الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف -1-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان :

أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات

-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-

إعداد الطالبة

أحططاش نشيدة

إشراف:

د. العايب عبد الرحمان

لجنة المناقشة:

أ/د بالرقي التيجاني	أستاذ تعليم عالي	جامعة سطيف-1-	رئيسا
د/ العايب عبد الرحمان	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف-1-	مشرفا ومقررا
د/ مزياني نور الدين	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سكيكدة	مناقشا
أ.د/ أحمد قايد نور الدين	أستاذ تعليم عالي	جامعة بسكرة	مناقشا
د/ مهملي الوزناجي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف-1-	مناقشا
د/ سكاك مراد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف-1-	مناقشا

السنة الجامعية: 2016 -2017

بسم الله الرحمن الرحیم



{وَتَرَى الْجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ صُنْعَ اللَّهِ الَّذِي أَتْقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ} "النمل : 88"

{وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُون } "التوبة: 105"

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بذي العظمة والجلال.

ولا يسعني وأنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بواسع الشكر و العرفان إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع. وأخص بالذكر الأستاذ المشرف **العايب عبد الرحمان** الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل ولم يدخر جهدا في مساعدتي بما قدمه من توجيهات ونصائح ثمينة زادت من قيمة الدراسة.

كما اتقدم بالشكر مسبقا للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة العمل وإثرائه.

والشكر موصول لكل من :شافية، سارة، فايزة، صباح، أمينة وإلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث ولو بالدعاء والكلمة الطيبة.

"جزاهم الله عني كل خير"

إهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل الخالص لوجهه الكريم.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

* أعز ما كنت أملك في الدنيا إلى روح أمي طاهرة رحمة الله عليها.
* أبي حفظه الله ورعاه وأكسبني رضاه دوما؛
* زوجي وسندي ومن ساعدني في تخطي العقبات حفظه الله واكسبني رضاه؛
* إبني الغالي وقرة عيني حفظه الله ورعاه؛
* أمي الثانية وأخي وأخواتي؛
* كل أفراد العائلة؛
* كل صديقاتي.

نشيدة

مقدمة عامة

مقدمة عامة

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية من القرن الماضي، بعد الأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية التي شهدتها اقتصاديات دول العالم منها الأزمة الآسيوية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا ثم أزمة أمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات، وما شهده الاقتصاد الأمريكي من مشاكل محاسبية تعرضت لها كبريات شركاته، أدت إلى انهيارها وعلى رأسهم مؤسسة انرون Enron وما صاحبه من انهيار لواحدة من أكبر خمس مؤسسات المحاسبة والمراجعة في العالم وهي مؤسسة آرثر اندرسن Arthur Anderson، نتيجة تورطها بعدم إظهار الوضعية المالية الحقيقية والتحذير من احتمالات فشل شركة انرون Enron. ومن ثم الأزمة المالية العالمية في النصف الثاني من عام 2008 وما ترتب عليه من انهيار لكبريات المؤسسات العالمية في كل دول العالم وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الأوروبي.

فضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي مع الانتشار الواسع للممارسات المحاسبة الإبداعية وتفشي ظاهرة الفساد وضعف الثقة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات،مع وجود خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسة لمهنتي المحاسبة والتدقيق أدى إلى قيام الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع اسمه Sarbanes-oxley Actحيث ألزم الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وهذا بهدف تحسين حوكمة الشركات.

وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة الشركة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين. فالحوكمة تمنح نظرة شمولية وتحتم تطوير وتحديث ما هو موجود من إجراءات وفعاليات ومؤسسات تنظيمية لتمارس دورها المطلوب ولتنفذ واجباتها كما يجب، وتعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافها ومن بين هذه الأطراف الفاعلة وأهم آليات تحقيق حوكمة الشركات في المؤسسات نجد التدقيق الخارجي.

ولقد أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها الشركات أن التدقيق الخارجي هو الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للشركات، مما

يتيح للأطراف ذات المصلحة إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي عن مدي سلامة القوائم المالية الختامية للشركة ومدى صدق تعبيرها عن الواقع الحقيقي لها.

ونظرا للأهمية التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي حول مدى صدق وعدالة الحسابات الختامية للشركة وجب على المدقق أن يقوم بعمله بكل مهنية واحترافية، ولقد خصص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) ثلاث مراكز خاصة بجودة تدقيق الحسابات (Audit Quality) تهدف إلى الرقي بخدمة تدقيق الحسابات، ولذلك حضي هذا الموضوع باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

زادت أهمية جودة التدقيق الخارجي مع زيادة الاهتمام بالمهنة ومحاولة الرقي بها نظرا لدورها في مساعدة مختلف الأطراف في اتخاذ قرارات مهمة، فسعت العديد من الدول إلى إصدار مجموعة من المعايير التي تركز على كيفية أداء مهنة التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة وكذا وضع مجموعة من المعايير للرقابة على جودة أداء المدقق.

إشكالية الدراسة

عملت الجزائر على إصدار مراسيم وتشريعات تسمح بوجود أساس فعّال وقوي لحوكمة الشركات يعمل على تشجيع الشفافية والمصداقية عند عرض القوائم المالية للمؤسسات، بما يضمن كفاءة أكبر للسوق المالية في الجزائر.

بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تواجه مشاكل كبيرة في عرض قوائمها المالية فهي لا ترقى لتلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها، ويلجأ مستخدمو القوائم المالية إلى استعمال تقرير مدققي الحسابات لاتخاذ قرارات مهمة والتقليص من مشكل عدم تماثل المعلومات.

لذلك يسعى مدقق الحسابات وعند أداء دوره بكل كفاءة وفعالية وبالالتزام بأخلاقيات المهنة إلى ضمان جودة عالية في أداء مهنته، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

من خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

في ظل حوكمة الشركات، ما مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؟

ضمن هذا السؤال الرئيسي هناك مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات؟
- ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات؟
- ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات؟

وللإجابة على إشكالية الدراسة وضعنا الفرضية العامة التالية:

في ظل حوكمة الشركات، تؤثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية بدرجة مقبولة.

من الفرضية العامة، يمكن استنباط ثلاث فرضيات فرعية وهي كالتالي:

- تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة؛
- تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة؛
- تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج بالتحليل أحد المواضيع الهامة والحديثة والتي كثر مؤخرا الحديث عنها خاصة في ظل التحديات التي يفرضها المحيط وضرورة التأقلم مع المستجدات العالمية، فحوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب على الشركات الاقتصادية الجزائرية أن تولي لها أهمية كبيرة من أجل ضمان أكبر قدر من الإفصاح والشفافية عند عرض قوائمها المالية، بغرض الوفاء بمتطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها وللتدقيق الخارجي دور كبير في المساعدة على التطبيق الجيد لمتطلبات حوكمة الشركات، ويقوم المدقق الخارجي بمهامه وفق متطلبات معايير جودة التدقيق مما يزيد من المصداقية في تقريره وبذلك زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة.

تنبع أهمية الدراسة مما يلي :

1) دراسة مختلف الجوانب المهمة المتعلقة بحوكمة الشركات؛
2) توضيح المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق الخارجي؛
3) عرض تجارب بعض الدول في مجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
4) التطرق إلى أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومة المحاسبية خاصة الموثوقية؛
5) تسليط الضوء على مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر بجودة التدقيق؛
6) تأثير جودة التدقيق على درجة الثقة التي تعطى للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

أهداف الدراسة :

نظرا لأهمية الدراسة فإنّها تهدف إلى ما يلي:

1) تحديد دور التدقيق الخارجي كآلية من آليات حوكمة الشركات؛
2) التعرف على المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق الخارجي؛
3) معرفة مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر بمتطلبات جودة التدقيق؛
4) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؛
5) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية؛
6) معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

منهج وأدوات الدراسة

سوف نعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره يتلاءم مع الموضوع، وهذا بالاعتماد في الدراسة النظرية على مجموعة من الكتب والمقلات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة والمداخلات في الملتقيات الدولية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي سوف نعتمد في تجميع البيانات والمعلومات على استمارة البيانات توجه إلى المدققين الخارجيين في الجزائر، ومن ثم توزيعها وتحليلها بالاعتماد على أدوات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي.

حدود الدراسة

اهتمت الدراسة بكل من: حوكمة الشركات، جودة التدقيق الخارجي، القوائم المالية، موثوقية هذه الأخيرة وأثر جودة التدقيق الخارجي على الموثوقية.

شملت الدراسة عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر من فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من كافة التراب الوطني.

صعوبات الدراسة

في هذه الدراسة تم بذل قصار الجهد وفي حدود المعلومات المطلع عليها والمتوفرة وفي حدود الإمكانيات بهدف إعداد دراسة جيدة للموضوع والوصول إلى عينة تكون مقبولة وكافية لإجراء الدراسة الميدانية، وطوال فترة إعداده واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق، حيث تمثلت الصعوبات التي تم مواجهتها في إعداد الدراسة

الميدانية،والمتمثلة في مجموعة من العوائق التي حالت دون الوصول إلى أكبر عينة ممكنة لضمان نتائج أكثر دقة، من أهم هذه العوائق نذكر ما يلي:

- صعوبة التواصل المباشر مع المدققين الخارجين في الجزائر، وتحجج أغلبهم بعدم توفر الوقت لديهم للإجابة عن الاستمارة، ففي بعض الحالات يطلب منا الانتظار لأشهر للحصول على الإجابة، هذا في حالة الاستقبال، وفي حالات أخرى تم رفض استقبالنا من طرف المدقق؛
- من أجل تسهيل عملية التواصل مع عدد أكبر من المدققين تم تصميم استمارة الكترونية. ولكن واجهتنا صعوبة في التواصل الالكتروني مع المدققين الخارجيين في الجزائر، وعدم استجابتهم للاستمارات الالكترونية التي تم إرسالها مرارا وتكرارا عبر البريد الإلكتروني الرسمي الخاص بهم، والذي تم الحصول عليه من قائمة محافظي الحسابات التي يصدرها سنويا المجلس الوطني للمحاسبة.

الدراسات السابقة:

في حدود إطلاعي تتمثل الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي:

الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة محمد بن سعد، عائشة لشلاش(2015)، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 43، بعنوان **"جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت"**

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال التطرق إلى انعكاس بعض آليات الحوكمة الداخلية (تعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة ووجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة) والآليات الخارجية (التعاقد مع المؤسسة لعهدتين متتاليتين، طريقة تقاضي الأتعاب، وغياب معايير تدقيق وطنية) على جودة التدقيق الخارجي.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر إيجابي على زيادة جودة التدقيق، أما تعاقد المدقق لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة التدقيق بل يمكن أن يكون له أثر إيجابي على الزيادة نظرا لتعرف المدققين على نقاط ضعف المؤسسة، أما الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق الخارجي فأجمع أكثر المدققين على أنها تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة، لأنها تساعد على التحايل وخلق منافسة غير الشريفة، وغياب معايير تدقيق وطنية تؤثر بشكل نسبي على جودة التدقيق الخارجي.

2. دراسة فاطمة الزهراء رقاقية، (2014)، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد1، بعنوان "**مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**"

هدفت الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومات المالية، بالاعتماد على استبيان موجه لأفراد العينة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في مديرين ومسؤولين ومحاسبين وماليين للمؤسسات الاقتصادية، وعدد المؤسسات محل الدراسة هو 5 مؤسسات فيما تمثلت العينة محل الدراسة في 37 مفردة لتكون 30مفردة صالحة للتحليل.

وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.

3. دراسة أحمد محمد صالح الجلال(2010)، دكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر بعنوان "**تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**".

هدفت الدراسة إلى تناول تأثير أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية من خلال تناول مختلف وجهات النظر المستخدمة في تعريف جودة المراجعة والتطرق لأهم عناصر تحسين جودة المراجعة وأهم الأساليب المتبعة في الرقابة عليها، كما تناولت الدراسة مختلف وجهات النظر بشأن تأثير تلك المتغيرات على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وقد اعتمدت الدراسة على تصميم قائمة استقصاء ثم توزيعها على عدد من المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة وعدد من المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يساهم كبر حجم مكتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛
- تساهم زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛
- يساهم ارتفاع أتعاب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛
- يساهم تخصص مكتب التدقيق في صناعة الشركات محل التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛

- لا تؤدي طول الفترة التي يمضيها المدقق في تدقيق حسابات نفس الشركة إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- تؤدي محدودية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية التدقيق إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يؤدي الانخفاض في مستوى جودة تنفيذ عملية التدقيق إلى زيادة احتمالات فشل عملية التدقيق وتعرض المدققين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير؛
- لا يؤدي تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركة محل التدقيق إلى التأثير سلبا على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات؛
- يساهم استخدام برامج المراجعة المهيكلة في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يساهم وجود نظام اتصال جيد في مكتب التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يساهم ارتباط مكتب التدقيق بالشركات الكبيرة في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يساهم ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة محل التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يساهم استخدام النظم المحاسبية الآلية في تشغيل البيانات في الشركات محل التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات؛
- يساهم كفاية الإفصاح في القوائم المالية للشركة محل التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

4. دراسة بطرس ميالة (2010)، مقال منشور في مجلة الاقتصاد والمجتمع العدد 6،بعنوان "**العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي** (دراسة ميدانية)".

هدفت الدراسة إلى عرض شامل للعوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات بشكل عام ومدى ارتباطها بمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما وضحت أثر هذه العوامل بالنسبة لمراجعة الحسابات في سوريا. ولتحقيق هدف الدراسة صممت استمارة البيانات وتحليلها ومن ثم التوصل إلى النتائج التالية:

- من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني؛

- وارتباطا ضعيفا بمعايير التقرير إذ أن تقرير مراجع الحسابات يعتبر من منتجات مكاتب المراجعة فالتقرير الموضوعي ينجم عن التطبيق السليم للمعايير العامة ومعايير العمل الميداني والذي ينبثق من الفهم الصحيح للعوامل المؤثرة على هذه المعايير.

5. دراسة محمد إبراهيم النوايسة (2008)، مقال منشور في المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر، العدد 1، بعنوان "**الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية**".

هدفت هذه الدراسة إلى الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية وذلك من خلال تحليل أوراق العمل، حيث تم تحليل أوراق العمل الخاضعة للدراسة والبالغ عددها (145) أنجزها أربعة مدققين رئيسين وثمانية مدققين تم اختيارهم بحسب شروط الدراسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة كفاءة أداء المدقق وكل من متغيري المستوى العلمي والعمر، في حين لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الكفاءة وكل من خبرة المدقق ورتبة الوظيفة؛
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة فاعلية أداء المدقق وكل من رتبته وعمره، في حين يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة فاعلية أداء المدقق الرئيس أو المدقق والمستوى العلمي لكل منهما.

6. دراسة عبد الرحيم علي التويجري وحسين محمد النافعي (2008)، مقال منشور في مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22،العدد 1، بعنوان "**جودة خدمة المراجعة:دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهت نظر المراجعين**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر، تم جمع بيانات الدراسة من خلال تصميم استمارة البيانات وبعد التحليل تم التوصل إلى أن أكثر ثلاث عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهت نظر المراجعين هي :

- الخبرة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة؛
- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة والتقرير عنها؛
- الكفاءة العليمة لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي:

- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل؛
- أتعاب المراجعة؛
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

ولقد أوضحت هذه الدراسة أن عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي،المؤهل المهني، الخبرة.

7. دراسة محمد إبراهيم النوايسة(2006)، مقال منشور في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 العدد 3، بعنوان "**العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن**".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن، وهذا من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمس متغيرات وبيان أثرها على جودة التدقيق الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استمارة، ووجهت لعينة تتكون من 62 مدققا خارجيا.

توصلت هذه الدراسة إلى:

- أن نسبة 80,20 %من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق؛
- أن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74,4 %)؛
- في حين أن أقل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب (64,6 %)؛
- بالإضافة إلى أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب وتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

الدراسات باللغة الأجنبية

8. **دراسة Raidh Manita**(2008)،مقال منشور في عدد خاص: حوكمة الشركات والأخلاق، مجلة الادارة، المجلد 11، العدد 2، بعنوان "**جودة التدقيق الخارجي**".

هدفت هذه الدراسة إلى بناء شبكة تقييم جودة عمليات التدقيق، فبناء على التطورات الأخيرة اختار الباحثون اتجاها جديدا لجودة التدقيق قائما على تحليل عمليات التدقيق، ولقد تم تصميم وتحقق من صحة هذه

شبكة التقييم في البيئة التونسية بموجب برتوكول تجريبي على أساس طريقةChurchill(1979)، حيث تم تصميم جدول القياس تم الحصول على49مؤشرا للجودة موزعة على6 مراحل عمليات. وهي:

- محددات جودة قبول المهمة؛
- محددات جودة تخطيط المهمة؛
- محددات جودة نظام الرقابة الداخلي؛
- محددات جودة عمليات الجرد المادي؛
- محددات جودة رقابة الحسابات؛
- محددات جودة إنجاز المهمة.

9. دراسة Faten HAKIM GHORBEL (2008)، مقال منشور من طرف جمعية المحاسبة الفرنكوفونية، تونس، بعنوان **"أثر جودة التدقيق الخارجي على سيولة أسهم المؤسسات التونسية المدرجة في البورصة"**.

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة أثر محددات جودة التدقيق الخارجي على السيولة، تم التركيز في هذه الدراسة في جودة التدقيق الخارجي على جودة المدقق وبالخصوص الاستقلالية والمؤهلات، وافترضت الباحثة من خلال هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين انتماء المدقق الحسابات إلى مكاتب تدقيق العالمية (Big4) وتخصصه القطاعي، وتمت الدراسة على المؤسسات المدرجة في بورصة التونسية للفترة بين 2000 و2006.

وتوصلت الدراسة أن لمدة التدقيق أثر سلبي على السيولة وهي تختلف في حال كون المدقق ينتمي إلى (Big4) ومتخصص، ففي حال كون المدقق ينتمي إلى (Big4) ومتخصص ينخفض تأثير فترة التدقيق على السيولة، أما في حالة أن المدقق ينتمي لـ4 non-big وغير متخصص يرتفع تأثير فترة التدقيق على السيولة.

أظهرت نتائج الدراسة أن السوق يدرك أن جودة التدقيق يقل مع كون المدقق ينتمي ل 4 non-big وغير متخصص، وتزيد جودة التدقيق في حال كون المدقق ينتمي إلى 4 big ومتخصص.

10. دراسة Soumaya AYEDIو Sonda CHTOUROU، Pascal DUMONTIER (2006)، مقال منشور من طرف جمعية المحاسبة الفرنكوفونية، تونس، بعنوان**"جودة التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة الشركات: دراسة ميدانية في تونس"**.

الغرض من هذه الورقة هو دراسة تأثير بعض هياكل حوكمة الشركات (هيكل الملكية،الديون وتكوين المجلس الإدارة) على الطلب على جودة التدقيق من قبل الشركات التونسية. تمت الدراسة على 98 مؤسسة غير مالية تونسية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة والطلب على جودة التدقيق؛

كما لا يمكن تحديد أي علاقة بين مستوى الديون والطلب على جودة التدقيق.

11. دراسة Piot et Janin (2005)،مقال منشور على الموقع الالكتروني http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=830484،بعنوان **"جودة التدقيق وإدارة الارباح في فرنسا"**.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير متغيرات جودة التدقيق على المستحقات الاختيارية في البيئة الفرنسية، وقد اشتملت الدراسة على عينة من 85 مؤسسة مسجلة بمؤشر (SBF 120) بإجمالي مشاهدات سنوية قدرها 255 مشاهدة خلال فترة الممتدة من 1999م الى 2001م، ولتقدير قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة تم استخدام نموذج " Jones" المعدل، فضلا عن استخدام نموذج " Jones " المعدل بالتدقيق النقدي من الأنشطة التشغيلية (نموذج " .Ress et al" سنة 1996م) وقد توصلت الدراسة إلى :

- مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة لا ترتبط بمستويات مستحقات اختيارية منخفضة، كما أنها لا تختلف عن مكاتب التدقيق الأخرى فيما يتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها، وبالتالي لا يوجد فرق بين خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى في البيئة الفرنسية، ويفسر الباحثان هذه النتيجة بأن اختلاف البيئة القانونية الفرنسية عن نظيرتها الأمريكية من حيث درجة التشديد، يقلل من خطر المساءلة القانونية لمكتب التدقيق في حالة عدم الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، مما يقلل من اهتمام مكاتب التدقيق الكبيرة لبذل الجهد اللازم لكشف هذه الممارسات.
- عدم وجود علاقة ايجابية بين طول فترة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل واتجاه شركات العينة نحو تبني سوك إدارة الارباح؛

- وجود لجنة التدقيق داخل مجلس الادارة يساعد على تخفيض تأثير المستحقات الاختيارية ويزيد من جودة الأرباح المحاسبية المعلنة.

12. دراسة Linda Elizabeth DeANGELO (1981)، مقال منشور في مجلة المحاسبة والاقتصاد 3، بعنوان "**حجم مكتب التدقق وجودة التدقيق**".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم المدقق وجودة التدقيق الخارجي، توصلت هذه الدراسة إلى أن الهيئات التنظيمية وشركات التدقيق الصغيرة تزعم أن حجم شركة مراجعة الحسابات لا يؤثر على جودة التدقيق، وبالتالي يجب أن يكون غير ذي صلة في اختيار مدقق حسابات. وخلافا لهذا الرأي، تقول هذه الورقة أن جودة المراجعة ليست مستقلة عن حجم شركة مراجعة الحسابات، فمكاتب التدقيق الكبرى يمكنها اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة مما يضمن جودة التدقيق الخارجي، أي وجود علاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق الخارجي.

خطة الدراسة

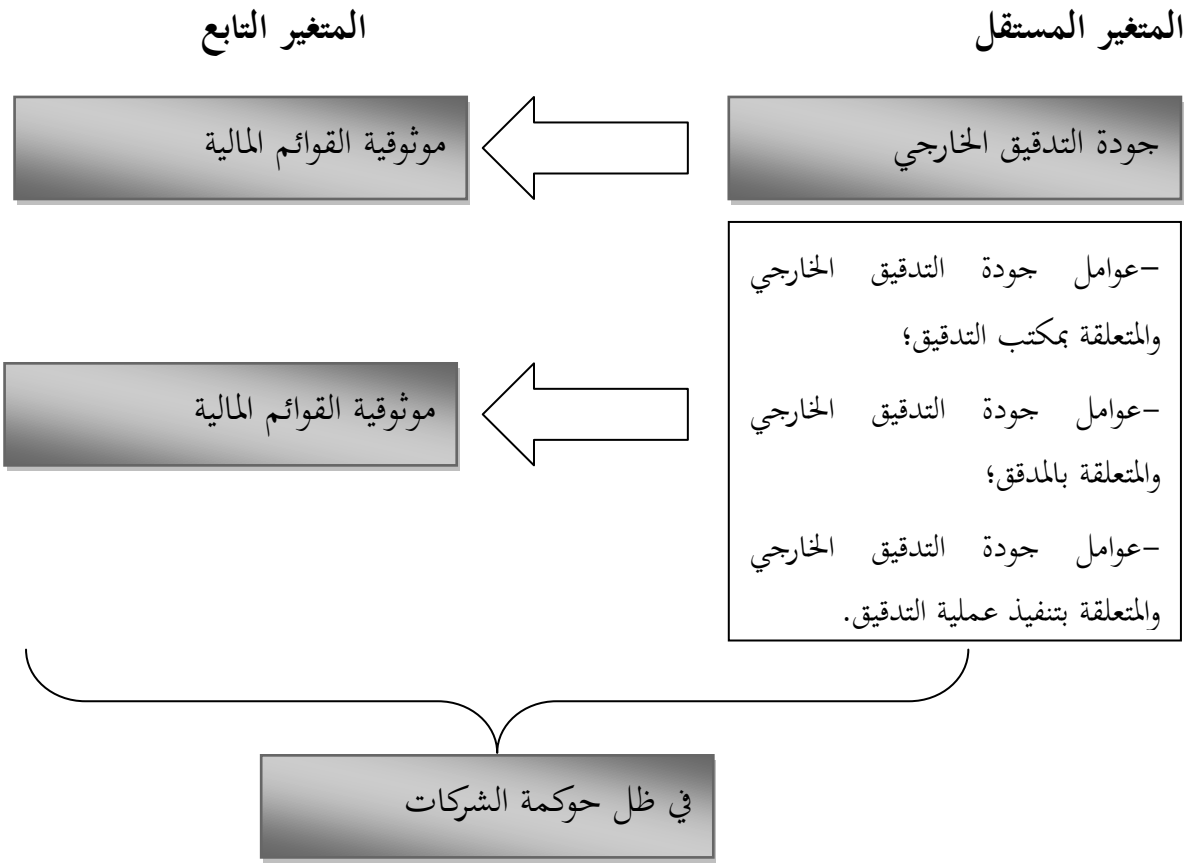
لمعالجة موضوع الدراسة والإلمام بمختلف الجوانب المهمة فيه، قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظريين وفصلين تطبيقيين.

سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي، حيث سنتناول الإطار العام لحوكمة الشركات، ومجموعة من المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي، وفي الأخير سنتطرق إلى التطورات الأخيرة في حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي.

أما الفصل الثاني فخصص لمعالجة موضوعي جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية من خلال التطرق لمجموعة المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه، ورقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات المهنية في هذا المجال، والمفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية والموثوقية.

وفيما سيخصص الفصلين المتبقيين إلى الدراسة الميدانية للموضوع وهذا بتطرق في الفصل الثالث المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية، وفي الفصل الرابع إلى التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة الميدانية.

نموذج الدراسة:



الفصل الأول:

الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي

الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي

تمهيد:

شهد العالم في الفترة الأخيرة من القرن الماضي وبداية العقد الأول من القرن الحالي انهيارات لكبريات الشركات العالمية وحدوث الكثير من الأزمات المالية، التي تبين فيما بعد أنها كانت نتيجة ضعف الإفصاح والشفافية والتظليل المتعمد من إدارة المؤسسة، عن طريق التلاعب بحسابات الشركات وإظهارها عكس حقيقتها واستغلالها لعدم تماثل المعلومات الناتجة عن عقد الوكالة الذي تربط إدارة المؤسسة بملاكها.

بعد هذه المشاكل التي تعرضت لها كبريات الشركات زاد الاهتمام أكثر بمفهوم حوكمة الشركات وهذا لحماية الأطراف ذات المصلحة وضمان أكبر قدر من الإفصاح والشفافية. ومن ثم بدأت الكثير من دول العالم في تبني هذا المفهوم وتشجيع الشركات على تطبيقه.

إن للتدقيق الخارجي باعتباره آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات دور هام، باعتباره طرف خارجي جاء ليحل مشكل عدم تماثل المعلومات وضمان أن القوائم المالية التي تصدرها هذه المؤسسات تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقة للشركة. وفي إطار حوكمة الشركات للتدقيق الخارجي دور كبير وفعال في إرساء المبادئ العامة وضمان الشفافية والمصداقية للقوائم المالية باعتباره طرف خارجي يتمتع بالاستقلالية التامة.

قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**: الإطار العام لحوكمة الشركات
- **المبحث الثاني**: التدقيق الخارجي
- **المبحث الثالث**: التطورات الأخيرة في حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات

احتل مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الماضية اهتمام كبير من قبل الباحثين والهيئات الدولية نظرا للدور الفاعل الذي تلعبه الحوكمة في ضمان حقوق الأطراف ذات المصلحة وهذا من خلال ضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية.

نظرا لأهمية الدور الفاعل لحوكمة الشركات قامت مجموعة من الهيئات الدولية بإصدار مجموعة من المبادئ التي يجب إتباعها لضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، ومن أهمها المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ولتطبيق هذه المبادئ تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الداخلية و الخارجية، تهدف في الأساس إلى الرقابة على أداء الشركة ومديرها وضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات فيها، ومن ثم ضمان حماية حقوق كل الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

مع زيادة الممارسات غير المشروعة وتلاعب أعضاء مجلس الإدارة من أجل تعظيم مصالحهم الخاصة على حساب مصالح المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة بالشركة، زاد الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والأنظمة داخل الشركة التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والأطراف ذات المصلحة فيها وهذا ما يعرف بحوكمة الشركات.

أولا: تعريف حوكمة الشركات

تعددت المصطلحات التي قدمت لترجمة Corporate Governance باللغة العربية مثل حاكمية المؤسسات، الإدارة الرشيدة، والحكم الرشيد ويبقى المصطلح الأكثر انتشارا هو حوكمة الشركات كمرادف قريب للمصطلح، هذا الأخير الذي تم اعتماده من طرف مجمع اللغة العربية في القاهرة. ومن جهة أخرى هناك عديد التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات فلا يوجد تعريف موحد لها، حيث قدمت المنظمات العالمية المهتمة بالموضوع مجموعة من التعاريف، كما قدم الباحثين في المجال مجموعة من التعاريف، فكل باحث قدم تعريف الذي يراه مناسب، فاختلفت التعاريف باختلاف توجهات الباحثين من اداريين ومحاسبين وقانونين.

واهتمت العديد من المنظمات والهيئات الدولية بموضوع حوكمة الشركات وقدمت مجموعة من التعاريف لها فعرفت لجنة كادبوري Cadbury Committe* (1991) حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي من خلاله يتم توجيه الشركة والرقابة عليها"[1].

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD* عرفت حوكمة الشركات على أنّها :" النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنّها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنّها تحدد القواعد والإجراءات التي تساعد على تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها"[2].

أما شركة التمويل الدولية International Finance Corporate (IFC) فتعرف حوكمة الشركات أنها "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة- بمن فيهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء- وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة"[3].

أما بالنسبة للتعاريف الأكاديمية التي قدمت لحوكمة الشركات يمكن ذكر التعريف الذي قدمه (1994) Paster "هي مجموعة القواعد التشغيلية والرقابية التي تحكم حياة الشركة في أي زمان و مكان"[4]، والتعريف الذي قدمه الباحث الفرنسي (1997) Charreaux " نظام حوكمة الشركات هو مجموعة من الآليات التنظيمية التي

---

* Cadbury Committe أنشأت في ماي 1991 تم تشكيلها من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة الأوراق المالية ومهني المحاسبة في لندن برئاسة Adrian Cadbury، أسست من أجل محاولة إيجاد حلول لمشاكل وإخفاقات الشركات في الفترة بين أواخر 1980 وبداية 1990، وهدفها الأساسي هو معالجة الجوانب المالية لحوكمة الشركات، والذي يحدد توصيات بشأن ترتيب مجالس إدارات الشركات، والنظم المحاسبية، للتخفيف من مخاطر فشل حوكمة الشركات الإدارية، أصدرت أول تقرير لها في ديسمبر 1992.

[1]- **the Financial Aspects of Corporate Governance**, the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, Printed in Great Britain by Burgess Science Press, 1992, P 14.

*OECD Organisation for Economic Co-operation and Development منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أسست سنة 1961م، وتضم 31 دولة ومقرها في العاصمة الفرنسية باريس، وتهدف هذه المنظمة إلى دعم النمو المستدام ورفع مستوى المعيشة والحفاظ على الاستقرار المالي.

[2] -OECD(2004), Principles of Corporate Governance , site www.oecd.org/daf/corporate/principles-fr

[3]- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك** وأثرها في إدارة المخاطر، اليازوري، عمان، الأردن، 2011، ص 25.

[4] - Eustasche Ebondo Wa MANDILA, **La Gouvernance de l'entreprise**, La Harmattan, Paris, 2005, P14.

تحد من سلطات وتؤثر على قرارات المديرين، أي بعبارة أخرى تحكم سلوكهم وتحدد مجالهم التقديري"[1]، كما عرفها الباحث Jemes Wilfton أحد أكبر خبراء حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، الحوكمة :"مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم وتوجه الشركات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح"[2].

وقدم الباحث Gomez (1997) تعريفه لحوكمة الشركات على أنها "تصميم قواعد النظام والتدابير التي توجه الفاعلين الاجتماعين من خلال إعطاء الأوامر ووضع قوانين العمل"[3]، كما عرفت من قبل Demirag et al (2002) بأنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة"[4]. وقدم Pierre Cabane (2013) تعريفه "الحوكمة هي نظام يسعى لدفاع عن المصلحة الاجتماعية، القيادة، التسيير، ورقابة واستدامة الشركة، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات والعلاقات بين المساهمين والمديرين، وضمان أن الهدف من خلق القيمة لجميع أصحاب المصلحة يؤخذ في الاعتبار"[5].

من التعاريف السابقة التي قدمتها الهيئات والمنظمات الدولية نرى أن لجنة كادبوري ركزت على الجانب الرقابي والتوجيهي لحوكمة الشركات باعتبارها كنظام، أما التعريف الذي قدمته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيتفق إلى حد ما مع التعريف الذي قدمته لجنة كادبوري، وهو تعريف موسع يعتبر أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام للإشراف والرقابة على عمليات المؤسسة، كما ركز على حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة فيها. ويتفق تعريف شركة التمويل الدولية مع التعريف الذي قدمته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد مسؤوليات كل الأطراف في الشركة.

---

[1] – Gérard CHARREAUX et Philippe DESBIERES, **Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale**, Finance contrôle stratégie, volume1,N°2, juin 1998, P 59.

[2] – جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 491.

[3] - MANDILA, Op Cit, P14.

[4] - فهيم سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة في السودانية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الأول، 2012، ص 47.

[5] -Pierre CABANE, **Manuel de Gouvernance d'entreprise**, Groupe Eyrollr, Paris, 2013, P 24.

من التعاريف السابقة والمقدمة لحوكمة الشركات على المستوى المنظماتي نستخلص ما يلي:

- حوكمة الشركات عبارة عن نظام للإشراف والرقابة على عمليات الشركة؛
- هي نظام من خلاله تحدد الحقوق والمسؤوليات لكل طرف في الشركة؛
- هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد أهداف الشركة ووسائل تحقيقها والرقابة عليها.

في حين التعاريف الأكاديمية كلها ترى في حوكمة الشركات مجموعة من الإجراءات والقواعد التي توجه الشركة، حيث ركز Charreaux في تعريفه لحوكمة الشركات على دورها في الحد من صلاحيات المديرين، في حين أن التعريف الذي قدمه Demirag et al يرى في حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن الهدف الأساسي للحوكمة هو تعظيم فائدة المساهمين مع مراعاة مصالح الأطراف الأخرى.

فالتعاريف الأكاديمية المقدمة تتفق مع التوجه العام لتعاريف التى قدمتها المنظمات الدولية، أما مفهوم حوكمة الشركات محاسبيا يشير إلى "توفر مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية"[1].

فمن التعاريف السابقة التي قدمت لحوكمة الشركات يمكن أن نقدم التعريف التالي: "حوكمة الشركات هو نظام يحدد العلاقة بين الإدارة ومختلف الأطراف ذات المصلحة في الشركة، ويضمن حماية حقوقهم من خلال العرض الصادق للمعلومات والإفصاح الكافي، وكذا ضمان جودة العمليات التي تقوم بها الشركة من خلال الرقابة عليها".

ثانيا: حوكمة الشركات في الأدبيات النظرية

نظرا لأهمية حوكمة الشركات فنجد أن هناك مجموعة من النظريات التي تناولت هذا المفهوم ومن أهمها نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح.

[1]- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية، 2007، ص 13-14.

1-نظرية الوكالة:

يعود الفضل في تطوير نظرية الوكالة إلى كل من : Jensen & Meckling الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد حين قدما سنة 1976 وصف لعلاقة الوكالة بأنها "عقد يقوم بموجبه فرد أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعين وكيل أو أكثر لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات"[1].

وينتج عن علاقة الوكالة تفويض للسلطة من الوكيل إلى الموكل وتتميز هذه العلاقة بتعارض المصالح ولهذا حاولت نظرية الوكالة حل هذا التعارض من خلال تقديم خصائص التعاقد الأمثل. حيث تقترح هذه النظرية تفسيرا لسوك مختلف المتعاملين المعنيين بتمويل المؤسسة، مثل المدراء والملاك والمقرضين، حيث تنطلق هذه النظرية من مجموعة من الفروض[2]:

- يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي ويسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية؛
- اختلاف أهداف كل من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول إلى أكبر قدر من جهد وعمل وتصرفات الوكيل مقابل أجر معقول، فإن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز والمزايا مع بذل جهد أقل؛
- اختلاف المخاطر التي يتحملها كل من الأصيل و الوكيل، ويرجع ذلك إلى:
- عدم قدرة الأصيل على متابعة ملاحظة أداء وقرارات وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة نتيجة معايشة الأخير لظروف العمل ومشاكله والإلمام بخصائص التنظيم؛
- اختلاف الخلفية التدريبية والخصائص الشخصية لكل من الأصيل والوكيل؛
- اختلاف إمكانية التوصل إلى معلومات وفهمها لكل من الأصيل والوكيل.

مع ظهور نظرية الوكالة وإلقائها الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين في الشركة، زاد الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على

[1] -Michael C.JENSEN, William H. MECKLING, **Theory of the Firm: Managerial Bethavior, Agency Cost and Ownership Structure**, Journal of Financail Economics, 3, North-Holland Publishing Company,1976,P 308.

[2]-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص67.

حماية مصالح المساهمين، والحد من الممارسات غير المشروعة وتلاعب أعضاء مجلس الإدارة من أجل تعظيم مصالحهم الخاصة على حساب مصالح المساهمين وباقي الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

2- نظرية أطراف ذات المصلحة:

ارتبط مفهوم أصحاب المصالح Stakeholder بشكل كبير بموضوع حوكمة الشركات، فهذه الأخيرة لم تعد تسعى إلى خدمة مصالح المساهمين فقط حسب نظرية الوكالة بل تعداه إلى خدمة كل الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

فأصل كلمة Stakeholder هو تلاعب بحروف كلمة «Stockholder» مالك أو حامل السهم، وأول من اهتم بموضوع أصحاب المصالح هما: الباحثان Berle et Means سنة 1930 وعرفت النظرية انتشارا واسعا في الثمانينات، فأساس النظرية أن المديرين يواجهون ضغوطا من كل الأطراف التي تتأثر بالنشاطات الشركة[1].

ومن بين أهم الباحثين الذين اهتموا بمهموم أصحاب المصالح نجد الباحث الأمريكي في الإدارة الإستراتجية Edward Freeman، الذي قدم تعريفة لأصحاب المصالح في الشركة سنة 1984 بأنهم "جميع الأفراد والجماعات التي تؤثر أو تتأّثر بتحقيق أهداف الشركة"[2].

ويتمثل أصحاب المصالح في الشركة حسب Freeman سنة 1984 في ما يلي: المساهمون، الحكومة، العمال، الموردون، المنافسون، المستهلكون، المدافعون عن حقوق المستهلك، المجتمع المحلي، البيئة والطبيعة، وسائل الإعلام[3].

تهدف نظرية أصحاب المصلحة إلى مناقشة مشكل دور قطاع الأعمال في المجتمع، فهي تساعد على فهم طبيعة العلاقات بين قطاع الأعمال والمجتمع، وبالتالي معالجة المشكلات التي تنتج[4].

[1]- Astrid MULLENBACH-SERVAYRE, **L'apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises,** La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion n° 223 - Organisation, 2007,P 110.

[2]- Maria BONNAFOUS-BOUCHER et Yvon PESQEUX**, Décider avec les parties prenantes: Approches d'une nouvelle théorie de la société civile**, Éditions La Découverte, Paris, 2006,P 16.

[3] - MULLENBACH- SERVAYRE, Op Cit, P 116.

[4]- Ibid, P111.

بعد الانتشار الواسع للمفهوم الذي جاءت به نظرية أصحاب المصالح انتقلت حوكمة الشركات من وضع مجموعة الآليات التي تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركات المساهمة حتى تكون قراراتهم وتصرفاتهم لخدمة المساهمين، إلى وضع آليات تسمح بالتحكم في تصرفات مسيري شركة حتى تكون قراراتهم تسير في نفس الوجهة التي يرغب بها كل أصحاب المصالح. هذا ما دعى إلى تطوير نماذج لحوكمة الشركات أشهرهما نموذجان: نموذج الحوكمة القائم على خدمة المساهمين shareholders والنموذج الثاني القائم على أصحاب المصالح stackeholders، فالأول يسعى إلى تعظيم منفعة أصحاب رؤوس الأموال أما النموذج الثاني فيسعى إلى تعظيم منفعة لكل الأطراف التي تربطها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة[1].

ثالثا: أهمية وأهداف وخصائص حوكمة الشركات

مع بروز مصطلح حوكمة الشركات ؛ لقي اهتماما كبيرا من طرف كل الدول خاصة المتقدمة منها، وهذا نظرا لأهميته الكبيرة في مجال المال والأعمال بالنسبة للشركات والدول، حيث جاءت حوكمة الشركات لتحقيق مجموعة من الأهداف.

1- أهمية حوكمة الشركات:

بعد الانهيارات والمشاكل المحاسبية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية حاول الباحثون إيجاد حلولا لها عن طريق تبني مفهوم حوكمة الشركات، والذي يمكن الشركات من ضمان الاستخدام الأمثل لمواردها وفي المقابل حماية مصالح كل الأطراف ذات العلاقة بالشركة، ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات في ما يلي[2]:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركة وعدم السماح بوجوده واستمراره؛
- تحقيق وضمان نزاهة وحياد واستقلالية كافة العاملين في الشركة خاصة مجلس الإدارة والمديرين التنفذين؛
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أخطاء عمدية، أو انحراف متعمد أو غير متعمد؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة التي تهدد مصالح الشركة والأطراف ذات العلاقة بها؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛

[1]-عبد الرحمان العايب ، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص 81-82.

[2]- محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص 58-59.

- تحقيق أعلى قدرة للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجين.

بالإضافة إلى كل ما سبق يمكن إضافة النقاط التالية[1]:

- إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة؛
- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضا وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد من شفافيتها، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس؛
- إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.

2- أهداف حوكمة الشركات:

تكمن أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها في ما يلي[2]:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات؛
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة وآليات تحقق تلك الأهداف ومتابعتها ؛
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمين ممثلين في الجمعية العامة للشركة؛
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛

[1]- درويش، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

[2]-المرجع نفسه، ص 23-24.

- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

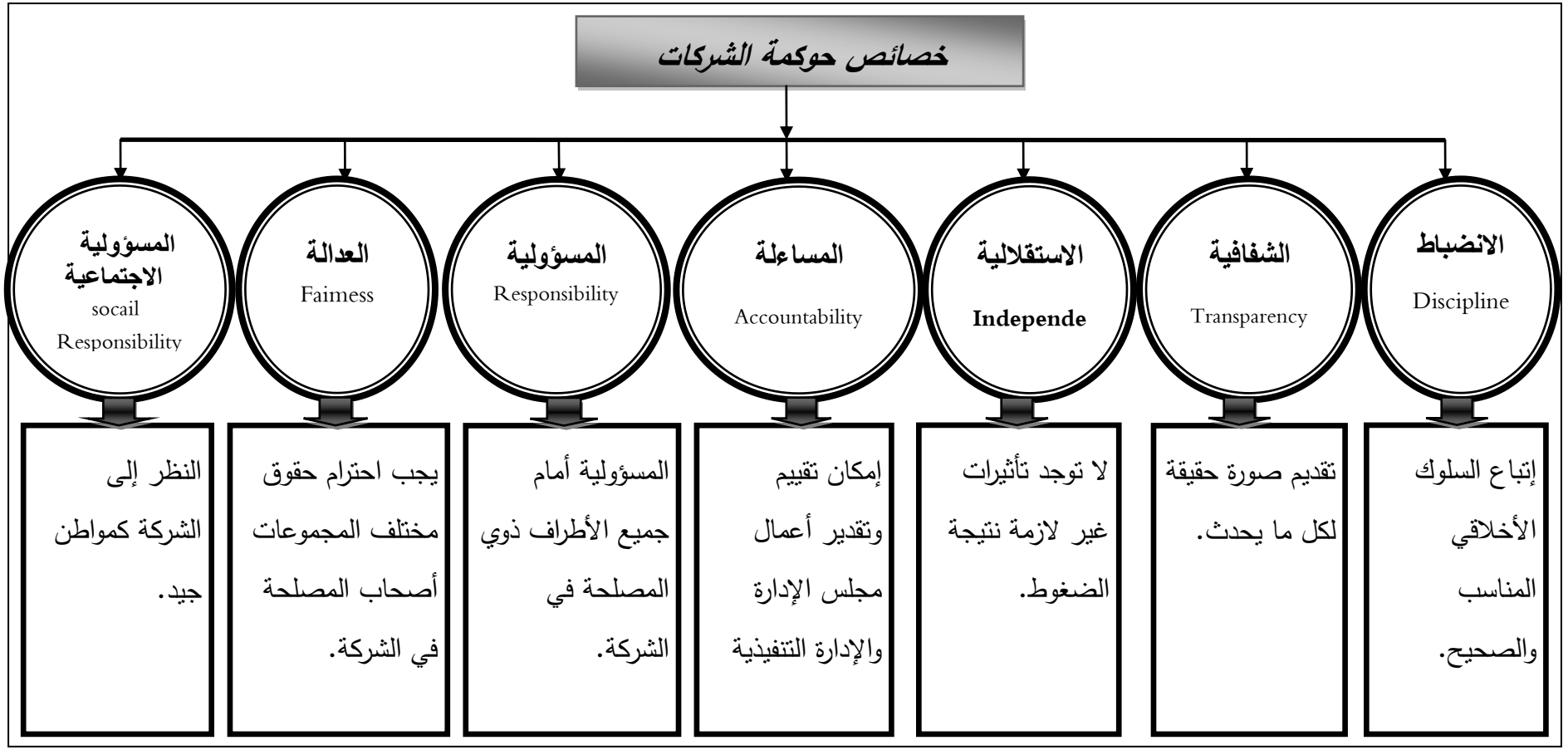
فحوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛
- منع استغلال السلطات المتاحة للإدارة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- زيادة ثقة المستثمرين في الشركة.

3- خصائص حوكمة الشركات

تمثل السمات التي يجب توفرها في حوكمة الشركات أنها تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، فحوكمة الشركات الجيدة يجب أن تضمن الانضباط من خلال إتباع السلوك الأخلاقي والمناسب، والشفافية بتقديم صورة حقيقة عن كل أحداث الشركة، وضمان استقلالية معظم الأطراف الفاعلة فيها، وكذا ضمان مساءلة جميع أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة التنفيذية من خلال إمكانية تقييم نشاطهم، وتحمل كامل المسؤوليات أمام الأطراف ذات المصلحة بالشركة، وتسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق العدالة باحترام حقوق مختلف أصحاب المصلحة في الشركة والتحلي بالمسؤولية الإجتماعية. ويمكن تلخيصها في الشكل رقم (1) التالي:

الشكل رقم (1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم–المبادئ–التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص23.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

تمثل المبادئ أساس حوكمة الشركات وقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق حوكمة الشركات، ومن أهمها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حيث قامت بإصدار مجوعة من المبادئ سنة 1999 م وتم تعديلها سنة 2004 م، وهذا بإضافة مبدأ سادس وتعديل بعض الجوانب في المبادئ الخمس السابقة تماشيا مع مستجدات هذه الفترة.

وفي سنة 2014 بدأت المنظمة في مراجعة المبادئ الصادرة عن طريق فتح باب النقاش مع الجمهور حول مسودة المبادئ الجديدة بداية من 14 نوفمبر إلى غاية 4 جانفي 2015 م[1].

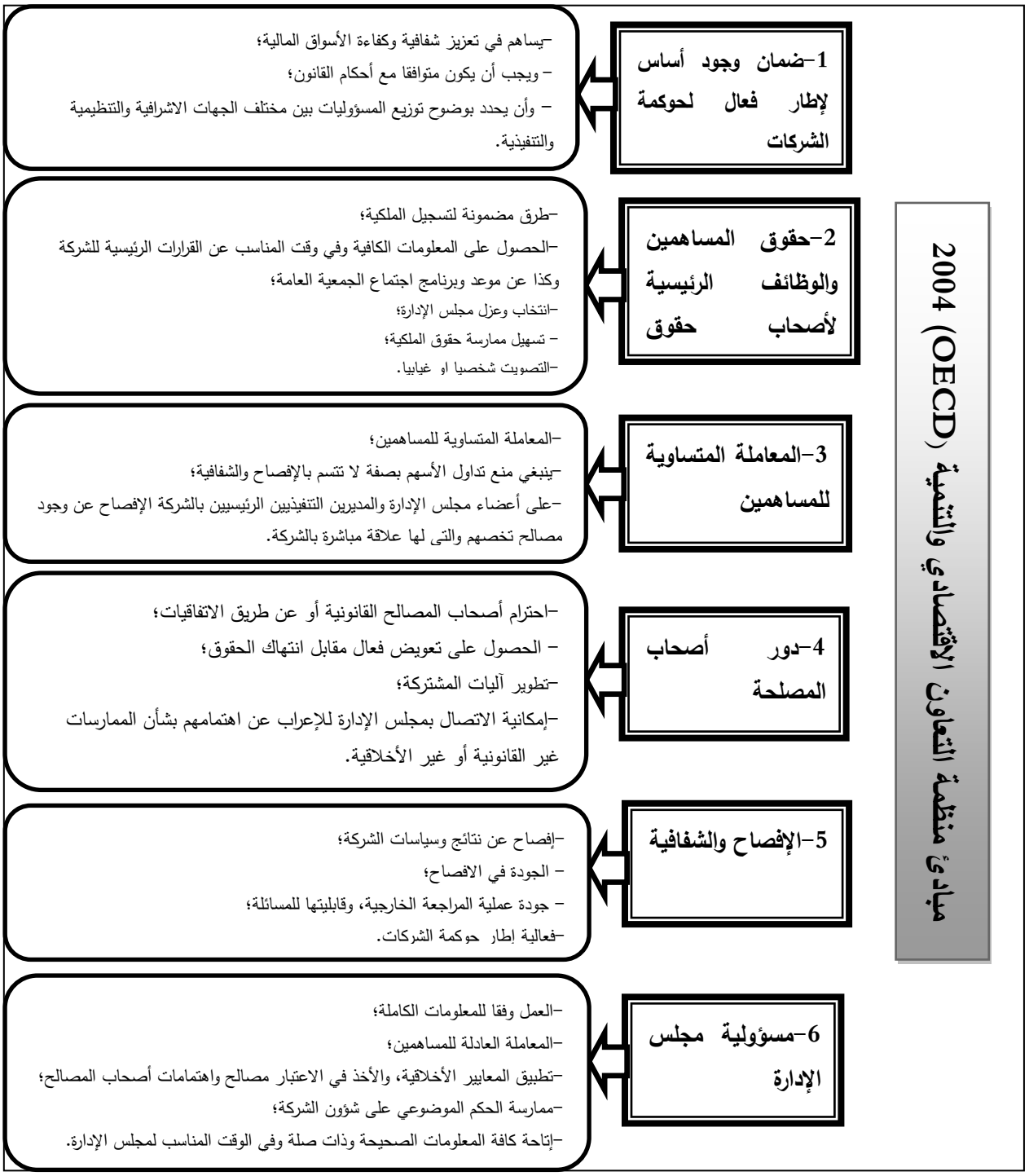
تهدف المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة حكومات الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء لتقييم وتحسين الأطر القانونية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات فيها، بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات التي تلعب دورا في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات. وتركز المبادئ على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات، ولكنها مفيدة لتحسين أساليب حوكمة الشركات في الشركات التي لا يتم تداول أسهمها في البورصات[2].

وتمثل هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات التي يجب تطبيقها لضمان فعالية حوكمة شركات، فهي تمس كل الأطراف الفاعلة في الشركة من إدارة تنفيذية، مجلس إدارة ومساهمين، وكذا ضمان حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف ذات المصلحة في الشركة، فيمكن تلخيص المبادئ الصادرة عن المنظمة لسنة 2004 م في الشكل (2) التالي:

[1] http://www.oecd.org بتاريخ 28 -11-2014.

[2]- حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم–المبادئ–التجارب**، مرجع سبق ذكره، ص39.

الشكل(2): ملخص مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مجموعة من المراجع من أهمها: 1- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية. 2009، ص48-65.

2-OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Service des Publications de l'OCDE, Paris. 2014.

أولا: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

حسب هذا المبدأ "يجب على إطار حوكمة الشركات أن يساهم في تعزيز شفافية وكفاءة الأسواق المالية، ويجب أن يكون متوافقا مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية"[1]. ولضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يجب[2]:

- وضع إطار حوكمة الشركات يمكن أن يؤثر على الأداء الاقتصادي الشامل، وتعزيز شفافية وكفاءة الأسواق وخلق حوافز للمشاركين فيه؛
- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات متسقة مع سيادة القانون والشفافية وقابلة للتنفيذ؛
- أن تكون المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محددة بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- أن تكون السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية لديها النزاهة والموارد اللازمة لأداء واجباتها بطريقة موضوعية، ويجب أن تكون الأحكام الصادرة عنها في الوقت المناسب شفافة وواضحة.

ثانيا: حماية حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينص المبدأ الثاني على أنه "ينبغي لإطار حوكمة الشركات أن يوفر حماية لحقوق المساهمين وأن يسهل لهم ممارستها"[3]، وهذا من خلال ما يلي:[4]

1- طرق مضمونة في تسجيل الملكية، نقل أو تحويل الأسهم، الحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، ونصيب في أرباح الشركات.

2- للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بتغيرات أساسية في الشركة؛

---

[1] - OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Service des Publications de l'OCDE, Paris, France, 2004, p17.

[2] - Idem, P17.

[3] -Idem, P18.

[4]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص52-55.

3- يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يجب أن يحاط المساهمين علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة وتزويدهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب، وينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة وكذا وضع البنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة.

4- تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي أن تكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين في الشركة، كما ينبغي أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء من مكافئتهم لموافقة المساهمين.

5- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصيا أو غيابيا مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضوريا أو غيابيا.

6- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم.

7- تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمرين المؤسسين.

ثالثا: المعاملة المتساوية للمساهمين

جاء المبدأ الثالث من أجل "أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، بما في ذلك المساهمين الأقلية والأجانب، ويجب أن تتاح الفرصة لجميع المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم"[1]. ويتحقق هذا من خلال ما يلي[2]:

1- معاملة المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة، بحيث يكون للمساهمين –داخل كل فئة- نفس حقوق التصويت، ويمكن أن يتم التصويت بواسطة أمناء أو مفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم، وأن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة للمساهمين؛

2- منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية؛

[1] - OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, op cit, p 20.

[2] - حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب**، مرجع سبق ذكره، ص42-43.

3- أن يفصح أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

رابعا: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص المبدأ الرابع أنه "يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو عن طريق الاتفاقيات المتبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين الشركات ومختلف أصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا"[1]. ويتحقق هذا من خلال ما يلي:[2]

1- احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة؛

2- أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم؛

3- السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين؛

4- السماح لهم بالحصول على معلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.

5- السماح لأصحاب المصالح، وهيئات التي تمثلهم بالاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية؛

6- استكمال إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإفلاس، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

خامسا: الإفصاح والشفافية

في هذا المبدأ "يجب على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات"[3]. هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ تتمثل في:[4]

[1] - OCDE, **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, op cit, p 21.

[2]- سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 57-59.

[3]- OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, op cit, p 22.

[4] - Idem, P 22-23.

1- الإفصاح عن النتائج المالية والنتائج التشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية الأغلبية المساهمين في رأسمال وحقوق التصويت، سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، عوامل الخطر المتوقعة، القضايا الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى و هياكل وسياسات حوكمة الشركة.

2- إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمعايير جودة عالية المعترف بها دوليا في المحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي؛

3- القيام بتدقيق سنوي من طرف مدقق مستقل، كفء ومؤهل يقدم تأكيدات خارجية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة من كافة النواحي الهامة؛

4- المدققون الخارجيون يجب أن يكونوا قابلين للمساءلة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة بأن يقوموا بمهامهم بعناية ومهنية؛

5- إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة؛

6- استكمال إطار حوكمة الشركات باعتماد إستراتجية فعالة تشجع على تقديم تحليلات عن طريق وكلاء تقييم والتصنيف والمحللين.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة

ينص المبدأ السادس لحوكمة الشركات "يجب على إطار حوكمة الشركات أن يضمن الإرشاد الاستراتجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين"[1]. وعلى مجلس الإدارة الالتزام بما يلي:[2]

1- العمل على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين؛

2- معاملة كافة المساهمين معاملة عادلة؛

3- تطبق معايير أخلاقية عالية، وينبغي أيضا أن يؤخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الأخرى؛

[1] - OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, op cit, p 24.

[2]- سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 62-65.

4- القيام بالوظائف الرئيسية متمثلة في:

- استعراض وتوجيه استراتجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الأساسية، وعمليات الاستحواذ والتخلي عن الاستثمار؛
- الإشراف على فعالية حوكمة الشركة وإجراء تغييرات إذا لزم الأمر؛
- اختيار وتحديد مكافآت ومرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة واستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛
- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل؛
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة؛
- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
- ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال؛

5- الحكم الموضوعي المستقل لأعضاء مجلس الإدارة على شؤون الشركة؛

6- إتاحة كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب لأعضاء مجلس الإدارة.

المطلب الثالث: محددات وآليات تطبيق حوكمة الشركات

إن تطبيق نظام حوكمة الشركات يتطلب وجود مجموعة من آليات والأطراف لتطبيق قواعده وإجراءاته ومن ثم تحقيق الهدف من هذا النظام، قد تكون هذه الأطراف من داخل الشركة أو خارجها.

أولا: محددات الداخلية لحوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من التطبيق الجيد لحوكمة الشركات والاستفادة من مزاياه يجب أن تتوفر على مجموعة المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، والتي يمكن تقسيمها إلى محددات خارجية وداخلية.

1- **المحددات الخارجية:** وتتمثل في البيئة الاقتصادية العامة ومناخ الأعمال في الدولة التي تعمل فيه الشركة والذي قد يختلف من دولة إلى أخرى، وهي عبارة عن:[1]

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، وقوانين سوق الأعمال، والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة وتعمل على منع الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها أيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حال عدم التزام الشركات.
- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة. وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمدققين ونقابات المحامين.

2- **المحددات الداخلية:** وهي مجموعة من القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركة، التي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات والتوزيع المناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات داخل المؤسسة، وهذا بالشكل الذي لا يؤدي إلى التعارض في مصالحهم بل يؤدي في المدى الطويل إلى تحقيق المصالح المشتركة.

هذه المحددات الداخلية والخارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، فحوكمة الشركات هي جزء من المحيط الاقتصادي الذي تعمل في نطاقه الشركة ويضم على سبيل المثال سياسات الاقتصاد الكلي ودرجة المنافسة، وحوكمة الشركات تعتمد على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية، هذا بالإضافة إلى عوامل أخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات والتي يمكن أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل[2].

[1]- سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[2]- المرجع نفسه، ص 24.

فلنجاح نظام حوكمة الشركات في أي شركة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار ثقافة الدولة التي تعمل فيها الشركة وكذا مختلف الجوانب القانونية والتنظيمية وكذا الاجتماعية. فعليها الاستفادة من المبادئ والقواعد لتطبيق حوكمة الشركات التي وضعتها المنظمة الدولية لكن بتكيفها حسب طبيعة بيئة الشركة.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربع أطراف رئيسية تتأثر بقواعد حوكمة الشركات والتي تتمثل في ما يلي:[1]

المساهمون: حيث أنهم يقدمون رأس مال مقابل الحق في الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة؛

مجلس الإدارة: حيث يمثل المصالح الأساسية للمساهمين وبعض الأطراف الأخرى أحيانا، ومجلس الإدارة يقوم باختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين ويشرف على أداء الإدارة؛

الإدارة: وهي مسؤولة عن الإدارة اليومية للعمل في الشركة وتقديم التقارير لمجلس الإدارة، وهي مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وقيمة الأسهم لصالح المساهمين؛

أصحاب المصالح: وخاصة المقرضين حيث أن مصلحتهم تتركز في تعظيم احتمالات رد القروض، وهناك أطراف معينة أخرى تتضمن الموظفين والموردين والمواطنين بصفة عامة.

ثالثا: آليات تطبيق حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي وضعت للقيام بالوظائف الإدارية والإشرافية والرقابية وتنظيم العلاقات بين الأطراف المختلفة في الشركة، وتنقسم آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية.

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

يقصد بالآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجموعة القواعد والأساليب التي تنبع من داخل الشركة تهدف إلى الرقابة على أنشطتها وفعالياتها، وهذا لضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ومن بين هذه الآليات نذكر ما يلي:

[1]- أمين سيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 142.

- **آلية مكافئة المديرين التنفيذيين:**

معظم الشركات تكون الملكية فيها والرقابة منفصلة، فالمديرون الذين يديرون الشركة يفترض فيهم أن يتصرفوا بما يحقق مصالح المساهمين، لكن قد يستغلون سلطاتهم الرقابية لتحقيق رغباتهم الخاصة وهذا غالبا ما يلحق ضررا بمصلحة المساهمين، وللسيطرة على سلوك المديرين يتم الربط بين مصالح المديرين ومصالح المساهمين من خلال برامج للحوافز تتضمن أسهم وخيارات الأسهم. فعندما يعمل المديرون التنفيذيون جاهدين على زيادة سعر سهم الشركة في السوق يجني المساهمون والمديرون فوائد معا[1].

يعتبر حل تقديم حوافز للمديرين على شكل أسهم وخيارات أسهم حل جيد لكن في المقابل ينطوي على مجموعة من السلبيات كالتلاعب بالحسابات وإدارة الأرباح لتحسين صورة الشركة ورفع أسهمها في السوق وسلبيات أخرى، لذلك من أجل ضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركة يجب تحديد مكافئات المديرين بشكل دقيق وصحيح بالإضافة إلى وضع جهات رقابية تقوم بالرقابة على أداء المديرين التنفيذيين.

- **آلية مجلس الإدارة:**

يعتبر مجلس الإدارة من بين أكثر الوسائل فعالية لمراقبة سلوك الإدارة، باعتبار أنهم ممثلون للمساهمين ومصالحهم في الشركة وعليهم تقديم المعلومات اللازمة لهم للمساعدة في اتخاذ قراراتهم، حيث تتمثل المهام الرئيسية لمجلس الإدارة فيما يلي[2]:

- تعيين وتقييم وربما فصل الإدارة العليا؛
- التصويت على المقترحات التشغيلية، والاستثمارية الرئيسية؛
- التصويت على القرارات المالية الرئيسية (اصدار أوراقا مالية، وسندات وتوزيعات أرباح، وإعادة شراء الأوراق المالية)؛
- تقديم مشورة الخبرة للإدارة؛
- التأكد من أنشطة الشركة وظروفها المالية يتم التقرير عنها بدقة للمساهمين.

[1] – عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2015، ص 79-80.

[2] - كينيث وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 69.

إن مجلس الإدارة المستقل يساهم بشكل كبير في حل مشكلة الوكالة من خلال الرقابة على أداء المديرين وبذلك ضمان حماية حقوق المساهمين في الشركة مما يعزز حوكمة الشركة فيها.

- **آلية لجنة التدقيق:**

لجنة التدقيق هي لجنة فرعية وأساسية في مجلس الإدارة تتكون من الأعضاء غير تنفيذيين أومستقليين، وتتولي مسؤولية الإشراف على أنشطة التدقيق. تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات، حيث تعتبر من أهم الآليات التي تعتمد عليها، باعتبارها حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، فوجود لجنة التدقيق ذات كفاءة وفعالية في الشركة يضمن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات ومن جهة أخرى استقلالية المدقق الخارجي.

- **آلية التدقيق الداخلي:**

يعتبر المدققون الداخليون أهم الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات، ولقد كشفت تقارير من الشركات التي تولي عناية للمدققين الداخليين، وتحديد نطاق اشرافهم على الإجراءات المالية والتشغيلية والتدقيق، دقة السجلات المالية وتطبيق التحسينات مع الرقابة الداخلية لضمان التوافق مع اللوائح المحاسبية واكتشاف الغش[1].

فوجود وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة يعزز محاسبتها وكفاءة رقابتها الداخلية مما يدعم حوكمة الشركات فيها.

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

بالإضافة إلى الأطراف الداخلية التي تقوم بالرقابة على الشركة هناك مجموعة من الأطراف الخارجية تمارس رقابة على الشركة من أصحاب المصالح الخارجين والهيئات المهتمة بحوكمة الشركات، ونذكر فيما يلي بعض هذه الآليات:

[1]- كينيث وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 56.

- **آلية التدقيق الخارجي:**

يعتبر المدققون الخارجون محاسبون من خارج الشركة يدققون القوائم المالية للشركة والإجراءات المتبعة لإعدادها، وتتمثل مهمتهم في المصادقة على دقة القوائم المالية وعلى أنها تمثل بشكل جوهري وضع الشركة، وقد لا يستطيع المدققون اكتشاف الممارسات الخاطئة بالشركة مما يضعف قدرتهم على اكتشاف الأخطاء، علاوة على ذلك قد يشترك بعض المدققين في هذه الممارسات ويتعرضون لمشكلة تعارض مصالح محتملة إذا كانوا استشاريي الشركة، لذلك يتعين على المدقق الخارجي المحافظة على استقلالية والتزاماته المرتبطة بالحوكمة[1]. لذلك يعتبر التدقيق الخارجي جزء هام في نظام حوكمة الشركات باعتباره يهدف إلى الرقابة على أداء الشركة وضمان صدق عدالة الافصاح في القوائم المالية.

- **آلية بنوك الاستثمار ومحللو الأوراق المالية:**

تقدم بنوك الاستثمار خدمات متنوعة خاصة بيع الأوراق المالية الجديدة، فعندما تريد شركة خاصة أن تصبح شركة عامة تطلب خدمات بنوك الاستثمار لتصميم وبيع الأوراق المالية الجديدة وبيعها للجمهور المستثمر، فهذه البنوك تقوم بدور وسيط يتولى عملية بيع الأوراق المالية نيابة عن الشركة ويستوجب هذا وجود محللو الأوراق المالية يقومون بمهمة تقييم الأوراق المالية، ورصد توصيات البيع والشراء من خلال التنبؤ بالمكاسب المستقبلية للشركة ومساعدة المستثمرين في اتخاذ قرارات[2].

لبنوك الاستثمار دور كبير في توفير الاحتياجات المالية لشركة وتوفير فرص الاستثمار للسوق، ومن جهة أخرى لدى محللو الأوراق المالية معلومات أفضل من معظم المستثمرين في الشركة، لذلك فكلا الطرفين لهم دور في الرقابة على أداء الشركة ومن ثم فهما طرف رقابي مهم ومكمل في حوكمة الشركات.

- **آلية الدائنين:**

يعد تعارض المصالح بين الدائنين من جهة وحملة الأسهم من جهة أخرى، إحدى صور تعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وهناك كثير من الدوافع لدى حملة الأسهم للقيام بالأفعال التي تصب في خانة منفعتهم الخاصة على حساب مصلحة أصحاب الدين. يفضل حملة الأسهم الاستثمار في مشاريع ذات مخاطر

[1]- محمود، مرجع سبق ذكره، ص 84.

[2]- كينيث وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 85.

عالية عن تلك التي يفضلها أصحاب الدين، فإذا كانت الاستثمارات تقدم عائدات تفوق قيمة الدين تكون معظم المكاسب لأصاب الأسهم وإذا كانت الاستثمارات فاشلة فقد يتحمل أصحاب الدين معظم الخسارة، فيقوم الدائنون بفرض قيود محددة في عقود الدين ولهم دورا إشرافيا على أداء الشركة، وبذلك يلعبون دورا مهما في الحوكمة من خلال تقييد بعض أنشطة الشركة[1].

- **آلية فعالية المساهم:**

المساهمون هم من يمتلكون حصة في استثمارات الشركة، وتنقسم إلى: المستثمرون الأفراد والمستثمرون المؤسسات مثل صناديق المعاشات، وشركات التأمين والصناديق المشتركة وكثيرا من هؤلاء يستثمرون حاليا نيابة عن المستثمرين الأفراد. والمساهمون سواء الأفراد أو المؤسسات يفقدون أموالهم عندما تعلن الشركة إفلاسها، ولذلك فهم يحتاجون إلى حماية مصالحهم، فللمستثمرين خاصة المستثمرون المؤسسات القدرة على رصد تصرفات المديرين وبذلك لهم القدرة في الرقابة على الشركة وبذلك يعتبرون من بين آليات حوكمة الشركات[2].

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الخارجي

نتيجة لتطور وكبر حجم الشركات وانفصال الملكية عن إدارة الشركة ظهرت مهنة تدقيق الخارجي التي أصبحت أكثر من ضرورة، يقوم بها شخص مستقل ومؤهل، والتدقيق الخارجي أصبح له أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة خاصة مع ظهور حوكمة الشركات التي ركزت على ضرورة أن يكون مدقق الخارجي مستقل ويتحلى بأخلاقيات المهنة، ولضمان الأداء الجيد للمهنة وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي عند الالتزام بها من طرف المدقق يكون عمله ذو كفاءة وفاعلية.

المطلب الأول: مفهوم تدقيق الخارجي

تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافها، ومن بين هذه الأطراف الفاعلة وأهم آليات تحقيق حوكمة الشركات في المؤسسات نجد التدقيق الخارجي.

[1]- محمود، مرجع سبق ذكره، ص 85.

[2]- كينيث وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.

أولا: تعريف التدقيق

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتنية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تقرأ على المدقق.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس مبدأ القيد المزدوجة التي اكتشافها العالم الإيطالي Luca Paciolo ونشرت في كتابه في عام 1494[1].

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA**[*] التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"[2].

يمكن شرح أهم العبارات الواردة في التعريف السابق كما يلي[3]:

- اجراءات منظمة، تعني الخطوات أو الاجراءات التي يقوم بها المدقق؛
- الحصول وتقييم الأدلة، تعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها، والتي حضرت هذه الإقرارات؛
- الاقرارات والأحداث الاقتصادية، وهي تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الاقرارات هي موضوع التدقيق؛
- درجة العلاقة، وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص 6-7.

[*] AAA: American Accounting Association

[2]- عصام نعمة قريط، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 20.

[3]- المرجع نفسه، ص 21.

- مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس اقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛

- المستفيدون، وهم الأشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، مثل دائرة الضرائب، أو البنك المركزي، وكذلك الرأي العام.

عرف "**جمعة**" التدقيق هو فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة[1].

وعرف friédérich et autres التدقيق أنه "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة"[2].

وحسب التعريف الذي قدم من طرف Alivan et al التدقيق هو "تجميع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى توافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل"[3].

فتدقيق يقوم بالأساس على توافر معلومات التي يمكن للمدقق التحقق منها وكذا توفر بعض المعايير التي يمكن من خلالها تقييم المعلومات، ويقوم بهذه المهمة شخص مستقل ويكون مؤهلا لفهم المعايير التي يجب استخدامها، وكفء في اختيار الأدلة التي يجب جمعها لتقديم تقريره النهائي.

[1]- جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

[2]- Micheline FREDERICH et autres, **DSCG 4**, **Comptabilité et audit: Manuel & Applications 2008 /2009**, Editions Foucher , France,2007, P 441.

[3]- Alivan A. ARENS et all, , **Auditing and Assurance Services**, Fifteenth Edition, Pearson, United States of America, 2014,p 4.

ثانيا: أنواع التدقيق

هناك عدت تصنيفات لأنواع التدقيق فتصنف حسب عدة معايير، فحسب معيار القائم على عملية التدقيق تقسم إلى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي، وتصنف حسب توقيت عملية التدقيق إلى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، وتقسم إلى التدقيق القانوني والتدقيق الاختياري حسب درجة الإلزام بالتدقيق، وأيضا حسب معيار حجم عمليات التدقيق إلى التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختياري. هذه معظم تقسيمات التي تم اعتمادها لكن نحن سوف نعتمد إلى تقسيم التدقيق إلى ثلاث أنواع رئيسية[1]:

- تدقيق البيانات المالية Financial Statement audits؛
- التدقيق التشغيلي Operational Audits؛
- تدقيق الالتزام Compliance Audits.

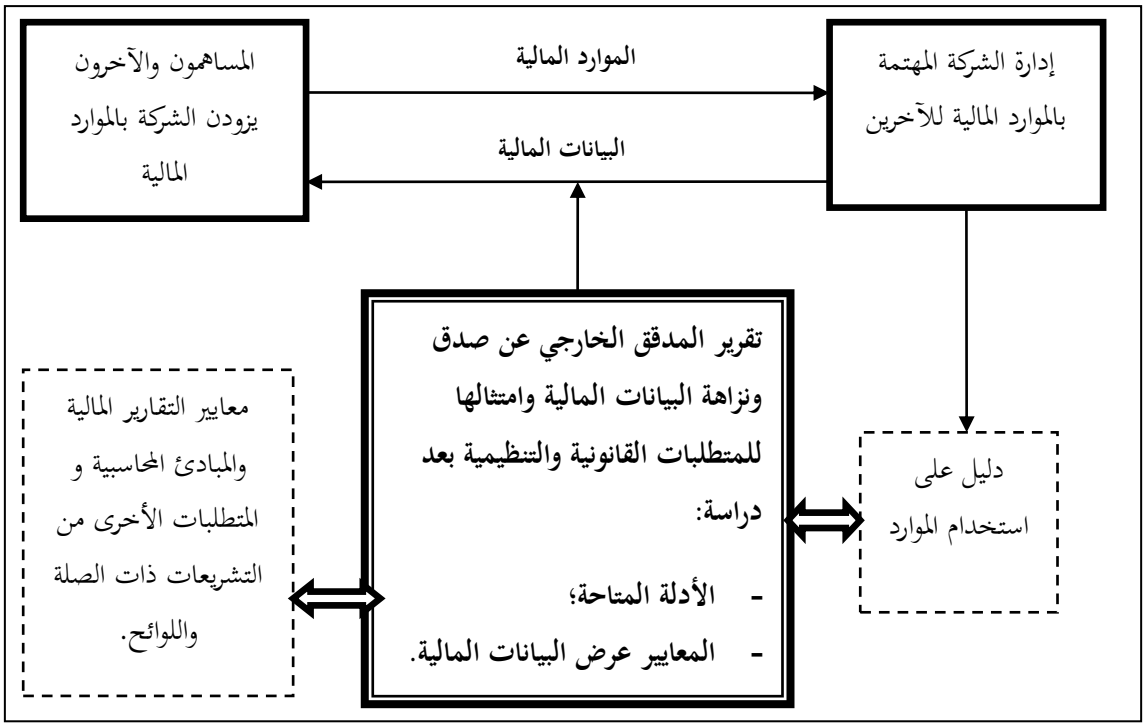
1- **تدقيق البيانات المالية:** هو دراسة البيانات المالية المعدة من طرف الإدارة للمساهمين والأطراف ذات المصلحة الأخرى، وكذلك الأدلة دعم المعلومات الواردة في البيانات المالية، لإعطاء رأي حول عدالة المركز المالي والأداء المالي للشركة، ويقوم بهذا النوع من التدقيق شخص كفء، مؤهل ومستقل.

فعلى مديري الشركات اعداد مجموعة من البيانات المالية السنوية المتمثلة أساسا في قائمة المركز المالي (الميزانية) لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة وقائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) لإبراز أداء الشركة خلال السنة المالية.

ويوضح الشكل (3) التالي السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية.

[1] -Brenda PORTER. Et all, **Principles of External Auditing**, Fourth Edition, Wiley, United Kingdom,2014, p 4-5.

الشكل (3): السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية



Source: Brenda PORTER. Et all, **Principles of External Auditing**, Fourth Edition, Wiley, United Kingdom, 2014 , p 5.

2- **تدقيق الالتزام:** يهدف تدقيق الالتزام إلى تحديد ما إذا كانت الشركة محل التدقيق قد التزمت بالإجراءات والقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة أعلى، المتمثلة في الإدارة أو الهيئة التنظيمية، يقوم بهذا النوع من التدقيق شخص كفء ومؤهل (مدقق الداخلى أو الخارجي) الذي يقدم تقريره للجهة التي عينته.

3- **التدقيق التشغيلي:** يتمثل التدقيق التشغيلي في فحص أية إجراءات تشغيلية بالشركة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، مثل هذه عمليات التدقيق تقوم بتعينها إدارة الشركة أو لجان التدقيق إن وجدت، يتولى مهمة التدقيق التشغيلي شخص كفء ومؤهل من داخل أو خارج الشركة ويقدم تقريره للجهة التي عينته.

التدقيق التشغيلي قد يكون للشركة ككل أو جزء أو قسم منها فقط، للتحقيق مجموعة من الأهداف كتحسين الكفاءة العامة للشركة، أو تدقيق بغرض إيجاد حل لمشكل معين.

ثالثا: أهمية وأهدف التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم أنواع التدقيق، وشهد تطورا في أهدافه ومدى التحقق والفحص والاعتماد على نظام الرقابة الداخلي عبر فترات عديدة من زمن ويمكن توضيح هذا فيما يلي[1]:

- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛
- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
- من 1940 إلى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحويل نحو التدقيق الاختياري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
- من سنة 1960 وحتى الآن اضيفت أهداف عديدة للتدقيق منها:
  - مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
  - تقييم نتائج العمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
  - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
  - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
  - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو الشركات محل التدقيق.

المطلب الثاني:واجبات وحقوق المدقق الخارجي ومسؤولياته

يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يعطي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها، وكذا مدى التزام الشركة بالمعايير

[1]–سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2011، ص 21.

المحاسبية المفروضة عليها. ولكي يقوم المدقق الخارجي بأداء المهامه عليه التمتع بمجموعة من الحقوق وفي المقابل عليه مجموعة من الواجبات يجب أن يلتزم بأدائها بشكل متميز، وعند أداء هذه الواجبات فإن المدقق قد يتعرض للمساءلة القانونية عند تقصيره في أداء واجباته، أو ارتكابه جريمة يعاقب عليها القانون العام، وقد يتعرض أيضا للمساءلة من الهيئات المهنية التي تسعى للحفاظ على مستوى معقول من جودة مهنة التدقيق الخارجي.

أولا: حقوق المدقق الخارجي

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

1- حق الإطلاع:

يعتبر حق إطلاع المدقق على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة حق تكفله التشريعات، يجب على مجلس الإدارة أن يمكن المدقق من مباشرته حق الإطلاع المطلق، وفي حال إحجام المسؤولون عن تلبيه طلبه في الإطلاع وعجز مجلس الإدارة في تيسير مهمته، فعلى المدقق إثبات هذه الحالة كتابيا في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على المساهمين في الجمعية العامة.

2- حق طلب البيانات والإيضاحات:

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

3- الحق في التحقيق من موجودات والتزامات الشركة:

وهذا من خلال معاينة الواقع وتأكد من:

[1]- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 140-144.

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

4-الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد:

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

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

5-الحق في الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:

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

6-حق مناقشة اقتراح عزله وتغييره:

إذا كان المساهمون هم أصحاب الحق في تعيين المدقق الخارجي فإنهم أيضا أصحاب الحق في عزله وتغييره بآخر، ومع هذا فللمدقق الحق في مناقشة مجلس الإدارة والمساهمين لمعرفة الأسباب التي تدعو إلى عزله.

ثانيا: واجبات المدقق الخارجي

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

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

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

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

- ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهامه على أكمل وجه؛
- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع؛
- ما اذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات؛
- ما إذا كان من رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباتها فيها، ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة، وأن حساب النتائج والخسائر يعبر بصدق عن الوجه الصحيح لأرباح الشركة أو خسائرها في السنة المالية محل التقرير؛
- ما إذا كان الجرد قد أجرى وفقا لما هو متعارف عليه من بيان إن كان هناك تعديلات في طريقة الجرد التي أتبعت مقارنة بالسنوات الماضية؛
- ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة؛
- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية محل الفحص مخالفات مالية لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة على وجه يؤثر في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي، وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه.

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

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

- يقع على المدقق الخارجي واجب الكشف عن المخالفات التي وقعت أثناء السنة المالية، فلا يجوز للمدقق الخارجي التهرب من هذا الواجب بداعي الحفاظ على السر المهني؛
- يجب أن يعرض المدقق في تقريره إلى الجمعية العامة كافة النتائج التي توصل إليها، لكن لا يجوز للمدقق ان يفضى على إنفراد لأحد المساهمين مهما كانت نسبة مساهمته في رأس مال الشركة أيه معلومات أو بيانات خاصة بالشركة، ولا يجب أن يجيب على أسئلة تطرح عليه خارج اجتماع الجمعية العامة.

ثالثا: مسؤوليات المدقق الخارجي

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

1- المسؤولية المدنية:

تستند المسؤولية المدنية للمدقق إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة لأداء مهمته، فالعميل وكل الأطراف ذات المصلحة بالشركة تتوقع من المدقق مستوى أداء مهني معين تحكمه قواعد الأمانة المهنية وآداب وسلوك المهنة التي تتضمنها قوانين مزاولة المهنة، ولهذا على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية للمدقق يجب توافر الأركان التالية[2]:

[1]- الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 152.

[2]- المرجع نفسه، ص153-154.

- **الخطأ والإهمال:** إن المدقق ملزم ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه، وأن عليه أن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب وطبيعة الشركة محل التدقيق، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على من يدعيه سواء كانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية، حيث عليه أن يثبت أن المراجع لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة؛
- **وقوع الضرر:** لا يكفى الخطأ وحده لقيام المسؤولية المدنية للمدقق بل يجب أن يحدث ضررا.

وأهم ما يميز المسؤولية المدنية هي أنها تعتبر مسؤولية تعويضية، فإذا أثبت المتضرر مسؤولية المدقق عن هذا الضرر الذي وقع له وحدد مقداره كوقوع اختلاسات في الشركة نتيجة إهمال المدقق فإن التعريض يكون بمقدار المبلغ المختلس؛

- **العلاقة السببية:** يقصد بالسبب قيام العلاقة المباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المدقق والضرر الذي أصاب المتضرر، وعليه لا تنعقد المسؤولية المدنية للمدقق إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ الذي ارتكبه المدقق، وتنتهي العلاقة السببية إذا أثبت أن الضرر كان واقعا حتما ولو لم يكن خطأ المدقق.

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

- **المسؤولية المدنية تجاه العميل:** أساس هذه المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل، ومن ثم فإن حدود هذه المسؤولية هو العقد المبرم بين المدقق وعميله ونوع الخدمة الواردة في العقد وحدودها، وتنشأ مسؤولية المدقق تجاه العميل عند التقصير الأول في أداء عمله أي عدم بذل العناية المهنية الواجبة أو الحفاظ على أسرار العميل التي علمها المدقق عند تأدية مهنته، وبشرط أن يؤدي هذا التقصير إلى الإضرار بالعميل وأن يكون هذا الضرر قد وقع بسبب تقصير المدقق أو مساعديه، فإذا ثبتت العلاقة السببية بين خطأ المدقق أو تقصيره والضرر الذي لحق بالعميل فأن يحق للعميل مطالبة المدقق بالتعويض المناسب لحجم هذا الضرر[1].

[1]- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية**، ب د، 1999، ص 62-66.

- **المسؤولية المدنية تجاه طرف ثالث (الغير)**: إن مسؤولية المدقق لا تقتصر على المسؤولية الناشئة عن العلاقة التعاقدية، حيث قد تنشأ مسؤولية يتحملها المدقق لصالح طرف ثالث بسبب الخسائر التي تلحق بهذا الطرف نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة، والطرف الثالث يتمثل في: المساهمين الحالين والمرتقبين، البائعين، البنوك الدائنين الآخرين، الموظفين، العملاء وجميع الفئات التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على القوائم المالية التي صادق المدقق على صدقها على الرغم من عدم وجود اتفاق مباشر بين المدقق وهؤلاء[1].

2- المسؤولية الجزائية:

المدقق الخارجي كغيره من المواطنين قد يرتكب جريمة جنائية يعاقب عليها القانون العام كالنصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة بالمهنة فقط، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة التدقيق قد ترتكب ويعاقب عليها القانون مثل امتهان التدقيق الخارجي بصفة غير شرعية[2].

تنشأ المسؤولية الجزائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع ويجب أن تنطوي الجريمة بصفة عامة على الفعل والنية الإجرامية، حيث يمكن استنتاج النية من حقائق الحالة بحث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله فيتعرض المدقق الخارجي للمسؤولية الجزائية وما يترتب عليها من عقوبات إذا ارتكب أفعالا يجرمها القانون[3].

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

---

[1]- ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 160.

[2]- عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013، ص 74.

[3]- الجمال، مرجع سبق ذكره، ص167.

3- المسؤولية الانضباطية:

إن تنظم عملية التدقيق الخارجي في جميع الدول تتم عن طريق سن مجموعة القوانين والمراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، وتمارس هذه المهنة تحت سلطة معينة لها نظامها الداخلي. إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية للمدقق الخارجي تنشأ المسؤولية الانضباطية أو التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها[1].

إذا أخل المدقق الخارجي بواجباته المهنية أو ارتكب بعض التصرفات المخالفة للقوانين المنظمة للمهنة يتعرض للمسؤولية الانضباطية، ومن أمثلة هذه التصرفات نذكر ما يلي[2]:

- إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص آخر مقابل حصوله على عملية التدقيق؛
- إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء؛
- إذا لجأ إلى التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه بدون إخطار زميل؛
- إذا أفشى أسرار مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة علم بها أثناء تأدية مهامه.

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

---

[1]- عمر شريقي، **مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص 98.

[2]- الجمال، مرجع سبق ذكره، ص167.

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

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي

مع زيادة الاهتمام بموضوع التدقيق الخارجي والدور الفعال الذي يؤديه المدقق الخارجي في إعطاء القوائم المالية التي تصدرها الشركات المصداقية ويزيد من ثقة مستخدمي هذه القوائم، أولت الهيئة الدولية المختصة المتمثلة أساسا في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و الاتحاد الدولي للمحاسبين اهتماماكبيرا بمهنة التدقيق الخارجي وهذا بوضع مجموعة من المعايير والأسس التي تحكم عملهم، من أجل توحيد الممارسات وليقوم المدقق الخارجي بالمهام المنوط له بكفاءة وفعالية.

أولا: مفهوم معايير التدقيق

من أجل توحيد الممارسات وتسهيل عملية التدقيق في كل بلدان العالم وضعت مجموعة من المعايير المهنية لتحقيق مجموعة من الأهداف.

1- تعريف معايير التدقيق:

وفقا لما ورد في قاموس اكسفورد بأنه النمط أو المعيار أو المقاس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات[1].

لقد جاءت كلمة المعيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني نموذج يوضح ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2005، ص 37.

يعرف المعيار حسب ISO* على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين[1].

تمثل معايير التدقيق Auditing Standards إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق[2].

فمعايير التدقيق تهدف إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه.

