للأمانة والشرف فانه يتعرض إلى مجموعة من العقوبات من الهيئة تكون حسب درجة خطورة المخالفة فيمكن أن تكون عبارة عن إنذار أو توبيخ وفي بعض الحالات توقيف مؤقت عن أداء المهنة لمدة محددة، وفي بعض الحالات تصل العقوبة إلى حد الشطب النهائي من القائمة وحرمانه من مزاولة المهنة.

من أجل أن يؤدي المدقق الخارجي مهامه بمستوى عال من الكفاءة والمهنية وهذا من خلال من جهة الوفاء بجميع التزاماته المهنية وواجباته، ومن جهة أخرى، تحلي بأخلاقيات المهنة، وضعت الجهات المهنية الدولية مجموعة من معايير المهنية.

المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

يمر من خلال عملية التدقيق الخارجي المدقق بمجموعة من خطوات والإجراءات ويكون مجموعة من الوثائق والأوراق المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، وهذا لمساعدته في نهاية العملية على إبداء رأي فني محايد يتضمنه التقرير الذي يمثل المنتج النهائي لهذه العملية ومتمثل في تقرير مالي.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

يجب في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل المتوقع بالمدقق مقدما قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون لدى المدقق الكافي لتقرير ما إذا كان بإمكانه أن يقبل هذه المهمة أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب، ولذلك فقد اعترف المعيار الأول من معايير العمل الميداني بأن التعيين المبكر للمدقق يكون مفيدا، فالتعيين المبكر يمكن المدقق من إتمام جزء كبيرا من تدقيقه قبل تاريخ الميزانية، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية التدقيق بطريقة أكثر كفاءة[1].

[1] ويليام توماس, اموسون هنكي, **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, ترجمة احمد حامد حجاج, كمال الدين سعيد, دار المريخ للنشر، الرياض, 1998.

الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي[1]:

- **التحقق من صحة تعيينه:** والتي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- **الاتصال بالمدقق السابق:** وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- **التأكد من نطاق عملية التدقيق.**
- **اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق:** إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، ونشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.
- **فحص وتقييم النظام المحاسبي:** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة.
- **الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة:** فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.
- **فحص التنظيم الإداري:** حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.
- **النظام الضريبي:** رغم أن الناحية الضريبية ليست إلزاما مباشر للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**, (رسالة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر3, 2011/2010, ص ص 28 30.

أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

2- **مخطط التدقيق:** يقوم مدقق الحسابات برسم عمل بعد إتمام الإجراءات والخطوات التمهيدية وبرسم الطريقة التي يسير عليها مساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة في شكل برنامج مرسوم والذي ينص على ما يلي[1]:

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف.
- تحديد الوقت المعياري اللازم للانتهاء من كل خطوة أو إجراء.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة أو إجراء.
- ملاحظات الشخص المسؤول في كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه.
- توقيع الشخص المسؤول من انجاز الإجراء.

وفي ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها[2]:

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

[1] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص 62.

[2] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سبق ذكره, ص ص 44 45.

3- **الإشراف على عملية التدقيق:** يشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق، حيث أن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولا عن التحقق من أن كل مهمة من مهام التدقيق قد أسندت إلى الشخص القادر على انجازها بكفاءة، أما عناصر الإشراف الأخرى فإنها تشمل إرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق، فحص العمل المنتهي وكذا إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق. ومما لا شك فيه أن مدى أو بالأحرى نطاق هذا الإشراف إنما يعتمد على مهارة وكفاءة فريق التدقيق، فضلا عن درجة تعقيد مهمة التدقيق[1].

4- **أوراق العمل:** أوراق العمل ي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق كدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤداة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات التدقيق التي تمت بخصوص كل نظام فرعي وكل رصيد حساب ظاهر بالقوائم المالية، ولعل الهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي بدعم رأيه[2].

وتقسم أوراق العمل بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين هما: الملف الدائم والملف الجاري.

- **الملف الدائم:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمؤسسة وعند التعيين[3].
- **الملف الجاري:** يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق[4].

[1] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص 62.

[2] ويليام توماس, امرسون هنكي, مرجع سبق ذكره, ص 277.

[3] هادي التميمي, مرجع سبق ذكره, ص 59.

[4] محمد أمين مازون, مرجع سبق ذكره, ص 40.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام المدقق الخارجي الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، للحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال التدقيق.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية وهذا لتعدد الجهات والهيئات الصادرة عنها، ومن هذه التعاريف نذكر:

عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "نظام داخلي يتكون من خريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهداف حماية أصول الوحدة، تشجيع الدقة ومدى الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية وأية تقارير أخرى تعد داخل الوحدة وكذا تشجيع وتقييم الكفاية التشغيلية لكل جوانب أنشطة الواحدة وإيصال السياسات الإدارية وتشجيع وقياس مدى التماشي معها"[1].

كما عرفت **لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA**نظام الرقابة الداخلية بأنه: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة، وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"[2].

وعليه فان نظام الرقابة الداخلية هو "مجموع الإجراءات التي تهدف إلى التحكم في المؤسسة، تأمين الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومات من جهة وتضمن تطبيق تعليمات الإدارة بنجاعة من جهة أخرى".

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على مدقق الحسابات بداية أن يتحقق من أمرين، **الأول**

[1] محمد سمير الصبان, مرجع سبق ذكره, ص 197.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، **المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2008, ص 13.

أن يكون نظام الرقابة الداخلية المرسوم (المخطط) ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها، إما **الثاني** التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له[1].

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن للمدقق الخارجي دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق من خلال الخطوات التالية[2]:

أ- جمع **الإجراءات:** يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات (المكتوبة وغير المكتوبة) لها. إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول العملية أو بدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على انجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتفقة عنها والمصالح المعنية لها.

ب- **اختبارات الفهم والتطابق:** يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة التأكد من أنه فهم النظام وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي أنه يتأكد من أنه كل أجزائه وأحسن تلخيصه بعد تتبعه للعمليات.

وبتالي يجب على المدقق أن يتأكد الإجراءات التي ذكرت في الملخصات والخرائط يتم تطبيقها فعلا.

ج- التقييم الأولي للمراقبة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها مبدئيا خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة – في غالب- استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا (الجواب بنعم ايجابي، الجواب

[1] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص 213.

[2] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**, الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2008, ص ص, 72 75.

بلا سلبي)، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذاك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

د- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

هـ- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه – في عادة- تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.

ثالثا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المدقق الخارجي في تقييمه للرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب تتمثل أهمها في[1]:

- **أسلوب الاستبيان:** هو عبارة عن قائمة محتوية على أسئلة متعلقة بنظم الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة، وقائمة الاستبيان تكون مكونة من عدة أجزاء، كل جزء منها يتعلق ببند معين أو دورة أو وحدة نشاط (حسب الطريقة التنظيمية المختارة للتقييم)، وتكون الإجابة بوضع كلمة " نعم" أو لا"، وتصمم الأسئلة بقائمة الاستبيان بطريقة معينة بحيث إذا كانت الإجابة " نعم" يدل على إتباع الإجراء السليم، أما إذا كانت الإجابة بكلمة " لا " يدل على وجود ثغرة أو ضعف وعدم إتباع الإجراء السليم.
- **أسلوب المذكرة المكتوبة:** وتبعا لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة.
- **أسلوب خرائط التدقيق:** هو عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من السجلات

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي, مرجع سبق ذكره, ص ص, 71 77.

وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المدقق دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق أن يقوم بتصميم خرائط التدقيق بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.

المطلب الثالث: جمع الأدلة الإثبات

أولا: تعريف أدلة الإثبات

الإثبات في عملية التدقيق هو حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها[1].

فأدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المدقق يبدل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جميع وتقييم أدلة وقرائن التدقيق[2].

كما قد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم (500) على أنه: "على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني".

حيث ذكر المعيار الخصائص التي يجب أن تتوفر في أدلة الإثبات وهما: الكفاية والملائمة، وسيتم توضيحها كما يلي:

أ- **الكفاية:** أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة، وبما أن مدقق الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فانه يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، بمعنى أن الكفاية تعبر

[1] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص 174.

[2] وليام توماس, أمرسن هنكي, مرجع سبق ذكره, ص 311.

قياس لكمية أدلة الإثبات وتعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المؤسسة التي يتم أعمالها، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تحديد كفاية أدلة الإثبات[1]:

طبيعة العنصر محل الفحص.

الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.

أنواع الأدلة المتوفرة (المتاحة) للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.

تكلفة الحصول على الدليل وأثره على تكوين المدقق لرأيه.

ب- **الملائمة:** يقصد بملائمة الدليل توافقه مع العنصر الذي يجمع بخصوصه، واحتوائه على قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل على استنباط بعض المؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه هذا الدليل، نجد أنه ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير[2].

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

أ- **الوجود الفعلي:** يعتبر الوجود الفعلي عن طريق الجرد من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق التي يعتمد عليها المدقق الخارجي للتأكد من صحة رصيد الحسابات التي يقوم بفحصها وتدقيقها، فمطابقة الصندوق بدفتر الأستاذ لما هو موجود فعلا يعتبر ذلك دليلا على صحة رصيد الصندوق إلى أن وجود البند لا شكل دليلا كافيا بل يجب أن يقترن بإثبات ملكية المؤسسة له[3].

ب- **المستندات:** المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي على ثلاثة أنواع[4]:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخله كفواتير الشراء مثلا.

[1] غسان فلاح المطارنة, مرجع سبق ذكره, ص ص, 177 178.
[2] محمود ناجي درويش, مرجع سبق ذكره, ص 42.
[3] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص 186.
[4] خالد أمين عبد الله, مرجع سبق ذكره, ص 128.

- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع اختلاف أنواعها.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة. ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

ج- المصادقات: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها. وغالبا ما تستخدم المؤسسة لديها. والمصادقات على عدة أنواع فمنها مصادقات ايجابية حيث تطلب المؤسسة من العميل الرد على عنوان المدقق مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب، ومصادقات سلبية حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لي المؤسسة، أما المصادقات العمياء فيطلب من العميل إفادة المدقق برصيد لدى المؤسسة، ولكن يجب أن تتوافر في المصادقات من قبل إدارة المؤسسة على أن يتم تدقيقها بواسطة المدقق، ثم يتولى المدقق بإرسالها للمدنيين، ويكون الرد على عنوان المدقق بفحص الردود وتلخيص النتائج[1].

د- الفحص التحليلي (التحليل المالي): يعد التحليل المالي أحد الأسباب التي يمكن من خلالها الحصول على دليل إثبات، وذلك من خلال القيام باستخدام النسب المالية والعلاقات والمقارنات مثل: استخدام نسب السيولة، نسبة مجمل الربح للمبيعات، معدل دوران المخزون وغيرها من النسب المالية التي توفر دليل لمدقق الحسابات حول العنصر محل الفحص[2].

إن القياس والتحليل هذا تقنية يلجأ إليها المدقق في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل، إلى مؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

[1] يوسف محمود جربوع، **دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة و ليست حاسمة**, مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد, العدد 95, جامعة بغداد, 2004, ص 10.

[2] محمد بوتين, مرجع سبق ذكره, ص 93.

هـ- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تناسب طريا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن مكانة هذا الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات/ وما تحتويه من بيانات، وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكوم منفذا وموضوعا في حيز التطبيق العملي، وان اعتبار متانة الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يكون بسبب أن ذلك النظام يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم المدقق بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان لنظام قويا جدا ومتماسكا ويذلك يعترف المدقق بصحة ما لم يدققه من مستندات[1].

و- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند قيام بالعمليات الحسابية، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية والحاسوب يعتبر دليلا بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات[2].

ز- الاستفسارات من العميل: هذه الوسيلة تتلخص في أن المراجع يقوم بتوجيه الأسئلة، سواء شفوية أو تحريرية، تتعلق بأمور كثيرة خاصة بالنشاط والعمليات المختلفة، والإجابات التي يتحصل عليها المدقق تمثل مصدرا مهما للمعلومات والبيانات[3].

المطلب الرابع: إعداد تقرير التدقيق الخارجي

أولا: تعريف تقارير التدقيق الخارجي

يعرف تقرير التدقيق الخارجي بأنه: وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات المالية بمعناها المهني المتعارف عليه (المبادئ

[1] خالد أمين عبد الله, مرجع سبق ذكره, ص 129.

[2] المرجع السابق, ص 129.

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي, مرجع سبق ذكره, ص 93.

المحاسبية المتعارف عليها) بهدف إبداء رأي فني محايد ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدت المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن مركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق[1].

كما يعرف تقرير المدقق الخارجي بأنه: " خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق[2].

ومنه يمكن تعريف تقرير التدقيق الخارجي باعتبار التدقيق نظام معلومات بأنه مخرجات عملية التدقيق، وهذه المخرجات تمثل وثيقة مكتوبة تتضمن الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي، وهذا بغرض إيصال التقرير إلى الأطراف المعنية للاتخاذ القرارات

ويتميز تقرير التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص المتمثلة في[3]:

الإيجاز: يجب أم لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وألا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك ألا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

الوضوح: يجب ألا يكون هماك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

الأهمية: يجب أن يكون البيانات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية.

الصحة والدقة: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

الترابط: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

---

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان, 2009، ص 450.

[2] هادي التميمي, مرجع سبق ذكره, ص 161.

[3] هادي التميمي, مرجع سبق ذكره, ص 123.

الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

كما يتصف كذلك بجملة من الخصائص تتمثل في[1]:

- يعتبر تقرير المدقق وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- من ضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا.
- أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المدقق حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع ا تأويل أو تحريف غير مقصود.

ثانيا: العناصر الأساسية في تقرير التدقيق الخارجي

عند إعداده للتقرير يجب على المدقق أن يضم مجموعة من العناصر تعد أساسية في التقرير، وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم (700) يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عدد من العناصر المكونة له على النحو التالي:

أ- **عنوان التقرير:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له، وقد يكون من ملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك التي تصدر عن موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة أو تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

ب- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يحتوي التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التليف بالتدقيق والأنظمة المحلية ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**,(مذكرة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الحاج لخضر, باتنة, الجزائر, 2009/2008, ص ص : 57 58.

ت- **الفترة الافتتاحية:**

- يجب أن يحدد تقرير التدقيق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.
- يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.
- البيانات المالية هي إقرار من الإدارة حيث أن إعداده مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية وأحكام مهنية هامة وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية، وعلى العكس من ذلك، فان مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي حولها.

ث- فقرة النطاق:

- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق عملية التدقيق وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة وحسبما هو ملائم. وكلمة (نطاق) تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير أو الممارسات القائمة.
- يجب أن بتضمن التقرير بيانا بان عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على وثيقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها تضمنت:

فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات البيانات المالية.

تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

- يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

ج- **فقرة الرأي:** يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعتبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته، أينما كان مناسبا، فيما إذا كانت البيانات ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

ح- **تاريخ التقرير:** يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق. وبالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا يجب على المدقق عدم إصداره تقريره يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

خ- **عنوان المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد هو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

د- **توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما وحسبما هو مناسب.

ثالثا: أنواع تقارير التدقيق الخارجي

تتعدد تقارير التدقيق الخارجي بتعدد الزاوية التي ينظر إليها منها حيث تقسيمها من حيث درجة الالتزام في إعدادها إلى تقارير خاصة وتقارير عامة، وتم تقسيمها من حيث محتويتها من المعلومات إلى تقارير قصيرة وتقارير مطولة، بينما قسمها البعض من حيث إبداء الرأي إلى أربعة أنواع: التقرير النظيف، التقرير بتحفظ، التقرير السلبي، تقرير عدم إبداء الرأي.

ويعد التقسيم من حيث إبداء الرأي هو التقسيم الشائع في أدبيات التدقيق، وهو ما سترتكز عليه دراستنا كما يلي:

- **التقرير النظيف:** يصدر المدقق الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي[1]:

أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي.

[1] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص ص , 260 261.

