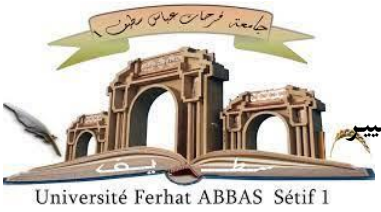
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة فرحات عباس / سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
القسم: العلوم تجارية

Université Ferhat Abbas / Sétif 1
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences commerciales



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

العنـــــــــوان:

أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر

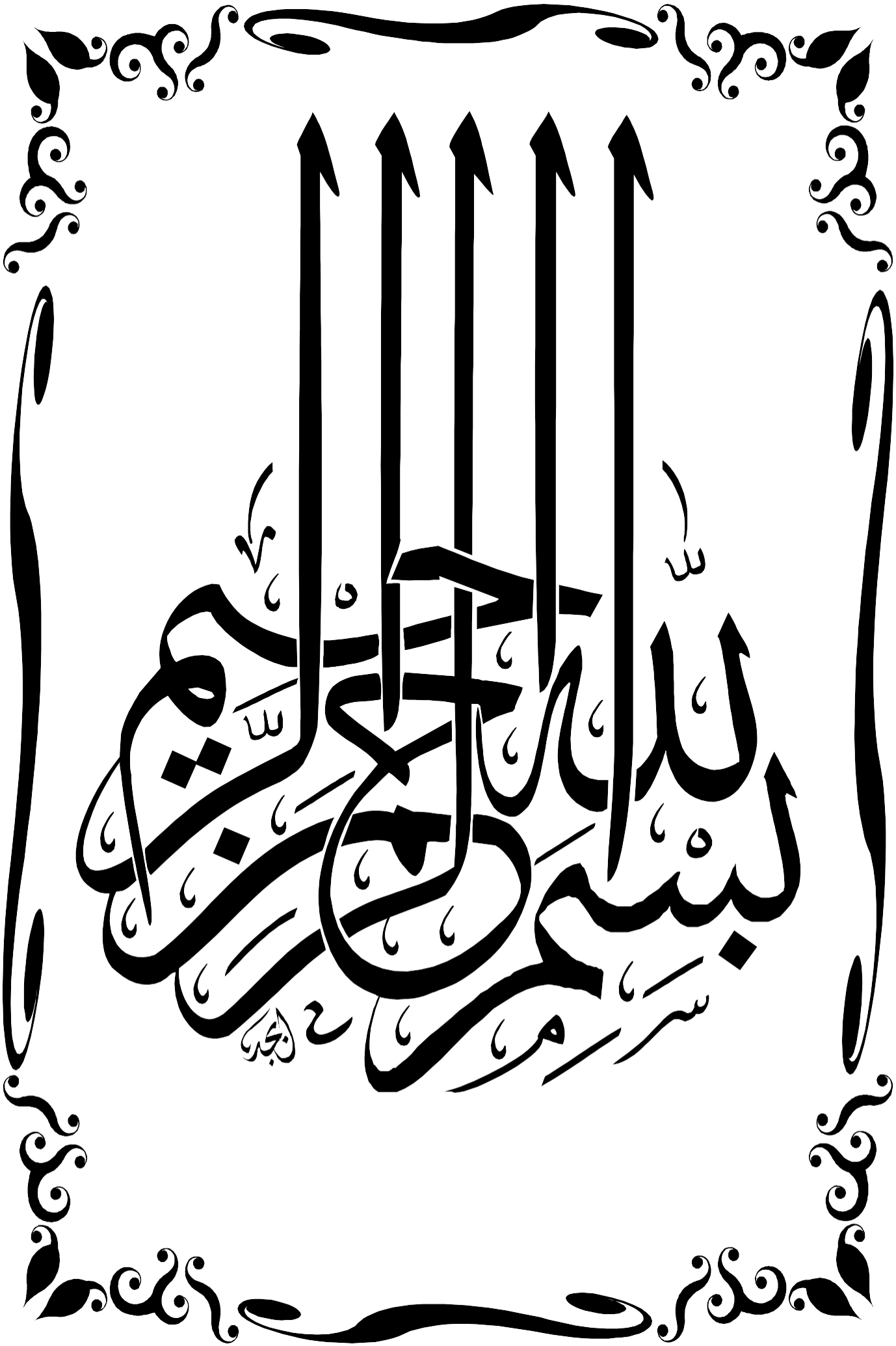
إعداد الطالب:
ثابت باديس

المشرف:
أ د العايب عبد الرحمان

أعضاء لجنـــة المناقشـــة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د تريش نجود	أستاذ	جامعة سطيف1	رئيسا
أ.د العايب عبد الرحمان	أستاذ	جامعة سطيف1	مشرفا ومقررا
أ.د أوصيف لخضر	أستاذ	جامعة المسيلة	مناقشا
د بهلولي نور الهدى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة برج بوعريريج	مناقشا
د مساهل ساسية	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف1	مناقشا
د شرشافة إلياس	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف1	مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

"قالو سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم"

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات، وبفضله تحقق المقاصد والغايات وبقدرته تتيسر الصعاب والعقبات، فله الحمد أولا وأخرا، والحمد لله الذي وفقني لتمام هذه الدراسة، راجيا منه أن تكون من العلم الذي ينتفع به، وصلى اللهم وسلم على نبينا محمد.

ولا يسعني في هذا المقام بعد حمد الله والثناء عليه، إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعد في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، وأخص بالذكر الأستاذ المشرف "**العايب عبد الرحمان** "، الذي قام بالإشراف على هذا العمل ودعمه وتقديمه لمختلف التوجيهات القيمة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر أيضا لأعضاء لجنة المناقشة على تحملهم عناء قراءة هذا العمل وتكرموا علينا بتقييمه.

كما أوجه شكر خاص للأستاذ **مختاش سيف الإسلام**، على دعمه ومساعدته لنا في توزيع الإستبيان الخاص من الدراسة، وكذا الأساتذة الأفاضل الذين شرفونا بتحكيم الإستبيان، وأغتنم هذه السانحة لأشكر كل من علمني وأعطى حصيلة فكره لينير دربي.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين برا وإحسانا

إلى زوجتي وإبنتي

إلى أخي وأخواتي والأبناء كل بإسمه

إلى جميع أساتذتي وأصدقائي وزملائي

إلى كل معارفي

إلى كل باحث وطالب علم

إليكم جميعا أهديكم ثمرة جهدي

مقدمة عامة

تمهيـــــــــد:

تكتسي مهنة تدقيق الحسابات أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية نظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من خدماتها، إلا أن كثرة الأزمات المالية والإقتصادية أدى إلى ظهور مشكلة فقدان الثقة في مخرجات مهنة التدقيق من طرف مختلف الأطراف المستفيدة منها، حيث يتساءل كل المهتمين بشأن المؤسسة الإقتصادية عن الأسباب الحقيقية التي أدت إلى حدوث هذه الأزمات، ومن هي الجهة المسؤولة عن التقصير. بالنسبة للمدقق الخارجي كطرف مباشر في هذه الأزمات، فإن الأسئلة كلها تحوم حول الأسباب الكامنة وراء عدم إشارته ضمن تقريره إلى المخاطر التي تتضمنها البيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق. واتفق المهنيون على تسمية هذه المشكلة بفجوة التوقعات في بيئة ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، حيث تتوقع مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق أن يتصف المدقق الخارجي بالنزاهة والإستقلالية والحياد، ويقوم بإكتشاف كافة الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق. من هنا تبرز لنا ضرورة إستعادة ثقة المجتمع المالي بمهنة تدقيق الحسابات من خلال التركيز على موضوع مهم وهو جودة التدقيق الخارجي، التي ترتبط إرتباطا وثيقا بمخاطر التدقيق، حيث أثبتت مختلف الدراسات وجود علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، حيث يقتضي الحصول على مستوى عال من جودة التدقيق تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن.

في هذا الصدد، تسعى المنظمات والهيئات المهنية للتدقيق بإستمرار إلى إصدار وتحديث المعايير الدولية للتدقيق التي تعتبر الإطار العام الدولي الذي يلتزم به مدقق الحسابات بهدف توحيد خطوات ممارسة مهنة التدقيق، لمساعدته على تنظيم وتوجيه عملية التدقيق وكذا توفير مستوى معقول من الثقة في عمل المدقق الخارجي، من خلال تغطية كل الجوانب المرتبطة بممارسة المهنة، بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تدعم الرأي الفني والمحايد للمدقق الخارجي ويترتب على ذلك أنه في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يتضمن بوضوح رأيه الفني والمحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، وبالتالي مدى صدق تعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة، يتسم هذا التقرير بالأهمية نظرا لما يقدمه من معلومات وضمانات تستخدمها جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة محل التدقيق من أجل إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم الإستثمارية المستقبلية.

ومن بين المجالات التي ترتبط إرتباطا وثيقا بفجوة التوقعات وتخفيض المخاطر إلى أبعد الحدود، وإبداء رأي مسؤول حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتأكيد جودتها، موضوع الأهمية النسبية الذي حضي بإهتمام كبير من طرف

المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمدققين، بهدف ترشيد خطوات أعضائها في إتخاذ قراراتهم، وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، ومن ثم كتابة تقاريرهم ومواجهة مختلف مسؤولياتهم، والمتتبع لأدبيات المحاسبة والتدقيق يلاحظ تعدد مجالات إستخدام الأهمية النسبية فهي تستخدم المحاسبة، التدقيق وإعداد تقارير الإستدامة ومن هنا يمكن بلورة إشكالية البحث، فرضياته، أهميته وأهدافه كالتالي:

أولا: إشكالية البحث

يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر التدقيق قبل إصدار رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والتحريفات جوهرية، لذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق الدولي **ISA315** الذي يعتبر أساس مهنة التدقيق الخارجي للحسابات، لأنه يعتبر المرجع الأساسي الذي يستند إليه المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر التدقيق الخارجي وكيفية الاستجابة لها، من خلال التعرف على نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بالإضافة إلى تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها على مستوى البيانات المالية.

كما تم إصدار المعيار الدولي للتدقيق**ISA320** الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الذي يحدد كيفية إستخدام الأهمية النسبية في عملية التدقيق ويساهم بشكل فعال في التحكم في مخاطر التدقيق التي تم تقييمها وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن ومحاولة الوصول إلى أسباب هذه المخاطر ومعالجتها بطريقة سليمة، وجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تدعم رأي المدقق الخارجي حول مدى عدالة وتعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، وهو مايعكس مدى جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.

ومهنة التدقيق في الجزائر مطالبة بمواكبة كل التحديثات التي تطرأ على عالم التدقيق الخارجي، من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية من أجل تحقيق جودة الأداء المهني، ومنه تبرز إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

"ما مدى مساهمة تطبيق معيار الأهمية النسبية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر؟".

تتفرع عن الإشكالية السابقة التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يمكن للمدقق الخارجي إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية؟
- كيف يمكن للمدقق الخارجي التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؟
- كيف يمكن للمدقق الخارجي الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة الثقة في نتائج أعماله؟

ثانيا: فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث والإجابة عن التساؤلات الفرعية السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** ينعكس تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
- **الفرضية الثانية:** ينعكس تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.
- **الفرضية الثالثة:** ينعكس تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة الثقة في نتائج أعماله.

ثالثا: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من الموضوع الذي يتناوله، فهو يسلط الضوء على جانب مهم من جوانب التدقيق ألا وهو أهمية تطبيق معيار الأهمية في عملية تدقيق الحسابات، ومدى مساهمة ذلك في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وبالتالي تلبية مطالب المجتمع المالي.

تأتي أهمية هذه الدراسة كذلك كمحاولة لبيان مخاطر التدقيق المتوقع أن تواجه المدقق الخارجي أثناء قيامه بعمليات فحص القوائم المالية، خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، وبالتالي إلتزام مدققي الحسابات ببذل العناية المهنية الكافية والالتزام بتطبيق معايير التدقيق خاصة معيار الأهمية النسبية الذي يمكن من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتخفيض مخاطر التدقيق والتحكم فيها، وكذا الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة من أجل دعم رأيه الفني حول مدى مصداقية القوائم المالية، وبالتالي أداء مهمة التدقيق بالجودة المطلوبة.

رابعا: أهداف البحث

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على مدى مساهمة تطبيق معيار الأهمية النسبية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في الجزائر، بالإضافة إلى تحقيق جملة من الأهداف أبرزها:

- التعرف على مفهوم الأهمية النسبية مختلف مجالات تطبيقها؛
- التعرف عن أهم العوامل المؤثرة في الأهمية النسبية والصعوبات التي تعيق تطبيقها؛
- التعرف على كيفية تطبيق معيار الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات في الجزائر؛
- التعرف عن أهم المفاهيم المتعلقة بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛
- التعرف عن كيفية إنعكاس تطبيق الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛
- التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، من أجل زيادة ثقة المجتمع المالي في مهنة التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في الجزائر.