2- أهداف معايير التدقيق الخارجي:

تتولى عملية إصدار معايير التدقيق الخارجي جهات ومنظمات قد تكون حكومية أو مهنية مسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة، أو هيئة تنظيم الأوراق المالية. وتسعى هذه المنظمات من خلال إصدارها للمعايير إلى ما يلي[3]:

- تعتبر معايير التدقيق بمثابة نموذج يلتزم به كافة المدققين عند أداء مهامهم؛
- تعتبر معايير التدقيق بمثابة وسيلة ومقياس لتقييم الأداء المهني للمدققين في إطار مسؤوليتهم المهنية؛
- تحديد المعايير متطلبات التكوين الذاتي والصفات الشخصية التي يتعين توافرها فيمن يقوم بوظيفة التدقيق؛
- تحديد المعايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني لعملية التدقيق؛
- تحدد المعايير المتطلبات الهيكلية الفنية لإعداد تقارير التدقيق والمقومات والأركان الأساسية لها؛
- تساعد المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق كما تساعد على توفير الثقة في رأي المدقق من قبل مستخدمي التقارير المالية؛

---

* **ISO: International Standards Organisation.**

[1]- حواس صالح، **التوجه الجديد نجو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 58.

[2]- أرينز، لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[3] -الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 71.

- توفر معايير التدقيق التصور العام لدرجة الأداء المهني المتوقع من المدققين، الأمر الذي يساعد الهيئات القضائية على تفهم مستوى الأداء المعتاد من المهنيين في ظل الظروف المماثلة.

فوضع معايير للتدقيق الخارجية يمكن من توحيد الممارسات المهنية ويضمن تطبيق أحسنها ومن ثم تحقيق جودة في الأداء وتحقيق أهداف التدقيق الخارجي، وتتمثل أبرز معايير التدقيق الخارجية في معايير التدقيق الأمريكية ومعايير التدقيق الدولية.

ثانيا: معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS[*])

نظرا لأهمية مهنة التدقيق الخارجي وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA[*]) سنة 1947 عشرة معايير عامة متعارف عليها (GAAS) مع إجراء بعض التعديلات فيها لاحقا، هذه المعايير تم تقسيمها كما يلي[1]:

1- المعايير العامة:

- يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب والمهارة الفنية اللازمة للعمل كمدقق؛
- يجب أن تتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني؛
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

2- معايير العمل الميداني:

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم؛
- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها؛
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل التدقيق.

[*] **GAAS**: Generally Accepted Auditing Standards

[*] **AICPA**: American Institute of Certified Public Accountants.

[1]- Bahram SOLTANI, **Auditing: An International Aooroach**, Pearson Education, England,2007, P 128 .

3- معايير التقرير:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها؛
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد اللإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا؛
- يجب أن يحتوي التدقيق على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته.

تمثل المعايير السابقة الذكر الضوابط والمقاييس التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها عند أداء مهامه، فمجموعة الأولى من معايير العامة مرتبطة بالتأهيل المهني للمدقق وصفاته الشخصية، أما المجموعة الثانية الخاصة بالعمل الميداني فتعلقت بالإرشادات الفنية لإجراء وتنفيذ عملية التدقيق، في حين خصصت المجموعة الأخيرة للمعايير التي تحكم عملية إعداد تقرير المدقق الخارجي.

واجهت معايير التدقيق الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين عددا من الانتقادات في أول الأمر لأنها لم تكن واضحة ومحددة وتتميز بالعمومية، ولعلاج ذلك قام المجمع بإصدار مجموعة من إيضاحات تشرح وتفسر تلك المعايير، وتتميز هذه الإيضاحات بإدخال تعديلات عليها من حين لأخر كما تتضمن قواعد مرشدة تفصيلية، ويهدف إصدار هذه الإيضاحات المكملة للمعايير العشرة فيما يلي[1]:

- معالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين لمهنة التدقيق ومساعدتهم عند أدائهم مهامهم؛
- كيفية تطبيق معايير التدقيق على بنود معينة في القوائم المالية؛
- كيفية تطبيق معايير التدقيق على قطاعات أو صناعات معينة أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينة؛
- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير بخلاف عمليات التدقيق في الشركات التي تهدف إلى تحقيق الربح أو لا تهدف إلى تحقيقه؛

[1]- الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 73-74.

- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية التدقيق وبعض مجالات المراجعة التفصيلية.

ثالثا: معايير التدقيق الدولية (ISA*)

لقيت المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قبولا عاما لكن تعتبر هذه المعايير غير كافية لأداء مهنة التدقيق الخارجي، فبهدف تسهيل عملية التدقيق وتوحيد الممارسات أُنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC*) سنة 1977، والذي قام بإصدار مجموعة من المعايير الدولية الخاصة بمهنة التدقيق الخارجي. ويمكن تلخيص معايير التدقيق الدولية* في الجدول(1) الموالي:

الجدول رقم (1): معايير التدقيق الدولية (ISA)

	المعايير الدولية للرقابة على الجودة (ISQC)
1	الرقابة على جودة أداء المنشآت التي تقوم بخدمات التدقيق والفحص وغيرها من خدمات التأكيد والخدمات المرتبطة.
299-200	**المسؤوليات والمبادئ العامة General Principles and responsibilities**
200	الأهداف العامة للمدقق الحيادي وأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير المراجعة الدولية؛
210	الاتفاق على شروط الارتباط بمهنة التدقيق؛
220	الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية؛
230	توثيق عملية التدقيق؛
240	مسؤولية التدقيق المرتبطة بالغش في القوائم المالية؛
250	دراسة القوانين واللوائح عند تدقيق القوائم المالية؛
260	الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة؛
265	توصيل القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الإدارة والحوكمة.
499-300	**تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المحدودة Risk Assesment and Response to Assessed Risks**
300	التخطيط عند تدقيق القوائم المالية؛
315	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم الشركة وبيئتها؛

* **ISA**: International Standards on Auditing.

* **IFAC**: The International Federation of Accountants.

* للإطلاع على تفاصيل هذه المعايير يمكن زيارة الموقع الإلكتروني الرسمي للإتحاد الدولي للمحاسبين على العنوان التالي: http://www.ifac.org

320	الأهمية النسبية عند التخطيط وأداء عملية التدقيق؛
330	استجابة المدقق للمخاطر المحددة؛
402	اعتبارات التدقيق المرتبطة بالشركة التي تستفيد من منظمات خدمية؛
450	تقييم التحريفات المحددة أثناء عملية التدقيق.
599–500	**أدلة إثبات التدقيق Audit Evidence**
500	أدلة الإثبات في التدقيق؛
501	أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة؛
505	المصادقات الخارجية؛
510	الارتباطات للمرة الأولى – تدقيق الأرصدة الافتتاحية؛
520	الإجراءات التحليلية؛
530	المعاينة في التدقيق؛
540	تدقيق التقديرات المحاسبية متضمنة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات المرتبطة؛
550	الأطراف ذوي العلاقة؛
560	الأحداث اللاحقة؛
570	الاستمرارية؛
580	الإقرارات المكتوبة.
699–600	**استخدام عمل الآخرين Using the Work of Others**
600	اعتبارات خاصة– تدقيق القوائم المالية المجتمعة؛
610	استخدام عمل المدققين الداخلين؛
620	استخدام عمل مدقق خبير.
799–700	**نتائج التدقيق وإعداد التقارير Audit Conclusion and Reporting**
700	إبداء الرأي والتقرير عن القوائم المالية؛
705	تعديل الرأي في تقرير المدقق الحيادي؛
706	التأكيد على المهام في الفقرات والمهام الأخرى في فقرات في تقرير المدقق الحيادي؛
710	المعلومات المقارنة –تطابق الأرقام بالقوائم المالية المقارنة؛
720	مسؤوليات المدقق المرتبطة بالمعلومات الأخرى في مستندات تتضمن قوائم مالية مدققة.
899–800	**المجالات المتخصصة Special Areas**
800	اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لنماذج ذات غرض خاص؛

805 810	اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية الفردية والعناصر والبنود والحسابات المحددة في القوائم المالية؛ الارتباطات بالتقرير عن ملخص للقوائم المالية.
2699-2000	**المعايير الدولية لارتباط الفحص (ISRE)**
2400	الارتباطات بخدمات فحص القوائم المالية.
2410	فحص القوائم المالية الفترة من خلال المدقق المستقل للشركة.
3699-3000	**المعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAE)**
3000	الارتباط بخدمات التأكد بخلاف تدقيق أو فحص المعلومات المالية التارخية.
3400	فحص المعلومات المالية التاريخية المستقلة.
3402	تقارير التأكد عن ضوابط الرقابة في المنظمات الخدمية
4699-4000	**المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة (ISRS)**
4400	الارتباط بأداء الإجراءات المتفق غليها المتعلقة بالمعلومات المالية.
4410	الارتباط بإعداد القوائم المالية.

Source: International Federation of Accountants, Handbook **of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** 2012 Edition, New York: IFAC (www.ifac.org).

من الجدول السابق فإن المعايير الدولية للتدقيق قسمت إلى مجموعات وكل مجموعة فيها عدد من المعايير، وتم ترك مجال مفتوح لإضافة معايير جديدة في المستقبل تخص المواضيع المحددة، فخصصت المجموعة الأولى للمعايير الدولية للرقابة على الجودة (ISQC) التي تضم معيار واحد فقط رقم (1) بعنوان "الرقابة على جودة أداء المنشآت التي تقوم بخدمات التدقيق والفحص وغيرها من خدمات التأكيد والخدمات المرتبطة".

أما المجموعة الثانية معايير التدقيق الدولية (ISA) فقسمت إلى ستة أبواب كل باب يتناول موضوع معين وفيه مجموعة من المعايير، فالباب الأول ويشمل ثمانية معايير تم إعطاءها الرمز من 200-299 وتطرقت إلى مسؤوليات المدقق والمبادئ العامة، في حين خصص الباب الثاني لموضوع تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المحدودة وفيه ستة معايير تأخذ الرمز 300-499، أما الباب الثالث الذي يحتوي على إحدى عشر معيار تأخذ الرمز 500-599 بعنوان أدلة إثبات التدقيق، وتطرق الباب الرابع إلى موضوع استخدام عمل الآخرين ويحتوي على ثلاث معايير أساسية يرمز لها 600-699، ونجد في الباب الخامس مجموعة من المعايير حول نتائج التدقيق وإعداد التقارير يرمز لها برمز 700-799، والباب الأخير خصص لثلاث معايير حول المجالات المتخصصة.

في حين خصصت باقي المجموعات للمعايير الدولية لارتباط الفحص (ISRE) من 2000-2699، والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAE)من 3000-3699، والمجموعة الأخيرة إلى المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة (ISRS).

المبحث الثالث: التطورات الأخيرة في حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي

عرفت حوكمة الشركات تطورات كثيرة بعد انهيار كبيرات الشركات العالمية مع بداية القرن الواحد والعشرون، وهذا استوجب البحث عن تفعيل الآليات الرقابية لحوكمة الشركات والتركيز على الدور الهام الذي تأدية لجان التدقيق في ضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات وكذا فعالية اللآليات الرقابية الأخرى وخاصة ضمان استقلالية المدقق الخارجي، والتركيز على أخلاقيات المهنة.

المطلب الأول: الاطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO

تأسست لجنة رعاية المؤسسات COSO[*] سنة 1985 وتضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين) في مجال التدقيق الرقابة والمحاسبة، هدفت إلى تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن الشركات من خلال الرقابة الكُفأة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل، بوضع أدوات ومفاهيم يتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) النسخة الأصلية من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992، وقد صدرت النسخة المحدثة منه في شهر ماي سنة 2013 (إطار كوسو لعام 2013). أعلنت اللجنة عن بدء العمل به بدلاً من إطار الصادر عام 1992 اعتباراً من 15 ديسمبر 2014[1].

أعطيت كافة الشركات الأمريكية المدرجة في البورصة والخاضعة لنص الفقرة 404 من قانون Sarbanes-Oxley لسنة 2002 الحق في اختيار إطار الرقابة الداخلية المناسب. وقد اختارت جميع الشركات إطار COSO، ولاقت قبولاً وبذلك أصبح إطار الرقابة الداخلية الأكثر استخداماً على مستوى العالم.

[*] - COSO: Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission.
[1] - https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx Date de la visite: 01/02/2016.

أولا: تعريف الرقابة الداخلية وفق COSO

تعددت التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية وبذلك قامت لجنة COSO بتقديم تعريف شامل لها، حيث تعرف الرقابة الداخلية على أنها "سلسة من الإجراءات والعمليات، تتم بواسطة مجلس إدارة الشركة، وإدارتها وموظفيها الآخرين وتصمم لتوفير تأكيدا معقولا فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات؛
- مصداقية التقارير المالية؛
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة[1].

ثانيا: مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO

يرتكز إطار COSO على خمس مكونات مترابطة للرقابة الداخلية تستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم بها إدارة الشركة، وهي تتكامل مع عملية الإدارة، وهذه المكونات تنطبق على جميع الشركات إلا أن طريقة تنفيذها قد تكون مختلفة خاصة في حال الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم. ومكونات الرقابة الداخلية هي [2]:

1- البيئة الرقابية:

تحدد بيئة الرقابة الاتجاه، أو المناخ العام في الشركة، والذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأنها توفر الانضباط والهيكل، وتشمل عوامل بيئة الرقابة: الأمانة، والقيم الأخلاقية وكفأة أفراد الشركة، وفلسفة الإدارة وطريقتها في العمل، والطريقة التي تتبعها الإدارة في تفويض السلطة وتحديد المسؤوليات، وتنظيم وتطوير الأفراد، والاهتمام والتوجيه الذي يوفره مجلس الإدارة؛

2- تقويم المخاطر:

تواجه كل شركة مخاطر متنوعة من مصادر خارجية وداخلية يجب تقديرها، وقبل تقويم المخاطر، ينبغي أن تكون الشركة قد قامت بوضع أهداف مترابطة على مستويات مختلفة ومتسقة داخليا. وتقويم المخاطر يعني تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بالأهداف، وتحديد الأساس لكيفية إدارة هذه المخاطر. ونظرا لاستمرار تغير الأحوال

[1] - http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework Date de la visite: 01/02/2016.

[2] - لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، **الرقابة الداخلية- إطار متكامل-**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2009، ص 9-10.

الاقتصادية، وأحوال الصناعة، والأحوال الرقابية وظروف التشغيل، فقد ظهرت الحاجة إلى آليات لتحديد المخاطر الخاصة المرتبطة بالتغيير والتعامل معها؛

3- الأنشطة الرقابية:

هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، فهي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة، وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في الشركة بأكملها، وفي جميع المستويات وجميع الوظائف، وهي تشمل سلسلة من الأنشطة على درجات متنوعة، مثل الموافقات والتصريح بالعمليات، والتحقق، وكشوف السنوية، ومراجعة الأداء التشغيلي، وحماية الأصول والفصل بين الواجبات؛

4- المعلومات والاتصالات:

يجب أن يتم تحديد المعلومات والحصول عليها وتوصيلها بالشكل الذي يمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم في الوقت المناسب، وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوى على معلومات تشغيلية، مالية وأخرى متعلقة بالالتزام بالقوانين، تتيح لإدارة الشركة العمل والرقابة عليها، ونظم المعلومات لا تعالج فقط المعلومات المنتجة داخليا، ولكنها تشمل أيضا معلومات عن أحداث خارجية، وأنشطة وأحوال ضرورية من أجل اتخاذ قرارات مدروسة، وكذلك من أجل التقارير الخارجية، والاتصال الفاعل يجب أن يحدث بمعنى واسع، بحيث يتدفق إلى أعلى وأسفل وإلى جميع أرجاء الشركة وغيرها، ويجب أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا، مفادها أن المسؤوليات الرقابية يجب أن تؤخذ بجدية، ويجب أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين، كما يجب أن تكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى، ويجب أن يكون هناك اتصال فاعل بالأطراف الخارجية (العملاء، الموردين، الجهات الرقابية والمساهمين)؛

5- مراقبة الأداء:

يجب مراقبة نظم الرقابة الداخلية، وهي عملية تقوّم جودة أداء النظم على مر الزمن، ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مراقبة الأداء مستمرة، أو تقويمات أو الاثنين معا، وتحدث مراقبة الأداء المستمرة من خلال العمليات، فهي تشمل أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة، وإجراءات أخرى يتخذها الموظفون في أدائهم لواجباتهم، ويتوقف نطاق تكرار التقويمات المنتظمة ومداها بصفة رئيسية على تقدير للمخاطر وفاعلية إجراءات مراقبة الأداء

المستمر، ويجب التبليغ عن أوجه النقص في الرقابة الداخلية إلى أعلى، مع تبليغ الإدارة العليا ومجلسها بالأمور ذات الأهمية أو التي تتسم بخطورة كبيرة.

ويعتبر إطار COSO 2013 والذي يحتوى على نفس المبادئ المطبقة في إطار عام 1992 يقدم تفسيرا أكثر وضوحا ويحتوى على 17 مبدأ كما يلي[1]:

البيئة الراقبية:

1. يوضح التزام النزاهة والقيم الأخلاقية؛
2. تمارين مسؤولية الإشراف؛
3. تأسيس هيكل وسلطة ومسؤولية؛
4. يوضح التزام الاختصاص؛
5. فرض المساءلة.

تقييم المخاطر:

6. تحديد الأهداف المناسبة؛
7. تحديد وتحليل المخاطر؛
8. تقييم مخاطر الاحتيال؛
9. تحديدات وتحليلات التغيرات الجوهرية.

أنشطة الرقابة:

10. اختيار وتطوير أنشطة المراقبة؛
11. اختيار وتطوير الضوابط العامة على التكنولوجيا؛
12. التطبيق من خلال السياسات والإجراءات؛

المعلومات والاتصالات:

[1] - The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance**, 2013, P5.

13. استخدام المعلومات ذات العلاقة؛

14. التواصل خارجيا؛

15. التواصل داخليا؛

المراقبة:

16. اجراء تقييمات مستمرة أو منفصلة؛

17. التقييم والاتصال مع القصور.

ومما سبق يتضح أن الجهود لجنة المنظمات الراعية أدت إلى تحسين الأداء المؤسسي والحوكمة والحد من عمليات الاحتيال بتركيز على الالتزام بالقيم الأخلاقية والنزاهة، تحديد المسؤوليات، فرض المساءلة، إدارة المخاطر ومراقبة الأداء. كما نتج عن التحديثات التي أدخلت على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الأصلي العديد من التحسينات من بينها: التأكيد على أهداف إعداد التقارير غير المالية (مثل التقارير المتكاملة والتقارير الخاصة بالاستدامة وغيرها) والتركيز على الأهمية المتزايدة لتكنولوجيا المعلومات ومعالجة مخاطر الاحتيال.

المطلب الثاني: الدور الجديد لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي بعد صدور قانون Sarbanes–Oxley

بعد صدور القانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية عرف موضوع حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي تطورا كبيرا في الممارسة، والذي جاء بمجموعة من الإجراءات التي كانت إلزامية التطبيق.

أولا: قانون Sarbanes–Oxley

بعد انهيار شركة إنرون ومكتب التدقيق أرثر أندرسن قام كل من السناتور الديمقراطي بول ساربنيز والجمهوري منجايل أوكسلي بتقديم مشروع قانون للكونجرس الأمريكي وقعه الرئيس الأمريكي جورج بوش في جويلية 2002. حيث أنشأ القانون Sarbanes-Oxley جهازا جديدا للإشراف وتنظيم عملية التدقيق، وأوجد قوانين خاصة بمسؤولية الشركة[1].

[1]- كيم، وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 162.

وتضمن هذا القانون ما يلي[1]:

- تأسيس مجلس للرقابة المحاسبية يتكون من 5 أعضاء، يتولى مراقبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وتحقيق في المخالفات المحاسبية والمالية، واتخاذ الإجراءات الانضباطية، كما يضطلع المجلس بمهمة متابعة شركات التدقيق الكبيرة سنويا، والشركات الأخرى كل ثلاث سنوات؛
- يجري تعين ومكافأة المحاسبين العاملين في الشركات المساهمة من قبل لجنة التدقيق مستقلة بدلا من إدارة الشركة؛
- وضع متطلبات متشددة لافصاحات الشركات، وإجراء تحسينات ملموسة على تقارير الشركات المساهمة العامة.

ثانيا: مكونات قانون Sarbanes-Oxley

يتكون قانون Sarbanes-Oxley من أحد عشر جزء هي كالتالي[2]:

- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة الفقرات من 101-109؛
- استقلالية المدقق الفقرات من 201-209؛
- مسؤولية الشركة الفقرات من 301-308؛
- تعزيز الإفصاح المحاسبي الفقرات من 401-409؛
- تحليل تعارض المصالح الفقرة 501؛
- موارد وسلطة اللجنة الفقرات من 601-604؛
- دراسات وتقارير الفقرات من 701-705؛
- قانون المساءلة عن الغش والغش الجبائي الفقرات من801-809؛
- الالتزام بالعقوبات الجبائية الفقرات من 901-906؛
- اقرارات ضريبية للشركات الفقرة 1001 ؛
- غش الشركة والمسائلة المحاسبية عنه الفقرات من 1101-1107.

[1]- الربيعي، راضي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2]- **Sarbanes-Oxley Act of 2002,2002 ,**P 2-4.

إن قانون Sarbanes-Oxley يتميز بالإلزامية، فكل الشركات المدرجة في البورصة يجب أن تطبقه وإلا تعرضت للعقوبات، كما سبق ذكره قسم القانون إلى 11 جزء نذكر أهمه في ما يلي[1]:

1- **مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة:** ينشأ القانون هيئة لا تهدف إلى الربح تسمى مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة للرقابة والإشراف العامة، تقوم بالرقابة والإشراف على الشركات العامة من أجل تحسين دقة تقارير التدقيق، ويعمل المجلس تحت إشراف لجنة تداول الأوراق المالية SEC[*] وتتمثل واجباتها أساسا في تسجيل الشركات المحاسبية الهامة وإرساء أو تبني معايير رقابة الجودة، والأخلاقيات، والاستقلال وغيرها من المعايير وإجراء عمليات تفتيش على شركات المحاسبة العامة، وإجراء تحقيقات وتطبيق اجراءات تأديبية وفرض عقوبات على شركات المحاسبة عندما يكون هناك مبرر لذلك؛

2- **إستقلالية المدققيين:** يسعى القانون إلى ضمان استقلالية المدقق الخارجي وهذا بإلزام الشركات ومكاتب التدقيق بمجموعة من الإجراءات تتمثل في حظر مكاتب التدقيق أداء أنشطة استشارية مع أنشطة التدقيق معا للشركة الواحدة، ويعطي لجنة التدقيق المزيد من سلطة الرقابة على أنشطة التدقيق، ويجب تغير المدقق كل 5 سنوات، ويحظر إجراء تدقيق بواسطة مكتب تدقيق إذا كان له علاقة بإدارة الشركة.

3- **مسؤولية الشركات:** يحاول القانون زيادة المقدرة الرقابية لمجالس الإدارة ومسؤولياتها وتحسين مصداقيتها، وهذا بجعل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة أكثر استقلالا عن الإدارة وأكثر مسؤولية عن الإشراف على خدمات التدقيق وعملية الشكاوي المحاسبية، ويجبر الرؤساء التنفيذيين وشركاء الشؤون المالية على التصديق على ملائمة القوائم المالية المودعة لدي SEC وغيرها من الإجراءات التنظيمية التي تساهم في ضمان مصداقية القوائم المالية.

4- **تحسين الإفصاحات المالية:** من خلال الإفصاح عن المعاملات الخارجية عن نطاق الميزانية العمومية والتصويبات في التقارير المكتشفة بواسطة المدققين، ويقلل الوقت المعطى للمدراء التنفيذيين لكي يقدموا لـ: SEC تقارير عن تعاملات الشركة الخاصة بالأسهم إلى يومين، ويشترط وجود خبير مالي في لجنة التدقيق.

[1]- الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

[*] **SEC**: Securities and Exchange Commission.

ثالثا: أثر قانون Sarbanes-Oxley على الإبلاغ المالي

كان لقانون Oxley تأثيرا كبيرا على الإبلاغ المالي حسب النتائج التي توصلت لها الدراسة التي قام بها الباحثين Tina D M. G & Fennema Phillip Z & William Hillison في دراسة بعنوان " A Changing Corporate Culture" "بيئة الشركات مستمرة التغير"، ويمكن توضيح أهم نقاط التأثير حسب الدراسة في ما يلي[1]:

1- **أصبح الجميع يركز على الأخلاقيات، والدقة المحاسبية:** حيث بدأت الشركات تبحث عن تلك الوسائل الكفيلة وتوظيفها، والتي يمكن أن تؤمن سلامة أخلاقيات طواقم الإدارة، والدقة المحاسبية في نفس الوقت كانتقاء الموظفين الذين يتمتعون بأخلاقيات وخبرات جديدة؛

2- **ظهور آليات جديدة تحث على التفاني بالعمل والنزاهة:** حيث قامت الشركات بتوزيع بعض الملصقات على موظفيها تحثهم على النزاهة وأداء واجبهم بإتقان، وبعض الشركات قامت بتنظيم لقاءات بين الموظفين ومجلس إدارتها لحثهم وتشجيعهم وطمأنتهم بتوصيل المعلومات دون الخوف من طائلة المسؤولية؛

3- **تفعيل دور لجان التدقيق بشكل أكثر كفاءة من السابق:** وهذا من منطق تعيين أعضاء مستقلين بشكل كامل ومن ذوي الخبرة الكبيرة والسمعة النزيهة، وللجنة التدقيق الحق في مساءلة أصحاب المناصب العليا في الشركة، وتلزم كل من المدققين الداخليين والخارجيين على حل أي مشكلة طارئ في وقت قياسي؛

4- **التركيز على جودة الدخل:** انطلاقا من مهام لجنة التدقيق وقدرتها على مساءلة أصحاب المناصب العليا بالشركة عن كل صغيرة وكبيرة، لذا فإن الإدارة تحذر وبشكل كبير عند منح الإئتمانات أو تغيير أي من الطرق المحاسبية؛

5- **التعامل مع إدارة المخاطر بشكل جيد:** بدأ ظهور تحسن على الآلية التي تدير بها الشركة المخاطر خوفا من المساءلة المستمرة من قبل لجان التدقيق؛

[1]- نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، **الحاكمية بعد مرور عامين على تحديثها**، مجلة البنوك ، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، الأردن، 2004، ص 4.

6- **التركيز على التدقيق الداخلي:** بدأت الشركات بإجراء تغييرات جوهرية على التدقيق الداخلي، والتي شملت كل من: إنشاء أقسام تدقيق داخلي بشكل رسمي، وإطلاع لجنة التدقيق على تقارير التدقيق الداخلي قبل رفعها لأصحاب المناصب الإدارية العليا في الشركة.

المطلب الثالث: مسؤوليات لجان التدقيق الخارجي في ظل تطبيق نظام حوكمة الشركات

تلعب لجنة التدقيق دورا هاما في حوكمة الشركات، حيث تعتبر من أهم الآليات التي تعتمد عليها، حيث تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، فقانون Sarbanes-Oxley ركز على ضرورة وجود لجنة التدقيق ذات كفاءة وفعالية في الشركة لضمان التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات ومن جهة أخرى استقلالية المدقق الخارجي.

أولا: نشأة لجان التدقيق

في عام 1938، ظهرت فكرة إنشاء لجان التدقيق Audit Commitees في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mechesson & Robbons ، والتي كانت السبب في قيام كل من بورصة نيويورك NYSE* ولجنة تداول الأوراق المالية SEC بالتوصية بضرورة تعين لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، كمحاولة لزيادة الاستقلالية في إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات[1].

وفي عام 1967 أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونين الأمريكية AICPA* جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين، كما أوصت SEC في عام 1972 الشركات المساهمة العامة بأهمية تشكيل لجان التدقيق مكونة من أعضاء غير التنفيذيين، وفي عام 1974 أصدرت SEC النشرة رقم (165) والتي أكدت على ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بالإفصاح عن لجان التدقيق وكيفية تشكيلها، أما في عام 1978 فقد دعت SEC الشركات لتحديد عدد اجتماعات لجان التدقيق وبيان الوظائف والمهام التي تؤديها، وفي نفس

* **NYSE**: New York Stock Exchange.

[1]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 139.

* **AICPA**: American Institute of Certified Public Accountant.

العام ألزمت بورصة نيويورك الشركات المساهمة العامة المدرجة فيها بتشكيل لجان تدقيق واعتباره شرطا من شروط الإدراج التي يجب الالتزام بها[1].

وفي عام 1987 صدر تقرير Treadway Commission في المملكة المتحدة والذي أجبر كل الشركات المدرجة في البورصة على تكوين لجان التدقيق، أما في المملكة المتحدة فقد صدر تقرير لجنة Cadbury Commitee عام 1992 الذي أوصى بتشكيل لجان تدقيق للشركات المدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية[2].

وزادت أهمية لجان التدقيق بعد صدور Sarbanes Oxley Act عام 2002 الذي أُلزامت جميع الشركات المدرجة في السوق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية التقيد به وتطبيقه، حيث حديد القانون مهام لجان التدقيق وركز على دورها في ضمان استقلالية المدقق الخارجي والداخلي، لما لهذه الأخيرة من دور فعال في الحد من الانهيارات المالية.

وفي عام 2003 تم إصدار Smith Report الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان التدقيق وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، وطالب هذا التقرير أن يكون للجان التدقيق تقرير سنوى يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء اللجنة.

ويُلاحظ أن كافة الجهات التي حرصت على تطوير وتفعيل مهام لجان التدقيق والتركيز على ضرورة تكوينها في كل شركات المساهمة، هي جهات مهنية وأخرى رسمية رقابية، مما يعني ارتباط عمل هذه اللجان بمفهوم الرقابة والإشراف.

[1] –عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة على الحد من إدارة الأرباح** –دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية–، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، العدد 4، 2013، ص 821.

[2] - **the Financial Aspects of Corporate Governance**, Op cit, P 26.

ثانيا: تعريف لجان التدقيق

لا يوجد تعريف موحد للجان التدقيق لأن مسؤولياتها تختلف من شركة إلى أخرى. فلجنة التدقيق هي لجنة فرعية وأساسية في مجلس الإدارة تتكون من الأعضاء غير تنفيذيين أومستقليين، وتتولي مسؤولية الإشراف على أنشطة التدقيق[1].

حيث عرف قانون Sarbanes-Oxley في الفقرة 205 لجنة التدقيق أنها "لجنة ينشئها مجلس الإدارة الشركة من أجل الإشراف على عمليات المحاسبة فيها وإعداد التقارير المالية وتدقيق بياناتها المالية"[2].

ويمكن تعريفها بأنها "لجنة منبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات"[3].

من التعاريف السابقة مقدمة للجنة التدقيق يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص المتمثلة في ما يلي:

- لجنة منبثقة من مجلس الإدارة؛
- تتكون من عدد محدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أو المستقلين؛
- تتمثل مسؤوليتها في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، والرقابة على أعمال المدقق الداخلي والخارجي وضمان استقلاليتهم.

ثالثا: مهام وأهمية لجنة التدقيق

حدد تقرير لجنة Cadbury Commitee مجموعة من المهام الرئيسية للجنة التدقيق والمتمثلة في ما يلي[4]:

- تقديم توصيات لمجلس الإدارة بخصوص تعيين مدقق الحسابات وأتعابه واستمراره وفصله؛
- تدقيق القوائم المالية السنوية؛

[1] - Ismail ADELOPO,**The Impact of corporate governance on audit independence: A study of audit committees in UK lited compaies**, A thesis submitted to the faculty of Business and law, De Montfort University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy, 2010,p60.

[2] **-Sarbanes-Oxley Act of 2002**, P 58.

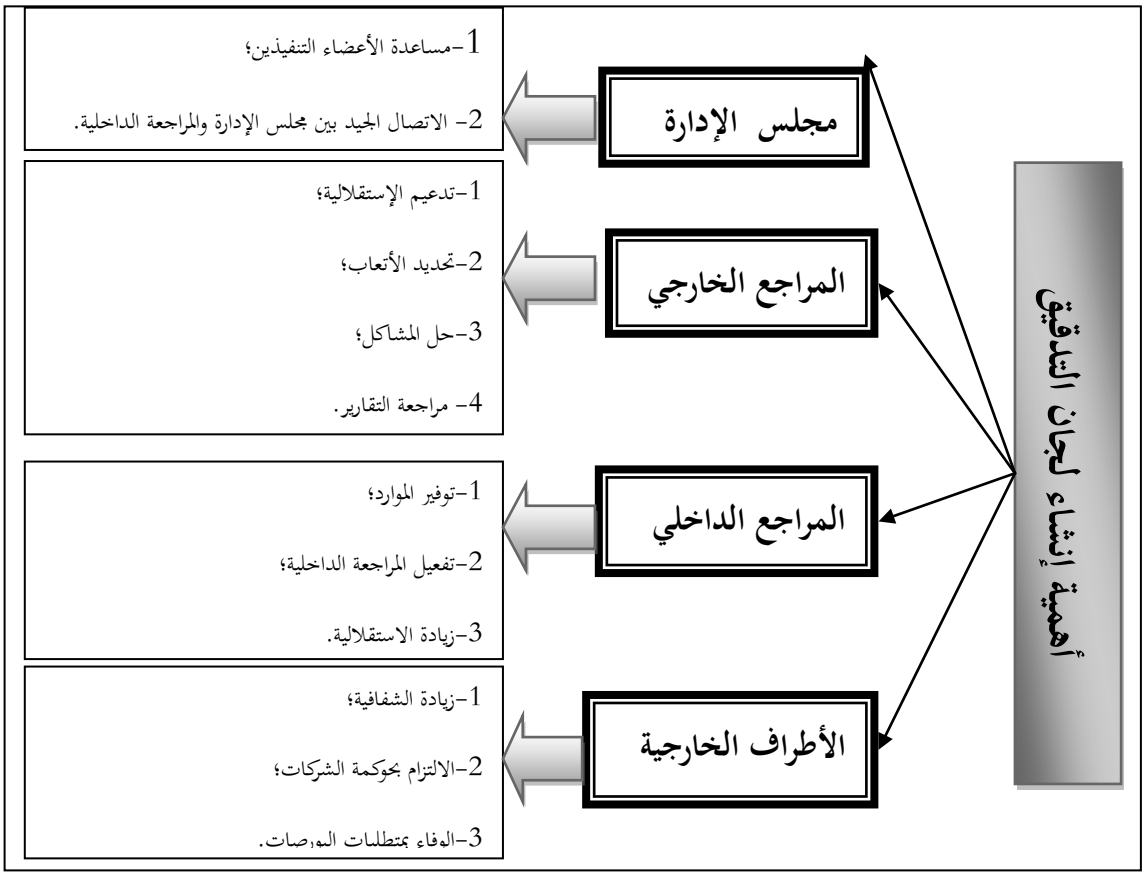
[3] -محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[4] **- the Financial Aspects of Corporate Governance**, Op cit, P 27-28.

- مناقشة مدقق الحسابات حول طبيعة التدقيق ونطاقة؛
- تدقيق رسالة الإدارة للمدقق الخارجي؛
- تدقيق نظام الرقابة الداخلي في الشركة؛
- تدقيق عملية التدقيق الداخلي.
- تدقيق أية أمور مهمة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

إن إنشاء لجان التدقيق داخل الشركة يضمن تحقيق منافع مختلفة لكل الأطراف داخل وخارج الشركة مثل المدقق الداخلي والخارجي ومجلس إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح، وهذا يمكن توضيح أهمية إنشاء لجان التدقيق لهذه الأطراف في الشكل (4) التالي:

الشكل (4): أهمية إنشاء لجنة التدقيق لمختلف الأطراف



المصدر: محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 145.

بما أن لجان التدقيق تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في الشركة فإن دورها يتمثل أساسا في الإشراف، ومن ثم فلجان التدقيق يجب أن تقوم بما يلي[1]:

- يجب أن تعلم لجان التدقيق بكافة الاختبارات المحاسبية الهامة التي قامت الإدارة بتبنيها؛
- يجب على لجان التدقيق أن تعلم بكافة التغيرات الهامة في النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية التي تتضمنها تلك النظم؛
- يجب أن تكون للجان التدقيق السلطة في تعيين وعزل المدقق الخارجي، كما يجب أن تقوم بفحص خطة التدقيق وكذا نتائج التدقيق مع المدققين؛
- يجب أن تكون للجان التدقيق السلطة في عزل وتعين المسئول عن التدقيق الداخلي في الشركة، كما تقوم بتحديد الموازنة الخاصة بنشاط التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى فحص خطة التدقيق الداخلي ومناقشة نتائجه مع المدقق؛
- تقوم لجان التدقيق باستلام كافة تقارير التدقيق الرقابي، كما يجب أن تتقابل دوريا مع المدققين الداخلين والخارجين بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة.

رابعا: علاقة لجان التدقيق بالتدقيق الخارجي

ركزت العديد من التقارير الدولية (Cadbury Commitee, Treadway Commission, Sarbanes-Oxley Act, Smith Report) على دور الذي تلعبه لجان التدقيق في عمل المدقق الخارجي، فهناك علاقة وثيقة بين التدقيق الخارجي ولجان التدقيق حيث تعمل هذه الأخيرة على توصية بتعين المدقق الخارجي، وتحديد مستوى ملائم من أتعاب، وكذلك ضمان استقلالية المدقق الخارجي والعمل على حل كل النزعات التي قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة، وهذا ما يضمن جودة وفعالية عملية التدقيق. وتتضح علاقة لجان التدقيق بالمدقق الخارجي من خلالها دورها فيما يلي[2]:

1- **إبداء توصية بتعيين المدقق الخارجي:** يتم تعيين المدقق الخارجي خلال انعقاد الجمعية العامة للشركة وفي الواقع العملي نجد أن مجلس الإدارة هو من يتم تعيين المدقق الخارجي، وهذا ما يثير جدلا حول قدرة المدقق

[1]- لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

[2]- سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 180-185.

الخارجي على أداء مهامه لأن قرار عزله أو تعينه في الفترة القادمة تتحكم فيه إدارة الشركة. وأكدت العديد من التقارير الدولية على ضرورة إعطاء لجان التدقيق مسؤولية اختيار المدقق الخارجي مما يزيد من استقلالية هذا الأخير وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة في حال وجود خلاف بينه وبين الإدارة، فمعظم أعضاء لجان التدقيق هم أعضاء غير تنفيذيين ومستقلين هذا ما يعطي لاختيارهم المدقق الخارجي مصداقية ويزيد من ثقة كل الأطراف ذات العلاقة في التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي.

2- **تحديد أتعاب المدقق الخارجي:** يجب أن تكون عملية التدقيق ذات جودة وهذا أكيد يتأثر بمقدار الأتعاب التي تدفعها الشركة للمدقق الخارجي، فتقوم لجان التدقيق بالتأكد من أن مقدار الأتعاب التي تدفعها الشركة للمدقق الخارجي تضمن مستوى معقول من الجودة لعملية التدقيق بالشكل الذي يحقق الحماية لحقوق المستثمرين ويعطي للقوائم المالية المصداقية.

3- **التأكد من استقلالية المدقق الخارجي:** تعبر استقلالية المدقق الخارجي أمرا مهما لزيادة ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح في صحة وسلامة القوائم المالية التي تنشرها الشركة محل التدقيق، وفي هذه الحالة تظهر أهمية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق في التأكيد على استقلالية المدقق من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء تأدية مهامه، حيث تقوم لجان التدقيق بمناقشة المدقق الخارجي عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته، ويجب أن يشمل تقرير لجان التدقيق توضيح تبين فيه رأيها في استقلالية المدقق الخارجي.

4- **حل النزاعات بين الإدارة والمدقق الخارجي:** إن النزاعات التي تحدث بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة بخصوص إعداد القوائم المالية قد تؤثر على عملية تدفق المعلومات التي تحتويها هذه القوائم المالية إلى المستثمرين والأطراف ذات المصلحة في الشركة، ومن خلال الدور الإشرافي الذي تقوم به لجان التدقيق في إعداد القوائم المالية فإن لها سلطة تسمح لها بالتدخل لحل النزاعات والعمل على عدم تكررها مستقبلا عن طريق الاجتماع بالمدقق الخارجي بعيدا عن سلطة الإدارة.

5- **الإشراف على تقديم خدمات غير التدقيق:** إن قيام المدقق بتقديم خدمات استشارية للشركة قد يؤثر بطريقة أو أخرى على درجة استقلاليته في عملية التدقيق، وللجان التدقيق دور في تأكد من أن قيام المراجع بهذا النوع من الخدمات لا يؤثر على استقلاليته وهذا من خلال مراعات ما يلي:

- درجة المهارات والخبرات المتوفرة لدى المدقق الخارجي والتي تجعله قادرا على تقديم هذا النوع من الخدمات؛

- التأكد من عدم وجود تهديدات أو تدخلات من قبل إدارة الشركة بخصوص عمل المدقق في عمليات التدقيق العادية؛
- ملائمة أتعاب خدمات غير التدقيق لطبيعتها وحجمها؛
- مراجعة اللوائح الخاصة بتحديد أتعاب من يقوم بتقديم بهذا النوع من الخدمات.

خامسا: حوكمة الشركات ودور المدقق الخارجي

إن المدقق يلعب دورا هاما في حوكمة الشركات الجديدة، فيتمثل دورهم الرئيسي في تدقيق القوائم المالية والتقارير الأخرى، وتصديق على اجراءات الرقابة الداخلية بالإضافة إلى دور الجديد المتمثل في فحص قوائم حوكمة الشركات وتصديق عليها، فعلى المدقق فحص اقرارات الإدارة بخصوص الالتزام بدليل الممارسات الأفضل، فالمدقق يجب عليه تأكد من المتطلبات المتمثلة في ما يلي[1]:

- يجب أن يكون لمجلس الإدارة جدول رسمي بالأمور التي تؤثر على القرار على وجه التحديد؛
- يتعين أن يكون هناك إجراء يتم الموافقة عليه عن طريق مجلس الإدارة في تعزيز واجباتهم لأخذ نصيحة مهنية محايدة إذا كان الأمر ضروريا بمصروفات تقع على الشركة؛
- أن المديرين غير التنفيذيين يجب أن لا يتم تعيينهم وفقا لشروط خاصة من شأنها تعرضهم لإعادة الانتخابات وطبقا لمتطلبات قانون الشركات التي تنص على أن تغيير المديرين وإعادة تعينهم يجب أن تكون تلقائية؛
- يجب أن يخضع كافة المديرين لإعادة الانتخابات على فترات لا تزيد عن ثلاث سنوات، أن أسماء المديرين المقدمة للانتخابات أو لإعادة الانتخابات يجب أن تصاحب بتفاصيل كافية عن السيرة الذاتية لتمكن حملة الأسهم أن يأخذوا قرارهم على أساس معرفي عند الانتخابات؛
- يجب أن يشرح المديرون مسؤولياتهم عن إعداد الحسابات كما يجب أن يكون هناك إيضاح عن طريق المديرين بخصوص مسؤولياتهم عن التقرير؛
- يجب على المديرين على الأقل سنويا إجراء فحص لفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، كما يجب أن يعدو تقريرا إلى حملة الأسهم بأنهم قد قاموا بذلك، ويغطي الفحص كافة الجوانب والإجراءات الرقابية من ضوابط التشغيلية والالتزام بالإضافة إلى إدارة المخاطر؛

[1]-لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 175-176.

- يجب أن يشكل مجلس الإدارة لجنة مراجعة ويتعين تحديد أسمائهم في التقرير.

خلاصة الفصل الأول

في هذا الفصل تم التطرق إلى مختلف التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات من الهيئات والمنظمات الدولية والأكاديميين، والتي لم يكن هناك اتفاق على تعريف موحد لها، فيمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها "نظام يحدد العلاقة بين الإدارة ومختلف الأطراف ذات المصلحة في الشركة، ويضمن حماية حقوقهم من خلال العرض الصادق للمعلومات والإفصاح الكافي، وكذا ضمان جودة العمليات التي تقوم بها الشركة من خلال الرقابة عليها". ومختلف الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها والسمات التي يجب توفرها في حوكمة الشركات وتساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها.