أن يبدد المدقق أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع المؤسسة المالي الحقيقي.

حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

- **التقرير بتحفظ:** يقوم المدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضروري الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[1].
- **التقرير السلبي (المعاكس):** ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمشروع سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها[2]. ويذكر المدقق تحفظه في الفقرة الإيضاحية بصورة مختصرة وذلك قبل فقرة إبداء الرأي التي يضمنها رأيه السلبي أو المعاكس[3].
- **تقرير عدم إبداء الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي):** يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، ويمتنع المدقق عن إبداء رأيه إذا ما وجه إحدى الحالات التالية[4]:
- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرضها عليه إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين وحصوله على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة موضوع التدقيق.

[1] محمد أمين مازون, مرجع سبق ذكره, ص 43.

[2] خالد أمين عبد الله, مرجع سبق ذكره, ص ص, 95 96.

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي, مرجع سبق ذكره, ص 38.

[4] يوسف محمود جربوع, مرجع سبق ذكره, ص ص, 224 225.

- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات أي إذا تأثرت القوائم المالية تأثيرا جوهريا بأحد الأحداث غير المؤكدة التي لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية مثل: دعاوي قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعدي المؤسسة على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، ففي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، ويجب على المدقق الرئيسي بتدقيق في حالة أداء خدمات التدقيق للمؤسسة محل التدقيق أن يوضح بدقة في تقريره ما أده من أعمال ويحدد مدى مسؤوليته، فتحديد المسؤولية يعتبر من الأمور الهامة بالنسبة لمدقق الحسابات حتى لا يحمل نفسه مسؤوليات هو أصلا غير مسؤول عنها.
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة ووضوح القوائم المالية.

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة، وتتمثل القوائم المالية التي على الشركات عرضها في نهاية كل سنة مالية في: الميزانية، جول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغير في حقوق الملكية والملاحق.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

عرف الشيرازي القوائم المالية على أنها تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية[1].

كما عرف على أنها: تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية[2].

وهي تمثل الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وتنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة[1].

[1] عباس مهدي الشيرازي,**نظرية المحاسبة**, دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع, الشامية, الكويت, 1990, ص 210.
[2] طارق عبد العال حماد,**التقارير المالية**, الدار الجامعية, مصر, 2005, ص 35.

يعتبر مصطلح التقارير المالية أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم إضافة إلى القوائم المالية والملاحظات عليها قدرا أخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية.

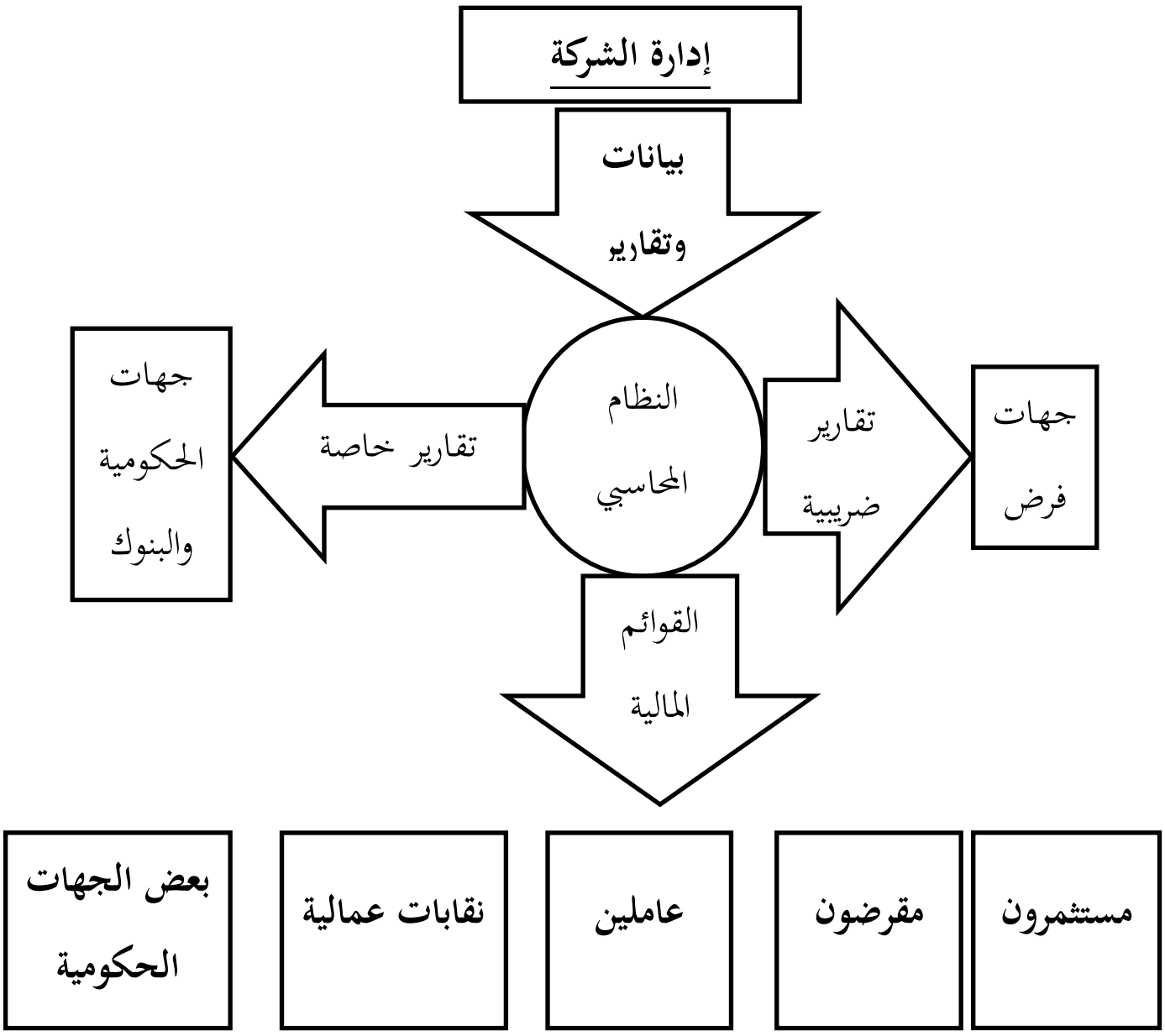
فشركات المساهمة مثلا تقدم تقارير مرحلية نصف سنوية إضافة إلى تقريرها السنوي، حيث تتضمن هذه التقارير معلومات مالية أخرى كمية أو وصفية مثل تقرير مجلس الإدارة وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في الشركة[2].

يوضح الشكل الموالي مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية والتقارير التي يعدها قسم المحاسبة والموجهة لمختلف المستخدمين حسب حاجتهم من المعلوم

[1] قاسم محسن الجبيطي, زياد هاشم يحي, **تحليل و مناقشة القوائم المالية**, الدار النموذجية للنشر و التوزيع, بيروت, لبنان,2011, ص 25.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرين، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع،2004 ، ص32.

الشكل رقم (02): التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها



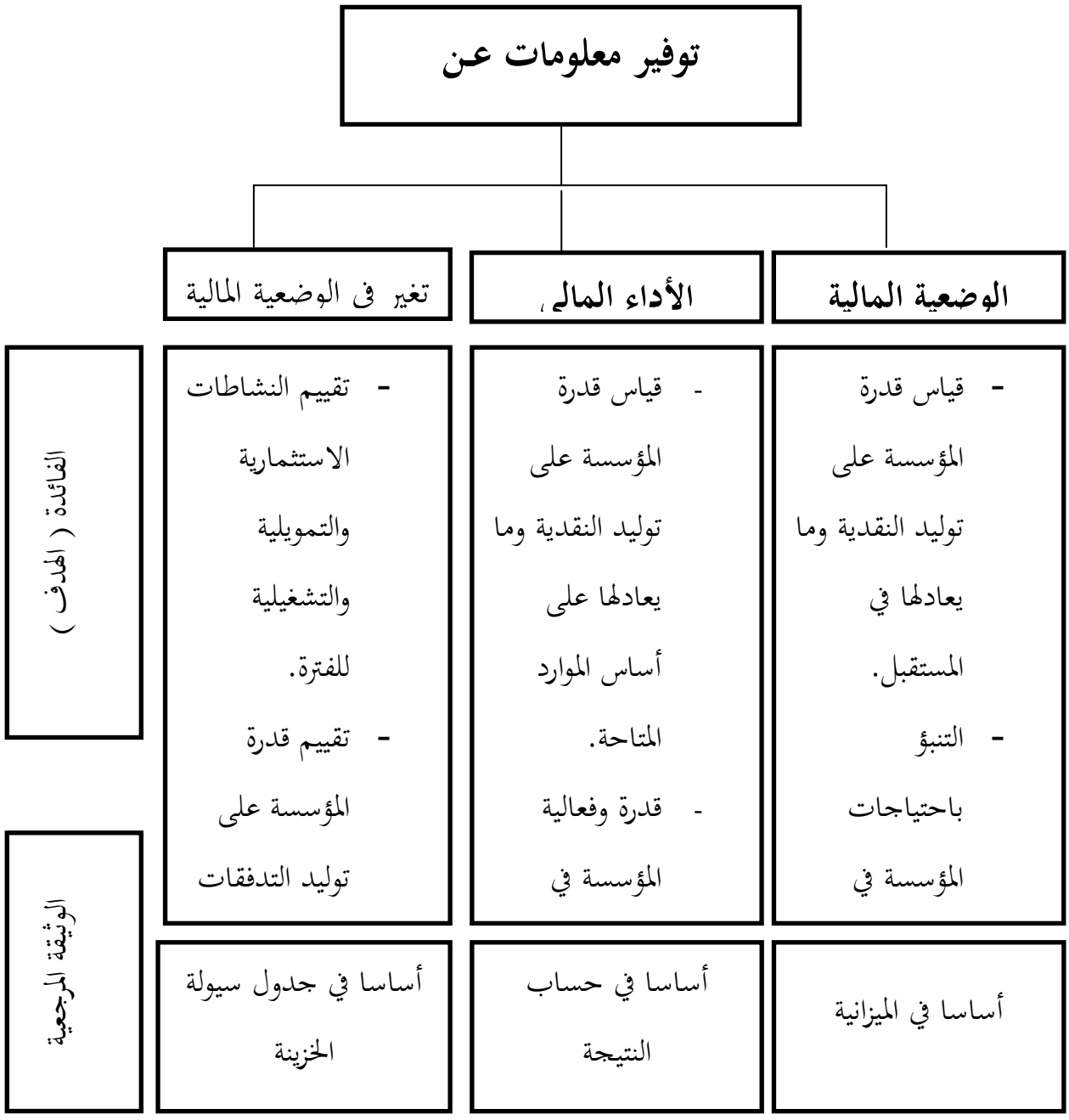
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على رضوان حلوة حنان وآخرين، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع،2004 ، ص33.

من خلال الشكل السابق يتضح أن القوائم المالية هي نتائج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي المهن المحاسبة مع مرور الوقت، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي تزويد كل الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. فالقوائم المالية تقوم بتزويد الإدارة والملاك ومستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية.

يهدف إعداد وعرض القوائم المالية من طرف إدارة المؤسسة إلى توفير معلومات عامة عن الوضعية المالية والأداء المالي وكذا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، وتستخدم هذه المعلومات لترشيد اتخاذ القرارات وهذا ما سيتم توضيحه في الشكل التالي:

الشكل (03) : أهداف القوائم المالية.



Odile Barbe-Danbe , Laurent Didelot, **Maitriser Les IFRS 3éme**Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, P 25**.**

حسب الشكل السابق فانه تتداخل المكونات المختلفة للقوائم المالية لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث. وبالرغم من اختلاف المعلومات التي تقدمها كل قائمة عن البيانات الأحرى إلا أن كل قائمة بذاتها لا تخدم أحد ولا تقدم كافة المعلومات الضرورية للوفاء باحتياجات محددة لمستخدمي البيانات المالية.

فمثلا لا تقدم حساب النتيجة صورة كاملة عن أداء المؤسسة إلا إذا تم استخدامها جنبا إلى جنب مع كل من الميزانية وجدول التدفقات النقدية.

وبغرض تحقيق الهدف العام من إعداد وعرض القوائم المالية فان هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية، تتمثل أهمها في ما يلي[1]:

- إن البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تسعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالشركة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة، وبما يعني ضرورة التأكد من توفر المعلومات لأولئك المستخدمين الذين لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الشركة إلى جانب المستخدمين من داخل الشركة.
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي يحتاجها مختلف مستخدمي القوائم المالية، وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء... الخ.
- يجب أن تضع البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة للاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكلك عمل المقارنات المختلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الشركة نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال.

[1] جبيطي, يحي, مرجع سبق ذكره, ص ص, 25 26.

- ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الشركة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة.
- الأخذ بعين الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

المطلب الثالث: خصائص القوائم المالية

حتى تكون القوائم المالية مفيدة في تحقيق الغرض منها يجب أن تتميز المعلومات الواردة بها بالخصائص التالية[1]:

- **الملائمة:** وهو أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية ملائمة للقرار المزمع اتخاذه، أي أن تكون لها تأثير في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومة غير المؤثرة تكون بدون فائدة.
- **القابلية للفهم:** وهو أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم المباشر من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- الموثوقية: وهي إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وان تتمتع بالثقة، ولتحقيق ذلك يجب توفر الخصائص التالية: التعبير الصادق عن العمليات المالية، تغليب الجوهر على الشكل القانوني ، الحياد، الحيطة والحذر، الشمولية.
- **القابلية للمقارنة:** وتعني تقديم معلومات محاسبية تمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية عبر الزمن.

[1] هاجر مبروك بنت علي، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018-2019، ص: 28.

خلاصة:

بناء على الطرح المقدم, نستخلص إن تطور التدقيق كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية بعد الثورة الصناعية و ما شهدته المؤسسة من تغيرات و تشعب في وظائفها, الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة لممارسة مهنة التدقيق.

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة يمر القائم بها مجموعة من الخطوات و الإجراءات من بداية قبوله لمهمة التدقيق بالمؤسسة و إعداد برنامج تدقيق, ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مجال و نطاق عملية التدقيق, ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات اللازمة, حتى يتسنى له في النهاية من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة و صحة مركزها المالي.

الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وموثوقية (جودة) القوائم المالية في ظل الإفصاح

تمهيد:

عرف التدقيق العديد من التطورات الكبيرة و المتواصلة التي صاحبت كبر حجم المؤسسات و التي يصعب فيها يوما بعد يوم عملية التسيير, إذ تكثر العمليات المنجزة و المعلومات المتدفقة و تزيد معها الأخطاء و الانحرافات و كذا التلاعب, و في ظل هذه التغيرات أصبح من الضروري توفر أساس نظري سليم يدعم مهنة التدقيق بغية الوصول إلى معلومات تتصف بالثقة و المصداقية و الخروج بقوائم مالية ذات جودة.

يهدف هذا الفصل إلى تقديم مراجعة لأهم المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي, جودة القوائم المالية, الإفصاح و كيفية تفاعل هذه المتغيرات فيما بينها.

الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وموثوقية (جودة) القوائم المالية في ظل الإفصاح

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه

إن الفضائح والأزمات المالية التي تعرضت لها أكبر الشركات زادت من الاهتمام أكثر بجودة التدقيق الخارجي كمطلب أساسي لضمان موثوقية القوائم المالية لشركات، نظرا لزيادة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات المالية لاتخاذ القرارات المختلفة، وما صاحب هذا من ازدياد مسؤولية المدقق اتجاه الغير، استوجب هذا على المدقق القيام بمهامه وبذل المزيد من العناية المهنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها. وتتأثر جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من العوامل الخاصة بمكتب التدقيق وبالمدقق نفسه والعوامل الأخرى[1].

المطلب الأول: تعريف جودة

أولا: تعريف الجودة

قدمت للجودة عدة تعاريف مختلفة، هذا نظرا للتطور الذي شهدنه الجودة وكذلك باختلاف وجهات نظر المختصين في المجال.

ومن بين أهم التعاريف التي قدمت للجودة نجد التعريف الذي ورد في القاموس Webster حيث عرف الجودة أنها مصطلح عام قابل للتطبيق على أية صفة، أو خاصية منفردة أو شاملة[2].