خامسا: أسباب اختيار موضوع الدراسة:

من بين أهم دوافع اختيارنا لهذا الموضوع:

1) كون موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة نسبيا (في حدود علم الباحث) وقلة الدراسات التي تناولته؛

2) أهمية الموضوع وضرورة حث المدقق الخارجي إلى أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق، أو معايير محلية تحاكي المعايير الدولية للتدقيق، خاصة بعد الانهيارات التي شهدتها أكبر الشركات العالمية بعد عجز المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تضمنها البيانات المالية لهذه المؤسسات؛

3) التعرف عن مدى إطلاع ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر عن كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومدى أهميتها، لتحقيق الرقي بمهنة التدقيق في الجزائر لتكون مواكبة للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي في هذا المجال؛

سادسا: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإحاطة بكافة الجوانب المتعلقة بالموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي على إعتبار أنه المنهج الأنسب للجانب النظري، من خلال جمع البيانات وتبويبها وعرضها وتحليلها وتفسيرها باستخدام

المصادر المتاحة من كتب ومقالات علمية ومختلف الدراسات السابقة وكذا بعض مواقع الأنترنيت وهذا لمعرفة مدى التداخل الموجود بينها.

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على المنهج التحليلي من خلال تصميم استبيان موزعة على مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، من بين المسجلين بالمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وكذا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وهذا للوقوف على واقع تطبيق معيار الأهمية النسبية في الجزائر، بإستخدام بعض الأدوات الإحصائية، عن طريق الاستعانة بالإحصاء الوصفي والتحليلي والاعتماد على كل من البرنامجين الإحصائيين برنامج المجدول (**EXCEL**) في عرض خصائص عينة الدراسة، وبرنامج تحليل الحزمة الإحصائية (**SPSS**) من أجل إدخال إجابات الأفراد المتحصل عليها وتحليلها، ثم استخدام الاختبارات المناسبة لمعالجة فرضيات الدراسة.

سابعا: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة ركيزة أساسية من الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، من أجل بناء الدراسة الحالية تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية لإعطاء لمحة حول موضوع الدراسة ومتغيراته، بالإضافة إلى تحديد الأدوات البحثية المستخدمة في الدراسة، وإبراز مجالات التكامل ومجالات الإختلاف بين هذه الدراسات وهذا البحث، ومن ثم تحديد ما يميزه عن تلك التي سبقت، من أهم الدراسات التي تم الاعتماد عليها في دراستنا الحالية نذكر ما يلي:

أ- الدراسات العربية

- **دراسة شادن هاني عرار (2009)** بعنوان: **"مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات وإختبارات مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"**: الدراسة عبارة عن رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستير في المحاسبة بجامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الأعمال، تضمنت الدراسة التحقق من مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بتطبيق إجراءات وإختبارات شاملة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية خلال مختلف مراحل عملية تدقيق البيانات المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق إجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية من طرف المدقق الخارجي يكون من خلال الفهم الجيد لعمل التدقيق وكذا البيئة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وهذا لتقدير مدى إمكانية تعرض البيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق للأخطاء والتحريفات الجوهرية وتحديد مخاطر ذلك، كما توصلت كذلك إلى وجود علاقة طردية بين فهم المدقق الخارجي لبيئة المؤسسة محل التدقيق وقدرته على تقييم

مخاطر الأخطاء الجوهرية، وأشارت الدراسة إلى أن إلتزام المدقق الخارجي بتنفيذ إختبارات دقيقة لنظام الرقابة الداخلية يمكنه من تقييم مدى فعاليته في منع وإكتشاف الأخطاء الجوهرية، من خلال مراعات المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية وأهمية تحديد مسؤولية إدارة المؤسسة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية المناسب لمنع وإكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت وكذا تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات المتحصل عليها.

– **دراسة ماجد خلف، محمد المطر (2013)** بعنوان: **"مدى إلتزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والإحتيال دراسة ميدانية": وهي رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستير في المحاسبة بعمادة البحث العلمي والدراسات العليا جامعة جرش** تناولت الدراسة إشكالية التحديات التي يواجهها المحاسبون القانونيون بالأردن فيما يتعلق بالإلتزام بمعايير التدقيق الدولية لتحديد وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية والإحتيال، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المحاسبون القانونيون بالأردن يلتزمون بالمعايير الدولية للتدقيق لتدقيق القوائم المالية، ويبذلون العناية المهنية اللازمة لإكتشاف الأخطاء والغش إعتمادا على المعايير الدولية الخاصة بالأخطاء والغش، ويواجه مدقق الحسابات في الأردن صعوبات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بشكل فعال، ما يبرز أهمية عقد دورات تدريبية متخصصة لمدققي الحسابات الخارجيين لتعزيز مهاراتهم وتعميق فهمهم للمعايير الدولية للتدقيق وكيفية تطبيقها، خاصة ماتعلق منها بتصميم الإختبارات اللازمة للكشف عن الأخطاء الجوهرية والإحتيال في القوائم المالية، وأكدت الدراسة على ضرورة إلزامية هذه الدورات التدريبية لضمان جودة عمل مدقق الحسابات، وأشارت الدراسة إلى ضرورة قيام المنظمات المهنية بدراسة معمقة لقضايا الغش والخطأ بهدف تحديد الطرق والأساليب المستخدمة في ذلك، ووضع وتطوير المعايير والإجراءات الواجب إتباعها من طرف مدقق الحسابات لمعالجة هذه القضايا بكفاءة وفعالية.

– **دراسة مرشد عيد المصدر (2013)**، بعنوان: **"أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة "**:الدراسة عبارة عن رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل بالجامعة الإسلامية بغزة، تناولت هذه الدراسة مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، من أهم النتائج المتوصل إليها أهمية معلومات النظام المحاسبي والتقديرات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل التدقيق، بحيث تؤثر دقة ووضوح المعلومات المالية على مستوى المخاطر الملازمة، في حين يؤدي التأكد من دقة ومعقولية التقديرات المحاسبية إلى تخفيضها، كما أشارت الدراسة كذلك إلى أن فعالية إجراءات حماية الأصول وكفاءتها

وكذا الاهتمام بتحليل البيانات المالية التي توفرها التقارير الدورية للمدققين تساهم بشكل فعال في تخفيض مخاطر الرقابة، أما بالنسبة لمخاطر عدم الإكتشاف فيمكن التحكم فيها من خلال بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق الخارجي وتحديد نطاق عملية التدقيق بشكل جيد، كما توصلت الدراسة كذلك إلى أن جودة عملية التدقيق مرتبطة بمجموعة من العوامل يمكن تلخيصها في الصفات العلمية والأخلاقية للمدقق الخارجي، وكذا جودة التقرير وجودة أداء مكاتب التدقيق بالإضافة إلى الإستقلالية ومخاطر التدقيق بأنواعها.

– **دراسة يوسف محمود جربوع وسالم أحمد صباح (2015)**، بعنوان: **"مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة"**: الدراسة عبارة عن مقال صادر بمجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات العدد الثامن الجزء الأول شهر جانفي 2015، هدفت الدراسة إلى معالجة إشكالية مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية إنخفظت مخاطر التدقيق والعكس صحيح، كما بينت الدراسة أن مدقق الحسابات بعد حصوله على أدلة الإثبات المتعلقة بفعالية نظام الرقابة الداخلية يقوم بالتأكد من كيفية تطبيقها، ومدى ثبات تطبيقها خلال الفترة وتحديد المسؤول عن تطبيقها، وأن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من القيود اللازمة التي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش، كما أوضحت الدراسة أن إكتشاف معلومات خاطئة عند تنفيذ إجراءات التدقيق قد تسبب قيام مدقق الحسابات بتعديل التقدير السابق لمخاطر الرقابة، كما أن ممارسة الشك المهني من طرف مدقق الحسابات بدرجة ملائمة يساعده على إكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وأشارت الدراسة كذلك إلى أن تقدير المراجع الخارجي لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة يؤثر على طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق، وتحديد مدى الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف.

– **دراسة عاطف البواب (2015)**، بعنوان: **"دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي، دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين"**: الدراسة عبارة عن مقال صادر بمجلة دراسات العلوم الإدارية المجلد42 العدد 02، وتناولت إشكالية مدى مساهمة مراعات إلتزام مدقق الحسابات الخارجي بعناصر أنظمة الرقابة الداخلية في تحسين أدائه المهني وفقا لمقررات لجنة (COSO)، وهذا بعد توضيح المعالم الأساسية لعناصر الرقابة الداخلية المتبناة من طرف لجنة (COSO) لسنة 2013، وهي بيئة الرقابة، تقدير المخاطر،

أنشطة الرقابة، المعلومات والإتصالات، المتابعة، بالإضافة إلى تحديد الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية ومحاولة تحديد ما إذا كان لها أثر في تحسين أداء المدقق الخارجي، خلصت الدراسة إلى أن وجود أنظمة رقابية قوية وفعالة من شأنه المساهمة بشكل كبير في الرفع من أداء المدقق الخارجي، حيث أكدت الدراسة على أن مشاركة من لهم علاقة بالتسيير وكفاءة العاملين وكذا وضع وتصميم الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات داخل الكيان الاقتصادي يساهم بشكل واضح في تحسين أداء المدقق الخارجي وهو كل ماتعلق ببيئة الرقابة، كما أن لأنشطة الرقابة دور هام في تحسين جودة أداء المدقق الخارجي من خلال إتباع إجراءات محددة لتتبع العمليات وكذا الفصل بين المهام وتفويض الأعمال إلى أشخاص محددين وفقا لمستويات معينة، وأشارت الدراسة كذلك إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يضبط مستويات مخاطر التدقيق بالإضافة إلى تحديد وتحليل تلك المخاطر من شأنه المساهمة في الرفع من مستوى أداء المدقق الخارجي، بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه وجود نظام للمعلومات والإتصالات وكذا هيكل تنظيمي واضح المعالم في مساعدة مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه، كما أن للإشراف والتوجيه والمتابعة دور محوري يساهم في تحسين أداء مدقق الحسابات.

ب- الدراسات الأجنبية

- **دراسة Hassan Lahbari (2009)**، بعنوان " **La Qualité de l'Audit Externe et la Notion de Significativité: Etude Exploratoire**": الدراسة عبارة عن مقالة صادرة عن مدرسة إدارة الأعمال بستراسبورغ، وتناولت إشكالية قياس جودة التدقيق في ظل إتفاق الباحثين حول صعوبة مراقبة وتقييم مدى جودة عملية التدقيق وضرورة إقتراح نموذج عملي لتقييم جودة التدقيق الخارجي من خلال تحديد طبيعة ومستوى العمل اللازم لتحقيق الأهداف المرجوة، ومحاولة إيجاد المعيار الأنسب لقياس مدى كفاية أعمال التدقيق خاصة بالنسبة للمناطق المعرضة للخطر مع الأخذ بعين الإعتبار لمتغيرين أساسيين منفعته ومكانته في عملية التدقيق، وخلصت الدراسة إلى أن الأهمية النسبية تعتبر أداة فعالة تضمن موثوقية المعلومات المالية، وأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية لإتخاذ قرارات سليمة من طرف مستخدمي القوائم المالية، كما أشارت الدراسة إلى أن مفهوم الأهمية النسبية يتسم بالغموض ويثير الكثير من الجدل خاصة في الدول الأنجلوسكسونية، كما أن الإعتماد على الأهمية النسبية كمؤشر لقياس جودة التدقيق يستوجب مراعات المعايير التي تؤثر في الأهمية النسبية هذه الأخيرة تعتمد أساسا على تصور المدقق الخارجي بشأن مخاطر التدقيق وكذا خبرته المهنية، وتوصلت الدراسة كذلك إلى وجود

إختلاف بين مستخدمي القوائم المالية بخصوص حدود الأهمية النسبية، فمعيار الأهمية النسبية يوفر لمستخدمي القوائم المالية قاعدة موثوقة لإتخاذ قراراتهم كما يضمن لمعدي القوائم المالية تنظيم أعمالهم وفق ترتيب الأولويات والمقارنة بين ما هو أساسي وما هو فرعي هذا من جهة ومن جهة ثانية يضمن فعالية الرقابة الداخلية من خلال التركيز على مجالات الخطر الرسمية.

