

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
الموضوع:

## مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية

- دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء  
المحاسبين بولاية جيجل وميلة -

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

عمران بوريب

إعداد الطالبتين:

آسيا بوعرة

صليحة بودادي

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا

الرتبة

أ. فيصل قميحة

مشرفا ومقررا

الرتبة

أ. عمران بوريب

عضوا مناقشا

الرتبة

أ. راضية الزين

السنة الجامعية 2016 - 2017

الله أكبر

## تشكرات

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستغفره ونتوب إليك ونعوذ بالله من شرور أنفسنا  
ومن سيئات أعمالنا، من يهدي الله فلا مضل له، ومن يضل فلا هادي له، وأشهد أن لا  
إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمدا عبده ورسوله، أما بعد فنتقدم بأسمى  
عبارات الشكر:

إلى خالقنا ومولانا وموفقنا إلى هذا العمل المتواضع، إلى من له الفضل أولاً وأخيراً،  
إلى الذي لا إله إلا هو، إلى أرحم الراحمين وأكرم الأكرمين، إلى من نسأله بكل اسم هو  
له أن يجعل هذا الجهد في ميزان حسناتنا، وأن يجعل نياتنا خالصة لوجهه الكريم، إلى  
الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره، فيا ربك لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك  
وعظيم سلطانك.

ربنا أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا وعلى والدينا وأن نعمل صالحا ترضاه،  
وأدخلنا برحمتك في عبادة الصالحين.

إلى الأستاذ المشرف "عمران بوريج" الذي نكن له فائق الاحترام والتقدير والذي  
لم يبخل علينا بالنصح والتوجيه .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع من قدموا لنا فائق النصح والإرشاد، وإلى كل  
من ساعدنا ولو بكلمة طيبة.

إلى كل هؤلاء الشكر الجزيل.

صليحة وآسيا

## إهداء

بمساعدة الله القدير الذي رسم لي طريق حياتي استطعت إن أنجز هذا العمل  
المتواضع الذي أهديه

إلى ملائكي في الحياة إلى معنى الحب والتفاني إلى بسمة حياتي وسر الوجود  
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الناس أمي  
الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى من أكن له بالصبة والوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من  
أحمل اسمه بكل افتخار أبي الغالي أطال الله في عمره.

إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها.....إلى إخوتي الأعماء كل باسمه.  
إلى عائلتي الثانية.....إلى فؤاد وكل عائلته كل  
باسمه.

إلى الشكوتة الغالية على قلبي إبنتي أخي "تسني".

إلى من رافقتني في هذا العمل المتواضع حديقتي "أسيا".

إلى حديقتي حياة، سارة، سناء، أسية، سما، أميمة، رقية، راضية.....

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

إلى كل الأساتذة الكرام الذين رافقوني طيلة مشواري الدراسي.

إلى كل من أعرفهم لأنهم في قلبي

ولكن حيز الورقة لم يسعني لذكرهم

\* صليحة \*



# إهداء

بمساعدة الله القدير الذي رسم لي طريق حياتي استطعت إن أنجز هذا  
العمل المتواضع الذي اهديه :  
إلى الذي قال فيهما عز وجل "وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين  
إحسانا" صدق الله العظيم  
أمي...أمي...أمي الغالية نور عيني، ظل خطواتي وسعادة حياتي أطال الله  
عمرها.

أبي...أبي الغالي الذي كرس حياته من أجل تلبية متطلبات دراستي أطال الله عمره.  
إلى أخي الغالي "محمد"، والمدلل "مهدي".  
إلى أخواتي العزيزات على قلبي "سارة"، "إناس" والكتكوتة الغالية على قلبي  
"مروى".

إلى كل العائلة الكريمة من قريب أو من بعيد .  
إلى صديقاتي: نسرين، فاطمة، نضيرة، وردة، فايزة، زينب، صليحة.....

إلى كل من عرفهم ولو اذكرهم  
لكنهم في قلبي.

آسيا



# فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر
II	الإهداء
III	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الاختصارات
أ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي</b>	
9	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
10	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي
16	المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي
19	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي
21	المبحث الثاني: الإطار العملي للتدقيق الخارجي
21	المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي
26	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي
28	المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي
29	المطلب الرابع: مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الخارجي
32	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
33	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
37	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
43	المطلب الرابع: إعداد تقرير المدقق الخارجي
46	خلاصة
<b>الفصل الثاني: كيفية مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية</b>	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية

49	المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي
54	المطلب الثاني: القوائم المالية كمصدر للمعلومات المالية
58	المطلب الثالث: المعلومات المالية
61	المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية
61	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية
62	المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية
66	المطلب الثالث: متطلبات جودة المعلومات المالية
67	المبحث الثالث: التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية
68	المطلب الأول: إجراءات تدقيق عناصر الميزانية
79	المطلب الثاني: إجراءات تدقيق عناصر جدول حساب النتائج
85	خلاصة
<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية</b>	
87	تمهيد
88	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية
88	المطلب الأول: منهجية الدراسة
90	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
91	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
101	المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة
101	المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية لعينة الدراسة
104	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
121	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
121	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
129	المطلب الثاني: اختبار الفروق
132	خلاصة
133	الخاتمة العامة
138	قائمة المراجع
VIII	الملاحق
IX	الملخص



# قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
88	الإحصائيات الخاصة بالاستبيان	(01 -3)
90	جدول التوزيع لمقياس ليكارث	(02 -3)
91	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الخطوات التمهيديّة)	(03 -3)
93	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)	(04 -3)
94	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات)	(05 -3)
95	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (إعداد التقرير)	(06 -3)
96	الاتساق البنائي لفروع المحور الأول ( الإطار النظري للتدقيق الخارجي)	(07 -3)
97	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الملائمة)	(08 -3)
97	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (الموثوقية)	(09 -3)
98	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (القابلية للفهم)	(10 -3)
99	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (القابلية للمقارنة)	(11 -3)
99	الاتساق البنائي لفروع المحور الثاني (جودة المعلومات المالية)	(12 -3)
100	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان	(13 -3)
100	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	(14 -3)
101	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(15 -3)
101	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(16 -3)
102	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(17 -3)
102	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(18 -3)
103	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(19 -3)
104	اختبار التوزيع الطبيعي	(20 -3)
105	تحليل فقرات الفرع الأول (الخطوات التمهيديّة)	(21 -3)
109	تحليل فقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)	(22 -3)
111	تحليل فقرات الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات)	(23 -3)
114	تحليل فقرات الفرع الرابع (إعداد التقرير)	(24 -3)
117	تحليل فقرات الفرع الأول (الملائمة)	(25 -3)
118	تحليل فقرات الفرع الثاني (الموثوقية)	(26 -3)
119	تحليل فقرات الفرع الثالث (القابلية للفهم)	(27 -3)
120	تحليل فقرات الفرع الرابع (القابلية للمقارنة)	(28 -3)

122	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الأولى	(29 -3)
123	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الثانية	(30 -3)
123	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى	(31 -3)
124	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية	(32 -3)
125	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة	(33 -3)
126	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة	(34 -3)
126	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)	(35 -3)
127	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة	(36 -3)
128	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى	(37 -3)
129	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية بالنسبة للجنس	(38 -3)
130	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	(39 -3)
130	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	(40 -3)
131	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	(41 -3)
131	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	(42 -3)

# قائمة الأشكال



الصفحة	عنوان الشكل	الصفحة
101	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(01 - 3)
101	نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	(02 - 3)
102	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(03 - 3)
102	نسبة توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	(04 - 3)
103	نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(05 - 3)

# قائمة الاختصارات

اللغة العربية	اللغة الأجنبية	الرمز
الإتحاد الدولي للمحاسبين	International Fédération Of Accounting Comité	IFAC
المجمع الأمريكي للمحاسبين	American Institute Of certified Public Accountants	AICPA
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
النظام المحاسبي المالي	Système de Comptabilité Financière	SCF
المنظمة الدولية للمعايير	International standards organisation	ISO

# مقدمة عامة



تطور مفهوم المؤسسات في الآونة الأخيرة بشكل سريع وهذا راجع إلى الثورة الصناعية التي ساهمت إلى حد كبير في توسع المؤسسات وكبر حجمها وانتشار ما يعرف بشركات الأموال التي صاحبها انفصال الملكية فيها عن التسيير بسبب تعارض المصالح بين الملاك والإداريين فكل منهم يسعى لحماية مصالحه الخاصة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق ليرز كمهنة إلى حيز الوجود لما يلعبه من دور كبير في حماية الأموال المستثمرة والاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة ليشغل بذلك دورا أساسيا لا يمكن الاستغناء عن خدماته المتمثلة في التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

مع سعي المؤسسات الاقتصادية إلى مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال من أجل تحسين أدائها، زادت حاجتها إلى توفير معلومات تتمتع بالصحة والمصدقية وذلك لتمكين مستخدميها من الإعتماد عليها في مجال اتخاذ القرارات الهامة التي تؤثر بصفة مباشرة على أداء المؤسسة، وتكون معبرة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها وهذا من خلال ما يقدمه نظام المعلومات المحاسبي من معلومات مالية في شكل تقارير وقوائم مالية باعتبارها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

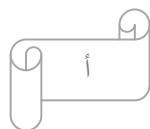
إن الحكم على مصداقية وجودة المعلومات المالية يعتمد على مدى توفر الخصائص النوعية لجودتها، ومدى التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما، خاصة ما تعلق منها بالإجراءات العملية الخاصة بالتحقق من صحة وسلامة العناصر والبنود المدرجة في القوائم المالية المتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حساب النتائج فقيام المدقق بهذه الإجراءات يمكنه من اكتشاف الأخطاء التي قد تكون ارتكبت في مختلف مراحل إعداد هذه القوائم مما يضفي المصدقية على محتوياتها وبالتالي تحسين جودتها.

## 1- طرح الإشكالية

من أجل توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة ميدانيا وحتى نتمكن من الإلمام بهذا الموضوع قمنا بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع استبيان على مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على مستوى ولايتي جيجل وميلة، وذلك بقصد بيان مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسات

الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة؟



## التساؤلات الفرعية

وللإجابة على هذا السؤال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالتدقيق الخارجي؟ ما هي المبادئ والفروض والمعايير التي تضبط مهنته؟
- ❖ ما هي الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي عند قيامه بمهنته؟
- ❖ ما المقصود بجودة المعلومات المالية؟ وما هي متطلبات تحقيقها؟
- ❖ ما هي الخصائص النوعية التي تجعل من المعلومات المالية المعروضة بالقوائم المالية ذات مستوى معين من الجودة؟
- ❖ ما هي الإجراءات العملية الواجب الاعتماد عليها أثناء القيام بمهمة التدقيق الخارجي والتي من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية؟
- ❖ هل يلتزم المدققون الخارجيون في ولايتي جيجل وميلة بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؟
- ❖ هل تتوفر الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية بالمعلومات المعدة بالمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة؟

## 2- فرضيات الدراسة

- ❖ المدققون الخارجيون في ولايتي جيجل وميلة يلتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية وهي:

- ✓ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الملائمة؛
- ✓ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الموثوقية؛
- ✓ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للفهم؛
- ✓ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للمقارنة.
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة؛
- ❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لإجابات المبحوثين حول التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية.

### 3- أسباب اختيار الموضوع

يتم اختيار الموضوع الدراسة للأسباب التالية:

#### ❖ الأسباب الذاتية

- ✓ الميول الشخصي لميدان التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ ملائمة الموضوع بمجال التخصص، حيث يسمح لنا بتطوير معارفنا الذاتية والإطلاع على مستجدات موضوع الدراسة؛
- ✓ محاولة تزويد المكتبات بمواضيع في مجال التدقيق الخارجي في هذا الجانب.

#### ❖ الأسباب الموضوعية

- ✓ بغية التوسع في مجال التدقيق الخارجي ومحاولة دراسة أثره على جودة المعلومات المالية؛
- ✓ محاولة تحقيق هدف علمي بتقديم مرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص في هذا المجال.

### 4- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع في كونها:

- ❖ تتركز بشكل جوهري على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية لمختلف المجتمعات لتحقيق أهداف وغايات مستخدمي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وتمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة ورسم سياساتهم المستقبلية، فالتدقيق الخارجي أداة رقابية والركيزة الأساسية للتحقق من صحة العمليات التي تقوم بها المؤسسات، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة الاقتصادية، لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها؛
- ❖ نظرا للدور الذي تلعبه المعلومات المالية في مجال الأعمال حيث أصبحت جزءا لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وموردا اقتصاديا هاما يساعدها في اتخاذ القرارات وأيضا في تحقيق أهدافها المسطرة؛
- ❖ كما تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال قياس مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف ذات المصلحة بها.

### 5- أهداف الدراسة

وتتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- ❖ التعرف على الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛
- ❖ التعرف على الخطوات التي يسير عليها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الخارجي؛
- ❖ التعرف على جودة المعلومات المالية وحاجة مستخدمي هذه المعلومات إليها؛

❖ إظهار مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المالية في قوائمها المالية؛

❖ التعرف على مختلف الإجراءات العملية التي يتبعها المدقق الخارجي عند تدقيقه للمعلومات الموجودة بالقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية؛

❖ التعرف على مدى التزام المدققين الخارجيين بولايتي جيبل وميلة بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما؛

❖ التعرف على مدى توفر الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية بالمعلومات المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيبل وميلة.

## 6- المنهج المتبع

بهدف معالجة موضوع الدراسة تم الاعتماد على مزيج من المناهج:

❖ **المنهج الوصفي التحليلي:** بالنسبة للفصول النظرية وهو المنهج المناسب في دراستنا هذه والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد، والقائم على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة به وتحليلها وتفسيرها بشكل علمي منظم قصد الوصول إلى نتائج محددة وتكوين الخلفية النظرية لموضوع الدراسة؛

❖ **في الجانب التطبيقي:** فقد تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة من خلال الاعتماد على المنهج الاستقرائي بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استبيان تم إعداده لهذا الغرض.

## 7- حدود الدراسة

وتتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

❖ **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية لإجراء دراستنا في الفترة الزمنية الممتدة من شهر أفريل إلى شهر جوان 2017.

❖ **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولايتي جيبل وميلة.

## 8- أدوات الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على مصادر وأساليب متنوعة للحصول على المعلومات اللازمة كما يلي:



❖ **المصادر الثانوية:** خاصة بالدراسة النظرية من خلال الاعتماد على الكتب ومذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب هذا الموضوع من خلال عرضها وتحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية للموضوع.

❖ **المصادر الأولية:** خاصة بالدراسة التطبيقية والتي تتم من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايتي جيجل وميلة وتحليل نتائجه اعتمادا على الأدوات الإحصائية المتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي وهي: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والبرامج المتمثلة في برنامج SPSS وبرنامج EXCEL.

## 9- الدراسات السابقة

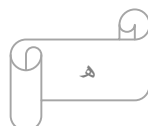
❖ **دراسة فاتح سردوك "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية"،** جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

تمحورت هذه الدراسة حول الإطار النظري والتطبيقي للتدقيق الخارجي، من خلال توضيح خطوات ومراحل عملية التدقيق الخارجي وتطبيق ذلك على شركة الألمنيوم ALGAL بالمسيلة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية مساهمة المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتوفير معلومات صادقة وموثوقة لجميع الجهات المستفيدة منها، وهذا يكون باعتماد التنظيم الجيد والمحكم لأعمال التدقيق الخارجي والتطبيق السليم والصحيح لإجراءات الممارسة العملية له.

في حين تميزت دراستنا لموضوعنا في الجانب التطبيقي حيث قمنا بإعداد استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولايتي جيجل وميلة ثم تحليل النتائج المتوصل إليها من خلاله.

❖ **دراسة محمد أمين مازون "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"،** جامعة الجزائر، 2011.

تمحورت هذه الدراسة حول الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، والبيئة الدولية له، وكذا حول معايير التدقيق الدولية، وفي آخر الدراسة حاول الباحث إسقاط ما تطرق إليه نظريا على أرض الواقع من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، كذلك على الرغم من أن معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة إلا أنها قد لا تلائم البيئة الجزائرية،



وبالتالي في حالة انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية يجب تكييفها مع الواقع الجزائري والرفع من القدرات المهنية للمدققين.

تتميز هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت أكثر على التدقيق المحاسبي من وجهة نظر المعايير الدولية أي في ما مدى توافق ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع الواقع الدولي وكذا معايير التدقيق الدولية.

❖ دراسة وردة بلعيد "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة محمد بوضياف، 2014،

تمحورت هذه الدراسة حول دعم الأساس النظري والتطبيقي للتدقيق الخارجي والإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية، من خلال إيجاد حلقة الوصل بين العمل المحاسبي وعمل التدقيق الخارجي وتطبيق ذلك على أرض الواقع بإعداد استبيان يوضح ذلك وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية المسيلة وباتنة، حيث تم التوصل إلى أن توفر مجموعة من الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية لا يكفي للاعتماد والثوق بها كليا من طرف مستخدميها، لكون هذه الخصائص تعكس وجهة نظر معديها فقط، لهذا كان من الضروري وجود أداة رقابية حيادية تعمل على توليد معلومات محاسبية تتمتع بالجودة والمصداقية وتعبّر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وهي التدقيق الخارجي من خلال إجراءاته التي تعمل على اكتشاف مواقع الأخطاء والغش.

تختلف دراستنا لموضوعنا عن هذه الدراسة في توضيح العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة المعلومات حيث قمنا بتوضيحها من خلال إجراءات التدقيق الخارجي بينما قامت الباحثة بتوضيحها بإبراز أهمية مراجعة القوائم المالية ودور المراجع الخارجي في مجال فحص وتدقيق هذه القوائم.

❖ دراسة حول الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" مداخلة للباحثين عمر ديلمي، سمير عماري "دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية"، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2013.

تمحورت هذه الدراسة حول بعض المفاهيم الأساسية لمراجعة الحسابات إضافة إلى ماهية المعلومات المحاسبية لإبراز ما يمكن أن تضيفه المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من مصداقية بالنسبة لأطراف متعددة لها اهتمامات عامة أو خاصة بها، توصلت هذه الدراسة إلى أنه نظرا للأهمية البالغة للمعلومات المحاسبية في حياة المال والأعمال يجب أن تكون ذات

مصادقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولا تكتسب هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مؤهل حيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها وهو المراجع الخارجي.

ما ميز هذه الدراسة عن دراستنا لموضوعنا في كونها أن الباحثان اكتفيا بجانب نظري فقط لم يتم تطبيق ما تطرقا إليه على أرض الواقع، بينها تناولت دراستنا كلا الجانبين النظري والتطبيقي.

## 10 - هيكل الدراسة

بهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى ثلاث فصول أساسية فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي وقد قسم إلى ثلاث مباحث، حيث خصص المبحث الأول لماهية التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإطار العملي للتدقيق الخارجي، وأخيرا المبحث الثالث يتضمن مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي. أما الفصل الثاني فيتمحور حول كيفية مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية، قسم إلى ثلاثة مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية، أما المبحث الثاني فيتضمن جودة المعلومات المالية، وأخيرا المبحث الثالث تناولنا فيه التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية.

وأخيرا الفصل الثالث والذي يتمثل في الدراسة الميدانية حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى تحليل بيانات ونتائج الدراسة، وأخيرا المبحث الثالث فتم فيه اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

**تمهيد**

يعتبر التدقيق الخارجي أحد الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا ومتواصلا، إلى غاية اعتباره نشاط ومهنة رئيسية في المؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها، وذلك بسبب الحاجة المتزايدة إلى الخدمات التي يقدمها لها والمتمثلة في التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي لها.

وهذه المهنة يحكمها إطار نظري يمكن القارئ بها من أداء مهمته على أكمل وجه، هذا ما جعلها تتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها، وقد أصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية التي تضبط هذه المهنة جملة من المفاهيم والمبادئ والمعايير محاولة من خلالها حصر الجانب النظري لها.

وانطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري لمهنة التدقيق الخارجي ولهذا

ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

**المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي؛**

**المبحث الثاني: الإطار العملي للتدقيق الخارجي؛**

**المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.**

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

إن ظهور وتطور عملية التدقيق الخارجي كان أمراً حتمياً بسبب التوسع في شكل المؤسسات وكبر حجمها وتعدد أصنافها وأنشطتها، مما أدى إلى زيادة الاهتمام به نظراً للدور الذي يلعبه في تحقيق التقدم لمختلف الوحدات الاقتصادية والمجتمع، حيث مر هذا الأخير بأشواط كبيرة للوصول إلى ما هو عليه الآن واعتباره مهنة كباقي المهن له طبيعته ومبادئه وفروضة وأنواعه وهو ما سوف نتطرق إليه في هذه المطالب.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

ظهر مصطلح التدقيق "Audit" إلى الوجود وأصبح شائع الاستعمال في القرن الثالث قبل الميلاد وهو مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع، والذي جاء لتلبية حاجات المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة على مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات وتحقيق أهدافها، وقد شهد هذا الأخير تطوراً تاريخياً في مضمونه المهني كان بسبب التغير الكبير في أهدافه وتطورها من مرحلة لأخرى عبر الزمن، أهم هذه المراحل هي: (1)

## أولاً: الفترة من قبل سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية، وكان التدقيق غير معروف، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من صحة العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وكان المدقق يكتفي بالاستماع للحسابات التي تتلى عليه.

كان الهدف الأساسي للتدقيق في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالحسابات والدفاتر، وعموماً كان الهدف من عملية التدقيق في هذه المرحلة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، حيث كانت هذه العملية في هذه الفترة تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة بأنظمة الرقابة الداخلية.

## ثانياً: من 1500 - 1850

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف التدقيق يميزها عن الفترة التي سبقتها، و في هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

1- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى المدققين؛

(1) إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2008، ص 17، 18.

2- تبنى فكرة النظام المحاسبي (بصورة بدائية) وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج. وكنتيجة لهذه التغييرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المؤسسة ورغم كل ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية.

### ثالثا: الفترة من 1850 - 1905

هذه الفترة شهدت نمو اقتصاديا كبيرا وذلك بعد الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور المؤسسات الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم المتخصصون في الوظائف الإدارية في المؤسسات، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة، وبناءا على هذا كله أصبح الجو مهيئا للتدقيق كمهنة أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، والذي يبرر ويعزز ذلك هو صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص على ضرورة تدقيق المؤسسات من قبل المدققين الخارجيين.

وفي هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في العمليات التي يقومون بها، وعرف التدقيق الاختباري فيه لأول مرة وذلك باستخدام العينات ليصبح التدقيق أقل تفصيلا، وتتمثل أهداف التدقيق في هذه المرحلة فيما يلي:

1- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر؛

2- اكتشاف الأخطاء الفنية؛

3- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

### رابعا: الفترة من 1905 - إلى يومنا هذا

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية التي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية التدقيق، تم التحول من التدقيق التفصيلي إلى التدقيق الاختباري باستخدام العينات الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.

كان الهدف الأساسي لعملية التدقيق في هذه المرحلة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فقد أصبح هدفا ثانويا وليس أساسيا.

ومن ذلك نستنتج أن المدقق ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للتدقيق في سبيل تحقيق معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.

أما اليوم فقد تعدت عملية التدقيق الخارجي هذه الأهداف إلى أغراض أخرى أهمها: (1)

- 1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- 2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة؛
- 3- تحقيق الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
- 4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

إن وجود التدقيق في جميع المجالات وخاصة الاقتصادية منها يجعله يحظى باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات المنظمة له نظرا لطبيعته وأهميته بالنسبة للمؤسسات والجهات المستفيدة من خدماته باعتباره حلقة الوصل بينهما.

### أولاً: تعريف التدقيق الخارجي

هناك عدة تعريفات للتدقيق الخارجي تعددت حسب آراء كتابها سواء كانوا جمعيات أو متخصصين في التدقيق ولكن جميعها تنصب في مجري واحد وفي ما يلي سنعرض أهم هذه التعاريف:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية". (2)

هذا التعريف شامل لكل أنواع التدقيق وذلك على اختلاف القائم به فهو يصلح لتعريف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وكذلك التدقيق في الوحدات الحكومية.

كما عرفه إتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه "إجراءات منظمة للحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين". (3)

أشار هذا التعريف إلى أن التدقيق الخارجي هو عملية فحص مختلف الأحداث الاقتصادية وتقييمها وذلك خدمة للأطراف ذات المصلحة.

(1) زاهرة توفيق السواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص22.

(2) حسين قاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص ص12، 13.

(3) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص20.



كما عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق الخارجي بأنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني مستقل يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا إلى معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".<sup>(1)</sup>

ركز هذا التعريف على أن التدقيق الخارجي عملية تقوم على أساس الفحص الذي يكون من طرف شخص خارجي مستقل.

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".<sup>(2)</sup>

ركز هذا التعريف على أن عمل المدقق الخارجي يبدأ بفحص نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وصولا إلى إعداد التقرير الذي هو تعبير لنتائج أعمال المؤسسة.

وكملاحظة عامة على التعاريف السابقة نقول أن جميعها أشارت إلى ضرورة أن يكون القائم بعملية التدقيق مؤهلا ومستقلا، ويقوم بعمله وفقا لمجموعة من المعايير كما أن عمله يجب أن يكون منظم ومخطط له.

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها شخص مهني مستقل عن إدارة المؤسسة بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية لها، بالاعتماد على مجموعة من المعايير وذلك من أجل الخروج برأي فني محايد (التقرير) عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة وتمثيلها لمركزها المالي، وتوصيل نتائج التقرير إلى الأطراف المعنية بالتدقيق.

ويمكن استنتاج خصائص التدقيق من خلال النقاط التالية:

- ❖ إن التدقيق يعني التحقق الموضوعي الحيادي من الكفاءة الاقتصادية لعمليات المؤسسة يقوم به شخص مهني مستقل عن إدارتها؛
- ❖ تهدف عملية التدقيق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة بغية التوصل إلى حكم معلل حول عدالة مركزها المالي؛

<sup>(1)</sup> محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص10.

<sup>(2)</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص13.

❖ يعتمد المدقق في عملية فحصه للمعلومات الواردة في القوائم المالية على مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛

❖ يعد التقرير الذي يعده المدقق الخارجي الوسيلة الأساسية لتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

### ثانياً: العمليات الأساسية للتدقيق الخارجي

وتتمثل العمليات الأساسية التي يتركز عليها التدقيق الخارجي فيما يلي:<sup>(1)</sup>

**1- الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة؛

**2- التحقق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛ ومن هنا نستطيع القول أن الفحص و التحقق وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

**3- إعداد التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع القول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

### ثالثاً: أهمية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة العديد من الأطراف والفئات ذات المصلحة بالمؤسسة، التي تستخدم القوائم المالية المدققة بغية التعرف على عدالة مركزها المالي وكذلك الإعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، ومن هذه الأطراف نذكر:<sup>(2)</sup>

**1- إدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق الخارجي مهما لإدارة المؤسسة، إذ أن هذه الأخيرة تعد أول الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية التي تم تدقيقها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية

(1) محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 11، 12.

(2) أنظر:

- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص ص 6، 16.

- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011 - 2012، ص ص 12، 13.

- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 11.

- حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة نظرياً -، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص 34.

لها، وإذا لم تستند هذه الإدارة إلى أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيقاً وبالتالي لا يمكنها الاعتماد عليه، وهذا يعني أن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في المعلومة المالية التي لا يمكن توفرها إلا من خلال عملية التدقيق الخارجي.

**2- الملاك:** يلجأ ملاك المؤسسة إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون الكثير من هؤلاء الملاك ليس لهم علاقة بالأمر المحاسبية والمالية، إضافة إلى أنه صعب جداً، بل ومن المستحيل أن تقوم المؤسسة بإطلاع كل مساهم على المعلومات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة، لذلك فالملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة، وبالتالي طمأنتهم على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة.

**3- المستثمرون:** يحتاج المستثمرون إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للأسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن تم زيادة اعتمادهم عليها في إتخاذ قرارات الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

**4- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** تعتمد هذه الأخيرة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، عند طلب عميل لقرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة.

**5- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة:** تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على المعلومات المالية لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، وكذلك تحتاج إليها من أجل احتساب الضرائب بالشكل الحقيقي، أو لتحديد أسعار بعض المنتجات، أو لتقديم إعانات مالية لجهات معينة، فإذا لم تتوفر القناعة الكافية بصدق هذه المعلومات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ أي نوع من هذه القرارات.

**6- النقابات العمالية:** تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر إلى تحسين أوضاع العمال، في حين تسعى المؤسسات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائداً أعلى أي أنها تستند إلى القوائم المالية لهذه المؤسسات فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسة.

**7- الدائنون:** يعتمدون على القوائم المالية المدققة التي تؤمن مدى قدرة المؤسسة الحالية والمستقبلية القريبة على الوفاء بالتزاماتها.

- 8- المحللون الماليون والاقتصاديون:** حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير المدقق، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار.
- 9- الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية:** لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات التي يتم تداول أسهمها وسنداتها قد تم تدقيقها.
- 10- الباحثون وطلبة الدراسات العليا:** باعتبار القوائم المالية من المصادر والمراجع المهمة لبحثهم، وأن مصداقية هذه المصادر تكون أعلى في حالة كونها موقعة من طرف المدقق الخارجي.
- 11- جهات أخرى:** إضافة إلى الجهات المشار إليها أعلاه فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المدقق ووجود قوائم مالية مدققة كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، والشركاء في حالة إنضمام شريك جديد، أو البائعين والمشتريين لمؤسسة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحل.

### المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة كمهنة التدقيق وجوب وجود فروض ومبادئ أساسية للقيام به يجب أن يتحلى بها الأشخاص الممارسين لهذه المهنة، حيث يعملون على ضوئها ويسيرونها هديها في كافة مراحلها.

#### أولاً: فروض التدقيق الخارجي

تتمثل الفروض في أي مجال في معرفة نقطة بداية أي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكله والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة له، وتتمثل هذه الفروض فيما يلي:

**1- قابلية البيانات المالية للفحص:** إن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها؛<sup>(1)</sup>

**2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:** ويقوم هذا الفرض على التبادل بين المدقق والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ قرارات صائبة على أساسها، والعكس بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأياً فنياً محايداً صائباً على واقع وحقيقة المعلومات المحاسبية المالية للمؤسسة؛<sup>(2)</sup>

(1) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة الأساس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص26.

(2) محمد تهايمي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص13، 14.

**3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:** يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بدل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها؛<sup>(1)</sup>

**4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يبعد احتمال حدوث الأخطاء ويقلل من التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص، هذا يعني أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء لكن لا يبعد إمكانية حدوثها فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ووجود هذا الفرض يجعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية بتبني التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق التفصيلي؛<sup>(2)</sup>

**5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ أن هذا الفرض يستخدم للحكم على سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وهذا يعني أن المدققين الخارجيين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي نفس الوقت تكون سند لهم من أجل إبداء آرائهم؛<sup>(3)</sup>

**6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض؛<sup>(4)</sup>

**7- المدقق الخارجي يزاول عمله كمدقق فقط:** يقوم المدقق في هذا البند بعمله كمدقق خارجي، وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق وعلى رأسها استقلالية المدقق في عمله، نشير كذلك في إطار التدقيق الداخلي على أن يلتزم المدقق بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.<sup>(5)</sup>

(1) المرجع السابق، ص14.

(2) محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 21.

(3) المرجع السابق، ص22.

(4) محمد تهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص15.

(5) المرجع السابق، ص15.