أما قاموس أكسفورد الأمريكي فقد عرف الجودة على أنها " درجة أو مستوى من التميز"[3].

---

[1] الحافظ أبي القاسم سليمان أحمد الطبراني (ت360هـ)، **المعجم الأوسط**، التحقيق أبو معاذ طارق بن عوض الدين محمد، أبو الفضل عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني، دار الحرمين للطباعة والنشر، الجزء الأول، 1415هـ، الحديث رقم 898، ص 275.

[2] محمود حسين الوادي، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2010، ص19.

[3] محمد عبد العال ألنعيمي وآخرون، **إدارة الجودة المعاصرة: مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات الخدمية**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009،ص31.

وحسب معايير ISO 9000 (إصدار 2005) فالجودة على أنها: " قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على إرضاء متطلبات العملاء"[1].

كما تم تعريف الجودة من قبل المنظمة الأمريكية لرقابة الجودة ASQC على أنها " جميع الخصائص والمميزات للمنتج أو الخدمة التي تزيد من قدرة إشباع احتياجات العميل" [2]. هذا التعريف يتوافق مع تعريف الجودة الذي قدمه المعهد الأمريكي للجودة حيث يعتبرها أنها " كلية وشمولية سمات وخواص المنتج، أو الخدمة التي تحمل مقدرتها على تحقيق احتياجات معينة"[3].

كما نجد مجموعة من التعاريف المختلفة للجودة التي قدمها مجموعة من الباحثين في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) التعاريف المختلفة للجودة

الكاتب	التعريف
Fisher	الجودة مفهوم مجرد يعني أشياء مختلفة للإفراد وأنها في مجال الأعمال والصناعة تعني كم يكون الأداء أو خصائص معينة ممتازة خصوصا عند مقارنتها مع معيار موضوع من قبل المستهلك.
Evans	الجودة هي تلبية توقعات المستهلك أو ما يفوق عليها.
Mitra	الجودة هي ملائمة المنتج أو الخدمة لتلبية الاستعمال المقصود منه كما يطلبه المستهلك.
Johnson	الجودة هي القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم اليه.
Crosby	الجودة هي مدى مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات.
Juran and cryna	الجودة هي الملائمة للاستعمال.

[1] Du manuel qualité au manuel de management, afnor éduction, France,2 édition,2013,p20 .ASQC :American society for qualtity control .

[2] محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص 62.

[3] جيمس ايفان، وجيمس دين، **الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والاستراتيجية**، تعرب على إبراهيم سرور وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية،2009 ص 20-21.

Ishikawa	الجودة قد يتسع مداها لتشمل جودة العمل وجودة الخدمة وجودة المعلومات وجودة التشغيل وجودة القسم والنظام وجودة الناس (المديرين التنفيذيين، المهندسين ، الموظفين، والعمال) وجودة المنظمة وجودة الأهداف مما يجعل مراقبة الجودة وأبعادها المتعددة من الأدوات الأساسية لتحقيق الأهداف المنشودة.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجعين:

- محمود حسين الوادي، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 19- 20.
- إبراهيم بن مصطفى الهجان، الجودة الشاملة في المستشفيات، خوارزم العلمية، جدة، السعودية،2009،ص 15-16.

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص أن للجودة عدة معاني يجب التمييز بينها فنجدها عموما تنقسم إلى توجهين اثنين:

- تعاريف ترى أن الجودة تهدف في الأساس إلى تلبية احتياجات المستهلك أو المستخدم للمنتج أو الخدمة وهذا ما نلاحظه في معظم التعاريف من قبل الهيئات والمنظمات الدولية وبعض الباحثين مثل Evans و Fisher وآخرون.
- أما التوجه الثاني فهو يركز على الصفات وخصائص المنتج أو الخدمة والتي يجب أن تكون مطابقة للمواصفات المحددة بكفاءة وفعالية.

من تعاريف السابقة المقدمة يمكن تقديم تعريف بسيط وشامل لمفهوم الجودة يأخذ بعين الاعتبار التوجهين السابقين،" فالجودة هي مدى تلبية المنتج أو الخدمة للمواصفات والمعايير المحددة بكفاءة وفعالية والتي تحقق رضي المستفيد من المنتج أو الخدمة".

وتهدف الجودة حسب مبادئ المنظمة الدولية للتقييس ومواصفاتها إلى تحقيق ما يلي[1]:

[1] خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة** ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، 2013، ص 146.

- السعي باستمرار لتحقيق جودة المنتج بثبات.
- تحديد وتنفيذ المتطلبات القانونية والضوابط المتعلقة بالمنتج التي تحددها الجهات الرقابية والتشريعية.
- تحسين جودة العمليات التشغيلية باستمرار لتلبية الحاجات والرغبات الظاهرية والضمنية للزبائن وأصحاب المصالح.
- تحديد مختلف العمليات والعلاقة بينها وإحكام السيطرة عليها.
- تأمين بيئة عمل صحية وآمنة.
- تدريب وإشراك العاملين في المنظمة كافة وتطوير كفاءتهم.
- غرس الثقة في الإدارة والعاملين بأن متطلبات الجودة يتم تحقيقها من قبل الشركة .
- الرقابة المالية الدورية المخططة لأهداف الجودة، لقياس مدى تحقيقها والعمل على معالجة حالات عدم مطابقة من خلال الإجراءات التصحيحية والوقائية.

المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

أولا: مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بنظرية الوكالة

حسب نظرية الوكالة، وفي إطار العلاقة بين الوكيل والموكل يظهر الدور الإشرافي لمدقق الحسابات، حيث تحدد النظرية أن علاقة الوكالة هي عقد يقوم وفقا له شخص أو أكثر (الوكيل)، بأداء خدمة لمصلحة شخص آخر أو أكثر وهو (الموكل)، فيتضمن هذا التفويض بعض صلاحيات اتخاذ القرار للوكيل[1].

تهدف نظرية الوكالة إلى السعي لتخفيض تكاليف الناتجة عن تعارض المصالح بين مختلف أطراف علاقة الوكالة، ولهذا فان جودة التدقيق الخارجي تلعب دور كبير في تخفيضها[2]. فجودة التدقيق تضمن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبناء عليه يساهم في حماية مصالح حملة الأسهم وفي تخفيض تكاليف الوكالة، فالجودة العالية للتدقيق الخارجي يقابلها بالضرورة جودة عالية في القوائم المالية المنشورة، وهذا ما ترغب إدارة الشركة في الوصول إليه نظرا للضغوطات التي تفرضها مختلف أجهزة الرقابة في الشركة وأهمها الدائنون وحملة الأسهم.

[1] Jensen and mekling, op cit ,p 308.
[2] Azzedine abaoub, Soumaya ayedi chabchoub, La demande de la qualité de l'audit externe : quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien, actes du 29 eme congres de l'AFC =, 29-30 mai 2008, p 6-7.

ثانيا: تعريف جودة التدقيق الخارجي

برغم من أهمية موضوع جودة التدقيق الخارجي إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له وهذا لاختلاف كبيعتها وتعدد المستفيدين منها من مدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية.

فيتحدد تعريف جودة التدقيق الخارجي بمفهومين هما[1]:

- **المفهوم العام**: ونحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق ،والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق.
- **المفهوم التشغيلي**: الذي يتحدد من خلال وجهة نظر المدققتين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المعنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.
- **مفهوم جودة التدقيق على مستوى الهيئات المهنية**

مفهوم جودة التدقيق الخارجي على مستوى الهيئات يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق، هناك العديد من الدراسات سوف نحاول استعراض بعضها.

حسب نشرة معايير التدقيق رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونين عام 1974 فان" جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق"[2].

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار التدقيق SAS 99" مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية"، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين سنة 2002، حيث أكد المعيار على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على المدققين

[1] إيمان حسين شاطر، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب التدقيق وآثارها على جودة الأداء المهني– دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، لعدد 1، جدة 2006، ص ص 106-107.

[2] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014، ص465.

ممارسة الشك المهني والتي تتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة عن الغش ، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة التدقيق ورفع جودتها[1].

أما جودة التدقيق الخارجي حسب الإرشادات الصادرة عن الاتحاد الأوربي (2004) SAIS هي الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق"، حيث تتضمن هذه الخصائص مايلي[2]:

1- **الأهمية:** مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق؟ وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
2- **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** هل تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها؟ وهل جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي يتم تجميعها في عملية التدقيق؟
3- **الموضوعية:** هل تم إجراء عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو محاباة؟ فالمدقق يجب أن تتشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.
4- **المجال:** هـ تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لتدقيق ناجح؟ وهل يتم تنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة؟
5- **التوقيت الملائم:** هل يتم تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم؟ وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.
6- **الوضوح:** هل كان تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق؟ وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم من قبل القائمين على تنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفق التقرير.

---

[1] موسى رحماني، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمرتجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، العدد 35/34، 2014، ص185.

SAI : Supreme audit institutions.

[2] أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم3، 2008، ص ص 41-42.

7- **الكفاءة:** هل خصصت الموارد عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقد عملية التدقيق.

8- **الفعالية:** هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل الشركة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

كم أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم الجودة وضرورة تطبيق مكاتب التدقيق لمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن الرقابة على جودة التدقيق فيها، وهذا من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما:

- معيار التدقيق الدولي 200" الأهداف العامة لمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية".
- معيار رقابة الجودة الأول" رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

إن مفهوم جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر الهيئات المهنية للتدقيق والمنظمات الولية، هو امتثال المدقق للمعايير المهنية وكل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم ممارسة المهنة، والالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة. أما إرشادات الاتحاد الأوروبي فهي ترتكز على مجموعة من الخصائص، تتمثل أهمها في قدرة المدقق الخارجي على القيام بمهامه بكفاءة، وفعالية، وتحري الموضوعية، والحياد، وفي الأخير تقديم واضح ومختصر وفي الوقت المناسب، يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ قرارات مهمة من طرف كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي.

- **مفهوم جودة التدقيق الخارجي على المستوى الأكاديمي**

على المستوى الأكاديمي قدمت مجموعة من التعاريف المختلفة للباحثين، فلا يوجد تعريف متفق علية لجودة التدقيق الخارجي في مختلف الدراسات الأكاديمية.

فنجد من بين أهم التعاريف المقدمة لهذا المفهوم التعريف الذي قدمه (De Angelo 1981) باعتباره أن " جودة التدقيق هي احتمال قيام المدقق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للشركة والتقرير عن هذه المخالفات والأخطاء الجوهرية"[1].

قدم (1988Palmrose) تعريف لجودة التدقيق الخارجي باعتبار أنها " احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية"[2].

وحسب (Davidson and Neu1993) جودة التدقيق الخارجي هي " قدرة المدقق على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل"[3].

أما Deis & Giroe فعرفا جودة التدقيق الخارجي على أنها " احتمالية أن يكشف المدقق الخارجي نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها"[4].

من التعاريف السابقة نرى أن التعريف الذي قدمه De Angelo يركز على مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها ، فهذا التعريف يتماشى والأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي، وهو نفس التوجه الذي سار عليه بعض الباحثين فالجودة مرتبكة بـ:

- الكفاءة: اكتشاف التحريفات المادية والأخطاء الجوهرية.
- الاستقلالية: التقرير عن التحريفات المادية.

أما Palmroseفقد ركز على مخرجات العمل المحاسبي ، حيث ربط جودة التدقيق الخارجي بخلو القوائم المالية من الأخطاء. فهو يركز على نتائج عملية التدقيق الخارجي، فموثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة عملية التدقيق الخارجي.

من مجمل التعاريف السابقة المقدمة لجودة التدقيق الخارجي، أن نستخلص النقاط التالية:

---

[1]Linda Elizabeth de Angelo, audit size and audit qualité, journal of accounting and economics 3, north- Holland publishing company, 1981, p186.

[2] Arezoo Aghaei chadegani, Review of studies on audit qualité, international conférence on humanities, society ad culture IPEDR, vol 20, IACTSIT PRESS, Singapore, 2011,p 312.

[3]عوض، مرجع سبق ذكره، 2008،ص41.

[4]رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد50، 2008، ص 249.

- صعوبة تحديد تعريف مشترك لجودة التدقيق الخارجي نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين من جهة، وتعدد الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي من جهة أخرى.
- إن مفهوم الجودة على أساس الالتزام بالمعايير المهنية غير كاف للحكم على جودة التدقيق الخارجي.
- إن مفهوم جودة التدقيق بناء على كفاءتهم واستقلالية المدقق غير كافي أيضا لتحقيق الجودة المطلوبة من كل الأطراف المهتمة يعمل المدقق الخارجي.

يمكن تقديم تعريف لجودة التدقيق الخارجي على أنها " أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق الخارجي.

1- أهمية جودة التدقيق الخارجي

تعتبر الجودة مطلب أساسي في كل المنتجات والخدمات التي تقدم إلى مستعمليها، وبذلك فان جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة، نظرا للدور الذي يلعبه التقرير المقدم من المدقق الخارجي في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستعملي هذا التقرير، ولذلك وجب القيام بهذه المهمة بالجودة العالية والعناية المهنية اللازمة.

لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين فقيام المدقق بأداء عمله بجودة عالية يضمن لهم عند اطلاعهم على القوائم المالية للشركة المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي، أنها تمثل بصدق المركز المالي للشركة والأداء الحقيقي لها، مما يزيد من ثقتهم في الاعتماد على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.

فجودة التدقيق الخارجي مصلحة مشتركة بين كل الأطراف التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ويمكن تبيان أهمية جودة التدقيق الخارجي لهذه الأطراف فيما يلي[1]:

- **المدقق الخارجي:** يهتم المدقق الخارجي بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وهذا بهدف تحسين سمعته وشهرته ووضعه التنافسي في مجال عمله.
- **ادراة الشركة:** تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة، ولهذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصداقية قوائمها المالية، مما يؤثر

[1] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، كلية الإدارة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19ماي 2010،ص 14.

بالضرورة على القيمة السوقية للشركة ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في مصداقيتها.

- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، خاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وبذلك فان جودة التدقيق الخارجي سوف يكون لها أثر على اتخاذ البنوك ومؤسسات التمويل القرارات السليمة فيما يخص إمداد الشركة بالموارد المالية المطلوبة.
- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بمنح تسهيلات ائتمانية بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف يكون لها تأثير على قراراتهم.
- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانة لبعض الصناعات، فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق الخارجي بمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بعملية التدقيق.
- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى الالتزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، وتحسين نظرة المجتمع والمهتمين بها في مهنة التدقيق والخدمات التي تقدمها.

إن أداء عملية التدقيق بجودة عالية له أهمية كبيرة لكل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق الخارجي كما سبق ذكره، إضافة إلى ذلك فان تبني مفهوم الجودة من طرف المدقق الخارجي عند أداء مهامه وتطبيق برامج رقابة الجودة يعطي تأكيدات معقولة لكل المعتمين بالمهنة بأنها تمت وفق المعايير والمتطلبات الدولية، مما يقلل من فرص ارتكاب الأخطاء، كما يعطي مصداقية أكبر لمكتب التدقيق ويزيد من قدرتها التنافسية مقارنة بالمكاتب الأخرى فيحافظ الكتب على عملاءه ويزيد من ثقتهم في أداء.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

هناك عدة دراسات حول موضوع جودة التدقيق في بلدان مختلفة نظرا لأهميتها وتأثيرها على جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، ومن ثم التأثير على القرارات المهمة لمستخدمي القوائم المالية، حيث توصلت هذه

الدراسات في معظمها إلى مجموعة من العوامل التي تحكم جودة التدقيق الخارجي، وتختلف هذه العوامل من باحث إلى آخر، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ما يلي:

- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق.
- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المدقق.
- العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

أولا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

وهي مجموعة من العوامل التي لها تأثير كبير على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق، والتي تتمثل أهمها في ما يلي:

1- حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المحددات جودة التدقيق الخارجي حسب دراسة De Angelo التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب التدقيق الكبرى(Big4)بعملية التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الأخرى[1]، وتوصلت أيضا العديد من الدراسات إلى العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمكاتب التدقيق الكبرى تقدم خدمات ذات جودة عالية[2].