- دراسة **Azar Rahdarian وHamed Hamedian (2011)**، بعنوان " **A Survey on the Assessment of Iranian External Auditors Recognition of Materiality Levels**":

الدراسة عبارة عن مقالة صادرة عن مجلة دراسات مدارس الدكتوراه بالإتحاد الأوروبي، وتناولت دراسة إستقصائية حول مدى تقييم المدقق الخارجي في إيران لمستويات الأهمية النسبية، حيث يعتمد مستخدموا القوائم المالية على تقدير مدقق الحسابات في عملية صنع القرار وذلك لإعتماده على المعايير الكفيلة لكسب الثقة والمعقولية للكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى وجود توافق تام بين مدققي الحسابات حول الإعتراف بمستويات الأهمية النسبية، وكذلك بين المساهمين والمديرين، كما توصلت الدراسة إلى وجود توافق تام بين المساهمين والمشرفين حول الإعتراف بمستويات الأهمية النسبية بشكل مرتبط بين المستويات الكمية والنوعية للأهمية النسبية لكن عند فصلها لوحظ وجود إعتراف متماثل للأهمية النسبية الكمية وإعتراف غير متماثل للأهمية النسبية النوعية، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود توافق تام بين المديرين والمشرفين وبين الرؤساء والمرؤوسين حول الإعتراف بمستويات الأهمية النسبية وأن إعتراف مدقق الحسابات بمستويات الأهمية النسبية مرتبط بشكل تام بمستواه العلمي وخبرته المهنية.

- دراسة **Gouranga Kumar Sutradher (2012)**، بعنوان " **Audit Materiality – it's Practices, Does it meet the expectations of Stokeholders?**": الدراسة عبارة عن ورقة بحثية مقدمة بقسم المحاسبة ونظم المعلومات بجامعة داكا ببنغلاداش، تناولت مدى تلبية ممارسات الأهمية النسبية في عملية تدقيق الحسابات لتوقعات أصحاب المصلحة، ومدى مساهمتها في مساعدتهم على إتخاذ قرارات إقتصادية أفضل، توصلت الدراسة إلى أن مفهوم الأهمية النسبية يكتنفه الكثير من الغموض وبحاجة إلى الكثير من التوضيح من طرف الأكاديميين والمهنيين على حد سواء للإلمام بكافة جوانبه والإستفادة منه قدر المستطاع، فالأهمية النسبية مهمة جدا لعملية إتخاذ القرارات الاقتصادية، كما أن مدقق الحسابات بحاجة ماسة لتحديد مستوى الأهمية النسبية المعتمد في

عملية تدقيق الحسابات، هذا الأخير ينطوي على أحكام كمية وأخرى نوعية يجب مراعاتها من طرف مدقق الحسابات للقيام بهمام التدقيق على أكمل وجه، كما أكدت الدراسة على أن تطبيق الأهمية النسبية يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة، وممارسة مدقق الحسابات لأحكام الأهمية النسبية يكون بشكل دائم بغض النظر عن أهمية الحدث الاقتصادي، وأشارت الدراسة أنه يتم الإعتماد على الأهمية النسبية كذلك في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتوحيد لأنها تسمح بالحصول على معلومات كافية حول جودة القوائم المالية للمؤسسة ومدى قابليتها للمقارنة، كما أن أصحاب المصلحة يطالبون بإستمرار بالكشف عن المزيد من المعلومات فيما يخص الإفصاح عن مدى إستخدام الأهمية النسبية في عملية تدقيق الحسابات نظرا لمساهمتها الفعالة في مساعدتهم على إتخاذ قرارات سليمة ورسم سياسات محكمة بناء على ذلك.

- **دراسة Klaus Ruhnke, Paul Pronobis, Moritz Michel (2014)**، بعنوان "**Audit Materiality Disclosures and credit lending Decisions**": الدراسة عبارة عن ورقة بحثية تناولت مدى أهمية الكشف عن الأهمية النسبية في التدقيق من طرف البنوك لمنح القروض الإئتمانية بألمانيا، حيث أكدت الدراسة أن المعايير الكمية المستخدمة في الممارسات الحالية لتحديد الأهمية النسبية في التدقيق تتوافق تماما مع توقعات الدائنين، وخلصت الدراسة إلى أن إستخدام الحد الأدنى من الأهمية النسبية يضمن إتخاذ قرارات سليمة فيما يخص منح قروض الإئتمان سواء بالنسبة للمؤسسات أو البنوك، وكلما إرتفع مستوى الأهمية النسبية سمح ذلك بتوثيق تعديلات قرارات منح قروض الإئتمان الأولى، وتشير الدراسة إلى وجود علاقة بين الإفصاح العام عن مستوى الأهمية النسبية المستخدم في عملية تدقيق الحسابات وقرارات منح أو تعديل القروض الإئتمانية، وتشيد الدراسة بأهمية إستخدام الأهمية النسبية في التدقيق لما توفره من جودة لتقرير مدقق الحسابات، كما تشير إلى ضرورة تحديد مدقق الحسابات ضمن تقريره بشكل صريح إستخدامه لمعيار الأهمية النسبية، ما يضمن الإعتماد عليه لإتخاذ قرارات منح قروض الإئتمان، كما أن إستخدام معيار الأهمية النسبية مهم سواء بالنسبة للدائنين أو مختلف مستخدمي البيانات المالية لأن إستخدام الحد الأدنى من الأهمية النسبية يضمن تقليل المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن بهدف رفع إحتمال الحصول على القروض الإئتمانية مع ضرورة التركيز على كل من الجوانب الكمية والنوعية للأهمية النسبية.

- **دراسة Noor Adwa Sulaiman (2018)**، بعنوان "**Attrutes and Drivers of Audit Quality: The Perceptions of Quality Inspectors in the UK**": الدراسة عبارة عن مقالة صادرة عن

المجلة الأسيوية للمحاسبة والحوكمة سنة 2018، تناولت إشكالية العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر مفتشي جودة التدقيق في بريطانيا حول مستوى جودة التدقيق والقضايا الناشئة في فحص التدقيق، تشير الدراسة إلى وجود تباين في آراء مفتشي التدقيق حول جودة التدقيق ويرجع ذلك أساسا إلى مشاركة شركاء عملية التدقيق في التخطيط والإستشارة التقنية وكذا التدريب، كما أن جودة التدقيق الخارجي تتعلق كذلك بمختلف الموارد التي تتوفر عليها المؤسسة من حيث الفراد والسياسات والإجراءات وكذا العمليات وأنظمة الرقابة الداخلية، أشارت الدراسة كذلك إلى وجود إرتباط غير واضح بين أداء مدقق الحسابات والفهم الواسع لمفهوم جودة التدقيق، لأن القلق السائد في السنوات الأخيرة حول جودة التدقيق ناتج أساسا عن عدم الفهم الصحيح من طرف مستخدموا القوائم المالية لوظيفة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى صعوبة جعل جودة التدقيق أمر مطلق وملموس، وأكدت الدراسة على أن المشاكل التي تتعلق برأي مدقق الحسابات تخص أساسا الكيفية التي تجرى بها عملية التدقيق ولا تخص ملائمة النتيجة النهائية للرأي الذي يصدره مدقق الحسابات، كما خلصت الدراسة كذلك إلى أن مفتشي جودة التدقيق في بريطانيا هم المسؤولون عن مراقبة وضمان جودة خدمات عملية تدقيق الحسابات وتقديم المعلومات حول مستوى جودة التدقيق والعوامل المحتملة التي يمكنها أن تؤثر عليها، كما يؤكد مفتشوا جودة التدقيق أن هدف الإمتثال والتقنية في التدقيق يعتبران أكثر أهمية من هدف خدمة العملاء.

ثامنا: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

من خلال إستعراضنا للدراسات السابقة التي تناولت جوانب الموضوع يتضح جليا أن يمكن تصنيفها إلى نوعين من الدراسات أحدها ذات صلة بالمتغير المستقل الأهمية النسبية ودراسات أخرى ذات صلة بالمتغير التابع جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات:

الدراسات ذات الصلة بالمتغير المستقل الأهمية النسبية: تناولت هذه الدراسات مدى إمكانية تعرض القوائم المالية للأخطاء والتحريفات الجوهرية وماهي الإختبارات الواجب تطبيقها من طرف مدقق الحسابات لتحديد وتقييم مخاطر هذه الأخطاء والتحريفات المختلفة بالإعتماد على معايير التدقيق الدولية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق من مرحلة التخطيط إلى عملية تنفيذ عملية التدقيق وصولا إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعبر فيه مدقق الحسابات عن رأيه الفني المحايد في يخص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، كما تناولت مختلف المفاهيم المتعلقة بالأهمية النسبية ومحاولة إيجاد العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية التي توفر لمدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية

ومناسبة لتدعيم رأيه، هذه الدراسات كانت لها مساهمة فعالة في تطوير الإستبيان الخاص بالدراسة الحالية وكذا الإستفادة منها في الجزء النظري فيما يخص هذا المتغير.

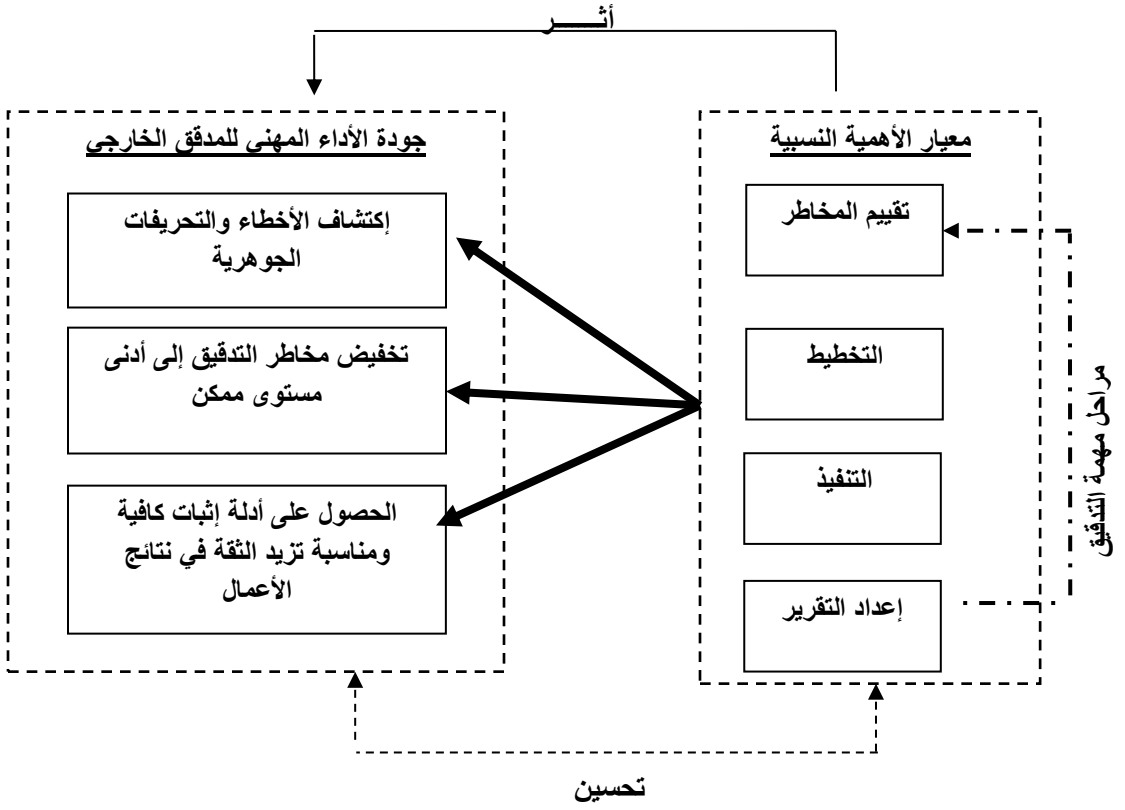
الدراسات ذات الصلة بالمتغير التابع جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات: تناولت هذه الدراسات مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومختلف المتغيرات المتعلقة بها التي تؤثر بشكل أو بآخر في جودة التدقيق الخارجي للحسابات، حيث ميزت بين العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في حد ذاته(مكتب التدقيق)، وعوامل أخرى تتعلق بالمؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى العوامل المرتبطة ببيئة التدقيق، كما تضمنت الدراسات معايير التدقيق الدولية التي يلتزم بها مدقق الحسابات لضمان جودة عملية التدقيق وتحقيق التوافق بين قيامه بمهامه على أكمل وجه وتقديم خدمات ذات جودة مقبولة من طرف كل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق من مساهمين ودائنين وملاك ...الخ، كما تضمنت الدراسات كذلك معايير التدقيق الدولية التي تضمن الرقابة على جودة عملية تدقيق الحسابات، تم الإعتماد على هذه الدراسات في الجزء النظري وكذا في تطوير الإستبيان الخاص بالدراسة في جزئه المتعلق بجودة التدقيق الخارجي للحسابات.

مايميز الدراسة الحالية عن الدرسات السابقة: تعتبر الدراسة الحالية مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة، فقد بينت أهمية استخدام الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي أثناء مزاولة مهمته من أجل تحديد وتقييم المخاطر وزيادة كفاءة عملية التدقيق، كما أوضحت الأساليب والإجراءات المستخدمة من طرف مدقق الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الخاصة بمخاطر التدقيق والأهمية النسبية خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق: مرحلة التخطيط، تنفيذ عملية التدقيق إلى إعداد رأي مدقق الحسابات.