## ثانياً: مبادئ التدقيق الخارجي

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وتكون متنسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.<sup>(1)</sup>

وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق الخارجي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين ركن الفحص وركن التقرير كما يلي:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتجلى في:<sup>(2)</sup>

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

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: 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؛

ج- 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؛

د- مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق من أحداث المؤسسة، وهذه الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتجلى في:<sup>(3)</sup>

أ- مبدأ كفاءة الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أوتقارير المدقق الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 22، 23.

(2) المرجع السابق، ص 24.

(3) المرجع السابق، ص 24.

المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف- إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية؛

د- **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

### المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

توجد أنواع متعددة للتدقيق الخارجي تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إليه، لكن هذا التنوع في التدقيق لا يؤثر في جوهر عمليته، أي أن مفهوم التدقيق والأسس والأصول التي يقوم عليها لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى التدقيق. حيث يمكننا أن نميز بين الأنواع التالية للتدقيق الخارجي:

#### أولاً: من حيث درجة الإلزام القانوني

وينقسم إلى: (1).

**1- التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقاً للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، ويترتب على المؤسسات على عدم القيام بهذا النوع من التدقيق وقوعها تحت طائلة العقوبات القانونية، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسوا الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كاملاً.

**2- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري):** الأصل في التدقيق أن يكون اختيارياً دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح، ولذلك فإن هذا النوع من التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنه يزيد من الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان

(1) المرجع السابق، ص ص 19، 20.

البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض، فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المؤسسة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها، وكذلك اطمئنان الشركاء على المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي.

### ثانيا: من حيث نطاق عملية التدقيق الخارجي

وينقسم التدقيق من هذا المنظور إلى: (1)

**1- التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي يمنح المدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق، حيث يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات والمستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية، وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، حيث كان هدف التدقيق كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المدقق بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.

**2- التدقيق الجزئي:** هو الذي يقتصر عمل المدقق فيه على بعض العمليات المعينة، أو هو ذلك النوع الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق الفحص بأي صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

### ثالثا: من حيث مجال الفحص

وينقسم إلى: (2)

**1- التدقيق الشامل (التفصيلي):** ويعني أن يقوم المدقق الخارجي بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص، للتأكد من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، ومن الملاحظ أن هذا النوع من التدقيق يصلح للمنشآت الصغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا النوع من التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتهما بشكل مستمر.

**2- التدقيق الاختباري:** وفي هذه الحالة يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)، ولقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد

(1) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الجزء الأول، ص52.

(2) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص27.



عملياتها بصورة كبيرة واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المدقق الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات، دون إجراء تدقيق شامل لها، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من ناحية أخرى.

#### رابعاً: من حيث توقيت القيام بالتدقيق الخارجي

وينقسم إلى: (1).

**1- التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، ويتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط ومعد مسبقاً ويستجيب للإمكانيات المتاحة، كما أنه يمكن للمدقق أن يقوم خلال هذا النوع من التدقيق بزيارات عمل مفاجئة للمؤسسة، إن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الكبيرة الحجم إذ يصعب في ظل القيام بالتدقيق النهائي من تحقيق الأهداف المنوط بها.

**2- التدقيق النهائي:** عادة ما يتم هذا النوع من التدقيق في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ويعتبر هذا التدقيق مناسباً للمؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في وضعية المؤسسة في ظل محدودية مدة التدقيق.

#### المبحث الثاني: الإطار العملي للتدقيق الخارجي

تقوم عملية التدقيق الخارجي على مجموعة من المعايير التي تحكم كيفية ممارسة هذه الوظيفة، وتكون مرشداً لكل من يرغب في مزاوله هذه المهنة، حيث تعتبر هذه المعايير وسيلة للحكم الصادق والعاقل على دقة العمل والمستوى المهني الذي وصل إليه المدقق الخارجي، حيث أن هذا الأخير يتمتع بمجموعة من الحقوق وملزم بالتقيد ببعض الالتزامات وهذا في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم بينه وبين المؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي

يمكن اعتبار معايير التدقيق الخارجي أنها القاعدة التي توجه أفعال المدققين حيث تعتبر المرجع لأعمالهم والإطار العام الذي يوجههم، من أجل القيام بالمهمة الموكلة إليهم، وفي ما يلي سنقدم لمحة عن المعايير الدولية والمعايير المتعارف عليها للتدقيق الخارجي وأهم الهيئات المهنية المشرفة عليه.

(1) محمد تهايمي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 24، 26.

### أولاً: الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي

وهي الهيئات التي تؤثر على مهنة التدقيق الخارجي والمسؤولة على وضع المعايير التي تنظم إجراءاته، وقد أسست هذه الهيئات بمبادرة من العاملين في المحاسبة والتدقيق والمختصين المهتمين بالمهنة، ومن هذه الهيئات نذكر:

**1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):** بدأت أول محاولة جادة لمعالجة مشاكل مهنة المحاسبة والتدقيق من منظور دولي عام 1973 في سيدني بأستراليا بعد انعقاد المؤتمر العاشر للمحاسبين، وذلك حين قدم اقتراح بتأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين.

وفي 07-10-1977 تمت الموافقة النظامية على تشكيل الإتحاد الدولي للمحاسبين بموجب اتفاقية وقعتها 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وكان الغرض من تشكيله هو التطوير والإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق وتمكينها من توفير خدمات مستمرة وبمستوى رفيع للجمهور، من خلال التعاون مع المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمدققين والمنظمات الدولية الأخرى، وقام هذا الإتحاد بوضع برنامجاً مؤلفاً من اثني عشر نقطة أساسية، وهناك أربعة مستويات رئيسية تحكم تنفيذ أعماله هي: (1)

أ- الجمعية العمومية؛

ب- مجلس الإتحاد؛

ج- اللجنة التنفيذية؛

د- أعضاء الإتحاد.

**2- لجنة معايير التدقيق الدولية (IAPC):** تعتبر هذه اللجنة من اللجان الدائمة السبع التابعة لمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم اختيار أعضاء اللجنة الذين يجب أن يكونوا أعضاء في إحدى الهيئات الأعضاء في الإتحاد من الذين يتم ترشيحهم من قبل هذه الهيئات للدول التي تم اختيارها من قبل مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة، علماً بأن لكل بلد عضو باللجنة صوتاً واحداً.

ويمكن للجنة تشكيل لجان فرعية تابعة لها تضم أفراداً من أقطاب ليست ممثلة في اللجنة، وذلك لغرض الحصول على عدد واسع من الآراء كما أن من الممكن طلب معلومات من منظمات أخرى، وتسعى هذه اللجنة إلى تحقيق الأهداف التالية: (2)

❖ إصدار معايير دولية للتدقيق؛

❖ إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛

(1) حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة - المراجعة إجرائياً -، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2006، ص 338.

(2) المرجع السابق، ص 343، 344.

❖ السعي لترغيب أصحاب المشاريع وأسواق الأوراق المالية والهيئات التنظيمية لاعتماد معايير وإرشادات اللجنة واستعمالها على مستوى عالمي، وذلك من أجل السعي لاكتشاف احتياجات المستعملين للمعايير والإرشادات جديدة.

### ثانياً: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

لقد تم وضع مجموعة من المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي وتوحيدها عبر كل دول العالم من طرف الهيئات المهنية المعنية بذلك، إذ تقوم هذه الأخيرة بإصدار معايير تخدم مصالح مختلف الأطراف المعنية بالتدقيق الخارجي وتمثل هذه المعايير في: (1)

- 1- المجموعة الأولى: أمور تمهيدية؛
- 2- المجموعة الثانية: 200 - 299: المبادئ العامة والمسؤوليات؛
- 3- المجموعة الثالثة: 300 - 499: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء؛
- 4- المجموعة الخامسة: 500 - 599: أدلة التدقيق؛
- 5- المجموعة السادسة: 600 - 699: الاستفادة من عمل الآخرين؛
- 6- المجموعة السابعة: 700 - 799: نتائج وتقارير التدقيق؛
- 7- المجموعة الثامنة: 800 - 899: المجالات المتخصصة.

### ثالثاً: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

يعتمد التدقيق الخارجي على مجموعة من المعايير التي تلقي القبول العام من أجل تقليل التفاوت في الممارسة المهنية وتوحيد مهنة التدقيق الخارجي للقيام بها بمستوى عالي من الأداء المهني، وقد تم وضع هذه المعايير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان (معايير التدقيق المتعارف عليها) وقد تم تبويبها إلى:

#### 1- المعايير العامة (الشخصية)

وهي معايير تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق الخارجي، ويقصد بها أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم بواسطة أشخاص مدربين، وبدرجة عالية من الكفاءة المهنية أي أنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي وتتكون هذه المعايير من: (2)

أ- المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية: وينص هذا المعيار على ضرورة توفر عاملين أساسيين في

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة للنشر، الأردن، طبعة 2010، الجزء الأول، ص 34، 35.

(2) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 62.

المدقق الخارجي هما: (1)

❖ **التأهيل العلمي أو الفني:** ويعني ذلك أن يكون للمدقق درجة عالية من التأهيل العلمي والمعرفة الكافية في مجال الضرائب والتدقيق وجميع الممارسات المتعلقة بالحاسبة، ويتم الحصول على هذا من خلال الدراسة والتعليم، ولا يكفي التأهيل الذي يحصل عليه المدقق خلال سنوات الدراسة السابقة وإنما يتطلب الأمر منه استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والتدقيق.

❖ **التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:** إن مهنة التدقيق الخارجي تتطلب من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، حتى تكون لهم الخبرة المهنية الكافية للقيام بهذه الوظيفة على أكمل وجه وبالكفاءة المطلوبة.

**ب- المعيار الثاني: الاستقلال والحياد:** يعتبر استقلال وحياد المدقق من المفاهيم الأساسية في عملية التدقيق ويقصد به التزام المدقق بالعدالة اتجاه المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وكذلك الأطراف والفئات المختلفة وكل من له علاقة بالقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، والاستقلال الذهني يعتبر من الخصائص التي لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للمدقق الخارجي فيجب أن يتصف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه، فتميز المدقق بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة، كما يجب على المدقق أن يحتفظ بمظهر الاستقلال إضافة إلى احتفاظه بالاستقلال الذهني. (2)

**ج- المعيار الثالث: بدل العناية المهنية اللازمة:** على المدقق أن يلتزم بالعناية المهنية الواجبة للقيام بعملية الفحص وإعداد التقرير، بمعنى أن عليه أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، ولذلك فلا يكفي أن يكون المدقق مؤهلاً ومستقلاً في عمله ولكن يجب أن يكون راغباً في نجاحه وحريصاً عليه، ولهذا فالعناية المهنية مفهوم معنوي يصعب الاستدلال على توافره بصورة مباشرة، حيث يتم الاستدلال على تحققها في مجال عمله من خلال التعرف على مدى وفاءه بمسؤولياته ومهامه، ويكون ذلك من خلال الالتزام في أداء عمله بمعايير التدقيق المتعارف عليها. (3)

## 2- معايير العمل الميداني

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق الخارجي بإجراءات عملية الفحص وتتنحصر هذه المعايير في ثلاثة مجموعات من المعايير وهي:

**أ- المعيار الأول: التخطيط والإشراف الملائمين:** ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق الخارجي بعملية

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 51، 52.

(2) يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 41، 42.

(3) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 34.

التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عملية التدقيق، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال مع ضرورة التأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المطلوب، وللاستفادة من عملية التخطيط يفضل تعيين المدقق الخارجي في وقت مبكر من السنة وذلك من أجل المساعدة في تحقيق كفاءة أفضل لدى المدقق بالمؤسسة محل التدقيق.<sup>(1)</sup>

**ب- المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المؤسسة الموجود بطريقة مناسبة لتقرير مدى الإعتماد عليه، ولغرض تحديد المدى الملائم للاختبارات اللازمة والتي سنتقيد بها إجراءات التدقيق.<sup>(2)</sup>

**ج- المعيار الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية:** ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمقنعة من خلال الفحص والجرد والملاحظة والاستفسارات والمصادقات لغرض تكوين أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.<sup>(3)</sup>

### 3- معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي الذي يضعه مدقق الحسابات التي قام بها وتتمثل هذه المجموعة في أربعة معايير هي:<sup>(4)</sup>

**أ- المعيار الأول: مدى اتفاق القوانين المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة تقرير المدقق الخارجي إلى المدى الذي استخدمت به وطبقت به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند تقرير القوائم المالية بالمؤسسة المدقق فيها.

**ب- المعيار الثاني: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المدقق الخارجي إلى مدى التجانس والتماثل والثبات في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية من فترة أخرى.

**ج- المعيار الثالث: الإفصاح الكافي:** يقضي هذا المعيار بضرورة اشمال تقرير المدقق على الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية، وتدعيمها بالإيضاحات والملحقات اللازمة أو الإشارة إلى خلاف ذلك.

(1) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص42.

(2) حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة نظرياً -، مرجع سبق ذكره، ص95.

(3) المرجع السابق؛ ص95.

(4) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009،

ص ص99، 100.

د- المعيار الرابع: إبداء الرأي: يجب أن ينص التقرير عن رأي المدقق في القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة كوحدة واحدة، سواء كان رأيه متحفظاً أو مخالف أو عدم إبداء الرأي مع توضيح أسباب ذلك.

### المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

يتمتع المدقق الخارجي بمجموعة من الحقوق التي تسمح له بالقيام بأداء مهنته على أكمل وجه وتختلف هذه الحقوق بناءً على طبيعة المهنة الموكلة له، وفي المقابل على المدقق أن يلتزم بواجباته اتجاه هذه المهمة لإنجاز أعماله بشكل موضوعي.

#### أولاً: حقوق المدقق الخارجي

يتمتع المدقق الخارجي بعدة حقوق نذكر منها: (1)

**1- حق الإطلاع:** يحق للمدقق الخارجي الإطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء منها الإلزامية أو الاختيارية، كما يحق له الإطلاع على اللوائح والقوانين التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة محل الفحص؛

**2- حق طلب البيانات والإيضاحات:** يحق للمدقق الخارجي طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمته بشكل مناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق؛

**3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:** من حق المدقق الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين؛

**4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:** يحق للمدقق الخارجي دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة ووجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلاً عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علماً بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته؛

(1) أنظر:

- حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة نظرياً -، مرجع سبق ذكره، ص 73.  
- أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 75.  
- محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 141،

- 5- **حق مناقشة اقتراح عزله:** يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين؛
- 6- **حق احتجاز المدقق الخارجي للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:** أجازت بعض التشريعات أن يكون للمدقق الخارجي الحق في حبس الأوراق والمستندات الأصلية الموكلة لديه، إذا لم يكن هذا الأخير قد حصل على أتعابه؛
- 7- **حق التحقيق في أصول المؤسسة والتزاماتها:** ويقصد بالتحقيق في الأصول أن للمدقق الخارجي حق جردها في أي وقت أثناء الفترة المالية، إن كان جردها فجائيا أو بموجب ترتيبات متفق عليها مسبقا مع إدارة المؤسسة.

### ثانيا: واجبات المدقق الخارجي

- في مقابل الحقوق التي ذكرت أعلاه هناك واجبات محددة يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها ومن هذه الواجبات نذكر: <sup>(1)</sup>
- 1- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات دفتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي خطأ والعمل على تصحيحه بالتعاون مع محاسب المؤسسة؛
- 2- يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر؛
- 3- يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، بتقييمه حتى يستطيع اختبار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم؛
- 4- يجب على المدقق الخارجي التأكد إلى جانب الفحص والتدقيق الدفترى أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
- 5- يجب على المدقق الخارجي عليه أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن المؤسسة تطبق القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- 6- يجب عليه فحص عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والخصوم وبالتالي على المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛

(1) السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص69.

7- يجب على المدقق الخارجي أن يحضر شخصياً أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره الذي يقدمه إلى الأعضاء وينتوّه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة.

### المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي

يتحمل المدقق الخارجي عدة مسؤوليات مهنية أثناء أداءه لوظيفته في المؤسسة، وتختلف المسؤولية التي يتحملها حسب نوع وحجم الخطأ الذي ارتكبه، وتقسم المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية:

#### أولاً: المسؤولية تأديبية

إذا أخل المدقق الخارجي باعتباره عضواً بأمانة وأخلاقيات المهنة وواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً، ثم التوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة.<sup>(1)</sup>، ومن أمثلة هذه الإخلالات التي توقعه تحت طائلة العقوبات التأديبية نجد:<sup>(2)</sup>

- 1- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق؛
- 2- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛
- 3- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- 4- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛
- 5- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمناقشته أحد المسؤولين؛
- 6- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

#### ثانياً: مسؤولية مدنية

إن المدقق الخارجي مسؤول اتجاه المؤسسة واتجاه الغير، وعليه تفويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.<sup>(3)</sup>، ومن أمثلة عن القصور التي توقع المدقق تحت طائلة المسؤولية المدنية نجد:<sup>(4)</sup>

- 1- حالة إهمال المدقق الخارجي في قيامه بأداء عمله وعدم بدل العناية المهنية اللازمة؛

(1) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الجزائر، 2005، ص58.

(2) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص73.

(3) محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص57.

(4) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص74.



2- حالة وقوع المدقق الخارجي في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه؛

3- عدم قيامه أصلاً بالتدقيق.

ولذلك قد يتعرض المدقق الخارجي نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو للفت النظر مما قد يشعره بالحرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

### ثالثاً: المسؤولية الجنائية

هي المسؤولية الناتجة عن عمل جرمي يقوم به المدقق الخارجي أثناء ممارسة عمله المهني، والمسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية حيث أن كل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل شخصياً العقوبة حتى لو كان من بين موظفي مكتب تدقيق الحسابات أو أحد معاوني المدقق الخارجي.<sup>(1)</sup> ومن هذه التصرفات والأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:<sup>(2)</sup>

1- تأمر المدقق الخارجي على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛

2- تأمر المدقق الخارجي مع الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

3- إغفال المدقق الخارجي وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبتها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛

4- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

5- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصياً.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم.

### المطلب الرابع: مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الخارجي

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة التدقيق الخارجي وكثرة الأطراف المستفيدين من تقاريرها، وتضارب المصالح بين فئات هؤلاء الأطراف، قد فرضت على المدققين الخارجيين أن يتحلوا بسلوك مهني

(1) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 178، 179.

(2) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة- الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، مصر، 2007، ص 67.

أخلاقي يمكنهم من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقهم على أكمل وجه وبالكفاءة المهنية المطلوبة.

ويعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من قام بإصدار دليل يضبط ويحدد أخلاق الأفراد المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق والمتمثل في "ميثاق السلوك المهني"، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية وفيما يلي بعض المبادئ والقواعد المتعلقة بالسلوك المهني للمدققين الخارجيين.<sup>(1)</sup>

### أولاً: مبادئ السلوك المهني

يحتوي الجزء الأول من الميثاق على المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني، التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي، ويندرج تحته ما يلي:<sup>(2)</sup>

- 1- **المسؤوليات:** يجب على المدقق الخارجي عند تحمل مسؤولياته أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها اتجاه الجهات المستفيدة من خدماته واتجاه المجتمع ككل؛
- 2- **المصلحة العامة:** يجب على المدقق الخارجي أن يقبل الالتزام بأداء عمله بما يتفق مع المصلحة العامة وشرف المهنة والثقة العامة، وأن يثبت ولاءه والتزامه المهني؛
- 3- **الموضوعية والحياد:** يجب أن يظل المدقق الخارجي موضوعياً ومجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، ويجب أن يتمتع المدقق بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمات التدقيق وخدمات إبداء الرأي الأخرى للأطراف المستفيدة؛
- 4- **الاستقامة:** ينبغي على المدقق الخارجي أن يكون مستقيماً ومخلصاً أثناء تأدية مهمته المكلف بها، وذلك من أجل المحافظة على ثقة الأطراف ذات المصلحة به؛
- 5- **العناية المهنية:** يجب على المدقق أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن؛
- 6- **مجال وطبيعة الخدمة:** يجب أن يتابع المدقق الذي يمارس مهنة التدقيق الخارجي مبادئ السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يقوم بتأديتها.

### ثانياً: قواعد السلوك المهني

ويشمل هذا الجزء من الميثاق على القواعد المتعلقة بسلوك المهنة الواجب توفرها في المدقق الخارجي، وتتمثل فيما يلي:

(1) حسين أحمد دحروج، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، مرجع سبق ذكره، ص 76، 80.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 222.

## 1- الالتزام بالاستقلال والنزاهة و الموضوعية

أ- الاستقلال: ويقصد به أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للمؤسسة، وأن لا يسمح لأي تأثير خارجي أن يغير من طبيعة ما يقوم به، وتوجد بعض الأمور تضعف من استقلاله منها:

❖ في حالة وجود مصالح مادية للمدقق الخارجي بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للمؤسسة محل التدقيق؛

❖ أن لا يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع المؤسسة التي يدقق حساباتها، كأن يكون أحد العاملين بها. (1)

ب- النزاهة والموضوعية: يجب على كافة المدققين أن يتصفوا بالأمانة والنزاهة في علاقتهم المهنية وأن لا يضلوا في حكمهم المهني بسبب التحيز الشخصي أو تضارب المصالح، حيث يمكن أن يتعرض المدقق الخارجي لحالات قد تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه المهني. (2)

ج- المقدرة والمعايير الفنية: وتشمل هذه القاعدة ما يلي: (3)

❖ المقدرة: ويقصد بها أنه على المدقق الخارجي ألا يقبل التدقيق في حسابات المؤسسة التي يشعر بأنه لن يستطيع إكمال عمليات التدقيق وإبداء الرأي فيها بالكفاءة المهنية المناسبة؛

❖ معايير التدقيق: ويقصد بذلك أنه على المدقق الخارجي الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند قيامه بإجراءات التدقيق للمؤسسة محل التدقيق؛

❖ المبادئ المحاسبية: يتعين على المدقق أن لا يبدي رأيه عما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وإذا كانت القوائم فيها خروج عن تطبيق هذه المبادئ ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية ككل، والا فيجب أن يذكر بأن هذا الخروج يرجع إلى ظروف غير عادية، يبين في تقريره الآثار والأسباب المترتبة على ذلك؛

❖ التنبؤ: يتعين على المدقق الخارجي أن لا يفترن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد أنه يؤكد إمكانية تحقيق ذلك.

د- المسؤولية اتجاه العميل: وتشمل هذه القاعدة على: (4)

❖ المحافظة على سرية بيانات العميل: أي يتعين على المدقق الخارجي عدم الإفصاح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها من خلال الأداء المهني وذلك إلا بموافقة ورضا العميل؛

(1) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

(2) عائشة كدانتسة، دراسة مقارنة بين الميثاق الأخلاقي لمهنة مراجعة الحسابات لدى كل من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والهيئة الدولية للمراجعة (دراسة نظرية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة لونيبي علي، البلدة، العدد 12، جوان 2015، ص 208.

(3) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 148.

(4) المرجع السابق، ص 148.

❖ **الأتعاب المشروطة والاتفاقية:** ويعني ذلك أن الخدمات المهنية للمدقق الخارجي يجب أن لا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أية أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة، أو أن الأتعاب تكون مشروطة بنتائج الخدمات المهنية ذاتها، وتعتبر الأتعاب غير مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة أو بواسطة سلطة عامة أخرى.

هـ - **المسؤولية اتجاه الزبون:** وتشتمل هذه القاعدة على: (1)

❖ **المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير:** ومعنى ذلك عدم قيام المدقق الخارجي بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل، ما عدا في حالات إستثنائية معينة؛

❖ **عروض التوظيف:** أي يتعين على المدقق الخارجي عدم القيام بتقديم أية عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب الزميل له دون إخبار هذا الزميل أولاً.

و - **المسؤوليات والأعمال الأخرى:** وتشتمل هذه القاعدة على: (2)

❖ **الأعمال المخلة والمعيبة:** يتعين على المدقق الخارجي عدم القيام بأي عمل يعتبر مخالفاً بقواعد السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل؛

❖ **الإعلان:** لا يجوز لمزاولي المهنة أن يحصلوا على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً؛

❖ **العمولات:** يتعين على المدقق الخارجي ألا يستند على عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض؛

❖ **الوظائف المتنافية أو المتعارضة:** يجب على المدقق الخارجي عدم الارتباط بأي وظيفة في أي مؤسسة لأن ذلك يضعف من موضوعيته وحياده عند تقديم الخدمات المهنية؛

❖ **شكل مكتب المدقق واسمه:** يمكن لمزاول مهنة التدقيق، من مزاولة مهنته سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق، وذلك على أن يأخذ المكتب شكل مؤسسة فردية أو شركة أشخاص والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة بها.

### المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

يتم القيام بعملية التدقيق الخارجي وفق خطوات وإجراءات معينة تضمن السير الحسن لها، وتساعد على تحصيل أكبر كفاءة وفعالية في أداء القائمين بها وهذا بغرض الوصول لتحقيق الأهداف المرجوة منها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى المسلك العام لعملية التدقيق والتي تتم وفق خطوات نشير إليها فيما يلي:

(1) حسين أحمد دحجوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، مرجع سبق ذكره، ص 83.

(2) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 148.

### المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل البدء في إجراءات عملية التدقيق يجب على المدقق أولاً أن تكون لديه الرغبة والنية للقيام بهذه المهمة، بمعنى قبول المهمة الموكلة إليه، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر المتمثلة في:

#### أولاً: الخطوات التمهيديّة لتنفيذ عملية التدقيق

بعد أن يتم تعيين المدقق الخارجي لأول مرة بالمؤسسة الاقتصادية والذي لم تكن لديه معرفة سابقة بها، هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين عليه مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق وتتمثل فيما يلي: (1)

#### 1- التأكد من صحة تعيينه: ويختلف التأكد من صحة تعيينه باختلاف شكل المؤسسة على النحو التالي:

- أ- مؤسسة فردية: يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المؤسسة؛
- ب- شركات مساهمة: إذا كانت الشركة جديدة فإنه على المدقق الخارجي الإطلاع على عقدها والنظام الداخلي حيث يرد اسمه، أما إذا كانت الشركة مستمرة فيمكنه التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك.

2- التأكد من نطاق عملية التدقيق: يجب تحديد نطاق عملية التدقيق فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن لا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله، هذا في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية أما في شركات المساهمة ففيها إلزامية وليس فيها تحديد لنطاق التدقيق؛

3- الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة: يجب أن يتعرف المدقق على المؤسسة التي أسندت له مهمة تدقيقها، ويختلف هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمؤسسة، ففي شركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة، وذلك للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني، ومدة الشركة وغرضها ورأس مالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها، والقرارات الخاصة بالسنة المالية وإعداد القوائم المالية وتوزيع الأرباح وأحكام الاحتياطات، أما في شركات الأشخاص فعلى المدقق الإطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصّة كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة وكل المعلومات الأخرى التي تمكنه من الحصول على صورة شاملة عن الشركة؛

(1) أنظر:

- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (AL GAL) بالمسيلة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004، صص 73، 75.

- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004، صص 120، 121.

**4- الزيارة الاستطلاعية للمؤسسة:** على المدقق القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة مما يمكنه من الإطلاع على سير العمل فيها من ناحية الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المؤسسة و عملياتها؛

**5- فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:** على المدقق أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المتبع سواء دفترياً أو آلياً، والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية للمؤسسة، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك، لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات؛

**6- الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية لفترات سابقة:** ويتم هذا الإطلاع إذا كانت المؤسسة قائمة ومستمرة وذلك لمعرفة المركز المالي وتطوره، كذلك فإنه على المدقق الإطلاع على تقارير التدقيق السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة، للتأكد عن ما إذا كانت هذه التحفظات مازالت قائمة من عدمها في السنة المالية التي سوف يدقق حساباتها؛

**7- التعرف على العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل منهم:** فعلى المدقق أن يحصل على كشف بأسماء، وصورة عن التوقيع خصوصاً الهامة منها والملزمة قانوناً ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بالمؤسسة؛

**8- فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:** وذلك لكي يتأكد المدقق من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، حيث يقوم المدقق بذلك ليقنتع من كافة الاقتطاعات الضريبية؛

**9- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** ويعتبر من أهم الخطوات لأن عملية التدقيق تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

وهكذا فعلى المدقق مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية التدقيق للمؤسسة للمرة الأولى، باستثناء الإطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المؤسسة.

### ثانياً: مخطط التدقيق

من الأمور الهامة التي تساعد المدقق الخارجي على النجاح في أداء مهنته بكفاءة وفعالية ضرورة التخطيط لمهمة التدقيق عن طريق قيامه بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهنة، والمتوقع أن تتم إجراءات وخطوات تنفيذها على أكمل وجه وعلى المدقق أن يترجم هذا التخطيط بوضع "برنامج تدقيق" تفصيلي يتضمن الإجراءات والخطوات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق ببسر وسهولة وفي الوقت المحدد

والمناسب، حيث يعتبر هذا البرنامج دليل للمدقق يمكن تعريفه بأنه عبارة عن خطة عمل للتدقيق يقوم المدقق بوضعها لمساعدته تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه.<sup>(1)</sup>

## 1- أهداف مخطط التدقيق

يعتبر التخطيط المناسب لأعمال التدقيق، الطريق السليم نحو وضع برنامج تدقيق متكامل وفعال باعتباره دليل المدقق في أداء مهمته، حيث يمكن القول أن مفهوم التخطيط في التدقيق يشمل تحديد الأهداف، رسم السياسات وتحديد طبيعة الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وفي ما يلي عرض لأهم هذه الأهداف:<sup>(2)</sup>

- ❖ التحديد الواضح والدقيق لأهداف عملية التدقيق؛
- ❖ التحديد المسبق لأهم المشاكل والعقبات المتوقعة التي تواجه المدقق وتحديد الحلول المناسبة لها؛
- ❖ توزيع خطوات وإجراءات التدقيق بين أعضاء فريق التدقيق بالمؤسسة أو مكتب التدقيق والتنسيق بينهما؛
- ❖ تحديد التوقيت المناسب لإجراءات التدقيق اللازمة لإنجاز مهام التدقيق بالسرعة الممكنة؛
- ❖ تحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبة في جهود وخبرة المدققين.

## ثالثاً: الإشراف على مهمة التدقيق

يشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق وبالتالي فإن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولاً عن التحقق من أن كل مهمة من مهام التدقيق قد أسندت إلى شخص قادر على إنجازها وحسب تخصصه، أما عناصر الإشراف فتشمل:

- 1- إرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق؛
- 2- فحص العمل المنتهي؛
- 3- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.

ومما لا شك فيه أن نطاق الإشراف يجب أن يعتمد على مهارة وكفاءة فريق التدقيق فضلاً عن درجة تعقيد مهمة المدقق، ويتضمن الإشراف التحليل اليومي لأداء الأفراد الواقعين تحت الإشراف (أعضاء فرقته) للتحقق من أن هذا الأداء قد حقق أهداف التدقيق، ولعله من الأهمية بإمكان أن تأخذ الاتصالات بين المشرف ومساعدته اتجاهين حيث يرفع المساعدون أية مشاكل فنية تصادفهم إلى المستويات الإدارية الأعلى ليتم حلها هذا ما يتفق مع معيار التشاور المتعلق برقابة جودة الأداء داخل المؤسسة أو مكتب التدقيق، أما

(1) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص235، 236.

(2) المرجع السابق، ص237.