كما تم التطرق في هذا الفصل إلى مجموعة من الإرشادات التي يجب تطبيقها لضمان فعالية حوكمة الشركات، والمتمثلة في المبادئ الستة التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD. تناولنا في هذا الفصل مختلف المحددات والآليات لتطبيق قواعد وإجراءات حوكمة الشركات.

ومن ثم تناول مختلف المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي الذي تعتبر من أهم اللآليات الخارجية لحوكمة الشركات، من خلال عرض مختلف التعاريف المقدمة للتدقيق الخارجي، أنواع التدقيق، وأهمية وأهداف التدقيق الخارجي. كما تطرقنا إلى مختلف الحقوق التي على إدارة الشركة محل التدقيق ضمانها للمدقق الخارجي، وفي المقابل مختلف الواجبات والالتزامات التي فرضتها القوانين والمسؤوليات المترتبة عن ممارسة المهنة. كما تطرقنا إلى مجموعة المعايير التي توحد الممارسات وتمكن المدقق الخارجي من أداء مهامه بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

وفي الأخير تم التتطرق إلى التطورات الأخيرة في حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي، خاصة بعد صدور قانونSarbanes-Oxley وتركيزه على ضرورة وجودة لجان التدقيق لضمان السير الحسن لنظام حوكمة الشركة وضمان استقلالية المدقق الخارجي.

الفصل الثاني:

جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية

الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية

تمهيد

تعتبر جودة التدقيق مطلب أساسي لمجموعة من الأطراف المهتمة، حيث تهدف الشركة إلى إضفاء الموثوقية على قوائمها المالية المنشورة، كما تسعى الهيئات المهنية إلى تحقيق الجودة عند أداء مهام تدقيق يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المهنية المطلوبة ومن ثم الوفاء بمسؤوليتها تجاه كل الأطراف.

عملت الهيئات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة والتدقيق على بذل جهود كبيرة من أجل إرجاع الثقة إلى مهنة التدقيق، بعد الهزات التي تعرضت لها نتيجة انهيار أكبر الشركات العالمية، ومن ثم استعادة الثقة في القوائم المالية المنشورة والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مهمة من طرف مستخدميها، حيث ركزت على ضرورة أداء مهمة التدقيق بجودة عالية ووضعت مجموعة من السياسات والإجراءات لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق، تم تبنيها من قبل العديد من الدول العالم.

يرتبط مستوى جودة التدقيق الخارجي بمستوى جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، وهذا يعود إلى أن التدقيق ذو الجودة العالية يسمح باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها.

لكي تتميز المعلومة المنشورة في القوائم المالية بالجودة ومساعدة متخذ القرار في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، على المعلومة المحاسبية أن تتميز بخاصية الموثوقية.

قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول:** مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثر فيه؛
- **المبحث الثاني:** رقابة جودة التدقيق الخارجي؛
- **المبحث الثالث:** موثوقية القوائم المالية.

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه

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

المطلب الأول: مفهوم الجودة

يعود مفهوم الجودة إلى قديم الزمن، فنجد أن الإسلام ركز على ضرورة أداء الأعمال بإتقان وجودة عالية ففي القرآن الكريم والسنة العديد من المفاهيم التي تحدثت على جودة العمل وضرب الله نفسه جل علاه مثالا للإتقان في قولة تعالى {وَتَرَى الْجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ صُنْعَ اللَّهِ الَّذِي أَتْقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ} "النمل : 88"، ونجد نفس المعني في حديث الرسول الله محمد عليه الصلاة والسلام "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه"[1]، فالإسلام أولى موضوع الإتقان والجودة أهمية كبيرة وأصبحت مطلب ضروري عند القيام بكل الأعمال.

أولا : تعريف الجودة

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

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

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

[2]- محمود حسين الوادي، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 19.

أما قاموس أكسفورد الأمريكي فقد عرف الجودة على أنها: "درجة أو مستوى من التميز"[1].

وحسب معايير ISO 9000 (إصدار 2005) فالجودة عبارة عن: "قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على إرضاء متطلبات العملاء"[2].

كما تم تعريف الجودة من قبل المنظمة الأمريكية لرقابة الجودة *ASQC على أنها "جميع الخصائص والمميزات للمنتج أو الخدمة التي تزيد من قدرة إشباع احتياجات العميل"[3]. هذا التعريف يتوافق مع تعريف الجودة الذي قدمه المعهد الأمريكي للجودة حيث يعتبرها أنها "كلية وشمولية سمات وخواص المنتج، أو الخدمة التي تحمل مقدرتها على تحقيق احتياجات معينة"[4].

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

الجدول رقم (02): التعاريف المختلفة للجودة

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

[1]- محمد عبد العال النعيمي وآخرون، **إدارة الجودة المعاصرة: مقدمة في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات الخدمية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 31.

[2] -Du Manuel qualité au Manuel de Management, Afnor éduction, France, 2e édition, 2013, P 20.

*ASQC : American Society for Quality Control

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

[4]- جيمس إيفان، وجيمس دين، **الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والإستراتجية**، تعريب على إبراهيم سرور وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية،2009، ص 20-21.

Juran and Cryna	الجودة هي الملائمة للاستعمال.
Ishikawa	الجودة قد يتسع مداها لتشمل جودة العمل وجودة الخدمة وجودة المعلومات وجودة التشغيل وجودة القسم والنظام وجودة الناس (المديرين التنفيذين، المهندسين، الموظفين و العمال) وجودة المنظمة وجودة الأهداف مما يجعل مراقبة الجودة وأبعادها المتعددة من الأدوات الأساسية لتحقيق الأهداف المنشودة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المرجعين:

-محمود حسين الوادي، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2010، ص 19-20.

-إبراهيم بن مصطفى الهجان، **الجودة الشاملة في المستشفيات**، خوارزم العلمية، جدة، السعودية،2009، ص 15-16.

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

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

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

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

- السعي باستمرار لتحقيق جودة المنتج بثبات؛
- تحديد وتنفيذ المتطلبات القانونية والضوابط المتعلقة بالمنتج التي تحددها الجهات الرقابية والتشريعية؛

[1]-خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، 2011، ص 146.

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

المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لموضوع جودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة في ظل البيئة الحالية، حيث أصبح مطلب أساسي لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات التدقيق، حيث اهتمت العديد من الدراسات على المستوى المهني والمستوى الأكاديمي بتحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي.

أولا: مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بنظرية الوكالة

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

تهدف نظرية الوكالة إلى السعي لتخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين مختلف أطراف علاقة الوكالة، ولهذا فإن جودة التدقيق الخارجي تلعب دور كبير في تخفيضها[2]. فجودة التدقيق تضمن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبناء عليه يساهم في حماية مصالح حملة الأسهم وفي تخفيض تكاليف الوكالة، فالجودة العالية للتدقيق الخارجي يقابلها

[1] -Jensen and Mekling , Op cit, P 308.
[2] - Ezzeddine Abaoub, Soumaya Ayedi Chabchoub, **La Demande de la qualité de l'audit externe: Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien**, Actes du 29ème Congrès de l'AFC, 29-30 Mai 2008, P 6-7.

بالضرورة جودة عالية في القوائم المالية المنشورة، وهذا ما ترغب إدارة الشركة في الوصول إليه نظرا للضغوطات التي تفرضها مختلف أجهزة الرقابة في الشركة وأهمها الدائنون وحملة الأسهم.

ثانيا: تعريف جودة التدقيق الخارجي

برغم من أهمية موضوع جودة التدقيق الخارجي إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له وهذا لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها من مدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية. فيتحدد تعريف جودة التدقيق الخارجي بمفهومين هما[1]:

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

1- مفهوم جودة التدقيق على مستوى الهيئات المهنية:

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

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

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار التدقيق SAS 99 "مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية"، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 2002، حيث أكد

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

[2]- حسين يوسف القاضي، وآخرون، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2013-2014، ص 465.

المعيار على تدعيم كفاءة المدقق في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على المدققين ممارسة الشك المهني والتي تتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة عن الغش، وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة التدقيق ورفع جودتها[1].

أما جودة التدقيق الخارجي حسب الإرشادات الصادرة عن الإتحاد الأوربي (2004) SAI_S[*] "هي الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق"، حيث تتضمن هذه الخصائص ما يلي[2]:

1- **الأهمية:** مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق؟ وبالتالي يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية؛

2- **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** هل تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها؟ وهل جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي يتم تجميعها في عملية التدقيق؟

3- **الموضوعية:** هل تم إجراء عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة، بدون ضرر أو محاباة؟ فالمدقق يجب أن تتشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي؛

4- **المجال:** هل تحدد خطة مهمة التدقيق بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لتدقيق ناجح؟ وهل يتم تنفيذ عملية التدقيق بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة؟

5- **التوقيت الملائم:** هل يتم تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم؟ وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة، أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة؛

6- **الوضوح:** هل كان تقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق؟ وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم من قبل القائمين على تنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفق التقرير؛

---

[1]- موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، العدد 35/34، 2014، ص 185.

[*] SAI : Supreme Audit Institutions.

[2]- أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 3، 2008، ص 41-42.

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

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

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

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

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

2- مفهوم جودة التدقيق الخارجي على المستوى الأكاديمي:

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

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

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

وحسب (Davidson and Neu 1993) جودة التدقيق الخارجي هي "قدرة المدقق على اكتشاف وتقييد أو الحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل"[3].

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

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

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

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

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

---

[1] - Linda Elizabeth DeAngelo, **Audit Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, 1981, P186.

[2] - Arezoo Aghaei chadegani, **Review of studies on audit quality**, Intenational Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR, Vol 20, IACSIT Press, Singapore, 2011, P 312.

[3]- عوض، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 41.

[4]- رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008، ص 249.

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

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

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الخارجي

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

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

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

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

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

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

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

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

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

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

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

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

أولا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

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

1. حجم مكتب التدقيق

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المحددات جودة التدقيق الخارجي حسب دراسة DeAngelo التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب التدقيق الكبرى (Big 4) بعملية التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الأخرى[1]، وتوصلت أيضا العديد من الدراسات إلى العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمكاتب التدقيق الكبرى تقدم خدمات ذات جودة عالية[2].

فمكاتب التدقيق الكبرى (Big 4) تضمن أداء المهنة بجودة أكبر من غيرها، ويعود هذا إلى سعي مكاتب التدقيق الكبرى لأداء مهامها بجودة عالية للحفاظ على سمعتها، بالإضافة إلى امتلاكها تقنية عالية وأعضاء المكتب مؤهلين مهنيا وعلميا ما يضمن الجودة في الأداء، إلى أنه لا ينفرد فيها المدقق بالرأي، ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها، وتتميز هذه المكاتب بعدد كبير من العملاء وفي كثير من الدول تأخذ شكل شركات مساهمة.

[1] - DeAnglo, Op cit, P 183.

[2] - Ezzeddine Abaoub, Soumaya Ayedi Chabchoub, Op cit, p 9.

2. سمعة مكتب التدقيق

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

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

3. ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب تدقيق عالمي:

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

4. مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية

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

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

[2]- عوض، مرجع سبق ذكره، ص 48.

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

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

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

6. التقدم التقني في أداء المهنة

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

7. قيود الوقت

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

8. عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

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

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

[2]- المرجع نفسه، ص 473.

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

9. مدى استمرار مكتب التدقيق في تدقيق الشركة محل التدقيق

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص نوعية تأثير هذا العامل على جودة التدقيق الخارجي، فهناك من يؤيد الالتزام بتغير المدقق الخارجي لأن طول فترة ارتباطه مع العميل تجعل عمل المدقق متكرر ويجعل المدقق يعتقد بأنه على علم تام بمشاكل الشركة وتفقده صفة الشك المهني، كما يترتب عليها فقد استقلاليته وموضوعيته، مما يؤثر على قدرته على اكتشاف الاخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، هذا ما يؤثر سلبا على جودة التدقيق الخارجي. في حين يرى آخرون أن استمرار العلاقة مع العميل يزيد من خبرة المدقق بالشركة محل التدقيق مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية في قوائمها المالية مما يعزز جودة عملية التدقيق[2].

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

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

10. المنافسة بين مكاتب التدقيق

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

---

[1]- القاضي وآخرون، المرجع سبق ذكره، ص 468.

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

[3]- جبران، مرجع سبق ذكره، ص 11.

11. التطوير والتعليم المهني المستمر

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

12. نسبة الأتعاب من الشركة محل التدقيق إلى إجمالى أتعاب مكتب التدقيق

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

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق:

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

1. استقلالية المدقق

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

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

---

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

* **استقلالية الذهن**: عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في دوره من تحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة.

***الاستقلالية في المظهر**: عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها.

[2] - IFAC , IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Part 1, International Federation of Accountants, USA, 2015, P 91.

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

2. خبرة فريق التدقيق

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

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

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

3. الاشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق

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

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

---

[1] - DeAngelo, Op cit, P186.

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

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

- تدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.

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

4. الاتصالات بين فريق التدقيق والشركة محل التدقيق

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

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

ثالثا: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

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

1- عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية

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

[1] - الأهدال، مرجع سبق ذكره، ص 33.

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

2- عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية:

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

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

3- : عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية:

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

المبحث الثاني: رقابة جودة التدقيق الخارجي

عرفت الفترة الأخيرة اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهنى للمدققين على ضوء المتطلبات الموضوعة من طرف الهيئة المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، بغرض التحقق من الجودة وضمان السير الحسن لعمليات التدقيق لزيادة ثقة كل الأطراف المهتمة بالمهنة، من خلال وضع وتطوير مجموعة من المعايير التي تشمل مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتباعها لأداء عملية التدقيق وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق، وقواعد السلوك المهني للرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

كما عملت الهيئات المهنية للمحاسبة على تطوير أساليب جديدة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي من خلال إخضاع مكاتب التدقيق إلى مراجعة النظير.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين

نظرا للأهمية التي أولتها الهيئات الدولية لمهنة التدقيق خاصة في الفترة الأخيرة من خلال التأكيد على ضرورة أداء المهمة بكل فعالية وفاعلية، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين بتوفير ارشادات عن أداء عملية

التدقيق بأعلى مستوى الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وكما وضعت البيانات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية معايير وارشادات إضافية متعلقة برقابة الجودة لأنواع محددة من العمليات، حيث يتناول معيار 220 اجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية، ويرتكز هذا المعيار على أساس أن المؤسسة خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

في 2009/12/15 أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ISQC1* المعيار الدولي لرقابة الجودة المعدل (1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق والمراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ليحل محل المعيار السابق إصداره في 2006/06/15، ففي هذا المعيار المعدل قام المجلس بإضافة نطاق المعيار وتاريخ النفاذ، والهدف ضمن المقدمة فضلا عن التعريفات، والمتطلبات التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى [1].

كما أكد المجلس على ضرورة قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) في سياق معيار التدقيق الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"[2].

يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويتكون نظام رقابة الجودة من السياسات المصممة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات من أجل تزويد الشركة بتأكيد معقول فيما يخص:

- امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف[3].

ينبغي أن تضع الشركة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة، الموارد البشرية، أداء العملية والمراقبة.

---

* **ISQC1:** International Standard on Quality Control 1.

[1]- أحمد حلمى جمعة، **التدقيق ورقابة الجودة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 87.

[2]- IFAC , IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Part 1, International Federation of Accountants, USA, 2012, P 38.

[3] – Ibid., P 40.

ويجب على الشركة حسب متطلبات المعيار توثيق سياساتها وإجراءاتها وتبليغها إلى الموظفين في الشركة. وفي ما يلي تفصيل لما جاء به نص المعيار:

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة:

ينبغي على مسؤولي القيادة في الشركة (المسؤول التنفيذي الرئيسي، أو المجلس الإداري للشركاء في الشركة أو ما يكافئه): [1]

- وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المسؤول تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة؛
- وضع سياسات واجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل لهم المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات واجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، حيث حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن ما يلي[2]:

- النزاهة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- السرية؛
- السلوك المهني.

ويتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال قيادة الشركة، والتعليم والتدريب، والمراقبة.

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012، ص 43.

[2]- المرجع نفسه، ص 54.

أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أنه ينبغي أن تضع الشركة سياسات واجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك، وتمكن هذه السياسات والإجراءات الشركة القيام بما يلي[1]:

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ذلك ممكنا، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات؛
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية؛
- في حال كان مناسبا، الانسحاب من العملية حيث يكون الانسحاب ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي إن وجد على متطلبات الاستقلالية، وأن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فورا بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.

3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة:

ينبغي على شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات لأغراض تقييم ملائمة لقبول عميل جديد أو الاحتفاظ بالعلاقة مع العميل الحالي وهذا بعد تأكد الشركة من أنها مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات اللازمة، وقادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل. وتقتضي هذه الإجراءات والسياسات ما يلي[2]:

- أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضروريا في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2]- جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

- في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدي قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة قبول العملية أو لا؛
- في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي على الشركة أن توثق كيفية حل القضايا.

كما ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية، تتضمن هذه الإجراءات المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف واحتمالية الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل.

4- الموارد البشرية:

لضمان أداء عملية التدقيق بجودة عالية يجب أن تتوفر الشركة على سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتلاكها عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وهذا لإصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة[1].

ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية* معين ووضع سياسات وإجراءات الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة، ويجب أن يمتلك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور، كما ينبغي تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك[2].

5- أداء العملية:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العملية مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وان الشركة تصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ويجب أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي[3]:

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **تطلعات حديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 95.

* **شريك العملية** (Engagement partner): الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة، وهو الشخص الذي يحصل على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة، ومن جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.

[2]- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 46-47.

[3]- مرجع نفسه، ص 47-50.

- **التشاور:** ينبغي للشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول إجراء مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثير للجدل، ويجب توفير الموارد اللازمة لإجراء المشاورة ومن ثم توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها، وفي الأخير يجب تطبيق هذه الاستنتاجات التي تم توصل إليها؛
- **مراجعة رقابة جودة العملية:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات واجراءات تقتضي إجراء مراجعة رقابة الجودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للشركة، تحديد المعايير التي ينبغي تقييم عمليات التدقيق على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة العملية أو لا.

كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات واجراءات تقتضي اشتمال مراجعة رقابة جودة العملية على مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية، مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح، مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها، وتقييم هذه الأخيرة لدي صياغة التقرير واعتبار التقرير المقترح مناسبا أم لا.

- **معايير أهلية رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة إجراءات وسياسات تتناول تعيين مراجعين لرقابة الجودة وتحديد أهليتهم من خلال المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمين، والحد الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته، هذه الأخيرة التي يجب أن تضمن الشركة المحافظة عليها، واستبدال مراجع رقابة الجودة في حال إضعاف قدرته على أداء مراجعة موضوعية.
- **الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي وثائق حول:
  - أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة الجودة؛
  - استكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ؛
  - عدم إطلاع المراجع على أية مسائل غير متخذ قرار بشأنها قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.
- **الاختلاف في الرأي:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات واجراءات لمعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم، أو التي تنشأ بين شريك العملية ومراجع رقابة

جودة العملية، تقتضي هذه الإجراءات توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وعدم وضع تاريخ على تقرير حتى البت في المسألة.

- **وثائق العمليات:** ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورة نهائية. كما ينبغي على الشركة وضع سياسات واجراءات مصممة للحفاظ على السرية والحفظ المأمون ونزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها. وعلى الشركة وضع سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقا لما يقتضيه القانون أو النظام.

6- المراقبة:

يجب على الشركة ان تضع سياسات وإجراءات خاصة بالمراقبة وتشمل ما يلي[1]:

- **مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة:** ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام الجودة في الشركة، وتوكل هذه المهمة إلى الشريك أو الشركاء أو أشخاص آخرين يمتلكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل المسؤولية ولا يجب أن يتم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون تدقيق رقابة الجودة في فحص العمليات.
- **تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة:** ينبغي أن تقيم الشركة تأثير حالات القصور التي تم اكتشافها نتيجة عملية المراقبة وتحديد ما إذا كانت هذه الحالات:
  - إما أمثلة لا تدل بالضرورة على أن نظام رقابة الجودة في الشركة غير كاف لتزويدها بتأكد معقول حول امتثالها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وعلى أن المعايير صادرة عن الشركة؛
  - أو حالات قصور متعلقة بالنظام أو متكررة أو حالات القصور الهامة الأخرى التي تقتضي اتخاذ إجراء تصحيحي فوري.

تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات الإصلاحية المناسبة لحالات القصور التي تم ملاحظتها ما يلي:

- اتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين؛

[1]- جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 128-136.

- الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن تدريب التطوير المهني؛
- إجراء تغيرات على السياسات و اجراءات رقابة الجودة؛
- اتخاذ إجراء تأديبي بحق الاشخاص الذين لا يمتثلوا للسياسات و الإجراءات في الشركة.

كما ينبغي أن تقوم الشركة مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة الجودة الخاص بها إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين الآخرين في الشركة وتتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها وصفا لإجراءات المراقبة التي تم أداؤها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من اجراءات المراقبة ووصفا لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة او حالات القصور الهامة ووصف للإجراءات المتخذة لمعالجة او تعديل حالات القصور هذه.

- **الشكاوي والإدعاءات:** ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات مهمة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع الشكاوي والإدعاءات بأن العمل المؤدى من طرفها لا يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأيضا الإدعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة. حيث يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الأخرى، وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين.

وفي حال تحديد حالات قصور أثناء التحقيق من الشكاوي والإدعاءات ينبغي أن تتخذ الشركة الإجراءات الإصلاحية المناسبة، ويجب أن يتصف الشريك المشرف على التحقيق بالخبرة الكافية والمناسبة، ويتمتع بالسلطة داخل الشركة ويجب أن لا يكون طرف في أداء العملية بأي طريقة.

المطلب الثاني: جهود المنظمات المهنية الأخرى للرقابة على جودة التدقيق

لقد اهتمت عدة منظمات مهنية في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق وبذلت جهودا حثيثة لتحسين الأداء والارتقاء به، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المراجعين بضرورة التقيد بها.

ومن أكثر المنظمات شهرة في هذا المجال المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين AICPA ، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلزICAEW، المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين H3C في فرنسا، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA.

أولا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

لقد كانت الولايات المتحدة الأمريكية من الدول السباقة لمراقبة عمل المدققين فيها، ففي سنة 1978 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA*) بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)، واحتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي تتمثل في ما يلي[1]:

- **الاستقلالية:** ويحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلال المدقق الفرد، ويهدف إلى وضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني؛
- **تخصيص المراجعين على المهام:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، الكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة التدقيق؛
- **التشاور برأي الآخرين:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب التدقيق الاسترشاد برأي الآخرين لحل القضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية او مشكلات التدقيق التي تظهر من خلال عملية التدقيق عن طريق رفع الأمر إلى الشخص المختص ذو الخبرة والمعرفة الكافية، وتوفير مكتبة فنية خاصة بموظفي المكتب؛
- **الإشراف:** ويقصد به أن تقوم مكاتب التدقيق بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد، وذلك يستلزم من مكتب التدقيق التخطيط لكل مهمة تدقيق، وفحص كافة أوراق التدقيق، التقارير، القوائم المالية، الجداول، النماذج، الاستقصاءات؛
- **التوظيف:** ويقصد به ان يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسة محددة للتوظيف، اختبار الكفاءات، تحديد مستوى خبرة معين يجب توافره في من يتقدم للتوظيف بالمكتب؛
- **تنمية القدرات المهنية:** ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق أن يضع السياسات، الإجراءات، برامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم للموظفين؛
- **الترقية:** ويقصد بها أنه على مكتب التدقيق وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية قبل استيفائهم الخبرة، والمعرفة اللازمة لتحمل مسؤوليات الوظيفة المرقيين إليها؛
- **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** ويقصد به أن يتبع مكتب التدقيق سياسات واجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.

---

* **AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants.

[1]-وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 190-192.

عرف هذا المعيار عدة تغيرات ففي سنة 2010 صدر SQCS* No. 8 معيار رقابة الجودة رقم 8 والذي قلص عناصر رقابة جودة التدقيق إلى ستة فقط والمتمثلة في[1]:

- مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة؛
- متطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛
- قبول واستمرار علاقات العملاء وعمليات محددة؛
- الموارد البشرية؛
- أداء العملية؛
- المراقبة.

وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونين برنامجا أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Review Program، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبيين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص[2].

ثانيا: مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW

في عام 1991 قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب التدقيق في إنجلترا وويلز.

وتتمثل أهم العناصر رقابة الجودة في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرار العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء[3].

---

* **SQCS** : Statement on Quality Control Standards

[1]- AICPA, QC Section 10, **A Firm's System of Quality Control**, 2015, P 2845.

[2]- محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**، الندوة الثانية عاشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القران الحادى والعشرون، 18-19 ماي 2010، ص 16.

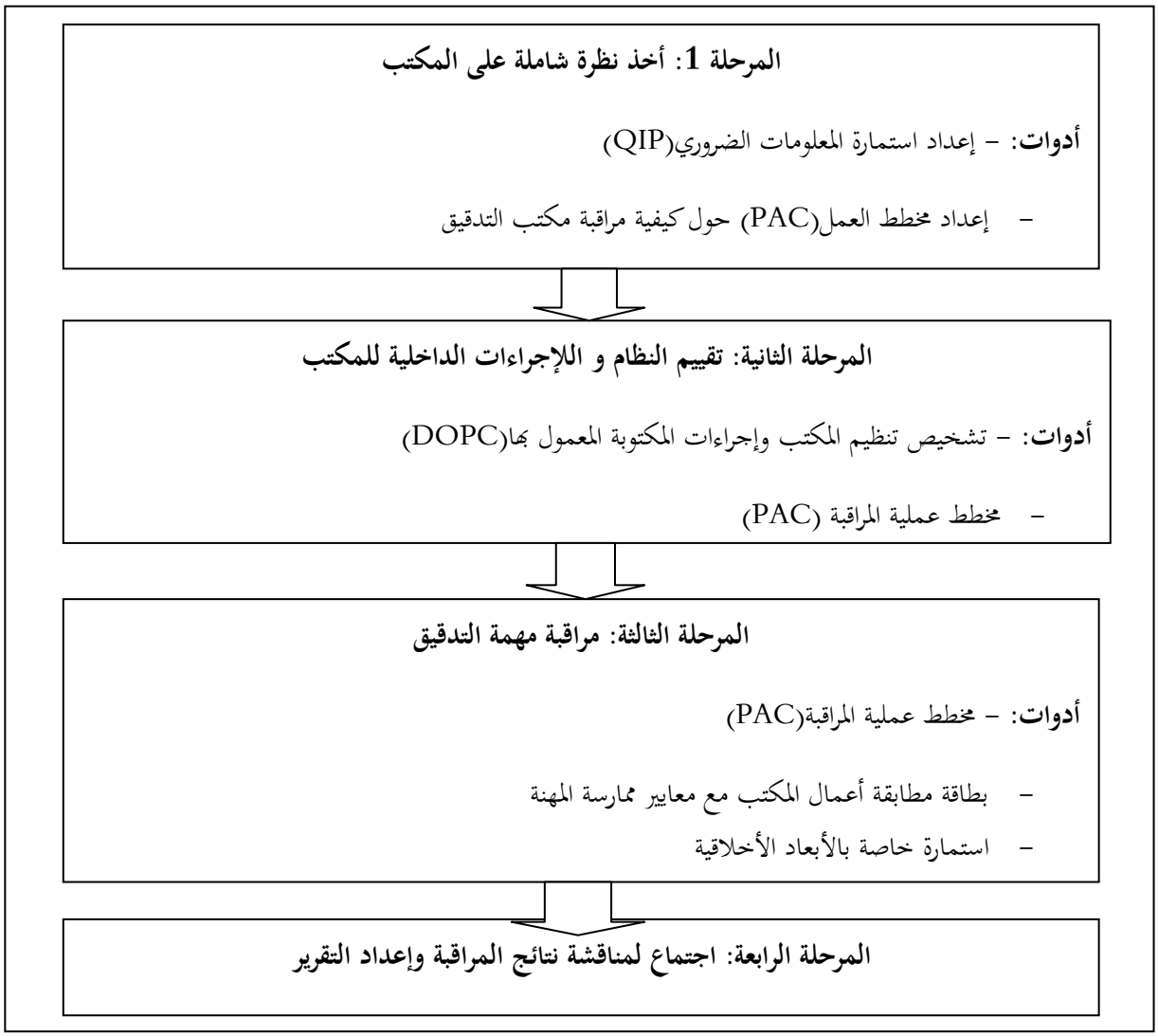
[3]- المرجع نفسه، ص 16.

ثالثا: المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين H3C

في سنة 1969 تم إنشاء CNCC المجلس الوطني للمحاسبين القانونيين الذي تولى مسؤولية تنظيم مهنة التدقيق في فرنسا. وفي أواخر سنة 2003 تم إنشاء [1] (H3C[*]).

المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين (H3C) هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية، وهو المنظم لمهنة مدققي الحسابات في فرنسا. الذي تم تحديد مهامه في المادة 821-1 من القانون التجاري الفرنسي[2].

الشكل رقم (05): مراحل عمليات المراقبة من طرف H3C



Source: Qualité de l'audit, sous la direction de Benoit PIGE, Edition de boeck, 2011,P 76.

[1] - **Qualité de l'audit**, sous la direction de Benoit PIGE, Edition de boeck, 2011,P 74.

[*] - **H3C :** le Haut conseil du commissariat aux comptes.

[2]- le site officiel de H3C : http://www.h3c.org/accueil.htm, Date de la visite : 23/10/2016.

حسب الشكل السابق تمر عملية مراقبة جودة عملية التدقيق عبر أربعة مراحل أساسية، حيث يتم في المرحلة الأولى جمع معلومات عامة عن مكتب التدقيق محل المراقبة عن طريق إعداد استمارة المعلومات الضرورية وإعداد مخطط عمل حول كيفية مراقبة عمل المكتب، وفي المرحلة الثانية تتم عملية تقييم التنظيم والإجراءات الداخلية للمكتب، عن طريق تشخيص تنظيم المكتب والإجراءات الداخلية المعمول بها بالاعتماد على مخطط العمل الذي تم وضعه في المرحلة الأولى، أما في المرحلة الثالثة فيتم مراقبة مهمات التدقيق عن طريق إعداد بطاقات مطابقة أعمال المكتب مع معايير ممارسة المهنة وإعداد استمارة خاصة بالأبعاد الأخلاقية، وفي المرحلة الأخيرة يجتمع الأعضاء المكلفون بمراقبة مكتب التدقيق لمناقشة نتائج المراقبة ومن ثم تقديم تقرير نهائي عن جودة عملية التدقيق في المكتب محل التدقيق.

ثالثا: المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

تم إصدار المعايير المصرية للتدقيق والفحص المحدود ومهام التأكيد بموجب القرار الوزاري رقم 166 لعام 2008[1]، ويبلغ عددها 32 معيار بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمات التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم الرجوع إلى هذه الأخيرة في معالجة المواضيع التي لم تتناولها المعايير المصرية.

الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر تم إنشائها بموجب القانون رقم 10 لسنة 2009، وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية بما في ذلك أسواق رأس المال، وبورصات العقود الآجلة، وأنشطة التأمين، والتمويل العقاري والتأجير التمويلي والتخصيم والتوريق، وذلك بهدف تحقيق سلامة واستقرار تلك الأسواق والأدوات وتنظيم الأنشطة وتنميتها وتعظيم قدرتها التنافسية على جذب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، وتعمل على الحد من مخاطر عدم التنسيق ومعالجة المشاكل التي تنتج عن اختلاف الطرق أو الأساليب الرقابية[2].

اهتمت الهيئة العامة للرقابة المالية بمراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالتدقيق وفحص المعلومات المالية والتاريخية للشركات، حيث قامت الهيئة بإصدار معيار يلزم المؤسسات والأفراد القائمين بأعمال

[1] – **قرار رقم 166**، الوقائع المصرية، العدد 173 تابع (أ)، 28 جوان 2008، ص 4.

[2] - الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm تاريخ الزيارة: 2016/02/9، 12:05.

التدقيق بوضع نظام لمراقبة الجودة بهدف التأكد من أن المؤسسة والعاملين فيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق ملائم للظروف، وأن القوائم المالية للشركات محل التدقيق تعكس حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال[1].

يهدف معيار التدقيق المصري رقم "220" "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة والمتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات المعلومات المالية التاريخية بما فى ذلك مراجعة القوائم المالية، وبموجب هذا المعيار تلتزم المؤسسة بوضع نظام مراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكيد معقولة بأن المؤسسة والعاملين بها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسؤولين ملائمة للظروف، حيث يقوم فريق العمل بالتالي:

- تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على عملية التدقيق؛
- تزويد المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة لتتمكن من تطبيق الجزء الخاص بمراقبة الجودة فى المؤسسة والمتعلق بالاستقلالية؛
- الاعتماد على نظم المؤسسة[2].

يتضمن المعيار المصري رقم "220" ما يلي[3]:

1- **مسؤوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة على أعمال التدقيق:** على الشريك المسؤول* تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها، فعليه إرسال رسائل ملائمة لفريق العمل من خلال التأكيد على أهمية أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وضرورة الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة كما هي موضوعة، وإصدار تقرير بما يلائم الظروف، وحقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عملية التدقيق.

---

[1]- عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015، ص 24.

[2]- **معيار التدقيق المصري رقم "220"، مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية**، الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008، ص 5.

[3]- مرجع نفسه، ص 7-16.

* **الشريك المسؤول:** هو شريك او شخص آخر في المؤسسة يكون المسؤول عن المهام وأدائها وعن التقرير الصادر عن المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

2- **المتطلبات الأخلاقية والسلوكية:** ينبغي على الشريك الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية المتمثلة أساسا في النزاهة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وعند عدم التزام أعضاء فريق العمل بذلك يجب على الشريك المسؤول الحصول على أدلة تثبت ذلك.

3- **الإستقلالية:** لتأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية يجب الحصول على المعلومات ذات صلة من المؤسسة، وتقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية، وفي الأخير توثيق النتائج التي يتم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية.

وإذا لم يستطيع الشريك المسؤول حل مشكلة الاستقلالية يجب أن يحصل على استشارة من داخل المؤسسة أو ينسحب من عملية المراجعة مع توثيق هذه العملية.

4- **قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة:** يشمل قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة دراسة نزاهة اصحاب حقوق الملكية الأساسية والإدارة العليا وأولئك المسؤولين عن حوكمة الشركة، وما إذا كان فريق العمل مؤهلا للقيام بعملية المراجعة ولديه الوقت والموارد اللازمة، وإمكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

إن لم يتوفر ما سبق يتم رفض المهمة وتوثيق هذه العملية.

5- **تعيين فريق العمل:** تشمل القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في الاعتبار عند تكليف فريق العمل مدى فهمهم وخبرتهم العملية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثلة، وفهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، وكذلك مدى معرفتهم الفنية الملائمة، ومعرفتهم بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها، وكذلك قدرتهم على اتخاذ الأحكام الشخصية المهنية، وفهمهم لسياسات مراقبة الجودة التي تضعها المؤسسة وإجراءاتها.

6- **أداء المهام:** يتعين على الشريك المسؤول تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وأن يكون تقرير المراقب الصادر ملائم للظروف.

فعلى الشريك المسؤول أن يباشر عمله ويبلغ أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، وطبيعة نشاط الشركة، المسائل المتعلقة بالمخاطر، والمشاكل التي قد تطرأ، والبرنامج التفصيلي لأداء المهام. فمن المهم أن يدرك جميع أعضاء العمل أهداف العمل الذي يقومون به، وأدائه بموضوعية وبمستوى ملائم من الشك المهني وأداء العمل المسند إليهم طبقا للمبادئ الأخلاقية للعناية الواجبة.

وينبغي على الشريك المسؤول الإشراف على فريق العمل من خلال متابعة تقدم مهمة التدقيق، ومراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، بالإضافة إلي مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ خلال القيام بالمهمة، وتحديد الأمور التي تحتاج للمشورة أو الدراسة من اعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.

ينبغي قيام فريق العمل الأكثر خبرة بفحص عمل فريق العمل الأقل خبرة ويكون ذلك بدراسة ما إذا:

- كان قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية؛
- قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى دراسة؛
- قد تمت الاستشارات اللازمة وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها؛
- كانت هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذى تم أداؤه؛
- كان العمل الذى تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج وأنه قد تم توثيقه بالصورة الملائمة؛
- كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم تقرير المراقب؛
- كان قد تم تحقيق أهداف اجراءات المهمة.

ينبغي على الشريك المسؤول من خلال فحصه لتوثيق عملية التدقيق والمناقشة مع فريق العمل وقبل إصدار تقرير مراقب الحسابات أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على أدلة التدقيق الملائمة والكافية وذلك لدعم النتائج التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير مراقب الحسابات.

7- **التشاور:** ينبغي على الشريك المسؤول أن يكون مسؤولا عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف، ويكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بالتشاور الملائم، ويقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وفي الأخير يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.

التشاور يتم مع ذوي المعرفة وأصحاب المناصب والخبرة داخل المؤسسة أو إذا أمكن من خارجها.

8- **اختلافات الرأي:** عند حدوث حالة اختلاف فى الرأي عند التشاور ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات المؤسسة وإجراءاتها لتعامل مع مثل هذه الأمور.

9- **فحص ما قبل الإصدار:** ينبغي على الشريك المسؤول لتدقيق القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة القيام بالآتي:

- التأكد من تعيين فاحص ما قبل الإصدار؛
- مناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة؛
- عدم إصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الإصدار.

ينبغي أن يحتوى فحص ما قبل الإصدار على تقييم موضوعي لـ:

- الاحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل.
- النتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.

10- **المتابعة:** يتطلب هذا المعيار وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة، بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية وملتزم بها عمليا.

رابعا: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA

قامت المملكة العربية السعودية في تاريخ 1412/5/13 هـ الموافق لسنة 1992 م بإصدار المرسوم الملكي رقم (م/12) والذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونين والذي نص في مادته التاسعة عشر على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة، وهي عبارة عن هيئة مهنية مكونة من ما يقارب 5000 عضو، تقوم بالمهام التالية[1]:

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة؛
- مراجعة وتطوير واعتماد معايير التدقيق؛
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة على أن يشمل ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والتدقيق بما في ذلك الأنظمة ذات العلاقة بالمهنة؛

[1]- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونين: http://www.socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx تاريخ الزيارة: 2016/02/9، 10:13.

- تنظيم دورات التعليم المهني المستمر؛
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتقيد بأحكام هذا النظام ولوائحه؛
- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق وما يتصل بهما؛
- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والتدقيق؛
- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق.

وفي إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق والرفع من مستواها، أعدت لجنة مراقبة الأداء المهني برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق في المملكة، أعتمد البرنامج من طرف مجلس إدارة الهيئة بعد صدور القرار رقم 2/2 في 1415/9/13 هـ الموافق ل 1995/1/19 م وتم تعديله بموجب قرار المجلس رقم 2/6 بتاريخ 1323/10/21 هـ الموافق ل 2002/12/25 م[1].

ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المدققين بأحكام نظام المحاسبيين القانوني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) وتاريخ 1416/05/13 هـ ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمة المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك بغرض ما يلي:

- تحسين مستوى الأداء المهني لمكتب المحاسبة؛
- استمرارية الأداء المهني الجيد؛
- زيادة فعالية الخدمات المهنية؛
- وزيادة الثقة في الخدمات المهنية.

ويجب على مكاتب المحاسبة قبول قيام فريق الفحص المعين من الهيئة بتنفيذ الفحص وفقا لما يلي[2]:

- فحص البيانات الدورية السنوية التي يقدمها مكتب المحاسبة (الفحص السنوي)؛

[1]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة**، 2002، ص 2401.

[2]- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx تاريخ الزيارة: 2016/02/9، 10:13.

- فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة (الفحص الدوري)، وينفذ هذا الفحص كحد أدنى مرة كل ثلاث سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة، مرة كل خمس سنوات للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات أو المؤسسات الأخرى.

تتكون عناصر الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين في: الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، التطوير المهني والتدريب لموظفي المكتب، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرار العلاقة معهم، الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والأنظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني، الفحص الداخلي الدوري.

ويتعين أيضا على مكاتب المحاسبة وفقا لما يتطلبه برنامج رقابة الجودة تزويد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خلال فترة لا تزيد على ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، بالمعلومات والبيانات التي تمكن المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية لمكتب المحاسبة وطبيعتها، بشكل أولي عن مدى التزام لأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة خلال السنة المالية للمكتب، وتشمل المعلومات التي يتعين على مكتب المحاسبة تقديمها ما يلي[1]:

- معلومات عامة؛
- بيانا بأسماء العاملين بالمكتب الرئيسي والفروع؛
- بيانا بأسماء العاملين الإداريين بالمكتب الرئيسي والفروع؛
- بيانا بالمحاسبين القانونيين العاملين في المكتب الذين توقفوا عن مزاولة المهنة؛
- بيانا بإقامة الشركاء السعوديين خلال السنة المالية للمكتب؛
- بيانا بالأعمال التي يزاولها المحاسب القانوني بجانب ممارسة المهنة؛
- بيانا بأسماء العملاء حسب نوع الخدمة؛
- الدورات التدريبية التي تم حضورها؛
- القضايا المهنية المرفوعة من أو ضد المكتب؛
- معلومات عامة عن الجهات التي يتعاون المكتب معها؛
- إقرار بالتزام المحاسب القانوني بالمتطلبات النظامية والمهنية؛

[1]- الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين، **برنامج مراقبة جودة الأداء المهني**، ص 2303.

- الهيكل التنظيمي للمكتب؛
- مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي اتخذها المكتب للالتزام بمعايير الرقابة النوعية.

المطلب الثالث: مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تسعى كل مكاتب التدقيق إلى أداء عملها بالجودة المطلوبة لضمان الحفاظ على سمعتها ومكانتها خاصة بعد الانتقادات الكبيرة التي وجهت لها، حيث فرضت بعض الدول على مكاتب التدقيق التي تدقق شركاتها الخضوع لمراجعة النظير للرقابة على أداء المكتب.

1- تعريف مراجعة النظير:

بعد الانتقادات الكبيرة التي وجهت لمهنة التدقيق وزيادة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، أدى إلى زيادة الضغوط على المهنة خصوصا من قبل الكونجرس، ولاستجابته للانتقادات أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين قسما لمكاتب المحاسبة ويتفرع القسم إلى شعبتين، الشعبة الأولى تتولى تدقيق الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، والشعبة الثانية تتولى تدقيق باقي الشركات. ويتطلب الانضمام إلى الشعبتين توافر مجموعة من الشروط هي[1]:

- الالتزام بمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين؛
- إجراء مراجعة النظير إلزاميا كل ثلاث سنوات؛
- حصول كل مدقق داخل مكتب التدقيق على (120) ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات؛
- فحص خطوات العمل في كل عملية تدقيق للشركات المسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية بواسطة شريك آخر في مكتب التدقيق بخلاف الشريك الذي يقود فريق التدقيق، وأن يكون ذلك قبل إصدار التقرير؛
- عدم القيام بخدمات معينة من الخدمات الاستشارية للعملاء مثل الخدمات الإكتوارية لشركات التأمين والمساعدة في عمليات الاندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب؛
- التقرير عن أوجه عدم الاتفاق مع الإدارة وذلك لكل من لجنة التدقيق ومجلس الإدارة؛

[1]- الأهدال، مرجع سبق ذكره، ص 74.

- التقرير عن الخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة لكل من لجنة التدقيق ومجلس الإدارة.