ما أضافته دراستنا الحالية بالنسبة للدراسات السابقة أنها أوضحت كيفية مساهمة معيار الأهمية النسبية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والتحكم فيها من خلال إمكانية تخفيضها إلى المستوى المقبول عموما، وركزت الدراسة على بيئة مختلفة وهي مدققي الحسابات في الجزائر وتعتبر محاولة لإجراء مقارنة حول مدى تطبيق معيار الأهمية النسبية والوقوف على أهم المعوقات التي تحد من تطبيقه، من أجل المساعدة على الخروج بنتائج وتوصيات تعمل تحسين مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتمكين مدقق الحسابات من التحكم في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على غرار معيار الأهمية النسبية.

تاسعا: النموذج الفرضي للبحث:

الشكل رقم (01): النموذج الفرضي للدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

عاشرا: خطة البحث

من أجل الإجابة على إشكالية وتساؤلات الدراسة، واختبار الفرضيات الموضوعة تم تقسيم الدراسة إلى الأجزاء التالية:

- **مقدمة عامة:** تم من خلالها عرض إشكالية البحث التي تهدف الدراسة إلى الإجابة عليها والفرضيات التي تسعى الدراسة إلى اختبارها، وكذا أهمية وأهداف الدراسة، بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة.
- **الفصول النظرية:** تم تقسيم الجزء النظري إلى فصلين وهما:

- **الفصل الأول**: الإطار النظري للأهمية النسبية والتدقيق الخارجي، تم من خلال هذا الفصل التطرق إلى فجوة التوقعات في التدقيق، الأهمية النسبية في التدقيق وفي ضوء المعايير الدولية للتدقيق.
- **الفصل الثاني**: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، تطرقنا في هذا الفصل إلى تحديد المفاهيم المتعلقة بالأداء المهني للمدقق الخارجي، جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات وكذا العلاقة بين الأهمية النسبية وجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

– **الفصول التطبيقية**: تم تقسيم الجزء التطبيقي إلى فصلين وهما:

- **الفصل الثالث**: واقع ممارسات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، خصص هذا الفصل لتسليط الضوء على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وعرض معايير التدقيق الجزائرية، وأخيرا التطرق جودة الأداء المهني وفق التشريع الجزائري.
- **الفصل الرابع**: دراسة ميدانية لواقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، شمل هذا الفصل ثلاث مباحث، خصص كل المبحث الأول للإطار المنهجي للدراسة، أما الثاني فتم تخصيصه لبناء الإستبيان والأساليب الإحصائية المستعملة والثالث خصص لمعالجة وتحليل الإستبيان.

– **خاتمة**: تم من خلالها عرض ملخص شامل لما جاءت به الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي والأهمية النسبية

مقدمة الفصل

يقوم المدقق الخارجي في سبيل تلبية إحتياجات الأطراف ذات الصلة ببذل العناية المهنية اللازمة من أجل القيام بمهمته على أكمل وجه، وتقديم تقرير يتضمن رأيه الواضح والصريح بخصوص مدى خلو القوائم المالية المعروضة للتدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، معتمدا في ذلك على مؤهلاته العلمية وخبرته العملية في الميدان بإتباع توجيهات وإرشادات المنضمات والهيئات المهنية في مجال تدقيق الحسابات، التي تسعى بإستمرار إلى تطوير وتحديث المعايير الدولة لتدقيق، هذه الأخيرة تعتبر الإطار المرجعي الذي يلتزم به المدقق الخارجي من أجل توفير مستوى معقول من الثقة في نتائج أعماله، ونتيجة لمختلف الأزمات التي ميزت الحياة الاقتصادية أصبحت نزاهة المدقق الخارجي والمهنة ككل من الأمور المشكوك فيها، من هنا برز مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق الذي يمثل مستوى الدقة المعتمد عليه في إعداد القوائم المالية.

حضي مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق بأهمية بالغة من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين تجسدت من خلال إصدار معيارين منفصلين ومتكاملين، المعيار الدولي للتدقيق **ISA320**الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الذي يهتم بكيفية تطبيق معيار الأهمية النسبية خلال مراحل عملية التدقيق، وكذا المعيار الدولي للتدقيق **ISA450** تقييم الأخطاء التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق، هذا الأخير يهتم بالعوامل الكيفية للأهمية النسبية ويوضح كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم الأخطاء المكتشفة وغير المكتشفة خلال عملية التدقيق.

نظرا للأهمية البالغة لمفهوم الأهمية النسبية في مهمة التدقيق تم تخصيص هذا الفصل للإحاطة بمختلف جوانبها، خاصة وأنها تستخدم في مجالات أخرى غير التدقيق مثل المحاسبة وإعداد تقارير الإستدامة، من أجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر الآتية:

المبحث الأول: فجوة التوقعات في التدقيق.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التدقيق.

المبحث الثالث: الأهمية النسبية في ضوء المعايير الدولية التدقيق.

المبحث الأول:فجوة التوقعات في التدقيق

التدقيق هو عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل علميا وعمليا يتميز بالإستقلالية والحياد، يسعى جاهدا إلى فحص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق لإصدار رأيه حول مدى صدق تعبير هذه القوائم المالية عن الصورة المالية الحقيقية لهذه المؤسسة، مدعما ذلك بمجموعة من أدلة وقرائن الإثبات الكافية والمناسبة، يوجه هذا التقرير إلى جميع الأطراف ذات الصلة، هذه الأخيرة تقوم بإستغلال القوائم المالية المصادق عليها من طرف المدقق الخارجي لإتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية، لكن عمليا حدث في كثير من الأحيان فشل المدقق الخارجي في إكتشاف بعض الأخطاء والتحريفات التي تعتبر جوهرية وهو مايعرف بمخاطر عملية التدقيق، من هنا تضاربت الأراء حول مايتوقعه المجتمع المالي من المدقق الخارجي، ومايقدمه المدقق الخارجي فعلا من معلومات في إطار القيام بمهمته، هذا الفرق في وجهات النظر بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي حول طبيعة التدقيق، نطاق التدقيق، مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي عرف بفجوة التدقيق، للإحاطة بكل هذه المفاهيم بنوع من التفصيل تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق المفهوم، الأهمية والأنواع.

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق وفجوة التوقع في التدقيق.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل علميا وعمليا يدعى المدقق الخارجي، يقدم هذا الأخير في نهاية مهمته تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول مدى صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المعروضة، وكذا مدى صدقها في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق.

أولا: تعريف التدقيق

لقد اختلف مفهوم التدقيق كغيره من المفاهيم بإختلاف الهيئة الصادر عنها وكذا الجانب الذي تم التطرق إليه، إلا أن كل هذه المفاهيم تصب في نفس القالب، ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق "[1].

- كما عرفه إتحاد المحاسبين الأمريكيين على أنه:" إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أوبالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"[2]

- كما عرفه Bernard Germond كما يلي: "إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بهدف إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[3]

- كما عرفه مصف الخبراء والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين كما يلي:" التدقيق هو فحص يقوم به شخص مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول النتائج لمؤسسة ما "[4].

---

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص: 188.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص20.

[3] Bernard Germond ; **Audit Financier- guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**; 1 er Edition; Dunod; paris;1991; p: 28.

[4] Lionel C et Gerard V; **Audit et control interne – aspects financières; opérationnels et stratégiques**; Dalloze; paris; 1992; p: 21.

فالتدقيق هو عملية فحص القوائم المالية للمؤسسة من طرف شخص مستقل مؤهل علميا ومهنيا، لإعطاء رأي فني موضوعي ومحايد، في شكل تقرير مدعم بكل الأدلة والقرائن المثبتة عن مدى عدالة القوائم المالية المعروضة وصدق تعبيرها على الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق.

ثانيا: خصائص التدقيق

من خلال التعاريف السابقة للتدقيق يمكن إستخلاص الخصائص التالية:

- التدقيق عملية فحص منظمة مبنية على تخطيط مسبق؛
- المدقق هو شخص مستقل ومحايد مؤهل علميا وفنيا؛
- مخرجات عملية التدقيق هي عبارة عن تقرير يصدره المدقق موجه إلى كافة الأطراف ذات الصلة؛
- رأي المدقق يكون في شكل تقرير مدعم بكل أدلة الإثبات والقرائن الكافية؛
- يتضمن تقرير المدقق رأيه حول عدالة وصدق القوائم المالية المعروضة من طرف المؤسسة.

ثالثا: أهمية التدقيق

إن مخرجات عملية التدقيق تستفيد منها أطراف داخل المؤسسة وأخرى خارجية من أجل رسم سياسات وإتخاذ قرارات إقتصادية مستقبلية، وبالتالي فإن أهمية التدقيق تختلف بإختلاف الأطراف المستفيدة منه، وسنحاول ذكر البعض منها:

1- **إدارة المؤسسة:** إن مصادقة المدقق على القوائم المالية للمؤسسة يعد حكما على أداء إدارة المؤسسة ويمنحها ثقة كبيرة في الإعتماد عليها من أجل التخطيط المستقبلي لتحقيق الأهداف المسطرة.

2- **المساهمين الحاليين والمستقبليين:** تكمن أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين الحاليين في التأكد من التسيير الأمثل لأموالهم من طرف مجلس إدارة المؤسسة، كما أن التقرير النظيف للمدقق الخارجي يساهم في جلب مستثمرين جدد.

3- **الزبائن والموردون:** تقوم هذه الأطراف بالإعتماد على تقرير المدقق الخارجي للتأكد من قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها بناءا على تحليل المركز المالي للمؤسسة إعتمادا على تقرير المدقق الخارجي[1]، وكذا تأكد الزبائن من

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998، ص: 12.

إستمرارية المؤسسة خاصة في حالة إرتباطهم بها بمعاملات متوسطة أو طويلة الأجل أو إعتبارها مورد رئيسي للبضاعة أو المواد الأولية[1].

4- البنوك ومؤسسات الإقراض: تقرير المدقق الخارجي يمكن هذه الفئة من التعرف على درجة الخطر وكذا قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها وتسديد ديونها مستقبلا.

5- العمال: من خلال تقرير المدقق الخارجي يمكن لهذه الفئة التعرف عن مدى إستمرارية المؤسسة العاملين بها وكذا قدرتها على دفع مرتباتهم ومكافآتهم وتوفير مناصب عمل جديدة[2].

6- الدولة وفروعها: يساعد تقرير المدقق الخارجي مصالح الدولة في رسم السياسات الاقتصادية للدولة، التي يجب أن تعتمد على معلومات صحيحة وموثوقة.

رابعا: أهداف التدقيق

1- الأهداف التقليدية: ينقسم هذا النوع من الأهداف إلى قسمين[3]:

أ- أهداف رئيسية:

- التحقق من مدى صحة وعدالة القوائم المالية المعروضة؛
- إبداء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن كافية ومناسبة عن صحة وعدالة القوائم المالية المعروضة.

ب- أهداف ثانوية:

- إكتشاف الغش والأخطاء والتلاعبات التي قد تتضمنها السجلات أو الدفاتر المحاسبية؛
- منع أو التقليل من إحتمال إرتكاب الأخطاء أو الغش أو التلاعب عن طريق نظام الرقابة الداخلية.

2- الأهداف الحديثة[4]:

- التأكد من مدى تنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف المسطرة من خلال حساب وتحليل الإنحرافات؛
- التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- التأكد من التحقق والوجود الفعلي لجميع عناصر الأصول والخصوم؛

---

[1] عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص: 125.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 126.

[3] عصم الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص: 23.

[4] Belaiboud Mokhtar, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, Maison des livres, Alger, 1986, p:22.

- التأكد من ثبات طرق التقييم وأن العمليات تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الكشف عن حالات الغش والأخطاء والتلاعبات إن وجدت.

خامسا: أدوات التدقيق

1- الأدوات الرئيسية:

أ- الجرد الفعلي: هو عملية معاينة مادية بإستخدام القياس والعد والوزن للبند المراد فحصه، ويجب على المدقق أن يكون قادرا على التعرف والتمييز بين الأصناف التي يقوم بجردها، كما يمكنه إذا تعذر عليه ذلك الإستعانة بخبير لتكون عملية الجرد أكثر فعالية، توفر هذه الأداة أدلة تدقيق أكثر موثوقية فيما يتعلق بالوجود والحيازة[1].

ب- الفحص المستندي (معاينة السجلات والمستندات): يقوم المدقق الخارجي بفحص السجلات والمستندات سواء الداخلية أو الخارجية بالشكل المستندي أو الإلكتروني فحصا دقيقا للتأكد من مدى صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توفرها، والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي مستند خاص بها لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها[2]، ويوفر هذا النوع من الأدوات أدلة إثبات على درجة متباينة من الموثوقية ويعتمد ذلك على طبيعتها ومصدرها[3].

ت- الملاحظة: هي ملاحظة ومراقبة عملية يتم أداؤها من طرف آخرين داخل المؤسسة، يوفر هذا النوع من الأدوات أدلة إثبات بشأن أداء وإجراء عملية ما أو مرحلة ما، لكنه محدود بالمدة الزمنية التي تمت فيها عملية الملاحظة التي قد تؤثر بشكل مهم على كيفية الأداء، ولا يمكن الإعتماد على هذه الوسيلة بمفردها إذ من الضروري الحصول على أدلة تدعيمية لتأكيد أو نفي ما تمت ملاحظته[4].