فمكاتب التدقيق (Big4) تضمن أداء المهنة بجودة أكبر من غيرها، ويعود هذا إلى سعي مكاتب التدقيق الكبرى لأداء مهامها بجودة عالية للحفاظ على سمعتها، بالإضافة إلى امتلاكها تقنية عالية وأعضاء المكتب مؤهلين مهنيا وعلميا ما يضمن الجودة في الأداء، إلى أنه لا ينفرد فيها المدقق بالرأي، ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها، وتتميز هذه المكاتب بعدد كبير من العملاء وفي كثير من الدول تأخذ شكل شركات مساهمة.

[1]De angelo, Op cit, p 183.
[2]Ezzeddine abaoud, Soumaya ayedi chabchoub, Op cit, p 9.

2- سمعة مكتب التدقيق

تعتبر السمعة أو الشهرة من الأصول المعنوية لمكتب التدقيق، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والسمعة الجيدة بين العملاء. ولسمعة مكتب التدقيق تأثير كبير على جودة التدقيق فكلما زادت سمعة مكتب التدقيق زادت مها جودة التدقيق لان المحافظة على سمعتها جزء من رأس المال يجب المحافظة عليه.

حيث أثبتت العديد من الدراسات وجود العديد من المميزات التي يمكن خلالها الحكم على سمعة مكتب التدقيق منها الالتزام بالمعايير المهنية وتطبيق أنظمة رقابة الجودة، بالإضافة إلى خبرة أعضاء المكتب. فالطلب على خدمات التدقيق مرتبط أساسا بسمعتها بغض النظر عن الأتعاب الكبيرة التي يتقاضها الكتب، فالسمعة الجيدة للمكتب تمنحه العذر للحصول على أتعاب مرتفعة نظرا للحجم التكاليف التي ينفقها على الجودة العالية[1].

3- ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب تدقيق عالمي

يستخدم هذا العامل كمؤشر على جودة التدقيق الخارجي نظرا لأهميته في الحكم على جودة التدقيق، والسبب الرئيسي لذلك هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، بالإضافة إلى السمعة والتي تفرض شروط وقيود على مكاتب التدقيق العالمية، سواء في ممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، وإتباع إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها، نظرا لما لذلك من آثار مباشرة على ما تحققه من إيرادات[2].

4- مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية

يعد التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية عاملا ذو تأثير ايجابي على جودة التدقيق حيث يؤدي ذلك إلى أداء المهنة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا، ويتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية. مما يضمن أداء

[1] نور ساعد الجد عاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، 2009، ص ص 149-150.

[2] عوض، مرجع سبق ذكره،ص 48.

المهام بشكل منتظم وحسن توزيع المهام، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لإعداد تقرير التدقيق الذي يفي بمتطلبات الأطراف المهتمة به[1].

5- خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق

إن خبرة مكتب التدقيق بعمليات الشركة محل التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق، نظرا لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق في الشركة وتطبيقها بكفاءة عالية.

6- التقدم التقني في أداء المهنة

إن اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة واستخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق يزيد من جودة التدقيق.

7- قيود الوقت

قد تضع الشركات محل التدقيق قيود بضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد، وهذه القيود لها تأثير على أداء المدقق، فنجد أن مكاتب التدقيق الكبيرة تضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء وتسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق. فللعامل الوقت المحدد للانتهاء من مهمة التدقيق تأثير على جودة التدقيق، ولذلك يجب وضع خطة زمنية لأداء المهمة والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية على معيار الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق[2].

8- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

إن فشل مدقق الحسابات في تحيق القيمة المضافة لعملية التدقيق المتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، قد تعرضه لدعاوي قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله لعمله، وهذه الدعاوي القضائية لها تأثير سلبي على سمعة مكتب التدقيق وإدراك الطرف الثالث لجودة

[1] القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 470.

[2] القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص473.

الخدمات التي يقدمها، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن عدم ودود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعد مقياسا على جودة عمليات التدقيق المنجزة[1].

9- مدى استمرار مكتب التدقيق في تدقيق الشركة محل التدقيق

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص نوعية تأثير هذا العامل على جودة التدقيق الخارجي، فهناك من يؤيد التزام بتغير المدقق الخارجي لأن طول فترة ارتباطه مع العميل تجعل عمل المدقق متكرر ويجعل المدقق يعتقد بأنه على علم تام بمشاكل الشركة وتفقده صفة الشك المهني، كما يترتب عليها فقد استقلاليته

وموضعيته، مما يؤثر على قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، هذا ما يؤثر سلبا على جودة التدقيق الخارجي. في حين يرى آخرون أن استمرار العلاقة مع العميل يزيد من خبرة المدقق بالشركة محل التدقيق مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية في قوائمها المالية مما يعزز جودة عملية التدقيق[2].

فأغلب الدراسات تثبت وجهة النظر الأولى، بينت دراسة 2004Nashwa أن هناك انتقادات إلى مهنة التدقيق مطالبة بالتغير الإلزامي للمدققين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق والعملاء، يؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم واستقلالهم[3].

فنجد معظم التشريعات الدولية تؤكد على ضرورة تغير المدقق الخارجي بعد مرور فترة زمنية معينة، بالغم من أنه سوف يكون مكلفا ويزيد عدد عمليات التدقيق لدى شركات ومكاتب التدقيق. فقانون- Sarbanes Oxleyألزام كل الشركات المدرجة في البورصة بتغيير المدقق الخارجي كل خمس سنوات.

10- المنافسة بين مكاتب التدقيق

تتميز مهنة التدقيق بوجود عدد معتبر من مكاتب التدقيق تقدم خداماتها للعملاء، هذا ما يخلق نوع من المنافسة بينها من أجل الحصول على عدد أكبر من العملاء، ولذلك تعتبر جودة التدقيق مطلب ضروري في اختيار العملاء لمكاتب التدقيق.

---

[1] القاضي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 468.

[2] يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين، مجلة العلوم الإسلامية(سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 1،، 2008، ص 786-787.

[3] جبران ، مرجع سبق ذكره،ص 11.

11- التطوير والتعليم المهني المستمر

نظرا للتطورات والتغيرات التي تميز معظم المهن ومن بينها التدقيق، فمكاتب التدقيق تعمل على مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة وتعقد التنظيمات من خلال تطوير أداء أعضاء مكتب التدقيق واطلاعهم على التطورات الحديثة في المحاسبة والتدقيق، لتمتع الأعضاء بالكفاءة والتأهيل اللازمين لتقديم خدمة ذات جودة عالية، فالتعليم والتطوير المهني المستمر لأعضاء مكتب التدقيق بزيد من جودة التدقيق.

12- نسبة الأتعاب من الشركة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب مكتب التدقيق

إن زيادة نسبة مساهمة الشركة محل التدقيق في أتعاب مكتب التدقيق ينقص من جودة التدقيق، وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مكتب التدقيق[1].

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق

تعود هذه العوامل إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عملية التدقيق وتتمثل أهمها في العوامل التالية:

1- استقلالية المدقق

تحظى استقلالية المدقق الخارجي بأهمية كبيرة في مهنة التدقيق، نظرا لدوره في زيادة درجة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية المنشورة من قبل الشركة محل التدقيق.

تقتضي قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين أن يكون المدقق مستقلا عن الشركة التي تخضع للتدقيق، حيث تصف الاستقلالية على أنها تتألف من الاستقلالية في الذهن " والاستقلالية عن الشركة ". وتحمي استقلالية المدقق عن الشركة قدرته على تكوين رأي دون تأثره بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي، وتعزيز الاستقلالية قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف الشك المهني[2].

[1] القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص 470.

[2]IFAC ? IAASB ? Handbook of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements, part1, internationel federation of acceountants, USA, 2015,p 91.

توصلت دراسة De Angelo أن استقلال المدقق يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق حيث أن المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة[1]

2- خبرة فريق التدقيق

تعد خبرة المدقق الخارجي من الأمور التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، فالخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء عملية التدقيق، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد توصلت العديد من الدراسات أن هناك علاقة ايجابية بينهما.

فدراسة Sutton and Lampe توصلت إلى أن خبرة فريق التدقيق تعتبر أحد عوامل العمل الميداني المؤثر على جودة التدقيق، كما أكدت دراسة Carecllo et al على أن الخبرة فريق التدقيق وكتب التدقيق بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، أشار إلى ذلك بالخصائص التالية[2]:

- مشاركة مدير التدقيق الرئيس في عملية التدقيق على الأقل في السنتين الماضيتين.
- مشاركة مدير التدقيق في عملية التدقيق على الأقل في السنتين الماضيتين.
- مشاركة الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق في عملية التدقيق على الأقل خلال السنوات الثلاثة الماضية.
- قيام مكتب التدقيق بأداء عملية التدقيق للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

3- الأشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق

توكل مهام الأشراف على عملية التدقيق إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا، حيث توكل لهم مسؤولية تدريب ومتابعة المدققين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة، حيث يشمل الإشراف على عملية التدقيق على مجموعة من الإجراءات المتمثلة فيما يلي[3]:

- قراءة برنامج التدقيق.
- قراءة ملاحظات المساعدين..
- تقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.

---

[1] De Angelo, op cit, p 186.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الاهدال، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية وميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديدية، اليمن، 2008، ص 30.

[3] القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 475-476.

- تدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.

فعملية الإشراف على أداء أعضاء مكتب التدقيق أمرا ضروريا في التدقيق لأن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة، فالإشراف يزيد من جودة التدقيق.

4- الاتصالات بين فريق التدقيق والشركة محل التدقيق

إن الاتصال الجيد بين التدقيق والعميل محل التدقيق يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة التدقيق، المدققون يعتمدون على موظفي الشركة للحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على أدلة يصعب الحصول عليها من فحص وثائق الشركة.

توصلت العديد من الدراسات إلى أ، الاتصال المتكرر بين فريقي التدقيق وإدارة العميل يزيد من جودة التدقيق الخارجي، حيث توصلت Suyyon and Lampe الى أن بناء علاقة جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني، في حين توصلت دراسة Carcello et alإلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يعد أحد الخصائص العشرة الأولى المحددة لجودة عملية التدقيق[1].

ثالثا: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

هناك عوامل أخرى لها تأثير على جودة التدقيق الخارجي يمكن ذكر أهمها في ما يلي[2]:

1- عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية

يؤثر المناخ الثقافي في جودة عملية التدقيق، فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة، وكذلك فان ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية التدقيق ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المدقق لاتخاذ قراراتهم سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلا.

[1] الأهدال، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[2] القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 476-477.

2- عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية

يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق، حيث في الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، ما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقديم قوائم مالية مظللة ما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

بلعب قانون الاستثمار دورا مهما في زيادة جودة التدقيق، من خلال تنظيم العلاقة بين المستثمر والمدقق حيث أنه أوضح حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستمرار الشركة محل الفحص وبين عدالة وصدق قوائمها المالية.

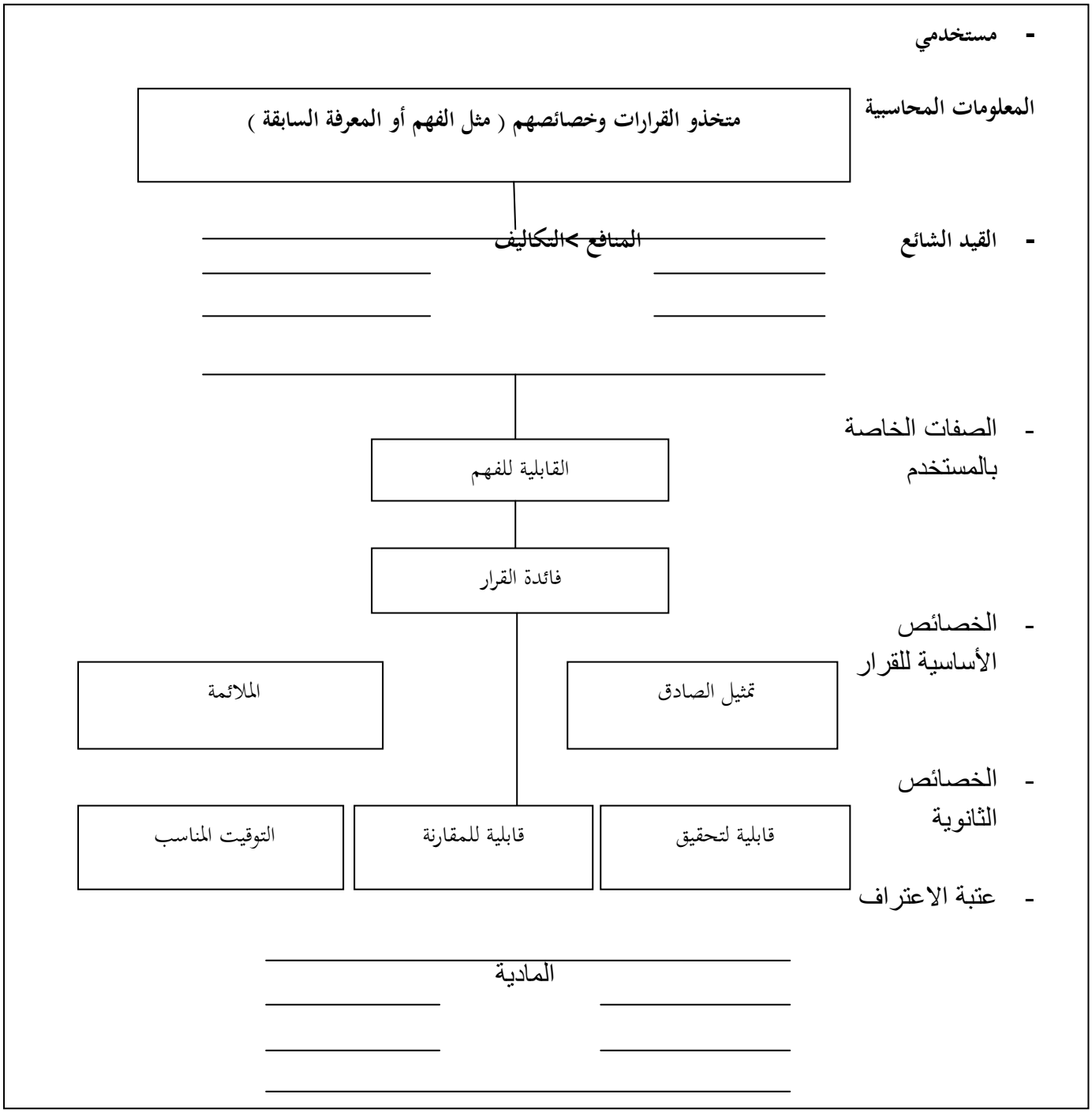
3- عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية

للتضخم أثر كبير على جودة التدقيق، إذ أن الدولة التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يمكن لأصحاب الشركات بها تحقيق أرباح عالية، وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم قوائم مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين ما ينعكس سلبا على جودة التدقيق.

المبحث الثاني: موثوقية القوائم المالية

حسب قائمة المفاهيم المحاسبية المالية والمتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي تعرف وتحدد الصفات، أو المقومات أو الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة من خلال وضع بعض التعميمات أو الإرشادات للقيام بهذه الاختبارات، فان المعيار الأساسي للاختيار بين طريقتين محاسبيتين بديلتين ينطوي حول ما إذا كانت المعلومة الأفضل تفوق بشكل جوهري قيمة المعلومة الأخرى، وان الصفات التي تميز المعلومات الأفضل هي في الأساس خاصيتي الملائمة والموثوقية.

المطلب الأول: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية



FASP. Statement of Financial accounting concepts No 8. Qualitative characteristcs of accounting information 2010

من خلال هذا الشكل يمكن أ، نلاحظ أن خصائص المعلومات ينظر إليها كصفات هرمية، حيث يقوم متخذ القرار بالحكم على ما هي المعلومات المفيدة بتطبيق القيد الشائع تعظيم المنافع حساب التكاليف التي تصاحب توفير هذه المعلومة، ويجب على المستخدم للمعلوم أن يفهم بشكل صريح المعلومة وأن تكون مفيدة لاتخاذ القرار،

ولكي تكون المعلومة مفيدة لمتخذ القرار يجب أن تتوفر على مجموعة من صفات الأساسية المتمثلة في الملائمة والتمثيل الصادق، ومجموعة من الخصائص الثانوية المتمثلة في القابلية للتحقق، التوقيت المناسب والقابلية للمقارنة، وقابلية للفهم.