عرفت مراجعة النظير Peer Review على أنها "تقييم أداء مكتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق الأخرى"[1].

كما عرفت بأنها " قيام مجموعة من الخبراء الممتهنين لمهنة التدقيق في تقييم جودة أداء مكاتب التدقيق في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء". [2]

يقصد بمراجعة النظير قيام مكتب تدقيق بمراجعة عمل مكتب تدقيق آخر وتقرير عن مدى التزام المكتب بنظام رقابة جودة التدقيق وبقواعد وآداب السلوك المهني.

تعتبر مراجعة النظير أحد المتطلبات الأساسية للانضمام إلى هيئة سوق المال في الولايات المتحدة الأمريكية، لما لها من دور كبير في الرقابة على جودة التدقيق الخارجي لمكاتب ومؤسسات التدقيق.

ويتمثل الهدف من مراجعة النظير في تحديد تقرير عن ما إذا كان مكتب التدقيق محل المراجعة قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام المكتب بتنفيذها خلال الممارسة، وبعد إتمام المراجعة يصدر تقرير بالنتائج والتوصيات، فإذا كانت نتيجة مراجعة النظير مرضية، جاز للمكتب التدقيق محل المراجعة أن يستمر في عضوية القطاع المسجل فيه[3].

2- أهمية مراجعة النظير:

لمراجعة النظير أهمية كبيرة بالنسبة لمكاتب التدقيق، حيث تضمن أن المكتب قام بأداء مهامه بجودة عالية ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظير في النقاط التالية[4]:

- تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق، وجودة المراحل التي تمر بها من مرحلة تخطيط التدقيق، ومرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرا إعداد تقرير التدقيق، فهناك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة التدقيق الخارجي، حيث تزيد جودة التدقيق كلما كان هناك إقبال ورغبة في تنفيذ

[1] - **Perr Review of the Office of the Comptroller and Audit General**, December 2008, P 2.
[2] - Legal Aid Agency, **Independent Peer Review of Legal Advice and Work**, Final Process Paper, April 2013, P5.
[3] - القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 490.
[4] - حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة- دراسة ميدانية-**، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص 78.

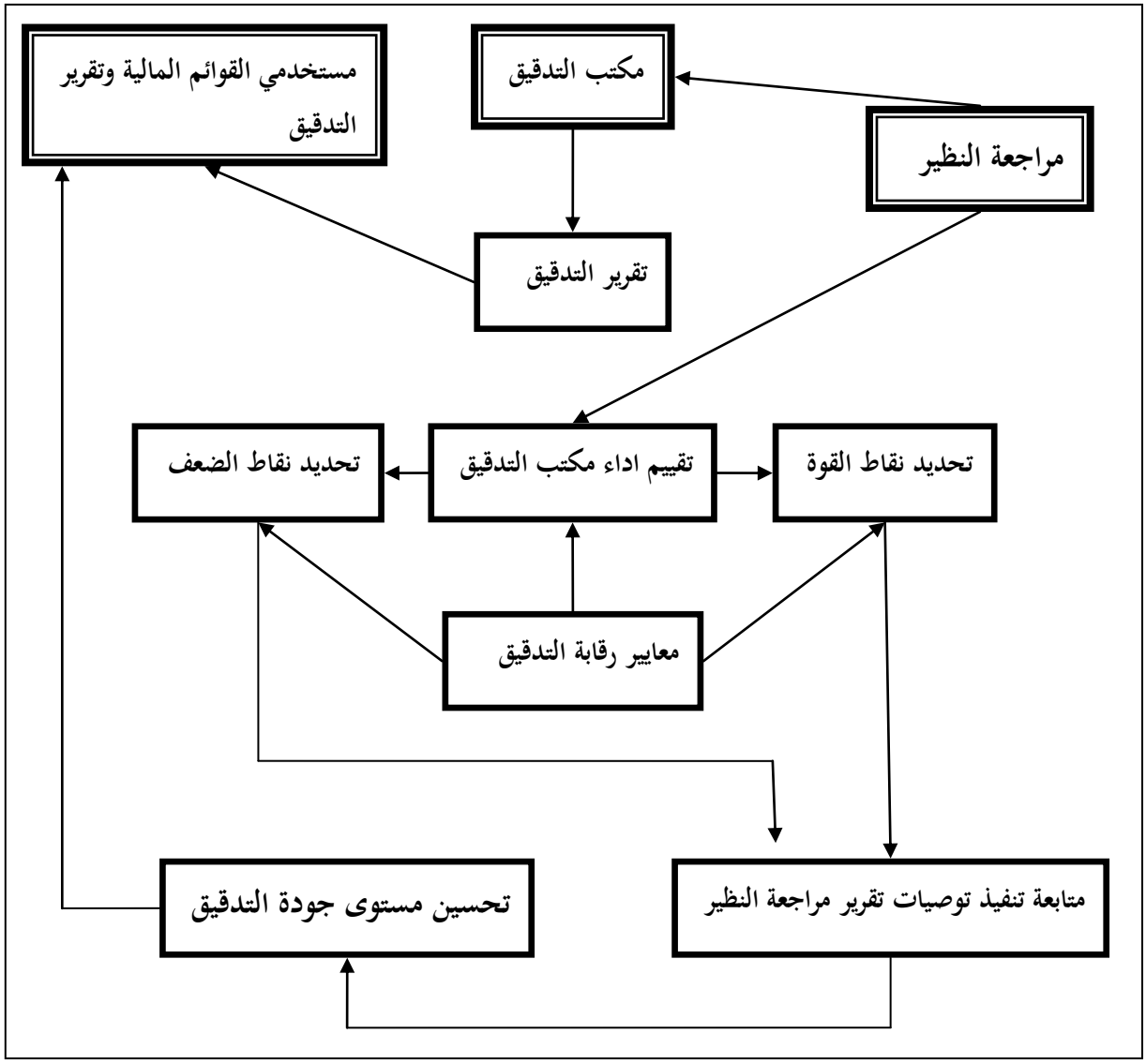
برنامج مراجعة النظير، ويمكن أن تستخدم مراجعة النظير في التنبؤ بفشل مكتب التدقيق، حيث تعاني مكاتب التدقيق التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها، كما أنا برنامج مراجعة النظير يفيد المتدربون في التعرف على الفرص المتاحة لمزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة؛

- تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكتب التدقيق بمراحل عملية التدقيق وفقا لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراقب عمل المدقق؛
- تساعد عملية ممارسة مراجعة النظير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للتدقيق وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال، كما يقدم مراجعة النظير الأساس لوضع الخطة الاستراتجية لتحسين مهنة التدقيق وتحسين جودتها؛
- تفيد مراجعة النظير في إخضاع كل مكتب من مكاتب التدقيق المشاركة في برنامج مراجعة النظير لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج؛
- تفيد مراجعة النظير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي يخضع للتقييم، وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظير بالإطلاع على تقرير مراجعة النظير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب التدقيق بتنفيذها؛
- تعتبر مراجعة النظير أحد وسائل الرقابة على جودة التدقيق حيث يساعد في تقييم أداء مكتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني.

3- دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق:

كما تم تطرق إليه سابقا، فإن جودة التدقيق تتطلب من مكتب التدقيق عند أداء مهامه الالتزام بمجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم وضعها على ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني. ويتم تقييم أداء مكتب التدقيق باستخدام مراجعة النظير، يوضح الشكل الموالي كيف يمكن لمراجعة النظير تحسين جودة التدقيق.

الشكل رقم (06): دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق



المصدر: حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة– دراسة ميدانية–**، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص 88. بتصرف.

حسب الشكل السابق يقوم مكتب التدقيق بإعداد تقريره النهائي الذي يستفيد منه العديد من الأطراف للمساعدة في اتخاذ القرارات، وفي المقابل تقوم هيئة متخصصة في تقييم أداء مكتب التدقيق في ضوء معايير رقابة الجودة، فعند التقييم يتم تحديد نقاط القوة في أداء المكتب لتدعيمها ونقاط الضعف لتقويمها، وعند التقييم اللاحق يتم الاطلاع على تقرير مراجعة النظير السابق للوقوف على ما تم تنفيذه من توصيات بذلك التقرير، هذا ما يضمن تحسين أداء مكتب التدقيق وتحقيق مستوى الجودة المطلوب.

المبحث الثالث: موثوقية القوائم المالية

تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي للشركة وعن نتائج أعمالها ومعلومات مالية أخرى تفيد المستخدم في اتخاذ قرارات مهمة، وهذا في نهاية كل سنة مالية عن طريق إصدار مجموعة من القوائم المالية. ومع التطور الذي عرفته المهنة وسعي المنظمات المهنية العالمية إلى توحيد الممارسات المحاسبية من خلال وضع أسس موحدة لإعداد وعرض القوائم المالية، مع الفضائح العالمية التي أدت إلى انهيار كبريات الشركات العالمية زادت أهمية وضرورة احتواء القوائم المالية على معلومات موثوقة تضمن إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة ونتائج أعمالها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

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

أولا: تعريف القوائم المالية

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

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

وهي تمثل الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وتنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة[3].

---

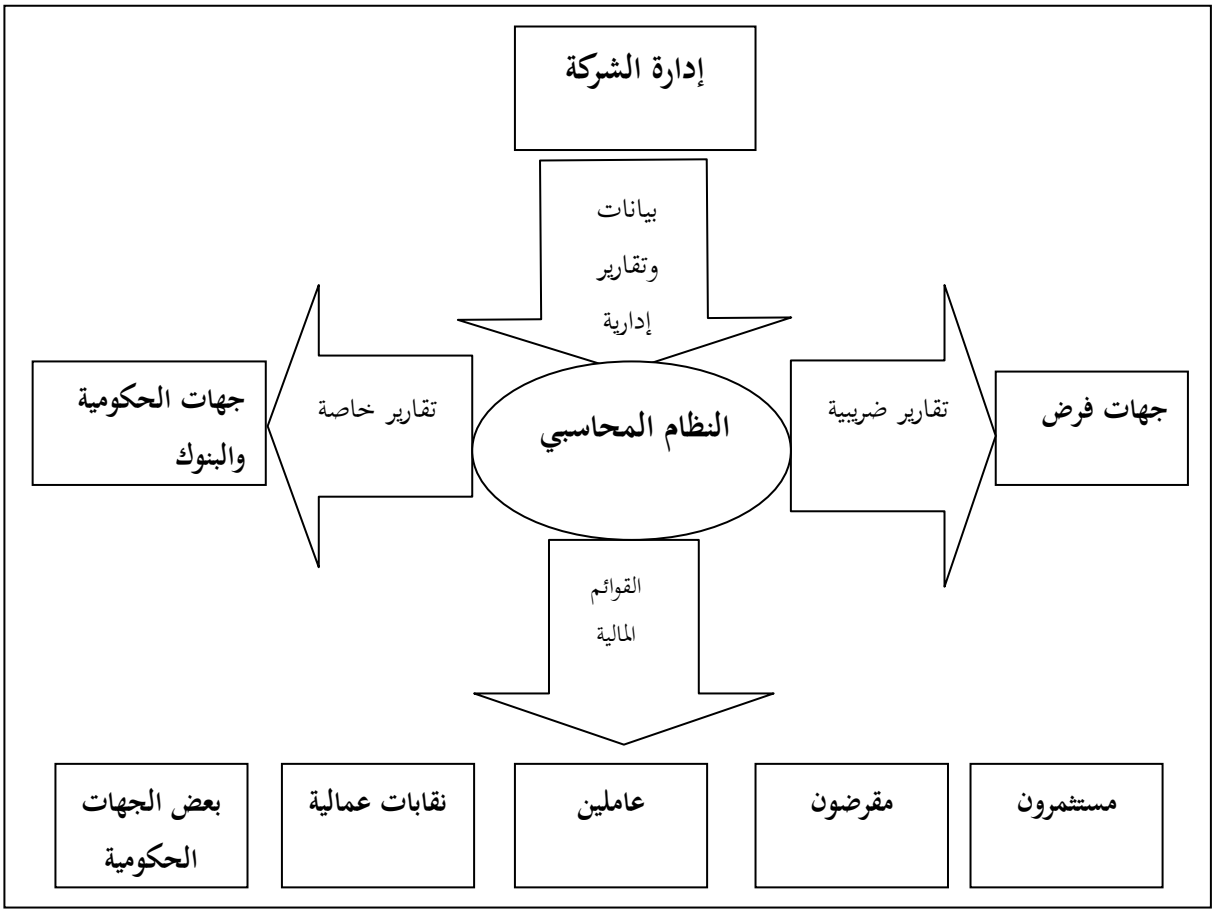
[1]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الشامية، الكويت، 1990، ص 210.

[2]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

[3]- قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للنشر والتوزيع، 2011، بيروت، لبنان، ص 25.

يعتبر مصطلح التقارير المالية أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم إضافة إلى القوائم المالية والملاحظات عليها قدرا أخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية. فشركات المساهمة مثلا تقدم تقارير مرحلية نصف سنوية إضافة إلى تقريرها السنوى، حيث تتضمن هذه التقارير معلومات مالية أخرى كمية أو وصفية مثل تقرير مجلس الإدارة وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في الشركة[1]. يوضح الشكل الموالي مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية والتقارير التي يعدها قسم المحاسبة والموجهة لمختلف المستخدمين حسب حاجتهم من المعلومة.

الشكل رقم (07): التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها



المصدر : رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص33.

من خلال الشكل السابق يتضح أن القوائم المالية هي نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي المهن المحاسبة مع مرور الوقت، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي تزويد كل

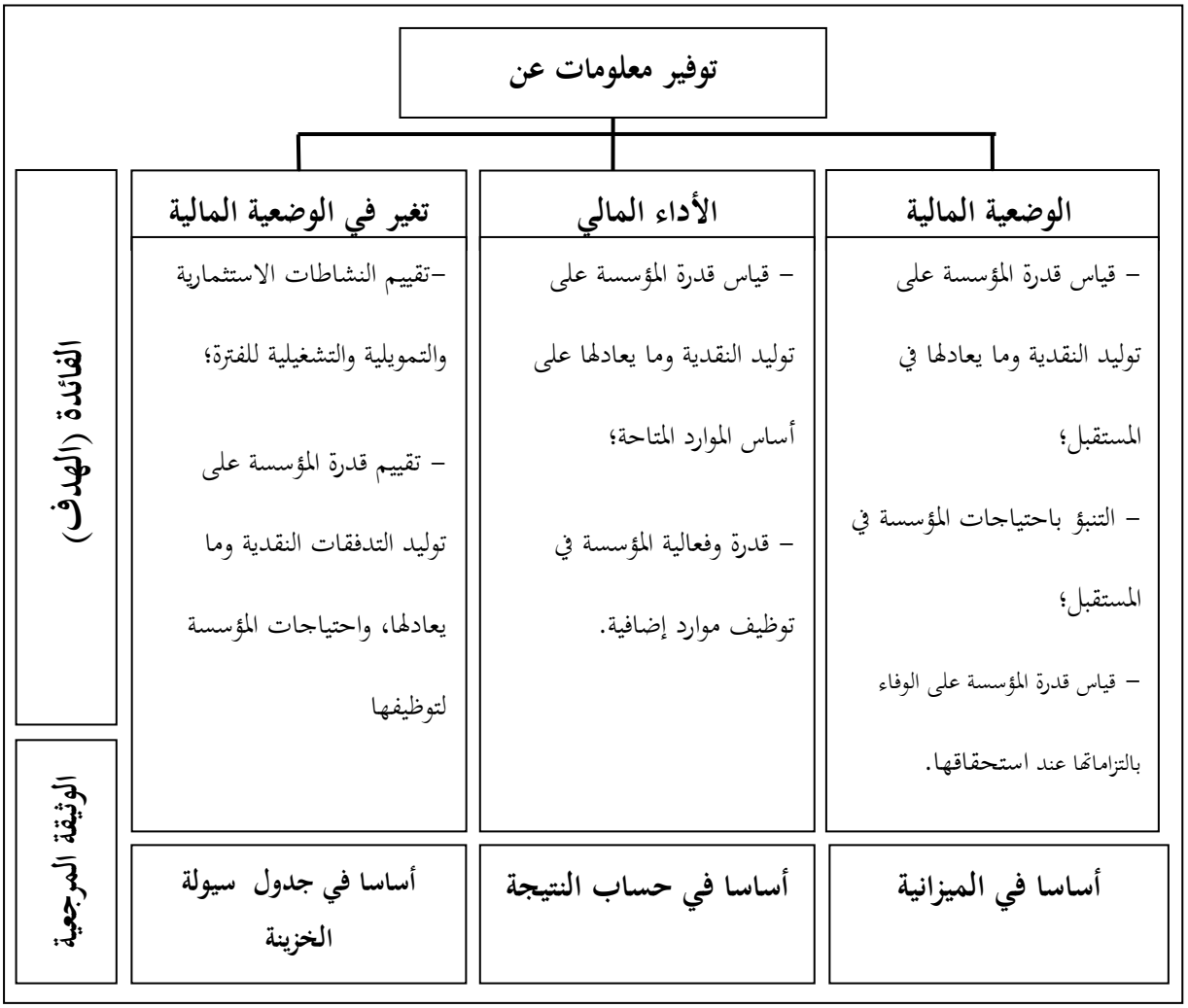
[1]– رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص 32.

الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. فالقوائم المالية تقوم بتزويد الإدارة والملاك ومستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية ملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: أهداف القوائم المالية

يهدف إعداد وعرض القوائم المالية من طرف إدارة المؤسسة إلى توفير معلومات عامة عن الوضعية المالية والأداء المالي وكذا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، وتستخدم هذه المعلومات لترشيد اتخاذ القرارات وهذا ما سيتم توضيحه في **الشكل (08)** التالي:

الشكل(08): أهداف القوائم المالية



Source: Odile Barbe-Danbe, Laurent Didelot, **Maîtriser Les IFRS**, 3éme Édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, P 25.

حسب الشكل السابق فانه تتداخل المكونات المختلفة للقوائم المالية لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس

العمليات أو الأحداث. وبالرغم من اختلاف المعلومات التي تقدمها كل قائمة عن البيانات الأخرى إلا أن كل قائمة بذاتها لا تخدم أحد ولا تقدم كافة المعلومات الضرورية للوفاء باحتياجات محددة لمستخدمي البيانات المالية. فمثلا لا تقدم قائمة حساب النتيجة صورة كاملة عن أداء المؤسسة إلا إذا تم استخدامها جنبا إلى جنب مع كل من الميزانية وجدول التدفقات النقدية.

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

- إن البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالشركة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة، وبما يعني ضرورة التأكد من توفر المعلومات لأولئك المستخدمين الذين لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الشركة إلى جانب المستخدمين من داخل الشركة؛
- ضرورة الأخذ بعني الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي يحتاجها مختلف مستخدمي القوائم المالية، وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ...إلخ؛
- يجب أن توضع البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة للاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة؛
- توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الشركة نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال؛
- ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الشركة، وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة؛
- الأخذ بعين الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

1- الجبيطي، يحي، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

ثالثا: مستخدمي القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسات، فهذه المعلومات تساعد في ترشيد قرارات مستخدميها. ويمكن حصر أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المالية واحتياجاتهم في الجدول (03) كما يلي:

الجدول (03): مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	المخاطر والعائد.
الموظفون	الاستقرار والدخل .
المقرضون	القدرة على دفع الأقساط والفوائد عند استحقاقها.
الموردون والدائنين الآخرين	القدرة على سداد المبلغ عند استحقاقها.
الزبائن	استمرارية المؤسسة.
الدولة والهيئات العامة	تقسيم الموارد واحترام القوانين .
الجمهور	فرص العمل وتطور ونجاح المؤسسة.

Source: Odile Barbe, Laurent Didelot, **Comptabilité Approfondie**, Nathan, Paris, 2011, P 65.

يبين الجدول أعلاه أنه تعد القوائم المالية لتلبية احتياجات: المستثمرين، الموظفين، المقرضين، الموردين، الدائنين الآخرين، العملاء، الحكومة والجمهور. لكن حسب إطار إعداد وعرض القوائم المالية فإن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال – سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

رابعا عناصر القوائم المالية: يتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية، ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية والتي تم تحديدها بخمسة عناصر هي: الموجودات (الأصول)، المطلوبات (الخصوم، الالتزامات)، حقوق الملكية، الدخل(المنتوجات) والمصاريف (الأعباء). وفيما يلي عرض مختصر لها[1]:

- **الموجودات (الأصول):** هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المنشأة. المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة؛
- **المطلوبات** : هي التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية. يمثل تحمل المؤسسة لالتزام قائم أحد الخواص الرئيسية لأي بند من بنود المطلوبات. والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما. ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلب تشريعي؛
- **حقوق الملكية** : عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة مطلوباتها؛
- **الدخل:** هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة؛
- **المصروفات:** هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية متخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة.

خامسا: أنواع القوائم المالية

تقسم القوائم المالية (الكشوف المالية) إلى القوائم المالية الأساسية والقوائم المالية الملحقة.

وفي الجزائر نص القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة 25 منه أنه " تعد الكيانات التي

[1]- Odile Barbe-Danbe, Laurent Didelot, **Maîtriser Les IFRS**, 3éme Édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, P 68-69.

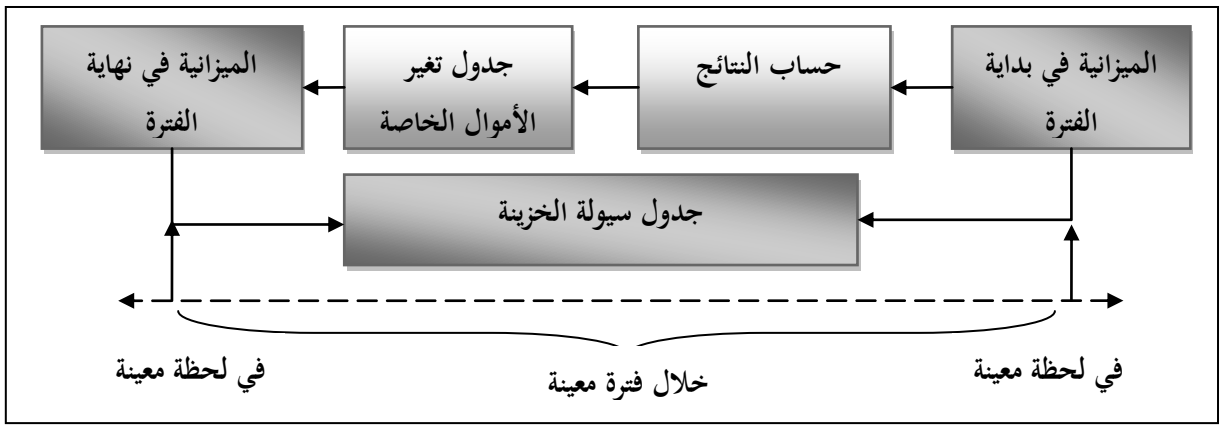
تدخل في مجال القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعلمة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج[1].

وتتمثل القوائم المالية الملحقة في قوائم تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية، إضافة للافصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال[2].

إن الفهم الجيد للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بينها، فجدول حسابات النتائج يعتبر ضروري لإعداد الميزانية للتعرف على نتيجة الأعمال التي يتم عكسها في الميزانية وقائمة حقوق الملكية. والشكل الموالي يوضح العلاقة بين القوائم المالية.

الشكل رقم (09): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: مجبور جابر محمود النمري وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، د.ن، السعودية، الطبعة الثانية، 2011، ص 128، بتصرف.

[1]- قانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007، المادة 25.

[2]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 97.

وكما يتضح من الشكل أعلاه، فإن الميزانية توضح المركز المالي للشركة في لحظة معينة، بينما جدول حسابات النتائج وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية تعكس أداء الشركة ونتائج اعمالها خلال فترة مالية معينة (خلال السنة المالية)، فالعمليات التي تحدث خلال فترة معينة يتم التقرير عنها في جدول حسابات النتائج وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، وهذه العمليات ينتج عنها الميزانية الجديدة في نهاية الفترة المالية.

1- الميزانية:

تعرف الميزانية على أنها تصور للوضع المالي أو الحالة المالية للشركة وذلك في لحظة معينة (وهي تاريخ إعداد القائمة)، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بالأرصدة تمييزا لها عن التدفقات النقدية التي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى[1].

ويتم من خلال الميزانية عرض أنواع وقيم الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية في لحظة إعدادها، ويجب أن تكون متوازنة بمساواة إجمالي الأصول من جهة مع إجمالي الخصوم وحقوق الملكية من جهة أخرى (الأصول= الخصوم+حقوق الملكية).

تتمثل الاستخدامات الرئيسية الميزانية في مساعدة مستخدمي التقارير المالية في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للشركة وبصفة خاصة درجة السيولة، درجة مرونة الهيكل المالي، احتمالات المستقبل، درجة المخاطر، عقد المقارنات، وحساب معدلات العائد. وتفيد درجة السيولة في تحديد حجم التغذية المتوفرة لسداد الالتزامات عند استحقاقها وتقدير إمكانية استمرار التوزيعات النقدية على حملة الأسهم، كما تفيد في تحديد نسب السيولة ونسب التداول وحساب معدلات دوران بعض الأصول شبه النقدية، أما درجة المرونة المالية فيقصد بها قدرة الشركة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية للاستجابة لاحتياجات الشركة، فالشركة ذات المرونة المالية تستطيع التغلب على الصعوبات التي تواجهها ماليا[2].

[1]- الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 215.

[2]- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص 125-126.

2- جدول حساب النتائج (قائمة الدخل):

في جدول حساب النتائج يتم بيان نتائج الأعمال عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية، الهدف منها هو المساعدة في تقييم التدفقات الدخلية الحالية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الدخلية المستقبلية وإمكانات تحويل هذه التدفقات الدخلية إلى تدفقات نقدية[1].

لجدول حساب النتائج أهمية كبيرة من خلال ما يلي[2]:

- الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الشركة خلال الفترة المالية والبنود التي تؤثر في عملية تحديده؛
- يتيح الجدول إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام؛
- لا يتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ؛
- المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي يحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

3- جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية):

تبين هذا الجدول التغيرات في حقوق الملكية لفترة معينة من الزمن، وهي نفس الفترة التي يغطيها جدول حسابات النتائج، إن رصيد أول المدة لحقوق الملكية يظهر في السطر الأول من القائمة، تم الاستثمارات أصحاب الشركة، صاف الربح ثم المسحوبات[3].

يجب أن يتضمن جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية) حسب المعيار المحاسبي رقم 1 "عرض القوائم المالية" البنود التالية[4]:

- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنه قائمة الدخل؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود؛

---

[1]- الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 211.

2- الجبيطي، يحي، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

[3]- ويجانت كيسو كميل، **مبادئ المحاسبة**، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 64.

[4]- الجعارات، مرجع سبق ذكره، 126.

- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة، موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للشركة الأم وتلك المرتبطة بحقوق الملكية؛
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء لكل بند من بنود حقوق الملكية؛
- العمليات الرأسمالية مع الملاك، موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك؛
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات فيها خلال فترة؛
- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغير فيها.

فمن خلال جدول تغير الأموال الخاصة يمكن التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها والتغيرات التي تحدث عليها خلال الفترة، والتعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

4- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

يعتبر إعداد جدول سيولة الخزينة مهما جدا في نهاية كل دورة مالية، وهذا بغرض توضيح آثار التغيرات في النقدية نتيجة ممارسة الشركة لأنشطتها الرئيسية المتمثلة في الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

ويهدف إعداد جدول سيولة الخزينة إلى ما يلي[1]:

- توضيح أسباب التغير الحاصل في النقدية خلال الفترة المالية، من خلال تحديد التدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجية في كل نشاط من النشاطات التي قامت بها الشركة والمتمثلة في الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الافصاح عن العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية والتي لا تؤثر على التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية بصورة مباشرة، وذلك من خلال كشف توضيحي مرفق بجدول سيولة الخزينة ؛
- استكمال الصورة الصحيحة والدقيقة عن نتائج العمليات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية إلى جانب جدول حساب النتائج والميزانية وبما يساعد الجهات المستفيدة على الوثوق بها بصورة أكبر واعتمادها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية؛
- تسهيل عملية تقييم الشركة من حيث:
  - القدرة على تحقيق الربحية من خلال النشاطات المختلفة التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية؛

[1]- الجبيطي، يحي، مرجع سبق ذكره، ص 186-188.

- تقييم السيولة النقدية ومدى القدرة على الوفاء بالتزامات الشركة تجاه الغير وفي المواعد المتفق عليها.
- المساعدة في إعداد التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية وتوقيت عملية الحصول على النقدية واستخداماتها في سبيل:
  - تقليل الفجوات الزمنية بين التوقعات المستقبلية للتدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجية؛
  - إمكانية تحديد الحد الأدنى من النقدية الواجب الاحتفاظ بها خلال الفترة المالية؛
  - إمكانية استثمار الزيادة الحاصلة في النقدية عن الحد الأدنى لرصيد النقدية أو تدبير النقص فيها لوفاء التزاماتها تجاه الوحدة؛
- تسهيل فهم المصطلحات الواردة من قبل المستخدم، إذ أن هناك العديد من المصطلحات التي تتحمل اللبس والغموض لدى مستخدم القوائم المالية وبالتالي يجب إيضاحها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، ومن أهم هذه المصطلحات نذكر ما يلي:
  - **النقد:** الذي يشمل النقد الموجود في الصندوق لدى الشركة وكذلك النقد الموجود لدى المصرف أو المصارف التي تتعامل معها الشركة؛
  - **مكافئات النقدية (أشباه النقدية):** التي تشمل عناصر الموجودات المتداولة كافة التي يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة فورا أو خلال فترة زمنية قصيرة؛
  - **التدفقات النقدية:** وتشمل التدفقات التي يمكن أن تحصل عليها الشركة بصورة نقدية أو أشباه نقدية (تدفقات نقدية داخلة)، وكذلك التدفقات النقدية التي يمكن ان تستخدمها الشركة بصورة نقدية أو أشباه نقدية (تدفقات نقدية خارجة)؛
  - **الأنشطة التشغيلية:** وهي تتضمن كافة العمليات التي تقع ضمن النشاط الرئيسي الذي تمارسه الشركة، والعمليات الأخرى كافة التي تقع ضمن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛
  - **الأنشطة الاستثمارية:** وهي الأنشطة التي تتعلق بالعمليات الخاصة بالاستثمارات طويلة الأجل والتي لا تقع ضمن الأنشطة التشغيلية؛
  - **الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة التي تتعلق بالعمليات الخاصة بعمليات تمويل الشركة من خلال المالكين وحقوقهم الأخرى إضافة إلى عمليات الاقتراض من الغير.

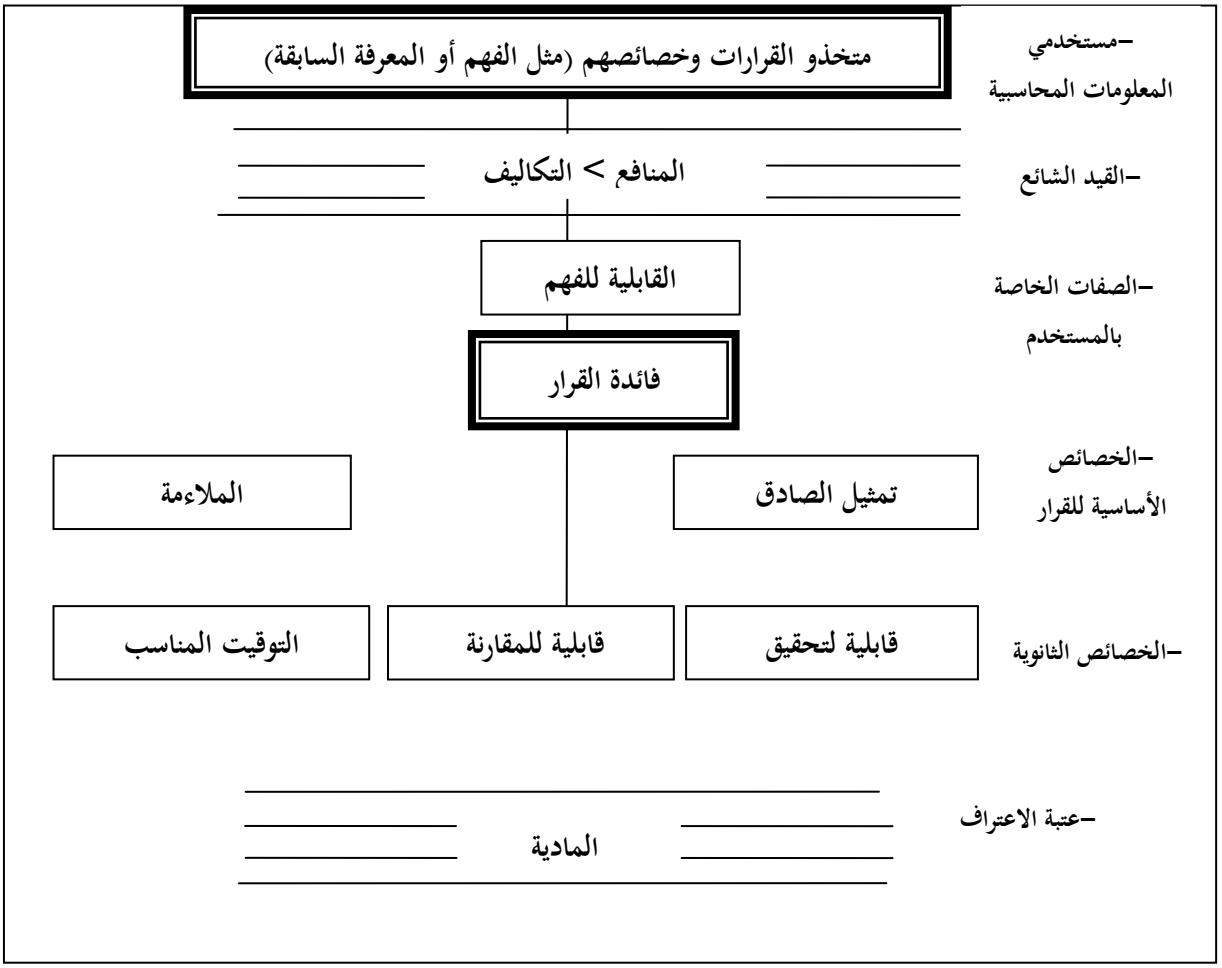
المطلب الثاني: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

حسب قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم (2) والمتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي تعرف وتحدد الصفات، أو المقومات أو الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة من خلال وضع بعض التعميمات أو

الاسترشادات للقيام بهذه الاختيارات، فإن المعيار الأساسي للاختيار بين طريقتين محاسبيتين بديلتين ينطوي حول ما إذا كانت المعلومة الأفضل تفوق بشكل جوهري قيمة المعلومة الأخرى، وإن الصفات التي تميز المعلومات الأفضل هي في الأساس خاصيتي الملاءمة والموثوقية.

ويوضح الشكل (10) البنية الهرمية للصفات المحاسبية التي ناقشتها قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم (8).

الشكل رقم (10): بنية الهرمية للخصائص المحاسبية



من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

FASP, **statement of financial accounting concepts No 8**, Qualitative characteristics of accounting information, 2010.

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

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

أولا: الملاءمة

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

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

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

ثانيا: موثوقية القوائم المالية

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

[1]- رتيشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد على أحمد كاجيجي وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010، ص 86-87.

[2] -FASP, statement of financial accounting concepts No 2, Qualitative characteristics of accounting information, 1980, P 18.

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

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

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

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

1- **الصدق في العرض:** تعنى هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها، أو بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل أي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا، وأن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، ومن ناحية، لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان توزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الافصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

---

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

[2]- المرجع نفسه.

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

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

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

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

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

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

3- **الحياد:** يقصد بالحياد تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها بهدف الوصول إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو قد يكون تحيزا مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، وإن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية هي معلومات لا يمكن اعتبارها أمينة ولا يمكن الوثوق فيها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: موثوقية القوائم المالية وجودة التدقيق الخارجي

مع توالي الأزمات المالية التي عصفت بكبريات الشركات العالمية وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية، أصبح محتوى القوائم المالية الصادرة عن الشركة والمصادق عليها من طرف أكبر مكاتب

التدقيق العالمية والتي كان يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المهمة لا يمثل بصدق ما يجب أن يمثله ويتميز بالتحيز الكبير.

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

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

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

خلاصة الفصل الثاني:

في هذا الفصل تم التطرق إلى مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، وتفصيل كل ما يخص موضوع جودة التدقيق الخارجي، حيث لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لمفهوم جودة التدقيق فكل باحث قدم تعريفا حسب توجهه. وتناولنا مختلف العوامل التي تحدد جودة التدقيق الخارجي والتي تم تقسيمها إلى عوامل تتعلق بمكتب التدقيق، عوامل تتعلق بالمدقق وعوامل أخرى.

كما تم التناول في هذا الفصل إلى موضوع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وأهم الدول والهيئات المهنية التي قامت بإصدار مجموعة من المعايير تهدف إلى الرقابة على جودة التدقيق. المتمثلة أساسا في الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين AICPA، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلزICAEW، المجلس الأعلى للمحاسبين القانونين H3C في فرنسا، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA.

وفي اللأخير تم التطرق إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية، وأنواعها وأهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية للحكم على جودتها، والمتمثلة أساسا في الموثوقية والملاءمة.

الفصل الثالث:

المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

الفصل الثالث: المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري من الدراسة وذلك من خلال عرض المفاهيم العامة عن حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي، ومختلف جوانب موضوع جودة التدقيق الخارجي، وموضوع موثوقية القوائم المالية، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

تمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من طرف مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات،لهدا وضعت الدولة مجموعة من القوانين المنظمة للمهنة، عرفت هذه الأخيرة تغيرا مستمرا لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي تطرأ، حيث حددت هذه القوانين وخاصة منها القانون الأخير 10-01 المنظم للمهنة وشروط ممارستها والمسؤوليات المترتبة عن ممارسة المهنة، كما أوكلت مهمة مراقبة نوعية الأعمال التي يقوم بها القائمون على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لجنة مراقبة النوعية.

لذا سنحاول في هذه الدراسة الميدانية التعرف على المجتمع وعينة الدراسة، ومختلف خطوات الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والتحليل الاحصائي لها.

قسمت الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول**: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- **المبحث الثاني**: الاطار المنهجي للدراسية الميدانية؛
- **المبحث الثالث**: الخصائص النوعية لعينة الدراسة.

المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من المهن التي أوليت لها أهمية كبيرة نظرا للدور الذي تلعبه في حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة في الشركات، من خلال سعي الدولة إلى الاشراف على السير الحسن لها بتعين هيئات تسهر على ذلك، وعرفت المهنة عدت تغيرات هدفت إلى التطور المستمر لها عن طريق اصدار مجموعة من القوانين والقرارات المنظمة للمهنة والمحددة للأطراف التي يمكن أن تمارس المهنة، وشروط ممارسة المهنة والمسؤوليات المترتبة عن ممارسة المهنة. كما تم اصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى توحيد طريقة إعداد تقارير التدقيق الخارجي وممارسة المهنة.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي والمحاسبة عند الاستقلال ركود بحيث بقيت تمارس وفقا لما كان يطبق في العهد الاستعماري إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1970 والذي تطرق إلى موضوع التدقيق الخارجي، ويعتبر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 /2010/06 آخر قانون ينظم المهنة، والذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، وتبعه فيما بعد العديد من القرارات التي تكمل وتفسر ما جاء في نص هذا القانون. فيمكن تقسيم مراحل تطور مهنة التدقيق الخارجي إلى ثلاث مراحل أساسية والمتمثلة في ما يلي:

أولا: من سنة 1969 إلى غاية سنة 1980

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في سنة 1969 أول بداية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهذا من خلال ما جاء في قانون المالية لسنة 1970 والذي نص في المادة رقم 39 منه أنه "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حسابات وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم[1]". كما جاء أيضا في نفس المادة أنه يجوز للوزير المكلف بالمالية تعين ولنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها.

[1]- أمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد110، 1969، المادة 39، ص4.

وجاء المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 موضحا لما جاء في نص المادة 39 من قانون المالية، حيث نص في المادة الأولى منه على أن "المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها مندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين[1]:

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبي المالية؛
- مفتشي المالية؛
- والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

عانت مهنة التدقيق الخارجي في هذه الفترة العديد من المشاكل من أهمها عدم تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية اللازمة لأداء مهامه على أكمل وجه وتحقيق الهدف من هذه المهنة، بالإضافة إلى عدم توضيح نقاط مهمة في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

ثانيا: من سنة 1980 إلى سنة 1988

عرفت هذه الفترة تطورا في الاقتصاد الجزائري استدعى ضرورة إحداث تغيير في سير مهنة التدقيق الخارجي لتستجيب لمتطلبات هذه الفترة، ففي 1980/03/01 صدر القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وألغى بذلك مختلف القوانين السابقة الذكر والمنظمة للمهنة، حيث نصت المادة الثالثة منه "يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، يمكن لمجلس المحاسبة أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات[2]".

حيث حدد هذا القانون مختلف المهام الموكلة لمجلس المحاسبة وسلطاته، فلقد نصت المادة 5 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها و نزاهتها، كما أنه مؤهل للقيام بجميع التحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة مباغتة أو بعد الاشعار، كما يقيم فعالية التسيير المراقب بالرجوع إلى المعايير والثوابت المقررة ضمن أهداف المخطط وأيضا بالمقارنة مع المعايير

[1]- مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 1، ص 7.

[2]- قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/10، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980، المادة 3.

الأخرى للتسيير المحددة على المستوى الوطني أو الدولي ويبدي كل اقتراح أو توصية من شأنها تحسين التسيير المالي أو الحسابي للثروة الوطنية وأن تزيد من مردود المرافق العمومية وإنتاجية الهيئات الخاضعة لمراقبتها[1].

كما وضح كيفية سير نشاطه بتحديد مقره في الجزائر العاصمة والأعضاء المكونين للمجلس وسلطات ومهام الموكله لكل عضو كما حدد حقوق أعضاء المجلس وواجباتهم.

رغم التطور الذي شهده موضوع مراقبة المال العام ووضع هيئة مستقلة تقوم بالإشراف على الرقابة عليه إلى أن هذا غير كافي، ويمكن تفسير غياب نصوص قانونية تنظم أكثر مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في هذه الفترة إلى ما يلي:

- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجبت مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها؛
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من عشرين، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي ألف وستمائة مؤسسة؛
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه للتحكم في إدارة وسياسة إعادة هيكلة للقطاع العمومي[2].

ثالثا: فترة ما بعد الاصلاحات

بعد صدور القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، تمكنت الشركات العمومية الاقتصادية من اكتساب الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى القانون التجاري، هذا سمح بتحرير الشركات العمومية من القيود الادارية التي تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة حيث تم الفصل بين التدقيق الخارجي لحسابات الشركات الاقتصادية والتي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسيرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة الشركة. وأصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية[3].

[1]- المرجع نفسه، المادة 5.

[2]- شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

[3]- المرجع نفسه.

بعد الاصلاحات التي عرفتها مرحلة ما بعد 1988 تم إصدار أول قانون ينظم مهنة التدقيق الخارجي بشكل متكامل من كل الجوانب، حيث جاء في القانون 91-08 مؤرخ في 27 /04/ 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث حدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدي الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات[1].

ونص القانون على أنه يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة وذلك بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم، كما نص على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون المهنة.

تم تطبيق هذا القانون إلى غاية صدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويلغي بذلك أحكام القانون 91-08، وصدرت فيما بعد مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تفصل فيما جاء به القانون 10-01 الساري المفعول إلى حد الآن والتي سوف نفصل فيها العناصر اللاحقة.