ث- الإستفسار والإستعلام: هو طلب معلومات من أشخاص مطلعين سواء داخل المؤسسة أو خارجها، قد يكون الإستفسار كتابيا أو شفهيا، وتعتبر هذه الأداة مكملة لأدوات تدقيق أخرى وتستخدم على نطاق واسع أثناء عملية التدقيق لإثبات صحة المعلومات التي تم الحصول عليها، والتأكد من تحقيق الأهداف المسطرة والإلتزام

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:29.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص:137.

[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص: 30.

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص: 249.

بالخطط الموضوعة[1]، والإستفسار لوحده لايوفر أدلة تدقيق كافية لإكتشاف الأخطاء الجوهرية إلا أنه يعزز موثوقية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من قبل.

ج– المصادقات: هي عملية الحصول على إقرارات من أطراف خارج المؤسسة وتتضمن المصادقة على أرصدة حساباتهم ومكوناتها لدى المؤسسة أو العكس، كالمصادقة على شروط إتفاقية أو معاملة قامت بها المؤسسة مع الغير للتأكد من عدم وجود أي إتفاق جانبي أو تعديل غير وارد في الإتفاقية، وهي توفر أدلة إثبات ذات موثوقية عالية، وتأخذ المصادقات عدة أشكال[2]:

- **مصادقات إيجابية:** هي طلب التقرير عن صحة أو خطأ الموضح في المصادقة.
- **مصادقات سلبية:** هي طلب التقرير عن خطأ الرصيد المبين في المصادقة.
- **مصادقات بيضاء:** هي طلب إعداد مصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المسجل في دفاتره.

2- الأدوات الفرعية

أ– تدقيق الحسابات الفرعية: يقوم المدقق الخارجي بهذه العملية من خلال:

- إعادة حساب الأرصدة الإفتتاحية ومقارنتها مع الأرصدة السابقة؛
- التأكد من صحة العمليات الحسابية والمجاميع وعملية نقلها من صفحة إلى أخرى ومن وثيقة إلى أخرى؛
- التأكد من العمليات الحسابية ضمن القوائم المالية والكشوف المختلفة؛
- التأكد من العمليات الحسابية للفواتير وغيرها.

تمكن هذه الأداة من تحقيق الإقناع لدى المدقق الخارجي بصحة العمليات الحسابية والنتائج المتوصل إليها[3].

ب– المقارنات والتحليل الإنتقادي: يقوم المدقق الخارجي من خلال هذه الأداة بمطابقة السجلات المحاسبية بيومية المؤسسة مع ما تم فعلا من الطرف الآخر، من خلال الكشوف المرسلة من طرفه للكشف عن أية تغييرات جوهرية تفيد في كشف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث ضمن القوائم المالية[4]، وتوفر هذه الأداة أدلة إثبات صحة ما تم

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص: 139.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 138.

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص:139.

[4] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات 1**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:126.

تسجيله محاسبيا من عمليات، وتظفي على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وذلك بإستخدام كافة المعطيات المتاحة للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية[1].

فالمدقق الخارجي يقوم بإستخدام كل الوسائل المتاحة في سبيل القيام بمهمة التدقيق على أكمل وجه، وتقديم تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد المدعم بالأدلة الكافية والمناسبة ذات حجية الإقناع، حتى تعتمد عليه الأطراف ذات الصلة في إتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص: 139.

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق المفهوم الأهمية والأنواع

إن فشل المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء والتحريفات التي تعد جوهرية، يعتبر مشكلة حقيقية واجهتها مهنة التدقيق، لذا سيتم من خلال هذا المطلب التعرف أكثر على مخاطر التدقيق من حيث مفهومها وأسباب حدوثها، أنواعها وكيفية تعامل المدقق الخارجي معها إن وجدت.

أولا: مفهوم مخاطر التدقيق

- الخطر لغة: "هو إحتمال مواجهة خطر أو التعرض لضرر أو خسارة "[1]
- تعريف الخطر إصطلاحا: "هو احتمال إبداء رأي غير سليم حول القوائم المالية محل الفحص، وذلك بسبب فشل المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها"[2].
- كما عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من خلال التقرير رقم 1981/39 والتقرير رقم 1983/47بأنه:"الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق الخارجي دون علمه في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية محل الفحص، وعدم الإشارة إلى أية تحفظات حول ذلك ضمن تقريره "[3]
- كما تم تعريفه كما يلي:" هو احتمال إبداء المدقق رأيا غير متحفظ في قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية "[4]
- كذلك تم تعريفه بأنه " قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم حول قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية "[5]

من خلال التعاريف السابقة يمكن التعبير عن مخاطر التدقيق بأنها قيام المدقق الخارجي بإبداء رأي غير سليم حول القوائم المالية، نتيجة فشله في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية محل الفحص، أوإصدار رأي متحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية، سواء عمدا أو عن غير قصد.

من هنا يجب على المدقق الخارجي أن يفرق بين الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الخطأ (غير متعمدة) الناتجة أساسا عن أخطاء حسابية أو نتيجة سهو أو سوء تطبيق للمبادئ المحاسبية، والأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش (أخطاء متعمدة) الناتجة عن أخطاء مقصودة ومتعمدة من خلال إعداد تقارير مالية إحتيالية أو مظللة.

---

[1]Blackbum, S, The oxford dictionary of philosophy, UK oxford university press, p: 115

[2] علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة**، المجلة الجامعة، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، جانفي2016، ص: 94.

[3]American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Audit Risk and Materiality in conducting an audit statement on auditing standards**, N47, NewYork,1983, p: 110

[4] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 57.

[5]Gerald loboYuping, **Relation between audit effort and financial report misstatements, evidence from quarterly an annual restatement**, accounting review, forthcoming, mai,2013, p: 5.

ثانيا: خصائص مخاطر التدقيق

من خلال التطرق لمختلف التعاريف المتعلقة بمخاطر التدقيق نلاحظ أنها تشترك في إحدى الخاصيتين الآتيتين[1]:

– قد يرفض المدقق الخارجي المصادقة على قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية وهو ما يسمى "بمخاطر الرفض الخاطئ" وهي عبارة عن مخاطر كفاءة يتم التغلب عليها عن طريق زيادة إختبارات التحقق وزيادة مستوى الثقة وهو ما يكلف تكلفة أكبر وجهد إضافي للقيام بإجراءات إضافية للتوسع في الفحص وهو ما يسمى "مخاطر ألفا"؛

– بالمقابل قد يصادق المدقق الخارجي على قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية وهو ما يسمى "مخاطر القبول الخاطئ" وهي عبارة عن مخاطر تقلل من فعالية التدقيق ولايمكن للمدقق إلا أن يقلل من درجة المخاطرة إلى الحد الذي يكون لديه إستعداد لتحمله ويطلق عليها "مخاطر بيطا"؛

ثالثا: العوامل المؤثرة في تقدير المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق

على المدقق الخارجي تقدير مخاطر التدقيق بشكل جيد حتى يتمكن من القيام بالمهمة الموكلة إليه بكفاءة ويعتمد في ذلك دراسة العوامل التالية[2] :

1- درجة إعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية: ويعتمد المدقق الخارجي على عدة مؤشرات يمكنه من خلالها معرفة حجم المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمؤسسة، من بينها حجم المؤسسة وهيكلها التمويلي، بحيث كلما إرتفع حجم المؤسسة وإعتمدت في تمويلها على الغير إرتفع عدد المهتمين بقوائمها المالية وبالتالي تقرير المدقق الخارجي (المستثمرون، المقرضون، الدائنون الحاليون والمرتقبون...) ، في هذه الحالة يجب تحديد مستوى منخفض لمخاطر التدقيق المقبولة وبالتالي الرفع من نطاق الإختبارات الأساسية لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لإبداء رأي سليم حول القوائم المالية المعروضة.

2- إحتمال مواجهة العميل صعوبات مالية بعد إصدار تقرير نظيف: على المدقق الخارجي تقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة التي تضمن له إبداء رأي سليم حول القوائم المالية محل التدقيق، وذلك من خلال دراسة مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الإستمرار بعد إصدار التقرير وما مدى إحتمال تعرضها لصعوبات مالية وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات تتمثل أساسا في قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها في وقتها، نتائج السنوات السابقة، طريقة تمويلها، كفاءة الإدارة.

[1]Arens Alvin, Elder Rendal, Beasley Mark, **Auditing and Assurance Services an integrated approach**,04th edition, Hariow, England, 2012, p:185.

[2] منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص:101، 102.

3- مدى أمانة إدارة العميل: يعتبر هذا العنصر من بين أهم العوامل المؤثرة في تقدير المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق المقبولة بحيث أن إختلال أمانة إدارة العميل، وإنخفاض القيم الأخلاقية بها سوف يؤدي إلى زيادة مخاطر التدقيق وهو ما يعني ضرورة التخفيض من مخاطر التدقيق المقبولة وزيادة كمية الإختبارات والإجراءات التي تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأي سليم حول القوائم المالية المعروضة.

رابعا: أنواع مخاطر التدقيق

1- المخاطر المتأصلة (الملازمة)

أ- تعريف المخاطر المتأصلة (الملازمة): توجد عدة تعاريف لهذا النوع من مخاطر التدقيق لعل أهمها:

- هي قياس لإحتمال وجود أخطاء جوهرية في مجموعة معينة من البيانات بسبب الغش، دون أخذ إجراءات الرقابة الداخلية بعين الإعتبار[1].

- هو الخطأ الذي يحدث في عنصر محاسبي أو في نوع معين من العمليات، بحيث يكون هذا الخطأ جوهريا وليس واقع لضعف نظام الرقابة الداخلية[2].

فالمخاطر المتأصلة مرتبطة أساسا بطبيعة العنصر أو النشاط، بحيث أنه هناك إحتمال وقوع أخطاء أوإنحرافات جوهرية سواء منفردة أو مجتمعة، لكن سببها الرئيسي لايكون ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ب- خصائص ومميزات المخاطر المتأصلة:

- مخاطر موروثة ذات طبيعة خاصة؛
- مخاطر مرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط؛
- الأخطاء جوهرية؛
- الأخطاء ليست بسبب ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ت- العوامل المؤثرة في تقدير المخاطر المتأصلة: من أهم العوامل المؤثرة في تقدير الخطر المتأصل نجد طبيعة الرصيد أو العمليات، بحيث كلما كان الرصيد أكثر عرضة للخطأ سواء خطأ متعمد أو عن غير قصد كان الخطر المتأصل كبيرا، كما أن المخاطر المتعلقة بالنقدية تكون أكبر بكثير من عناصر الأصول طويلة الأجل الأخرى، كما أن المخاطر الموجودة في حسابات تتضمن مبالغ تعتمد بشكل كبير على التقدير تكون أكبر بكثير من المخاطر الموجودة في

[1] Arens Alvin; Elder Rendal; Beasley Mark; Op. Cit, p: 261.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:69.

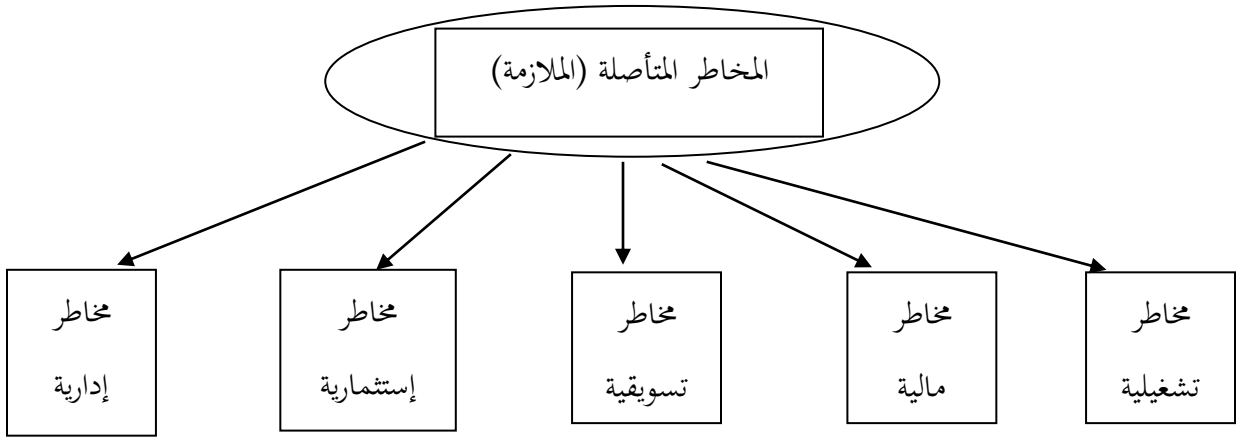
حسابات تتضمن بيانات فعلية، كما أن للعامل الخارجي كالتطور التكنولوجي وغيرها تأثير هام في تقدير المخاطر المتأصلة [1].