أولا: الملائمة

إن المعلومة المحاسبية الملائمة يمكنها إحداث فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين لها على وضع تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتميز بالخصائص التالية[1]:

1- **القيمة التنبوئية والقيمة الاسترجاعية للمعلومات:** يمكن للمعلومة إحداث الفرق في القرارات من خلال تحسين قدرات متخذي القرارات على التنبؤ أو من خلال تأكيد، أو تصحيح توقعاتهم السابقة، وعادة ما تقوم المعلومة بالاثنين معا في آن واحد، لأن معرفة نتائج الأعمال التي تم القيام بها في السابق عادة تؤدي إلى تحسين قدرات متخذ القرار على التنبؤ بنتائج نفس الأعمال مستقبلا.

2- **الوقتية (التوقيت الملائم):** إن حصول متخذ القرار على المعلومات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات يعد جانبا مساعدا على الملائمة، فإذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة إليها، أو أصبحت متاحة بعد فترة طويلة من الأحداث المقرر عنها، بحيث يكون لا قيمة لها مستقبلا عندئذ تكون غير ملائمة، واستخداماتها إن وجدت محدودة، ورغم أن الوقتية لوحدها لا تكفي لجعل المعلومات ملائمة، فان غياب الوقتية قد يحرم المعلومات من الملائمة التي كانت قد اكتسبتها.

ثانيا: موثوقية القوائم المالية

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة إلى أن الموثوقية هي نوعية المعلومات التي تثبت أن تلك المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة[2].

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010، ص86-87.

[2] FASP ,Statemnt of financial accounting concepts NO2, Qualitative characteristics of acconting information ? 1980,P18.

يقصد بالموثوقية يتوافر للمعلومات المحاسبية قدر كاف من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بها ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات، كما تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا توافر لديهم الوقت والخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات[1].

ويرى الشيرازي أن خاصية الموثوقية إنما تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

كما تعنى خاصية الموثوقية أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وان تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين – – مستقلين عن الذين قاموا بتطبيقها في المرة الأولى– بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، إلى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها، إذ أن اتسام المعلومة بالموثوقية يزيد من منفعتها[2].

ولكي تتصف المعلومة الواردة في القوائم المالية بالموثوقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية هي[3]:

1– الصدق في العرض: تعنى هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها، أو بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل أي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا، وأن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، ومن ناحية، لا يقصد لأصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في

[1] ناظم شعلان جبار، **التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة** المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 91.

[2] المرجع نفسه.

[3] الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 201-204.

التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان توزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

- **تحيز في عملية القياس:** كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر.
- **تحيز من قبل القائم بعملية القياس:** وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس إما يكون مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، أو غير مقصود كما في نقص المعرفة والخبرة.

وحسب الشيرازي التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي يجب التأكد من أنه يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية، ومن الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن، أولا لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع الشركة، وهي لابد وأن تنطوي على قدر التجريد والتبسيط، ومن ناحية أخرى هناك اعتبارات الأهمية النسبية وما يستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها.

2- القابلية للتحقيق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من القوائم المالية.

وتستخدم هذه الخاصية للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، كما أن هذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس.

3- **الحياد:** يقصد بالحياد تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها بهدف الوصول إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو يكون تحيزا يمكن اعتبارها أمينة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات[1].

[1] الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 201-204.

المطلب الثاني: موثوقية القوائم المالية ووجود التدقيق الخارجي

مع توالي الأزمات المالية التي عصفت بكبريات الشركات العالمية وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية، أصبح محتوى القوائم المالية الصادرة عن الشركة والمصادق عليها من طرف أكبر مكاتب التدقيق العالمية والتي كان يعتمد عبيها في اتخاذ القرارات المهمة لا يمثل ما يجب أن يمثله ويميز بالتحيز الكبير.[1]

فبدون القوائم المالية لا يستطيع المديرون تقييم نشاط الشركة واتخاذ القرارات لأفضل طريقة لتطوير الشركة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدائنين والمقرضين معرفة مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وتحصيل ما لديها من حقوق، والمستثمرون بدون القوائم المالية لا يمكن لهم اتخاذ قرار بيع أو زيادة استثماراتهم في الشركة من خلال زيادة حصتهم في أسهم الشركة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدولة تقدير الضرائب ومدى المساهمة الشركة في الاقتصاد الوطني، وبدون القوائم المالية لا يمكن للأطراف الأخرى اتخاذ قرارات مهمة.

فللقوائم المالية أهمية كبيرة لكل المستخدمين وضمان أن القوائم المالية تمثل بصدق الحدث المحاسبي، عند تدقيق حسابات الشركة من مدققين مختلفين يتم الوصول إلى نفس النتيجة، والمعلومات في القوائم المالية غير متحيزة لخدمة قرارات معينة أو أطراف معينة يسمح لمستخدمي القوائم المالية الوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المنشورة، فالقرار الصحيح الجيد يعتمد على المعلومة الجيدة.

كما ارتبطت حالات إفلاس أكبر الشركات العالمية بعملية التدقيق الخارجي، ففشل مهنة التدقيق أو حيزها لصالح ادراة الشركة وإصدار تقارير نظيفة لا تعكس واقع الشركة سمح بفقدان الثقة أيضا في مهنة التدقيق الخارجي، فسعت الهيئات الدولية إلى إصدار معايير خاصة بمهنة التدقيق الخارجي وتكز على أكثر على جودة عملية التدقيق الخارجي من خلال ضمان استقلالية المدقق وضمان اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتبليغ عنها، ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادراة وحملة الأسهم ومختلف مستخدمي القوائم المالية. فموثوقية القوائم المالية تعتمد بشكل كبير على جودة التدقيق الخارجي[2].

---

[1] أحططاش رشيدة، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجين في الجزائر–** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية– تخصص محاسبة وتدقيق– ، جامعة سطيف 1، 2016-2017، ص: 117.

[2] أحططاش رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

المبحث الثالث: دور الإفصاح في تحقيق جودة القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة والتي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة البيانات والمعلومات المحاسبية، وتحسين جودة القوائم المالية إذ يعتبر من القضايا الهامة في الفكر المحاسبي، وخاصة أن المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح عن المعلومات لمختلف المستخدمين الداخلين والخارجين وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة[1].

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

- يقصد بالإفصاح على وجه العموم هو العلانية الكاملة.

أما في المحاسبة فيقص القوائم المالية التي تظهر جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات وتساعدهم على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة. ويعتمد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها على خبرة مستخدم المعلومات ومتطلباته.

- هو عملية إظهار المعلومات في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما جعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة. فالإفصاح هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخلين والخارجين في آن واحد.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي

يمكن أن نتناول أهمية الإفصاح المحاسبي من جانب المساهمين باعتبارهم أصحاب رأس مال، ومن جانب أهميته بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين، كالآتي:

[1] هاجر مبروك بنت علي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018-2019، ص: 28.

أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمساهمين

يحقق الإفصاح فوائد وقيمة مضافة للمساهمين ويتم ذلك من خلال الآليات التالية:

- تحسين المعلومات التي يحتفظ بها المساهمون، وذلك بتحسين التوقعات المستقبلية والحد من التباين من المعلومات المتداولة في السوق المالي.
- التأثير على سلوك المستثمرين وزيادة حصة السيولة وذلك بالتخفيض من مظاهر الغش ودعم موثوقية المعلومات المالية.
- التغيير في السلوك الإداري عن طريق تحسين الإدارة التنفيذية والتركيز على القرارات المتخذة من المديرين، ولذلك يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسن سلوك الإدارة وتنشيط السوق المالي.

أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين

تتخلص هذه الأهمية في نقطتين أساسيتين هما تجنب الفضائح المالية وتحقيق الاستقرار المالي، حيث يساعد الإفصاح على تحسين فهم المستخدمين لهيكل المؤسسة وكذلك تدعيم علاقات المؤسسة مع المستثمرين المحتملين، كما يوفر معلومات موثوق فيها قابلة للمقارنة وتسمح بتقييم نشاط الإدارة واتخاذ القرارات الملائمة[1].

وللإفصاح لمحاسبي ثلاث مميزات أساسية تتمثل في:

- يعمل على تحديد الاستخدام الأمل للموارد الاقتصادية المتاحة التي تساهم في اتخاذ القرار الذي يحدد كالأهداف المرجوة.
- يساعد الإدارة على إظهار مساهمات المؤسسة في تقديم السلع والخدمات وتحديد مسؤولياتها اتجاه المجتمع ككل.
- يساهم في تنظيم السوق المالي وتنشيطه، وذلك بتوفير معلومات شفافة ومفيدة عن المتعاملين فيه.

أما عن الشروط التي يجب مراعاتها في عملية الإفصاح المحاسبي فيمكن تلخيصها فيما يلي:

[1] هاجر مبروك بنت علي، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

- يجب أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا: الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة، الإفصاح عن أهداف المؤسسة، حقوق الملكية، إتاحة معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين (مؤهلاتهم، كيفية اختيارهم، مرتباتهم...)،الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
- مراعاة المعايير الدولية عند إعداد المعلومات والإفصاح عنها ومراجعتها.
- قابلية المدققين الخارجين المساءلة أمام المساهمين.
- إتاحة المعلومات للأطراف المختلفة بصورة عادلة مع الأخذ بالاعتبار توقيتها المناسب وتكلفتها[1].

ثالثا: أهداف الإفصاح المحاسبي

تمثل القوائم المالية المرحلة الأخيرة من الدورة المحاسبية والتي تعرف بمرحلة التقرير لذا فالهدف من إعدادها حسب معايير المحاسبة الدولية يكمن في:

- تقديم معلومات عن المركز المالي: حيث يتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، هيكلها المالي، درجة سيولتها وكذا مدى قدرتها على التكيف مع تغيرات البيئة التي تعمل فيها.
- تقديم معلومات عن الأداء: تقدم هذه المعلومات في قائمة الدخل وتشمل على وجه الخصوص الربحية، وهي مفيدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على خلق تدفقات نقدية من مواردها الحالية.
- تقديم معلومات عن التغير في المركز المالي: تقدم في قائمة منفصلة (قائمة التدفقات النقدية، قائدة التغير في حقوق الملكية) وتستخدم هذه المعلومات لتقييم مختلف الأنشطة التشغيلية، التمويلية والاستثمارية أثناء الفترة المحاسبية.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

1- الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح عن كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا حتى لا تكون غامضة لمستخدميها. هذا النوع من الإفصاح قد لا يفيد مستخدم المعلومات حتى لو تحقق لأن كثرة التفاصيل التي تكون غير مهمة قد تربك مستخدم المعلومات ولا تساعده على اتخاذ القرار السليم في التوقيت المناسب

[1] هاجر مبروك بنت علي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

2- الإفصاح العادل: يركز مفهومه على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة. إلا أن هذا المفهوم انتقد حيث أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد.

3- الإفصاح الكافي: هو الأكثر استخداما من قبل المنظمات المهنية ومعظم الكتاب والباحثين يتم فيه عرض وتوفير المعلومات الملائمة والتي تتفق واحتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعده على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

1- القابلية للفهم: لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات لا بد أن تكون قابلة للفهم ويتوقف ذلك على طبيعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية وطريقة عرضها كذلك مقدرة مستخدمي المعلومات من خارج المؤسسة أو من غير المتخصصين في المحاسبة والمراجعة في فهم محتوياتها.

2- الملائمة: بمعنى أن تكون المعلومات مفيدة لمتخذ القرار وتكون قادرة على إحداث تأثير على القرار المتخذ وتؤدى إلى تأكيد لدى متخذ القرار في قدرته على التنبؤ بالأحداث أو تصحيح التوقعات ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متاحة في الوقت المناسب بحيث لا تفقد قدرتها على التأثير في متخذ القرار.

3- إمكانية الاعتماد عليها: تتوفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية إذا كانت خالية من الأخطاء،وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال:

- أمانة التعبير : يجب أن تعبر المعلومات المعروضة بصدق وأمانة عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي طرأت على الشركة بعقلانية.

- الحيادية :أي خلو المعلومات المحاسبية من أي تحيز لأي جهة كانت من مستخدمي القوائم المالية على حساب جهة أخرى.

- الاكتمال : حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تكون كاملة ضمن الحدود المادية والمالية فالحذف يمكن أن يجعل المعلومات خاطئة أو مضللة بالتالي تصبح غير موثوقة ممكنا يخفض من ملاءمتها.

4- القابلية للمقارنة: يقصد بها هنا قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بمعلومات مماثلة عن نفس المؤسسة في فترات زمنية مختلفة أو قابلية المعلومات للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسات أخرى. مما يستلزم التوحيد في القياس والإفصاح وكذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح عن أي تغييرات استدعتها الضرورة وبيان آثار هذه التغييرات على التقارير المحاسبة.

5- التوقيت المناسب: يجب أن يتم إيصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب الذي يساعد على اتخاذ القرار وإلا فقدت هذه المعلومات قيمتها وغالبا ما يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة مباشرة وإن كان إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من سنة يكون مفيدا لمستخدمي المعلومات حيث قد تحدث أحداث هامة خلال السنة المالية يمكن أن تؤثر عليهم

6- التوازن بين التكلفة والمنفعة: حيث يفترض أن تزيد قيمة المنافع التي يتم الحصول عليها من استخدام المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية عن التكاليف المتكبدة لتقديمها وإعدادها.

7- التوازن بين الخصائص النوعية: في الممارسة العملية من الضروري تحقيق التوازن أو المفاضلة بين الخصائص النوعية بصورة مناسبة حتى يمكن الوفاء بأهداف القوائم المالية.

خلاصة:

يظهر من خلال الفصل إن جودة التدقيق الخارجي تعتبر من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها في زيادة جودة القوائم المالية و إضفاء الثقة و المصداقية لها, حيث تهدف جودة التدقيق الخارجي إلى تحسين جودة القوائم المالية, باعتبار إن القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية التي تعد بغرض تقديم المعلومات المالية الأزمة لمستخدميها.

الفصل الثالث: المجتمع والإطار المنهجي لدراسة الميدانية

تمهيد:

تعتمد الدراسة يشكل أساسي على تحديد أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح ،ولهذا الغرض فقد قام الطالب بتصميم استبانة ثم تم توزيعها على عينة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات، أساتذة جامعيين، محاسبين لدى شركات، وثم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.(stastical pockage for social science , version25) والذي يسمى باختصار برنامج " spss " لذا خصص هذا الفصل لغرض المنهجية التي اتبعها الطالب للحصول على البيانات اللازمة للدراسة ثم تحليلها واختبار مدى صحة الفرضيات الدراسة، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة البيانية.
- المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية للبيانات الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

نتناول في هذه الدراسة هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

نتناول من خلال هذا المطلب كل منهج وبيانات الدراسة وكذلك مجتمع و عينة الدراسة.

الفرع الأول: منهج وبيانات الدراسة

نتناول من خلال هذا المطلب المنهج المتبع لإعداد الدراسة وكذا بياناتها.

أولا: المنهج المتبع

من أجل تحديد أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداثا وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة لقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة وذلك من أجل وصف وتحليل مدى أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح ولذلك قام الطالب إلى جانب الدراسة النظرية بدراسة ميدانية على عينة من محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين، محاسبين لدى الشركات وقد اعتمد الطالب على مقياس ليكارت الثلاثي من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة، وهو ما نوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	من1الى 1.66	من1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص113.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.66)، والتي حسبت على أساس الأرقام الثلاثة 1و2و3، والتي فيما بينهم مسافتين، وقد اعتمد الطالب على الاستخدام لمقياس ليكارت الثلاثي قيمة المتوسط الحسابي المقدرة بي: (2) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمهم لدور جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

المتوسط الحسابي المرجح الأساس = مجموع الأوزان = 1+2+3 = 6 = 2

3 3

المتوسط الحسابي المرجح الأساسي= مجموع الأوزان = 1+2+3 = 6 = 2

عدد الأوزان 3 3

وقد تم الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية اللازمة من خلال توزيع استبانه ثم إعدادها لهذا الغرض.