بعد هذا القانون صدرت العديد من القرارات الموضحة لبعض النقاط الواردة في القانون، بالإضافة إلى هذا صدر قرار مؤرخ في 24 /2013/06 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات[2]. والقرار مؤرخ في 12 /2014/01 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات[3].

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لضمان السير الحسن لمهنة التدقيق الخارجي وضعت الدولة مجموعة من الهيئات تسهر على تنظيم والإشراف على المهنة التدقيق الخارجي فيها، والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1]- قانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، 1991، المادة 1.

[2]- قرار مؤرخ في 2013/06/24، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 12.

[3]- قرار مؤرخ في 2014/01/12، **يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 32.

أولا: الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق الخارجي في الحزائر:

1- المجلس الوطني للمحاسبة

نصت المادة 4 من القانون 10-01 على أنه "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"[1].

كما نصت المادة 5 منه على أنه " تنشأ لدى المجلس الوطنى للمحاسبة اللجان متساوية الاعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الإعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية[2].

1-1 التشكيلة:

حسب ما ورد في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعده. فإنه يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من[3]:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛

1- قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 4.

2- المرجع نفسه، المادة 5.

3- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011، المادة 2.

- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2-1 المهام:

يتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون رقم 10-01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يتولى رئيس المجلس تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، والعمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي[1]. كما يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس لاسيما بما يأتي[2]:

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطنى للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛

[1]- المرجع نفسه، المادة 7.

2- المرجع نفسه، المادة 8.

- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

يقوم المجلس باستقبال طلبات الاعتماد وإعداد نشر قائمة المهنيين، واستقبال كل الشكاوى التأديبية في الحق المهني والفصل فيها، كما يقوم بتنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها، كما يقوم المجلس بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير المعايير الدولية للتدقيق.

قام المجلس الوطني للمحاسبة بهدف ترقية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية، ففي المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية[1] :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية.

كما جاء في المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية[2]:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الإفتتاحية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

وفي المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية[3]:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلة؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال؛

[1]- مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.

[2]- مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.

[3]- مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017، المادة 1.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

2- التنظيمات المهنية:

نصت المادة 14 من القانون 10-01 أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين أو المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، ويسير كل من : المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون[1]".

يكلف كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ب ما يأتي[2]:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ ايداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين[3].

[1]-قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

[2]- المرجع نفسه، المادة 15.

[3]- مرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 7، المادة 3.

كما يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1].

ثانيا: ممارسو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث نص القانون 10-01 المادة 2 منه أنه "يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون"[2].

1- الخبير المحاسب:

يعرف خبير الحسابات في الجزائر حسب المادة 18 من القانون 10-01 ب "يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ حسابات. يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل[3]".

يمكن لخبير الحسابات ممارسة وظيفة محافظ الحسابات كما يمكن له ممارسة مهنة المحاسبة في الشركات التي لا يربطه معها عقد تدقيق خارجي، كما يمكن للخبير المحاسب تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

تتمثل المهام التي يقوم بها الخبير المحاسب في ما يلي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة الشركات التي يربطه بها عقد عمل؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للممارسة هذا المهمة؛

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 7، المادة 3.

[2]- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 2.

[3]- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 18.

- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي، الاجتماعي، والاقتصادي؛
- إعلان المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الادارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

وتحديد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير. ولا يمكن احتساب هذه الاتعاب على أساس النتائج المالية المحققه من الشركة أو الهيئة المهنية[1].

2- محافظ الحسابات:

يعرف محافظ الحسابات في الجزائر حسب نص المادة 22 من القانون 10-01 ب "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول[2]".

يقوم محافظ الحسابات بفحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، وتتمثل المهام التي يقوم بها في ما يلي[3]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات؛
- يفصح صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1]- المرجع نفسه، المادة 21.
[2]- المرجع نفسه، المادة 22.
[3]- المرجع نفسه، المواد 23، 24.

- عندما تعد الشركة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب على مهنة المحافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير والمتمثلة في التالي[1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وتم تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم في قرار مؤرخ في 24 /2013/06 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يتم تعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وعلى أساس دفتر شروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية[2]، ويمكن لجنة التدقيق تعيين محافظ الحسابات. وتحدد عهدة محافظ الحسابات بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ حسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهد محافظ الحسابات[3].

[1]- المرجع نفسه، المادة 25.

[2]- المرجع نفسه، المادة 26.

[3]- المرجع نفسه، المادة 27.

تحديد أتعاب محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له تلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، ولا يمكن احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية[1].

يتم ممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب ما جاء في المواد 31-32-33-34-36-39 القانون رقم 10-01 وفق الكيفية التالية:

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالشركات مرتبطة بها او شركات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6 أشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق التي ينص عليها القانون؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

3- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات:

يمكن لتجمع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات طبقا لأحكام المادة 12 من القانون 10-01 تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

لتشكيل شركة الخبرة المحاسبية لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب نص المادة 47 من القانون 10-01 يجب أن يكون على الأقل ثلثي(3/2) الأعضاء الشركة مسجلين بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين بصفة خبراء محاسبين ويمتلكون على الأقل ثلثي(3/2) رأس المال. كما نصت المادة 48 من نفس القانون أنه يمكن تكوين شركة محافظة حسابات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمسجلين بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات على الأقل ثلثي (3/2)

1- المرجع نفسه، المادة 37.

الشركاء، ويملكون على الأقل ثلثي(3/2) رأس المال. ويشترط في الثلث(3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة للممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط التالية[1]:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات؛
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- أن لا تكون تابعة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو صناعية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة؛

ثالثا: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لضمان السير الحسن لمهنة التدقيق الخارجي وتحقيق الغاية من ممارستها وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في ممارسي المهنة وفي المقابل يترتب على ممارسة المهن مجموعة من المسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية.

1- شروط ممارسة المهنة:

حددت الشروط الواجب توفرها للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في نص المادة 8 من القانون 10-01، حيث نصت المادة إلزامية توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة مهنية لممارسة المهنة على النحو التالي:
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛

[1]- المرجع نفسه، المادة 51.

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

وتمنح شهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في اختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

2- مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر:

حدد القانون 10-01 في فصله الثامن مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي في الجزائر كما يلي:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية؛
- يعقد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتي بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
  - الإنذار؛

- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- الشطب من الجدول.

نصت المادة 73 من القانون 10-01 على أنه "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة ويضعف الغرامة".

المطلب الثالث: رقابة جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

تتولى لجنة مراقبة النوعية مهمة مراقبة نوعية الاعمال التي يقوم بها القائمين على المهنة التدقيق. حيث نصت المادة 27 من القانون 10-01 على أنه "يتعين على محافظ الحسابات او مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما"[1].

حسب نص المادة 22 من المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، تتولى لجنة مراقبة النوعية، المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

[1]- المرجع نفسه، ص 8.

لضمان استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر والتي تعتبر معيارا مهما لرقابة على جودة التدقيق الخارجي وضع المشرع مجموعة من النصوص القانونية التي تضمن ذلك نذكر منها ما يلي[1]:

- المادة 26 من القانون 10-01 التي نصت على "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. ولقد فصل في الأمر مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 جانفي سنة 2011، المتعلق بتعين محافظ الحسابات.
- والمادة 27 من نفس القانون التي نصت على أنه "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات".
- كما نصت المادة 37 من نفس القانون على أنه " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة. ولا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة.
- وحددت المادة 64 الحالات التي تتنافى مع مهنة التدقيق الخارجي والمتمثلة في ما يلي:
  - كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
  - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
  - كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
  - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
  - كل عهدة برلمانية؛
  - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المنتخبة؛
- كما يمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من :

[1]- قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة و غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة و الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة و هيئة يراقب محاسبتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبا بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

فعند قيام الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة تعين مدقق الحسابات على أساس دفتر الشروط وتحديد مدة عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وكذلك تحديد الأتعاب من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة في بداية المهمة، ولا علاقة لها بنتائج أعمال الشركة محل التدقيق، كل هذا يضمن أداء مهمة التدقيق بقدر كبير من الاستقلالية.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

بعد التعرف على مختلف الخصائص والمعلومات المهمة حول العينة محل الدراسة، والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يقومون بمهمة التدقيق الخارجي في الجزائر، سوف نتطرق إلى الإطار العام للدراسة الميدانية، أدوات وخطوات الدراسة الميدانية، الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات.

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

من هذا المطلب سنتطرق إلى أهداف الدراسة، مجال الدراسة، ميدان الدراسة وصعوبات الدراسة.

أولا: أهداف الدراسة

تعالج هذه الدراسة أحد المواضيع الهامة والحديثة خاصة في ظل التحديات التي يفرضها المحيط وضرورة التأقلم مع المستجدات العالمية، فحكومة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب على الشركات الاقتصادية الجزائرية أن تولي لها أهمية كبيرة من أجل ضمان أكبر قدر من الإفصاح والشفافية عند عرض قوائمها المالية، بغرض الوفاء بمتطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها، وللتدقيق الخارجي دور كبير في المساعدة لتطبيق الجيد لمتطلبات حوكمة الشركات،ونهدف من خلال الدراسة إلى معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة ب: مكتب التدقيق الخارجي، المدقق وتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية.

ثانيا: مجال الدراسة

اهتمت الدراسة بكل جودة التدقيق الخارجي، القوائم المالية، موثوقية هذه الأخيرة وأثر جودة التدقيق الخارجي على الموثوقية.

ثالثا: ميدان الدراسة

شملت الدراسة عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر من فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من كافة التراب الوطني، وتم الاعتماد على أسلوب العينة غير العشوائية، حيث تم توجيه الاستمارة إلى مجموعة من المدققين الخارجين عبر مختلف ولايات الوطن بالاعتماد على القائمة محافظي الحسابات[1]، وقائمة الخبراء المحاسبين[2] الواردتين في القرار الوزاري رقم 111 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي يصدرها سنويا المجلس الوطني المحاسبة.

رابعا: صعوبات الدراسة الميدانية

في هذه الدراسة تم بذل قصار الجهد وفي حدود المعلومات المطلع عليها والمتوفرة وفي حدود الامكانيات بهدف إعداد دراسة جيدة للموضوع والوصول إلى عينة تكون مقبولة وكافية لإجراء الدراسة الميدانية، وطوال فترة إعدادها واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق، حيث تمثلت الصعوبات التي تم مواجهتها في إعداد الدراسة الميدانية، والمتمثلة في مجموعة من العوائق التي حالت دون الوصول إلى أكبر عينة ممكنة لضمان نتائج أكثر دقة، من أهم هذه العوائق نذكر ما يلي:

- صعوبة التواصل المباشر مع المدققين الخارجين في الجزائر، وتحجج أغلبهم بعدم توفر الوقت لديهم للإجابة عن الاستمارة، ففي بعض الحالات يطلب منا الانتظار لأشهر للحصول على الإجابة، هذا في حالة الاستقبال، وفي حالات أخرى رفض استقبالنا في طرف المدقق؛
- من أجل تسهيل عملية التواصل مع عدد أكبر من المدققين تم تصميم استمارة الكترونية. ولكن واجهتنا صعوبة في التواصل الالكتروني مع المدققين الخارجيين في الجزائر، وعدم استجابتهم للاستمارات الالكترونية التي تم إرسالها مرارا وتكرارا عبر البريد الإلكتروني الرسمي الخاص بهم والذي تم الحصول عليه من قائمة محافظي الحسابات التي يصدرها سنويا المجلس الوطني للمحاسبة.

[1] -http://www.cnc.dz/fichier_regle/1219.pdf.
[2]- http://www.cnc.dz/fichier_regle/1218.pdf.

المطلب االثاني: أدوات وخطوات الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، ومختلف المراحل التي مرت بها.

أولا: جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستمارة (الاستبيان) كأداة رئيسية في إعداد الدراسة الميدانية بالإضافة للمقابلة مع بعض أفراد العينة، لتعذر إجراء المقابلة مع كل الأفراد، بعد توزيع الاستمارة على العينة المستهدفة، وحصر وتجميع البيانات اللازمة ومعالجة البيانات المتحصل عليها باستعمال أدوات التحليل الاحصائي المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

1- مراحل إعداد الاستمارة: تمت عملية بناء الاستمارة على النحو التالي:

- **المرحلة الأولى:** والمتمثلة في تحديد ما يجب أن تحتويه الاستمارة من بنود اعتمادا على ما تم تفصيله في الجانب النظري، وخصوصا المحاور التي تناولت كلا من موثوقية القوائم المالية، نوعية القوائم المالية، تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي. وبناء على ذلك تم تصميم الاستمارة.
- **المرحلة الثانية:** تم عرض الاستمارة في شكلها الأولى على الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين المتخصصين في المحاسبة، والتدقيق، والمنهجية، والإحصاء من جامعة سطيف وجامعات جزائرية أخرى وكذلك على محكمين من خارج الوطن. والذي بلغ عددهم 9 محكمين[*].

من خلال الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين، تم تعديل الاستمارة بحذف عبارات وتبسيط البعض وإعادة صياغة البعض لتصبح في نسختها النهائية.

- **المرحلة الثالثة:** بعد ما تم إعداد الاستمارة في نسختها النهائية تم ترجمتها إلى اللغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 02).

2- وصف محتويات الاستمارة:

اشتملت الاستمارة على ثلاثة أجزاء، جزء خاص بالبيانات العامة، وجزء خاص بموثوقية القوائم المالية والجزء الأخير خاص بمعلومات حول تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.

[*] أنظر الملحق رقم 01.

- **الجزء الخاص بالمعلومات العامة:** وتضمن مجموعة من الأسئلة الشخصية المتعلقة بالعينة محل الدراسة والمكونة من سبع فقرات (العمر، المؤهل العلمي، والوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العاملين في المكتب، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق).
- **الجزء الخاص بموثوقية القوائم المالية:** شمل هذا المحور مجموعة من الأسئلة المتعلقة بموثوقية القوائم المالية حسب خصائص الموثوقية الواردة في الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، وشملت تسع عبارات.
- **الجزء الخاص بمعلومات حول تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية:** قسم هذا الجزء إلى ثلاثة محاور، المحور الأول فيه مجموعة من الأسئلة خصصت للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية وشملت 18 عبارة، أما المحور الثاني فخصص لعدد من الأسئلة تتناول العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي وشملت 16 عبارة، أما المحور الثالث تناول العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي وشملت 12 عبارة.

ويلخص الجدول أدناه (04) محتوى الاستمارة:

الجدول رقم (04): وصف محتوى الاستمارة

	المحور	المعلومات	عدد الأسئلة
معلومات عامة	البيانات الشخصية	البيانات الشخصية	07
موثوقية القوائم المالية	خصائص موثوقية القوائم المالية	الصدق في العرض القابلية للتحقق الحياد	09
تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية	العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	حجم مكتب التدقيق؛ سمعة مكتب التدقيق؛ ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب تدقيق عالمي؛ مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية؛ التقدم التقني في أداء المهنة؛ قيود الوقت؛ عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق؛ مدى استمرار مكتب التدقيق في تدقيق؛ الشركة محل التدقيق؛ المنافسة بين مكاتب التدقيق.	18
	العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على	استقلالية المدقق؛	16

	جودة التدقيق الخارجي	خبرة فريق التدقيق؛ الاشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق؛ الاتصالات بين فريق التدقيق والشركة محل التدقيق.	
	العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	تخطيط عملية التدقيق تنفيذ عملية التدقيق؛ توثيق عملية التدقيق؛ التقرير عن عملية التدقيق.	12
المجموع			62

المصدر: من إعداد الباحثة.

– الإجابات المقترحة: تم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي لقياس كل محاور الاستمارة حيث يختار المبحوث إجابة واحدة من بين خمسة بدائل ويتدرج المقياس ما بين 5 درجات إلى درجة واحدة على النحو التالي:

الجدول رقم (05): مقياس ليكرت الخماسي

	موافق بدرجة كبيرة جدا	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	غير موافق بدرجة
درجة التقييم	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الباحثة

3– قياس ثبات وصدق الاستمارة

في اختبار ثبات وصدق الاستمارة، تم استخدام نوعين من الاختبارات:

– **قياس الصدق الظاهري للأداة:** للتأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المحكمين (أنظر الملحق رقم 01)، والذين قاموا بدورهم بتقديم مجموعة من الملاحظات والتعديلات على محتوى الاستمارة، ومدى تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية ومدى وضوحها وسلامة صياغتها. وتم تعديل الاستمارة طبقا للملاحظات المقدمة من طرفهم وهذا بحذف بعض العبارات، وتعديل وإضافة عبارات أخرى، وإعادة صياغة بعض الفقرات لتبسيطها لتصبح أكثر وضوحا وفهما لدى أفراد عينة الدراسة وأكثر صدقا في قياس موضوع الدراسة.

تمت الاستعانة بالاستمارة الالكترونية[1]، لتسهيل الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الاجابات من طرف العينة محل الدراسة. تم استرجاع الاستمارات من قبل بعض أفراد العينة (تم اعتماد الاستمارات المسترجعة من الفترة الممتدة من 2017/02/21 إلى غاية 2017/05/30) وتم اعتماد 90 استمارة في التحليل من بين الاستمارات المسترجعة.

- **قياس ثبات الأداة:** تمت عملية قياس ثبات الاستمارة لمعرفة قدرة المقياس (لكرت الخماسي) على الحفاظ على ثباته عبر المدى الزمني، بغض النظر عن وجود أحوال غير قابلة للتحكم خلال القياس، وبغض النظر عن حالة المستقصى منهم. وتم استخدام معامل الاتساق الداخلي **ألفا كرونباخ** (Cronbach Alpha) حيث يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

وباستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية برنامج (SPSS*) إصدار 19 تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (06): معامل الثبات الكلي (ألفا كرونباخ)

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
موثوقية القوائم المالية	09	0.796
العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	18	0.900
العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	16	0.917
العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	12	0.912
المجموع	55	0 .956

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .19، أنظر الملحق رقم (4) معامل ثبات ألفا كرونباخ للاستمارة.

[1] https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfPR17_7FpsgPdRsmnBL2xxN1WrAqnqoSmcNgSUbcTubc3qhw/viewform.

* SPSS : Statistical Package for Social Science, version 19.

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الثبات الكلي لأداة جمع البيانات بلغ 0,956، وهو معامل يفوق 0,6 ويقترب من 1 الصحيح، فهو معامل ثبات جيد جدا، ومنه الاستمارة صالحة للاستعمال في هذه الدراسة الميدانية، وذات مصداقية كبيرة للبيانات في عكس نتائج العينة على المجتمع.

4- ترميز البيانات:

بعد توزيع الاستمارة على العينة المستهدفة، وحصر وتجميع البيانات اللازمة البيانات المتحصل عليها، تم ترميزها من أجل إدخالها إلى برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات

مرت عملية تحليل البيانات بالخطوات التالية:

1- **أدوات الاحصاء الوصفي:** تم الاستعانة في التحليل الاحصائي على الاختبارات الاحصائية التالية:

- **التكرارات المطلقة والنسبية:** لوصف خصائص العينة وتحديد استجابتهم؛
- **المتوسطات والانحرافات المعيارية:** المتعلقة بكل بند من بنود الاستمارة، معرفة متوسط اجابات الأفراد ومدى تشتت أجوبة المستقصيين عن الإجابة المتوسطة، وبالتالي تحديد الأهمية النسبية لاستجابة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة.
- **ألفا كرونباخ:** وذلك لتأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة.

2- **ادوات الاحصاء الاستدلالي:** تم اختيار الأدوات المناسبة لاختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة 5% والمتمثلة في ما يلي:

- **التوزيع الطبيعي:** لمعرفة ما اذا كانت النموذج والاستمارة قابلة للدراسة والجداول التالية توضح النتائج:

الجدول رقم (07): اختبار التوزيع الطبيعي لموثوقية القوائم المالية

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية.	,270	90	,000	,759	90	,000
يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها.	,268	90	,000	,747	90	,000
يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية.	,246	90	,000	,812	90	,000
مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها.	,288	90	,000	,773	90	,000
يتوصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة	,280	90	,000	,850	90	,000

نفسها بخصوص القوائم المالية.						
يتم إعداد القوائم المالية دون وضع أهداف مسبقة لها.	,154	90	,000	,886	90	,000
يتم إعداد القوائم المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدمها.	,195	90	,000	,884	90	,000
المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها.	,216	90	,000	,853	90	,000
المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	,270	90	,000	,820	90	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمرتبطة بموثوقية القوائم المالية دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,05).

الجدول رقم (08): اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
عدد أعضاء فريق التدقيق.	,243	90	,000	,882	90	,000
المؤهلات المهنية التي يتوفر عليها أعضاء فريق التدقيق.	,311	90	,000	,768	90	,000
الخبرات المهنية لأعضاء فريق التدقيق.	,310	90	,000	,742	90	,000
عدد زبائن مكتب التدقيق.	,193	90	,000	,885	90	,000
عدد عمليات التدقيق في المكتب.	,258	90	,000	,862	90	,000
حجم الايراد السنوي للمكتب.	,200	90	,000	,893	90	,000
مدة التعاقد مع العميل.	,268	90	,000	,876	90	,000
السمعة الحسنة لمكتب التدقيق.	,211	90	,000	,838	90	,000
عدم وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق.	,222	90	,000	,837	90	,000
التزام بمعايير التدقيق المتفق عليها أو المعمول بها.	,264	90	,000	,809	90	,000
التزام بالمعايير المعمول بها محليا.	,247	90	,000	,808	90	,000
التزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني.	,288	90	,000	,747	90	,000
مشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية	,268	90	,000	,829	90	,000
وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب.	,220	90	,000	,833	90	,000

اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة .	,229	90	,000	,847	90	,000
استخدام مكتب التدقيق للأساليب الاحصائية في تنفيذ عملية التدقيق.	,223	90	,000	,854	90	,000
مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة .	,214	90	,000	,844	90	,000
تخصص المكتب في صناعة ما.	,178	90	,000	,876	90	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

نلاحظ من الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمرتبطة بالعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,05).

الجدول رقم (09): اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
التأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب التدقيق.	,257	90	,000	,754	90	,000
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب التدقيق.	,275	90	,000	,781	90	,000
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق.	,311	90	,000	,756	90	,000
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني.	,295	90	,000	,778	90	,000
يتمتع مدير المكتب والمدققين الأساسين بخبرة كبيرة.	,356	90	,000	,690	90	,000
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي.	,230	90	,000	,816	90	,000
قدرة المدقق الرئيسي على الاجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي.	,309	90	,000	,742	90	,000
مشاركة المدقق في التدريب والتأهل المستمر.	,272	90	,000	,759	90	,000
مشاركة المدقق في الندوات المهنية المتخصصة.	,263	90	,000	,712	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المدقق الخارجي.	,295	90	,000	,760	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة التدقيق في مهام المدقق الخارجي.	,260	90	,000	,755	90	,000

عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الادارة في مهام المدقق الخارجي.	,279	90	,000	,761	90	,000
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المدقق الخارجي.	,292	90	,000	,774	90	,000
غياب المصالح المادية للمدقق أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها.	,282	90	,000	,754	90	,000
يتمتع المدقق بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة.	,268	90	,000	,798	90	,000
تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير.	,206	90	,000	,875	90	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

من الجدول السابق نستنتج أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمرتبطة بالعوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,05).

الجدول رقم (10): اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

	اختبار Kolmogorov-Smirnov[a]			اختبار Shapiro-Wilk		
	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الارتباط	درجة الحرية	مستوى الدلالة
وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق.	,316	90	,000	,732	90	,000
فحص نظام الرقابة الداخلي.	,339	90	,000	,687	90	,000
يتم جمع أدلة الإثبات الكافية.	,279	90	,000	,766	90	,000
توكل مهام الاشراف على عملية التدقيق إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب التدقيق.	,286	90	,000	,759	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة برامج التدقيق على مساعديه.	,262	90	,000	,802	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة ملاحظات المساعدين.	,248	90	,000	,815	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.	,255	90	,000	,774	90	,000
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بتدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.	,272	90	,000	,779	90	,000

تستغرق عملية التدقيق الوقت الكافي.	,252	90	,000	,810	90	,000
الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق.	,237	90	,000	,807	90	,000
توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق.	,277	90	,000	,777	90	,000
وجوب إتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد.	,297	90	,000	,728	90	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (5) التوزيع الطبيعي للاستمارة.

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لبيانات الاستمارة والمتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,05).

- **اختبار الانحدار البسيط**: (**Regression simple**) وذلك لاختبار تأثير أبعاد المتغير المستقل (جودة التدقيق الخارجي) على المتغير التابع (موثوقية القوائم المالية) كل على حدى؛
- **اختبار التباين الأحادي**: (**ANOVA**) واختبار شيفيه (Scheffe) لاختبار صدق الفروق ذات الدلالة الإحصائية لمتغيرات المراقبة (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، عدد العمال في مكتب التدقيق، تمثل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق) على عوامل جودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية.

3- **قاعدة القرار في سلم ليكرت الخماسي**: كما سبق ذكر تم اعتماد سلم ليكرت الخماسي في هذه الدراسة وحددت مجالات الإجابة كما يلي:

- **حساب المدى**: وفقا للمعادلة التالية

المدى= الحد الاعلى – الحد الأدنى

أي المدى= 5- 1 = 4

- **حساب طول الفئة**: وفقا للمعادلة التالية

طول الفئة= المدى/عدد الفقرات

طول الفئة= 5/4=0.8

- **تحديد معيار مقياس التحليل**: وهذا بإضافة القيمة 0.8 للحد الأدنى للمقياس فتصبح كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): معيار مقياس التحليل

قيم المتوسط الحسابي	الدرجة في مقياس ليكارت	درجة التقدير
(1.00، 1.80)	1	مقبولة جدا
(1.81، 2.60)	2	مقبولة
(2.61، 3.40)	3	متوسطة
(3,41، 4.20)	4	ضعيفة
(4.21، 5.00)	5	ضعيفة جدا

المصدر: من إعداد الباحثة.

حساب المتوسط الفرضي للإجابة يساوي 3، وتم حسابه كما يلي: (1+2+3+4+5)/5= 3.

يدل هذا الجدول على أن درجات الموافقة التي قيمتها أكبر من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعتبر عن درجات موافقة سلبية أي أن اتجاهات وادراكات العينة محل الدراسة سلبية فيما يخص متغيرات الدراسة (الفقرات والمحاور المحددة في الاستبيان)، في حين أن درجات الموافقة التي قيمتها أقل من قيمة المتوسط الفرضي 3 تعتبر عن اتجاهات إيجابية فيما يخص متغيرات الدراسة.

المبحث الثالث: الخصائص النوعية لعينة الدراسة

تم توزيع الاستمارات على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، في الفترة الممتدة من 2017/02/19 إلى غاية 2017/05/30، وتم جمع 90 استمارة قابلة للدراسة والتحليل.

المطلب الأول: تعريف بالخصائص النوعية لعينة الدراسة

تتمثل الخصائص النوعية للعينة محل الدراسة في ما يلي:

- مجموعة من الصفات الشخصية التي تخص المدقق الخارجي والمتمثلة في : العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالة والخبرة؛
- ومجموعة الصفات التي يتمتع بها مكتب التدقيق والمهمة في هذه الدراسة والمتمثلة في: عدد العمال، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي وعضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

المطلب الثاني: الصفات الشخصية لعينة الدراسة

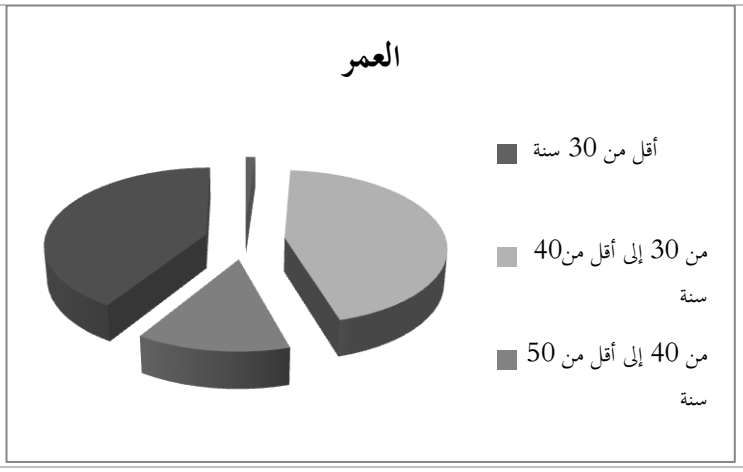
سوف يتم في هذا المطلب توزيع عينة الدراسة حسب: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة، وهذا بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لها.

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب العمر.

الجدول رقم (12) والشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة%
أقل من 30 سنة	1	1,1
من 30 إلى أقل من40 سنة	40	44,4
من 40 إلى أقل من 50 سنة	12	13,3
أكثر من 50 سنة	37	41,1
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن أعمار عينة الدراسة تتراوح بين الفئتين أساسيتين، الفئة الأولى ما بين 30 سنة و40 سنة حيث بلغ عدد المستجوبين الذين ينتمون إلى هذه الفئة 40 مستوجب بنسبة تقدر ب 44,4%، والفئة الثانية أكثر من 50 سنة بلغ عدد المستجوبين 37 مستجوب بنسبة تقدر ب 41,4%.

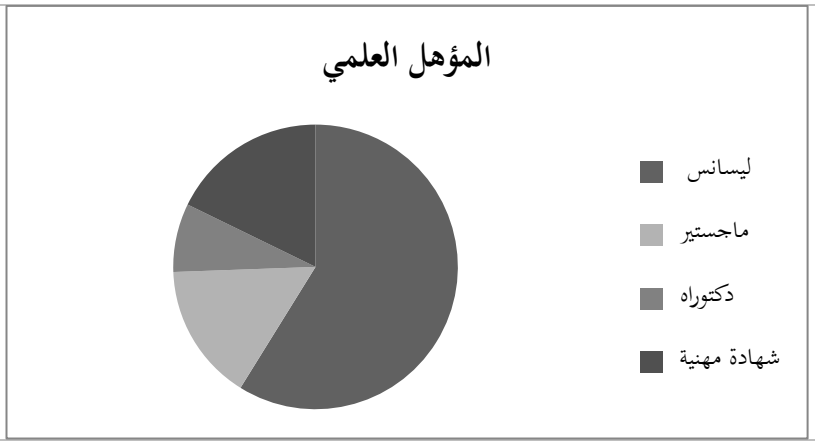
في حين تمثل الفئتين الباقيتين نسب منخفضة، حيث بلغ عدد المستجوبين الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و50 سنة 12 مستوجب بنسبة تقدر 13,3%. في حين نجد فئة أصغر من 30 سنة ممثلة بمستجوب واحد فقط، ويمكن إرجاع السبب في ذلك إلى توقف عملية منح الاعتماد لفترة من الزمن في السنوات الاخيرة، بالإضافة إلى التغيير في كيفية الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ حسابات حسب القانون 10-01 المنظم للمهنة، والذي نص على أن الشهادات والإجازات لممارسة المهن سابقة الذكر تمنح من معهد التعليم المختص والتابع لوزارة المالية، وهذا بعد إجراء مسابقة وطنية للمترشحين الحاصلين على شهادة جامعية في الاختصاص.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (13)والشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	53	58,9
ماجستير	14	15,6
دكتوراه	7	7,8
شهادة مهنية	16	17,8
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

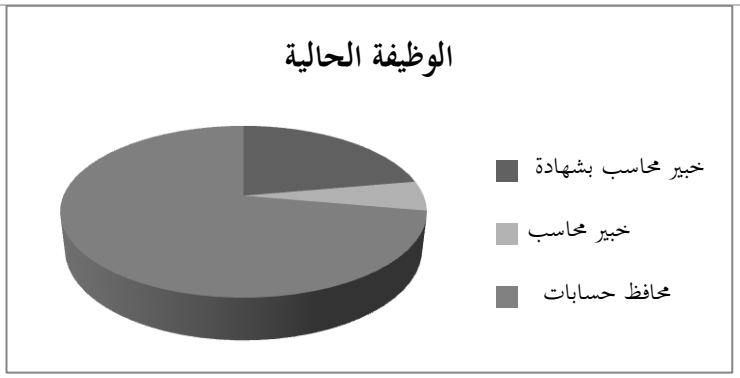
يتضح من الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلون على شهادة ليسانس كحد أدنى مطلوب لممارسة المهنة، عددهم بلغ 53 مستقصي بنسبة تقدر 58,9%، وبلغ عدد حاملي الشهادات العليا 21 مستقصى بنسبة تقدر ب23,4%، أما بالنسبة لحاملي شهادة مهنية فبلغ عددهم 16 بنسبة تقدر ب17,8%.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالة

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الوظيفة الحالة.

الجدول رقم (14)، الشكل رقم (13):توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة%
خبير محاسب بشهادة	20	22,2
خبير محاسب	5	5,6
محافظ حسابات	65	72,2
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلب المستقصى منهم يمارسون مهنة محافظ الحسابات، بلغ عددهم 65 مستقصي بنسبة تقدر بـ 72,2%، عدد خبراء المحاسبين بشهادة بلغ عددهم 20 مستقصي بنسبة 22,2%، أما

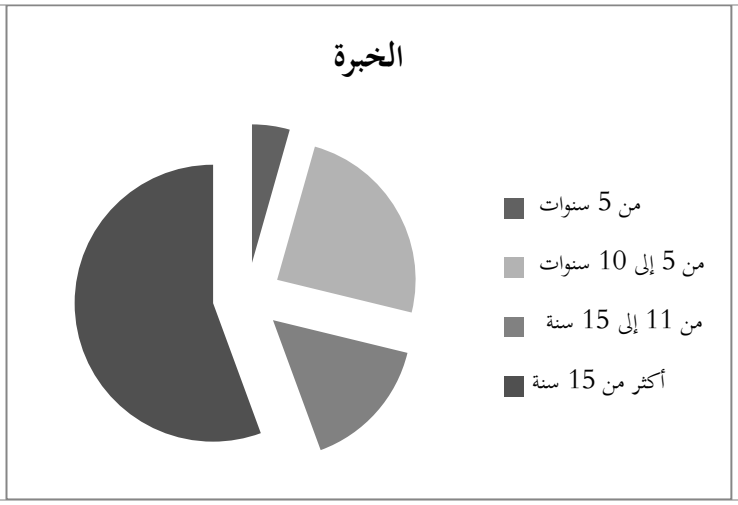
فئة الخبراء المحاسبين (الذين سمحت لهم الدولة بممارسة المهنة دون الحصول على الشهادة) بلغ عددهم 5 مستقصيين بنسبة 5,6%.

رابعا:توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الخبرة.

الجدول رقم(15)والشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	4	4,4
[من 5 إلى 10 سنوات]	22	24,4
[من 11 إلى 15 سنة]	14	15,6
أكثر من 15 سنة	50	55,6
المجموع	90	100



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة كبيرة تقدر بـ أكثر من 50% من العينة محل الدراسة يتمتعون بخبرة تفوق 15 سنة، فيما بلغ عدد الذين مارسوا مهنة التدقيق الخارجي لمدة تفوق 11 سنة وأقل من 15 سنة، 14 مستقصي بنسبة تقدر ب15,6%، وبلغ عدد المستقصيين الذين يتمتعون بخبرة لمدة 5 سنوات وأقل من 10 سنوات 22 مستقصي بنسبة تقدر بـ:22,4%، بينما نجد عدد المستقصيين والذين لا تبلغ خبرتهم في مجال التدقيق 5 سنوات مقدرة 4 مستقصيين بنسبة 4,4%.

المطلب الثالث: صفات مكتب التدقيق للعينة الدراسة

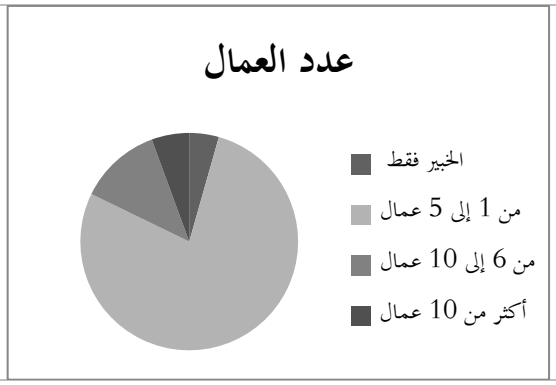
سوف يتم في هذا المطلب توزيع عينة الدراسة حسب: عدد العمال، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي وعضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق. وهذا بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لها.

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

يوضح الجدول والشكل المواليان توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب عدد العمال.

الجدول رقم (16) والشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة%
الخبير فقط	4	4,4
[من 1 إلى 5 عمال]	70	77,8
[من 6 إلى 10 عمال]	11	12,2
أكثر من 10 عمال	5	5,6
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم مفردات عينة الدراسة يوظفون في مكاتب عدد العمال فيها أقل من 5 عمال، بلغت نسبتهم 77,8%، في حين بلغ عدد المستقصيين الذين يوظفون عدد العمال بين 6 و10 عمال، 11 مستقصي بنسبة تقدر 12,2%.

فيما تمثل الفئتين الباقيتين نسب منخفضة فهي تمثل مجتمعت نسبة 10%، فعدد المستقصيين الذين يوظفون أكثر من 10 عمال، 5 مستقصيين، في حين يبلغ عدد المستقصين الذين لا يعتمدون في عملهم إلا على عمال 4 مستقصين.

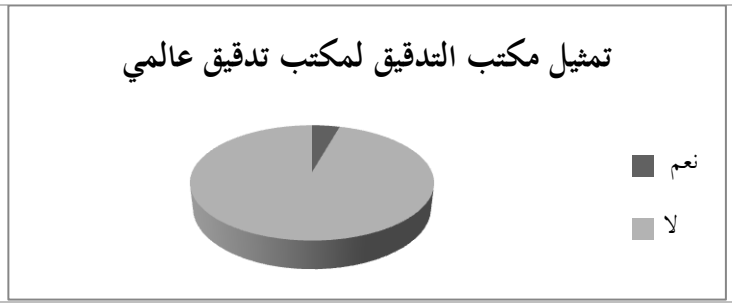
لضمان السير الحسن لمهنة التدقيق الخارجي يتطلب توفر عدد من عماليين يفوق 2 ويقل عن 10 عمال.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.

الجدول رقم (17) والشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي

	التكرار	النسبة%
نعم	4	4,4
لا	86	95,6
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلب مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر لا تمثل مكاتب التدقيق العالمية، فعدد المستقصيين الذين لا يمثل مكاتبهم مكاتب تدقيق عالمية 86 مستقصي بنسبة كبيرة تقدر 95,6%، في حين كانت الاجابة بنعم لعدد قليل من المستقصيين، فأربع مستقصيين يمثلون مكاتب تدقيق عالمية بنسبة ضعيفة جدا مقدرة 4,4%.

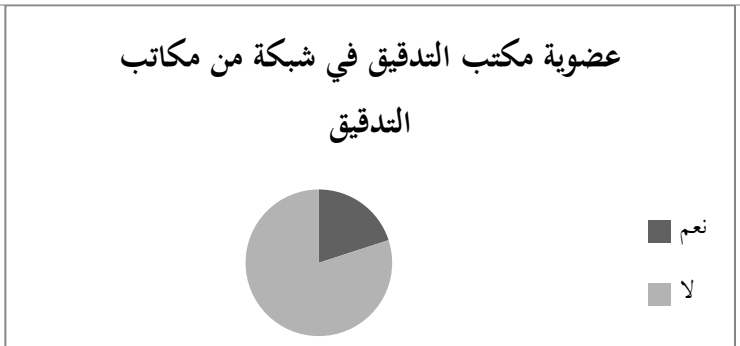
رغم وجودة عدد كبير من الشركات الكبيرة في الجزائر ورأسمالها كبير جدا، إلا أن معظم مكاتب التدقيق في الجزائر لا تمثل مكاتب تدقيق عالمية، فنجد أن التدقيق الخارجي لهذه الشركات تقوم به مكاتب تدقيق عالمية.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

الجدول رقم (18) والشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق

	التكرار	النسبة%
نعم	18	20
لا	72	80
المجموع	**90**	**100**



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (6) التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة.

يتضح من الجدول السابق أن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق لا ينتمون إلى شبكة من مكاتب التدقيق، وهذا بنسبة تقدر 80%، ونسبة 20% الباقية كانت إجابة المستقصيين بنعم، فمكتب التدقيق الخاصة بهم عضو في شبكة من مكاتب التدقيق.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل، تم التعرف على مختلف الجوانب الخاصة بالعينة محل الدراسة الميدانية، والتفصيل في المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، من يمارس المهنة، وشروط ممارسة المهنة، كما تطرقنا إلى موضوع رقابة جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما تم التطرق إلى مراحل إعداد الدراسة الميدانية، من تصميم الاستمارة وقياس صدق وثبات الاستمارة، إلى الأدوات الاحصائية المستعملة.

وفي الأخير تم تحليل الخصائص النوعية لعينة الدراسة بحساب التكرارات والنسب والتمثيل البياني لكل من العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالة، الخبرة، عدد العمال، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

الفصل الرابع:

التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

والنتائج

الفصل الرابع: التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات والنتائج

تمهيد:

بعد التعرف على الإطار المنهجي للدراسة الميدانية في الفصل السابق، وتوضيح الأدوات المستخدمة في التحليل الاحصائي، وتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات المراقبة، سنقوم في هذا الفصل بالتحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة لمعرفة مدى توفر موثوقية القوائم المالية، ومدى توفر عوامل جودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية.

كما سنقوم في هذا الفصل باختبار فرضيات الدراسة الثلاث بإثباتها أو نفيها، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول**: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية؛
- **المبحث الثاني**: اختبار فرضيات الدراسة؛
- **المبحث الثالث**: عرض النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

بعد التحليل الإحصائي لمتغيرات المراقبة الخاصة بالدراسة الميدانية في الفصل السابق، نقوم بالتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة الخاصة بكل عبارة من العبارات الواردة في محاور الاستمارة، وهذا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، ومن ثم ترتيبها تربيا تصاعديا حسب المتوسط الأقل وأقل الانحراف المعياري الذي يقابله.

المطلب الأول: مدى توفر الموثوقية في القوائم المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر موثوقية القوائم المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (19): مدى توفر موثوقية القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب العبارة
خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية.	1 .82	0.943	مقبولة	3
يتم معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها.	1.70	0 .827	مقبولة جدا	1
يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية.	1.92	0 .986	مقبولة	4
مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها.	1.72	0.862	مقبولة جدا	2
يتوصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية.	2.34	1.083	مقبولة	7
يتم إعداد القوائم المالية دون وضع أهداف مسبقة لها.	2.96	1.406	متوسطة	9
يتم إعداد القوائم المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدمها.	2.76	1.393	متوسطة	8
المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها.	2.21	1 .011	مقبولة	6
المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	1 .93	0.897	مقبولة	5
المجموع	**2.1519**	**0.65585**	**مقبولة**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول السابق الذكر أن إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بموثوقية القوائم المالية كلها مقبولة ومقبولة جدا، وعليه جاءت في المرتبة الأولى عبارة يتم **معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها**، حيث كانت كل إجابات المستقصيين مقبولة جدا، فالمتوسط الحاسبي الخاص بهذه العبارة كان 1.70 وانحرافها المعياري يقدر بـ 827. 0. باعتبار أن معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها من أهم خصائص موثوقية القوائم المالية، وهذا مبدأ من المبادئ المحاسبية المهم جدا، ففي الجزائر قام المشرع بتبني مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في النظام المحاسبي المالي تماشيا مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

تليها في المرتبة الثانية عبارة **مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها**، حسب نتائج الدراسة فإن المتوسط الحسابي للعبارة يقدر بـ 1.72، والانحراف معياري يقدر بـ 0.862، وهي مقبولة جدا، توصلنا من خلال إجابات المستقصيين إلى أنه يجب على الأرقام المحاسبية أن تمثل ما حدث بالفعل لضمان الموثوقية في القوائم المالية.