من الناحية الأخرى فإن أهداف التدقيق بمقدار ما أنجز منه يجب أن يحرص على تبليغه إلى المستويات الإدارية الدنيا كل هذا لجعل كل عضو بفريق التدقيق يشعر بأنه يلعب دورا هاما بإتمام مهمة التدقيق.<sup>(1)</sup>

#### رابعاً: جمع أوراق العمل

يقوم المدقق بتنظيم عملية التدقيق والتخطيط لها، ومن بين الخطوات التنظيمية هو الاحتفاظ بأوراق العمل والتي يمكن تعريفها على أنها:

"تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق، لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص".<sup>(2)</sup>

#### 1- أهداف أوراق العمل: تتمثل أهداف أوراق العمل الرئيسية في ما يلي:<sup>(3)</sup>

- أ- تعزيز وتأكيد رأي وتقرير المدقق والمساعدة في تنفيذ عملية التدقيق ببسر وسهولة؛
- ب- المساعدة في متابعة أعمال التدقيق والإشراف على تنفيذه وفترات لاحقة؛
- ج- زيادة كفاءة وفعالية التدقيق؛
- د- مصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسارات من قبل المؤسسة محل التدقيق؛

هـ - المساعدة في تحقيق التنمية المهنية للمدققين المبتدئين أو المساعدين؛

و - توضيح قيام المدقق بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية لتحديد مدى وحجم اختبارات التدقيق.

#### 2- أنواع أوراق العمل: يتم الاحتفاظ بأوراق العمل في نوعين أساسيين من الملفات مها:

- أ- **الملف الدائم:** ويحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات والوثائق التاريخية التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا أي يتم استخدامها في عملية التدقيق الخارجي من عام إلى آخر، ومن أمثلة الأوراق والمستندات التي توضع بالملف الدائم ما يلي:<sup>(4)</sup>

❖ صور من عقد الشركة الأساسي ومن تعاقدها مع الغير؛

❖ صور من الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضحا بها أسماء الإدارات المختلفة والمديرين؛

(1) وليام توماس، هنكي أمرسون، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 1989، ص ص275، 276.

(2) محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص180.

(3) المرجع السابق، ص185.

(4) حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، دار الكتب للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص213.



- ❖ تفاصيل نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة الداخلية ونواحي الضعف في هذا النظام؛
- ❖ صور من برنامج التدقيق في السنوات السابقة ونتائجها؛
- ❖ صور من النظام المحاسبي الذي تستخدمه المؤسسة وتفاصيل هذا النظام.
- ب- **الملف الجاري:** يحتوي هذا الملف على أوراق عمل التدقيق المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة لأخرى، ومن أمثلة الأوراق والمستندات التي توضع بهذا الملف ما يلي: (1)
- ❖ صور من القوائم المالية الافتتاحية والخاضعة للتدقيق؛
- ❖ صور من ميزات التدقيق مصحوبة بقائمة التسوية؛
- ❖ قيود التسويات الجردية، قيود الإقفال، القيود العكسية؛
- ❖ جداول تفصيلية بالإستهلاكات للأصول الثابتة؛
- ❖ الكشوف المتعلقة بالأصول الثابتة، المخزون السلعي، كشوف المدينين؛
- ❖ صور من المذكرات التفسيرية التي أعدها المدقق بخصوص: الاختلافات بين بعض الأرصدة الدفترية والأرصدة وردت بالمصادقات، المستندات الناقصة أو المشتبه في صحتها، الموضوعات التي تحتاج إلى المزيد من الفحص والاختبار.

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي من أجل التحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام للمؤسسة محل التدقيق وتحديد نطاق عمل المدقق الخارجي.

### أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين عام 1977 لنظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومة ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة". (2)

تعريف لجنة هيئة المحاسبة بإنجلترا لعام 1978 نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة من النظم، من مالية وغيرها الموضوعة من قبل الإدارة، من أجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالية، واحترام السياسات الإدارية، وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة". (3)

(1) إدريس عبد السلام أشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

(2) محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

(3) حسين قاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص 242.

### ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:

**1- جمع الإجراءات:** سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الاستثنائية والمتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة؛<sup>(1)</sup>

**2- اختبارات الفهم والتطابق:** تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء المسؤولون لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق الخارجي من درجة الاعتماد يجب أن تدعم باختبار نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين بالمؤسسة؛<sup>(2)</sup>

**3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عليها ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة وعليه يستطيع المدقق في النهاية تحديد نقاط قوة وضعف النظام وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة؛<sup>(3)</sup>

**4- اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وتجدر الإشارة إلى أن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا، كما يحدد حجم هذه الاختبارات بعد

<sup>(1)</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010 - 2011، ص35.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص35.

<sup>(3)</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص73، 74.

الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان؛<sup>(1)</sup>

**5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق الخارجي إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهنته.<sup>(2)</sup>

### ثالثاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تكون عملية فحص نظام الرقابة الداخلية في شكل دراسة تقديرية وصفية، أو شكل خرائط التدقيق أو شكل قائمة استقصاء (استبيان) ويتم عرضها في ما يلي:

**1- الدراسة التقديرية (الوصفية):** بواسطة هذا النظام يتم عمل وصف لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة، ويتميز كذلك بالبساطة والسهولة.<sup>(3)</sup>

**2- قائمة الاستقصاء (الاستبيان):** ويمثل خطوات مختلفة من الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات المؤسسة حول عدة سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، التي يعتقد المدقق أنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة على هذه الأسئلة يكون إما بـ"نعم" أو "لا" فإذا كانت الإجابة بنعم فإن النظام يفي بالغرض، أما إذا كانت الإجابة بلا فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور بنظام الرقابة الداخلية، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة الإجابة عليه وأسئلته تعتبر كاملة وشاملة، ويمكن معرفة نقاط القوة أو الضعف بسهولة وذلك من خلال الإجابات التي تشمل تفاصيل أكثر، ويعاب على هذه الطريقة أن الإجابات ربما تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم ولكن بإمكان المدقق اكتشاف ذلك عند إجراء التدقيق التفصيلي.<sup>(4)</sup>

**3- خرائط التدقيق:** يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأية عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة

(1) المرجع السابق، ص 74.

(2) المرجع السابق، ص 74، 75.

(3) هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 92.

(4) المرجع السابق، ص 93.

تدقق (معبّر عنها في شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية، والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها، ويمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها، تتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعديها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية ويمكنه بسهولة من الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كبيرة.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وسليمة خلال أدائه لإجراءات عملية التدقيق لكي يصل من خلالها إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه في القوائم المالية.

### أولاً: مفهوم القرينة أو أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الدليل أو القرينة لكن جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه.

#### 1- تعريف أدلة الإثبات

"تمثل الأساس المعقول لإبداء رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية كما تمثل الأساس لعملية التدقيق فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المدقق كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر لهم الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقريراته حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية".<sup>(2)</sup>

#### 2- خصائص أدلة الإثبات

حتى تكون أدلة الإثبات ذات حجية بالنسبة للمدقق الخارجي يجب أن تتوفر على خاصيتين هما:

❖ **الملائمة:** حتى يكون دليل الإثبات صالحاً فإنه يجب أن يكون ملائماً للتأكيد على الموضوع محل التدقيق، وهذا يعني أن الدليل لا بد أن يتعلق بالتأكيد والتدقيق، إذ يستلزم على المدقق الحصول على دليل إثبات صالح وكافي لتوفير أساس معقول لإبداء رأيه.<sup>(3)</sup>

❖ **الكفاية:** تعتبر كفاية أدلة الإثبات خاصية ذات أهمية بالنسبة للتدقيق والتأكيد في القوائم المالية، وبوجه عام كلما صغر المقدار الذي يعتبره المدقق ذو أهمية نسبية، كلما كبر حجم أدلة الإثبات التي يحتاج المدقق أن يحصل عليها، وكلما زاد حجم أدلة الإثبات التي يتعين على المدقق جمعها كلما انخفضت مخاطر التحريف الجوهرية.<sup>(4)</sup>

(1) يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 114.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 271.

(3) أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 323، 324.

(4) المرجع السابق، ص 329.

## ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

يمكن تصنيف أدلة الإثبات حسب طبيعتها أو مصادرها كالاتي:

**1- المستندات:** تعتبر المستندات أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المدقق، كما أنها أكثر حجية كدليل من أي نوع آخر من الأدلة، بحيث أن درجة حجيتها تتأثر إلى حد بعيد بإمكانية تزويرها أو تقليدها وكذلك مصدرها، كما أن مصدر المستند له تأثير كبير على درجة الثقة والاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي حيث نجد أن هناك<sup>(1)</sup>:

**أ- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها:** وهذا النوع من المستندات يعتبر ذا درجة عالية من حيث التأكد والاعتماد عليه، ومثال ذلك المصادقات المستلمة من المدنيين والمرسلة مباشرة إلى المدقق دون المرور بإدارة المؤسسة، الشهادات التي يستلمها المدقق من المصارف والمخازن... إلخ؛

**ب- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها:** وهذا النوع من المستندات أقل حجية ومن المستندات التي تدرج ضمن هذا النوع قوائم الطلبات المرسلة من الموردين، فواتير الشراء... إلخ؛

**ج- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة:** وهذا النوع من المستندات يحوز على أقل درجة من الثقة من قبل المدقق مقارنة بتلك التي أعدت خارج المؤسسة وعموما هناك نوعان من هذه المستندات:

❖ **النوع الأول:** وهي مستندات المعدة داخل المؤسسة وتبقى محتفظة بها مثل أمر الشحن وكشوف المرتبات.

❖ **النوع الثاني:** ويتمثل في تلك المستندات التي تعد داخليا ولكنها ترسل لجهات من خارج المؤسسة مثل فواتير البيع، الصكوك الصادرة.

**2- الفحص المادي (الفعلي):** من بين الأدلة القوية التي يستطيع المدقق الاعتماد عليها هي قيامه بالفحص الفعلي والتحقق من الوجود المادي للأصل ورصيده الدفترية، فإذا تمكن المدقق الخارجي أن يرى بنفسه وجود الأصل فإنه ليس هناك إقناع أشد من هذا، إلا أنه يجب أن ننوه إلى أن هناك نقطة ضعف حتى في هذا الدليل، فالوجود الفعلي ليس معناه الملكية، فقد يكون لدى المؤسسة آلات مستأجرة والوجود الفعلي لهذه الآلات ليس دليلا كافيا على الملكية وإنما في هذه الحالة يجب أن يتأكد المدقق بدليل إضافي يثبت الملكية.<sup>(2)</sup>

**3- المصادقات:** هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها ويحصل عليها المدقق من داخل المؤسسة أو خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات

(1) إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 87، 88.

(2) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 142.

الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموماً يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي: (1)

❖ **المصادقات الإيجابية:** هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم، وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

❖ **المصادقات السلبية:** فيها يحظر العملاء أو الموردون بأرصدة حساباتهم ويطلب منهم الرد في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم، مع ذكر الأسباب على عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

❖ **المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

**4- الفحص التحليلي:** إذ يعد من بين الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على دليل إثبات وذلك من خلال قيام المدقق الخارجي باستخدام النسب المالية والعلاقات والمقارنات، مثل استخدام نسب السيولة، نسب الربح للمبيعات، معدل دوران المخزون وغيرها من النسب المالية التي توفر دليل للمدقق الخارجي في المؤسسة محل الفحص. (2)

كما أن الهدف من قيام المدقق بالفحص التحليلي هو الحصول على مؤشرات تلفت انتباهه إلى بعض الحقائق أو تدفعه إلى توسيع نطاق اختباراته، وتجميع أدلة إثبات أكثر أو الاكتفاء بالأدلة التي قام بتجميعها عند تدقيق تلك البيانات، فإذا وجد المدقق أن هناك خلافاً في بعض المؤشرات المتعلقة بتلك البيانات سواء بالنسبة للمؤسسة نفسها أو بمقارنة تلك المؤشرات بالمؤسسات المختلفة في نفس الصناعة أو النشاط. (3)

**5- تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن نظام الرقابة الداخلية السليم والقوي يتيح للمدقق الخارجي أن يطمئن إلى منع حدوث الأخطاء واكتشافها أثناء عملية التدقيق ووجود النظام في حد ذاته ليس كافياً بل يجب أن يكون منفذاً، فهناك مؤسسات كثيرة قد وضعت نظاماً للرقابة الداخلية ولكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون تعطيلاً للعمل وعودة إلى الروتين، وعلى هذا فإن المدقق لا يكتفي بفحص تخطيط النظام بل عليه أن يرى ما إذا كان النظام مطبقاً فعلاً، كما هو موضوع وإلى جانب هذا عليه أن يقرر ما إذا كان النظام سليماً في ضوء الظروف. (4)

(1) يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 179، 180.

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 187.

(3) عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات الصناعية والتجارية، الطبعة الأولى، دار المكتبة الوطنية، الأردن، 2002، ص ص 22، 23.

(4) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 144.

**6- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية:** هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة الأنشطة، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه الحسابات بنفسه ويتحقق من نتائجها لتكون قرينة قوية. ومن هنا نجد أن استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلاً بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماماً كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات.<sup>(1)</sup>

**7- استفسارات من العميل:** الاستفسار هو الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل كرد أو كإجابة على أسئلة المدقق، وعلى الرغم من توافر كم كبير من الأدلة التي يتم الحصول عليها من العميل إلا أنه لا يمكن اعتبارها أدلة ذات حجية عالية لأنها قد تكون متحيزة لمصلحة العميل، ولذلك فعندما يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات من خلال الاستفسارات فغالبا ما يسعى إلى تدعيمها بأدلة أخرى من خلال إجراءات التدقيق.<sup>(2)</sup>

### المطلب الرابع: إعداد تقرير المدقق الخارجي

إن المحصلة النهائية لعملية التدقيق، هو التقرير الذي يعده المدقق الخارجي باستخدامه الأساليب الفنية والإجراءات العملية للوصول إلى أكبر قدر ممكن من الاقتناع لكي يستطيع أن يضع تقريره النهائي عن الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في نهاية العام.

#### أولاً: تعريف التقرير

"هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي مدقق الخارجي المعتمد على ما قام به من وسائل وإجراءات فنية، لفحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية الختامية، يقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين في المؤسسة، ليبين رأي المدقق في مدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة الأرباح والخسائر التي حققتها المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الدورة المالية".<sup>(3)</sup>

#### ثانياً: عناصر التقرير

أوضح المعيار الدولي رقم (13) العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي:<sup>(4)</sup>

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 129.

(2) حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 206.

(3) عبد الكريم علي الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 10، 11.

(4) أنظر:

- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

- إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 26، 27.

- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ص 27.

- 1- عنوان التقرير:** ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب ويفضل استخدام مصطلح "تقرير مدقق مستقل" في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة أو عن مجلس الإدارة أو عن المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل؛
- 2- الجهة الموجه إليها التقرير:** ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة موضوع التدقيق؛
- 3- الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):** ينبغي أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تمت تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية، التي تغطيها هذه البيانات المالية، فضلا عن ذلك يجب أن يبين المدقق في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية إدارة المؤسسة وأن دوره ينحصر في إبداء الرأي حول عدالة هذه القوائم، وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والاضاحات التفسيرية الأخرى؛
- 4- فقرة النطاق:** يجب أن يشير التقرير إلى نطاق عملية التدقيق، وذلك أن عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، كما يجب أن تتضمن بيانا يوضح أن عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
- 5- تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق، أو أن يؤرخ بتاريخ تسليم التقرير للمؤسسة موضوع التقرير، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفس تاريخ انتهاء السنة المالية محل التدقيق؛
- 6- إبداء الرأي:** يجب أن يبين المدقق بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، سواء كان رأيا نظيفا أو متحفظا من خلال ما توصل إليه في القوائم المالية المعروضة للمؤسسة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
- 7- عنوان المدقق:** يجب أن يشار على الورقة التي كتب عليها التقرير اسم الموقع أو المدينة الذي يمثل مكان تواجد مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق، وعادة ما يكون مكتوب على الورقة التي يستخدمها المدقق لتقريره؛
- 8- توقيع المدقق:** يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب المدقق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما حسب ما هو مناسب للاختصاص المعين له.



## ثالثا: أنواع التقرير

يمكن للتقرير أن يأخذ عدة صور، تختلف باختلاف رأي المدقق ونوع التدقيق والطرف الموجه له التقرير، وعموما يمكن الوقوف على أربعة أنواع من التقارير:

**1- التقرير النظيف (بدون تحفظ):** يصدر هذا الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات الأثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المؤسسة.<sup>(1)</sup>

**2- التقرير التحفظي:** يصدر التقرير متحفظا أو مقيدا عندما يذكر المدقق في تقريره بعض التحفظات أو الملاحظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى أنه لم يكن قادرا على القيام بالفحص وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.<sup>(2)</sup>

**3- التقرير السلبي (المعاكس):** وهو عكس التقرير النظيف، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وإصدار هذا التقرير يجب أن يتضمن تحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة في القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس.<sup>(3)</sup>

**4- الامتناع عن إبداء الرأي:** يحدث في بعض الحالات أن تكون التحفظات والملاحظات جوهرية بشكل يحول دون إبداء الرأي، حيث عادة يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب القيود الكبيرة على مدى الفحص، أو بسبب عدم التأكد غير المادي بالنسبة لقيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي أو على نتائج العمليات، ومثل هذه الظروف تجعل من الصعب على المدقق الخارجي أن يكون له رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة.<sup>(4)</sup>

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

(2) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 261.

(3) المرجع السابق، ص 262.

(4) عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1980، ص 57، 58.

## خلاصة

في نهاية هذا الفصل نتوصل إلى أن التدقيق الخارجي أحد الموضوعات التي لاقت الاهتمام الواسع من طرف الباحثين والدارسين والمهنيين لإعطائه حيزا يضم مفهومه، لهذا عرف عدة مراحل في تطوره لوصوله إلى ما هو عليه اليوم، فهو عملية منظمة ومتكاملة ومنهجية يستهدف جميع الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة شخص مهني مستقل ذو كفاءة وخبرة مهنية حيث يقوم بفحص الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في القوائم المالية وتبليغها للأطراف المعنية.

كما لا بد على المدقق الخارجي أثناء تأديته لمهامه أن يحترم معايير التدقيق الخارجي وأن يتمتع بمجموعة من الحقوق وتقع عليه واجبات، ويتحمل مسؤوليات وهذا من أجل ضبط الممارسة الميدانية، كما أن التدقيق الخارجي سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المدقق إبتداءا من قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق إلى غاية إعداد التقرير الذي يمثل ثمرة هذه العملية وهو حلقة الوصل بين المدقق ومستعملي نتائج التدقيق الخارجي، والذي يحتوي على رأيه الفني المحايد حول صدق وصحة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية التي سوف يتم الخوض فيها أكثر في الفصل الثاني.

**الفصل الثاني:**  
**كيفية مساهمة التدقيق الخارجي في**  
**تحقيق جودة المعلومات المالية**

**تمهيد**

يعيش عالمنا المعاصر ما يسمى بعصر المعلوماتية حيث يزداد الوعي بأهمية المعلومات في بيئة الأعمال المعاصرة كونها تمثل مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي الذي يستحوذ على أهمية خاصة نابذة من الدور الذي يؤديه في حياة المؤسسات كون هذا النظام يقوم بتزويد مراكز القرار المختلفة بالقوائم المالية التي تحتوي على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة لها.

وبالتالي أصبحت المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وموردا أساسيا لتدعيم عملياتها وأنشطتها، حيث لابد أن تتميز هذه المعلومات بخصائص معينة تجعلها فعالة وذات جودة، ومن هنا جاء دور المدقق الخارجي الذي يسعى للتأكد من صدقها وصحتها بإتباعه إجراءات وأساليب معينة تجعلها ذات جودة للأطراف المستفيدة منها.

وانطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى كيفية مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق

جودة المعلومات المالية، ولهذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية؛**

**المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية؛**

**المبحث الثالث: التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية.**

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية

يلعب نظام المعلومات المحاسبي دوراً حيوياً في دعم أنشطة المؤسسة سواء كانت تهدف لتحقيق الأرباح أم لا، فهو يعكس التفاعل الذي يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية وبين المؤسسة والبيئة الخارجية كما أنه وسيلة اتصال بينها وبين المستخدمين لمخرجاتها، حيث أن الهدف الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج التقارير والقوائم المالية الدقيقة وفي الوقت المناسب و تحتوي على المعلومات المالية المفيدة.

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم العامة لنظام المعلومات المحاسبي، وكذلك إلى القوائم المالية باعتبارها مخرجات هذا النظام، وأخيراً إلى المعلومات المالية التي تمثل محتوى هذه القوائم.

### المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي

إن نظام المعلومات المحاسبي يدعم عمليات المؤسسة الاقتصادية من خلال المعلومات التي يوفرها لها، فهو يشكل الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات بها وهو ما جعله يتمتع بخصائص تميزه عن باقي النظم.

### أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

بهدف إعطاء مفهوم واضح عن نظام المعلومات المحاسبي، وإبراز جميع خصائصه ووظائفه لابد من تناول المفاهيم المكونة له من خلال التطرق إلى تعريف كل من النظام ونظام المعلومات.

#### 1- مفهوم النظام: هناك عدة تعريفات للنظام نذكر من بينها:

"هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها علاقات وآليات عمل مضبوطة وفي نطاق مكاني وزماني محددين بقصد تحقيق هدف أو أهداف معينة".<sup>(1)</sup>

"هو مجموعة عمل مكونة من العنصر البشري والعنصر التقني (الآلات والمكائن) تعمل مع بعضها البعض ويجب أن تربطها علاقات محددة وقوانين شاملة ولكل جزء من مكونات النظام دور محدد وصيغة محددة لتحقيق هدف معين".<sup>(2)</sup>

ومن التعاريف السابقة نجد أن أي نظام لابد أن تتوفر فيه الخصائص التالية:<sup>(3)</sup>

أ- العناصر: هي وجود أكثر من عنصر في النظام، إذ يمتاز كل عنصر بخصائص ذاتية تميزه عن الآخر إلى حد ما؛

ب- العلاقات: وجود علاقات منطقية تكاملية بين عناصر النظام المختلفة؛

<sup>(1)</sup> سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثالثة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص5.

<sup>(2)</sup> سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص18.

<sup>(3)</sup> فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص12.

ج- آلية العمل: وجود آلية معينة متناسقة يعمل من خلالها النظام، ليؤدي الغرض الذي وجد من أجله، فلا بد من وجود آلية تحكم هذه العلاقات؛

د- الحدود والنطاق: تحدد حدود النظام ما هو داخل النظام وما هو خارجه إذ أن النظام يعمل ضمن حدود مميزة، وإن تداخلت مع الأنظمة الأخرى؛

هـ- الهدف أو الغرض: أن النظام الطبيعي أو النظام الاصطناعي يعمل عادة لتحقيق هدف محدد.

2- تعريف نظام المعلومات: تعددت التعاريف التي قدمت لنظم المعلومات وذلك باختلاف الخلفية العملية والعلمية لمقدميها منها:

"هو مجموعة من الإجراءات المنظمة التي يمكن من خلال تنفيذها توفير معلومات تستخدم لدعم عمليات صنع القرار و الرقابة في المؤسسة".<sup>(1)</sup>

"هو مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم".<sup>(2)</sup>

"هو مجموعة مترابطة فيما بينها، تقوم بتجميع وتخزين (نشاط التشغيل)، ونشر المعلومات (نشاط المخرجات) واستقبال معلومات مرشدة إليها (تغذية عكسية) لأغراض دعم اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة".<sup>(3)</sup>

3- تعريف نظام المعلومات المحاسبي: توجد عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبي نذكر منها:

"هو عبارة عن مجموعة من العناصر البشرية والآلية مكلفة بجمع البيانات وتشغيلها وفق قواعد وإجراءات محددة بغية تهيئة المعلومات المالية اللازمة لاحتياجات المؤسسة لتمهد لهم القيام بواجباتهم بشكل جيد بالإضافة إلى إمكانية اتخاذ القرار الصائب".<sup>(4)</sup>

"هو عبارة عن مجموعة من المكونات مثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هذه المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات مالية والتي تعرض لدعم قرار مدراء المؤسسة التي تحتوي على هذا النظام".<sup>(5)</sup>

(1) محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص8.

(2) عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص15.

(3) طارق طه، نظم المعلومات والحسابات الآلية الأثرنت، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2007، ص21.

(4) زياد محمد الشрман، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص84.

(5) محمد يوسف الخنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص55.

"هو أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الأطراف الداخلية والخارجية".<sup>(1)</sup>

#### 4- خصائص نظام المعلومات المحاسبي

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص حيث إذا توفرت تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:<sup>(2)</sup>

❖ يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها إلى مالية؛

❖ أن يزود المؤسسة بالمعلومات المالية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للمؤسسة؛

❖ أن يزود المؤسسة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛

❖ أن يزود المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المؤسسة المستقبلية؛

❖ أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛

❖ أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.

#### ثانيا: مكونات ووظائف نظام المعلومات المحاسبي

حتى يكون نظام المعلومات المحاسبي فعال لا بد من مكونات ووظائف يرتكز عليها في نشاطه.

**1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي:** النظام المحاسبي وكأي نظام يتكون من مجموعة من المكونات لتحقيق الهدف الذي قام من أجله وهي:

أ- الأفراد: إن وجود الأفراد ضروري لعمل أي نظام معلومات ويقصد بهم الأفراد الذين يستخدمون النظام مباشرة أو يستخدمون مخرجاته المجهزة بواسطة الآخرين مثل: المحاسبين، المهندسين، المديرين، العملاء... إلخ.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص14.

<sup>(2)</sup> محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص59.

<sup>(3)</sup> منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص27.

ب- **الأجزاء المادية (المعدات):** وتتضمن جميع الأجهزة المادية والمواد المستخدمة في تشغيل المعلومات وهي تشمل الحاسبات، الأدوات المساعدة، الوسائط، ومكونات الحاسوب... إلخ.<sup>(1)</sup>

ج- **البرمجيات:** وهي الأنظمة التي تشغل الأجهزة والبيانات والمعلومات والمعارف، وتحدد العمليات التي ستؤديها الأجهزة، وتقسّم إلى برمجيات النظم وبرمجيات التطبيقات مثل برامج الأجور، والمحاسبة.<sup>(2)</sup>

د- **الإجراءات:** هي مجموعة الخطوات والتوجيهات التي يجب أن يتبعها الأفراد الذين يستخدمون المعلومات، فهي توجيهات التشغيل والإرشادات التي تصف ما الذي عمله من قبل مستخدم النظام.<sup>(3)</sup>

هـ- **شبكات الاتصال:** التي تشمل على تكنولوجيا الاتصالات، والاتصالات بعيدة المدى ومختلف أنواع الشبكات مثل الأنترنت، الأكسترنث، الأنترنث، التي تتم من خلالها نقل البيانات والمعلومات سواء داخل المؤسسة أو خارجها.<sup>(4)</sup>

**1- وظائف نظام المعلومات المحاسبي:** يحقق نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من الوظائف والأنشطة ومن أهمها:<sup>(5)</sup>

أ- **تجميع البيانات:** وتبدأ هذه الوظيفة بتحديد البيانات التي ستعتبر المدخلات الأساسية للنظام، ثم تجميع هذه البيانات من مصادرها المختلفة وإدخالها إلى النظام وإعدادها للتشغيل من خلال مجموعة محددة من الأنشطة أهمها: الحصر والتسجيل، الترميز، التدقيق، التحويل.

ب- **تشغيل البيانات:** يقصد بهذه الوظيفة معالجة البيانات من خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرار ومن أهم هذه العمليات التصنيف، الترتيب، العمليات الحسابية، المقارنة، التلخيص.

ج- **إدارة البيانات:** وتشمل هذه الوظيفة كل من الأنشطة الخاصة بتنظيم وإدارة عمليات التخزين، والاسترجاع وإعادة الإنتاج، والتحديث، وصيانة البيانات.

د- **الرقابة وأمن البيانات والتغذية العكسية:** وهي ثلاثة مجموعات مختلفة من الإجراءات تهدف إلى التحقق من أن نظام المعلومات المحاسبي يعمل كما هو مخطط له وفقا لإجراءات التشغيل المحددة مقدما ويخرج

(1) المرجع السابق، ص 28.

(2) زياد محمد الشрман، مرجع سبق ذكره، ص 52.

(3) فايز جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص 31.

(4) عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع،

الأردن، 2007، ص 46.

(5) أنظر:

- أحمد حسين على حسين، تحليل وتصميم النظم، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 53، 66.

- ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 125.



المعلومات المفيدة بالخصائص المطلوبة ويتكون من:

- ❖ **الرقابة:** ويقصد بها مجموعة الإجراءات المستندية التي تهدف إلى التحقق من أن النظام يعمل وفق الإجراءات التي تم تصميمها وتحديدها مسبقاً أثناء تصميم النظام؛
- ❖ **أمن البيانات:** ويقصد به مجموعة الإجراءات المادية التي تهدف إلى المحافظة على الوجود المادي للأصول وعادة ما تشمل إجراءات الأمن ثلاث مجموعات أمن الوصول، أمن الاستخدام، أمن الحفظ؛
- ❖ **التغذية العكسية:** وتمثل ردود أفعال الأطراف المختلفة التي حصلت على المعلومات ومن تم تقييم مخرجات نظام المعلومات ووجود احتمالات لتعديل وتغيير المدخلات أو عمليات المعالجة في هذا النظام.
- هـ - **تجميع وتوصيل المعلومة:** الهدف منها هو نقل وتوصيل المعلومات المنتجة في نظام المعلومات المحاسبي إلى الأشخاص المصرح لهم بالحصول عليها أو إلى نظام آخر من النظم الفرعية المكونة للمؤسسة ككل مع شرط أن يتفق توقيت ووسيلة التوصيل وشكل أداة التوصيل مع رغبات واحتياجات مستقبلي المعلومات.

### ثالثاً: مقومات نظام المعلومات المحاسبي

- حتى يحقق نظام المعلومات المحاسبي أهدافه ووظائفه بنجاح يتطلب توافر مجموعة من المقومات التي تساعده على ذلك، وأهم هذه المقومات:
- 1- **المجموعة المستندية:** وتتمثل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتاريخ حدوثها.<sup>(1)</sup>
  - 2- **المجموعة الدفترية:** وهي عبارة عن مجموعة من الدفاتر والسجلات (دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ) التي يتم فيها إثبات وتسجيل القيود وتبويبها.<sup>(2)</sup>
  - 3- **دليل الحسابات:** يعرف الدليل المحاسبي للحسابات على أنه عملية اختيار وتحديد سمات الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية والتي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتسويتها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموزاً وأرقام مميزة لكل منها.<sup>(3)</sup>
  - 4- **التقارير والقوائم المالية:** هي أداة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسات، ومن أهم الوسائل الرقابية بها أي يجب أن يتم إعدادها في الوقت المناسب، وأن تكون المعلومات الواردة فيها معروضة بلغة واضحة، نمطية وقابلة للفهم تجعلها أكثر وضوحاً دون إخفاء المؤسسة لأي تفاصيل مهمة بها.<sup>(4)</sup>

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

(2) المرجع السابق، ص 30.

(3) فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 10.

(4) المرجع السابق، ص 11.

### المطلب الثاني: القوائم المالية كمصدر للمعلومات المالية

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي ومن أهم مخرجاته، والتي تحظى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة، حيث تتضمن هذه القوائم معلومات مالية هامة تمكنهم من اتخاذ قراراتهم.

#### أولاً: تعريف القوائم المالية وأهدافها

تعتبر القوائم المالية عن وضعية المؤسسة الحقيقية لدا بات من الضروري الاهتمام بها أكثر من طرف المؤسسة وكذا الأطراف المستفيدة مما تحتويه هذه الأخيرة من معلومات.