وبعد ذلك قام الطالب بجمع البيانات وتحليلها باستخدام أدوات الإحصائية بمساعدة برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، ثم قام بعد ذلك باختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج.

ثانيا: بيانات الدراسة

اعتمد الطالب في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كما يلي:

1/ البيانات الثانوية: وهي تمثل بيانات الجانب النظري من الدراسة حيث قام الطالب حسب استطلاعه وما توفر له من وسائل بمراجعة الدراسات السابقة والأدبيات المنتشرة في مجال التدقيق الخارجي و تمثلت هذه البيانات في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة، وأطروحات الدكتوراه ورسائل ماجستير ومقلات علمية...الخ، كما تم الاستعانة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت)، بإضافة إلى الإصدارات والمنشورات للمنضمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير التدقيق الخارجي وهي تغطي الجانب النظري من الدراسة.

2/ البيانات الأولية: من بيانات الجانب التطبيقي من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، لذلك فقد قام الطالب بجمع البيانات الأولية عن طريق أسلوب الاستقصاء وذلك بعد تصميم وتطوير أداة الدراسة، ثم تم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة لمعرفة إجاباتهم حول أثر التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح من وجهة نظر محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين، محاسبين لدى شركات.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا الجزء إلى مجتمع الدراسة ثم تحديد عينة الدراسة.

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، محاسبي لدى الشركات، أساتذة جامعيين.

ثانيا: عينة الدراسة

قد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 50 استمارة نظرا للظروف التي تمر بها البلاد (covid19)، وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز تم اعتماد الاستبيانات الصالحة كعينة للدراسة والبالغ عددها 34 استبانه من مجموع الاستبيانات التي تم توزيعها على عينة الدراسة وهذا بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات استبعدت للتضارب الموجود في الإجابات والدول التالي يوضح ذلك .

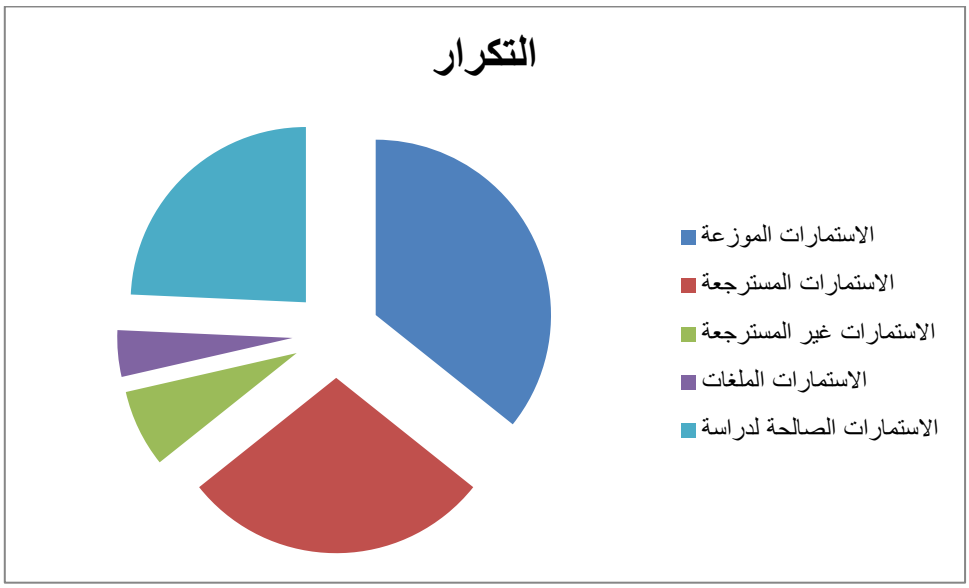
الجدول رقم (03) الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
الاستمارات الموزعة	50	100%
الاستمارات المسترجعة	40	80%
الاستمارات غير المسترجعة	10	20%
الاستمارات الملغات	6	12%
الاستمارات الصالحة لدراسة	34	68%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج فرز البيانات

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن عتبة الدراسة تمثلت في (34) وهي تمثل عدد الاستمارات التي تم إدخال بياناتها إلى برنامج الإحصائي لهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها والشكل الموالي يمثل ذلك.

الشكل رقم (05) : الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على برنامج Excel

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه

تم إعداد وتجهيز هذا الاستبيان ليكون قابلا للتوزيع على عدة مراحل وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: إعداد الاستبيان

لغرض إجراء هذه الدراسة فقد تم بناء استبيان ثم تحميله على ورق عادي (format A4) وهدا فيما يخص التسليم المباشر أو على حامل الكتروني عبر (WORD) وهذا فيما يخص التسليم عن طريق البريد الالكتروني، كما قام الطالب بإعداد استمارة الالكترونية " formulaire en ligne" بالاعتماد على موقع " Google drive " والذي يتيح إمكانية الحصول على موقع انترنت مجاني للاستبيان كما يتيح استقبال الإجابة منظمة في ورقة اكسل " Excel ".

وقد تضمن الاستبيان توضيحا لموضوع الدراسة وأهميتها وأهدافها كما تضمن الاستبيان على قسمين، الأول يشمل على البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة أما القسم الثاني يتضمن 3 محاور مختلفة لموضوع الدراسة

تشمل 19 سؤالا والوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وفيما يلي تفاصيل الاستبيان.

القسم الأول: يتكون هذا القسم من البيانات الشخصية (البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية) لعينة الدراسة والتي تضمنت العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

القسم الثاني: يتضمن هذا القسم أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح.

الفرع الثاني: طرق توزيع الاستبيان

اعتمد الطالب في توزيع الاستبيان على عدة طرق، فرضها تواجد أفراد عينة الدراسة في مناطق مشتتة جغرافيا نظرا للظروف التي تمر بها البلاد (covid 19) وهذه الطرق هي:

- طرق التسليم المباشر من اليد إلى اليد في غالب الأحيان.
- الاستعانة ببعض الأقارب والأصدقاء.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التدقيق.
- استعمال البريد الالكتروني لأفراد عينة الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة فقد تم عرضه على عدد من الأساتذة الأكاديميين في مجال التدقيق ومنهجية البحث العلمي والإحصاء في جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية وذلك بغرض تحكيم قائمة الاستبيان والتأكد من سلامة بنائها من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وتحديد مدى سلامة في صياغة العبارات ووضوحها.
- مدى شمولية الاستمارة.
- توزيع خيارات الإجابة كضمان ملاءمتها بهدف الدراسة.
- الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وقد تمحورت معظم الملاحظات في ما يلي:

- حذف بعض الأسئلة وإعادة صياغة أخرى لعدم وضوحها.
- إضافة بعض الأسئلة التي هي على صلة وثيقة بموضوع الدراسة.
- اختيار سلم ليكارت الثلاثي.
- تمكين المشاركين في الدراسة من إعداد بعض الملاحظات والإضافات، وذلك بترك بعض الأسطر فارغة في آخر الاستبيان.

وفي ضوء الملاحظات التي أبداها المحكمون، قام الطالب بإجراء التعديلات التي أتفق عليها المحكمون بحذف وتعديل وإعادة صياغة بعض العبارات التي تزداد أداة الدراسة وضوحا وملاءمة لقياس ما وضعت من أجله، وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

بعدما فمنا بإعداد الاستبيان واختباره، نقوم في هذا المبحث بتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة لإجابة على فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد عملية جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم تفريغها ببرنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) قصد معالجتها إحصائيا، والذي تم باستخدام العديد من الأساليب والمقاييس الإحصائية هي:

- **التكرارات والنسب المئوية**: وهذا من أجل التعرف على البيانات الأولية لمفردات الدراسة ولتحديد إجابات أفرادها اتجاه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة.
- **المتوسط الحسابي**: نهدف من استخدامه معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما نهدف من استخدامه ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.
- **الانحراف المعياري**: وهذا من أجل معرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الدراسة، حيث يوضح الانحراف المعياري التشتت في إجابات أفراد عينة لكل عبارة من عبارات

المحور الذي تضمنه الاستبيان، فكلما اقتربت من الصفر كلما دل ذلك على تركز الإجابات وانخفاض تشتتها بين المقياس، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات عند تساوي المتوسطات الحسابية وذلك لصالح العبارة الأقل تشتتا.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

تعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، و بتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها ونفرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا إلى إجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم المتعلق بالجوانب الشخصية كما هو مبين في الملحق رقم ( ) وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

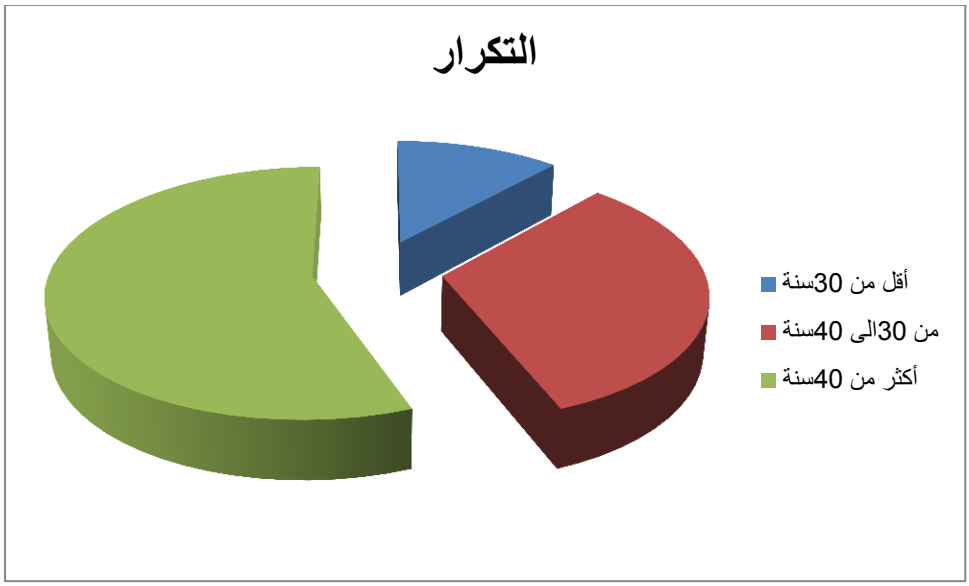
الجدول رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	4	%11.76
من 31 إلى 40سنة	11	%32.35
أكثر من 41 سنة	19	%55.88
المجموع	34	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات **EXCEL**

تبين من خلال الجدول رقم (04) فيما يتعلق بمتغير العمر فقد تصل أفراد عينة الدراسة ذوي العمر أكثر من 40 سنة على أعلى متوسط حسابي بلغ (55.88%)، يليها فئة العمر بين (من 31الى 40 سنة) بثاني أعلى متوسط حسابي بلغ (32.35%) أما عن ثالث متوسط حسابي فكان من نصيب فئة العمر (أقل من 30 سنة) بلغ (11.76%) والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

جدول رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

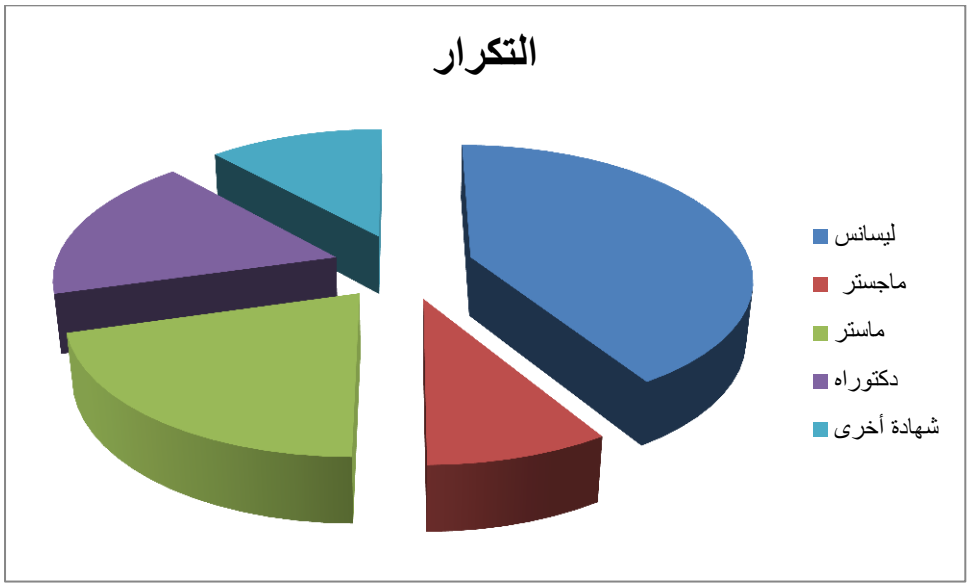
الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	14	%41.17
ماجستير	3	% 8.82
ماستر	7	% 20.58
دكتوراه	6	% 17.64
شهادة أخرى	4	% 11.76
المجموع	34	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

فيما يتعلق بمتغير الدرجة العلمية فقد حصلت العينة من حملي شهادة ليسانس على أعلى متوسط حسابي بلغ (41.17 %)، وحصل حملة شهادة ماستر على ثاني أعلى متوسط حسابي بلغ (20.58 %) أما عن ثالث

متوسط حسابي فكان من نصيب حملة دكتوراه بنسبة (17.66 %)، في حين حصل حملة شهادات أخرى على (11.76 %) أما بالنسبة لحملي شهادة ماجستير حصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ (8.82 %)

الشكل (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

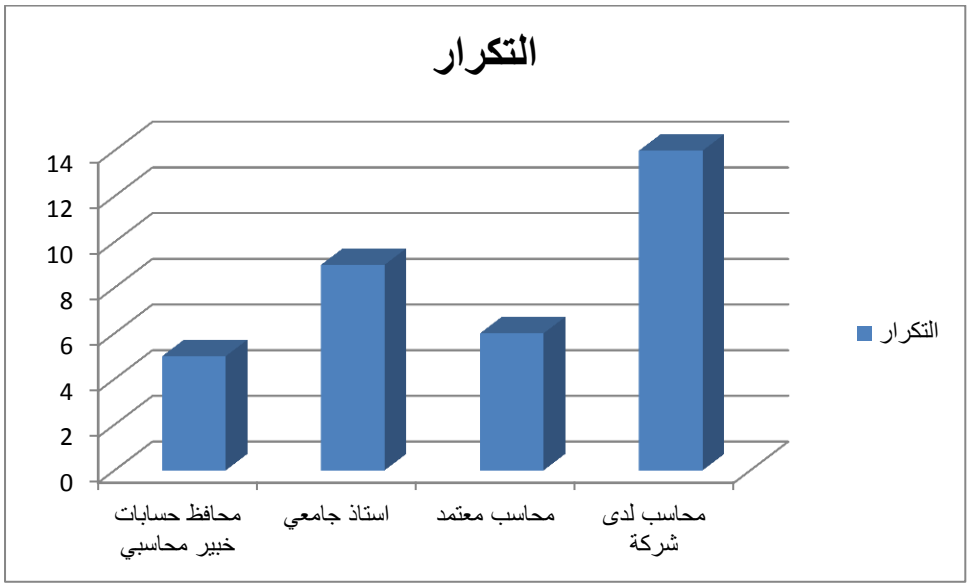
الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات خبير محاسبي	5	% 14.70
أستاذ جامعي	9	% 26.47
محاسب معتمد	6	%17.64
محاسب لدى شركة	14	% 41.17
المجموع	34	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

وفيما يتعلق بمتغير الوظيفة الحالية فان فئة محاسب لدى شركة حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (41.17 %)، تليها فئة أستاذ جامعي بمتوسط حسابي بلغ (26.47%)، في حين حصلت فئة محاسب معتمد على متوسط حسابي بلغ (17.64 %)، فحين حصلت فئة محافظ حسابات خبير محاسبي على أقل متوسط حسابي بلغ (14.70 %) وهذا يدل على أن فئة محافظ حسابات خبير محاسبي قادرون على إجابة بكل ثقة ومصداقية وذلك بحكم مستواهم الوظيفي.