في المرتبة الثالثة عبارة **خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 82. 1، وانحراف معياري يقدر بـ 0.943، وهذه النتيجة تعتبر مقبولة، لتوفر الموثوقية في القوائم المالية يجب أن تكون المعلومة المحاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية.

في المرتبة الرابعة نجد عبارة **يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية**، بمتوسط حسابي يقدر بـ1.92، وانحراف معياري يقدر بـ 986. 0، تعتبر هذه النتيجة مقبولة.

وفي المرتبة الخامسة نجد عبارة **المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 93. 1، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، وهذه النتيجة مقبولة.

وفي المرتبة السادسة **المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الوثوق بها**، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.21، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، تعتبر هذه النتيجة مقبولة.

احتلت العبارة **يتوصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية** المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.21، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، تعتبر هذه النتيجة مقبولة. عند توصل مجموعة من المدققين المستقلين إلى نفس النتائج نتجنب نوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس، ومن ثم ضمان موثوقية أكبر في القوائم المالية.

وفي المرتبة الثامنة نجد عبارة **يتم إعداد القوائم المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدمها،** بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.76، وانحراف معياري يقدر بـ 1.393، وهذه النتيجة مقبولة تبين أن إعداد القوائم المالية دون وضع أهداف مسبقة لها، تجنبنا نوع من مقصود التحيز، تحيز القائم بعملية القياس، وتوفر هذه خاصية يعتبر شرط أساسي من شروط موثوقية القوائم المالية.

وفي المرتبة التاسعة عبارة **المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات،** بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.96، وانحراف معياري يقدر بـ 1.406، وهذه النتيجة مقبولة. فالهدف الأساسي لإعداد القوائم المالية هو مساعدة مستخدميها على اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت الملائم.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات موثوقية القوائم المالية مقبولة، فحسب النتائج فالمتوسط الحسابي لكل عبارات موثوقية القوائم المالية يقدر بـ 2.1519، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.65585، وهي نتائج مقبولة توضح أنه للحكم على موثوقية القوائم المالية يجب أن تتميز هذه القوائم المالية بثلاث خصائص رئيسية وهي:

- أولا الصدق في العرض؛
- ثانيا القابلية للتحقق؛
- ثالثا الحياد.

المطلب الثاني: مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

في هذا المطلب سندرس مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية، وتتمثل هذه العوامل في: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق وبالمدقق وبتنفيذ عملية التدقيق، من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها.

أولا: مدى توفر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (20): مدى توفر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
عدد أعضاء فريق التدقيق.	2 .38	1.118	مقبولة	15
المؤهلات المهنية التي يتوفر عليها أعضاء فريق	1 .67	0.793	مقبولة جدا	3

التدقيق.				
الخبرات المهنية لأعضاء فريق التدقيق.	1.60	0.716	مقبولة جدا	1
عدد زبائن مكتب التدقيق.	2.43	1.132	مقبولة	16
عدد عمليات التدقيق في المكتب.	2.24	1.063	مقبولة	13
حجم الايراد السنوي للمكتب.	2 .56	1.200	مقبولة	18
مدة التعاقد مع العميل.	2.32	0.934	مقبولة	14
السمعة الحسنة لمكتب التدقيق.	2.09	1.067	مقبولة	7
عدم وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق.	2 .17	1.192	مقبولة	10
التزام بمعايير التدقيق المتفق عليها أو المعمول بها.	1.81	0 .847	مقبولة	4
التزام بالمعايير المعمول بها محليا.	1.86	0.894	مقبولة	5
التزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني.	1.66	0.781	مقبولة جدا	2
مشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية	2.17	1.173	مقبولة	9
وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب.	2.19	1.160	مقبولة	12
اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة .	2.10	0.995	مقبولة	8
استخدام مكتب التدقيق للأساليب الاحصائية في تنفيذ عملية التدقيق.	2.19	0.959	مقبولة	11
مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة .	2.07	0.992	مقبولة	6
تخصص المكتب في صناعة ما.	2 .53	1.265	مقبولة	17
المجموع	**2.1123**	**0 .62478**	**مقبولة**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أنّ عبارة **الخبرات المهنية لأعضاء فريق التدقيق**، حسب نتائج العينة محل الدراسة احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.60، وانحراف معياري يقدر بـ 0.716، وهي نتيجة مقبولة جدا. حيث تعتبر خبرة أعضاء فريق التدقيق من بين أهم العوامل التي تؤثر على موثوقية القوائم المالية.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **التزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني** قد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.66، وانحراف معياري يقدر بـ 0.781، وهي نتيجة مقبولة جدا. فالأخلاق والسلوك

المهني ضرورة يجب توفرها في المدقق الخارجي من أجل ضمان موثوقية القوائم المالية، كما أنّ معظم انهيارات الشركات الكبرى كان سببها التواطؤ بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي لإخفاء الوضعية الحقيقة للشركة وتجميل صورتها أمام مستخدمي القوائم المالية.

احتلت عبارة **المؤهلات المهنية التي يتوفر عليها أعضاء فريق التدقيق** المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الأول من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـ67. 1، وانحراف معياري يقدر بـ 0.793 وهي نتيجة مقبولة جدا، فهناك اتفاق بين أفراد العينة محل الدراسة أن توفر المؤهل العلمي لأعضاء فريق التدقيق يؤثر في موثوقية القوائم المالية.

كما احتلت **العبارة التزام بمعايير التدقيق المتفق عليها أو المعمول بها** المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الأول من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.81، وانحراف معياري يقدر بـ847. 0 وهي نتيجة مقبولة، فالمعايير ضرورة يجب توفرها عند أداء مهنة التدقيق، فتبني المعايير الدولية يضمن توحيد الممارسات وضمان نتائج أحسن.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **التزام بالمعايير المعمول بها محليا** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.86، وانحراف معياري يقدر بـ 0.894، وهي نتيجة مقبولة. ففي الجزائر ونظرا لأهمية المعايير قام المجلس الوطني بإصدار مجموعة من المعايير المنظمة للمهنة في سنة 2016 و2017، كان في سنة 2013 قد صدر قرار وزاري يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

من الجدول السابق نجد عبارة **مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة** قد احتلت المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.07، وانحراف معياري يقدر بـ 0.992، وهي نتيجة مقبولة، فمسايرة التطورات الحاصلة في المهنة يؤثر على موثوقية القوائم المالية.

احتلت العبارة **السمعة الحسنة لمكتب التدقيق** المرتبة السابعة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.09، وانحراف معياري يقدر بـ 1.067، وهي نتيجة مقبولة، فللسمعة الحسنة تأثير على موثوقية القوائم المالية.

يتضح من الجدول السابق أن عبارة **اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة** قد احتلت المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.10، وانحراف معياري يقدر بـ 0.995، وهي نتيجة مقبولة. فاعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة يساهم في تحسين نتائج التدقيق وتقليل الوقت المستغرق في عملية التدقيق ومن ثم التأثير إيجابيا على موثوقية القوائم المالية.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **مشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية** قد احتلت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي يقدر بـ 17. 2، وهو نفسه المتوسط الحاسبي للعبارة العاشرة لكن بانحراف معياري أقل، والذي قدر بـ 1.173، وهي نتيجة مقبولة. فالرقابة على جودة مهنة التدقيق من طرف هيئات المهنية يساهم في تطوير المهنة وإعطاء أكثر موثوقية للقوائم المالية التي تدققها هذه المكاتب المشاركة في برامج لمراقبة الجودة.

احتلت عبارة **عدم وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق** المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 17. 2، وانحراف معياري يقدر بـ 1.192، وهي نتيجة مقبولة.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة **استخدام مكتب التدقيق للأساليب الاحصائية في تنفيذ عملية التدقيق** قد احتلت المرتبة الحادي عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.19، وانحراف معياري يقدر بـ 0.959، وهي نتيجة مقبولة. فاعتماد مكتب التدقيق على الأساليب الاحصائية باستخدام أسلوب العينة والإجراءات التحليلية للحكم على مدى تمثيل القوائم المالية للوضعية والمركز المالي الحقيقي للشركة، يساهم في دقة أكبر للنتائج ويؤثر بالإيجاب على موثوقية القوائم المالية.

من الجدول السابق نجد عبارة **وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب** قد احتلت المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.19، وانحراف معياري يقدر بـ 1.160، وهي نتيجة مقبولة، حيث توفر مكتب التدقيق على نظام لمراقبة الجودة يمكّن من أداء المهمة بجودة عالية وضمان التحقق من عدالة القوائم المالية المقدمة من طرف الشركة، ويساهم أكثر في زيادة موثوقية قوائمها المالية.

احتلت عبارة **عدد عمليات التدقيق في المكتب** المرتبة الثالث عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.24، وانحراف معياري يقدر بـ 1.063، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن عبارة **مدة التعاقد مع العميل** قد احتلت المرتبة الرابع عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.32، وانحراف معياري يقدر بـ 0.934، وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أنّ عبارة **عدد أعضاء فريق التدقيق** قد احتلت المرتبة الخامس عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 38. 2، وانحراف معياري يقدر بـ 1.118، وهي نتيجة مقبولة. فحسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن عدد أعضاء فريق التدقيق له تأثير على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل أخرى لها درجة تأثير أكبر، فحسب توزيع أفراد العينة محل الدارسة حسب عدد العمال فإن نسبة 70%

من مكاتب التدقيق كان عدد العمال فيها 5 عمال أو أقل، هذا ما يفسر عدم إعطاء أفراد العينة محل الدراسة الأهمية الكبيرة لتأثير عدد العمال على موثوقية القوائم المالية.

احتلت العبارة **عدد زبائن مكتب التدقيق** المرتبة السادس عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.43، وانحراف معياري يقدر بـ 1.132، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن عبارة **تخصص المكتب في صناعة ما** قد احتلت المرتبة السابع عشر بمتوسط حسابي يقدر بـ 53. 2، وانحراف معياري يقدر بـ 1.265، وهي نتيجة مقبولة. حسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن لتخصص مكتب التدقيق في تدقيق الشركات التجارية، الصناعية، الخدماتية، تأثير على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل أخرى خاصة بمكتب التدقيق لها درجة تأثير أكبر.

كما احتلت العبارة **حجم الايراد السنوي للمكتب** المرتبة الثامن عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 56. 2، وانحراف معياري يقدر بـ 1.200، وهي نتيجة مقبولة. حسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن لحجم الايراد السنوى للمكتب تأثير على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل أخرى خاصة بمكتب التدقيق لها درجة تأثير أكبر.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية مقبولة، فحسب النتائج المتوسط حسابي لكل العبارات يقدر بـ 2.1123، والانحراف المعياري يقدر بـ62478. 0، وهي نتائج مقبولة توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق ومتمثلة أساسا في ما يلي:

- حجم مكتب التدقيق، خاصة عند امتلاكه أعضاء يتمتعون بالخبرة في مجال التدقيق ويمتلكون مؤهلات علمية وعملية؛
- الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوك المهني؛
- الالتزام بالمعايير المهنية؛
- السمعة الحسنة للمكتب؛
- مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة؛
- التقدم التقني في أداء المهنة؛
- عدم وجود دعاوي قضائية ضد المكتب؛
- مشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية؛

- وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب؛
- تخصص المكتب في صناعة ما.

ثانيا: مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (21): مدى توفر العوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
التأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب التدقيق.	1.76	0.878	مقبولة جدا	8
الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب التدقيق.	1.71	0.855	مقبولة جدا	7
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق.	1.68	0.846	مقبولة جدا	4
معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني.	1.71	0.824	مقبولة جدا	6
يتمتع مدير المكتب والمدققين الأساسين بخبرة كبيرة.	1.52	0.753	مقبولة جدا	1
اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي.	1 .91	0.956	مقبولة	15
قدرة المدقق الرئيسي على الاجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي.	1.64	0.812	مقبولة جدا	2
مشاركة المدقق في التدريب والتأهل المستمر.	1.70	0.814	مقبولة جدا	5
مشاركة المدقق في الندوات المهنية المتخصصة.	1.68	0.819	مقبولة جدا	3
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المدقق الخارجي.	1 .76	0.964	مقبولة جدا	10
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة	1.79	0.966	مقبولة جدا	11

التدقيق في مهام المدقق الخارجي.				
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الادارة في مهام المدقق الخارجي.	1 .79	0.977	مقبولة جدا	12
عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المدقق الخارجي.	1 .76	0.928	مقبولة جدا	9
غياب المصالح المادية للمدقق أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها.	1 .82	1.056	مقبولة	13
يتمتع المدقق بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة.	1.84	0 .806	مقبولة	14
تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير.	2.23	0 .972	مقبولة	16
المجموع	**1.7708**	**0.59676**	**مقبولة جدا**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **يتمتع مدير المكتب والمدققين الأساسين بخبرة كبيرة**، حسب نتائج العينة محل الدراسة قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.52، وانحراف معياري يقدر بـ 0.753، وهي نتيجة مقبولة جدا. حيث يتفق أفراد العينة محل الدراسة أن الخبرة التي يتمتع بها المدقق والمدققين الأساسين لها دور كبير في التأثير على موثوقية القوائم المالية، لأن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **قدرة المدقق الرئيسي على الاجابة على أسئلة الموجهة إليه من الجهة التي قامت بتعينه أثناء تقديم التقرير النهائي** قد احتلت المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.64، وانحراف معياري يقدر بـ 0.812، وهي نتيجة مقبولة جدا. فقدرة المدقق الخارجي على شرح وتوضيح كل النقاط التي جاءت في تقريره السنوى عند عقد الجمعية العامة للشركة وقدرته على الإجابة على الأسئلة الموجهة إليه، دور في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية المدققة من طرفه.

احتلت عبارة **مشاركة المدقق في الندوات المهنية المتخصصة** المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر ب1.68، وانحراف معياري يقدر ب 0.819، وهي نتيجة مقبولة جدا.

كما احتلت العبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق** المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثاني من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر ب 1.68، وانحراف معياري يقدر ب0.846، وهي عبارة مقبولة جدا. إن أداء مهنة التدقيق الخارجي على أكمل وجه تتطلب إلمام المدقق بالمعايير المهنية المطبقة في البلد، ففي الجزائر تم تبني بعض المعايير الدولية للمحاسبة في النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا بداية من سنة 2009، فعلى المدقق الإلمام بمعايير المحاسبية المحلية والدولية من أجل التأكد من مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، كما يجب عليه الالمام أيضا بمعايير التدقيق الدولية والمحلية، فالجزائر شرعت في تبني مجموعة من المعايير الدولية بداية من سنة 2016.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **مشاركة المدقق في التدريب والتأهيل المستمر** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب 1.70، وانحراف معياري يقدر ب 0.814، وهي نتيجة مقبولة جدا، فمهنة التدقيق الخارجي تتطلب من المدقق التدريب والتأهيل المستمر استجابة للتطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة أو التدقيق، وهذا من أجل تجنب التحيز غير المتعمد نتيجة نقص التأهيل والخبرة.

من الجدول السابق نجد عبارة **معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني** قد احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي يقدر ب 1.71، وانحراف معياري يقدر ب 0.824، وهي نتيجة مقبولة. إن معرفة كامل أعضاء فريق التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني تجنب المكتب الوقوع في حالات الغش المتعمد من أجل تجميل صورة الشركة، ويضفي موثوقية على القوائم المالية.

كما احتلت عبارتي **الخبرة التي يتمتع بها العاملين في مكتب التدقيق، والتأهيل العلمي الكافي للعاملين في المكتب التدقيق**، المرتبتين السابعة والثامنة على الترتيب، بمتوسط حسابي يقدر ب1.71 وب 1.76، وانحراف معياري يقدر ب 0.855 وب 0.878، وهي نتائج مقبولة جدا، فكما يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة والتأهيل العلمي يستوجب أيضا أن العاملين في مكتب التدقيق يتمتعون بالخبرة والتأهيل العلمي الكافي من أجل إضفاء الموثوقية على القوائم المالية المدققة ومساعدة متخذ القرار في اتخاذ القرار المناسب.

من نتائج الجدول السابق نجد أن الاستقلالية في الذهن والاستقلالية في المظهر التي تعزز قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف الشك المهني، وهي بذلك تأثر على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تبينه نتائج العبارات التالية:

- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب الملاك في مهام المدقق الخارجي**، قد احتلت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي قدر ب76. 1 وانحرافات معياري قدر بـ 0.928؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب إدارة الشركة في مهام المدقق الخارجي** احتلت المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي قدر ب: .76. 1، وانحراف معياري قدر بـ 0.964؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب لجنة التدقيق في مهام المدقق الخارجي** قد احتلت المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي قدر بـ1.79، وانحراف معياري قدر بـ0.966؛
- عبارة **عدم وجود ضغوط وتدخل من جانب مجلس الادارة في مهام المدقق الخارجي** قد احتلت المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي قدر بـ1.79، وانحراف معياري قدر بـ0.977؛
- عبارة **غياب المصالح المادية للمدقق أو لأحد أفراد أسرته في الشركة محل التدقيق، بخلاف الأتعاب التي يتقاضاها** قد احتلت المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي قدر بـ82. 1، وانحراف معياري قدر بـ 1.056.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يتمتع المدقق بثقافة تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة**، قد احتلت المرتبة الرابعة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.84، وانحراف معياري يقدر بـ 806. 0 وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أنّ **عبارة اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي** قد احتلت المرتبة الخامسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 91. 1، وانحراف معياري يقدر بـ 0.956، وهي نتيجة مقبولة. حسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي يؤثر على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل لأخرى درجة تأثيرها أكبر.

احتلت العبارة **تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير** المرتبة السادسة عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.23، وانحراف معياري يقدر بـ 972. 0، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية مقبولة فحسب نتائج الدراسة المتوسط حسابي لكل العبارات يقدر بـ 1.7708، والانحراف المعياري يقدر بـ 0.59676، وهي نتائج مقبولة جدا، توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمدقق وهي:

- الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسين؛
- المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة؛
- معرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة؛
- التدريب والتأهيل المستمر للمدقق؛
- معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- التزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني ؛
- الخبرة وتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق التدقيق؛
- استقلالية المدقق الخارجي؛
- ثقافة المدقق الخارجي؛
- اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي؛
- تعرض المدققين للعقوبات المناسبة في حالة التقصير.

ثالثا: مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

يوضح الجدول الموالي ما مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية حسب رأي العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (22): مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	ترتيب الفقرة
وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق.	1.57	0.601	مقبولة جدا	2
فحص نظام الرقابة الداخلي.	1.53	0.753	مقبولة جدا	1
يتم جمع أدلة الإثبات الكافية.	1.67	0.719	مقبولة جدا	3
توكل مهام الاشراف على عملية التدقيق إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب التدقيق.	1.67	0.764	مقبولة جدا	4

يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة برامج التدقيق على مساعديه.	1.83	0.797	مقبولة	8
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة ملاحظات المساعدين.	1.84	0.860	مقبولة	9
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة.	1.80	0.889	مقبولة جدا	7
يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بتدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة.	1.88	0 .970	مقبولة	11
تستغرق عملية التدقيق الوقت الكافي.	1.87	0.889	مقبولة	10
الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق.	2.01	1.127	مقبولة	12
توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق.	1.72	0.821	مقبولة جدا	6
وجوب إتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد.	1.68	0.897	مقبولة جدا	5
المجموع	**1 .7556**	**0.60530**	**مقبولة جدا**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **فحص نظام الرقابة الداخلي**، حسب نتائج العينة محل الدراسة احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.53، وانحراف معياري يقدر بـ 0.753، وهي نتيجة مقبولة جدا. فالفحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق الخارجي في إعطاء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية، ويعطي موثوقية أكبر لها.

من الجدول السابق نجد عبارة **وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق** قد احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.57، وانحراف معياري يقدر بـ 0.601، وهي نتيجة مقبولة جدا.

احتلت عبارة **يتم جمع أدلة الإثبات الكافية**، المرتبة الثالثة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثالث من الجزء الثاني، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.67، وانحراف معياري يقدر بـ 0.719، وهي نتيجة مقبولة جدا، فهناك اتفاق بين أفراد العينة محل الدراسة أن جمع أدلة الاثبات الكافية تأثير على موثوقية القوائم المالية.

كما احتلت العبارة **توكل مهام الاشراف على عملية التدقيق إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا في مكتب التدقيق** المرتبة الرابعة في ترتيب نتائج الدراسة الميدانية للمحور الثالث من الجزء الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.67، وانحراف معياري يقدر بـ 0.764، وهي مقبولة جدا، فالعديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم محدودة، فالإشراف يزيد من جودة التدقيق.

يتضح من الجدول أعلاه أن عبارة **وجوب إتمام عملية التدقيق وتقديم التقرير النهائي حسب التاريخ المحدد** قد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.68، وانحراف معياري يقدر بـ 0.897، وهي نتيجة مقبولة جدا.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق** قد احتلت المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.72، وانحراف معياري يقدر بـ0.821، وهي نتيجة مقبولة جدا.

احتلت العبارة يقوم **مسؤول في مكتب التدقيق بتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة** المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.80، وانحراف معياري يقدر بـ 0.797، وهي نتيجة مقبولة جدا.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارة ي**قوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة برامج التدقيق على مساعديه** قد احتلت المرتبة الثامنة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.83، وانحراف معياري يقدر بـ 0.797، وهي نتيجة مقبولة.

من الجدول السابق نجد أن عبارة **يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بقراءة ملاحظات المساعدين** قد احتلت المرتبة التاسعة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.84 وهو نفسه المتوسط الحاسبي للعبارة العاشرة لكن بالانحراف معياري أقل، والذي قدر بـ 0.860، وهي نتيجة مقبولة.

في حين احتلت العبارة **تستغرق عملية التدقيق الوقت الكافي** المرتبة العاشرة، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.87، وانحراف معياري يقدر بـ 0.889، وهي نتيجة مقبولة.

يتضح من الجدول السابق أن عبارة **يقوم مسؤول في مكتب التدقيق بتدقيق أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة** قد احتلت المرتبة الحادي عشر، بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.88، وانحراف معياري يقدر بـ 0 .970،

من الجدول السابق نجد عبارة **الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق** قد احتلت المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي يقدر بـ 2.01، وانحراف معياري يقدر بـ 1.127، وهي نتيجة مقبولة. فحسب نتائج الدراسة الميدانية فإن العينة محل الدراسة موافقة على أن الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يؤثر على موثوقية القوائم المالية ولكن هناك عوامل أخرى لها درجة تأثير أكبر.

يتضح من الجدول السابق أن كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية مقبولة، فحسب النتائج المتوسط حسابي لكل العبارات يقدر بـ 1 .7556، والانحراف المعياري يقدر بـ0.60530، وهي نتائج مقبولة جدا توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية التدقيق ومتمثلة في ما يلي:

- فحص نظام الرقابة الداخلي؛
- وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق؛
- جمع أدلة الإثبات الكافية؛
- الاشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق؛
- قيود الوقت؛
- الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق.

المطلب الثالث: تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

سنقوم باختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى متغيرات المراقبة.

أولا: تأثير العمر على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي أثر العمر على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (23): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى الى العمر

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.445	3	0.148	0.518	0.671	لا توجد فروق
داخل المجموعات	24.637	86	0.286			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 0.518 عند مستوى دلالة (0.671) أكبر من 0,05، نستنتج أنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى العمر.

ثانيا: تأثير المؤهل العلمي على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي أثر المؤهل العلمي على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (24): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.563	3	0.188	0 .658	0.580	لا توجد فروق
داخل المجموعات	24.519	86	0.285			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 658. 0 عند مستوى دلالة (0.580) أكبر من 0,05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي.

ثالثا: تأثير الوظيفة الحالية على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير الوظيفة الحالية على اتجاهات أفراد العينة

الجدول رقم (25): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى وإلى الوظيفة الحالية

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.681	2	0.341	1.215	0.302	لا توجد فروق
داخل المجموعات	24.401	87	0.280			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 1.215 عند مستوى دلالة (0.302) أكبر من 0,05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الوظيفة الحالية.

رابعا: تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير الخبرة المهنية على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (26): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	2 .931	3	0.977	3.793	0.013	توجد فروق
داخل المجموعات	22.151	86	0.258			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 3.793 عند مستوى دلالة (0.013) أقل من 0,05، وبالتالي فإنه:

توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الخبرة.

خامسا: تأثير عدد العاملين في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير عدد العاملين في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة

الجدول رقم (27): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب التدقيق.

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	1.712	3	0.571	2 .100	0.106	لا يوجد فروق
داخل المجموعات	23.370	86	0.272			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 2 .100 عند مستوى دلالة (0.106) أكبر من 0,05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب التدقيق.

سادسا: تأثير تمثيل مكتب التدقيق لمكتب التدقيق العالمي على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي تأثير تمثيل مكتب التدقيق لمكتب التدقيق العالمي على اتجاهات أفراد العينة

الجدول رقم (28): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى تمثيل مكتب التدقيق لمكتب التدقيق العالمي

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.997	1	0.997	3.641	0.060	لا توجد فروق
داخل المجموعات	24.086	88	0.274			

المجموع	25.082	89

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F بلغت 3.641 عند مستوى دلالة (0.060) أكبر من 0,05، وبالتالي فإنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.

سابعا: تأثير عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة

يبين الجدول الموالي أثير عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة.

الجدول رقم (29): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المجموعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	النتيجة
بين المجموعات	0.475	1	0.475	1.699	0.196	لا توجد فروق
داخل المجموعات	24.607	88	0.280			
المجموع	25.082	89				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (8) اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، لدينا قيمة F بلغت 1.699 عند مستوى دلالة (0.196) أكبر من 0,05، ونستنتج أنه:

لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المبحث سيتم الاجابة على إشكالية الدراسة وذلك باختبار الفرضيات الرئيسية الثلاث والفرضية العامة ويكون ذلك على النحو التالي:

بالاعتماد على معادلة الانحدار الخطي البسيط من خلال المعادلة التالية:

$$Y = a + bX$$

حيث أن:

Y = المتغير التابع (موثوقية القوائم المالية)

a = المعامل الثابت ويفسر المستوى الأدنى من الجودة الواجب توفرها في القوائم المالية.

b= ميل الانحدار y على المتغير المستقل.

X = المتغير المستقل.

وبالاعتماد على الأدوات الاحصائية التالية:

Sig : مستوى الدلالة عند مستوى مخاطرة (α=0,05)، تكون هناك دلالة إحصائية إذا كانت ($sig \leq 0.05$)

A: الباقي الثابت؛

B: معاملات الانحدار؛

R: معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة ودرجة الارتباط بين متغيرين أو أكثر؛

R_2 : معامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المقدر؛

T: يقيس مستوى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، فإذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 1.6620 عند مستوى الدلالة (0,05) ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية

للإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع ثلاث فرضية رئيسية سيتم اختبارها في هذا المطلب.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية الأولى ومحتواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة؛

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية القوائم المالية= الثابت a + b العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (30): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية

العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق / موثوقية القولئم المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.578	0.551	0.551	0.304	6.194	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى ($sig \leq 0.05$)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0,551، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل مكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.304، ف30,4 % من تأثير على موثوقية القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 6.194 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل مكتب التدقيق سوف يغير درجة موثوقية القوائم المالية بمقدار (0.551) وa المعامل الثابت يقدر ب (0.578) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية في القوائم المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية القوائم المالية= 0.578 **+** 0.551 **العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق**

فمن النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0,05) بين العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الأولى بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية الثانية ومحتواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة؛

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، فإنها تكون كالتالي:

موثوقية القوائم المالية= الثابت a + b العوامل المتعلقة بالمدقق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم(31): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية

العوامل المتعلقة بالمدقق / موثوقية القولئم المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.559	0.509	0.509	0.250	5.541	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى ($sig \leq 0.05$)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.509، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.250، ف25% من تأثير على موثوقية القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بالمدقق.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 5.541 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل المتعلقة بالمدقق سوف يغير درجة موثوقية القوائم المالية بمقدار (0.509) وa المعامل الثابت يقدر ب (0.559) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية في القوائم المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية القوائم المالية= 0.559 + 0.509 العوامل المتعلقة بالمدقق

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالية (0,05) بين العوامل المتعلقة بالمدقق وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الثانية بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية الثالثة ومحتواها:

تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة.

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية القوائم المالية= الثابت a + b العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم(32): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية

العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
موثوقية القوائم المالية	0.506	0.467	0.467	0.218	4.954	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى ($sig \leq 0.05$)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول اعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.467، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.218، ف21,8% من تأثير على موثوقية القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 4.954 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في عوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق سوف يغير درجة موثوقية القوائم المالية بمقدار (0.467) و a المعامل الثابت يقدر ب (0.506) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية في القوائم المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية القوائم المالية= 0.506 +0.467 العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالية (0,05) بين العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الثالثة بالإيجاب:

تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة

المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية العامة ومحتواها:

" في ظل نظام حوكمة الشركات، تؤثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية"

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، فإنه بالنسبة لأثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

موثوقية القوائم المالية= الثابت a + b جودة التدقيق الخارجي

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم(33): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية

جودة التدقيق الخارجي / موثوقية القولئم المالية	a (الباقي الثابت)	B (معامل الانحدار)	R (معامل الارتباط)	R2 (معامل التحديد)	T (قيمة الاختبار T)	Sig (مستوى الدلالة)
	0.701	0.576	0.576	0.331	6 .602	0.000
دالة إحصائيا عند مستوى ($sig \leq 0.05$)						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.19، أنظر الملحق رقم (9) اختبار فرضيات الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط R بلغ 0.576، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية، ومعامل التحديد R2 بلغ 0.331، ف33,1% من تأثير على موثوقية القوائم المالية يعود إلى جودة التدقيق الخارجي.

كما بينت النتائج أن هناك تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكده قيمة T المحسوبة 602. 6 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.6620)، كما أن مستوى الدلالة Sig بلغ 0.000، بالإضافة إلى أن التغير بدرجة واحدة في جودة التدقيق الخارجي سوف يغير درجة موثوقية القوائم المالية بمقدار (0.576) وa المعامل الثابت يقدر ب (0.701) ويمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الموثوقية في القوائم المالية، وذلك وفق المعادلة:

موثوقية القوائم المالية= 0.701 + 0.576 جودة التدقيق الخارجي

من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالية (0,05) بين جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة تم تأكيد الفرضية الرئيسية بالإيجاب:

تؤثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات بدرجة مقبولة

المطلب الثالث: الإجابة على إشكالية الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى الاجابة على الاشكالية التالية:

في ظل حوكمة الشركات، ما مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؟

تم الاجابة عليها من خلال التحليل الاحصائي لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، وتوصلنا إلى ما يلي:

1- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

2- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية.

3- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية.

بعد اختبار الفرضيات الفرعية تم اختبار الفرضية العامة والتي تؤكد النتائج السابقة المتوصل إليها في اختبار الفرضيات الفرعية، فكانت النتيجة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.

المبحث الثالث: نتائج ومقترحات الدراسة

بعد جمع البيانات وتحليلها احصائيا باستخدام الأدوات المناسبة، واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، ووضع مجموعة من المقترحات.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بموثوقية القوائم المالية

تعتبر موثوقية القوائم المالية خاصية من الخصائص الأساسية التي من خلالها يمكن الحكم على جودة القوائم المالية للشركة، ولكي تتوفر خاصية الموثوقية في القوائم المالية يجب أن تتميز هذه الأخيرة ب:

- الصدق في العرض؛
- القابلية للتحقق؛
- الحياد.

من خلال التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة عن المحور موثوقية القوائم المالية تبين أن تتوفر موثوقية القوائم المالية وبدرجة مقبولة، فكل عباراتها مقبولة جدا ومقبولة، توضح أنه للحكم على موثوقية القوائم المالية يجب أن تتميز هذه القوائم المالية بثلاث خصائص رئيسية:

- **الصدق في العرض:** من خلال معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهره والتي اتفق أفراد العينة محل الدراسة على أنها من أهم الخصائص التي يجب توفرها في القوائم للحكم على موثوقيتها، تليها خاصية مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، ويتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية، وخلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية.
- **القابلية للتحقق:** من خلال توصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية.
- **الحياد:** بحيث يتم إعداد القوائم المالية دون هدف التأثير على قرارات مستخدمها، وبذلك فالمعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بتأثير العوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية

هناك اختلاف في تعريف جودة التدقيق الخارجي باختلاف توجهات الباحثين، يمكن تعريف جودة التدقيق الخارجي على أنها "أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، والالتزام بالمعايير المهنية للوفاء بمتطلبات كل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق الخارجي"، هناك عدة عوامل تحكم جودة التدقيق الخارجي، المتمثلة في العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، والعوامل المتعلقة بالمدقق، والعوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية التدقيق.

من خلال التحليل الاحصائي لعبارات عوامل جودة التدقيق الخارجي ومؤثرة على موثوقية القوائم المالية توصلنا إلى النتائج التالية:

1- العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية مقبولة، توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق ومتمثلة أساسا في ما يلي:

- حجم مكتب التدقيق خاصة امتلاكه لأعضاء يتمتعون بخيرة في مجال التدقيق ويمتلكون مؤهلات علمية وعملية؛
- الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوك المهني؛
- الالتزام بالمعايير المهنية؛
- السمعة الحسنة للمكتب؛
- مسايرة التطورات الحاصلة في المهنة؛
- التقدم التقني في أداء المهنة؛
- عدم وجود دعاوي قضائية ضد المكتب؛
- مشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية؛
- وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب؛
- تخصص المكتب في صناعة ما.

2- العوامل المتعلقة بالمدقق

كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية مقبولة، توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمدقق وهي:

- الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسين؛
- المشاركة في الندوات المهنية المتخصصة؛
- معرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة؛
- التدريب والتأهيل المستمر للمدقق؛
- معرفة كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- التزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- الخبرة والتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق التدقيق؛
- استقلالية المدقق الخارجي؛
- ثقافة المدقق الخارجي؛
- اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي؛

- تعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير.

3- العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق

كل عبارات تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية مقبولة، توضح أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بمجموعة من العوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية التدقيق ومتمثلة في ما يلي:

- فحص نظام الرقابة الداخلي؛
- وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق؛
- جمع أدلة الإثبات الكافية؛
- الاشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق؛
- قيود الوقت؛
- الاتصال المتكرر بين فريق مكتب التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق.

4- نتائج متعلقة باختلاف اتجاهات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى متغيرات المراقبة

من نتائج التحليل الاحصائي توصلنا إلى ما يلي:

- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى العمر.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الوظيفة الحالية.
- توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى الخبرة.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب التدقيق.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي.
- لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة تعزى إلى عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.

المطلب الثالث: مقترحات الدراسة

على ضوء النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم مجموعة من المقترحات للدولة وللمدققين الخارجين في الجزائر، من أجل النهوض بالمهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها، ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا. أهمها ما يلي:

1- الزام كل الشركات المساهمة بوضع لجان التدقيق فيها، وتبيان دورها وفائدتها بالنسبة للشركة وبالنسبة للأطراف ذات المصلحة وذلك بمراجعة القوانين والتشريعات المنظمة لسير شركات المساهمة كالقانون التجاري الجزائري؛

2- الاهتمام أكثر بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بتنظيم أحسن لها، والتكوين الجيد للمتربصين؛

3- ربط الجامعة وكفاءتها العلمية بالهيئات المكلفة بتنظيم المهنة وإصدار المعايير، وتشجيع التواصل بين الأكاديميين والمهنيين من أجل تبادل المعارف الخبرات؛

4- توفير المعلومات وكل جديد خاص بالمهنة في الوقت المناسب عن طريق التواصل الالكتروني بين الهيئات المنظمة للمهنة والمدققين الخارجين.

5- على القائمين على مهنة التدقيق الخارجي العمل بالمعايير الدولية التي تتلاءم مع البيئة الجزائرية، مع ضرورة إلزام المدققين الخارجين بتطبيق المعايير التي شرعت في إصدارها بداية من سنة 2016؛

6- تفعيل دور لجان مراقبة الجودة على مهنة التدقيق الخارجي، من خلال وضع برامج لمراقبة الجودة وإلزام المدققين الخارجين بتطبيقها ومراقبة تطبيق هذه البرامج، على رأسها مراجعة النظير ؛

7- على مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر الاحتكاك بمكاتب التدقيق العالمية لاستفادة من خبرتهم في المجال، ومحاولة ربط علاقات بهم من أجل تمثيلهم في الجزائر، باعتبار تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي مقياس من مقاييس جودة التدقيق الخارجي؛

8- على مكاتب التدقيق العمل على الانخراط والانضمام إلى شبكات التدقيق الدولية مما يساعد على اكتساب أفضل الممارسات المعتمدة من طرف المكاتب الرائدة؛

9- على المدققين الخارجين التكوين المستمر بهدف تنمية مهارتهم ومعرفتهم ومحاولة مسايرة التطورات العالمية الحاصلة في المهنة، والاطلاع على معايير التدقيق الدولية، من أجل أداء المهنة بجودة عالية وضمان موثوقية في القوائم المالية.

خلاصة الفصل الرابع:

بعد التحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة ومعرفة مدى توفر موثوقية القوائم المالية، ومدى توفر عوامل جودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي:

- توفر خصائص موثوقية القوائم المالية والمتمثلة في الصدق في العرض، القابلية للتحقق، الحياد؛
- كل عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على قوائم المالية متوفرة والنتائج مقبولة؛
- كل عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على قوائم المالية متوفرة والنتائج مقبولة؛
- كل عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على قوائم المالية متوفرة والنتائج مقبولة؛
- كل الفرضيات الفرعية محققة ونفس الشيء بالنسبة للفرضية العامة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية؛
- إجابات أفراد العينة محل الدراسة لا تختلف باختلاف بعض المتغيرات الشخصية وهي: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد العمال في مكتب التدقيق، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق؛
- إجابات أفراد العينة محل الدراسة تختلف باختلاف خبرة المدقق الخارجي.

وفي الأخير تم صياغة مجموعة من المقترحات الخاصة بالدراسة التي نرى أنها تساهم في النهوض بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل نظام حوكمة الشركات، باعتبار أن التدقيق الخارجي آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات، وتطرق في جانبه النظري إلى الجوانب المختلفة في مواضيع حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي والقوائم المالية، وتم التركيز على جودة التدقيق الخارجي والرقابة عليها، بالإضافة إلى جودة القوائم المالية والخاصية الأساسية التي في حال توفرها في القوائم المالية يمكن الحكم على جودتها والمتمثلة في موثوقية القوائم المالية.

من خلال هذا البحث اتضح أن لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبير خاصة بعد الأزمات التي تعرضت لها كبريات الشركات العالمية، فأداء مهام التدقيق بالجودة المطلوبة يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المهنية المطلوبة ومن ثم الوفاء بمسؤوليتها تجاه كل الأطراف المهتمة بالمهنة. وتعتبر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الحالية وبحث كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية عن صدق وموثوقية المعلومات المنشورة فيها، ونظرا لأهمية الرقابة على مهنة التدقيق وضعت الهيئات الدولية المنظمة للمهنة وكذا المنظمات المحلية مجموعة من المعايير لرقابة على المهنة.

وفي الجزائر تقوم الدولة الممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة بالرقابة على مختلف مهن المحاسبية منها التدقيق الخارجي عكس الدول الأنجلوساكسونية التي أوكلت مهمة الرقابة على أداءها إلى الهيئات المهنية غير الرسمية، ففي الجزائر لم ترتقي بعد مهنة التدقيق إلى المستوى الذي تعرفه المهنة في الدول المتقدمة.

كما توصل البحث إلى أن مستوى جودة التدقيق الخارجي يرتبط بمستوى جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، وهذا يعود إلى أن التدقيق ذو الجودة العالية يسمح باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها. ويرتبط مستوى جودة المعلومة المنشورة بمدى موثوقية القوائم المالية، وللحكم على هذه الأخيرة يجب أن تتميز القوائم المالية بالصدق في العرض، القابلية للتحقق والحياد.

أما الدراسة الميدانية والتي تم إجرائها على عينة من 90 مدقق خارجي (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) في الجزائر، فقد تم التوصل من خلالها إلى: أنه للحكم على موثوقية القوائم المالية يجب أن تتميز هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص؛

فمعالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها، ومطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها، وعرض المعلومات المحاسبية وفقا لحقيقتها الاقتصادية، وخلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية، كل هذه العناصر مجتمعة تمثل خاصية الصدق في العرض والتي بتوفرها يمكن الحكم على موثوقية القوائم المالية؛

وقد تم توصل في هذا البحث إلى أن هناك عدة عوامل تحكم جودة التدقيق الخارجي وهي تلك الممثلة في العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والعوامل المتعلقة بالمدقق والعوامل المتعلقة بالتنفيذ عملية التدقيق؛

وتبين من خلال الدراسة إلى أن امتلاك مكتب التدقيق لأعضاء يتمتعون بالخبرة في مجال التدقيق، ويمتلكون مؤهلات علمية وعملية لها تأثير كبير على موثوقية القوائم المالية التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها. كما أن التزام المدقق الخارجي بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني، بالإضافية إلى الالتزام بالمعايير المهنية، يؤثر على موثوقية القوائم المالية؛

كما تعتبر السمعة الحسنة للمكتب وعدم وجود دعاوي قضائية ضده ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة واستعمال أحدث التكنولوجيا في أداء المهنة خاصة استغلال تكنولوجيا الاعلام والاتصال من بين العوامل التي في حال توفرها في مكتب التدقيق تؤثر بالإيجاب على موثوقية القوائم المالية؛

كما بين البحث أن الرقابة على جودة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا للحكم على موثوقية القوائم المالية التي يدققها المكتب، فيجب على مكتب التدقيق المشاركة في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية، وضرورة وجود نظام لمراقبة الجودة فيه.

ومن خلال البحث تم التوصل إلى أن توفر مجموعة من الخصائص في المدقق الخارجي تؤثر على موثوقية القوائم المالية، المتمثلة في الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسين والمشاركة في الندوات المهنية المتخصصة والتدريب والتأهيل المستمر للمدقق ومعرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة واستقلالية المدقق الخارجي وتعرض المدققين لعقوبات المناسبة في حالة التقصير. إضافة إلى ذلك فإن توفر مجموعة من الخصائص في فريق التدقيق يؤثر بالإيجاب على موثوقية القوائم المالية وهي الخبرة والتأهيل العلمي الذي يتمتع بها فريق التدقيق، معرفة والتزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد وآداب المهنة، اتخاذ القرار في القضايا الهامة الذي يتم من قبل المدقق الرئيس.

كذلك يبين البحث أن طريقة تنفيذ عملية التدقيق تؤثر على موثوقية القوائم، ففحص نظام الرقابة الداخلي، ووضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق، وجمع أدلة الإثبات الكافية، والإشراف والمتابعة الجيدة

لأعمال التدقيق في المكتب، وإعداد تقرير التدقيق في الوقت المحدد، كل هذه العوامل تساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية.

على ضوء النتائج المتوصل إليها تم تقديم مجموعة من المقترحات للدولة وللمدققين الخارجين في الجزائر، من أجل النهوض بالمهنة ولتحقيق الأهداف المرجوة منها، ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا.