#### 1- تعريف القوائم المالية: هناك عدة تعريفات مقدمة للقوائم المالية من أهم هذه التعاريف نذكر:

"هي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتتكون من مجموعة من القوائم كما تشمل ملاحظات على القوائم والجداول الملحقة التي تعتبر جزء مكمّل لها".<sup>(1)</sup>

"هي عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية أساسية لجمع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة، تعرض في مجموعة كشوف مالية وفق مواصفات معينة بموجب المعايير المحاسبية ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي تنفذها المؤسسة خلال فترة محددة، حتى يتمكن المستفيد من معرفة نتيجة المؤسسة والتغيرات الحاصلة في المركز المالي".<sup>(2)</sup>

"تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين الأول قوائم مالية أساسية، والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين، أما القوائم المكملة فهي تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة".<sup>(3)</sup>

#### 2- أهداف القوائم المالية: للقوائم المالية عدة أهداف منها:<sup>(4)</sup>

❖ توفير معلومات مالية نافعة للمستخدمين (المستثمرين، الدائنين الحاليين والمستقبليين... إلخ) لأغراض اتخاذ القرار؛

❖ توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة وكذلك الحقوق على هذه الموارد وأيضاً تأثير المعاملات والأحداث والظروف التي تغير تلك الموارد والحقوق عليها؛

(1) كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص13.

(2) دريد كمال آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص68، 69.

(3) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص28.

(4) محمد سليم وهبة، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، جامعة الجنان، لبنان، العدد 23، الفصل الثالث 2005، ص18.

- ❖ توفير معلومات مالية عن أداء إدارة المؤسسة والتزاماتها اتجاه الغير؛
- ❖ توفير المعلومات عن مصادر وأوجه إنفاق السيولة بالنسبة للمؤسسة والعوامل التي تأثر عليها، وكذلك عن الأموال التي تقترضها المؤسسة وسداد القروض؛
- ❖ توفير المعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛
- ❖ توفير معلومات عن الدخل من العمليات ومكونات هذا الدخل؛
- ❖ توفير معلومات نافعة للإدارة والمديرين لأغراض اتخاذ القرار.

### ثانياً: مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم

تعددت الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية لتشمل جميع من لهم مصلحة بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين بالنسبة لها.

#### 1- الأطراف الداخلية: وأهم هذه الأطراف:(1)

أ- الإدارة: تهتم الإدارة وبمختلف مستوياتها بالقوائم المالية لأنها من خلاله تسعى إلى تحقيق:

- ❖ تقييم أداء مختلف الإدارات والمستويات في المؤسسة والحكم على كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة؛
- ❖ مدى النجاح الذي أنجز في تحقيق الأهداف المرجوة في المؤسسة؛
- ❖ التعرف على الوضع المالي والقدرة الكسبية للمؤسسة.

ب- الموظفون والعمال: تهتم هذه الأطراف بالقوائم المالية حتى تطمئن على استقرارها الوظيفي المرتبط باستمرارية المؤسسة، وكذلك بالتعرف على أرباح المؤسسة التي تؤثر بشكل أو بآخر على أجور العاملين ومكافآتهم والخدمات الاجتماعية المقدمة لهم.

#### 2- الأطراف الخارجية: ومن هذه الأطراف:(2)

أ- المستثمرون: يركز اهتمامهم بالمخاطر اللازمة لاستثماراتهم والعائد المحقق منها، بحيث يحتاجون المعلومات لتساعدتهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع وكذلك يهتمون بالمعلومات في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح؛

(1) مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص73.

(2) خليل الرفاعي، نضال الرمحي وآخرون، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين "دراسة حالة سوق عمان المالي"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي السابع، حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، المنعقد بجامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، يومي 10 - 11 نوفمبر 2009، ص ص8، 9.

ب- **المقرضون:** يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛

ج- **الموردون والدائنون الآخرون:** وهم مهتمون بالمعلومات الموجودة في القوائم المالية التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق؛

د- **العملاء:** يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرار المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو الاعتماد عليها؛

هـ- **الدولة والهيئات العمومية:** يهتمون بعملية توزيع الموارد، وبالتالي نشاطات المؤسسات كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم المشاريع وتحديد السياسات الضريبية، وإعداد إحصاءات وطنية كالدخل القومي؛

و- **الجمهور:** القوائم المالية تساعد الجمهور من خلال تزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع مدى نشاطاتها.

### ثالثا: أنواع القوائم المالية

تتمثل الوثائق والكشوفات المحاسبية والمالية التي تكون القوائم المالية والتي تحتوي على المعلومات المالية هي:

**1- الميزانية:** تعرف كذلك بقائمة الوضع المالي وهي قائمة توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (أصول)، وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود وعناصر الأصول وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية (12/31)، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للمؤسسة في ذلك التاريخ، وتعد هذه القائمة بأشكال متعددة إلا أن الشكل الأول (القائمة) يوفر أساسا جيدا للاعتماد عليها، وذلك من خلال تصنيف البنود تحت عناوين رئيسية في جانبين (أصول وخصوم) ويجب أن يكون هذين الجانبين متساويين.<sup>(1)</sup> وعموما تساهم الميزانية في التعرف على الوضع المالي للمؤسسة عن طريق توفير أساس:<sup>(2)</sup>

أ- لحساب معدلات العائد؛

ب- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة؛

ج- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

**2- جدول حساب النتائج:** ويعرف كذلك بقائمة الدخل الذي يعطي صورة أكثر وضوحا عن المؤسسة حيث

(1) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الجامعية، الأردن، 2008، ص 105.

يقيس أداؤها خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحاً أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف، وتعد قائمة الدخل أهم تقرير مالي بالنسبة لكثير من المحللين الماليين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين.<sup>(1)</sup>، وقائمة الدخل ذات أهمية كبيرة للمساهمين لأنها:<sup>(2)</sup>

أ- تظهر نتائج أعمال المؤسسة للسنة المالية المنتهية؛

ب- تعتبر مؤشراً هاماً لتوقع ما سيكون عليه مستقبل المؤسسة؛

ج- تبني هذه القائمة مقابلة الإيرادات المحققة من بيع المنتجات أو تقديم الخدمات مع التكاليف الناتجة من تشغيل المؤسسة لتحقيق تلك الإيرادات.

**3- جدول تدفقات الخزينة:** وهي عبارة عن كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة تبين لنا بالتفصيل حجم التدفقات التي تتكون من النقدية الداخلة إلى المؤسسة، والنقدية الخارجة عنها والنقدية المنتجة من الأنشطة التشغيلية لها، وبالتالي تتمثل الأجزاء الرئيسية لجدول تدفقات الخزينة في صافي النقد من الأنشطة التشغيلية، وصافي النقد من الأنشطة الاستثمارية، وصافي النقد من الأنشطة التمويلية.<sup>(3)</sup>، ويكمن الهدف من إعداد جدول تدفقات الخزينة في توفير للمستخدمين وأصحاب الصلة المعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة وهذا من خلال:<sup>(4)</sup>

أ- حصولهم على المعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس نقدي؛

ب- تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع ومتطلبات سداد الالتزامات؛

ج- تقييم التدفقات النقدية التاريخية والحالية والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

**4- جدول التغير في الأموال الخاصة:** وتعرف كذلك بقائمة حقوق الملكية وهي قائمة تبين التغيرات التي تطرأ على حقوق المالكين والمتمثلة في رأس المال نتيجة أعمال المؤسسة من صافي ربح أو خسارة محققة بين آخر فترة وبداية الفترة من السنة المالية، إضافة إلى المسحوبات الشخصية التي يقوم بها مالك المؤسسة أو أصحابها في شكل نقدية أو بضاعة خلال الفترة المحاسبية ويكون إعداد هذه القائمة في نهاية السنة المالية.<sup>(5)</sup>

(1) وردة بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة عينية من المراجعين والمحاسبين، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014، ص87.

(2) المرجع السابق، ص87.

(3) صالح مرازقة، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول: الاقتصاد الإسلامي (الواقع... ورهانات المستقبل)، المنعقد بجامعة غرداية، الجزائر، يومي 23- 24 فيفري 2011، ص9.

(4) مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص196.

(5) هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الجزء الأول، ص100.

وتحقق قائمة حقوق الملكية المزايا التالية:<sup>(1)</sup>

- أ- التعرف على حقوق الملكية وبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها؛
- ب- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- ج- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية؛
- د- إظهار التغير الحاصل في حقوق الملكية من خلال القيام بعملية وصل ما بين الميزانية وجدول حساب النتائج.

**5- الملاحق:** تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية والمالية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة الإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: المعلومات المالية

تعتبر المعلومات المالية كباقي المعلومات موردا اقتصاديا هاما في مجال صنع القرارات الاقتصادية في المؤسسة لما لها من أهمية بالغة في تقديم المعلومات المفيدة للمستفيدين الداخليين والخارجيين للمؤسسة كل حسب استفادتهم من هذه المعلومات.

### أولاً: تعريف البيانات والمعلومات

يرتبط مصطلحي البيانات والمعلومات ببعضهما البعض ارتباطا وثيقا إلا أنهما يختلفان ولا يشيران إلى مفهوم واحد، ولذلك فإنه يكون من الضروري التمييز بين المصطلحين.

#### 1- تعريف البيانات: من أهم التعاريف لمصطلح البيانات نذكر منها:

"هي عبارة عن تعبيرات لغوية أو رياضية أو رمزية أو مجموعة منها تم التعرف على استخدامها لتمثل الأفراد والأحداث والمفاهيم أي أنها تشير إلى حقائق خام أو مشاهدات والتي تقوم على وصف ظاهرة معينة".<sup>(3)</sup>

"عبارة عن الحقائق الأولية والإرشادات التي يتم تلقيها وتسجيلها عن الأحداث موضع الاهتمام، وهذه البيانات تمثل المادة الخام التي يتم إدخالها في نظام المعلومات بغرض إنتاج المعلومات لذلك فهي تمثل مدخلات نظام المعلومات".<sup>(4)</sup>

(1) حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص28.

(2) وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين

(2008 - 2012)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 - 2013، ص6.

(3) ثابت عبد الرحمن إدريس، مرجع سبق ذكره، ص68.

(4) أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبي، مرجع سبق ذكره، ص6.

**2- تعريف المعلومات:** هناك تعريفات متعددة ومتنوعة للمعلومات نذكر منها:

"هي البيانات التي تمت معالجتها وأصبحت ذات دلالة وذات قيمة، وهي عبارة عن مجموعة من الحقائق والمفاهيم والآراء التي تتعلق بموضوع، يكون الهدف منها زيادة المعرفة".<sup>(1)</sup>

"هي ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات من تبويب وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبما يحقق الفائدة لمستخدميها".<sup>(2)</sup>

"هي بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها، وبالتالي فالمعلومات لها معنى وتأثير في ردود أفعال وسلوك من يستقبلها".<sup>(3)</sup>

ومن خلال التعاريف سابقة الذكر لكل من البيانات والمعلومات يمكن توضيح العلاقة بينهما حيث تعتبر البيانات هي المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات، وإذا طبقنا مفهوم نظم المعلومات على تلك العلاقة فإن البيانات هي مدخلات يتم معالجتها للحصول على مخرجات والتي هي عبارة عن معلومات.<sup>(4)</sup>

**ثانياً: مفهوم المعلومات المالية**

غالباً ما تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية المصدر الوحيد المتاح للمدقق الخارجي، وهنا تظهر أهمية وجود المعلومات المالية لتبين الوضع المالي للمؤسسة.

**1- تعريف المعلومات المالية:** وردت مجموعة من التعاريف عن المعلومات المالية نذكر أهمها:

"هي المادة الخام للمستثمرين وغيرها من العوامل الاقتصادية من المقرضين والزبائن والموظفين والحكومة... إلخ لاتخاذ قراراتهم، حيث يهدفون من خلالها إلى وضع تشخيص لوضع المؤسسة، وتعتبر الوسيلة المستخدمة لتوصيل هذه المعلومات هي القوائم المالية".<sup>(5)</sup>

"هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبي في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً".<sup>(6)</sup>

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

(2) هاشم فوزي العبادي، جليل كاظم العارضي، نظم إدارة المعلومات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 48، ص 49.

(3) إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل النظم، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 41.

(4) المرجع السابق، ص 42.

(5) جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات "دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات

KANAGHAZ، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008 - 2009، ص 36.

(6) صدام محمد محمود الحياي، سطم صالح حسين وآخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، العدد 3، 2006، ص 133.

"هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات اللازمة للتخطيط والتوجيه والإدارة".<sup>(1)</sup>

**2- أهمية المعلومة المالية:** أصبحت المعلومات المالية في عصرنا الحالي موردا جديدا ورئيسيا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها وحجمها أو ملكيتها، فهي في الواقع أحد ثلاثة موارد هامة في المؤسسة وهي (الموارد البشرية، والموارد المادية، والمعلومات المالية)، ولهذا كان لها دور وأهمية كبيرة في المؤسسات من خلال:<sup>(2)</sup>

أ- أصبحت المعلومات المالية القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لممارسة أعمالها في ظل البيئة المتغيرة والمعقدة والتي تحيط بالمؤسسة حاليا أو مستقبلا؛

ب- كما أكد Fairholm في السنوات المبكرة لعصر المعلومات في عالم الأعمال أهمية المعلومات للمؤسسة وذلك عندما أشار إلى أن تدفق المعلومات المالية هو السبيل للحياة والبقاء والاستمرار بالنسبة للمؤسسات؛

ج- تمثل المعلومات المالية الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات، بحيث أن حوالي 90% من القرار الجيد في المؤسسات يتمثل في المعلومات المالية الدقيقة، و10% فقط أو أقل يتمثل في الخبراء أو الطموحات أو التقديرات الشخصية؛

د- المعلومات المالية تعتبر بمثابة الوقود أو الطاقة اللازمة لإدارة المؤسسة عند أداء وظائفها الإدارية الأساسية، من تخطيط وتنظيم ورقابة وكذلك عند ممارسة أنشطة المؤسسة الأساسية مثل: الإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية وغيرها.

### ثالثا: أنواع المعلومات المالية

تختلف أنواع وتصنيفات المعلومات من مستخدم إلى آخر، لكن بصفة عامة يمكن تصنيفها وفقا للمعايير التالية:

أ- **درجة الرسمية:** وفقا لها فهناك معلومات رسمية ومعلومات غير رسمية، فالمعلومات الرسمية هي كل المعلومات التي يخرجها ويقدمها نظم المعلومات داخل المؤسسة، أما المعلومات غير الرسمية فهي التي تأتي من خارج نظم المعلومات الخاصة بالمؤسسة.<sup>(3)</sup>

ب- **مصدر المعلومات:** هناك مصدرين للمعلومات إما أن تكون داخلية أو خارجية فالمعلومات عن عمليات

<sup>(1)</sup> وردة بلعيد، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>(2)</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس، مرجع سبق ذكره، ص ص 79، 80.

<sup>(3)</sup> محمد عبد العليم صابر، مرجع سبق ذكره، ص 44.



المؤسسة تعد معلومات داخلية، أما المعلومات عن البيئة فهي معلومات خارجية، كذلك تصنف المعلومات وفق هذا المعيار إلى معلومات أولية ومعلومات ثانوية، فالمعلومات الأولية هي التي يتم جمعها لأول مرة، أما المعلومات الثانوية فهي تلك المعلومات التي قامت المؤسسة أو أي طرف آخر بجمعها وتخزينها مسبقاً. (1)

ج- درجة التغير: فالمعلومات قد تكون ثابتة لا تتغير، ويمكن أن تكون متغيرة حسب الحالة ونوع الوظيفة والنشاط في المؤسسة. (2)

### المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المالية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة، وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم والتقارير المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة نقطة بداية فائدة المعلومات المالية، فكلما كانت المعلومات المستخرجة من القوائم المالية ذات جودة، كانت ذات فائدة وأهمية بالنسبة لمستخدميها، وتتحقق هذه الجودة من خلال الخصائص النوعية التي تتسم بها المعلومات المالية، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية

لمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية زادت حاجة المؤسسات إلى معلومات مفيدة ذات جودة ومصداقية عالية، ومن بين هذه المعلومات نجد المعلومات المالية، حيث وردت عدة تعاريف لها، وقبل التطرق إلى تعريفها نعرف أولاً الجودة.

### أولاً: تعريف الجودة

للجودة عدة تعاريف نذكر منها:

يعرفها قاموس (OXFORD) على أنها "درجة التميز أو الأفضلية". (3)

يعرفها فريد سميت الجودة هي "أداء العمل حتى يتطابق مع المعايير التي يتوقعها العملاء". (4)

تعرفها المنظمة الدولية للمعايير (ISO) على أنها "الخصائص الكلية لكيان نشاط أو عملية أو سلعة أو

خدمة أو مؤسسة أو نظام أو أفراد أو مزيج منها، التي تتعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية". (5)

(1) إبراهيم سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 57.

(2) المرجع السابق، ص 57.

(3) رعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 29.

(4) خضير كاظم حمود، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 20.

(5) رعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

## ثانيا: تعريف جودة المعلومات المالية

لجودة المعلومات المالية عدة تعاريف نذكر من بينها:

"تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المالية التي تنتج عن تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق المحاسبية البديلة".<sup>(1)</sup>

"تعني الجودة المالية في هذا المجال مصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".<sup>(2)</sup>

"يقصد بجودة المعلومات المالية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة".<sup>(3)</sup>

"يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المالية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة".<sup>(4)</sup>

## المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

إن الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي صفات تجعل من المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها، كما تجعلها معلومات ذات جودة عالية، وقد حددت معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي هذه الخصائص وجعلتها مقياسا على جودة ومصداقية المعلومات المالية وتتمثل هذه الخصائص في:

<sup>(1)</sup> جمعة هوام، نوال لعشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات وآفاق)، المنعقد بجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07- 08 ديسمبر 2010، ص 12.

<sup>(2)</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 54.

<sup>(3)</sup> رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011- 2012، ص ص 42، 43.

<sup>(4)</sup> نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وتأثيره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010- 2011، ص 74.

**أولاً: الخصائص النوعية وفق معايير المحاسبة الدولية (IASB)**

تنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية إلى الخصائص النوعية الأساسية، والخصائص النوعية الداعمة وتتمثل في:

**1- الخصائص النوعية الأساسية: وتتمثل في الخاصيتين التاليتين:<sup>(1)</sup>**

❖ **الملائمة:** حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تعديل عملية التقييم السابقة.

ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات القادمة وبقدرة المؤسسة على مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة.

وترتبط ملائمة المعلومات المالية بطبيعة هذه المعلومات وأهميتها النسبية فهناك بعض الحالات التي تكون فيها المعلومات المالية ملائمة بناء على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية. وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية.

❖ **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها، أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن، ويقضي التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها.

إن خاصية الحياد تعني تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المالية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

(1) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية -، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص7، 9.

أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء وحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا توجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إن خاصية التمثيل الصادق ليست بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة، فمثلا قد تستلم المؤسسة أصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلا فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم، ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المؤسسة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمؤسسة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخليا والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها، وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملائمة والتمثيل الصادق معا.

## 2- الخصائص النوعية المدعمة للمعلومات المالية: وتشمل: (1)

❖ **القابلية للمقارنة:** يقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى لنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المالية من إجراء مقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى، وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة إلى أخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمؤسسة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصيتي الملائمة و الموثوقية.

❖ **القابلية للتحقق:** وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس، أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق، وقد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة مثل جرد النقدية، أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب.

(1) المرجع السابق، ص 10، 11.

❖ **التوقيت المناسب:** وتعني أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

❖ **القابلية للفهم:** أي أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المالية بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المالية مستوى مقبول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

### ثانيا: الخصائص النوعية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

حدد النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمتمثلة في:

**1- الملائمة:** تعتبر المعلومات المالية ملائمة وذلك إذا كانت ماثرة في عملية القرار، وإذا كانت غير ذلك فإنها تعتبر غير ملائمة لهذا القرار، تساعد المعلومات الملائمة مستخدميها على عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية وكذلك على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة، ولكي تكون المعلومات ملائمة فإنه يجب أن تكون متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم وإلا فإنها سوف تكون أقل إفادة لأغراض اتخاذ القرار.<sup>(1)</sup>

**2- إمكانية الاعتماد أو الوثوق في المعلومات المالية:** وتتعلق هذه الخاصية بأمانة المعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المؤسسة، فمن البديهي أن المعلومات المالية المدققة يعول عليها أكثر من المعلومات غير المدققة حتى وإن كانت هذه الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع المعلومات المالية المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المالية يعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو الطرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية

(1) عمر ديلمي، سمير عماري، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، المنعقد بجامعة عمار تليجي، الأغواط، يومي 20- 21 نوفمبر 2013، ص 11.

ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي المالي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.<sup>(1)</sup>

**2- القابلية للفهم:** هناك خصائص متعلقة بمستخدمي المعلومات المالية (القوائم المالية)، تتمثل أساساً في درجة فهمهم لمحتوى القوائم المالية، فالمعلومات المالية لن تكون ذات فائدة في عملية اتخاذ القرارات إذا لم يتم فهمها بشكل ملائم، حتى وإن كانت تتمتع بالملائمة و الوثوقية اللازمتين، إذن فهناك مواصفات تعتمد على مستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المالية.

فحتى تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، يفترض أن يكون لدى هؤلاء مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمالية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إذا كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين.<sup>(2)</sup>

**4- القابلية للمقارنة:** ويقصد بها تقديم معلومات مالية تسمح بإجراءات مقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية فيما بين المؤسسات المماثلة، إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التدهور ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها.

تتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية مالية متماثلة من جانب المؤسسات في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع قابلية المقارنة وبالتالي فائدة المعلومات، عند عقد المقارنات لعدة فترات مالية.<sup>(3)</sup>

### المطلب الثالث: متطلبات جودة المعلومات المالية

تتحقق جودة المعلومات المالية من خلال ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في مجموعة من المتطلبات القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها وتتمثل هذه المتطلبات في:

(1) حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012، ص280.

(2) سليمان عنتر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - 2012، ص ص38، 39.

(3) وردة بلعيد، مرجع سبق ذكره، ص105.

**أولاً: متطلبات قانونية:** تسعى العديد من الهيئات في العديد من الدول لتطوير متطلبات جودة المعلومات المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه الهيئات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.<sup>(1)</sup>

**ثانياً: متطلبات رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الرقابة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري، ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

نستنتج أن المتطلبات الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المؤسسة من أدوات الرقابة، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.<sup>(2)</sup>

**ثالثاً: متطلبات مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد متطلبات المحاسبة والتدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية المالية، مما برز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك والاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المسائلة بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات يدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.<sup>(3)</sup>

**رابعاً: متطلبات فنية:** إن توفر متطلبات فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.<sup>(4)</sup>

### المبحث الثالث: التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية

يهدف الوقوف على معلومات مالية ذات جودة معبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة من خلال القوائم المالية التي تحتوي على هذه المعلومات والتي تعكس وضعيتها عناصر الميزانية وجدول حساب

(1) المرجع السابق، ص 95.

(2) المرجع السابق، ص 95، 96.

(3) جمعة هوام، نوال لعشوري، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(4) المرجع السابق، ص 18.

النتائج، يأتي دور المدقق الخارجي في التأكد من هذه العناصر واعطاء رأيه الفني المحايد حول صحتها لتصبح المعلومات المالية التي تحتوي عليها هذه القوائم ذات جودة للمستفيدين منها.

وهو ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث من إجراءات تدقيق عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى إجراءات تدقيق عناصر الميزانية وجدول حساب النتائج.

### المطلب الأول: إجراءات تدقيق عناصر الميزانية

لابد على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص عناصر الميزانية من خلال تحققه من عناصر أصولها (الأصول الثابتة، الأصول المتداولة) وعناصر خصومها (حقوق الملكية، الخصوم طويلة الأجل، وخصوم قصيرة الأجل) كالتالي:

#### أولاً: الأصول

يتم التأكد من كل عنصر من عناصر الأصول في الميزانية كما يلي:

**1- التحقق من عناصر الأصول الثابتة الملموسة:** وتتمثل هذه الأصول في عناصر التثبيتات (الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تهيئات وتركيبات...) إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها، يقوم المدقق الخارجي بالتحقق منها عبر الآتي:<sup>(1)</sup>

**أ- الكمال:** يقوم المدقق في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالتدقيق المستندي والحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة لكل عنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المقدمة على كل عنصر موضوع التدقيق، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله للمصارف الأخرى؛

**ب- الوجود:** يقوم المدقق بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع اهتلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود بمقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة؛

**ج- الملكية:** يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الملموسة المسجلة في دفاترها وسجلاتها والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكيتها للأصل موضوع التدقيق؛

(1) محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 149، 151.



د- التقييم: يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة الملموسة للمؤسسة، وذلك للتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه بالإضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل اهتلاكه تبعاً للطريقة المحددة (اهتلاك ثابت أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة الملموسة (التقييم وفقاً لسعر السوق أو التكلفة التاريخية)؛

هـ- التسجيل المحاسبي: يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

2- التحقق من الأصول الثابتة غير الملموسة: تعتبر هذه الأصول ذات طبيعة خاصة تحتاج لإجراءات عديدة في مجال تدقيقها، كما أنها تحتاج إلى المزيد من الجهد والخبرة من قبل المدقق حتى يستطيع فحصها لطبيعتها غير المادية، إضافة إلى تعدد طرق الحصول عليها، ومن أهم هذه العناصر في الميزانية نذكر: (1)  
أ- شهرة المحل: تمثل شهرة المحل مقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح غير عادية تفوق معدلات الربحية العادية للمؤسسات المماثلة في نفس النشاط وفي نفس المجال. (2)، وجرت العادة على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر المحاسبية إلا إذا كان هناك دليل مادي ملموس يثبت وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك كانتقال الملكية أو حدوث تغيير فيها، وتتحصر إجراءات تدقيق الشهرة فيما يلي: (3)

❖ شراء المؤسسة لمؤسسة أخرى: وكان المبلغ الذي دفع ثمناً للشراء يزيد عن قيمة صافي أصول المؤسسة ويفرض أن جميع الأصول والخصوم مقيمة تقييماً سليماً، ففي هذه الحالة على المدقق الخارجي الاطلاع على الاتفاقيات والعقود التي تمت بين المؤسسة المشتري والبائعة والتأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول باعتبار هذه الزيادة كشهرة محل.

❖ إنضمام أو انسحاب شريك في مؤسسة عادية: قد يتم الاتفاق بين الشركاء في المؤسسة العادية على عدم إظهار قيمة شهرة المحل نتيجة إنضمام أو انسحاب شريك، وفي هذه الحالة على المدقق الخارجي الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والمنصوص عليه في عقد الشركة وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة والتأكد من أن الشهرة لم تظهر في الدفاتر بأعلى من القيمة التي قدرت بها.

❖ إنضمام مؤسسة إلى مؤسسة أخرى أو اندماج مؤسسة في مؤسسة أخرى: وفي هذه الحالة على المدقق التأكد من صحة تقويم الشهرة وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحقيقية.

(1) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 495.

(2) المرجع السابق، ص 496.

(3) يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 516، 517.

ب- **العلامة التجارية:** وهي تمثل الأسماء المتخذة شكلا مميزا والإمضاءات والكلمات والحروف والأرقام والرسوم والرموز وعنوان المحل والأختام وأية علامة أخرى أو أي مجموع منها إذا كانت تستخدم أو يراد أن تستخدم إما في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو أية بضاعة يجري تسويقها من قبل المؤسسة.<sup>(1)</sup>، وتتمثل هذه الإجراءات في:<sup>(2)</sup>

❖ مطابقة رصيد الحساب في دفتر الأستاذ مع ما هو ظاهر بالميزانية؛

❖ الإطلاع على وثائق ملكية العلامات التجارية؛

❖ دراسة صحة تقييم العلامات التجارية على أساس التكلفة بعد تنزيل الإهلاك اللازم، وتشمل التكلفة ثمن الشراء بالإضافة إلى رسوم التسجيل وأتعاب المحاماة، وجميع مصاريف نقل الملكية الأخرى؛

❖ الإطلاع على عقد الشراء والمستندات التي تم بموجبها دفع سائر النفقات؛

❖ الإطلاع على آخر إيصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية.

ج- **براءة الاختراع:** حق الاختراع هو براءة تمنح عن كل ابتكار جديد قبل الاستعمال الصناعي، يعطي صاحبه حق استغلال الاختراع.<sup>(3)</sup>، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:<sup>(4)</sup>

❖ مطابقة الرقم في الميزانية مع رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام؛

❖ الإطلاع على شهادة تسجيل براءة الاختراع للتأكد من ملكية المؤسسة لها، وإذا كانت الفترة المنتهية فيجب

الإطلاع على عقد التجديد، وإذا كانت المؤسسة قد حصلت على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب

الإطلاع على عقد التنازل من المخترع؛

❖ التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن التكلفة ناقص الإهلاك، وتشمل التكلفة ثمن الشراء أو أية

تجارب وبحوث قامت بها المؤسسة على نفقته في سبيل الاختراع نفسه، وهنا يجب على المدقق الإطلاع

على الإيصالات الخاصة بالإنفاق، وبحسب الإهلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا

الحق قانونيا، ويمكن تجديدها لفترات أخرى وعلى المدقق التأكد من كفاية الإهلاك حسب الظروف الخاصة

فقد يتبين أن الإيرادات الناشئة عن استغلال حق الاختراع آخذة في الانخفاض بشكل مستمر وملحوظ مما

يستدعي إهلاك الأصل في فترة أقل.

### 3- التحقق من المخزونات: تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 227.

(2) المرجع السابق، ص 227.

(3) فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 239.

(4) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 228.

تنتجها المؤسسة من منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تمويل إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المدقق بدل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الأتي: (1)

أ- **الكمال:** تظهر القوائم المالية معلومات مالية حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المشتقة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق؛

ب- **الوجود:** يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخريين بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا؛

ج- **الملكية:** تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها؛

د- **التقييم:** ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا الخارج أولا وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

هـ- **التسجيل المحاسبي:** يسعى المدقق الخارجي إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قيولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

**4- التحقق من عنصر المدينون:** هي عبارة عن إيرادات لم تحصل بعد من النشاط العادي، وهي مطالبات أو حقوق للمؤسسة اتجاه الغير نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات... ويمكن تصنيف حسابات المدينون إلى حسابات العملاء، والمدينون الآخرون وأوراق القبض. (2)

(1) محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص152، 153.

(2) حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة إجرائيا -، مرجع سبق ذكره، ص98.