بصفة عامة يمكن تلخيص العوامل المؤثرة في تقدير المخاطر المتأصلة فيما يلي[2]:

- طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛
- درجة تعقيد المعاملات؛
- نوعية مخزون المؤسسة محل التدقيق؛
- الأخطاء التي تم إكتشافها خلال التدقيق للسنوات السابقة؛
- مدى وجود الأخطاء الجوهرية (المادية)؛
- الإتجاه العام الذي تأخذه الأخطاء الجوهرية؛
- مدى تفهم المدقق الخارجي للإجراءات الرقابية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.

كما يمكن تقسيم المخاطر المتأصلة إلى عدة أنواع فرعية سيتم تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01): أقسام المخاطر المتأصلة



المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مراجع مختلفة

المخاطر التشغيلية: تنشأ بسبب صعوبة الحصول على المواد الأولية أو الحصول عليها بأسعار مرتفعة جدا مما يسبب تقلص في الأرباح أو إنخفاض على مستوى السيولة.

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 70.

[2] على محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، **مرجع سابق**، ص: 99.

المخاطر المالية: تنشأ بسبب عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها المالية.

المخاطر التسويقية: تنشأ نتيجة التقدير الخاطئ للمبيعات أو ارتفاع حدة المنافسة في السوق.

المخاطر الإستثمارية: تنشأ نتيجة تغير أسعار أسهم المؤسسة أو تذبذبها بشكل كبير.

المخاطر الإدارية: تنشأ نتيجة تعقد القوانين واللوائح التنظيمية المرتبطة بمجال نشاط المؤسسة.

يعتبر الخطر المتأصل من أهم المخاطر التي يجب تقديرها بصورة دقيقة، لأنها تؤثر بشكل كبير على كفاءة وفعالية التدقيق وبالتالي على المدقق تقدير هذا الخطر عند حده الأعلى وليس حده المناسب، وهذا يتطلب مجهود أكبر من طرف المدقق الخارجي، من جهة أخرى فإن عدم تقدير الخطر المتأصل عند مستوى مناسب سوف يفقد عملية التدقيق فعاليتها، كما أن تقدير المخاطر المتأصلة على علاقة طردية مع أدلة الإثبات.

2- مخاطر الرقابة

أ- تعريف مخاطر الرقابة:

- هي فشل إجراءات الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف خطأ في رصيد حساب أو نوع معين من العمليات في الوقت المناسب، بحيث يكون هذا الخطأ جوهريا سواء منفردا أو إذا إجتمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى، أونوع آخر من العمليات[1].
- هي مقياس لتقدير المدقق لإحتمال حدوث أخطاء تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لم يتم إكتشافها من طرف نظام الرقابة الداخلية[2].

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن مخاطر الرقابة هي المخاطر الناتجة عن إحتمال عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منع حدوث وإكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، التي قد تقع سواء منفردة أو مجتمعة على مستوى عنصر أو نشاط معين.

ب- خصائص ومميزات مخاطر الرقابة:

- الأخطاء جوهرية؛
- الأخطاء مرتبطة بعنصر أو نشاط معين؛

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 71.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2002، ص: 336.

- الأخطاء سببها الرئيسي ناتج عن ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ت- العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر الرقابة: على المدقق الخارجي مراعات عدة عوامل عند تقييمه لمخاطر الرقابة نذكر منها[1]:

- **سياسة إدارة الموارد البشرية:** إن وجود سياسة جيدة وفعالة لإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة من شأنها المساهمة في زيادة ثقة المدقق الخارجي في القوائم المالية المعروضة وبالتالي إعطاء تقييم منخفض لمخاطر الرقابة.

- **إستقلالية المدقق الداخلي:** على المدقق الخارجي دراسة مدى إستقلالية المدقق الداخلي لما له من أثر في التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية.

- **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** على المدقق الخارجي دراسة جوانب القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، بحيث كلما كان هذا الأخير سليما أدى ذلك إلى تخفيض مخاطر الرقابة والعكس.

3- مخاطر عدم الإكتشاف

أ- تعريف مخاطر عدم الإكتشاف:

- **عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 400 كما يلي:** هي تلك المخاطر التي تنتج عن عدم قدرة إجراءات التدقيق الجوهرية على إكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب معين، أو مجموعة من المعاملات والتي قد تكون جوهرية منفردة أو مجتمعة مع معلومات أخرى في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى[2].

- **كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كما يلي:** الخطر الناتج عن إجراءات التدقيق قد يؤدي إلى نتيجة مفادها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أونوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا فعلا وجوهريا إذا إجتمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو في نوع آخر من العمليات[3].

فمخاطر عدم الإكتشاف ناتجة أساسا عن إحتمال وجود أخطاء في أحد الأرصدة أو العمليات، ويمكن أن تكون جوهرية سواء منفردة أو مجتمعة، إلا أن هذه الأخطاء لايمكن إكتشافها من طرف المدقق الخارجي ولا علاقة لها بالمؤسسة محل التدقيق بل مرتبطة أساسا بالمدقق الخارجي.

---

[1] معاذ طاهر، صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 4، 2011، ص: 418.

[2] إبراهيم إيهاب نظمي، **مرجع سابق**، ص: 65.

[3] على محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، **مرجع سابق**، ص: 101.

ب– خصائص ومميزات مخاطر عدم الإكتشاف:

- الأخطاء جوهرية؛
- الأخطاء مرتبطة بعنصر أو نشاط معين؛
- مخاطر عدم الإكتشاف ليست مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وإنما مرتبطة بالمدقق الخارجي.

ت– العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر عدم الإكتشاف: من أهم العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر عدم الإكتشاف نجد:

- **طبيعة الإجراءات المستخدمة في عملية التدقيق:** التي من خلالها يمكن للمدقق الخارجي إكتشاف الأخطاء الممكنة في الأرصدة المكونة للقوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.

- **نطاق إجراءات التدقيق:** إن تقييم المدقق الخارجي للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة سوف يؤدي به إلى تحديد نطاق إجراءات التدقيق التي تمكنه من التقييم الأمثل لمخاطر عدم الإكتشاف[1].

- **توقيت إجراءات التدقيق:** إن لتوقيت إجراءات التدقيق أثر هام في تقدير مخاطر عدم الإكتشاف بحيث أنه كلما كانت المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة مرتفعة كان من الأفضل إعداد إجراءات التدقيق في فترة قريبة من نهاية الدورة، وبالتالي يجب الأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة والتعديلات الواجبة[2].

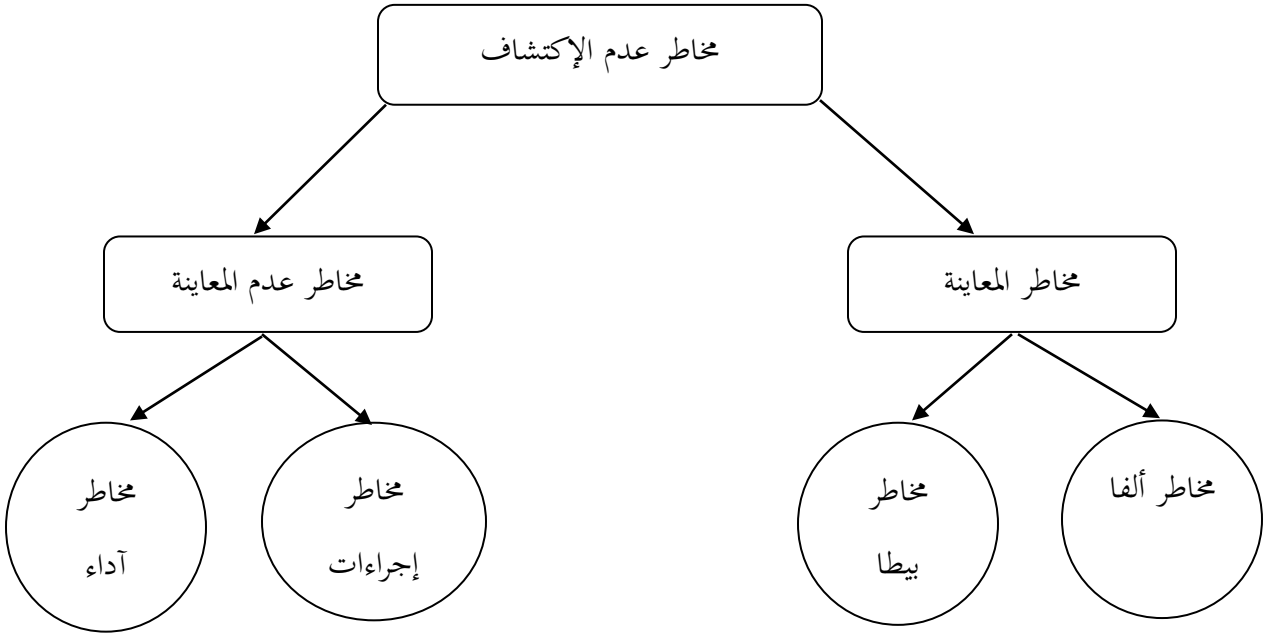
ث– أقسام مخاطر عدم الإكتشاف: يمكن تقسيم مخاطر عدم الإكتشاف إلى قسمين أساسيين كما يلي:

- **مخاطر المعاينة:** إن هذا النوع من المخاطر يتوقف أساسا على حجم العينة المحددة من طرف المدقق الخارجي، بحيث كلما إرتفع حجم العينة قلت درجة المخاطرة، ويتعرض المدقق الخارجي لمخاطر المعاينة عند قيامه بإختبار العينة والإعتماد عليها في الحكم على المجتمع ككل.

- **مخاطر عدم المعاينة:** يبرز هذا النوع من المخاطر كون معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، وبالتالي يمكن للمدقق إستخدام إجراءات غير مناسبة، أو قد يسئ تفسير دليل ما وينتج عن ذلك عجزه عن معرفة الخطأ، وتنتج هذه المخاطرة نتيجة الأداء الخاطئ وغير الصحيح لعملية التدقيق، وهي ناتجة عن أخطاء بشرية كالفشل في تحديد الأخطاء والتطبيق غير السليم لإجراءات التدقيق.

[1]Saura V.K, Dutta and all, **The audit risk model under the risk of fraud**, **application of fuzzy sets and the theory of evidence to accounting**, vol7 jai press Inc, 1998, p:8.
[2]Comité des cabinets d'expertise comptable de petit et moyenne taille IFAC, **Guide pour l'utilisation des normes internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises**, avril 2009, p:201.

الشكل رقم (01-02): أقسام مخاطر عدم الإكتشاف



المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مجموعة من المراجع

خامسا: العلاقة بين مخاطر التدقيق

تتميز كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة بأنها تنتج عن أخطاء موجودة ضمن القوائم المالية نتيجة لطبيعة الحسابات، أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية، في حين أن مخاطر عدم الإكتشاف تنتج عن أخطاء ترجع أساسا إلى الإجراءات التي يضعها المدقق لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة، ويمكن التعبير بوجود علاقة عكسية بين كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف كما يوضحها الجدول أدناه إعتمادا على المعادلة التالية:

RR=RI*RCI*RND

حيث:

RR : خطر المراجعة.

RI : الخطر المتلازم (المتأصل).

RCI : خطر الرقابة الداخلية.

RND : خطر عدم الإكتشاف.

الجدول رقم (01-01): العلاقة بين مخاطر التدقيق

RCIضعيف	RCI متوسط	RCI مرتفع	
RND متوسط	RND ضعيف	RND ضعيف	**RI مرتفع**
RND مرتفع	RND مرتفع	RND ضعيف	**RI متوسط**
RNDمرتفع	RND مرتفع	RND متوسط	**RI ضعيف**

المصدر[1]: Robert Obert, synthèse droit et comptabilité,5éme édition, dunod, paris, 2006, P55

من خلال الجدول يتضح لنا أنه كلما إنخفضت درجة تقدير المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة التي يعتقد المدقق الخارجي تواجدها ضمن القوائم المالية كلما إرتفع خطر عدم الإكتشاف الذي يتحمله المدقق الخارجي، كما أن الخطر المتأصل لا يعتمد على مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي ول اعلى الثقة في نظام الرقابة الداخلية عكس مخاطر الرقابة التي تعتمد على دقة الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولابد أن يقوم المدقق الخارجي بالجهد الضروري والمناسب لتقييم كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة وإنطلاقا من مستوى الجهد المبذول من طرف المدقق الخارجي في تقييم كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة يقوم المدقق الخارجي بتقييم سليم لمخاطر عدم الإكتشاف[2].

بعد التطرق لمفهوم مخاطر التدقيق ومختلف أنواعها وأسباب حدوثها مختلف مميزاتها، تبين وجود علاقة بينها فالمدقق الخارجي يقوم في سبيل الحد من هذه المخاطر وتخفيضها أدنى مستوى ممكن بالإعتماد على حكمه المهني في تقدير مختلف تلك المخاطر، ومحاولة إيجاد التوليفة المثلى حتى يتجنب الوقوع في الفشل في تأدية مهمته، وبالتالي تقديم خدمة لكل الأطراف ذات الصلة تتميز بالجودة وتؤدي الغرض المطلوب من عملية التدقيق.