مقارنة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة:

من نتائج الدراسة المتوصل إليها تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع جودة التدقيق الخارجي في العوامل التي تؤثر على هذه الأخيرة، المتمثلة أساسا في ما يلي:

- حجم مكتب التدقيق؛
- التزام بمتطلبات الأخلاقيات والسلوك المهني؛
- التزام بالمعايير المهنية؛
- سمعة مكتب التدقيق؛
- استقلالية المدقق؛
- خبرة المدقق وفريق التدقيق؛
- التطوير والتعليم المستمر.

ولكن تختلف في تصنيفها مع الدراسات الأخرى، ففي هذه الدراسة قسمت عوامل جودة التدقيق إلى ثلاث عوامل وهي:

- العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق؛
- العوامل المتعلقة بالمدقق؛
- العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق.

أفاق الدارسة:

تعتبر كل متغيرات الدراسة من المواضيع الجديرة بالدراسة والاهتمام والتعمق أكثر فيها، فموضوع جودة التدقيق الخارجي خاصة في الجزائر يعتبر موضوعا جديدا يمكن التعمق أكثر فيه، نفس الشيء بالنسبة لموضوع موثوقية القوائم المالية التي تعتبر من أهم خصائص جودة القوائم المالية، ونفس الشيء بالنسبة لموضوع حوكمة الشركات التي تعتبر من المواضيع التي يمكن للباحث التعمق فيها وفي مختلف الآليات الداخلية والخارجية التي تعتمد عليها خاصة في البيئة الجزائرية.

فمن خلال نتائج الدراسة، نرى أنه يمكن مواصلة البحث في الموضوع من خلال التطرق إلى ما يلي:

- توسيع الدراسة ليشمل تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ككل؛
- دراسة أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية؛
- دراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات؛
- دراسة أثر مجلس الإدارة على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات؛
- دراسة أثر لجان التدقيق على جودة القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01): قائمة المحكمين للاستمارة

الاستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
العايب عبد الرحمان	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف -1-
بلمهدي عبد الوهاب	أستاذ تعليم عالي	جامعة سطيف -1-
بن فرحات ساعد	أستاذ تعليم عالي	جامعة سطيف -1-
عقاري مصطفي	أستاذ تعليم عالي	جامعة باتنة
ناصر العريفي	أستاذ محاضر	الجامعة الاسلامية العالمية ماليزيا
روابحي عبد الناصر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف -1-
سكاك مراد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف-1-
شريقي عمر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سطيف -1-
محلي كمال	أستاذ مساعد قسم أ	جامعة سطيف -1-

ملحق رقم (2): استمارة الدراسة

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de L'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université : Sétif-1-

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Spécialité : finances, comptabilité et audit

Questionnaire N^{O} :…… / …. /……date……./ …./ …

QUESTIONNAIRE DESTINE AUX AUDITEURS EXTERNES

SALUTATIONS :

Dans le cadre de la préparation d'un doctorat en sciences commerciales Spécialité : finance, comptabilité et audit, au titre de : **« Effet de la qualité de l'audit externe sur la fiabilité des états financiers à la lumière de la Gouvernance d'entreprise**».

J'ai l'immense plaisir de solliciter votre haute bienveillance de vouloir me prêter l'aide nécessaire pour réaliser la recherche en voulant bien répondre aux questions contenues dans le présent questionnaire en toute objectivité.

Je vous informe que les renseignements fournis auront l'entière discrétion et ne seront utilisés que dans le but de la présente recherche scientifique.

Je vous remercie d'avance pour votre collaboration et participation à cette étude.

PREMIERE PARTIE : INFORMATIONS GENERALES

1. Age:

2. Qualification : Licence ☐ Magister ☐ Doctorat ☐ diplôme professionnel ☐

3. Poste actuel : Expert Comptable diplômé ☐ Expert Comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

4. Expérience professionnelle :
5. Effectif du bureau d'audit :
6. Représentez un cabinet d'audit international : oui ☐ no ☐

7. Votre cabinet est-il membre d'un réseau de cabinets d'audit: oui ☐ no ☐

DEUXIEME PARTIE : FIABILTE DES ETATS FIANACIERS

Prière de bien vouloir mettre une croix dans la case correspondante à votre avis après avoir lu l'expression.

Etes-vous d'accord pour que les éléments suivants rendent les états financiers caractérisés de fiabilité?

N^{O}	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	légèrement Approuvée	Non Approuvée
1	Absence de fautes matérielles dans les données comptables.					
2	Traitement dans données comptables suivant leur fond.					
3	Les données comptables sont exposées suivant leur réalité économique.					
4	Conformité des chiffres comptables aux événements qu'ils exposent.					
5	Les audits indépendants aboutissent au même résultat relativement aux états financiers.					
6	Les états sont établis sans objectifs préalables.					
7	Les états financiers sont établis sans but d'affecter les décisions de leurs utilisateurs.					

8	Les informations comptables contenues aux états financières sont susceptibles d'être fiables.					
9	Les informations contenues aux états financiers sont prise en compte dans la pris des décisions.					

TROISIEME PARTIE : RENSEIGEMENTS SUR LES EFFET DE LA QUALITE DE L'AUDIT EXTERNE SUR LA FIABILITE DES ETATS FINANCIERS

Prière de bien vouloir mettre une croix dans la case correspondante à votre avis après avoir lu l'expression.

Chapitre premier : Eléments afférents au Bureau d'Audit et affectant la fiabilité des états financières

Les éléments suivants sont susceptibles d'affecter la fiabilité des états financiers à la lumière de la Gouvernance d'entreprise?

N O	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	légèrement Approuvée	Non Approuvée
1	Nombre des membres de l'équipe d'audit.					
2	Qualifications professionnelles des membres de l'équipe d'audit.					
3	Expériences professionnelles des membres d'audit.					
4	Nombre des clients du bureau d'audit.					
5	Nombre des missions d'audit dans le bureau.					
6	Volume des revenus annuels.					
7	Durée contractuelle avec le client.					
8	Bonne réputation du Bureau.					
9	Absence d'actions judicaires contre le bureau d'audit.					
10	Conformité aux normes d'audit internationales convenues ou celles en vigueur.					
11	Conformité aux normes					

	locales en vigueur.					
12	Conformité aux exigences morales et à déontologie professionnelle.					
13	Participation du Bureau d'audit aux programmes de contrôle de la qualité organisés par les organismes professionnels.					
14	Présence d'une réglementation de contrôle de la qualité au bureau d'audit.					
15	Utilisation des novelles technologie de l'information «NTIC » par le Bureau d'audit.					
16	Utilisation de méthodes statistiques pour l'exécution de l'opération d'audit dans le Bureau d'audit.					
17	Aller en parallèle avec le développement atteint dans la profession.					
18	Spécialité du bureau dans une industrie quelconque.					

Chapitre deuxième: Les facteurs relatifs à l'audit et affectant la qualité de l'audit externe

Clauses afférentes au bureau d'audit et affectant la fiabilité des états financiers à la lumière de la gouvernance d'entreprise?

**N° **	**Expression**	**Très Approuvée**	**Bien Approuvée**	**Moyennement Approuvée**	**légèrement Approuvée**	**Non Approuvée**
19	Qualification suffisante au personnel membre du cabinet d'audit.					
20	Expérience dont jouit le personnel membre du cabinet d'audit.					
21	Prise de Connaissance des normes de comptabilité et d'audit par tout le personnel.					
22	Prise de Connaissance des règles et de la déontologie du bureau d'audit par tout le personnel.					
23	Le Directeur et les					

	auditeurs principaux possèdent une expérience importante.					
24	La prise de décision dans les grandes affaires est faite par l'auditeur principal.					
25	Aptitude de d'auditeur principal à répondre aux questions soulevées par la partie qui l'a désigné, lors de la présentation du rapport final.					
26	Participation de l'auditeur à la formation continue.					
27	Participation de l'auditeur aux conférences professionnelles et spécialisées.					
28	L'absence de pression et d'intervention de la part de la direction de l'entreprise dans la mission de l'Auditeur Externe.					
29	L'absence de pression et d'intervention de la part du commuté d'audit dans la mission de l'Auditeur Externe.					
30	L'absence de pression et d'intervention de la part du Conseil de l'administration dans la mission de l'Auditeur Externe.					
31	L'absence de pression et d'intervention de la part des propriétaires dans la mission de l'Auditeur Externe.					
32	L'absence d'intérêts matériels de l'auditeur ou l'un des membres de sa famille dans la société auditée, en dehors des honoraires qu'il perçoit.					
33	L'auditeur a une culture qui reflété son style de raisonnement et les méthodes de collecte des preuves.					

34	Les auditeurs encourent des peines appropriées en cas de manquement.					

Chapitre troisième : les facteurs relatifs à l'exécution d'opération d'audit affectant la qualité d'audit externe

Les éléments suivants ont une influence sur la fiabilité des états financiers à la lumière de la gouvernance d'entreprise?

N°	Expression	Très Approuvée	Bien Approuvée	Moyennement Approuvée	légèrement Approuvée	Non Approuvée
35	Elaborer un plan précis pour les diverses opérations d'audit					
36	Vérifier le système de contrôle interne.					
37	Collection de preuves probantes suffisantes.					
38	Les missions d'encadrer l'opération d'audit est confiée aux auditeurs qui occupent des niveaux supérieurs d'organisation dans le bureau d'audit.					
39	Un responsable dans le bureau d'audit procède à la lecture des programmes d'audit à ses collaborations.					
40	Un responsable dans le bureau d'audit procède à la lecture des remarques de ses collaborations.					
41	Un responsable dans le bureau d'audit procède à l'évaluation des solutions alternatives pour résoudre tout problème.					
42	Un responsable dans le bureau d'audit procède à la vérification des documents de travail lors des travaux de suivi.					
43	L'opération de l'audit dure un temps suffisant.					
44	Il existe un Contact permanent entre l'équipe du bureau d'audit et le client.					
45	Opération de suivi et de					

	révision des rapports, documents de travail et résultats atteints lors de l'opération de l'audit sont suffisamment documentes.					
46	Obligation de compéter l'opération de l'audit et de présenter le rapport final conformément à la date fixée.					

Merci pour votre contribution à cette étude

ملحق رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب الولايات

الولاية	**عدد الاستمارات المسترجعة**
سطيف	31
الجزائر	15
واد سوف	10
سكيكدة	05
بومرداس	05
قسنطينة	04
بجاية	03
ورقلة	02
بليدة	02
أم البواقي	02
تيبازة	02
وهران	02
تلمسان	02
عنابة	02
ميلة	01
غرداية	01
شلف	01
المجموع	**90**

المصدر: من إعداد الباحثة

ملحق رقم (4): معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستمارة

- **الجزء الثاني:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,796	9

- **المحور الأول من الجزء الثالث:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,900	18

- **المحور الثاني من الجزء الثالث:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,917	16

- **المحور الثالث من الجزء الثالث:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,912	12

- **الاستمارة:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,956	55

ملحق رقم (5): التوزيع الطبيعي للاستمارة

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
F1	,270	90	,000	,759	90	,000
F2	,268	90	,000	,747	90	,000
F3	,246	90	,000	,812	90	,000
F4	,288	90	,000	,773	90	,000
F5	,280	90	,000	,850	90	,000
F6	,154	90	,000	,886	90	,000
F7	,195	90	,000	,884	90	,000
F8	,216	90	,000	,853	90	,000

F9	,270	90	,000	,820	90	,000
G1	,243	90	,000	,882	90	,000
G2	,311	90	,000	,768	90	,000
G3	,310	90	,000	,742	90	,000
G4	,193	90	,000	,885	90	,000
G5	,258	90	,000	,862	90	,000
G6	,200	90	,000	,893	90	,000
G7	,268	90	,000	,876	90	,000
G8	,211	90	,000	,838	90	,000
G9	,222	90	,000	,837	90	,000
G10	,264	90	,000	,809	90	,000
G11	,247	90	,000	,808	90	,000
G12	,288	90	,000	,747	90	,000
G13	,268	90	,000	,829	90	,000
G14	,220	90	,000	,833	90	,000
G15	,229	90	,000	,847	90	,000
G16	,223	90	,000	,854	90	,000
G17	,214	90	,000	,844	90	,000
G18	,178	90	,000	,876	90	,000
G19	,257	90	,000	,754	90	,000
G20	,275	90	,000	,781	90	,000
G21	,311	90	,000	,756	90	,000
G22	,295	90	,000	,778	90	,000
G23	,356	90	,000	,690	90	,000
G24	,230	90	,000	,816	90	,000
G25	,309	90	,000	,742	90	,000
G26	,272	90	,000	,759	90	,000
G27	,263	90	,000	,712	90	,000
G28	,295	90	,000	,760	90	,000
G29	,260	90	,000	,755	90	,000
G30	,279	90	,000	,761	90	,000
G31	,292	90	,000	,774	90	,000
G32	,282	90	,000	,754	90	,000
G33	,268	90	,000	,798	90	,000

G34	,206	90	,000	,875	90	,000
G35	,316	90	,000	,732	90	,000
G36	,339	90	,000	,687	90	,000
G37	,279	90	,000	,766	90	,000
G38	,286	90	,000	,759	90	,000
G39	,262	90	,000	,802	90	,000
G40	,248	90	,000	,815	90	,000
G41	,255	90	,000	,774	90	,000
G42	,272	90	,000	,779	90	,000
G43	,252	90	,000	,810	90	,000
G44	,237	90	,000	,807	90	,000
G45	,277	90	,000	,777	90	,000
G46	,297	90	,000	,728	90	,000

الملحق رقم (6): التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة

Age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 30 ans	1	1,1	1,1	1,1
	De 30 à moins de 40 ans	40	44,4	44,4	45,6
	De 40 à moins de 50 ans	12	13,3	13,3	58,9
	Plus de 50 ans	37	41,1	41,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Qualification

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LICENCE	53	58,9	58,9	58,9
	MAGISTER	14	15,6	15,6	74,4
	DOCTORAT	7	7,8	7,8	82,2
	DIPLOME PROFESSIONNEL	16	17,8	17,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Poste

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	EXPERT COMPTABLE DEPLOME	20	22,2	22,2	22,2
	EXPER COMPTABLE	5	5,6	5,6	27,8
	COMMISSAIRE AU COMPT	65	72,2	72,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Experience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Moins de 5 ans	4	4,4	4,4	4,4
	De 5 à 10 ans	22	24,4	24,4	28,9
	De 11 à 15 ans	14	15,6	15,6	44,4
	Plus de 15	50	55,6	55,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Effectif

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	expert seulement	4	4,4	4,4	4,4
	De 1 à 5 Effectif	70	77,8	77,8	82,2
	De 6 à 10 Effectif	11	12,2	12,2	94,4
	Plus de 10 Effectif	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

RcINTERNATIONAL

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	OUI	4	4,4	4,4	4,4
	NON	86	95,6	95,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Reseua

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	OUI	18	20,0	20,0	20,0
	NON	72	80,0	80,0	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

ملحق رقم (7): المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

Statistiques

		F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,82	1,70	1,92	1,72	2,34	2,96	2,76
Ecart-type		,943	,827	,986	,862	1,083	1,406	1,393

Statistiques

		F8	F9
N	Valide	90	90
	Manquante	0	0
Moyenne		2,21	1,93
Ecart-type		1,011	,897

F1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	38	42,2	42,2	84,4
	Moyennement approuvée	9	10,0	10,0	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7

	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	38	42,2	42,2	88,9
	Moyennement approuvée	6	6,7	6,7	95,6
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	34	37,8	37,8	77,8
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	92,2
	Légèrement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	31	34,4	34,4	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	18	20,0	20,0	20,0
	Approuvée	41	45,6	45,6	65,6
	Moyennement approuvée	19	21,1	21,1	86,7
	Légèrement approuvée	6	6,7	6,7	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	18	20,0	20,0	20,0
	Approuvée	17	18,9	18,9	38,9
	Moyennement approuvée	25	27,8	27,8	66,7
	Légèrement approuvée	11	12,2	12,2	78,9
	Non approuvée	19	21,1	21,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	21	23,3	23,3	23,3
	Approuvée	23	25,6	25,6	48,9
	Moyennement approuvée	17	18,9	18,9	67,8
	Légèrement approuvée	15	16,7	16,7	84,4
	Non approuvée	14	15,6	15,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	24	26,7	26,7	26,7
	Approuvée	33	36,7	36,7	63,3
	Moyennement approuvée	27	30,0	30,0	93,3
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	95,6

	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

F9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	31	34,4	34,4	34,4
	Approuvée	41	45,6	45,6	80,0
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	93,3
	Légèrement approuvée	5	5,6	5,6	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Statistiques

		G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,38	1,67	1,60	2,43	2,24	2,56	2,32
Ecart-type		1,118	,793	,716	1,132	1,063	1,200	,934

Statistiques

		G8	G9	G10	G11	G12	G13	G14
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2,09	2,17	1,81	1,86	1,66	2,17	2,19
Ecart-type		1,067	1,192	,847	,894	,781	1,173	1,160

Statistiques

		G15	G16	G17	G18
N	Valide	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0
Moyenne		2,10	2,19	2,07	2,53
Ecart-type		,995	,959	,992	1,265

G1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	21	23,3	23,3	23,3
	Approuvée	34	37,8	37,8	61,1
	Moyennement approuvée	19	21,1	21,1	82,2
	Légèrement approuvée	12	13,3	13,3	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0

Statistiques

		F8	F9
N	Valide	90	90
	Manquante	0	0
Moyenne		2,21	1,93

	Total	90	100,0	100,0	

G2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	46	51,1	51,1	51,1
	Approuvée	30	33,3	33,3	84,4
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	97,8
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	46	51,1	51,1	51,1
	Approuvée	36	40,0	40,0	91,1
	Moyennement approuvée	6	6,7	6,7	97,8
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	21	23,3	23,3	23,3
	Approuvée	28	31,1	31,1	54,4
	Moyennement approuvée	28	31,1	31,1	85,6
	Légèrement approuvée	7	7,8	7,8	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	37	41,1	41,1	66,7
	Moyennement approuvée	19	21,1	21,1	87,8
	Légèrement approuvée	7	7,8	7,8	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	19	21,1	21,1	21,1
	Approuvée	28	31,1	31,1	52,2
	Moyennement approuvée	25	27,8	27,8	80,0
	Légèrement approuvée	10	11,1	11,1	91,1
	Non approuvée	8	8,9	8,9	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	16	17,8	17,8	17,8
	Approuvée	41	45,6	45,6	63,3
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	87,8
	Légèrement approuvée	10	11,1	11,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	Trés approuvée	32	35,6	35,6	35,6
	Approuvée	29	32,2	32,2	67,8
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	92,2
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	33	36,7	36,7	36,7
	Approuvée	27	30,0	30,0	66,7
	Moyennement approuvée	18	20,0	20,0	86,7
	Légèrement approuvée	6	6,7	6,7	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	39	43,3	43,3	43,3
	Approuvée	32	35,6	35,6	78,9
	Moyennement approuvée	16	17,8	17,8	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	37	41,1	41,1	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	36	40,0	40,0	88,9
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	30	33,3	33,3	33,3
	Approuvée	34	37,8	37,8	71,1
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	85,6
	Légèrement approuvée	7	7,8	7,8	93,3
	Non approuvée	6	6,7	6,7	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	30	33,3	33,3	33,3
	Approuvée	29	32,2	32,2	65,6
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	90,0
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	92,2
	Non approuvée	7	7,8	7,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	28	31,1	31,1	31,1

	Approuvée	34	37,8	37,8	68,9
	Moyennement approuvée	22	24,4	24,4	93,3
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	35	38,9	38,9	64,4
	Moyennement approuvée	27	30,0	30,0	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	32	35,6	35,6	35,6
	Approuvée	27	30,0	30,0	65,6
	Moyennement approuvée	26	28,9	28,9	94,4
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	24	26,7	26,7	26,7
	Approuvée	20	22,2	22,2	48,9
	Moyennement approuvée	30	33,3	33,3	82,2
	Légèrement approuvée	6	6,7	6,7	88,9
	Non approuvée	10	11,1	11,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Statistiques

		G19	G20	G21	G22	G23	G24	G25
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,76	1,74	1,68	1,71	1,52	1,91	1,64
Ecart-type		,878	,855	,846	,824	,753	,956	,812

Statistiques

		G26	G27	G28	G29	G30	G31	G32
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,70	1,68	1,76	1,79	1,79	1,76	1,82
Ecart-type		,814	,819	,964	,966	,977	,928	1,056

Statistiques

		G33	G34
N	Valide	90	90
	Manquante	0	0
Moyenne		1,84	2,23
Ecart-type		,806	,972

G19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	40	44,4	44,4	44,4
	Approuvée	38	42,2	42,2	86,7
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	95,6
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7

	Approuvée	33	36,7	36,7	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	29	32,2	32,2	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	31	34,4	34,4	83,3
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	54	60,0	60,0	60,0
	Approuvée	28	31,1	31,1	91,1
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G24

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	33	36,7	36,7	76,7
	Moyennement approuvée	16	17,8	17,8	94,4
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G25

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	32	35,6	35,6	87,8
	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G26

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	37	41,1	41,1	87,8
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G27

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	40	44,4	44,4	91,1
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	96,7
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G28

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	46	51,1	51,1	51,1
	Approuvée	27	30,0	30,0	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G29

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	33	36,7	36,7	83,3
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	94,4
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G30

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	28	31,1	31,1	80,0
	Moyennement approuvée	14	15,6	15,6	95,6
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	45	50,0	50,0	50,0

	Approuvée	28	31,1	31,1	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G32

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	45	50,0	50,0	50,0
	Approuvée	26	28,9	28,9	78,9
	Moyennement approuvée	13	14,4	14,4	93,3
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	95,6
	Non approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G33

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	32	35,6	35,6	35,6
	Approuvée	44	48,9	48,9	84,4
	Moyennement approuvée	11	12,2	12,2	96,7
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G34

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	23	25,6	25,6	25,6
	Approuvée	32	35,6	35,6	61,1
	Moyennement approuvée	28	31,1	31,1	92,2
	Légèrement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

Statistiques

		G35	G36	G37	G38	G39	G40	G41
N	Valide	90	90	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,57	1,53	1,67	1,67	1,83	1,84	1,80
Ecart-type		,601	,753	,719	,764	,797	,860	,889

Statistiques

		G42	G43	G44	G45	G46
N	Valide	90	90	90	90	90
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		1,88	1,87	2,01	1,72	1,68
Ecart-type		,970	,889	1,127	,821	,897

G35

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	44	48,9	48,9	48,9
	Approuvée	41	45,6	45,6	94,4
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G36

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	52	57,8	57,8	57,8
	Approuvée	31	34,4	34,4	92,2
	Moyennement approuvée	5	5,6	5,6	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G37

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	41	45,6	45,6	45,6
	Approuvée	40	44,4	44,4	90,0

	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	97,8
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	43	47,8	47,8	47,8
	Approuvée	37	41,1	41,1	88,9
	Moyennement approuvée	7	7,8	7,8	96,7
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G39

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	33	36,7	36,7	36,7
	Approuvée	43	47,8	47,8	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G40

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	37	41,1	41,1	41,1
	Approuvée	34	37,8	37,8	78,9
	Moyennement approuvée	15	16,7	16,7	95,6
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G41

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	38	42,2	42,2	84,4
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	95,6

	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G42

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	36	40,0	40,0	40,0
	Approuvée	38	42,2	42,2	82,2
	Moyennement approuvée	10	11,1	11,1	93,3
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	96,7
	Non approuvée	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G43

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	35	38,9	38,9	38,9
	Approuvée	38	42,2	42,2	81,1
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	94,4
	Légèrement approuvée	4	4,4	4,4	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G44

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	38	42,2	42,2	42,2
	Approuvée	26	28,9	28,9	71,1
	Moyennement approuvée	18	20,0	20,0	91,1
	Légèrement approuvée	3	3,3	3,3	94,4
	Non approuvée	5	5,6	5,6	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G45

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	Trés approuvée	42	46,7	46,7	46,7
	Approuvée	34	37,8	37,8	84,4
	Moyennement approuvée	12	13,3	13,3	97,8
	Légèrement approuvée	1	1,1	1,1	98,9
	Non approuvée	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

G46

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Trés approuvée	47	52,2	52,2	52,2
	Approuvée	31	34,4	34,4	86,7
	Moyennement approuvée	8	8,9	8,9	95,6
	Légèrement approuvée	2	2,2	2,2	97,8
	Non approuvée	2	2,2	2,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

ملحق رقم (8): اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة

- **تأثير العمر على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,445	3	,148	,518	,671
Intra-groupes	24,637	86	,286		
Total	25,082	89			

- **تأثير المؤهل العلمي على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,563	3	,188	,658	,580
Intra-groupes	24,519	86	,285		
Total	25,082	89			

- **تأثير الوظيفة الحالية المهنية على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,681	2	,341	1,215	,302
Intra-groupes	24,401	87	,280		
Total	25,082	89			

- **تأثير الخبرة في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,931	3	,977	3,793	,013
Intra-groupes	22,151	86	,258		
Total	25,082	89			

- **تأثير عدد العمال في مكتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,712	3	,571	2,100	,106
Intra-groupes	23,370	86	,272		
Total	25,082	89			

- **: تأثير تمثيل مكتب التدقيق لمكتب التدقيق العالمي على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,997	1	,997	3,641	,060
Intra-groupes	24,086	88	,274		
Total	25,082	89			

- **تأثير عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق على اتجاهات أفراد العينة**

ANOVA

fg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,997	1	,997	3,641	,060
Intra-groupes	24,086	88	,274		
Total	25,082	89			

ملحق رقم (9): اختبار فرضيات الدراسة

- **اختبار الفرضية الأولى:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,551[a]	,304	,296	,55041

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	11,623	1	11,623	38,364	,000[a]
	Résidu	26,660	88	,303		
	Total	38,283	89			

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		

1	(Constante)	,930	,206		4,523	,000
	G1_18	,578	,093	,551	6,194	,000

- **اختبار الفرضية الثانية:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,509[a]	,259	,250	,56790

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	9,901	1	9,901	30,701	,000[a]
	Résidu	28,381	88	,323		
	Total	38,283	89			

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,162	,188		6,168	,000
	G19_34	,559	,101	,509	5,541	,000

- **اختبار الفرضية الثالثة**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,467[a]	,218	,209	,58325

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8,347	1	8,347	24,538	,000[a]
	Résidu	29,935	88	,340		
	Total	38,283	89			

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,264	,190		6,666	,000
	G35_46	,506	,102	,467	4,954	,000

- **اختبار الفرضية الرئيسية**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,576[a]	,331	,324	,53937

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	12,681	1	12,681	43,590	,000[a]
	Résidu	25,601	88	,291		
	Total	38,283	89			

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,835	,207		4,027	,000
	G	,701	,106	,576	6,602	,000

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,576[a]	,331	,324	,53937

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	12,681	1	12,681	43,590	,000[a]
	Résidu	25,601	88	,291		
	Total	38,283	89			

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- القرآن الكريم

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1- إبراهيم بن مصطفى الهجان، **الجودة الشاملة في المستشفيات**، خوارزم العلمية، جدة، السعودية، 2009.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2012.

3- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

4- ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.

5- أمين سيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

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

7- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.

8- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.

9- الحافظ أبي القاسم سليمان بن أحمد الطبراني(ت 360هـ)، **المعجم الأوسط**، التحقيق أبو معاذ طارق بن عوض الدين محمد، أبو الفضل عبد المحسن بن إبراهيم الحسيني ، دار الحرمين للطباعة والنشر، القاهرة، الجزء الأول، 1415هـ.

10-حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك** وأثرها في إدارة المخاطر، اليازوري، عمان، الأردن، 2011.

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

12-خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.

13-رتيشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد على أحمد كاجيجي وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.

14-رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004.

15-سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2011.

16-طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

17-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم-المبادئ-التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

18-عباس مهدي شرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الشامية، الكويت، 1990.

19-عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2015.

20-عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015.

21-عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية، 2007.

22-عصام نعمة قريط، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

23-علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، 2011.

24- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2005.

25-قاسم محسن الجبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2011.

26-لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، **الرقابة الداخلية– إطار متكامل–**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2009.

27-مجبور جابر محمود النمري وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، د.ن، السعودية، الطبعة الثانية، 2011.

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

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

30-محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

31-محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

32-محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسة العملية**، بدون دار النشر، 1999.

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

34-**معيار التدقيق المصري رقم "220"، مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية**، الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008.

35-الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة**، 2002.

36-الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

37-وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.

38-ويجانت كيسو كميل، **مبادئ المحاسبة**، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2014.

مقالات:

39-أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 3، 2008.

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

41- بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي (دراسة ميدانية)**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6، 2010.

42-حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة– دراسة ميدانية–**، مجلة المحاسبة والمراجعة، دن، دس.

43-خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، 2011.

44-رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 50، 2008.

45- سماهر هيثم عبد الخليل، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية: دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد. 2006.

46- عبد الرحمن علي التويجري وحسين محمد النافعي، **جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص ص 219-255.

47-عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة على الحد من إدارة الأرباح** –دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية–، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 27، العدد 4، 2013.

48- علام محمد موسى حمدان، عماد محمد أبو عجيلة، **جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح**، المجلة العربية للمحاسبة، أكتوبر ، 2012.

49-عمر شريقي، **مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012.

50- فاطمة الزهراء رقايقية، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات– دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 1، 2014.

51-فهيم سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة في السودانية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الأول، 2012.

52-فهيم سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة في السودانية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الأول، 2012.

53- محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين في الأردن**، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2008.

54- محمد إبراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006.

55- محمد بن سعد، عائشة لشلاش، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد 43، 2015.

56- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، منشورة على الموقع: http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/11/24.pdf

57- موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكادمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضيرة، بسكرة، العدد 35/34، 2014.

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

59-نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، **الحاكمية بعد مرور عامين على تحديثها**، مجلة البنوك ، العدد الرابع، المجلد الثالث والعشرون، الأردن، 2004.

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

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

رسائل وأطروحات:

62- أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم النسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

63- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة مقدمة لنيل دكتوراه،جامعة الجزائر 3، 2004.

64- حواس صالح، **التوجه الجديد نجو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

65- عبد الرحمان العايب ، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.

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

67- عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.

الندوات والملتقيات:

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

القوانين:

69- قرار رقم 166، الوقائع المصرية، العدد 173 تابع (أ)، 28 جوان 2008.

70- أمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 110، 1969، المادة 39.

71- مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970.

72- قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/10، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزاسرية، عدد 10، 1980.

73- قانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، 1991.

74- قانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النطام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.

75- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011.

76- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2011.

77- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2011.

78- قرار مؤرخ في 2013/06/24، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

79- قرار مؤرخ في 2014/01/12، يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014.

80- مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016.

81- مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016.

82- قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.

83- مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017.

المواقع الالكترونية:

84- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونين:

http://www.socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx تاريخ الزيارة: 2016/02/9، 10:13.

85- الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،

http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx تاريخ الزيارة: 2016/02/9، 10:13.

86- الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية:

https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm تاريخ

الزيارة: 2016/02/9، 12:05.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

87- AICPA, QC Section 10, **A Firm's System of Quality Control**, 2015.

88- Alivan A. ARENS et all, , **Auditing and Assurance Services**, Fifteenth Edition, Pearson, United States of America, 2014..

89- Arezoo Aghaei chadegani, **Review of studies on audit quality**, Intenational Conference on Humanities, Society and Culture IPEDR, Vol 20, IACSIT Press, Singapore, 2011.

90- Astrid MULLENBACH-SERVAYRE, **L'apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises,** La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion n° 223 -Organisation, 2007.

91- Bahram SOLTANI, **Auditing: An International Aooroach**, Pearson Education, England,2007.

92- Brenda PORTER. Et all, **Principles of External Auditing**, Fourth Edition, Wiley, United Kingdom,2014.

93- Charles Piot, Rémi Janin , **Audit Quality and Earnings Management in France**, July, 2005, Available from:

94- Du Manuel qualité au Manuel de Management, Afnor éduction, France, 2e édition, 2013.

95- Eustasche Ebondo Wa MANDILA, **La Gouvernance de l'entreprise**, La Harmattan, Paris, 2005.

96- Ezzeddine Abaoub, Soumaya Ayedi Chabchoub, La Demande de la qualité de l'audit externe: Quel apport de la théorie d'agence dans le contexte tunisien, Actes du 29ème Congrès de l'AFC, 29-30 Mai 2008.

97- FASP, statement of financial accounting concepts No 2, Qualitative characteristics of accounting information, 1980.

98- Faten HAKIM GHORBEL, **Impact de la qualité de l'audit externe sur la liquidité des titres des entreprises tunisiennes coteés**, Asocition francophone de comptabilité, 2008.

99- Gérard CHARREAUX et Philippe DESBIERES, **Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale**, Finance contrôle stratégie, volume1, N°2, juin 1998.
100- Hassan LAHBAR , **La Qualité De L'audit Externe et la Nation de Signficativité: étude Exploratoire**, Manuscrit auteur, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France. 2009.
101- IFAC , IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Part 1, International Federation of Accountants, USA, 2015.
102- IFAC , IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Part 1, International Federation of Accountants, USA, 2012.
103- Ismail ADELOPO, **The Impact of corporate governance on audit independence: A study of audit committees in UK lited compaies**, A thesis submitted to the faculty of Business and law, De Montfort University in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy, 2010.
104- Legal Aid Agency, **Independent Peer Review of Legal Advice and Work**, Final Process Paper, April 2013.
105- Linda Elizabeth DeAngelo, **Audit Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics 3, North-Holland Publishlng Company, 1981.
106- Maria BONNAFOUS-BOUCHER et Yvon PESQEUX**, Décider avec les parties prenantes: Approches d'une nouvelle théorie de la société civile**, Éditions La Découverte, Paris, 2006.
107- Michael C.JENSEN, William H. MECKLING, **Theory of the Firm: Managerial Bethavior, Agency Cost and Ownership Structure**, Journal of Financail Economics, 3, North-Holland Publishing Company, 1976.
108- Micheline FREDERICH et autres, **DSCG 4**, **Comptabilité et audit: Manuel & Applications 2008 /2009**, Editions Foucher , France, 2007.
109- OCDE. **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Service des Publications de l'OCDE, Paris, France, 2004.
110- Odile Barbe, Laurent Didelot, **Comptabilité Approfondie**, Nathan, Paris, 2011.
111- Odile Barbe-Danbe, Laurent Didelot, **Maîtriser Les IFRS**, 3éme Édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.

112- OECD(2004), Principles of Corporate Governance , site www.oecd.org/daf/corporate/principles-fr
113- Pascal DUMONTIER, et S.C , S.A, **La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien,** Association Francophone de Comptabilité, Tunisie, 2006
114- **Perr Review of the Office of the Comptroller and Audit General**, December 2008.
115- Pierre CABANE, **Manuel de Gouvernance d'entreprise**, Groupe Eyrollr, Paris, 2013.
116- **Qualité de l'audit**, sous la direction de Benoit PIGE, Edition de boeck, 2011.
117- Riadh Manita, **la qualité de l'audit externe: proposition d'un grille d'évaluation axée sur le processus d'audit**, Special Issue: Corporate Governance and Ethics, Management, Vol. 11, No. 2, 2008, 191-210
118- **Sarbanes-Oxley Act of 2002**,**2002**.
119- The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance**, 2013.
120- **the Financial Aspects of Corporate Governance**, the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, Printed in Great Britain by Burgess Science Press, 1992.
121- le site officiel de H3C : http://www.h3c.org/accueil.htm, Date de la visite : 23/10/2016.
122- http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework Date de la visite: 01/02/2016. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=830484, (1/09/2014).
123- http://www.oecd.org Date de la visite : .2014-11- 28
124- https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx Date de la visite: 01/02/2016.

فهرس الأشكال والجداول والملاحق

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1)	خصائص حوكمة الشركات	12
الشكل(2)	ملخص مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	14
الشكل (3)	السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية	29
الشكل (4)	أهمية إنشاء لجنة التدقيق لمختلف الأطراف	56
الشكل رقم (05)	مراحل عمليات المراقبة من طرف H3C	91
الشكل رقم (06)	دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق	102
الشكل رقم (07)	التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها	104
الشكل(08)	أهداف القوائم المالية	105
الشكل رقم (09)	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	109
الشكل رقم (10)	بنية الهرمية للخصائص المحاسبية	114
الشكل رقم (11)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	150
الشكل رقم (12)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	151
الشكل رقم (13)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	151
الشكل رقم (14)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	152
الشكل رقم (15)	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال	153
الشكل رقم (16)	توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي	153
الشكل رقم (17)	توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق	154

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (1)	معايير التدقيق الدولية (ISA)	42
الجدول رقم (02)	التعاريف المختلفة للجودة	65
الجدول (03)	مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات	107
الجدول رقم (04)	وصف محتوى الاستمارة	141
الجدول رقم (05)	مقياس ليكرت الخماسي	142
الجدول رقم (06)	معامل الثبات الكلي (ألفا كرونباخ)	143
الجدول رقم (07)	اختبار التوزيع الطبيعي لموثوقية القوائم المالية	144

الجدول رقم (08)	اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	145
الجدول رقم (09)	اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بالمدقق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	146
الجدول رقم (10)	اختبار التوزيع الطبيعي للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	147
الجدول رقم (11)	معيار مقياس التحليل	149
الجدول رقم (12)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	150
الجدول رقم (13)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	151
الجدول رقم (14)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	151
الجدول رقم(15)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	153
الجدول رقم (16)	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال	153
الجدول رقم (17)	توزيع أفراد العينة حسب تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي	153
الجدول رقم (18)	توزيع أفراد العينة حسب عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق	154
الجدول رقم (19)	مدى توفر موثوقية القوائم المالية	159
الجدول رقم (20)	مدى توفر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المال	161
الجدول رقم (21)	مدى توفر العوامل المتعلقة بمدقق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	166
الجدول رقم (22)	مدى توفر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	170
الجدول رقم (23)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى الى العمر	173
الجدول رقم (24)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي	174
الجدول رقم (25)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى وإلى الوظيفة الحالية	174
الجدول رقم (26)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى الخبرة المهنية	175
الجدول رقم (27)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عدد العاملين في مكتب التدقيق.	175
الجدول رقم (28)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى تمثيل مكتب التدقيق لمكتب التدقيق العالمي	176
الجدول رقم (29)	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة تعزى إلى عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق.	177
الجدول رقم (30)	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على موثوقية القوائم المالية	178
الجدول رقم(31)	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية	180

الجدول رقم(32)	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية	181
الجدول رقم(33)	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية	184

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
ملحق رقم (01)	قائمة المحكمين للاستمارة	196
ملحق رقم (2)	استمارة الدراسة	197
ملحق رقم (3)	توزيع عينة الدراسة حسب الولايات	203
ملحق رقم (4)	معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستمارة	204
ملحق رقم (5)	التوزيع الطبيعي للاستمارة	204
الملحق رقم (6)	التكرارات المطلقة والنسبية لمتغيرات المراقبة	206
الملحق رقم (7)	المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة	208
الملحق رقم (8)	اختبار تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة.	226
الملحق رقم (9)	اختبار فرضيات الدراسة	228

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات	03
المطلب الاول: مفهوم حوكمة الشركات	03
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	13
المطلب الثالث: محددات وآليات تطبيق حوكمة الشركات	19
المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الخارجي	25
المطلب الأول: مفهوم تدقيق الخارجي	25
المطلب الثاني:واجبات وحقوق المدقق الخارجي ومسؤولياته	31
المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي	38
المبحث الثالث: تطورات الأخيرة في حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي	45
المطلب الأول: الاطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO	45
المطلب الثاني: الدور الجديد لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley	49
المطلب الثالث: مسؤوليات لجان التدقيق اتجاه التدقيق الخارجي في ظل تطبيق نظام حوكمة الشركات	53
خلاصة الفصل الأول	61
الفصل الثاني: جودة التدقيق الخارجي وموثوقية القوائم المالية	
تمهيد	63
المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها	64
المطلب الأول: مفهوم الجودة	64
المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق الخارجي	67
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	73
المبحث الثاني: رقابة جودة التدقيق الخارجي	81
المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين	81
المطلب الثاني: جهود المنظمات المهنية الأخرى لرقابة على جودة التدقيق	88
المطلب الثالث: مراجعة النظير كأداة لرقابة على جودة التدقيق الخارجي	99
المبحث الثالث: موثوقية القوائم المالية	103

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	103
المطلب الثاني: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	113
المطلب الثالث: موثوقية القوائم المالية وجودة التدقيق الخارجي	117
خلاصة الفصل الثاني	119
الفصل الثالث: المجتمع والإطار المنهجي لدراسة الميدانية	
تمهيد	121
المبحث الأول: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	122
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	122
المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	125
المطلب الثالث: رقابة جودة التدقيق الخارجي في الجزائر	136
المبحث الثاني: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية	138
المطلب الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية	138
المطلب االثاني: أدوات وخطوات الدراسة	140
المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات	144
المبحث الثالث:الخصائص النوعية لعينة الدراسة	149
المطلب الأول: تعريف بالخصائص النوعية لعينة الدراسة	149
المطلب الثاني:الصفات الشخصية لعينة الدراسة	149
المطلب الثالث:صفات مكتب التدقيق للعينة محل الدراسة	152
خلاصة الفصل الثالث	155
الفصل الرابع: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات والنتائج	
تمهيد	158
المبحث الأول: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية	159
المطلب الأول: مدى توفر الموثوقية في القوائم المالية	159
المطلب الثاني: مدى توفر العوامل المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمؤثرة على موثوقية القوائم المالية	161
المطلب الثالث : تأثر متغيرات المراقبة على اتجاهات أفراد العينة محل الدراسة	173
المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	177
المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية	178
المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة	182
المطلب الثالث: الاجابة على إشكالية الدراسة	184
المبحث الثالث: نتائج ومقترحات الدراسة	184
المطلب الأول: النتائج المتعلقة بموثوقية القوائم المالية	184

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بتأثير العوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية	185
المطلب الثالث: مقترحات الدراسة	187
خلاصة الفصل الرابع	189
الخاتمة	190
قائمة الملاحق	195
قائمة المراجع	232
فهرس الأشكال، الجداول والملاحق	244
فهرس المحتويات	248
ملخص	252

ملخص

هدفت الدراسة إلى إيضاح مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي باعتباره آلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية. وقد تم اجراء دراسة ميدانية بالاستعانة باستبيان وجه إلى عينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، العوامل المتعلقة بالمدقق، والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق في الاتجاهات تعزى لمتغيرات المراقبة العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد العاملين في مكتب التدقيق، تمثيل مكتب التدقيق لمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق، في حين توجد فروق في الاتجاهات تعزى إلى الخبرة التي يتمتع بها المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق، القوائم المالية، الموثوقية، حوكمة الشركات.

Résumé

La présente thèse a porté par l'étude de la mesure du degré d'influence de la qualité d'audit externe, en tant que mécanisme de gouvernance d'entreprise, sur la fiabilité des états financiers en Algérie.

Cette étude qui a touché un échantillon composé de 90 professionnels de l'audit externe en Algérie a permis de que les critère, tels que la taille de cabinet d'audit, les caractéristiques intrinsèques de l'auditeur et le respect de la démarche de l'audit ont une influence significative sur la fiabilité des états financiers.

Cette étude a permis également de déterminer les critères tels que l'âge de l'auditeur, le diplôme, les effectifs du bureau d'audit, la représentation d'un cabinet d'audit international, l'adhésion du Bureau d'audit dans un réseau de bureaux d'audit, n'influent pas sur cette fiabilité. Par contre, le critère lié à l'expérience professionnelle influence significative sur cette fiabilité.

Mots-clés: audit externe, qualité de l'audit, états financiers, fiabilité, Gouvernance d'entreprise.

الحمد لله

الذي بنعمته تتم الصالحات