أ- إجراءات تدقيق عنصر العملاء: وتتمثل هذه الإجراءات في: (1)

- ❖ على المدقق في البداية فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية للمدينين وتحديد مدى كفاءتها ومدى ملائمتها في تحقيق أهدافها وخاصة حماية هذه الحقوق والديون المستحقة على العملاء؛
  - ❖ على المدقق الخارجي تدقيق الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بعمليات البيع وعناصر العملاء والمدينون؛
  - ❖ على المدقق التحقق من فصل وظيفة إعداد الفواتير والتي يتولاها أحد الموظفين عن وظيفة الاحتفاظ بدفتر أستاذ العملاء والتي يتولاها موظف آخر عن مسؤولية الاحتفاظ بحسابات مراقبة العملاء والتي يتولاها موظف ثالث وهكذا؛
  - ❖ على المدقق التحقق من مطابقة العمليات المسجلة في فواتير البيع مع المسجلة في كل من دفتر أستاذ العملاء وحسابات المراقبة؛
  - ❖ على المدقق فحص وتحليل طبيعة الديون المستحقة على العملاء وبصفة خاصة الديون المعدومة والمشكوك فيها وبحث طرق معالجتها ومدى ملائمة نسبة الديون المشكوك فيها التي تحددها المؤسسة؛
  - ❖ على المدقق التحقق من المردودات والمسموحات للعملاء وأسباب ذلك وشروطها؛
  - ❖ على المدقق فحص وتدقيق أرصدة العملاء والتحقق منها عن طريق تسلم المدقق كشف بأرصدة العملاء في تاريخ التدقيق كذلك فحص وتدقيق أرصدة حسابات العملاء في دفتر الأستاذ؛
  - ❖ على المدقق في سبيل التحقق الفعال من أرصدة العملاء أن يستخدم نظام المصادقات؛
  - ❖ عند فحص أرصدة العملاء وحساباتهم يستطيع المدقق الاسترشاد بما يلي:
    - ✓ فترة الائتمان الممنوحة للعميل ومدى انتظامه في السداد؛
    - ✓ الدفعات التي دفعها العميل تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل؛
    - ✓ رفض الشيكات المقدمة من العميل أو رفض أوراق القبض؛
    - ✓ مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها؛
    - ✓ سداد الديون الجديدة وعدم سداد الديون القديمة.
  - ❖ على المدقق فحص الأرصدة الشاذة والتي تنتج عن قيام بسداد مبالغ مقدمة للمؤسسة تحت الحساب حتى يتم تسليمه البضاعة مما يترتب عن ذلك ظهور حساب العميل دائن.
- ب- إجراءات تدقيق أوراق القبض: تتمثل أوراق القبض أحد عناصر الأصول والتي تتعلق بديون مستحقة

(1) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص ص106، 109.

على العملاء ولكن في شكل أوراق تجارية كمبيالة، أو سندات أجنبية، وتتمثل إجراءات تدقيق هذا النوع من الأصول المتداولة في: (1)

❖ على المدقق الخارجي أن يختار أوراق القبض ذات المبالغ الكبيرة نظرا لأهميتها كديون للمؤسسة في ذمة الغير؛

❖ على المدقق التحقق من بيانات الأوراق التي تم اختيارها وبصفة خاصة ما يلي:

✓ المسحوب عليه المدين بالمبالغ وقبوله للورقة؛

✓ مبلغ الورقة وتاريخ استحقاقها؛

✓ التحقق من أنها تخص المؤسسة.

❖ على المدقق التحقق من أي تسديدات جزئية تكون قد سجلت على ظهر الورقة؛

❖ التحقق من أن المؤسسة اتخذت إجراءات متابعة الأوراق المرفوضة وتجديدها؛

❖ التحقق من أن هذه الأوراق إما أن تكون في عهدة أحد الموظفين الذين ليس لهم علاقة بالتسجيل الدفترى أو بالنقدية، وتكون مودعة في البنك لحساب المؤسسة؛

❖ التحقق من بعض الأوراق التي تم تحويلها أو تظهيرها لحساب أحد الدائنين ومدى صحة الإجراءات عملية التحويل أو التظهير؛

❖ على المدقق التحقق من طريقة تكوين مخصص خصم أوراق القبض الذي يمثل غالبا الفرق بين القيمة الاسمية لهذه الأوراق وقيمتها الحالية وتحقق المدقق من مدى كفاءة هذا المخصص وطريقة إظهاره في الميزانية إما مطروحا من أوراق القبض في الميزانية أو ضمن بند المخصصات الأخرى بخلاف الإهلاك في الجانب الدائن في الميزانية.

**5- التحقق من عناصر النقدية:** تتمثل النقدية بعناصرها المختلفة المتمثلة في الصندوق وحسابات البنوك أحد أهم عناصر الأصول قصيرة الأجل والتي لها دلالة خاصة بالنسبة للمركز النقدي ومركز السيولة في المؤسسة مما يزيد من أهمية دور المدقق في فحص وتدقيق عناصر النقدية. (2)

أ- **تدقيق عنصر البنك:** وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (3)

❖ الحصول على كشف حساب المؤسسة لدى البنك؛

❖ إعداد مذكرة تسوية البنك؛

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص469، 470.

(2) المرجع السابق، ص478.

(3) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص193.

- ❖ إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك؛
- ❖ التدقيق الحسابي والمستندي لحساب البنك في دفاتر المؤسسة؛
- هذا وتخدم مذكرة التسوية وظيفتين أساسيتين هما:
- ❖ التأكد من صحة العمليات بالبنك والمثبتة بالدفاتر عن طريق مقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف؛
- ❖ التوصل إلى الرصيد الحقيقي الواجب إظهاره في الميزانية العامة للمؤسسة.
- ب- إجراءات تدقيق عنصر الصندوق: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: <sup>(1)</sup>
- ❖ إجراءات عامة: وتتمثل بدورها فيما يلي:
  - ✓ تقسيم العمل بين الأفراد العاملين في قسم الخزينة؛
  - ✓ عدم إبقاء مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة؛
  - ✓ الجرد المفاجئ لمحتويات الخزينة؛
  - ✓ التأمين على موظفي قسم الخزينة أو على الخزائن نفسها؛
  - ✓ المطابقة الدورية لرصيد البنك في كشف الحساب الوارد من البنك مع الرصيد الدفترى في حسابات المؤسسة.
- ❖ إجراءات خاصة بعمليات السداد النقدي: وتتمثل فيما يلي:
  - ✓ ضرورة الاعتماد قبل صرف أي مبلغ؛
  - ✓ تدقيق البيانات للمستندات قبل الصرف؛
  - ✓ سلامة إجراءات الصرف للطرف المستحق؛
  - ✓ إجراءات التحقق من سلامة بيانات الشيكات الخاصة بعمليات الصرف؛
  - ✓ سلامة التسجيل الدفترى لعمليات السداد النقدي.
- ❖ إجراءات خاصة بعمليات التحصيل النقدي: وتتمثل فيما يلي:
  - ✓ إجراءات تحصيل النقدية في مقر المؤسسة في إحدى خزائنها؛
  - ✓ إجراءات خاصة بمتحصلات عن طريق الحوالات البريدية؛
  - ✓ إجراءات خاصة بالمتحصلات عن طريق الوكلاء أو المندوبين؛
  - ✓ متحصلات المركز الرئيسي من هؤلاء الوكلاء أو المندوبين؛
  - ✓ المتحصلات الرئيسية من المبيعات النقدية.

(1) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص555، 556.

## ثانيا: الخصوم

وتتكون الخصوم من حقوق الملكية (رأس المال، احتياطات، المخصصات، الأرباح) والخصوم طويلة الأجل، والخصوم القصيرة الأجل.

**1- التحقق من عنصر حقوق الملكية:** تمثل عناصر حقوق الملكية أهمية خاصة بالنسبة لمعظم المؤسسات باعتبارها المصدر الرئيسي لهم، وأهم عناصرها رأس المال، احتياطات، المخصصات، الأرباح.

أ- إجراءات تدقيق عنصر رأس المال: وتتمثل هذه الإجراءات في: (1)

❖ التحقق من قيم رأس المال الظاهر في الميزانية والبيانات الخاصة به من خلال التحقق من الإفصاح المحاسبي السليم لعنصر رأس المال؛

❖ التحقق من أن عمليات ترتب عليها تغير رأس المال زيادة أو نقصانا قد تم تنفيذها فعلا وبطريقة محاسبية ملائمة ومقبولة؛

❖ التحقق من أن أي عمليات خاصة برأس المال زيادة أو نقصانا مثلا قد تمت بعد اتخاذ الإجراءات الإدارية والقانونية اللازمة وذلك من خلال السلطات المسؤولة داخليا في المؤسسة أو خارجيا عن طريق بعض الأجهزة أو المصالح الحكومية المختصة.

ب- إجراءات تدقيق عنصر الاحتياطات: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (2)

❖ ليس للمدقق الخارجي أن يقترح تكوين احتياطات لأي غرض؛

❖ يتأكد المدقق من صحة تطبيق قانون الشركات والقانون النظامي للمؤسسة وذلك بالنسبة للاحتياطات الإلزامية، فيتأكد من تطبيق النسبة الصحيحة من استعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له؛

❖ بالنسبة للاحتياطات الاختيارية التي تقرر الجمعية العامة تكوينها، يتأكد من صحة تطبيق القرار ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض التي خصص من أجلها؛

❖ بالنسبة للاحتياطات القانونية مثل احتياطي سداد أو رد السندات، يتأكد المدقق من صحة احتسابه ومن استثماره خارج المؤسسة ومن صحة التسويات عند انتهاء الغرض منه؛

❖ بالنسبة للاحتياطات الرأسمالية، يتأكد المدقق الخارجي من عدم توزيعها على المساهمين إلا إذا توافرت شروط توزيعها؛

❖ يتأكد المدقق من أن رأس المال قد ظهر في الميزانية بشكل يسمح بإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات كافية عن رأس المال المرخص به، والمبالغ المستحقة على المساهمين، ورأس المال المدفوع؛

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 629.

(2) يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 536.

❖ يتأكد المدقق الخارجي من إظهار الاحتياطات والأرباح المرحلة في الميزانية العمومية بجانب الخصوم بعد رأس المال مباشرة.

ج- إجراءات تدقيق عنصر المخصصات: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:<sup>(1)</sup>

❖ لا ينبغي على المدقق تكوين أي مخصصات إلا بناء على تكليف رسمي من إدارة المؤسسة بذلك ولكن عليه أن يتحقق من مدى كفاءة هذه المخصصات عند تكوينها لمقابلة الأغراض التي تكونت من أجلها، وعند اعتراض الإدارة على ملاحظاته فعليه أن يسير إلى ذلك في تقريره؛

❖ على المدقق فحص كل نوع من أنواع المخصصات على حدى وتدقيق طريقة احتسابه ومدى كفاءته؛

❖ على المدقق التحقق من ثبات أساس وطريقة احتساب المخصص من سنة لأخرى حتى لا تكن نتيجة القوائم المالية غير حقيقية ومضللة، ولا يكون تغيير أساس احتساب المخصص إلا لظروف غير عادية وبمبررات يقبلها المدقق؛

❖ عليه التحقق من عدم التلاعب في حساب المخصصات وعند اكتشاف ذلك فعليه أن يوصي بتحويل أي زيادة إلى الحساب الملائم؛

❖ التحقق من أن المخصصات استخدمت في الأغراض التي تكونت من أجلها وعند انتهاء الغرض منها يمكن تحويل المخصص إلى الحساب الملائم؛

❖ التحقق من طريقة الإفصاح عن هذه المخصصات في الميزانية للمؤسسة حيث يمكن إظهار المخصصات المرتبطة ببعض أنواع الأصول مطروحة من هذه الأصول في الميزانية والأخرى مرتبطة بالخصوم تظهر في جانب الخصوم.

د- إجراءات تدقيق عنصر الأرباح: وتتمثل هذه الإجراءات في:<sup>(2)</sup>

❖ عليه فحص وتدقيق القوانين العامة على مستوى الدولة أو القوانين والنظم الداخلية الخاصة بالمؤسسة والتي تنظم عملية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع؛

❖ على المدقق التحقق من أنه في حالة وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة يلزم تغطية هذه الخسائر من الأرباح القابلة للتوزيع قبل توزيع أي أرباح على أي طرف من الأطراف حفاظاً على مركز المؤسسة المالي؛

❖ على المدقق التحقق والتأكد من أن مصادر الأرباح الموزعة واضحة ومحددة ولا تتضمن أرباح غير قابلة للتوزيع ما لم تتوافر المبررات القوية والشروط القانونية التي تسمح بتوزيع جانب منها وأن يقتنع المدقق بذلك وإلا فعليه التحفظ في تقريره نحو هذا الأمر؛

(1) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 657، 658.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 581.



❖ على المدقق التحقق من توزيعات الأسهم الممتازة في حالة وجودها وفقا لنوع هذه الأسهم وما إذا كانت مجمعة للأرباح أو مشاركة في الأرباح أو غير ذلك إلى جانب توزيعات الأسهم العادية المتعارف عليها؛

❖ عليه التحقق وفحص أي أرباح تم تحويلها إلى رأس المال لزيادته وقد تتم هذه العملية في شكل أسهم مجانية في شركات المساهمة وفي هذه الحالة على المدقق التحقق من القرارات الخاصة بهذا الشأن وتدقيق أسهم رأس المال بعد الزيادة.

**2- التحقق من عنصر الخصوم طويلة الأجل:** وتشمل الديون الطويلة الأجل وتنشأ إما بإصدار السندات يكتتب فيها الجمهور بشروط خاصة، وإما بعقد قرض مع أحد البنوك أو من المؤسسات الائتمانية.<sup>(1)</sup>

**أ- إجراءات تدقيق عنصر السندات:** وتتمثل هذه الإجراءات في:<sup>(2)</sup>

- ❖ الإطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات وخسائرها؛
- ❖ الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات؛
- ❖ التأكد من شروط الإصدار إذ قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، كما قد ينص أن يكون السداد بعلاوة أو بخصم وتعتبر علاوة الإصدار إيرادا رأسماليا يستخدم في استهلاك مصروف إصدار السندات إما على مدة قصيرة أو بمقدار انتفاع السنة المالية بالقرض؛
- ❖ تدقيق العمليات الخاصة بالاكنتاب وسداد الأقساط والفوائد بالإضافة إلى عمليات خسائر القيمة للسندات ومعالجة خصم علاوة الإصدار مع القيود الواردة بالدفاتر والمستندات المؤيدة لها واعتمادها الخاص من مجلس الإدارة والجمعية العامة؛
- ❖ مراعاة شروط الإصدار من حيث الفائدة ومواعيد سدادها أو أي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات واحتساب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية مع مراعاة حجز احتياطي برد السندات؛
- ❖ مراعاة جواز إفادة المؤسسة من سعر فائدة سندات المرتفع واستثمار جانب من أموالها في سندات نفسها، وعلى المدقق هنا التأكد من عملية شراء السندات وإضافة الفائدة إلى حساب إيراد فائدة السندات؛
- ❖ التأكد من إظهار السندات كبند مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل بجانب المطلوبات بالميزانية العامة للمؤسسة؛
- ❖ التأكد من صحة الاهتلاك وإجراءاته وبصورة خاصة إعداد السندات والإطلاع على المحضر الخاص بذلك وتدقيق سداد قيمتها لأصحابها.

(1) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 367.

(2) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 246.

ب - إجراءات تدقيق عنصر القروض: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (1)

❖ يطلع المدقق على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض في الحدود المقررة في نظام المؤسسة؛  
❖ الإطلاع على عقد القرض والتأكد من الشروط الواردة فيه وقيام المؤسسة بتنفيذ الالتزامات المنصوص عليها في العقد؛

❖ يطلب من الجهة المقرضة شهادة لبيان رصيد القرض في تاريخ الميزانية العامة؛

❖ أن يظهر في الميزانية العامة بيانات عن القرض وسعر فائدته وتاريخ سداه وضمانه.

3- التحقق من عنصر الالتزامات قصيرة الأجل: وتنشأ الخصوم قصيرة الأجل من عمليات المؤسسة

المعتادة والتي أنشأت من أجلها ومن أهم عناصر الخصوم قصيرة الأجل هما الدائنون وأوراق الدفع. (2)

أ - إجراءات تدقيق عنصر الدائنون (الموردون): وتتمثل هذه الإجراءات في: (3)

❖ تدقيق كشوف الموردين مع أرصدة الحسابات الشخصية التي تظهرها دفاتر أستاذ الموردين وتطابق الأرصدة الواردة في الكشوف مع أرصدة حسابات الموردون؛

❖ يتحقق المدقق عن طريق الحساب الإجمالي للموردين من رصيد الدائنين ومطابقته لمجموع أرصدة الدائنين كما يظهرها كشف الدائنين؛

❖ قد يرسل الموردون كشوفات حساب دورية، ويقارن المدقق أرصدة الموردين المبينة في الكشوف مع الأرصدة الواردة في كشوف الحساب، وفي حالة وجود اختلاف يجب أن يتحرى أسبابه والإشارة لإجراء التعديل اللازم في المؤسسة لو استدعى الأمر ذلك؛

❖ يستحسن أن تقوم المؤسسة تحت إشراف المدقق بإرسال المصادقات إلى الموردين على أن ترسل الردود أساساً إلى مكتب المدقق الذي عليه أن يقارن الردود مع كشف الموردين والتحري عن أسباب الخلاف؛

❖ يجب التأكد من أن الفواتير الخاصة بالمشتريات التي دخلت المخازن في أواخر السنة المالية وأدرجت في قوائم الجرد وسجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت إلى حساب الموردين؛

❖ ينتبغ المدقق الخارجي الموردين في أوائل المدة من حيث تسديدها أو إبقائها بدون تسديد، ويتم ذلك

بالرجوع إلى دفتر النقدية وعلى كشوف الحساب المرسله عن الموردين في المدة الجديدة، وقد تكشف هذه الوسيلة عن أخطاء في الأرصدة في نهاية السنة المالية ارتكبت بعمد أو بغير عمد.

(1) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 371.

(2) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 383.

(3) المرجع السابق، ص 383.

أ- إجراءات تدقيق عنصر أوراق الدفع: وتتمثل هذه الإجراءات في: (1)

❖ الحصول على قائمة من إدارة المؤسسة تبين المعلومات المتعلقة بأوراق الدفع، وهذه المعلومات تشمل أسماء المستفيدين، المبالغ، تواريخ الاستحقاق، معدل الفائدة، قيمة الفوائد المدنية، الفوائد المستحقة، الفوائد المدفوعة مقدما وغيرها من المعلومات التي يطلبها المدقق؛

❖ يقوم المدقق بمقارنة أوراق الدفع المدرجة في القائمة بتلك المسجلة في يومية أوراق الدفع، كذلك مقارنة مجموعها برصيد حساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام؛

❖ اختيار عينة من أوراق الدفع وعمل المصادقات اللازمة للمستفيدين بها؛

❖ التدقيق الحسابي والمستندي ليوميات أوراق الدفع وحسابات أوراق الدفع؛

❖ عمل الإجراءات اللازمة والتي من شأنها أن تساعد المدقق على اكتشاف أوراق دفع لم تثبت في الدفاتر من بين هذه الإجراءات:

✓ تدقيق دفتر صندوق المدفوعات النقدية في الفترة ما بعد تاريخ الميزانية لاكتشاف أي تسديدات لأوراق دفع لم تثبت في الدفاتر؛

✓ تدقيق محاضر الجلسات والتي قد تشير إلى قبول الأوراق التجارية ولكنها غير مثبتة في الدفاتر؛

✓ فحص حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام قبل وبعد تاريخ الميزانية؛

✓ تحليل حساب الفوائد المدينة قبل وبعد تاريخ الميزانية.

**المطلب الثاني: إجراءات تدقيق عناصر جدول حساب النتائج**

أما بالنسبة لجدول حساب النتائج يجب على المدقق أن يتحقق من مكوناته المتمثلة في حسابات المصروفات والإيرادات.

**أولاً: التحقق من حسابات المصروفات**

ومن أهم هذه المصروفات نذكر:

1- **عمليات الشراء:** يعتمد المدقق في مجال قيامه بفحص وتدقيق العمليات المرتبطة بعناصر النشاط في المؤسسة في عمليات الشراء على نتيجة قيامه بتقييم نظام وإجراءات الرقابة الداخلية لهذه العمليات لتحديد مدى ونطاق هذا الفحص وطبيعة الاختبارات الواجب القيام بها لإنجاز عمله في هذا المجال، والأساليب التي يعتمد عليها في التدقيق من التدقيق المحاسبي والتدقيق المستندي. (2)

(1) إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 283، 284.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 511.

أ- إجراءات التدقيق الحسابي لعمليات الشراء: وتتمثل هذه الإجراءات في: (1)

- ❖ تدقيق المجاميع أفقا ورأسيا لدفتر يومية المشتريات؛
- ❖ إجراء تدقيق اختباري لترحيل بعض العمليات المثبتة في هذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية والموردين بدفتر الأستاذ المساعد؛
- ❖ مقارنة إجمالي المشتريات للفترة، مع القيود الخاصة بها بدفتر اليومية العامة، وكذلك مع ترحيلات هذه القيود إلى حساب المشتريات وحساب إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام؛
- ❖ اختبار العمليات الحسابية لبعض الفواتير للتأكد من صحتها.

ب- إجراءات التدقيق المستندي لعمليات الشراء: وتتمثل هذه الإجراءات في: (2)

- ❖ التأكد من صحة الفواتير الواردة من الموردين وأنها موجهة للمؤسسة الذي يقوم بتدقيق حساباته، وتتضمن جميع البيانات الخاصة بالبضاعة المشتراة، وتتوافر الشروط الشكلية الواجب توفرها في أي مستند مع ملاحظة تاريخ الفاتورة حتى لا يتم استخدام فواتير عمليات سابقة أو خاصة بفترة مالية قادمة؛
- ❖ مطابقة القيود المحاسبية مع الفواتير الخاصة بها للتأكد من إثبات جميع عمليات الشراء، وكذلك مطابقة الفواتير مع طلبات التوريد وأذن التسليم وأذن التوريد للتأكد من صحة جميع المستندات؛
- ❖ التأكد من اعتماد عملية الشراء من قبل شخص مسؤول أو من قبل لجنة المشتريات؛
- ❖ التأكد من أن البضاعة المشتراة قد تم تسجيلها في بطاقات الصنف الموجودة في المخازن، بالكمية والمواصفات الصحيحة؛
- ❖ إذا تمت عملية الشراء في طريق المناقصة، على المدقق الاطلاع على الملفات الخاصة بها لمعرفة القرارات المتخذة من قبل اللجنة؛
- ❖ على المدقق أن يوجه عناية خاصة للمشتريات التي تتم في نهاية العام والقيود المحاسبية التي تسجل في دفاتر الفترة التالية فقد يحدث في هذه الفترة عمليات تلاعب؛
- ❖ على المدقق تتبع عمليات الشراء التي تمت في نهاية العام ولم ترد البضاعة الخاصة بها بعد، والتأكد من أنها أضيفت لبضاعة آخر المدة في قوائم الجرد؛
- ❖ التأكد من أن المشتريات التي تم تسجيلها بدفتر يومية المشتريات هي مشتريات بضاعة أو مواد أولية أو منتجات تامة... إلخ، وأنه تم التفرقة بينها وبين مشتريات الأصول الثابتة.

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 326.

(2) المرجع السابق، ص 326، 327.

**1- التحقق من عنصر الأجور والرواتب:** وهي المبالغ التي يتقاضاها العاملون في المؤسسة في مختلف مستوياتها، وتعتبر هذه الأجور والرواتب من أهم العناصر في جدول حساب النتائج لكبر مبالغها ولتأثيرها الكبير على نتيجة نشاط المؤسسة ولهذا أولى المدقق أهمية كبيرة في تدقيقها وفحصها من خلال عدة إجراءات.<sup>(1)</sup>

**أ- إجراءات تدقيق عناصر الرواتب والأجور:** وتتمثل هذه الإجراءات:<sup>(2)</sup>

❖ التأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد للاطلاع على مستندات الأجور للتأكد من وجود توقيعات الأشخاص المرخص لهم بذلك والإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي وملاحظة أي توصيات وردت بشأنها؛

❖ تدقيق حسابي لكشوف الأجور والمرتبات تشمل صحة المجاميع أفقياً ورأسياً، كذلك تدقيق حسابي لبطاقات الوقت أو الإنتاج؛

❖ مطابقة بطاقة الوقت أو الإنتاج لبعض العمال مع كشوف الأجور للتحقق من صحة الأجور؛

❖ مطابقة بطاقات وقت العمل أو الإنتاج مع سجلات إدارة الإنتاج للتأكد من صحة عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة، وبالتالي التحقق من عدم صرف أجور ساعات وهمية أو إنتاج وهمي؛

❖ الإطلاع على ملفات بعض العمال للتعرف على معدلات الأجور وعلى مرتباتهم وأي علاوات أو مكافآت ومطابقة ذلك مع كشوف الأجور والرواتب؛

❖ التأكد من صحة احتساب التأمينات الاجتماعية والضرائب وغير ذلك من الاقتطاعات؛

❖ فحص دفتر اليومية جانب المدفوعات وحساب الأجور والمرتبات بدفتر الأستاذ لملاحظة أي تغيير غير عادي بما يستدعي مزيد من الفحص؛

❖ فحص قيمة الشيك المستخرج بصافي الأجور مع كشف الأجور؛

❖ التأكد من وجود توقيعات بأسماء العاملين على كشوف الأجور والمرتبات بما يفيد استلامهم لمرتباتهم وأجورهم؛

❖ تتبع أجور العمال الغائبين والتأكد من صرفها لهم شخصياً حيث قد تكون أجور عمال وهميين؛

❖ مطابقة بيانات كشف الأجور والرواتب مع دفتر اليومية والحسابات بدفتر الأستاذ العام.

**3- التحقق من عناصر المصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى:** ينبغي على المدقق بالنسبة للمصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى أن يتحقق من صحتها من خلال أسلوب التدقيق المستندي والحسابي والدفترية.

(1) يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 461.

(2) المرجع السابق، ص 461، 462.

- أ- إجراءات التدقيق الحسابي والقانوني المصرفيات والمدفوعات الأخرى: وتتمثل هذه الإجراءات في: (1)
- ❖ مدى سلامة وصحة الأرقام والمبالغ الواردة في مستندات الصرف الخاصة بهذه العناصر ويمكنه اختبار بعض العمليات الحسابية للتحقق من ذلك؛
  - ❖ مدى سلامة التوجيه المحاسبي لهذه المصرفيات عن طريق التحقق من قيود اليومية وفحص طرفي القيد في حالته؛
  - ❖ مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه المصرفيات في دفاتر الأستاذ؛
  - ❖ التحقق من المبالغ المسددة من هذه المصرفيات والمدفوعات الخاصة بالسنة المالية بهدف تحميلها على الحسابات الختامية؛
  - ❖ التحقق من أن أرصدة هذه المصرفيات المقدمة أو المستحقة منها تظهر في الميزانية العامة للمؤسسة ضمن أرصدة مدنية أخرى أو أرصدة دائنة أخرى.
- ب- إجراءات التدقيق المستندي لعنصر المصرفيات والمدفوعات النقدية الأخرى: يجب على المدقق فحص المستندات الخاصة بهذه المصرفيات باعتبارها أدلة الإثبات الرئيسية لها وغالبية هذه المستندات يتم إعدادها خارج المؤسسة عن طريق الغير، لهذا يجب عليه التحقق من مدى سلامة وقانونيتها من حيث: (2)
- ❖ مدى سلامة وصحة البيانات التي تتضمنها؛
  - ❖ مدى استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بها؛
  - ❖ مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من القرائن الهامة في التدقيق.

### ثانياً: الإيرادات

ومن أهم عناصر الإيرادات ما يلي:

- 1- **عمليات البيع:** تعتبر عمليات البيع أحد أهم أسباب تحقيق الإيرادات في المؤسسة لذلك يجب أن يعطي لها المدقق العناية المهنية اللازمة لفحص وتدقيق كل عنصر في عمليات البيع والتأكد من مدى سلامته من خلال إجراءات وأساليب معينة.

أ- **إجراءات التدقيق الحسابي لعمليات المبيعات:** وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (3)

- ❖ التدقيق المحاسبي لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم التجاري، وكذلك تدقيق حسابي لدفتر يومية المبيعات؛

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 529.

(2) المرجع السابق، ص 528.

(3) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 176.

- ❖ تدقيق انتقادي لمبالغ المبيعات الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات غير المألوفة؛
- ❖ الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى؛
- ❖ الترحيلات من دفتر يومية المبيعات على الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء لنفس العدد التي روجعت مستنديا مع مراعاة صحة ترحيل المبالغ؛
- ❖ مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئ عن بيع هذه الأصول وطريقة تدقيقه.

ب - إجراءات التدقيق المستندي لعمليات المبيعات: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (1)

- ❖ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع؛
- ❖ مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الصحيحة؛
- ❖ مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين؛
- ❖ مطابقة صور فواتير مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن وكذلك صحة التوجيه المحاسبي للعملية؛
- ❖ مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات مع بطاقات الصنف وسجل البضاعة الصادرة والأستاذ مساعد المخازن للتأكد من خروج البضاعة فعلا وبالتالي التأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية؛
- ❖ يتأكد المدقق أثناء فحص المستندي من عدم قيد مبيعات الأصول الثابتة بدفتر يومية المبيعات؛
- ❖ يوجه المدقق عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية السنة، فقد يحدث أن تعد فواتير وتقيد كمبيعات في الدفاتر ولكن البضاعة لاتزال بالمؤسسة أي لم تشحن للعميل.

**2- التحقق من عناصر الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى:** وتتمثل هذه الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى بخلاف الإيرادات الرئيسية المتعلقة بالمبيعات نسبة كبيرة من إيرادات المؤسسة، الأمر الذي يزيد من أهمية فحصها وتدقيقها مستنديا وحسابيا كالأتي:

أ- إجراءات التدقيق الحسابي والدفترى لعنصر الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي: (2)

- ❖ مدى سلامة ودقة الأرقام الواردة في مستندات التحصيل الخاصة بهذه العناصر ويمكن للمدقق أن يقوم باختبار بعض العمليات الحسابية للتحقق من ذلك؛

(1) يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 457، 458.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 541.

- ❖ مدى سلامة التوجيه المحاسبي لهذه الإيرادات عن طريق التحقق من قيود اليومية الخاصة بها في دفتر اليومية والتحقق من طرفي القيد في كل حالة؛
  - ❖ مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه الإيرادات في دفتر الأستاذ؛
  - ❖ التحقق من أن أرصدة هذه الإيرادات المقدمة والمستحقة منها تظهر في الميزانية العامة للمؤسسة ضمن أرصدة مدينة أو دائنة أخرى.
- ب- إجراءات التدقيق المستندي لعنصر الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى: على المدقق فحص المستندات الخاصة بهذه الإيرادات والمقبوضات باعتبارها أدلة إثبات أساسية لها وغالبا ما تعد داخل المؤسسة، ولذلك عليه منح عملية تدقيقها المزيد من الاهتمام والتحقق من سلامتها وقانونيتها من خلال:<sup>(1)</sup>
- ❖ مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية لهذه العناصر؛
  - ❖ مدى سلامة وصحة البيانات التي تتضمنها هذه المستندات؛
  - ❖ مدى استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بها؛
  - ❖ مدى سلامة الشكل العام لكونها قرائن التدقيق.

(1) المرجع السابق، ص540.



## خلاصة

في نهاية الفصل نستنتج أن لنظام المعلومات المحاسبي دور كبير في الحفاظ على مكانة المؤسسة من خلال توفيره المعلومات المالية بالدقة والسرعة المطلوبة وتعتبر هذه الأخيرة العصب الرئيسي لإدارة أي مؤسسة كما أنها ذات أهمية كبيرة بالنسبة لعدة جهات، وتختلف هذه الأهمية باختلاف الجهة المستفيدة من المعلومة المالية التي تحتوى عليها القوائم المالية.

ونظرا للدور الذي تلعبه هذه المعلومات المالية في حياة المال والأعمال وجب أن تكون ذات جودة ومصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة بتوفرها على الخصائص النوعية ومتطلبات جودة المعلومات المالية.

ولكن لا يمكن الحكم على جودة المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية إلا بتوفر خصائصها النوعية فقط، وإنما تتحقق إلا إذا قمنا بتدقيقها من قبل شخص مؤهل وحيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها وإبداء رأي النفي المحايد حول هذه القوائم وبالتالي يمكن للأطراف ذات المصلحة بها للاستفادة منها.