الشكل رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى الخبرة المهنية

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

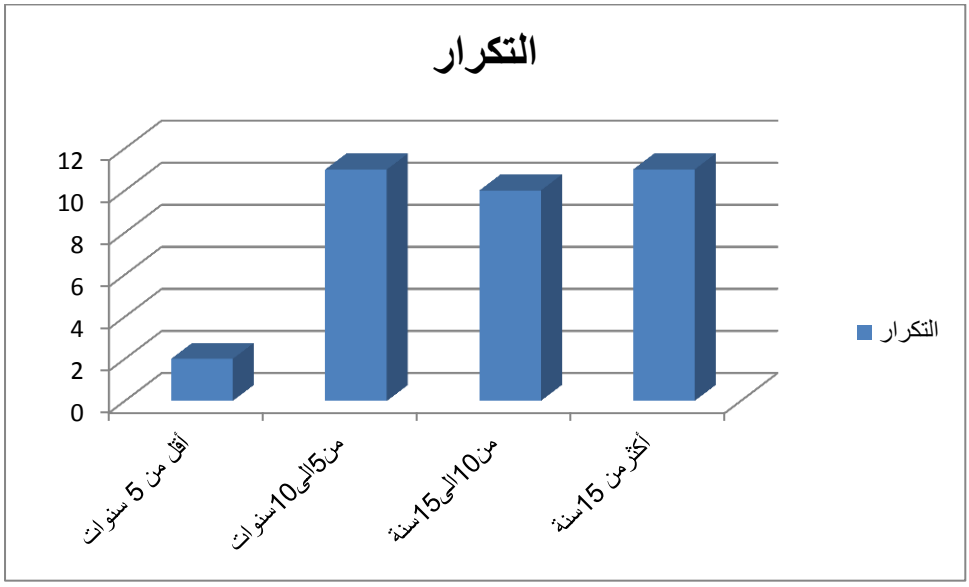
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	% 5.88
من 6 إلى 10 سنوات	11	%32.35
من 11 إلى 15 سنة	10	% 29.41
أكثر من 16 سنة	11	% 32.35

المجموع	34	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

وفيما يتعلق بمتغير عدد سنوات الخبرة المهنية فقد حصلت فئة (من 6الى 10 سنوات) و (أكثر من 16 سنة) على أعلى متوسط حسابي بلغ (32.35 %)، وتليها فئة (من 11 الى 15 سنة) على متوسط حسابي بلغ(29.41 %) وكان أقل متوسط حسابي من نصيب فئة (أقل من 5 سنوات) بلغ (5.88 %) والشكل الموالي يوضح هذه النتائج.

الشكل (09) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات EXCEL

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

يتم في هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الاستبيانات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات واستنتاج الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة وتحقق الفرضيات المصاغة من عدمها وهذا قبل إجراء الاختبارات الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

الفرع الأول: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على محور الدراسة

يلخص الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة وهذا استنادا إلى درجات مقياس " ليكارت ثلاثي " الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان .

الجدول رقم (08): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

العبارات	التكرار والنسبة المئوية	درجات الإجابة		
		موافق	محايد	غير موافق
1- إعداد التقارير بشكل كامل، دقيق، صادق، مختصر، قدر الإمكان يكفي للقول عن التقرير أنه تميز بالجودة.	التكرار	27	1	6
	النسبة	79.4	2.9	17.6
2- يفي مضمون تقارير التدقيق متطلبات المجتمع والعملاء.	التكرار	15	8	11
	النسبة	44.1	23.5	32.4
3- يتم إعداد التقارير في الوقت المناسب.	التكرار	26	4	4
	النسبة	76.5	11.8	11.8
4- المعلومات المتواجدة ضمن تقارير التدقيق تقيم متخذ القرار.	التكرار	16	10	8
	النسبة	47.1	29.4	23.5
5- معايير إعداد التقارير تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار.	التكرار	26	5	3
	النسبة	76.5	14.7	8.8
6- صعوبة عملية التدقيق، ودرجة التعقيد المصاحبة لها تؤثر على جودة نتائج التقرير.	التكرار	19	3	11
	النسبة	55.9	8.8	32.4

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل عبارات محور جودة التقارير التدقيق الخارجي حازت على درجات إجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي.

الجدول رقم (09): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الثاني

العبارات	التكرار والنسبة المئوية	درجات الإجابة		
		موافق	محايد	غير موافق
1- الافصاح المحاسبي في ظل SCF يضمن ملائمته والموثوقية في المعلومات وقابليتها من طرف مستخدميها.	التكرار	25	4	5
	النسبة	73.5	11.8	14.7
2- النظام المحاسبي في ظل SCF يضمن الافصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الأطراف.	التكرار	16	5	13
	النسبة	47.1	14.7	38.2
3- الالتزام بالنظام المحاسبي في اعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الافصاح.	التكرار	30	3	1
	النسبة	88.2	8.8	2.9
4- الافصاح الكامل يساعد في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من طرف مستخدميها.	التكرار	30	1	3
	النسبة	88.2	2.9	8.8
5- يوفر نظام المالي المحاسبي معلومات جيدة يترتب عنها اتخاذ قرارات جيدة.	التكرار	28	4	2
	النسبة	82.4	11.8	5.9

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل عبارات المحور يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن كافة البيانات والمعلومات المحاسبية المؤسسات الاقتصادية وفقا لما جاء به SPSS حازت على درجات إجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي.

الجدول رقم: (10): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث

العبارات	التكرار والنسبة المئوية	درجات الإجابة		
		موافق	محايد	غير موافق
1- كبر حجم المؤسسة يؤثر على جودة التدقيق.	التكرار	12	2	17
	النسبة	35.3	14.7	50.0
2- السمعة الحسنة للمدقق تؤثر ايجابا على جودة عملية التدقيق.	التكرار	23	5	6
	النسبة	67.6	14.77	17.6
3- حجم الاتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدها.	التكرار	18	9	7
	النسبة	52.9	26.5	20.6
4- وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق.	التكرار	19	9	6
	النسبة	55.9	26.5	17.6
5- تؤثر الاستقلالية بصفة ايجابية على جودة عملية التدقيق.	التكرار	29	3	2
	النسبة	85.3	8.8	5.9
6- تعين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاتها الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق.	التكرار	26	4	4
	النسبة	76.5	11.8	11.8
7- توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير التي تتعلق بأجور عمال التدقيق والمحاسبة مثل(الذكاء ، القيادة...) تؤثر على جودة عملية التدقيق.	التكرار	22	2	10
	النسبة	64.7	5.9	29.4
8- توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط مؤسسة تؤثر على جودة عملية التدقيق.	التكرار	24	1	9
	النسبة	70.6	2.9	26.5

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عبارات المحور العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق حازت على درجات إجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي.

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي للمحاور الثلاث

الجدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه الهام للعينة
1- إعداد التقارير بشكل كامل، دقيق، صادق، مختصر، قدر الإمكان يكفي للقول عن التقرير أنه تميز بالجودة.	2.6176	0.77907	**موافق**
2- يفي مضمون تقارير التدقيق متطلبات المجتمع والعملاء.	2.1176	0.87956	**محايد**
3- يتم إعداد التقارير في الوقت المناسب.	2.6471	0.69117	**موافق**
4- المعلومات المتواجدة ضمن تقارير التدقيق تقيم متخذ القرار.	2.2353	0.81868	**محايد**
5- معايير إعداد التقارير تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار.	2.6765	0.63821	**موافق**
6- صعوبة عملية التدقيق، ودرجة التعقيد المصاحبة لها تؤثر على جودة نتائج التقرير.	2.2424	0.93643	**محايد**
المتوسط العام للمحاور	2.42275	0.79052	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS شاهد ملحق رقم (03).

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة موجبة نحو جميع عبارات المتعلقة بمحور الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.42275) وهو أكبر من متوسط المرجح الأساسي لدراسة (2) كما أن المتوسط بلغ ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي وهي الفئة التي تسير إلى درجة " نعم " وكذلك الانحراف المعياري إذا يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.79052) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول لبيه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تحكمها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

العبارة رقم (01):إعداد التقارير بشكل كامل، دقيق، صادق، مختصر قدر الإمكان يكفي للقول عن تقرير أنه تميز بالجودة

بلغ المتوسط الحسابي (2.6176) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت ثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون إعداد التقارير شكل كامل، دقيق، صادق، مختصر قدر الإمكان يكفي القول عن التقرير أنه تميز بالجودة .

العبارة (02): يفي مضمون تقارير التدقيق متطلبات المجتمع والعملاء

بلغ المتوسط الحسابي (2.1176) زهو يقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم محايدين في إجاباتهم ولا يكفي القول أن مضمون تقارير التدقيق تفي متطلبات المجتمع والعملاء.

العبارة رقم (03): يتم إعداد التقارير في الوقت المناسب

بلغ المتوسط (2.6471) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون عملية إعداد التقارير تكون في الوقت المناسب.

العبارة رقم (04): المعلومات المتواجدة ضمن تقارير التدقيق تقيم متخذ القرار

بلغ المتوسط الحسابي (2.2353) وهو يقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم محايدين في إجاباتهم وبهذا لا يستطيع الإجابة على هذه العبارة ولايمكن القول أن المعلومات المتواجدة ضمن تقارير التدقيق تقيم متخذ القرار.

العبارة رقم (05): معايير إعداد التقارير تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار

بلغ المتوسط الحسابي (2.6765) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون معايير إعداد التقارير تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار.

العبارة رقم (06): صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيد المصاحبة لها تؤثر على جودة نتائج التقرير بلغ المتوسط الحسابي (2.2424) ويقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا مايدل على أن أغلبية أفراد العينة هم محايدين في إجاباتهم ولهذا لا نستطيع القول أن صعوبة عملية التدقيق و درجة التعقيد المصاحبة لها يؤثر على جودة نتائج التقرير.

الجدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1- الإفصاح الحاسبي في ظل SCF يضمن ملائمته والموثوقية وقابليتها للمقارنة من طرف مستخدميها.	2.5882	0.74336	**موافق**
2- النظام الحاسبي SCF يتضمن الإفصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الأطراف.	2.0882	0.93315	**محايد**
3- الالتزام بالنظام المحاسبي في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.	2.8529	0.43571	**موافق**
4- الإفصاح الكامل يساعد في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من طرف مستخدميها.	2.7941	0.59183	**موافق**
5- يوفر نظام المالي المحاسبي معلومات جيدة يترتب عنها اتخاذ قرارات جيدة.	2.7647	0.55371	**موافق**
المتوسط العام للمحاور	2.61748	0.651552	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS شاهد الملحق رقم (03)

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة موجبة نحو جميع عبارات المتعلقة بمحور الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.61748) وهو أكبر من متوسط المرجح الأساسي للدراسة (2) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي وهي الفئة التي تسير إلى درجة نعم (موافق) وكذلك الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.651552) وهي تعتبر نسبة جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجع استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

العبارة رقم (01) : الإفصاح المحاسبي في ظل SCF يضمن ملائمته والموثوقية في المعلومات وقابليتها للمقارنة من طرف مستخدميها

بلغ المتوسط الحسابي (2.5882) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون الإفصاح المحاسبي في ظل SCF يضمن ملائمته والموثوقية في المعلومات و قابليتها للمقارنة من طرف مستخدميها.

العبارة رقم (02): النظام المحاسبي SCF يضمن الإفصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الاطراف

بلغ المتوسط الحسابي (2.0882) وهو يقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم محايدين في إجاباتهم ولهذا لا يمكننا الإجابة على هذه العبارة ولا يمكننا القول أن النظام المحاسبي SCF يضمن الإفصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الأطراف.

العبارة رقم (03): الالتزام بالنظام المحاسبي في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح

بلغ المتوسط الحسابي (2.8529) وهو ما يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون الالتزام بالنظام المحاسبي في إعداد القوائم المالية يساهم في تحقيق مستوى الإفصاح.

العبارة رقم (04): الإفصاح الكامل يساعدني في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من طرف مستخدميها

بلغ المتوسط الحسابي (2.7949) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون الإفصاح الكامل يساعد في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من طرف مستخدميها.

العبارة رقم (06): بلغ المتوسط الحسابي (2.7647) وهو يقع ضمن فئة [2.34 -3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون النظام المالي المحاسبي يوفر معلومات جيدة ويترتب عنها اتخاذ قرارات.

الجدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

العبارات		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-	كبر حجم المؤسسة يؤثر على جودة التدقيق.	1.8529	0.92548	**محايد**
2-	السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق	2.5000	0.78817	**موافق**
3-	حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدها.	2.3235	0.80606	**محايد**
4-	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق.	2.3824	0.77907	**موافق**
5-	تؤثر الاستقلالية بصفة ايجابية على جودة عملية التدقيق.	2.7941	0.53820	**موافق**
6-	تعين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاتها الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق.	2.6471	0.69117	**موافق**
7-	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير التي تتعلق بأجور عمال التدقيق والمحاسبة مثل (الذكاء، القيادة...) تؤثر على جودة عملية التدقيق.	2.3529	0.91725	**موافق**
8-	توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط مؤسسة تؤثر على جودة عملية التدقيق.	2.4417	0.89413	**موافق**
المجموع العام للمحور		2.4117625	0.79244125	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS شاهد الملحق رقم (03).

يظهر الجدول أعلاه أمن كل اتجاهات عينة الدراسة موجبة نحو جمع عبارات المتعلقة بمحور الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.4117625) وهو أكبر من متوسط المرجح الأساس للدراسة (2) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي وهي الفئة التي تشير إلى درجة نعم (موافق) وكذلك الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري (0.79244) وهي تعتبر نسبة جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

العبارة رقم(01): كبر حج المؤسسة تؤثر على جودة التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (1.3529) وهو يقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم محايدين في إجاباتهم ولهذا لا يمكننا الإجابة على هذه العبارة ولا تستطيع القول بان كبر حجم المؤسسة يؤثر على جودة التدقيق.

العبارة رقم (02): السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (2.5000) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق.

العبارة رقم (03): حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدها

بلغ المتوسط الحسابي (2.3825) وهو يقع ضمن فئة [1.67-2.33] حسب مقياس ليكارت وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدون وإجاباتهم لا يمكننا الإجابة على هذه العبارة ولا تستطيع القول أن حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

العبارة رقم (04): وجود دعاوي قضائية يؤثر على جودة التدقيق

بلغ لمتوسط الحسابي (2.3824) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون وجود دعاوى قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق.

العبارة رقم (05): تؤثر استقلالية بصفة ايجابية على جودة عملية التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (2.7941) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون الاستقلالية على أنها تؤثر بصفة ايجابية على جودة عملية التدقيق.

العبارة يقم (06): تعين محافظ حسابات من قبل أطراف من علاقتها الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (2.6471) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون عملية تعين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقتها التحصين يؤثر على جودة عملية التدقيق.

العبارة رقم (07): توفر الخيارات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور عمال التدقيق والمحاسبة تؤثر على جودة التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (2.3529) وهو يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور عمال التدقيق والحاسبة تؤثر على جودة التدقيق.

العبارة رقم (08): توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط مؤسسة تؤثر على جودة عملية التدقيق

بلغ المتوسط الحسابي (2.4412) وهو يقع على ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتبرون توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط مؤسسة تؤثر على جودة عملية التدقيق .

خلاصة الفصل:

لقد خصصا هذا الفصل لمختلف الجوانب الدراسة الميدانية، بدءا بطبيعة الدراسة الميدانية والطريقة والإجراءات المتبعة في إعداد الاستبيان ونشره وكذلك مختلف خطوات الدراسة الميدانية ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية وذلك من أجل معرفة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح .

وقد وجدنا أن عبارات الاستبيان من خلال تحليل الخصائص الديموغرافية لإفراد عينة الدراسة تميزت بالتنوع واتسمت بالصدق في تحقيق الهدف الذي وضعت من أجله وهو ما يعطي إجابات أكثر تمثيلا للواقع.