[1]Robert Obert, **synthèse droit et comptabilité**,5éme édition, dunod, paris, 2006, P:55.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص:73.

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق وفجوة التوقع التدقيق

تعد فجوة التدقيق من أهم المخاطر التي تواجه مهنة التدقيق لذا لقيت إهتماما كبيرا من طرف الباحثين والأكاديميين، ويعد "لي Lee " أول من أشار إلى وجود إختلاف في آراء المجتمع المالي حول دور المدقق الخارجي وهدف عملية التدقيق، كما يعتبر "ليقيو**Liggio** " أول من إستخدم مصطلح فجوة التوقعات سنة 1974، ليقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** بإنشاء لجنة لتحديد مسؤوليات المدقق الخارجي سنة 1978 عرفت بلجنة "كوهينCohen " وتوالت إهتمامات المنظمات المهنية بالموضوع.

أولا: مفهوم فجوة التدقيق

- **لغة:** فجوة التوقع هي الفرق أو التباين بين ما ينتظره طرفين من عمل أو موضوع معين[1].

- **إصطلاحا:**

- عرفت لجنة "كوهين **Cohen**" فجوة التوقعات على أنها الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق الخارجي وما يتوقعه المدقق الخارجي من المجتمع أن يفهمه[2].

- عرفت "بورتر**Porter** " فجوة التوقعات بأنها الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق الخارجي وما يدركه المجتمع حول أداء المدقق الخارجي لمهامه[3].

- كما عرفت كذلك بأنها الفرق بين ما تنص عليه معايير التدقيق حول مهمة المدقق الخارجي وبين توقعات المجتمع إزاء ما يقدمه هذا الأخير فعلا.

يمكن التعبير عن فجوة التدقيق بأنها الفرق في وجهات النظر بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي حول طبيعة التدقيق، نطاق التدقيق، مسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي.

ثانيا: مكونات فجوة التدقيق

يمكن تقسم فجوة التدقيق إلى قسمين أساسيين أولهما فجوات تتعلق بالمدقق الخارجي والثاني فجوات تتعلق ببيئة التدقيق وفيما يلي سيتم عرضها بنوع من الإختصار:

---

[1] أبو رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للنشر، 2011، ص: 329.

[2]Salehi M, Rostani V, **Audit expectation GAP: International Evidences**, International journal of academic research, Vol 1, N5, 2009, P:15.

[3]Lee T and all, **to words an Understanding of the audit expectation GAP**, The ICFAI University journal of audit practice, Vol 4, N 1,2009, P:10.

1- فجوات تتعلق بالمدقق الخارجي:

أ- فجوة قصور الأداء: ينشأ هذا النوع من الفجوات نتيجة تباين التوقعات بين المستفيدين من القوائم المالية ومدققي الحسابات لما يجب أن يقوم هذا الأخير بأدائه وأداؤه الفعلي.

ب- فجوة إستقلالية: تنشا نتيجة إنحراف السلوك الفعلي للمدقق الخارجي عن الإستقلال المتوقع منه طبقا لقواعد السلوك المهني.

ت- فجوة تقرير: يستند المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية المعروضة في الكثير من الأحيان إلى أحكامه الشخصية المستمدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، لأنه يعتمد على دراسة عينات وبالتالي فإن رأيه يتصف بنوع من الإحتمالية وليس مطلق وهو ما يعبر عنه بفجوة التقرير[1].

2- فجوات تتعلق ببيئة التدقيق:

أ- فجوة قصور المعايير: هذا النوع من الفجوات ناتج عن تباين توقعات المستفيدين من القوائم المالية لما يجب أن يقدمه المدقق الخارجي وما يقدمه هذا الأخير فعلا تطبيقا لمتطلبات مهنة التدقيق والمعايير المطلوبة.

ب- فجوة المسؤولية: هي الفجوة الناتجة عن إختلاف وجهات النظر بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية حول المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي إتجاه المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية[2].

ت- فجوة المعقولية: هي الفرق الناتج عن التباين بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق الخارجي إنجازه وبين ما يستطيع إنجازه بشكل معقول، أو كما عرفها" بورترPorter" بأنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق الخارجي إنجازه وبين ما يمكنه إنجازه فعلا في حدود العناية المهنية اللازمة.

ثالثا: أسباب إتساع فجوة التوقع في التدقيق

سنحاول إيجاز أسباب إتساع فجوة التوقع في التدقيق في العناصر الخمسة الآتية:

1- الشك في حياد وإستقلالية المدقق الخارجي: لقد إتفقت كل من معايير التدقيق وقواعد سلوك مهنة التدقيق على أن إستقلالية وحياد المدقق الخارجي هي الأساس الذي تقوم عليه مهنة التدقيق وهي التي تضمن ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقرير الصادر عن المدقق الخارجي وبالتالي فإن أي شك في إحدى هذه العناصر سوف يؤدي إلى ظهور وإتساع فجوة التوقع في التدقيق.

[1] القاضي حسين، دحدوح حسين، **مراجعة الحسابات الأساسيات**، جامعة دمشق، سوريا، 1999، ص: 168.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص:140.

2- إنخفاض جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي: إن قيام المدقق الخارجي بعمله بالعناية المهنية اللازمة والصحيحة سوف يؤدي به دون شك إلى إعطاء تقارير نظيفة وتلقى رضى مستخدميها وبالتالي فإن أي تقليل في هذا الجهد المهني سوف يؤدي إلى عدم رضى مستخدمي تقرير المدقق الخارجي وبالتالي إتساع فجوة التدقيق

3- عدم التحديد الواضح لدور المدقق الخارجي ومسؤولياته إتجاه الغير: إن عدم وضوح مسؤوليات المدقق الخارجي والدور الذي يلعبه لدى مستخدمي القوائم المالية هو سبب رئيسي لوجود فجوة التوقع في التدقيق لكن ما ساهم في اتساع هذه الفجوة هو عدم تحديد دور المدقق الخارجي بدقة لدى مستخدمي القوائم المالية.

4- نقص الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي: يتضمن نقص الكفاءة المهنية نقص المعرفة، نقص العناية المهنية ونقص الخبرة لدى المدقق الخارجي، كل هذه الأسباب ساهمت في اتساع فجوة التوقع في التدقيق.

5- الفهم الخاطئ لتقرير المدقق الخارجي من طرف مستخدمي القوائم المالية: إن تقرير المدقق الخارجي يمثل رأيه المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية المعروضة ومدى صدق تعبيرها عن واقع المؤسسة محل التدقيق، إلا أن الفهم الخاطئ لهذا التقرير من طرف مستخدمي القوائم المالية سوف يؤدي إلى اتساع فجوة التوقع في التدقيق.

لقد تبين لنا أن فجوة التوقع في التدقيق مرتبطة بثلاث عوامل أساسية المدقق الخارجي، مستخدمو القوائم المالية وبنية التدقيق، وأي خلل في هذه العناصر سوف يؤدي دون أدنى شك إلى ظهور واتساع فجوة التوقع في التدقيق، ولعل السبيل الوحيد لتضييق هذه الفجوة هو تظافر جهود جميع هذه الأطراف، ويعتبر دور المدقق الخارجي جوهري في هذه العملية من خلاله تأكيده على الحياد والاستقلالية والتمتع بالخبرة والكفاءة المهنية اللازمة وتوضيح حدود مسؤوليته وكذا جودة أدائه المهني ويساعده في ذلك مستخدمو القوائم المالية من خلال محاولتهم بكل الوسائل الفهم الصحيح لتقرير المدقق الخارجي.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التدقيق

من بين أهم النتائج المستخلصة من المبحث السابق هو إمكانية فشل المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويعتمد المدقق الخارجي على حكمه المهني لمحاولة تقدير الحدود المناسبة لإيجاد التوليفة المثلى لمخاطر التدقيق التي تمكن المدقق الخارجي من تحقيق الهدف المنشود من عملية التدقيق، من بين مايعتمد عليه المدقق الخارجي في حكمه المهني الأهمية النسبية، للتعرف عن مفهومها ومختلف مؤشرات قياسها وكذا الصعوبات التي تواجه تطبيقها تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: مفهوم الأهمية النسبية كيفية تطبيقها.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس الأهمية النسبية.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق الأهمية النسبية.

المطلب الأول: مفهوم الأهمية النسبية وكيفية تطبيقها

من بين أهم المفاهيم التي يضعها المدقق وهو يخطط لعمله، أنه يتوقع إكتشاف كل الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي من الممكن أن تتخللها القوائم المالية، وكذا كمية ونوعية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها للحكم عن مدى صدق وعدالة هذه القوائم، وهو ما يعرف بالأهمية النسبية، سنحاول فيما يلي إبراز مختلف الجوانب المتعلقة بهذا المفهوم.

أولا: مفهوم الأهمية النسبية

1- تعريف الأهمية النسبية:

- عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)**على أنها "أهمية إستبعاد أو تحريف المعلومات المالية بما يجعل حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات يختلف رأيه أو يتأثر بهذا النقص"[1]

- كما عرفها مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **(IASFR)**كما يلي:" تعتبر المعلومات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتمادا على البيانات المالية"[2]

- كما عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض البيانات المالية بما يلي: "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البداية بدل كونها صفة نوعية إبتدائية يجب أن تحتويها المعلومات كي تكون مفيدة"[3]

- الأهمية النسبية هي صفة نوعية يجب أن تحتويها المعلومات المالية بحيث أن حذفها أو عرضها بصورة خاطئة سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات.

من خلال التعاريف السابقة تبين لنا أن المدقق الخارجي يواجه صعوبة كبيرة في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية نظرا لطبيعتها النوعية من جهة، وإرتباطها بالمستخدم الذي يقوم بناء على المعلومات المالية بإتخاذ قرارات إقتصادية من جهة أخرى، فالأهمية النسبية تقتضي قيام المدقق الخارجي بتوجيه الاهتمام نحو العناصر التي تتطلب عناية خاصة،

[1] القباني، د. ثناء، **المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 186.

[2] القريشي، إياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للطباعة والنشر، 2011، ص:71.

[3] المعيار الدولي للتدقيق ISA 320، ص: 107.

أوتزداد فيها نسبة المخاطرة، وبالتالي فإن إخفاءها أو عرضها بصورة خاطئة سوف يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق.

2- خصائص الأهمية النسبية:

أ- الأهمية النسبية صفة نوعية: فالأهمية النسبية صفة نوعية يجب أن تتوفر عليها المعلومات المالية، غير قابلة للقياس الكمي الدقيق، مرتبطة أساسا بالحكم المهني للمدقق الخارجي، فالحكم عن الأهمية النسبية يتغير بتغير الشخص الذي يقوم بالتدقيق، فالمعلومة التي يراها مدقق ذات أهمية نسبية قد لايعتبرها مدقق حسابات آخر كذلك والعكس.

ب- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق: حيث أنه قد يكون التحريف بمقدار معين جوهري في مؤسسة معينة في حين لا يعد جوهريا في مؤسسة أخرى، أي أن هذا المفهوم متغير حسب الحجم وكذا الظروف المحيطة.

ت- الأهمية النسبية مرتبطة بالمستخدم: إن مستخدم المعلومات المالية يعتمد عليها في إتخاذ قراراته الاقتصادية، وبالتالي وجب على المدقق معرفة مستخدمي القوائم المالية، وأنواع القرارات التي سيتخذونها، وعلى ضوء ذلك يتحدد قرار المدقق فيما يخص الأهمية النسبية.

ث- الإرتباط المزدوج للأهمية النسبية: الأهمية النسبية مرتبطة بالمدقق من جهة لأنها تعتمد على الحكم الشخصي المهني وهذا ما يعطيها الصفة النوعية، ومن جهة ثانية مرتبطة بالمستخدم أو زبون التدقيق الذي يحدد نوعية القرارات المتخذة بناء على هذه المعلومات وعلى ضوء ذلك يتمكن المدقق من إعطاء حكم أولي عن الأهمية النسبية الذي قد يختلف بإختلاف مستخدم المعلومات المالية والقرارات المراد إتخاذها.

ثانيا: خطوات تطبيق الأهمية النسبية

تم تقسيم خطوات تطبيق الأهمية النسبية إلى خمسة مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-03): خطوات تطبيق الأهمية النسبية

خطوة 01	إعداد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية	**تخطيط مدى الإختبارات**
خطوة 02	تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية إلى أجزاء القوائم المالية	
خطوة 03	تقدير إجمالي الأخطاء في الجزء الواحد	**تقييم النتائج**
خطوة04	تقدير إجمالي الأخطاء	
خطوة 05	مقارنة إجمالي الأخطاء مع الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية	

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوك، المراجعة مدخل متكامل ص223.

1- إعداد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية:

عرفته النشرة 47من معايير المراجعة الدولية على أنه "المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي تعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية"[1].