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية حول مدى مساهمة

التدقيق الخارجي في تحقيق جودة

المعلومات المالية

**تمهيد**

بعد استيفائنا للجانب النظري من الدراسة والذي تطرقنا من خلاله إلى المحتوى النظري لموضوع البحث، ومحاولة منا التعرف على طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة كان لابد من دراسة ميدانية لإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على أرض الواقع العملي، وذلك بهدف معالجة واختبار مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية من الناحية العملية.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبيان وتوجيهه نحو عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية؛**

**المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛**

**المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.**

**المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة**

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

**المطلب الأول: منهجية الدراسة**

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة "مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

**أولاً: مجتمع الدراسة**

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يشكلون أصحاب مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى ولاية أخرى مجاورة (ميلة) حتى تكون هذه الدراسة شاملة نوعا ما وذات مصداقية أكبر ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة.

**ثانياً: عينة الدراسة**

بناء على ما سبق تم استهداف عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وهذا لمعرفة "مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية"، ويمثل الجدول التالي عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

**الجدول رقم(3-01): الإحصائيات الخاصة بالاستبيان**

النسبة	التوزيع التكراري	الاستبيان
92.9%	28	الاستبيانات المسترجعة
7.1%	2	الاستبيانات غير المسترجعة
100%	30	الاستبيانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبتين.

## ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الإستعانة بالاستبيان (أنظر الملحق رقم 01) كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذا الأخير كونه يعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم إعداد الاستبيان والذي تم تشكيله كما يلي:

1- القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة وتشمل الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية، والمؤهل العلمي.

2- القسم الثاني: يتناول توجهات أفراد العينة الدراسة وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

أ- المحور الأول: يناقش الإطار النظري للتدقيق الخارجي ويتكون من أربعة فروع.

❖ الفرع الأول: الخطوات التمهيدية؛

❖ الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات؛

❖ الفرع الرابع: إعداد التقرير.

ب- المحور الثاني: يناقش جودة المعلومات المالية ويتكون من أربعة فروع.

❖ الفرع الأول: الملائمة؛

❖ الفرع الثاني: الموثوقية؛

❖ الفرع الثالث: القابلية للفهم؛

❖ الفرع الرابع: القابلية للمقارنة.

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق بشدة والدرجة "1" تعني

غير موافق بشدة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5 - 1 = 4 ؛ حيث تمثل 5 عدد الفئات، وبحسب طول الفئة على النحو التالي:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات

$$5 / 4 =$$

$$0.8 =$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (3 - 02): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين.

### المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الاستبيان الذي بين أيدينا من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

(SPSS) **Statistical package force social sciences**، وتم الإستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

**أولاً:** النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الإستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛

**ثانياً:** اختبار ألفا كرونباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

**ثالثاً:** معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار

على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان؛

**رابعاً:** اختبار T في حالة عينة واحدة (**T-Test**) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى

الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الإختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان؛

**خامساً:** اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الإتجاه الواحد (**One Way Analysis of A NOVA (variance)**)

لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛

**سادساً:** اختبار (**T(T-Test)**) للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة؛

**سابعاً:** نموذج الانحدار: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

## المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

سيتم دراسة الصدق الظاهري والبنائي للاستبيان، وكذا دراسة ثباتها وهذا على النحو التالي:

## أولاً: صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان بطريقتين هما:

**1- صدق المحكمين:** عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيجل متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء (أنظر الملحق رقم 02)، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها المحكمون وأجريت التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة عبارات أخرى.

**2- الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:** تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 28 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة (أنظر الملحق رقم 03) والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

الجدول رقم (03-03): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الخطوات التمهيدية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يتأكد المدقق الخارجي من صحة تعيينه قبل البدء في أداء المهنة الموكلة إليه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة للمؤسسة الذي يثبت ذلك.	0.367	0.055
02	يتعرف المدقق الخارجي على نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه في المؤسسة عند بداية مهمته.	0.514	0.005
03	يعطي المدقق الخارجي أهمية لمواقع الغش والتلاعب التي أظهرها التعامل السابق مع المؤسسة المدقق فيها.	0.670	0.000

0.000	0.781	يقوم المدقق الخارجي بالحصول على المعلومات التمهيديّة حول القطاع أو المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وشكلها القانوني.	04
0.002	0.554	يقوم المدقق الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام المؤسسة، بالإضافة إلى فحص النظام المحاسبي المتبع سواء كان دفتريا أو آليا.	05
0.000	0.766	يتصل المدقق الخارجي بمدقق المؤسسة السابق للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة.	06
0.590	0.106	يطلع المدقق الخارجي على الحسابات الختامية للمؤسسة والقوائم المالية لدورات سابقة.	07
0.031	0.408	يقوم المدقق الخارجي بالإطلاع على النظام الضريبي الخاضعة له المؤسسة.	08
0.000	0.674	يحصل المدقق الخارجي على كشف بأسماء العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل منهم.	09
0.000	0.808	يقوم المدقق الخارجي بتحديد وقت معياري يلتزم به للانتهاء من كل خطوة أو إجراء.	10
0.003	0.537	يقوم المدقق الخارجي بتعيين وإرشاد المساعدين والإشراف عليهم وتحديد مسؤولية كل منهم لكي ينجزوا المهام الموكلة لهم في الوقت المناسب.	11
0.001	0.597	يقوم المدقق الخارجي بالتحليل اليومي لأداء أعضاء فرقته للتحقق من أن هذا الأداء قد حقق أهداف التدقيق الخارجي.	12

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3- 03) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الأول من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.



## ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (3- 04): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	يعمل المدقق الخارجي على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة محل التدقيق.	0.917	0.000
02	يقوم المدقق الخارجي بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية.	0.524	0.004
03	يعمل المدقق الخارجي على جمع المعطيات والتأكد منها من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق لهذه المعطيات والإجراءات.	0.899	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف.	0.561	0.002
05	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل التحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام في المؤسسة.	0.574	0.001
06	يقوم المدقق الخارجي باختبارات الاستمرارية للتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار.	0.197	0.315
07	يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة تمثل تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه للإدارة مع توصيات لتحسين الإجراءات.	0.739	0.000
08	يعتمد المدقق الخارجي على عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها قائمة الاستبيان، خرائط التدقيق، الدراسة الوصفية.	0.861	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3- 04) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثاني من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

## ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات

الجدول رقم (3 - 05): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات)

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
01	يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية من داخل وخارج المؤسسة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.	0.538	0.003
02	يحرص المدقق الخارجي على أن تكون أدلة الإثبات ملائمة لأدائه مهمته.	0.734	0.000
03	يستخدم المدقق الخارجي المستندات كأدلة إثبات للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق.	0.631	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بالجرد المادي للأصول ومقارنته مع ما هو موجود بالدفاتر المحاسبية.	0.840	0.000
05	يعتمد المدقق الخارجي على المصادقات كدليل إثبات من أجل أداء مهمته.	0.536	0.003
06	يعتبر الفحص التحليلي من بين الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليها المدقق الخارجي في أداء مهمته.	0.388	0.041
07	يتأكد المدقق من صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية لاحتمال وقوع أخطاء أو تلاعبات في العمليات الحسابية الخاصة بالمؤسسة.	0.612	0.001
08	يعتمد المدقق الخارجي على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كدليل إثبات على انتظام القوائم المالية.	0.615	0.000
09	للمدقق حق الإطلاع على أية وثائق وإيضاحات وطلب استفسارات شفوية أو مكتوبة من المؤسسة أو من الأطراف التي تتعامل معها.	0.206	0.292

10	المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأي تقصير أو إهمال ينسب إليه.	0.810	0.000
----	--	-------	-------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 05) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثالث من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع: إعداد التقرير

الجدول رقم (3 - 06): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (إعداد التقرير)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	يستند رأي المدقق الخارجي على أسس ومبادئ توصله إلى إبداء رأيه حول مصداقية البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.	0.572	0.001
02	يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.	0.655	0.000
03	يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.	0.726	0.000
04	يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة.	0.778	0.000
05	يحرص المدقق الخارجي على أن تكون صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	0.656	0.000
06	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره بعد إقفال المؤسسة لحساباتها الختامية.	0.168	0.392

0.364	0.178	إصدار المدقق لرأي نظيف لا يكفي لضمانة مستخدمي المعلومات المالية والأطراف ذات المصلحة.	07
0.076	0.341	امتناع المدقق عن إبداء الرأي في القوائم المالية يعتبر تشكيكا في مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسة.	08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3- 06) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الرابع من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### ❖ الاتساق البنائي لفروع المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

الجدول رقم (3- 07): الاتساق البنائي لفروع المحور الأول (الإطار النظري للتدقيق الخارجي)

الرقم	الفرع	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	الخطوات التمهيدية	0.858	0.000
02	تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.659	0.000
03	جمع أدلة الإثبات	0.733	0.000
04	إعداد التقرير	0.889	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3- 07) معاملات الارتباط بين معدلات كل فرع من فروع المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لمعدلات كل الفروع أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

## ب- الصّدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: جودة المعلومات المالية

## ❖ الصّدق الداخلي لفقرات الفرع الأول: الملائمة

## الجدول رقم (3 - 08): الصّدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الملائمة)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	تتسم المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة إلى الأطراف المستفيدة بالبساطة والوضوح في العرض للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية.	0.583	0.001
02	يتم تقديم المعلومات المالية للمستخدمين في الوقت المناسب.	0.795	0.000
03	تساعد المعلومات المالية الملائمة متخذي القرارات في تقييم نتائج هذه القرارات التي اتخذت بناء على توقعاتهم السابقة.	0.817	0.000
04	يتم الإعتماد على مخرجات نظام المعلومات المالي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.	0.759	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 08) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الأول من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

## ❖ الصّدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني: الموثوقية

## الجدول رقم (3 - 09): الصّدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (الموثوقية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة تكون خالية من التحيز والأخطاء.	0.844	0.000
02	المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.	0.961	0.000

03	المعلومات المالية الموثوقة والجيدة تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات صحيحة والتنبؤ بالنتائج المستقبلية بدقة.	0.656	0.000
----	---	-------	-------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 09) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثاني من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث: القابلية للفهم

#### الجدول رقم (3 - 10): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (القابلية للفهم)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	تكون المعلومات المالية ذات فائدة للمؤسسة كلما كانت على درجة عالية من الفهم.	0.890	0.000
02	تتميز المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة في القوائم المالية بالوضوح وسهولة الفهم.	0.809	0.000
03	تعتبر المعلومات المالية بالقوائم المالية قابلة للفهم عند دراستها بقدر معقول من العناية والابتعاد عن المسائل المعقدة.	0.886	0.000
04	تكون المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم عندما يكون لدى مستخدميها معرفة كافية بالأنشطة المالية والاقتصادية للمؤسسة.	0.555	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 10) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثالث من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

## ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع: القابلية للمقارنة

## الجدول رقم (3 - 11): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (القابلية للمقارنة)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات مالية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة.	0.693	0.000
02	خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات.	0.806	0.000
03	تتطلب المقارنة السليمة للمعلومات المالية استخدام طرق محاسبية مالية متماثلة من جهة المؤسسات في معالجة عملياتها.	0.860	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 11) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الرابع من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

## ❖ الاتساق البنائي لفروع المحور الثاني: جودة المعلومات المالية

## الجدول رقم (3 - 12): الاتساق البنائي لفروع المحور الثاني (جودة المعلومات المالية)

الرقم	الفرع	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	الملائمة	0.519	0.000
02	الموثوقية	0.917	0.000
03	القابلية للفهم	0.844	0.000
04	القابلية للمقارنة	0.599	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3 - 12) معاملات الارتباط بين معدلات كل فرع من فروع المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة

الإحتمالية لمعدلات كل الفروع أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3- الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

الجدول رقم (3- 13): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات

#### الاستبيان

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
الأول	الإطار النظري للتدقيق الخارجي	0.982	0.000
الثاني	جودة المعلومات المالية	0.914	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول رقم (3- 13) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05.

#### ثانياً: ثبات فقرات الاستبيان

قد أجرينا خطوات الثبات على العينة محل الدراسة نفسها بطريقة معامل ألفا كرونباخ. (أنظر الملحق

رقم 04)

### الجدول رقم (3- 14): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الإطار النظري للتدقيق الخارجي	0.896
الثاني	جودة المعلومات المالية	0.893
	جميع المحاور	0.935

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

وقد بين الجدول رقم (3- 14) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على استخدام الاستبيان.



### المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الاستبيان والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراته.

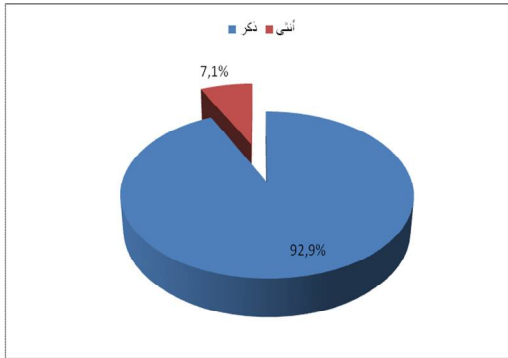
#### المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها. (أنظر الملحق رقم 05)

#### أولاً: الجنس

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

الشكل رقم (3 - 01): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

الجدول رقم (3 - 15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	26	92.9%
أنثى	02	7.1%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

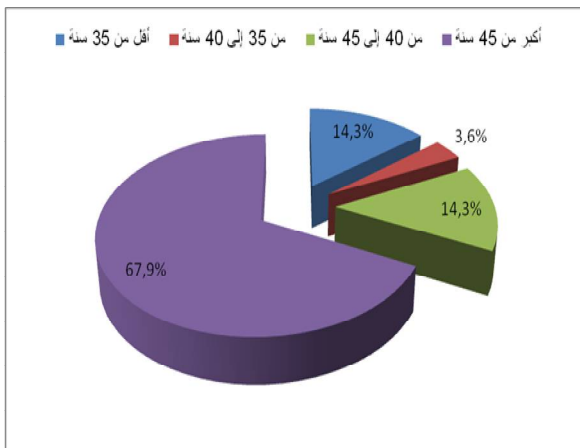
نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 26

ذكر أي ما يعادل 92.9%، في حين بلغ عدد الإناث 2 بنسبة مقدارها 7.1%.

#### ثانياً: العمر

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

الشكل رقم (3 - 02): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

الجدول رقم (3 - 16): توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	4	14.3%
من 35 إلى 40 سنة	1	3.6%
من 40 إلى 45 سنة	4	14.3%
أكبر من 45 سنة	19	67.9%
المجموع	28	100%

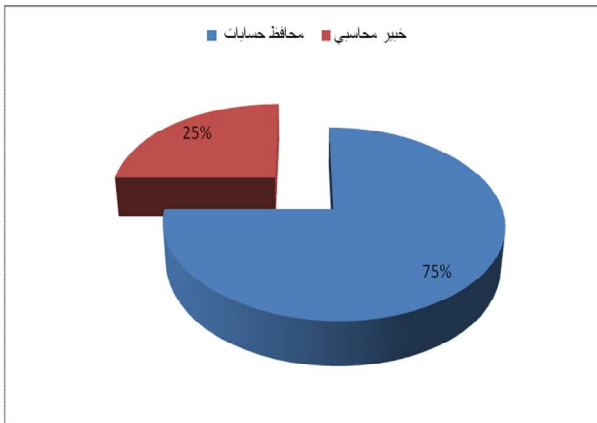
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية أكبر من 45 سنة حيث بلغ عددهم 19 فردا وبنسبة مقدارها 67.9%، ثم تليها الفئة العمرية أقل من 35 سنة والفئة العمرية من 40 إلى 45 سنة والبالغ عددهم 4 أفراد وبنسبة مقدارها 14.3%، في حين جاءت في المرتبة الأخيرة الفئة العمرية من 35 إلى 40 سنة حيث قدر عددهم بفرد واحد بنسبة 3.6%.

### ثالثا: الوظيفة

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الشكل رقم (3- 03): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
محافظ حسابات	21	25%
خبير محاسبي	7	7%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

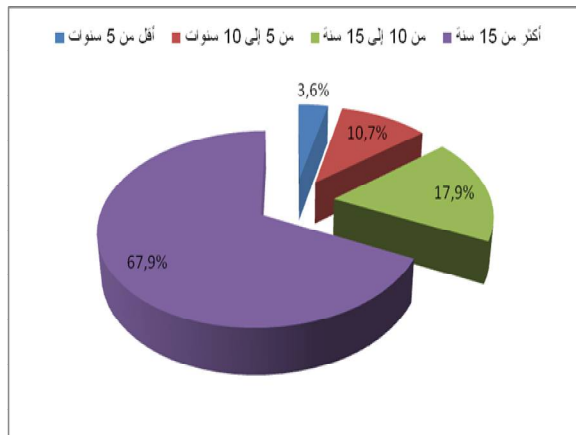
نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من وظيفة محافظ الحسابات حيث بلغ عددهم 21 محافظ حسابات وبنسبة مقدارها 75%، في حين أن وظيفة الخبير المحاسبي بلغ عددهم 7 خبراء بنسبة مقدارها 25%.

### رابعا: عدد سنوات الخبرة المهنية

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية وفق ما يوضحه الجدول

والشكل المواليين:

الشكل رقم (3- 04): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

عدد سنوات الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	1	3.6%
من 5 إلى 10 سنوات	3	10.7%
من 10 إلى 15 سنة	5	17.9%
أكثر من 15 سنة	19	67.9%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم الخبرة المهنية أكبر من 15 سنة إلى 10 حيث بلغ عددهم 19 فردا بنسبة مقدارها 67.9%، ثم تليها الخبرة المهنية من 10 إلى 15 سنة البالغ عددهم 5 أفراد بنسبة 17.9%، ثم تليها الخبرة المهنية من 5 إلى 10 سنوات البالغ عددهم 3 أفراد بنسبة مقدارها 10.7%، أما الخبرة المهنية الأخيرة هي الأقل من 5 سنوات بنسبة 3.6%.

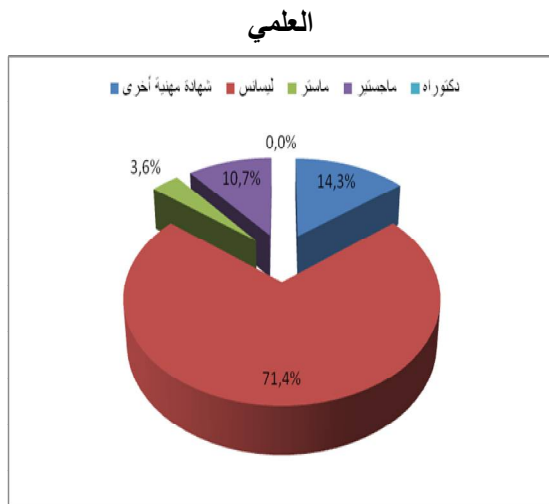
#### خامسا: المؤهل العلمي

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل

المواليين:

الشكل رقم (3- 05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل

الجدول رقم (3- 19): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل



العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
شهادة مهنية أخرى	4	14.3%
ليسانس	20	71.4%
ماستر	1	3.6%
ماجستير	3	10.7%
دكتوراه	0	0.00%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المؤهل العلمي ليسانس حيث بلغ عددهم 20 فردا بنسبة 71.4%، ثم تليها فئة المؤهل العلمي شهادة مهنية أخرى البالغ عددهم 4 أفراد بنسبة 14.3%، ثم فئة المؤهل العلمي ماجستير البالغ عددهم 3 أفراد بنسبة 10.7%، ثم بعد ذلك تأتي فئة المؤهل العلمي ماستر بفرد واحد بنسبة 3.6%، في حين أن فئة المؤهل العلمي دكتوراه فلا يوجد أي فرد، وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالقسم الأول من الاستبان الخاصة بالبيانات العامة لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة إتصفت بأن النسبة الأكبر ذكور، من ذوي الفئة العمرية أكبر من 45 سنة ذو وظيفة محافظ حسابات وخبرة مهنية أكبر من 15 سنة ومؤهل علمي ليسانس أي أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من الفئة الكبيرة ذوي شهادة ليسانس والخبرة العالية.

## المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كمايلي:

## أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

تتشرط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات وسنستعرض اختبار (اختبار كولمجروف - سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا (أنظر الملحق رقم 06)، وهذا من خلال ما يلي:

يوضح الجدول رقم (3 - 20) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

## الجدول رقم(3 - 20): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0.144	0.141

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

## ثانياً: تحليل فقرات الاستبيان

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية. (أنظر الملحق رقم 07).

## 1- تحليل فقرات المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

## أ- تحليل فقرات الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

الجدول رقم (3 - 21): تحليل فقرات الفرع الأول (الخطوات التمهيدية).

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يتأكد المدقق الخارجي من صحة تعيينه قبل البدء في أداء المهنة الموكلة إليه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة للمؤسسة الذي يثبت ذلك.	4.6786	0.54796	16.209	0.000
02	يتعرف المدقق الخارجي على نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه في المؤسسة عند بداية مهمته.	4.1786	0.77237	8.074	0.000
03	يعطي المدقق الخارجي أهمية لمواقع الغش والتلاعب التي أظهرها التعامل السابق مع المؤسسة المدقق فيها.	3.7500	0.88715	4.473	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بالحصول على المعلومات التمهيدية حول القطاع أو المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وشكلها القانوني.	4.3571	0.55872	12.853	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام المؤسسة، بالإضافة إلى فحص النظام المحاسبي سواء كان دفتريا أو آليا.	4.2143	0.68622	9.363	0.000

0.017	2.555	0.96156	3.4643	يتصل المدقق الخارجي بمدقق المؤسسة السابق للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة.	06
0.000	7.914	0.71640	4.0714	يطلع المدقق الخارجي على الحسابات الختامية للمؤسسة والقوائم المالية لدورات سابقة.	07
0.000	14.789	0.46004	4.2857	يقوم المدقق الخارجي بالإطلاع على النظام الضريبي الخاضعة له المؤسسة.	08
0.017	2.553	1.03638	3.5000	يحصل المدقق الخارجي على كشف بأسماء العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل منهم.	09
0.006	3.000	0.88192	3.5000	يقوم المدقق الخارجي بتحديد وقت معياري يلتزم به لانتهاه من كل خطوة أو إجراء.	10
0.000	5.037	0.86297	3.8214	يقوم المدقق الخارجي بتعيين وإرشاد المساعدين والإشراف عليهم وتحديد مسؤولية كل منهم لكي ينجزوا المهام الموكلة لهم في الوقت المناسب.	11
0.000	4.117	0.82616	3.6429	يقوم المدقق الخارجي بالتحليل اليومي لأداء أعضاء فرقته للتحقق من أن هذا الأداء قد حقق أهداف التدقيق الخارجي.	12

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.6786 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.20] وبلغت قيمة t المحسوبة 16.209 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يتأكد من صحة تعيينه قبل البدء في أداء المهنة الموكلة إليه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة للمؤسسة الذي يثبت ذلك".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.1786 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.074 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يتعرف على نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه في المؤسسة عند بداية مهمته".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7500 وهي تنتمي إلى المجال [3.40 -4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.473 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يعطي أهمية لمواقع الغش والتلاعب التي أظهرها التعامل السابق مع المؤسسة المدقق فيها".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.3571 وهي تنتمي إلى المجال [5 -4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.853 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم المدقق الخارجي بالحصول على المعلومات التمهيديّة حول القطاع أو المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وشكلها القانوني".

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2143 وهي تنتمي إلى المجال [5 -4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.363 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام المؤسسة، بالإضافة إلى فحص النظام المحاسبي المتبع سواء كان دفترياً أو آلياً".

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.4643 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.555 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.017 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتصل المدقق الخارجي بمدقق المؤسسة السابق للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة".

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.0714 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 7.914 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يطلع المدقق الخارجي على الحسابات الختامية للمؤسسة والقوائم المالية لدورات سابقة".

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2857 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 14.789 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بالإطلاع على النظام الضريبي الخاضعة له المؤسسة".

**الفقرة التاسعة:** في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.5000 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 2.553 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.017 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يحصل المدقق الخارجي على كشف بأسماء العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل منهم".

**الفقرة العاشرة:** في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.5000 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 3.000 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بتحديد وقت معياري يلتزم به للإنتهاء من كل خطوة أو إجراء".

**الفقرة الحادية عشر:** في الفقرة رقم (11) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8214 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 5.037 وهي أكبر قيمة من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بتعيين ورشاد المساعدين والإشراف عليهم وتحديد مسؤولية كل منهم لكي ينجزو المهام الموكلة لهم في الوقت المناسب".

**الفقرة الثانية عشر:** في الفقرة رقم (12) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.6429 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 4.117 وهي أكبر قيمة من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بالتحليل اليومي لأداء أعضاء فرقته للتحقق من أن هذا الأداء قد حقق أهداف التدقيق الخارجي".



## ب - تحليل فقرات الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (3 - 22): تحليل فقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	يعمل المدقق الخارجي على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة محل التدقيق.	4.0714	1.08623	5.219	0.000
02	يقوم المدقق الخارجي بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية.	4.2500	0.64550	10.247	0.000
03	يعمل المدقق الخارجي على جمع المعطيات والتأكد منها من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق لهذه المعطيات والإجراءات.	3.8929	0.91649	5.155	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف.	4.4286	0.57275	13.198	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل التحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام في المؤسسة.	4.2500	0.51819	12.764	0.000
06	يقوم المدقق الخارجي باختبارات الاستمرارية للتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار.	3.9643	0.75620	8.855	0.000

0.000	4.715	1.12217	4.0000	يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة تمثل تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه للإدارة مع توصيات لتحسين الإجراءات.	07
0.000	5.533	0.92224	3.9643	يعتمد المدقق الخارجي على عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها قائمة الاستبيان، خرائط التدقيق، الدراسة الوصفية.	08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.0714 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 5.219 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يعمل على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة محل التدقيق".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2500 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 -5] وبلغت قيمة t المحسوبة 10.247 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8929 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 5.155 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يعمل على جمع المعطيات للتأكد منها من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق لهذه المعطيات والإجراءات".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.4286 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 -5] وبلغت قيمة t المحسوبة 13.198 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم المدقق الخارجي بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف".

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2500 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.764 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة

الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " المدقق الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل التحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام في المؤسسة".

**الفقرم السادسة:** في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.9643 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.855 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " يقوم المدقق الخارجي باختبارات الإستمرارية للتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار".

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.0000 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.715 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " المدقق يقدم حوصلة في وثيقة شاملة تمثل تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه للإدارة مع توصيات لتحسين الإجراءات".

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.9643 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 5.533 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يعتمد المدقق الخارجي على عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها قائمة الاستبيان، خرائط التدقيق، الدراسة الوصفية".

### ج- تحليل فقرات الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات

الجدول رقم (3 - 23): تحليل فقرات الفرع الثالث ( جمع أدلة الإثبات)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية من داخل وخارج المؤسسة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.	4.2857	0.71270	9.546	0.000
02	يحرص المدقق الخارجي على أن تكون أدلة الإثبات ملائمة لأدائه مهمته.	4.2500	0.75154	8.801	0.000
03	يستخدم المدقق الخارجي المستندات كأدلة إثبات للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق.	4.2143	0.62994	10.200	0.000

0.027	2.345	1.37003	3.6071	يقوم المدقق الخارجي بالجرد المادي للأصول ومقارنته مع ما هو موجود بالدفاتر المحاسبية.	04
0.183	1.368	0.96705	3.2500	يعتمد المدقق الخارجي على المصادقات كدليل إثبات من أجل أداء مهمته.	05
0.083	1.800	0.94491	3.3214	يعتبر الفحص التحليلي من الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليها المدقق الخارجي في أداء مهمته.	06
0.000	8.575	0.70523	4.1429	يتأكد المدقق من صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية لاحتمال وقوع أخطاء أو تلاعبات في العمليات الحسابية الخاصة بالمؤسسة.	07
0.000	4.869	0.93152	3.8571	يعتمد المدقق الخارجي على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كدليل إثبات على انتظام القوائم المالية.	08
0.000	15.588	0.50918	4.5000	للمدقق حق الإطلاع على أية وثائق وإيضاحات وطلب استفسارات شفوية أو مكتوبة من المؤسسة أو من الأطراف التي تتعامل معها.	09
0.602	0.528	1.43280	3.1429	المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأي تقصير أو إهمال ينسب إليه.	10

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2857 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.546 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية من داخل وخارج المؤسسة للحكم على صحة أرصدة الحسابات".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2500 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.801 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يحرص على أن تكون أدلة الإثبات ملائمة لأداء مهمته".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2143 وهي تنتمي إلى المجال [5 - 4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 10.200 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يستخدم المستندات كأدلة إثبات للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.6071 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.345 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.027 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بالجرد المادي للأصول ومقارنته مع ما هو موجود بالدفاتر المحاسبية".

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.2500 وهي تنتمي إلى المجال [3.40 - 2.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 1.368 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.183 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "لا يعتمد المدقق الخارجي على المصادقات كدليل إثبات من أجل أداء مهمته".

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.3214 وهي تنتمي إلى المجال [3.40 - 2.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 1.800 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.083 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "لا يعتبر الفحص التحليلي من بين الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليها المدقق الخارجي في أداء مهمته".

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.1429 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.575 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتأكد المدقق الخارجي من صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية لاحتمال وقوع أخطاء أو تلاعبات في العمليات الحسابية الخاصة بالمؤسسة".

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8571 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.869 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتأكد المدقق الخارجي من صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية لاحتمال وقوع أخطاء أو تلاعبات في العمليات الحسابية الخاصة بالمؤسسة".

**الفقرة التاسعة:** في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.5000 وهي تنتمي إلى المجال -5] 4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 15.588 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "للمدقق الخارجي حق الإطلاع على أية وثائق وإيضاحات وطلب استفسارات شفوية أو مكتوبة من المؤسسة أو من أطراف التي تتعامل معها".

**الفقرة العاشرة:** في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.1429 وهي تنتمي إلى المجال -3.40] 2.6] وبلغت قيمة t المحسوبة 0.528 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.602 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي ليس مسؤولاً عن إكتشاف الغش والخطأ في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأي تقصير أو إهمال لا ينسب إليه".

#### د - تحليل فقرات الفرع الرابع: إعداد التقرير

#### الجدول رقم (3 - 24): تحليل فقرات الفرع الرابع (إعداد التقرير)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	يستند رأي المدقق الخارجي على أسس ومبادئ توصله إلى إبداء رأيه حول مصداقية البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.	4.1429	0.84828	7.129	0.000
02	يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.	4.3571	0.55872	12.853	0.000
03	يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.	3.4643	1.07090	2.294	0.030

0.000	4.423	0.85449	3.7143	يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة.	04
0.037	2.197	1.29048	3.5357	يحرص المدقق الخارجي على أن تكون صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	05
0.000	7.128	0.92796	4.2500	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره بعد إقفال المؤسسة لحساباتها الختامية.	06
0.002	3.440	0.87891	4.4286	إصدار المدقق لرأي نظيف لا يكفي لطمأنة مستخدمي المعلومات المالية والأطراف ذات المصلحة.	07
0.032	2.260	1.17063	3.5000	امتناع المدقق عن إبداء الرأي في القوائم المالية يعتبر تشكيكا في مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسة.	08

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.1429 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 7.129 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يستند رأي المدقق الخارجي على أسس ومبادئ توصله إلى إبداء رأيه حول مصداقية البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.3571 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 -5] وبلغت قيمة t المحسوبة 12.853 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بالإشارة في تقريره إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.4653 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.294 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.030 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يقوم بالإشارة في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7143 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.423 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يشير في تقريره إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة".

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.5357 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.197 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.037 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدقق الخارجي يحرص على أن تكون صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة".