الخاتمة عامة

صدفت هذه الدراسة إلى تحليل بعض العوامل على جودة القوائم المالية المتمثلة في جودة التدقيق الخارجي والإفصاح وهذا من وجهة نظر مهنتين ومختصين في مجال التدقيق، وسيتم في هذا الفصل عرض أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم مجموعة من التوصيات وآفاق الدراسة.

1- نتائج الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح، حيث يعتبر موضوع جودة التدقيق من المواضيع التي خالت اهتمام الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، باعتبار أن جودة التدقيق الخارجي هي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية نظرا لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات وهدا في ظل وجود إفصاح داخل المؤسسات الاقتصادية.

فمن خلال التطرق في هذه الدراسة إلى جانب النظري والتطبيقي تم تكوين صورة شاملة لموضوع الدراسة المتمثل في أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح من أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- تساعد جودة التدقيق الخارجي في تحليل القوائم المالية بشكل جيد وبتالي اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة.
- لجودة التدقيق الخارجي دور هام في تحقيق مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- يساعد الإفصاح في تقديم وإظهار المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.
- يقدم الإفصاح صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة، كما يقوم بإزالة الغموض عن المعلومات المحاسبية.
- يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على الإفصاح.
- يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للإفصاح على جودة القوائم المالية.
- يوجد أثر ايجابي مباشر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.
- هناك علاقة وساطة تامة للإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.

2- التوصيات:

من خلال تناول موضوع جودة التدقيق الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية في ظل وجود إفصاح الذي يعتبر من المواضيع الهامة، وبعد استخلاص نتائج الدراسة واثبات صحة الفرضيات يمكن اقتراح جملة من التوصيات.

- لا بد من العمل على تكثيف البرامج التدريسية الخاصة بمهنية المدقق الخارجي وذلك بزيادة جودة التدقيق الخارجي.
- الحرص على تقديم قوائم مالية ذات مصداقية خالية من الأخطاء والتلاعب.
- تفعيل دور محافظ الحسابات والحرص على تطبيق معايير التدقيق الدولية والجزائرية، والأمر الذي يزيد من الملائمة والموثوقية.
- ضرورة تدعيم استقلال المدقق الخارجي لتعزيز الثقة وتحسين جودة القوائم المالية.
- ضرورة الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة من قبل مدقق الحسابات.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية وتكييفه مع التغيرات المحاسبية الحديثة.

3- آفاق الدراسة:

قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن إشكاليات عديدة منها:

- دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية.
- مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين تقرير المدقق الخارجي.

المراجع

المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا– الكتب

1- احمد حلمي جمعة, **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**, الطبعة الأولى, دار صفاء للنشر و التوزيع, عمان, 2000.

2- طارق عبد العال حماد, **التقارير المالية**, الدار الجامعية, مصر, 2005.

3- عباس مهدي الشيرازي, **نظرية المحاسبة**, دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع, الشامية, الكويت, 1990.

4- عبد الفتاح الصحن و آخرون, **أسس المراجعة**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2004.

5- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون, **المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2008.

6- عبد الكريم على الرمحي, **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية**, دار المكتبة الوطنية, عمان, 2001.

7- عبد الوهاب نصر علي, **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**, الجزء الأول, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2011.

8- غسان فلاح المطارنة, **تدقيق الحسابات المعاصر**, الطبعة الأولى, دار الميسرة للنشر و التوزيع, عمان, 2006.

9- قاسم محسن الجبيطي, زياد هاشم يحي, **تحليل و مناقشة القوائم المالية**, الدار النموذجية للنشر و التوزيع, بيروت, لبنان,2011.

10- احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان, 2009.

11- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية, 2003.

12- محمود ناجي درويش, **أصول المراجعة**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 1999.

13- هادي التميمي, **مدخل الى التدقيق**, الطبعة الثانية, دار وائل للنشر, عمان, 2004.

14- ويليام توماس, اموسون هنكي, **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, ترجمة احمد حامد حجاج, كمال الدين سعيد, دار المريخ للنشر، الرياض, 1998.

15- الفين ارينز, جيمس لوبك, **المراجعة مدخل متكامل**, دار المريخ للنشر, الرياض, 2009.

16- يوسف محمود جربوع, **مراجعة الحسابات** , مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع, عمان, 2007.

17- رضوان حلوة حنان وآخرين، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع،2004.

18- محمود حسين الوادي، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2010.

19- محمد عبد العال ألنعيمي وآخرون، **إدارة الجودة المعاصرة: مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات الخدمية**، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009.

20- محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.

21- جيمس ايفان، وجيمس دين، **الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والإستراتجية**، تعرب على إبراهيم سرور وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية،2009 .

22- أمين السيد لطفي, **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006.

23- ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.

24- حاتم محمد الشبشي, **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**, الطبعة الأولى, المكتبة العصرية للنشر و التوزيع, مصر, 2007.

25- حسن القاضي, حسن دحدوح, **أساسيات التدقيق في ظل المعاير الأمريكية الدولية** , الطبعة الأولى, مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع, عمان, 1999.

26- خالد أمين عبد الله, **علم تدفيق الحسابات**, الناحية النظرية و العملية, الطبعة الرابعة, دار وائل للنشر و التوزيع, عمان, 2004.

ثانيا– البحوث العلمية

1- عمر شريقي,**التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية**, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة سطيف 1, 2013.

2- محمد أمين مازون, **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**, (رسالة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الجزائر3, 2011/2010.

3- محي الدين محمود حمو, **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة حالة الجزائر**, (رسالة ماجستير), جامعة المدية, 2008/2007.

4- عبد السلام سليمان قاسم الاهدال، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية وميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الحديدية، اليمن، 2008.

5- أحططاش رشيدة، **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجين في الجزائر–** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية- تخصص محاسبة وتدقيق- ، جامعة سطيف 1، 2016-2017.

6- هاجر مبروك بنت علي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018-2019.

7- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**,(مذكرة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة الحاج لخضر, باتنة, الجزائر, 2009/2008.

ثالثا- المقالات العلمية

1- الحافظ أبي القاسم سليمان أحمد الطبراني (ت360هـ)، **المعجم الأوسط**، التحقيق أبو معاذ طارق بن عوض الدين محمد، أبو الفضل عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني، دار الحرمين للطباعة والنشر، الجزء الأول، 1415هـ، الحديث رقم 898.

2- أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم3، 2008.

3- إيمان حسين شاطر، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب التدقيق وآثارها على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، لعدد 1، جدة 2006.

4- جيهان عبد المعز الجمال, **المراجعة و حوكمة الشركات**,دار الكتاب الجامعي, العين, الإمارات العربية المتحدة, 2014.

5- حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014.

6- خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة** ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، 2013.

7- عمر شريقي, **مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية**, مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, جامعة سطيف1, العدد 12, 2012.

8- محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, **المراجعة و تدقيق الحسابات**, الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر,2006.

9- محمد بوتين, **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**, الطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2008.

10- محمد نصر الهواري, محمد توفيق محمد, **أصول المراجعة و الرقابة الداخلية: التأصيل العلمي و الممارسة العملية** د,1999.

11- مسعود صديقي, **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**, مجلة الباحث, العدد 02, كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية, جامعة ورقلة, الجزائر, 2002.

12- موسى رحماني، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمرتجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، العدد 35/34، 2014.

13- ناظم شعلان جبار، **التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة** المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.

14- نور ساعد الجد عاني، حسام عبد المحسن العنقري، تأثير وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، 2009.

15- يوسف محمود جربوع, **دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة و ليست حاسمة**, مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد, العدد 95, جامعة بغداد, 2004.

16- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين، مجلة العلوم الإسلامية(سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 1،، 2008.

17- رافد عبيد النواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد50، 2008.

رابعا- الملتقيات والمداخلات

1. محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، كلية الإدارة، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19ماي 2010.

المراجع باللغة الاجنبية

1- Arezoo Aghaei chadegani, Review of studies on audit qualité, international conférence on humanities, society ad culture IPEDR, vol 20, IACTSIT PRESS, Singapore, 2011,p 312.

2- Azzedine abaoub, Soumaya ayedi chabchoub, La demande de la qualité de l'audit externe : quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien, actes du 29 eme congres de l'AFC =, 29-30 mai 2008, p 6-7.

3- Du manuel qualité au manuel de management, afnor éduction, France,2 édition,2013,p20 .ASQC :American society for qualtity control .
4- FASP ,Statemnt of financial accounting concepts NO2, Qualitative characteristics of acconting information ? 1980,P18.
5- IFAC ? IAASB ? Handbook of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements, part1, internationel federation of acceountants, USA, 2015,p 91.
6- Linda Elizabeth de Angelo, audit size and audit qualité, journal of accounting and economics 3, north- Holland publishing company, 1981, p186.

الملاحق

الملحق رقم (01) : استمارة استبيان

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعوم التسيير

قسم علوم مالية وحاسبة

تخصص محاسبة

الاستبيان

موضوع الدراسة: أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح .

في إطار بحث نهاية الدراسات العلمية في الجامعة نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي سيوجه لدعم مذكرة التخرج لاستكمال متطلبات نهاية شهادة الماستر، لذا نرجو من سيادتكم أن تجيبو على هذه الأسئلة كل ثقة وبكل صدق دون كتابة أسمكم مع العلم أن الإجابات سيتم المحافظة عليها بكل سرية .

لكم منا خالص الشكر والتقدير.

- من إعداد الطالب

بلطرش زهير

- تحت إشراف الأستاذ

بوشنافة ميسوم

أستاذ المحكم

يرقي كريم

المحور الديموغرافي

البيانات الشخصية: يهدف هذا الجزء إلى تبيان بعض الخصائص الشخصية والوظيفية التي تساعد على تفسير الاختلاف بين إجابات الأفراد لذا الرجاء اختيار الإجابة المناسبة:

1- العمر : une seule réponse possible

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة

☐ أكثر من 40 سنة

2- المستوى التعليمي: une seule réponse possible

☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ ماستر

☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى

3- **الوظيفة الحالية** plusieurs réponses possibles

☐ محافظ حسابات خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي

☐ محاسب معتمد ☐ محاسب لدى شركة

4- **الخبرة المهنية une seule réponse possible**

☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات

☐ من 10 إلى 15 ستة ☐ أكثر من 15 ستة

محاور الدراسة **كلمات مفتاحية:** المدقق الخارجي يقصد به محافظ الحسابات

المحور الأول: جودة التقارير التدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	موافق	غير موافق	محايد
01	إعداد التقارير بشكل كامل، دقيق، صادق، مختصر، قدر الإمكان يكفي للقول عن التقرير أنه تميز بالجودة.			
02	يفي مضمون تقارير التدقيق متطلبات المجتمع والعملاء .			
03	يتم إعداد التقارير في الوقت المناسب.			
04	المعلومات المتواجدة ضمن تقارير التدقيق تقيم متخذ القرار.			
05	معايير إعداد التقارير تساهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرار.			
06	صعوبة عملية التدقيق، ودرجة التعقيد المصاحبة لها تؤثر على جودة نتائج التقرير.			

المحور الثاني: يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن كافة البيانات و المعلومات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية وفقا لما جاء به SCF

الرقم	العبارة	موافق	غير موافق	محايد
01	الإفصاح المحاسبي في ظل SCF يضمن ملائمته والموثوقية في المعلومات وقابليتها للمقارنة من طرف مستخدميها.			
02	النظام المحاسبي SCF يضمن الإفصاح الكافي لتلبية حاجات مختلف الأطراف.			
03	الالتزام بالنظام المحاسبي في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.			
04	الإفصاح الكامل يساعد في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من طرف مستخدميها.			
05	يوفر نظام المالي المحاسبي معلومات جيدة يترتب عنها اتخاذ قرارات جيدة.			

المحور الثالث: العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق الخارجي.

الرقم	العبارة	موافق	غير موافق	محايد
01	كبر حجم المؤسسة يؤثر على جودة التدقيق.			
02	السمعة الحسنة للمدقق تؤثر إيجابا على جودة عملية التدقيق.			
03	حجم الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق في حال عدم وجود طريقة عملية لتحديدها.			
04	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر على جودة التدقيق.			
05	تؤثر الاستقلالية بصفة ايجابية على جودة عملية التدقيق.			
06	تعين محافظ الحسابات من قبل أطراف من علاقاتها الشخصية يؤثر على جودة عملية التدقيق.			
07	توفر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير التي تتعلق بأجور عمال التدقيق والمحاسبة مثل (الذكاء، القيادة...) تؤثر على جودة عملية التدقيق.			
08	توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط مؤسسة تؤثر على جودة عملية التدقيق.			

الملحق رقم (02) : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور

q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	17,6	17,6	17,6
	محايد	1	2,9	2,9	20,6
	موافق	27	79,4	79,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	11	32,4	32,4	32,4
	محايد	8	23,5	23,5	55,9
	موافق	15	44,1	44,1	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide		4	11,8	11,8	11,8
	محايد	4	11,8	11,8	23,5
	موافق	26	76,5	76,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	23,5	23,5	23,5
	محايد	10	29,4	29,4	52,9
	موافق	16	47,1	47,1	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8,8	8,8	8,8
	محايد	5	14,7	14,7	23,5
	موافق	26	76,5	76,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	11	32,4	33,3	33,3
	محايد	3	8,8	9,1	42,4
	موافق	19	55,9	57,6	100,0
	Total	33	97,1	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,9		
	Total	34	100,0		

q7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	14,7	14,7	14,7
	محايد	4	11,8	11,8	26,5
	موافق	25	73,5	73,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	38,2	38,2	38,2
	محايد	5	14,7	14,7	52,9
	موافق غير	16	47,1	47,1	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	3	8,8	8,8	11,8
	موافق	30	88,2	88,2	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide		3	8,8	8,8	8,8
	محايد	1	2,9	2,9	11,8
	موافق	30	88,2	88,2	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,9	5,9	5,9
	محايد	4	11,8	11,8	17,6
	موافق	28	82,4	82,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	17	50,0	50,0	50,0
	محايد	5	14,7	14,7	64,7
	موافق	12	35,3	35,3	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	17,6	17,6	17,6
	محايد	5	14,7	14,7	32,4
	موافق	23	67,6	67,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	17,6	17,6	17,6
	محايد	5	14,7	14,7	32,4
	موافق	23	67,6	67,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	17,6	17,6	17,6
	محايد	9	26,5	26,5	44,1
	موافق	19	55,9	55,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5,9	5,9	5,9
	محايد	3	8,8	8,8	14,7
	موافق	29	85,3	85,3	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	11,8	11,8	11,8
	محايد	4	11,8	11,8	23,5
	موافق	26	76,5	76,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	29,4	29,4	29,4
	محايد	2	5,9	5,9	35,3
	موافق	22	64,7	64,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

q19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	26,5	26,5	26,5
	محايد	1	2,9	2,9	29,4
	موافق	24	70,6	70,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم (03) : التحليل الإحصائي للمحاور الثلاث

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
q1	34	1,00	3,00	2,6176	,77907
q2	34	1,00	3,00	2,1176	,87956
q3	34	1,00	3,00	2,6471	,69117
q4	34	1,00	3,00	2,2353	,81868
q5	34	1,00	3,00	2,6765	,63821
q6	33	1,00	3,00	2,2424	,93643
q7	34	1,00	3,00	2,5882	,74336
q8	34	1,00	3,00	2,0882	,93315
q9	34	1,00	3,00	2,8529	,43571
q10	34	1,00	3,00	2,7941	,59183
q11	34	1,00	3,00	2,7647	,55371
q12	34	1,00	3,00	1,8529	,92548
q13	34	1,00	3,00	2,5000	,78817
q14	34	1,00	3,00	2,3235	,80606
q15	34	1,00	3,00	2,3824	,77907
q16	34	1,00	3,00	2,7941	,53820
q17	34	1,00	3,00	2,6471	,69117
q18	34	1,00	3,00	2,3529	,91725
q19	34	1,00	3,00	2,4412	,89413
t1	34	1,67	2,83	2,4255	,28932
t2	34	1,63	3,00	2,4118	,35560
t3	34	1,63	3,00	2,4118	,35560
T	34	1,89	2,77	2,4163	,25476
N valide (listwise)	33				