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.2500 وهي تنتمي إلى المجال -5] 4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 7.128 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره بعد إقبال المؤسسة لحساباتها الختامية".

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.4286 وهي تنتمي إلى المجال -5] 4.2] وبلغت قيمة t المحسوبة 3.440 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "إصدار المدقق الخارجي لرأي نظيف لا يكفي لطمأنة مستخدمي المعلومات المالية والأطراف ذات المصلحة".

**الفقرة الثامنة:** في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.5000 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.260 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.032 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "امتناع المدقق عن إبداء الرأي في القوائم المالية يعتبر تشكيكا في مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسة".



## 2- تحليل فقرات المحور الثاني: جودة المعلومات المالية

## أ - تحليل فقرات الفرع الأول: الملائمة

## الجدول رقم (3 - 25): تحليل فقرات الفرع الأول (الملائمة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	تتسم المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة إلى الأطراف المستفيدة بالبساطة والوضوح في العرض للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية.	3.7500	0.84437	4.700	0.000
02	يتم تقديم المعلومات المالية للمستخدمين في الوقت المناسب.	3.7500	1.04083	3.813	0.001
03	تساعد المعلومات المالية الملائمة متخذي القرارات في تقييم نتائج هذه القرارات التي اتخذت بناء على توقعاتهم السابقة.	4.1429	0.70523	8.575	0.000
04	يتم الإعتماد على مخرجات نظام المعلومات المالي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.	3.7857	0.99934	2.837	0.009

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7500 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.7000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تتسم المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة إلى الأطراف المعنية بالبساطة والوضوح في العرض للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7500 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 3.813 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " يتم تقديم المعلومات المالية للمستخدمين في الوقت المناسب".

**الفقرة الثالثة:** الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.1429 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 8.575 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية الملائمة تساعد متخذي القرارات في تقييم نتائج هذه القرارات التي أتخذت بناء على توقعاتهم السابقة".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7857 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 2.837 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.009 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم الإعتماد على مخرجات نظام المعلومات المالي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة".

#### ب - تحليل فقرات الفرع الثاني: الموثوقية

#### الجدول رقم (3 - 26): تحليل فقرات الفرع الثاني (الموثوقية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة تكون خالية من التحيز والأخطاء.	3.7857	0.91721	4.533	0.000
02	المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.	4.0000	0.90267	5.862	0.000
03	المعلومات المالية الموثوقة والجيدة تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات صحيحة والتنبؤ بالنتائج المستقبلية بدقة.	4.3571	0.62148	11.555	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.7857 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 4.533 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة تكون خالية من التحيز والأخطاء".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.0000 وهي تنتمي إلى المجال -4.2] 3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 5.862 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.3571 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة t المحسوبة 11.555 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية الموثوقة والجيدة تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات صحيحة والتنبؤ بالنتائج المستقبلية بدقة".

ج- تحليل فقرات الفرع الثالث: القابلية للفهم.

الجدول رقم (3 - 27): تحليل فقرات الفرع الثالث ( القابلية للفهم)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
01	تكون المعلومات المالية ذات فائدة للمؤسسة كلما كانت على درجة عالية من الفهم.	4.3571	0.78004	9.206	0.000
02	تتميز المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة في القوائم المالية بالوضوح وسهولة الفهم.	3.8571	0.84828	5.347	0.000
03	تعتبر المعلومات المالية بالقوائم المالية قابلة للفهم عند دراستها بقدر معقول من العناية والابتعاد عن المسائل المعقدة.	3.6071	0.62889	5.109	0.000
04	تكون المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم عندما يكون لدى مستخدميها معرفة كافية بالأنشطة المالية والاقتصادية للمؤسسة.	3.8571	0.75593	6.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.3571 تنتمي إلى المجال [4.2 - 5] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 9.206 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية تكون ذات فائدة للمؤسسة كلما كانت على درجة عالية من الفهم".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8571 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 5.347 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تتميز المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة في القوائم المالية بالوضوح وسهولة الفهم".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.6071 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 5.109 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية بالقوائم المالية تعتبر قابلة للفهم عند دراستها بقدر معقول من العناية والابتعاد عن المسائل المعقدة".

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8571 وهي تنتمي إلى المجال [4.2 - 3.40] وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 6.000 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحصائية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تكون قابلة للفهم عندما يكون لدى مستخدميها معرفة كافية بالأنشطة المالية والاقتصادية للمؤسسة".

#### د - تحليل فقرات الفرع الرابع: القابلية للمقارنة

##### الجدول رقم (3 - 28): تحليل فقرات الفرع الرابع (القابلية للمقارنة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة $t$	القيمة الإحصائية
01	تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات مالية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة.	4.0714	0.60422	9.383	0.000
02	خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات.	3.9286	0.46576	10.550	0.000

0.000	6.971	0.65060	3.8571	تتطلب المقارنة السليمة للمعلومات المالية استخدام طرق محاسبية مالية متماثلة من جهة المؤسسات في معالجة عملياتها.	03
-------	-------	---------	--------	--	----

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.0714 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 9.383 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.9286 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 10.550 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات".

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.8572 وهي تنتمي إلى المجال -4.2 [3.40] وبلغت قيمة t المحسوبة 6.971 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المقارنة السليمة للمعلومات المالية تتطلب استخدام طرق محاسبية ومالية من جهة المؤسسات في معالجة عملياتها".

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم إرتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA.

### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

سيتم دراسة اختبار الفرضيات وفرضيات الأثر على النحو التالي:

### أولاً: بيان قاعدة القرار

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة ( $T_{test}$ ) (أنظر الملحق رقم 08)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

1- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية ( $H_1$ ) وبالتالي الفرضية البديلة ( $H_0$ ) مرفوضة؛

- 2- إذا كانت  $t$  المحسوبة أصغر من  $t$  الجدولية نرفض الفرضية ( $H_1$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_0$ )؛
- 3- إذا كانت القيمة الاحتمالية ( $sig$ ) الناتجة عن اختبار  $T$  للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة ( $sig$ ) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية ( $H_1$ )؛
- 4- إذا كانت القيمة الاحتمالية ( $sig$ ) الناتج عن اختبار  $T$  للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية ( $H_1$ ).

ثانياً: اختبار الفرضيات

1- اختبار الفرضية الأولى: المدققون الخارجيون على مستوى ولايتي جيجل وميلة يقومون بعملية التدقيق وفقاً لإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

$H_0$ : المدققون الخارجيون على مستوى ولايتي جيجل وميلة غير ملتزمين بالقيام بعملية التدقيق وفقاً لإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

$H_1$ : المدققون الخارجيون على مستوى ولايتي جيجل وميلة ملتزمون بالقيام بعملية التدقيق وفقاً لإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار  $T$  للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان.

الجدول رقم (3 - 29): نتائج اختبار  $T$  لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية ( $sig-t$ )	قيمة $t$ الجدولية	قيمة $t$ المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.0555	11.937	$H_1$
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 11.937 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$ ، أي أن: "على مستوى ولايتي جيجل وميلة ملتزمون بالقيام بعملية التدقيق وفقاً لإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً".

2- اختبار الفرضية الثانية: المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

$H_0$ : المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لا تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

**H<sub>1</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان:

**الجدول رقم (3 - 30): نتائج اختبار T\_test لاختبار الفرضية الثانية**

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.0555	9.574	H <sub>1</sub>
DF=N-1			درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.574 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية **H<sub>1</sub>**، أي أن: "المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية".

وتنقسم الفرضية الثانية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

أ- اختبار الفرضية الجزئية الأولى: المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الملائمة.

**H<sub>0</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لا تتوفر على خاصية الملائمة.

**H<sub>1</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الملائمة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان:

**الجدول رقم (3 - 31): نتائج اختبار T\_test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى**

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.0555	6.339	H <sub>1</sub>
DF=N-1			درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.339 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$ ، أي أن: "المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الملائمة".

ب- اختبار الفرضية الجزئية الثانية: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الموثوقية.

$H_0$ : المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لا تتوفر على خاصية الموثوقية.

$H_1$ : المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الموثوقية. يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار  $T$  للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان:

الجدول رقم (3 - 32): نتائج اختبار  $T_{test}$  لاختبار الفرضية الجزئية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة $t$ الجدولية	قيمة $t$ المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.0555	8.114	$H_1$
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 8.114 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$ ، أي أن: "المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الموثوقية".

ج- اختبار الفرضية الجزئية الثالثة: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للفهم.

$H_0$ : المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لا تتوفر على خاصية القابلية للفهم.



**H<sub>1</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للفهم.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان:

**الجدول رقم (3 - 33): نتائج اختبار T\_test لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة**

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	8.255	2.0555	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				
DF=N-1				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.255 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية **H<sub>1</sub>**، أي أن: "المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للفهم".

**د - اختبار الفرضية الجزئية الرابعة: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للمقارنة.**

**H<sub>0</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لا تتوفر على خاصية القابلية للمقارنة.

**H<sub>1</sub>**: المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للمقارنة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان:

## الجدول رقم (3 - 34): نتائج اختبار T\_test لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.0555	11.174	H <sub>1</sub>
DF=N-1			درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.174 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0555، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub>، أي أن: "المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية القابلية للمقارنة".

## 3- اختبار فرضيات الأثر (التي سيتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار)

يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي ينتج اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

أ- اختبار الفرضيات الأساسية لانحدار: من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، لذا قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الاختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفترضات تحليل الانحدار، وذلك على النحو التالي:

❖ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: من أجل التحقق من فرضيات التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمغروف - سمرنوف تمهيدا لإستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات، و تشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا من خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الاختبار كما يتضح في الجدول التالي:

## الجدول رقم (3 - 35): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0.144	0.141

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين :

H<sub>0</sub>: البيانات لا تتوزع توزيعا طبيعيا.

H<sub>1</sub>: البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا.

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكل الأبعاد والمحاور أكبر من 0.05، وبذلك يتم قبول الفرضية البديلة، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية.

❖ اختبار الملائمة وخطية العلاقات: بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة تفسرها معادلة الانحدار جيدا، ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (3- 36): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات

#### الدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات المالية	الإطار النظري للتدقيق الخارجي	الانحدار SSR	4.565	1	4.565	49.650	0.000
		البواقي SSE	2.391	26	0.092		
		الكل SST	6.956	27	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

$H_0$ : خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطيات.

$H_1$ : خط الانحدار يلائم البيانات المعطيات.

يقدم الجدول السابق اختبارا لمدى صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة، وتبعاً لكون مستوى الدلالة لقيمة F أقل من 0.05، وبذلك على ذلك كون مستوى معنوية الإختبار F أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة"، وهذا يظهر خطية النماذج وكون خط الانحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الانحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضيات.

ب- اختبار فرضيات الأثر: بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الإنحدار سيتم إختبار فرضيات الأثر كما يلي:

❖ اختبار الفرضية الأولى: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لإلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

تنص الفرضية على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لإلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المالية، وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المالية، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي:

$H_0$ : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لإلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المالية.

$H_1$ : هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لإلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المالية.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً)، والمتغير التابع (جودة المعلومات المالية) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3 - 37): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى

معامل الارتباط r		معامل التحديد R <sup>2</sup>		قيمة (F): 49.650		مستوى العنوية 0.000		عند $\alpha=0.05$	
0.810		0.656							
معنوية t	قيمة (t)	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة		المتغير			
		SEb	B	بيتا					
0.896	-0.131	0.570	-0.075	0.810		الثابت constant			
0.000	7.046	0.145	1.022			إلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.			

التابع: جودة المعلومات المالية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد ( $R^2$ ) قد بلغت قيمته 0.656 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً) في سلوك المتغير التابع (جودة المعلومات المالية) بنسبة 65.6% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 34.4% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وبلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0.810 مما يدل على وجود علاقة

موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة  $F$  التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 1.022، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت -0.075 - بمستوى معنوي 0.896 وهي أقل من 0.05 ما يشير عدم معنويتها إحصائيا، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمة الميل يشير إلى أهمية هذا المتغير تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لإلتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعومات المالية.

#### المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي"  $One\ Way\ Analysis\ of\ ANOVA$  لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ . (أنظر الملحق رقم 09)

#### أولاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

الجدول رقم (3- 38): نتائج اختبار  $t$  لفروق المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية بالنسبة للجنس.

القيمة الاحتمالية	قيمة $t$	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس	
0.001	-5.270	0.40287	3.8691	26	ذكر	جميع المحاور
		0.8159	4.3846	2	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05

مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

## ثانياً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (3- 39) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم(3- 39): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية	داخل المجموعات	0.567	3	0.189	1.137	0.354
	بين المجموعات	3.991	24	0.166		
	المجموع	4.558	27	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.354 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

## ثالثاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة

يوضح الجدول رقم (3- 40) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم(3- 40): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية	داخل المجموعات	0.463	3	0.154	0.904	0.454
	بين المجموعات	4.095	24	0.171		
	المجموع	4.558	27	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.454 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

## رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم (3 - 41) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

## الجدول رقم (3 - 42): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية	داخل المجموعات	0.260	1	0.260	1.573	0.221
	بين المجموعات	4.298	26	0.165		
	المجموع	4.558	27	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.221 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل عند مستوى دلالة 0.05.

## خامساً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3 - 42) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

## الجدول رقم (3 - 42): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة	داخل المجموعات	1.413	3	0.471	3.594	0.028
	بين المجموعات	3.145	24	0.131		
	المجموع	4.558	27	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.028 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

## خلاصة:

بعد التطرق إلى الفصول النظرية للموضوع كان لابد من دراسة ميدانية مجسدة للجانب التطبيقي، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايي جيجل وميلة، وانطلاقاً من الإجابات المقدمة من طرفهم تم جمع وتفريغ هذه البيانات وتصنيفها وتبويبها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ليتم تحليل نتائج الاستبيان والتوصل إلى مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية، وبعد الدراسة واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ❖ المدققين الخارجيين على مستوى ولايي جيجل وميلة ملتزمون بإجراءات التدقيق الخارجي المقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايي جيجل وميلة تتوفر على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية؛
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.



الخاتمة العامة

من خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن توفير معلومات مالية صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة تعتمد عليها مختلف الأطراف ذات العلاقة بها بما يضمن لهم مصالحهم، كان لابد من أدوات وآليات رقابية محايدة تعمل على ذلك من أهمها التدقيق الخارجي وذلك بالالتزام بطرقه وإجراءاته المقبولة قبولاً عاماً، حيث يعتبر هذا الأخير وظيفة تقييمية مستقلة تعمل على الحكم على مدى صحة وسلامة العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات، لينتهي بإعداد التقرير الذي يعتبر ثمرة عمل المدقق الخارجي يعمل وفقاً لمعايير ومبادئ تمكنه من تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وهذا ما يزيد من مصداقية وجودة هذه المعلومات المعدة من طرف المؤسسات، كما أن تقييد المدققين بالإطار العملي الذي ينظم مهنتهم وعلاقاتهم في تعاملاتهم يساهم وبشكل كبير في زيادة ثقة مستخدميها بها واعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم المناسبة.

وللحكم على أن الالتزام بإجراءات التدقيق الخارجي يساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية قمنا بإجراء دراسة تطبيقية وذلك من خلال توزيع استبيان مكون من مجموعة من الأسئلة على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تمكنا من الإجابة على إشكالية الدراسة ونستعرض فيما يلي مجموعة من النتائج التي توصلنا إليها من دراستنا للموضوع ونقترح بعض التوصيات.

### النتائج النظرية

- ❖ شهد التدقيق الخارجي تطوراً تاريخياً في مضمونه المهني كان بسبب التطور الكبير في أهدافه والتطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية والمالية؛
- ❖ يعتبر التدقيق الخارجي مهنة منظمة ومنهجية تتم عن طريق شخص مستقل عن المؤسسة هدفه إعطاء الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال اكتشاف مواقع الأخطاء والغش بالدفاتر المحاسبية مما يوفر ضماناً لمستخدمي المعلومات المالية؛
- ❖ يتمثل التدقيق الخارجي في عمليتي الفحص والتحقق من العمليات والأحداث اليومية للمؤسسة التي تنتهي بعملية إعداد التقرير النهائي الذي يحتوي على مدى الإفصاح وصدق المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية؛
- ❖ تمارس مهنة التدقيق الخارجي بناءً على مجموعة من الفروض بالإضافة إلى ارتباطه بمجموعة من المبادئ حيث تتعلق هذه الأخيرة بركني الفحص والتقرير؛
- ❖ تنظم مهنة التدقيق الخارجي من خلال مجموعة من الهيئات والمنظمات المهنية التي تعمل على إصدار مجموعة من المعايير الدولية؛

❖ من أجل توحيد مهنة التدقيق الخارجي والتقليل من التفاوت في الممارسات المهنية بين المدققين تم وضع مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛

❖ يتمتع المدقق الخارجي بمجموعة من الحقوق التي تسمح له بأداء مهمته على أكمل وجه، وفي المقابل يلتزم بواجبات مسؤول عليها يعاقب على التقصير فيها حسب درجة خطورتها؛

❖ يقوم المدقق الخارجي عند أداءه لمهامه بإتباعه منهجية منظمة وفق مسار محدد للعمل إبتداءً من قبول المهمة وإعداد مخطط التدقيق، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم جمع أدلة الإثبات وفي الأخير إعداد التقرير؛

❖ نظام المعلومات المحاسبي هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية التي تحتوي على المعلومات المالية باعتبار هذه الأخيرة مخرجات ذلك النظام؛

❖ لتقديم معلومات مالية تتميز بمستوى معين من الجودة لا بد من توفر مجموعة من الخصائص النوعية لهذه المعلومات؛

❖ لا يمكن الحكم على أن المعلومات المالية تتميز بالخصائص النوعية للجودة إلا إذا تم تدقيقها من قبل مدقق خارجي محايد للوقوف على مدى صحتها ومصداقيتها؛

❖ يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية من خلال الإجراءات التي يتبعها المدقق عند تدقيق القوائم المالية.

### النتائج التطبيقية

❖ يتأكد المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة من صحة تعيينه قبل البدء في المهمة الموكلة إليه من قبل المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛

❖ يتعرف المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة على نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه في بداية مهمته بالإضافة إلى حصوله على معلومات تمهيدية حول القطاع والمجال الذي تنشط فيه المؤسسة وشكلها القانوني؛

❖ يقوم المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة بفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة والإطلاع على النظام الضريبي الخاضعة له؛

❖ يطلع المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة على الحسابات الختامية والقوائم المالية لسنوات سابقة؛

❖ يعمل المدقق الخارجي على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسة من خلال التزامه بجملة من الخطوات يتتبعها لتحقيق ذلك؛

- ❖ يقوم المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة من داخل وخارج المؤسسة ومن الأطراف ذات العلاقة بهدف التدقيق؛
- ❖ يقوم المدقق الخارجي في ولايتي جيجل وميلة بإعداد تقريره وفق أسس ومبادئ يبدي فيه رأيه حول مصداقية المعلومات المالية، وذلك بعد إقفال المؤسسة لحساباتها الختامية.
- ❖ وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن: "المدققين الخارجيين في ولايتي جيجل وميلة ملزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما".
- ❖ تتسم المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة إلى الأطراف المستفيدة بالبساطة والوضوح في العرض للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية؛
- ❖ يتم تقديم المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة للمستخدمين في الوقت المناسب؛
- ❖ تساعد المعلومات المالية الملائمة المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة متخذي القرار على تقييم نتائج هذه القرارات التي اتخذت بناء على توقعاتهم السابقة.
- ❖ وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أن: "المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الملائمة".
- ❖ المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تكون خالية من التحيز والأخطاء؛
- ❖ المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تساعد مستخدميها على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- ❖ وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أن: "المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية الموثوقية".
- ❖ تكون المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة ذات فائدة كلما كانت على درجة عالية من الفهم؛
- ❖ تتميز المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة بالقوائم المالية بالوضوح وسهولة الفهم؛

❖ تعتبر المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة قابلة للفهم عندما يكون لدى مستخدميها معرفة كافية بالأنشطة المالية والاقتصادية للمؤسسة.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أن: "المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية قابلية للفهم".

❖ تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة معلومات مالية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات سابقة أو مع المؤسسات المماثلة؛

❖ تتطلب المقارنة السليمة للمعلومات المالية بالمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة استخدام طرق محاسبية مالية متماثلة من جهة المؤسسات في معالجة عملياتها.

وبالتالي نثبت من صحة الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أن: "المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية في ولايتي جيجل وميلة تتوفر على خاصية قابلية للمقارنة".

كما نثبت أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لإجابات المبحوثين حول التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية تعزى إلى متغير الجنس.

#### التوصيات

❖ العمل على تطوير أداء المدققين الخارجيين من خلال إقامة المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة والمشاركة في الدورات التدريبية، بغرض اطلاعهم على كل التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق وتحديث معلوماتهم في مجال نظام المعلومات المحاسبي لتواكب كل ما هو جديد؛

❖ على المدققين الخارجيين الإطلاع على كل المبادئ والمفاهيم التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق الخارجي، و إلى الشروحات التي تصدرها الهيئات الدولية للمهنة والعمل على الالتزام بها؛

❖ يجب على مكاتب التدقيق الخارجي إعطاء اهتمام أكثر بوظيفة الإشراف على المساعدين أثناء تأدية أعمالهم، وتعيينهم لمساعدين لديهم الكفاءة العلمية والعملية الكافية بمجال التدقيق؛

❖ ضرورة التزام المدققين الخارجيين بتتبع الخطوات العملية للتدقيق والحفاظ على تسلسلها بانتظام مما يضمن جودة أكثر في أعمال التدقيق الخارجي وبالتالي جودة المعلومات المالية؛

❖ على المدققين الخارجيين إعطاء اهتمام أكثر للمصادقات باعتبارها من أدلة الإثبات المهمة للمدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه؛

❖ ضرورة اعتماد المدققين الخارجيين على الفحص التحليلي باعتباره أحد مؤشرات التحليل المالي التي تساعده في عملية التدقيق وذلك باعتبارها من أدلة الإثبات.

# قائمة المراجع

## أولاً: الكتب

- 1- إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل النظم، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة أبو طلال غزالة للنشر، الأردن، طبعة 2010، الجزء الأول.
- 3- أحمد حسين على حسين، تحليل وتصميم النظم، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 4- أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 5- أحمد حلمي جمعة، العرييد عصام فهد، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 6- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 7- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 8- إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2008.
- 9- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الجامعية، الأردن، 2008.
- 10- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 11- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2010.
- 12- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإجراءات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 13- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

- 14- ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 15- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، دار الكتب للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 16- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة - المراجعة إجرائيا-، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2006.
- 17- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - المراجعة نظريا -، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
- 18- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الجزء الأول.
- 19- حسين القاضي، سوسن حلبوني، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 20- حسين قاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 21- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 22- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 23- خضير كاظم حمود، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 24- دريد كمال آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 25- رعد عبد الله الطائي، عيسى قداة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 26- زاهرة توفيق السواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.



- 27- زياد محمد الشрман، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 28- سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثالثة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 29- سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 30- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
- 31- طارق طه، نظم المعلومات والحسابات الآلية الأنترنت، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2007.
- 32- عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 33- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 34- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004.
- 35- عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1980.
- 36- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، دار الجامعة، مصر، 1999.
- 37- عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، دار الجامعة، مصر، 2004.
- 38- عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات الصناعية والتجارية، الطبعة الأولى، دار المكتبة الوطنية، الأردن، 2002.
- 39- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 40- فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، دار الجامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 41- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، دار الجامعة، مصر، 2004.

- 42- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- 43- محمد السيد سرايا، أصول والقواعد المراجعة- الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، مصر، 2007.
- 44- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الجزائر، 2005.
- 45- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 46- محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 47- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 48- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 49- محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.
- 50- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 51- محمد يوسف الخنفاوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- 52- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 53- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 54- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

- 55- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الجزء الأول.
- 56- هاشم فوزي العبادي، جليل كاظم العارضي، نظم إدارة المعلومات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 57- وليام توماس، هنكي أمرسون، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 1989.
- 58- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

## ثانيا: المذكرات

- 59- جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات "دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ"، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008 - 2009.
- 60- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011- 2012.
- 61- رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 - 2012.
- 62- سليمان عنتر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 - 2012.
- 63- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات- دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003 - 2004.
- 64- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 65- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010 - 2011.

- 66- نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وتأثيره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.
- 67- وردة بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة عينية من المراجعين والمحاسبين، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014.
- 68- وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين (2008-2012)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

## ثالثا: المجالات

- 69- حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012.
- 70- صدام محمد محمود الحياي، سطم صالح حسين وآخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، العدد 3، 2006.
- 71- عائشة كداتسة، دراسة مقارنة بين الميثاق الأخلاقي لمهنة مراجعة الحسابات لدى كل من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والهيئة الدولية للمراجعة (دراسة نظرية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة لونيبي علي، البليدة، العدد 12، جوان 2015.
- 72- محمد سليم وهبة، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، جامعة الجنان، لبنان، العدد 23، الفصل الثالث 2005.

## رابعا: المؤتمرات والملتقيات

- 73- جمعة هوام، نوال لعشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهانات وآفاق)، المنعقد بجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07-08 ديسمبر 2010.
- 74- خليل الرفاعي، نضال الرمحي وآخرون، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين "دراسة حالة سوق عمان المالي"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، المنعقد بجامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

75- صالح مرزوقة، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول: الاقتصاد الإسلامي (الواقع...ورهانات المستقبل)، المنعقد بجامعة غرداية، الجزائر، يومي 23 - 24 فيفري 2011.

76- عمر ديلمي، سمير عماري، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، المنعقد بجامعة عمار تليجي، الأغواط، يومي 20 - 21 نوفمبر 2013.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

تحية طيبة وبعد...

في إطار التحضير لمذكرة ماستر حول موضوع "مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق جودة المعلومات المالية"، نلتمس من سيادتكم الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل صدق وموضوعية، علما أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم وهذا سعيانا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الطالبتان: بودادي صليحة

بوعرة آسيا.

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة.

القسم الأول: معلومات عامة

- 1- الجنس: ذكر  أنثى
- 2- العمر: أقل من 35 سنة  من 35 إلى 40
- من 40 إلى 45  أكبر من 45 سنة
- 3- الوظيفة الحالية: محافظ حسابات  خبير محاسبي
- 4- الخبرة المهنية: أقل من خمس سنوات  من 5 إلى 10 سنوات
- من 10 إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة
- 5- المؤهل العلمي: ليسانس  ماجستير
- دكتوراه  ماستر
- شهادة مهنية أخرى



القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>الخطوات التمهيديّة</b>						
01	يتأكد المدقق الخارجي من صحة تعيينه قبل البدء في أداء المهنة الموكلة إليه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة للمؤسسة الذي يثبت ذلك.					
02	يتعرف المدقق الخارجي على نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه في المؤسسة عند بداية مهمته.					
03	يعطي المدقق الخارجي أهمية لمواقع الغش والتلاعب التي أظهرها التعامل السابق مع المؤسسة المدقق فيها.					
04	يقوم المدقق الخارجي بالحصول على المعلومات التمهيديّة حول القطاع أو المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وشكلها القانوني.					
05	يقوم المدقق الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام المؤسسة، بالإضافة إلى فحص النظام المحاسبي المتبع سواء كان دفترياً أو آلياً.					
06	يتصل المدقق الخارجي بمدقق المؤسسة السابق للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة.					
07	يطلع المدقق الخارجي على الحسابات الختامية للمؤسسة والقوائم المالية لدورات سابقة.					
08	يقوم المدقق الخارجي بالإطلاع على النظام الضريبي الخاضعة له المؤسسة.					

					يحصل المدقق الخارجي على كشف بأسماء العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل منهم.	09
					يقوم المدقق الخارجي بتحديد وقت معياري يلتزم به للانتهاء من كل خطوة أو إجراء.	10
					يقوم المدقق الخارجي بتعيين وإرشاد المساعدين والإشراف عليهم وتحديد مسؤولية كل منهم لكي ينجزوا المهام الموكلة لهم في الوقت المناسب.	11
					يقوم المدقق الخارجي بالتحليل اليومي لأداء أعضاء فرقته للتحقق من أن هذا الأداء قد حقق أهداف التدقيق الخارجي.	12
<b>تقييم نظام الرقابة الداخلية</b>						
					يعمل المدقق الخارجي على فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة محل التدقيق.	01
					يقوم المدقق الخارجي بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية.	02
					يعمل المدقق الخارجي على جمع المعطيات والتأكد منها من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق لهذه المعطيات والإجراءات.	03
					يقوم المدقق الخارجي بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف.	04
					يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل التحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام في المؤسسة.	05
					يقوم المدقق الخارجي باختبارات الاستمرارية للتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار.	06
					يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة تمثل تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه للإدارة مع توصيات لتحسين الإجراءات.	07

					يعتمد المدقق الخارجي على عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية من بينها قائمة الاستبيان، خرائط التدقيق، الدراسة الوصفية.	08
<b>جمع أدلة الإثبات</b>						
					يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة الإثبات الكافية من داخل وخارج المؤسسة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.	01
					يحرص المدقق الخارجي على أن تكون أدلة الإثبات ملائمة لأدائه مهمته.	02
					يستخدم المدقق الخارجي المستندات كأدلة إثبات من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق.	03
					يقوم المدقق الخارجي بالجرد المادي للأصول ومقارنته مع ما هو موجود بالدفاتر المحاسبية.	04
					يعتمد المدقق الخارجي على المصادقات كدليل إثبات من أجل أداء مهمته.	05
					يعتبر الفحص التحليلي من بين الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على أدلة إثبات يعتمد عليها المدقق الخارجي في أداء مهمته.	06
					يتأكد المدقق الخارجي من صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية لاحتمال وقوع أخطاء أو تلاعبات في العمليات الحسابية الخاصة بالمؤسسة.	07
					يعتمد المدقق الخارجي على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كدليل إثبات على انتظام القوائم المالية.	08
					للمدقق حق الإطلاع على أية وثائق وإيضاحات وطلب استفسارات شفوية أو مكتوبة من المؤسسة أو من الأطراف التي تتعامل معها.	09

					المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأي تقصير أو إهمال ينسب إليه.	10
<b>إعداد التقرير</b>						
					يستند رأي المدقق الخارجي على أسس ومبادئ توصله إلى إبداء رأيه حول مصداقية البيانات المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.	01
					يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.	02
					يقوم المدقق الخارجي بالإشارة في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.	03
					يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة.	04
					يحرص المدقق الخارجي على أن تكون صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	05
					يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره بعد إقفال المؤسسة لحساباتها الختامية.	06
					إصدار المدقق لرأي نظيف لا يكفي لطمأنة مستخدمي المعلومات المالية والأطراف ذات المصلحة.	07
					امتناع المدقق عن إبداء الرأي في القوائم المالية يعتبر تشكيكا في مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسة.	08

المحور الثاني: جودة المعلومات المالية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>الملائمة</b>						
01	تتسم المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة إلى الأطراف المستفيدة بالبساطة والوضوح في العرض للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية.					
02	يتم تقديم المعلومات المالية للمستخدمين في الوقت المناسب.					
03	تساعد المعلومات المالية الملائمة متخذي القرارات في تقييم نتائج هذه القرارات التي اتخذت بناء على توقعاتهم السابقة.					
04	يتم الإعتماد على مخرجات نظام المعلومات المالي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.					
<b>الموثوقية</b>						
01	المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة تكون خالية من التحيز والأخطاء.					
02	المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.					
03	المعلومات المالية الموثوقة والجيدة تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات صحيحة والتنبؤ بالنتائج المستقبلية بدقة.					
<b>القابلية للفهم</b>						
01	تكون المعلومات المالية ذات فائدة للمؤسسة كلما كانت على درجة عالية من الفهم.					
02	تتميز المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة في القوائم المالية بالوضوح وسهولة الفهم.					

					تعتبر المعلومات المالية بالقوائم المالية قابلة للفهم عند دراستها بقدر معقول من العناية والابتعاد عن المسائل المعقدة.	<b>03</b>
					تكون المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم عندما يكون لدى مستخدميها معرفة كافية بالأنشطة المالية والاقتصادية للمؤسسة.	<b>04</b>
<b>القابلية للمقارنة</b>						
					تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات مالية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة.	<b>01</b>
					خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية تؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات.	<b>02</b>
					تتطلب المقارنة السليمة للمعلومات المالية استخدام طرق محاسبية مالية متماثلة من جهة المؤسسات في معالجة عملياتها.	<b>03</b>

## اختبار التوزيع الطبيعي

### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	Ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
T	,144	28	,141	,915	28	,027

a. Correction de signification de Lilliefors

## اختبار فرضية المحور الأول

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Ta	28	3,9077	,40240	,07605

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Ta	11,937	27	,000	,90774	,7517	1,0638

## اختبار فرضية المحور الثاني

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
tb1	28	3,7946	,66337	,12537
tb2	28	4,0476	,68322	,12912
tb3	28	3,9196	,58947	,11140
tb4	28	3,9524	,45101	,08523
Tb	28	3,9184	,50758	,09592

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
tb1	6,339	27	,000	,79464	,5374	1,0519
tb2	8,114	27	,000	1,04762	,7827	1,3125
tb3	8,255	27	,000	,91964	,6911	1,1482
tb4	11,174	27	,000	,95238	,7775	1,1273
tb	9,574	27	,000	,91837	,7215	1,1152





اختبار فرضية الأثر التي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,810 <sup>a</sup>	,656	,643	,30324

a. Valeurs prédites : (constantes), ta

ANOVA<sup>b</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,565	1	4,565	49,650	,000 <sup>a</sup>
	Résidu	2,391	26	,092		
	Total	6,956	27			

a. Valeurs prédites : (constantes), ta

b. Variable dépendante : tb

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,075	,570		-,131	,896
	Ta	1,022	,145	,810	7,046	,000

a. Variable dépendante : tb

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الخطوات التمهيديّة)

Corrélations

	A11	A12	A13	A14	A15	A16
A11 Corrélacion de Pearson	1	,316	,133	,389 <sup>+</sup>	-,007	,153
Sig. (bilatérale)		,102	,499	,041	,972	,437
N	28	28	28	28	28	28
A12 Corrélacion de Pearson	,316	1	,230	,276	,205	,333
Sig. (bilatérale)	,102		,240	,155	,296	,083
N	28	28	28	28	28	28
A13 Corrélacion de Pearson	,133	,230	1	,411 <sup>+</sup>	,274	,662 <sup>**</sup>
Sig. (bilatérale)	,499	,240		,030	,159	,000
N	28	28	28	28	28	28
A14 Corrélacion de Pearson	,389 <sup>+</sup>	,276	,411 <sup>+</sup>	1	,373	,438 <sup>+</sup>
Sig. (bilatérale)	,041	,155	,030		,051	,020
N	28	28	28	28	28	28
A15 Corrélacion de Pearson	-,007	,205	,274	,373	1	,517 <sup>**</sup>
Sig. (bilatérale)	,972	,296	,159	,051		,005
N	28	28	28	28	28	28
A16 Corrélacion de Pearson	,153	,333	,662 <sup>**</sup>	,438 <sup>+</sup>	,517 <sup>**</sup>	1
Sig. (bilatérale)	,437	,083	,000	,020	,005	
N	28	28	28	28	28	28
A17 Corrélacion de Pearson	,155	,579 <sup>**</sup>	,087	,026	-,108	,058
Sig. (bilatérale)	,431	,001	,658	,894	,586	,771
N	28	28	28	28	28	28
A18 Corrélacion de Pearson	,084	,164	,091	,453 <sup>+</sup>	,268	-,060
Sig. (bilatérale)	,671	,405	,646	,016	,168	,762
N	28	28	28	28	28	28
A19 Corrélacion de Pearson	,098	,208	,342	,448 <sup>+</sup>	,625 <sup>**</sup>	,650 <sup>**</sup>
Sig. (bilatérale)	,620	,288	,074	,017	,000	,000
N	28	28	28	28	28	28
A110 Corrélacion de Pearson	,345	,299	,497 <sup>**</sup>	,676 <sup>**</sup>	,551 <sup>**</sup>	,590 <sup>**</sup>
Sig. (bilatérale)	,072	,122	,007	,000	,002	,001
N	28	28	28	28	28	28
A111 Corrélacion de Pearson	,187	-,117	,278	,521 <sup>**</sup>	,067	,193
Sig. (bilatérale)	,340	,553	,152	,004	,735	,325
N	28	28	28	28	28	28
A112 Corrélacion de Pearson	-,018	,162	,328	,527 <sup>**</sup>	-,056	,310
Sig. (bilatérale)	,929	,411	,088	,004	,777	,109
N	28	28	28	28	28	28
ta1 Corrélacion de Pearson	,367	,514 <sup>**</sup>	,670 <sup>**</sup>	,781 <sup>**</sup>	,554 <sup>**</sup>	,766 <sup>**</sup>
Sig. (bilatérale)	,055	,005	,000	,000	,002	,000
N	28	28	28	28	28	28

**Corrélations**

		A17	A18	A19	A110	A111
A11	Corrélation de Pearson	,155	,084	,098	,345	,187
	Sig. (bilatérale)	,431	,671	,620	,072	,340
	N	28	28	28	28	28
A12	Corrélation de Pearson	,579**	,164	,208	,299	-,117
	Sig. (bilatérale)	,001	,405	,288	,122	,553
	N	28	28	28	28	28
A13	Corrélation de Pearson	,087	,091	,342	,497**	,278
	Sig. (bilatérale)	,658	,646	,074	,007	,152
	N	28	28	28	28	28
A14	Corrélation de Pearson	,026	,453*	,448*	,676**	,521**
	Sig. (bilatérale)	,894	,016	,017	,000	,004
	N	28	28	28	28	28
A15	Corrélation de Pearson	-,108	,268	,625**	,551**	,067
	Sig. (bilatérale)	,586	,168	,000	,002	,735
	N	28	28	28	28	28
A16	Corrélation de Pearson	,058	-,060	,650**	,590**	,193
	Sig. (bilatérale)	,771	,762	,000	,001	,325
	N	28	28	28	28	28
A17	Corrélation de Pearson	1	,161	-,249	-,293	-,338
	Sig. (bilatérale)		,414	,201	,130	,078
	N	28	28	28	28	28
A18	Corrélation de Pearson	,161	1	,078	,274	,320
	Sig. (bilatérale)	,414		,694	,158	,097
	N	28	28	28	28	28
A19	Corrélation de Pearson	-,249	,078	1	,527**	,269
	Sig. (bilatérale)	,201	,694		,004	,166
	N	28	28	28	28	28
A110	Corrélation de Pearson	-,293	,274	,527**	1	,560**
	Sig. (bilatérale)	,130	,158	,004		,002
	N	28	28	28	28	28
A111	Corrélation de Pearson	-,338	,320	,269	,560**	1
	Sig. (bilatérale)	,078	,097	,166	,002	
	N	28	28	28	28	28
A112	Corrélation de Pearson	-,018	,473*	,260	,407*	,686**
	Sig. (bilatérale)	,928	,011	,182	,032	,000
	N	28	28	28	28	28
ta1	Corrélation de Pearson	,106	,408*	,674**	,808**	,537**
	Sig. (bilatérale)	,590	,031	,000	,000	,003
	N	28	28	28	28	28

### Corrélations

		A112	ta1
A11	Corrélation de Pearson	-,018	,367
	Sig. (bilatérale)	,929	,055
	N	28	28
A12	Corrélation de Pearson	,162	,514**
	Sig. (bilatérale)	,411	,005
	N	28	28
A13	Corrélation de Pearson	,328	,670**
	Sig. (bilatérale)	,088	,000
	N	28	28
A14	Corrélation de Pearson	,527**	,781**
	Sig. (bilatérale)	,004	,000
	N	28	28
A15	Corrélation de Pearson	-,056	,554**
	Sig. (bilatérale)	,777	,002
	N	28	28
A16	Corrélation de Pearson	,310	,766**
	Sig. (bilatérale)	,109	,000
	N	28	28
A17	Corrélation de Pearson	-,018	,106
	Sig. (bilatérale)	,928	,590
	N	28	28
A18	Corrélation de Pearson	,473 <sup>+</sup>	,408 <sup>+</sup>
	Sig. (bilatérale)	,011	,031
	N	28	28
A19	Corrélation de Pearson	,260	,674**
	Sig. (bilatérale)	,182	,000
	N	28	28
A110	Corrélation de Pearson	,407 <sup>+</sup>	,808**
	Sig. (bilatérale)	,032	,000
	N	28	28
A111	Corrélation de Pearson	,686**	,537**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003
	N	28	28
A112	Corrélation de Pearson	1	,597**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	28	28
ta1	Corrélation de Pearson	,597**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	28	28

### Corrélations

		A112	ta1
A11	Corrélation de Pearson	-,018	,367
	Sig. (bilatérale)	,929	,055
	N	28	28
A12	Corrélation de Pearson	,162	,514**
	Sig. (bilatérale)	,411	,005
	N	28	28
A13	Corrélation de Pearson	,328	,670**
	Sig. (bilatérale)	,088	,000
	N	28	28
A14	Corrélation de Pearson	,527**	,781**
	Sig. (bilatérale)	,004	,000
	N	28	28
A15	Corrélation de Pearson	-,056	,554**
	Sig. (bilatérale)	,777	,002
	N	28	28
A16	Corrélation de Pearson	,310	,766**
	Sig. (bilatérale)	,109	,000
	N	28	28
A17	Corrélation de Pearson	-,018	,106
	Sig. (bilatérale)	,928	,590
	N	28	28
A18	Corrélation de Pearson	,473 <sup>+</sup>	,408 <sup>+</sup>
	Sig. (bilatérale)	,011	,031
	N	28	28
A19	Corrélation de Pearson	,260	,674**
	Sig. (bilatérale)	,182	,000
	N	28	28
A110	Corrélation de Pearson	,407 <sup>+</sup>	,808**
	Sig. (bilatérale)	,032	,000
	N	28	28
A111	Corrélation de Pearson	,686**	,537**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003
	N	28	28
A112	Corrélation de Pearson	1	,597**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	28	28
ta1	Corrélation de Pearson	,597**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	

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

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



الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الملائمة)

Corrélations

		B11	B12	B13	B14	tb1
B11	Corrélation de Pearson	1	,348	,311	,121	,583**
	Sig. (bilatérale)		,070	,107	,541	,001
	N	28	28	28	28	28
B12	Corrélation de Pearson	,348	1	,505**	,418*	,795**
	Sig. (bilatérale)	,070		,006	,027	,000
	N	28	28	28	28	28
B13	Corrélation de Pearson	,311	,505**	1	,676**	,817**
	Sig. (bilatérale)	,107	,006		,000	,000
	N	28	28	28	28	28
B14	Corrélation de Pearson	,121	,418*	,676**	1	,759**
	Sig. (bilatérale)	,541	,027	,000		,000
	N	28	28	28	28	28
tb1	Corrélation de Pearson	,583**	,795**	,817**	,759**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	
	N	28	28	28	28	28

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).



الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات)

Corrélations

		A31	A32	A33	A34	A35	A36
A31	Corrélation de Pearson	1	,553**	,601**	,233	,376*	-,031
	Sig. (bilatérale)		,002	,001	,233	,049	,874
	N	28	28	28	28	28	28
A32	Corrélation de Pearson	,553**	1	,821**	,531**	,420*	,039
	Sig. (bilatérale)	,002		,000	,004	,026	,843
	N	28	28	28	28	28	28
A33	Corrélation de Pearson	,601**	,821**	1	,359	,517**	,004
	Sig. (bilatérale)	,001	,000		,061	,005	,982
	N	28	28	28	28	28	28
A34	Corrélation de Pearson	,233	,531**	,359	1	,133	,158
	Sig. (bilatérale)	,233	,004	,061		,501	,421
	N	28	28	28	28	28	28
A35	Corrélation de Pearson	,376*	,420*	,517**	,133	1	,517**
	Sig. (bilatérale)	,049	,026	,005	,501		,005
	N	28	28	28	28	28	28
A36	Corrélation de Pearson	-,031	,039	,004	,158	,517**	1
	Sig. (bilatérale)	,874	,843	,982	,421	,005	
	N	28	28	28	28	28	28
A37	Corrélation de Pearson	,284	,349	,179	,712**	-,054	-,016
	Sig. (bilatérale)	,143	,068	,363	,000	,784	,936
	N	28	28	28	28	28	28
A38	Corrélation de Pearson	,175	,423*	,433*	,622**	,164	,054
	Sig. (bilatérale)	,372	,025	,021	,000	,403	,785
	N	28	28	28	28	28	28
A39	Corrélation de Pearson	,510**	,145	,115	-,080	,263	,038
	Sig. (bilatérale)	,006	,461	,558	,687	,176	,846
	N	28	28	28	28	28	28
A310	Corrélation de Pearson	,176	,413*	,211	,879**	,160	,320
	Sig. (bilatérale)	,370	,029	,281	,000	,415	,096
	N	28	28	28	28	28	28
ta3	Corrélation de Pearson	,538**	,734**	,631**	,840**	,536**	,388*
	Sig. (bilatérale)	,003	,000	,000	,000	,003	,041
	N	28	28	28	28	28	28

Corrélations

		A37	A38	A39	A310	ta3
A31	Corrélation de Pearson	,284	,175	,510**	,176	,538**
	Sig. (bilatérale)	,143	,372	,006	,370	,003
	N	28	28	28	28	28

A32	Corrélation de Pearson	,349	,423*	,145	,413*	,734**
	Sig. (bilatérale)	,068	,025	,461	,029	,000
	N	28	28	28	28	28
A33	Corrélation de Pearson	,179	,433*	,115	,211	,631**
	Sig. (bilatérale)	,363	,021	,558	,281	,000
	N	28	28	28	28	28
A34	Corrélation de Pearson	,712**	,622**	-,080	,879**	,840**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,687	,000	,000
	N	28	28	28	28	28
A35	Corrélation de Pearson	-,054	,164	,263	,160	,536**
	Sig. (bilatérale)	,784	,403	,176	,415	,003
	N	28	28	28	28	28
A36	Corrélation de Pearson	-,016	,054	,038	,320	,388*
	Sig. (bilatérale)	,936	,785	,846	,096	,041
	N	28	28	28	28	28
A37	Corrélation de Pearson	1	,201	,309	,639**	,612**
	Sig. (bilatérale)		,304	,109	,000	,001
	N	28	28	28	28	28
A38	Corrélation de Pearson	,201	1	-,234	,515**	,615**
	Sig. (bilatérale)	,304		,230	,005	,000
	N	28	28	28	28	28
A39	Corrélation de Pearson	,309	-,234	1	-,051	,206
	Sig. (bilatérale)	,109	,230		,798	,292
	N	28	28	28	28	28
A310	Corrélation de Pearson	,639**	,515**	-,051	1	,810**
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,798		,000
	N	28	28	28	28	28
ta3	Corrélation de Pearson	,612**	,615**	,206	,810**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,292	,000	
	N	28	28	28	28	28

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

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

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (قابلية للفهم)

Corrélations

		B32	B33	B34	tb3	
B31	Corrélation de Pearson	1	,696**	,825**	,278	,890**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,152	,000
	N	28	28	28	28	28
B32	Corrélation de Pearson	,696**	1	,655**	,140	,809**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,477	,000
	N	28	28	28	28	28
B33	Corrélation de Pearson	,825**	,655**	1	,345	,886**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,072	,000
	N	28	28	28	28	28
B34	Corrélation de Pearson	,278	,140	,345	1	,555**
	Sig. (bilatérale)	,152	,477	,072		,002
	N	28	28	28	28	28
tb3	Corrélation de Pearson	,890**	,809**	,886**	,555**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	
	N	28	28	28	28	28

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

Corrélations

		A21	A22	A23	A24	A25	A26
A21	Corrélation de Pearson	1	,607**	,789**	,663**	,428*	-,055
	Sig. (bilatérale)		,001	,000	,000	,023	,781
	N	28	28	28	28	28	28
A22	Corrélation de Pearson	,607**	1	,235	,701**	,471*	-,075
	Sig. (bilatérale)	,001		,229	,000	,011	,706
	N	28	28	28	28	28	28
A23	Corrélation de Pearson	,789**	,235	1	,302	,370	,133
	Sig. (bilatérale)	,000	,229		,118	,052	,501
	N	28	28	28	28	28	28
A24	Corrélation de Pearson	,663**	,701**	,302	1	,499**	-,064
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,118		,007	,746
	N	28	28	28	28	28	28
A25	Corrélation de Pearson	,428*	,471*	,370	,499**	1	,279
	Sig. (bilatérale)	,023	,011	,052	,007		,150
	N	28	28	28	28	28	28
A26	Corrélation de Pearson	-,055	-,075	,133	-,064	,279	1
	Sig. (bilatérale)	,781	,706	,501	,746	,150	
	N	28	28	28	28	28	28
A27	Corrélation de Pearson	,577**	,051	,756**	,058	,191	,115
	Sig. (bilatérale)	,001	,796	,000	,771	,330	,562
	N	28	28	28	28	28	28
A28	Corrélation de Pearson	,779**	,202	,916**	,240	,329	,067
	Sig. (bilatérale)	,000	,302	,000	,218	,087	,734
	N	28	28	28	28	28	28
ta2	Corrélation de Pearson	,917**	,524**	,899**	,561**	,574**	,197
	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,000	,002	,001	,315
	N	28	28	28	28	28	28

Corrélations

		A27	A28	ta2
A21	Corrélation de Pearson	,577**	,779**	,917**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000
	N	28	28	28
A22	Corrélation de Pearson	,051	,202	,524**
	Sig. (bilatérale)	,796	,302	,004
	N	28	28	28
A23	Corrélation de Pearson	,756**	,916**	,899**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
	N	28	28	28

A24	Corrélation de Pearson	,058	,240	,561**
	Sig. (bilatérale)	,771	,218	,002
	N	28	28	28
A25	Corrélation de Pearson	,191	,329	,574**
	Sig. (bilatérale)	,330	,087	,001
	N	28	28	28
A26	Corrélation de Pearson	,115	,067	,197
	Sig. (bilatérale)	,562	,734	,315
	N	28	28	28
A27	Corrélation de Pearson	1	,716**	,739**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	28	28	28
A28	Corrélation de Pearson	,716**	1	,861**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	28	28	28
ta2	Corrélation de Pearson	,739**	,861**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	28	28	28

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

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

## الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (الموثوقية)

**Corrélations**

		B21	B22	B23	tb2
B21	Corrélation de Pearson	1	,760**	,204	,844**
	Sig. (bilatérale)		,000	,297	,000
	N	28	28	28	28
B22	Corrélation de Pearson	,760**	1	,594**	,961**
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,000
	N	28	28	28	28
B23	Corrélation de Pearson	,204	,594**	1	,656**
	Sig. (bilatérale)	,297	,001		,000
	N	28	28	28	28
tb2	Corrélation de Pearson	,844**	,961**	,656**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	28	28	28	28

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

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (إعداد التقرير)

Corrélations

		A41	A42	A43	A44	A45	A46
A41	Corrélation de Pearson	1	,357	,250	,416 <sup>*</sup>	,266	,000
	Sig. (bilatérale)		,062	,199	,028	,172	1,000
	N	28	28	28	28	28	28
A42	Corrélation de Pearson	,357	1	,455 <sup>*</sup>	,532 <sup>**</sup>	,341	-,036
	Sig. (bilatérale)	,062		,015	,004	,076	,857
	N	28	28	28	28	28	28
A43	Corrélation de Pearson	,250	,455 <sup>*</sup>	1	,555 <sup>**</sup>	,403 <sup>*</sup>	-,009
	Sig. (bilatérale)	,199	,015		,002	,033	,962
	N	28	28	28	28	28	28
A44	Corrélation de Pearson	,416 <sup>*</sup>	,532 <sup>**</sup>	,555 <sup>**</sup>	1	,480 <sup>**</sup>	,047
	Sig. (bilatérale)	,028	,004	,002		,010	,813
	N	28	28	28	28	28	28
A45	Corrélation de Pearson	,266	,341	,403 <sup>*</sup>	,480 <sup>**</sup>	1	,162
	Sig. (bilatérale)	,172	,076	,033	,010		,409
	N	28	28	28	28	28	28
A46	Corrélation de Pearson	,000	-,036	-,009	,047	,162	1
	Sig. (bilatérale)	1,000	,857	,962	,813	,409	
	N	28	28	28	28	28	28
A47	Corrélation de Pearson	-,085	-,248	,292	-,127	-,014	-,091
	Sig. (bilatérale)	,667	,204	,131	,520	,944	,646
	N	28	28	28	28	28	28
A48	Corrélation de Pearson	,224	,453 <sup>*</sup>	,015	,296	-,135	-,358
	Sig. (bilatérale)	,252	,015	,941	,126	,494	,061
	N	28	28	28	28	28	28
ta4	Corrélation de Pearson	,572 <sup>**</sup>	,655 <sup>**</sup>	,726 <sup>**</sup>	,778 <sup>**</sup>	,656 <sup>**</sup>	,168
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,392
	N	28	28	28	28	28	28

Corrélations

		A47	A48	ta4
A41	Corrélation de Pearson	-,085	,224	,572 <sup>**</sup>
	Sig. (bilatérale)	,667	,252	,001
	N	28	28	28
A42	Corrélation de Pearson	-,248	,453 <sup>*</sup>	,655 <sup>**</sup>
	Sig. (bilatérale)	,204	,015	,000
	N	28	28	28
A43	Corrélation de Pearson	,292	,015	,726 <sup>**</sup>
	Sig. (bilatérale)	,131	,941	,000
	N	28	28	28

A44	Corrélation de Pearson	-,127	,296	,778**
	Sig. (bilatérale)	,520	,126	,000
	N	28	28	28
A45	Corrélation de Pearson	-,014	-,135	,656**
	Sig. (bilatérale)	,944	,494	,000
	N	28	28	28
A46	Corrélation de Pearson	-,091	-,358	,168
	Sig. (bilatérale)	,646	,061	,392
	N	28	28	28
A47	Corrélation de Pearson	1	-,072	,178
	Sig. (bilatérale)		,716	,364
	N	28	28	28
A48	Corrélation de Pearson	-,072	1	,341
	Sig. (bilatérale)	,716		,076
	N	28	28	28
ta4	Corrélation de Pearson	,178	,341	1
	Sig. (bilatérale)	,364	,076	
	N	28	28	28

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

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



الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (قابلية للمقارنة)

Corrélations

		B41	B42	B43	tb4
B41	Corrélacion de Pearson	1	,282	,310	,693**
	Sig. (bilatérale)		,146	,109	,000
	N	28	28	28	28
B42	Corrélacion de Pearson	,282	1	,698**	,806**
	Sig. (bilatérale)	,146		,000	,000
	N	28	28	28	28
B43	Corrélacion de Pearson	,310	,698**	1	,860**
	Sig. (bilatérale)	,109	,000		,000
	N	28	28	28	28
tb4	Corrélacion de Pearson	,693**	,806**	,860**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	28	28	28	28

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## الاتساق البنائي لفروع المحور الأول

**Corrélations**

		ta1	ta2	ta3	ta4	ta
ta1	Corrélation de Pearson	1	,434*	,523**	,704**	,858**
	Sig. (bilatérale)		,021	,004	,000	,000
	N	28	28	28	28	28
ta2	Corrélation de Pearson	,434*	1	,132	,622**	,659**
	Sig. (bilatérale)	,021		,503	,000	,000
	N	28	28	28	28	28
ta3	Corrélation de Pearson	,523**	,132	1	,535**	,733**
	Sig. (bilatérale)	,004	,503		,003	,000
	N	28	28	28	28	28
ta4	Corrélation de Pearson	,704**	,622**	,535**	1	,889**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,003		,000
	N	28	28	28	28	28
ta	Corrélation de Pearson	,858**	,659**	,733**	,889**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	28	28	28	28	28

\*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\*.. La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## الاتساق البنائي لفروع المحور الثاني

**Corrélations**

		tb1	tb2	tb3	tb4	tb
tb1	Corrélation de Pearson	1	,771**	,678**	,492**	,915**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,008	,000
	N	28	28	28	28	28
tb2	Corrélation de Pearson	,771**	1	,738**	,502**	,917**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,007	,000
	N	28	28	28	28	28
tb3	Corrélation de Pearson	,678**	,738**	1	,240	,844**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,218	,000
	N	28	28	28	28	28
tb4	Corrélation de Pearson	,492**	,502**	,240	1	,599**
	Sig. (bilatérale)	,008	,007	,218		,001
	N	28	28	28	28	28
tb	Corrélation de Pearson	,915**	,917**	,844**	,599**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	
	N	28	28	28	28	28

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## الاتساق البنائي للاستبيان

**Corrélations**

		ta	tb	t
ta	Corrélacion de Pearson	1	,819**	,982**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	28	28	28
tb	Corrélacion de Pearson	,819**	1	,914**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	28	28	28
t	Corrélacion de Pearson	,982**	,914**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	28	28	28

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

### الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	26	92,9	92,9	92,9
أنثى	2	7,1	7,1	100,0
Total	28	100,0	100,0	

### العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 35	4	14,3	14,3	14,3
من 35 - 40	1	3,6	3,6	17,9
من 40 - 45	4	14,3	14,3	32,1
أكبر من 40	19	67,9	67,9	100,0
Total	28	100,0	100,0	

### الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ حسابات	21	75,0	75,0	75,0
خبير محاسبي	7	25,0	25,0	100,0
Total	28	100,0	100,0	

### الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من خمس سنوات	1	3,6	3,6	3,6
من 5 إلى 10 سنوات	3	10,7	10,7	14,3
من 10 إلى 15 سنة	5	17,9	17,9	32,1
أكثر من 15 سنة	19	67,9	67,9	100,0
Total	28	100,0	100,0	

## المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide شهادة مهنية اخرى	4	14,3	14,3	14,3
ليسانس	20	71,4	71,4	85,7
ماستر	1	3,6	3,6	89,3
ماجستير	3	10,7	10,7	100,0
Total	28	100,0	100,0	

## اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

### Statistiques de groupe

الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
t ذكر	26	3,8691	,40287	,07901
أنثى	2	4,3846	,08159	,05769

### Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances	
		F	Sig.
t	Hypothèse de variances égales	5,595	,026
	Hypothèse de variances inégales		

### Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes			Différence moyenne
		t	ddl	Sig. (bilatérale)	
t	Hypothèse de variances égales	-1,777	26	,087	-,51553
	Hypothèse de variances inégales	-5,270	7,249	,001	-,51553

### Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes		
		Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
			Inférieure	Supérieure
t	Hypothèse de variances égales	,29013	-1,11190	,08083
	Hypothèse de variances inégales	,09783	-,74527	-,28580

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

ANOVA

T

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,567	3	,189	1,137	,354
Intra-groupes	3,991	24	,166		
Total	4,558	27			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

ANOVA

T

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,260	1	,260	1,573	,221
Intra-groupes	4,298	26	,165		
Total	4,558	27			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

ANOVA

T

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,463	3	,154	,904	,454
Intra-groupes	4,095	24	,171		
Total	4,558	27			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA

T

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,413	3	,471	3,594	,028
Intra-groupes	3,145	24	,131		
Total	4,558	27			



## تحليل فقرات المحور الأول

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	16,209	27	,000	1,67857	1,4661	1,8910
A12	8,074	27	,000	1,17857	,8791	1,4781
A13	4,473	27	,000	,75000	,4060	1,0940
A14	12,853	27	,000	1,35714	1,1405	1,5738
A15	9,363	27	,000	1,21429	,9482	1,4804
A16	2,555	27	,017	,46429	,0914	,8371
A17	7,914	27	,000	1,07143	,7936	1,3492
A18	14,789	27	,000	1,28571	1,1073	1,4641
A19	2,553	27	,017	,50000	,0981	,9019
A110	3,000	27	,006	,50000	,1580	,8420
A111	5,037	27	,000	,82143	,4868	1,1561
A112	4,117	27	,000	,64286	,3225	,9632
A21	5,219	27	,000	1,07143	,6502	1,4926
A22	10,247	27	,000	1,25000	,9997	1,5003
A23	5,155	27	,000	,89286	,5375	1,2482
A24	13,198	27	,000	1,42857	1,2065	1,6507
A25	12,764	27	,000	1,25000	1,0491	1,4509
A26	8,855	27	,000	,96429	,7409	1,1877
A27	4,715	27	,000	1,00000	,5649	1,4351
A28	5,533	27	,000	,96429	,6067	1,3219
A31	9,546	27	,000	1,28571	1,0094	1,5621
A32	8,801	27	,000	1,25000	,9586	1,5414
A33	10,200	27	,000	1,21429	,9700	1,4586
A34	2,345	27	,027	,60714	,0759	1,1384
A35	1,368	27	,183	,25000	-,1250	,6250
A36	1,800	27	,083	,32143	-,0450	,6878
A37	8,575	27	,000	1,14286	,8694	1,4163
A38	4,869	27	,000	,85714	,4959	1,2183
A39	15,588	27	,000	1,50000	1,3026	1,6974
A310	,528	27	,602	,14286	-,4127	,6984
A41	7,129	27	,000	1,14286	,8139	1,4718
A42	12,853	27	,000	1,35714	1,1405	1,5738
A43	2,294	27	,030	,46429	,0490	,8795
A44	4,423	27	,000	,71429	,3829	1,0456
A45	2,197	27	,037	,53571	,0353	1,0361
A46	7,128	27	,000	1,25000	,8902	1,6098
A47	-3,440	27	,002	-,57143	-,9122	-,2306
A48	2,260	27	,032	,50000	,0461	,9539



## تحليل فقرات المحور الثاني

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B11	28	3,7500	,84437	,15957
B12	28	3,7500	1,04083	,19670
B13	28	4,1429	,70523	,13328
B14	28	3,5357	,99934	,18886
B21	28	3,7857	,91721	,17334
B22	28	4,0000	,90267	,17059
B23	28	4,3571	,62148	,11745
B31	28	4,3571	,78004	,14741
B32	28	3,8571	,84828	,16031
B33	28	3,6071	,62889	,11885
B34	28	3,8571	,75593	,14286
B41	28	4,0714	,60422	,11419
B42	28	3,9286	,46576	,08802
B43	28	3,8571	,65060	,12295

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B11	4,700	27	,000	,75000	,4226	1,0774
B12	3,813	27	,001	,75000	,3464	1,1536
B13	8,575	27	,000	1,14286	,8694	1,4163
B14	2,837	27	,009	,53571	,1482	,9232
B21	4,533	27	,000	,78571	,4301	1,1414
B22	5,862	27	,000	1,00000	,6500	1,3500
B23	11,555	27	,000	1,35714	1,1162	1,5981
B31	9,206	27	,000	1,35714	1,0547	1,6596
B32	5,347	27	,000	,85714	,5282	1,1861
B33	5,109	27	,000	,60714	,3633	,8510
B34	6,000	27	,000	,85714	,5640	1,1503
B41	9,383	27	,000	1,07143	,8371	1,3057
B42	10,550	27	,000	,92857	,7480	1,1092
B43	6,971	27	,000	,85714	,6049	1,1094

+

## معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

### المحور الأول

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,896	38

### المحور الثاني

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,893	14

### ثبات الاستبيان (جميع المحاور)

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,935	52