وبالتالي فإن كل قيمة أقل أو تساوي هذا المقدار لا تعد تحريفا جوهريا ولا تؤثر في قرارات مستخدمي المعلومات المالية، كما أن هذه القيمة يمكنها أن تتغير خلال مراحل التدقيق إذا تغيرت الظروف، ويطلق عليه حينئذ الحكم المعدل عن الأهمية النسبية، ويعتبر إعداد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية من أهم القرارات التي يتخذها المدقق، ويتطلب قدرا كبيرا من الحكم المهني، وهو يساعد المدقق على التخطيط لكمية أدلة الإثبات المناسبة الواجب الحصول عليها.

2- تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية إلى أجزاء القوائم المالية:

تكمن أهمية هذه الخطوة في تقسيم الأهمية النسبية إلى أجزاء فرعية، وهذا ما يساعد المدقق على تحديد أنواع أدلة الإثبات المناسبة التي سيتم الحصول عليها ويطلق على هذا التخصيص "التحريف المقبول أو المحتمل Misstatment Telerable"[2] كما جاء في النشرة رقم 39من معايير المراجعة الدولية.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوك، **مرجع سابق**، ص: 224.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 227.

3- تقدير إجمالي الأخطاء في الجزء الواحد:

في هذه المرحلة يتم تسجيل كل التحريفات التي تم إكتشافها للحصول على ما يسمى "التقدير" أو "التصور" وهو ما يعبر عن العينة وليس المجتمع كما جاء في النشرة رقم 39من معايير المراجعة الدولية[1].

4- تقدير إجمالي الأخطاء:

في هذه المرحلة يتم دمج كل التقديرات أو التصورات في قائمة واحدة لتقديمها للمرحلة القادمة

5- مقارنة إجمالي الأخطاء مع الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية:

في هذه المرحلة يتم مقارنة التقدير الإجمالي عن الأخطاء مع الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية، ويمكن مصادفة إحدى الحالتين:

- **التقدير الإجمالي للأخطاء أقل أو يساوي الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية:** في هذه الحالة الأخطاء التي تضمنتها القوائم المالية تعتبر غير جوهرية ولا يمكنها بأي حال من الأحوال أن تؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية.

- **التقدير الإجمالي للأخطاء أكبر من الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية:** في هذه الحالة الأخطاء التي تضمنتها القوائم المالية تعتبر جوهرية "ذات أهمية نسبية" وبالتالي فإن عدم تصحيحها قد يؤدي إلى تضليل مستخدم القوائم المالية.

فالأهمية النسبية تعني ضرورة إهتمام المدقق الخارجي خلال عملية التدقيق بالعناصر التي تزداد فيها نسبة المخاطرة لأن إخفاءها أو عرضها بصورة خاطئة سوف يؤثر على دلالة القوائم المالية للمؤسسة وبالتالي التأثير في القرارات الإستثمارية للأطراف ذات الصلة، ويواجه المدقق الخارجي صعوبة في تطبيق الأهمية النسبية لأنها صفة نوعية مرتبطة بالحكم المهني للمدقق الخارجي فهي تختلف من مدقق إلى آخر كذلك ترتبط بالطرف الثالث وهو مستخدمو القوائم المالية، هذا ما يجعلها صعبة التطبيق، تطرقنا كذلك إلى بعض الخطوات التي تمثل إرشادات لتطبيق الأهمية النسبية وكيفية تعديلها أثناء عملية التدقيق.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوك، **مرجع سابق**، ص: 227.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس الأهمية النسبية

لابد من الإشارة إلى أنه لا وجود لمنهج علمي محدد يمكن تطبيقه لقياس الأهمية النسبية، إلا أن الجهود المبذولة من طرف مختلف المنظمات المهنية والباحثين الأكاديميين في هذا المجال أسفرت عن وضع إرشادات لقياسها، تمخض عنها أربعة إتجاهات.

أولا: مؤشر الحجم المطلق للعنصر

إن الإعتماد عن هذا المؤشر لقياس الأهمية النسبية يقتضي الإعتماد على الحجم المطلق للعنصر وعلاقته ببعض المغيرات الأخرى، بإستخلاص مؤشرات ذات دلالة بين العنصر وبقية العناصر الأخرى[1]، إلا أن هذا المؤشر يعتبر غير ملائم في كثير من الحالات نظرا لتضمنه مشكلة الحد الفاصل للحجم المطلق للعنصر وكيفية حسابه[2]، إن هذا المؤشر رغم عدم كفايته إلا أنه يعتبر مهم جدا خاصة عند دمجه بمؤشرات أخرى لقياس الأهمية النسبية.

ثانيا: مؤشر مدى تأثير العنصر في نتائج الأعمال

إعتمادا على هذا المؤشر يعتبر العنصر ذو أهمية نسبية إذا حول الربح إلى خسارة أو قلل منه بشكل كبير والعكس، وهذا بغض النظر عن حجمه المطلق، إن ربط هذا المؤشر بمؤشرات أخرى قد يكون له أثر فعال في قياس الأهمية النسبية[3].

ثالثا: مؤشر التأثير على مستخدمي القوائم المالية

يعتبر العنصر ذو أهمية نسبية وفقا لهذا المؤشر إذا كان له تأثير في قرار مستخدم القوائم المالية، هذا الأخير الذي يدرك حدود وأبعاد ونواحي قصورها، ويعتبر هذا المؤشر من أهم المؤشرات لقياس الأهمية النسبية لأنه رغم إهماله للحجم المطلق للعنصر ومدى تأثيره في نتائج الأعمال، إلا أنه يعتمد على جانب مهم من جوانب الأهمية النسبية ألا وهو التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية[4].

---

[1] صادق الحسني وخالد أمين، **الأهمية النسبية في التدقيق دراسة تحليلية إنتقادية في ضوء قواعد التدقيق الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 24 العدد 02، ص: 469، 1998.

[2] نور الدين عبد الله حمودة، **العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق دراسة تحليلية إنتقادية بالتطبيق على الواقع في ليبيا**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد02 ص: 61، 2013.

[3] صادق الحسني وخالد أمين، **مرجع سابق**، ص: 470.

[4] **المرجع نفسه**، ص: 470.

رابعا: مؤشر النسب المئوية المقارنة

يعد هذا المؤشر من المؤشرات الأكثر إستخداما لقياس الأهمية النسبية وذلك عن طريق إيجاد العلاقة بين العنصر الخاضع للقياس والمجموعة أو أي أساس ثابت آخر، إن إستخدام هذا المؤشر مهم جدا لقياس الأهمية النسبية إلا أن مشكلة الحد الفاصل بين العناصر المادية وغير المادية يعد من معوقات إستخدام هذا المؤشر كما أن عدم إستقرار العناصر يجعل إستخدام هذه النسب يتغير من سنة إلى أخرى، وحتى يكون لهذا المؤشر دور هام في قياس الأهمية النسبية يجب عدم إستخدام أية نسبة بشكل مطلق، وإنما ضرورة ربطها ودراسة أثرها المتبادل مع بقية النسب لتكوين رأي موضوعي حول الأهمية النسبية للعنصر.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك إتفاق تام بين كل من الأكاديميين والمهنيين حول أن هذه المؤشرات وأخرى لقياس الأهمية النسبية ماهي إلا أدوات مساعدة للحكم المهني للمدقق الخارجي حول الأهمية النسبية وليست بديلا عنه.

المطلب الثالث: صعوبات قياس وتطبيق الأهمية النسبية

إن إرتباط مفهوم الأهمية النسبية بالجانب الشخصي أكثر منها بالجانب الموضوعي من جهة، وإرتباطها بمدى خطورة الأخطاء وطبيعتها سواء منفردة أو بصورة إجمالية يجعل قياسها وتطبيقها تطالهما بعض الصعوبات وسنحاول التطرق لها في شكل نقاط كما يلي:

- إعتماد الأهمية النسبية على الحكم المهني للمدقق الخارجي يجعلها تختلف من شخص لآخر؛
- عدم إمكانية وضع مستويات خاصة للأهمية النسبية يمكن إستخدامها في كل الحالات نظرا لإختلاف الظروف والمعطيات من مؤسسة إلى أخرى؛
- عدم إمكانية وضع حدود وفواصل للأهمية النسبية؛
- التأثير المتبادل للأهمية النسبية بينها وبين بعض العوامل النوعية الأخرى يعمق من الخلاف حول الأهمية النسبية للعناصر خاصة عند المساواة الكمية لها؛
- القصور الذي يشوب المؤشرات المستخدمة لقياس الأهمية النسبية؛
- إستخدام مؤشر الحجم المطلق للعنصر بشكل منفرد كأساس للحكم عن الأهمية النسبية للعنصر، وهذا يعتبر غير كاف لأن معيار الحجم يختلف من مؤسسة إلى أخرى، كما أن القوائم المالية قد تضم عناصر صغيرة القيمة لكنها تتضمن أخطاء جوهرية كبيرة، لذا وجب إستخدام مؤشرات أخرى إضافية لإعطاء حكم نهائي سليم وموضوعي حول الأهمية النسبية؛
- إستخدام مؤشر النسب المئوية المقارنة منفردا كأساس للحكم عن الأهمية النسبية للعنصر، إن ذلك يعد غير صالح في جميع الحالات بل يجب مراعات جوانب أخرى غير كمية للعنصر مثل مدى توقع حدوثه، أو مخاطره في المستقبل...إلخ؛
- قد يكون العنصر ذو أهمية نسبية إذا تمت دراسته منفردا في حين يكون له تأثير عكسي إذا إقترن بعنصر أوعدة عناصر أخرى، لذا يجب إجراء المقابلة والتجميع لكل العناصر المتجانسة للتأكد من الأهمية النسبية للعنصر.

ولتفادي هذه الصعوبات على المدقق مراعات بعض الجوانب قبل قياس الأهمية النسبية:

- إستخدام مؤشر العلاقة الجماعية للأهمية النسبية للعناصر ذات الأهمية النسبية وهي منفردة؛
- عدم إهمال العناصر صغيرة الحجم لأنها قد تتضمن أخطاء أو تلاعبات أكبر من حجمها؛
- أخذ بعين الإعتبار نقاط الإرتداد الحرجة والعناصر التي من الممكن أن تغير في نتائج الأعمال؛

- أخذ بعين الإعتبار العناصر غير المتكررة (الإستثنائية) التي يجب الإفصاح عنها؛
- أخذ بعين الإعتبار الأحداث التي قد تنشأ بعد تاريخ إقفال الميزانية؛
- من هم مستخدمو المعلومات المالية، ونوع القرارات التي يودون إتخاذها على ضوء هذه المعلومات؛
- حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق، طبيعة نشاطها، والعوامل المرتبطة بها (قديمة، حديثة، مستقرة، غير مستقرة، في حالة ربح أم خسارة، ...إلخ)؛
- طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق؛
- البيئة المحيطة بالمؤسسة؛
- تكاليف إعادة تصحيح الأخطاء التحريفات ان وجدت.

لا شك أن كل من المهنيين والأكاديميين يتفقون حول ضرورة وضع قواعد عامة يسترشد بها المدققون لتحديد مقدار الخطأ الذي يعتبر جوهريا، وبالتالي الإسهام في تقليل الإختلافات في الأحكام الشخصية لهم فيما يخص قياس الأهمية النسبية.

فاستخدام الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي من أجل الحد من مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية تواجهه عدة صعوبات وتعقيدات نظرا لإتسام الأهمية النسبية بالنوعية وصعوبة قياسها، لذا يسعى دائما مهنيوا التدقيق إلى إيجاد المزيد من الإرشادات حول تطبيق هذا المفهوم الواسع الذي أثبتت الدراسات نجاعته رغم صعوبة التحكم فيه.

المبحث الثالث: الأهمية النسبية في ضوء المعايير الدولية

نظرا لما واجهته مهنة تدقيق الحسابات من إنتقادات في ظل فشل المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وبالتالي حدوث الكثير من الأزمات المالية سواء محليا أو عالميا، سعت المنظمات المهنية الدولية للتدقيق إلى إعداد مجموعة من المعايير والإرشادات التي تحضى بالقبول العام على المدقق الخارجي الإلتزام بها خلال مهمته، سنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى مختلف النقاط التي تمكننا من التعرف على ماهية معايير التدقيق الدولية وكيفية إصدارها بصفة عامة، ومحاولة التعرف على المعيار الدولي للتدقيق **ISA320** الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشيء من التخصيص، تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الثاني: إصدار المعايير الدولية للتدقيق.

المطلب الثالث: المعيار 320 للأهمية النسبية في التخطيط وانجاز التدقيق.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق

قبل التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق، لابد من الإشارة إلى أن الهيئات المهنية الدولية للتدقيق تهدف من خلال هذه المعايير إلى توفير إرشادات تحظى بالقبول العام من طرف مدققي الحسابات، للمساعدة على تقديم خدمة تدقيق ذات جودة مقبولة من جهة، وكذا محاولة توحيد الممارسات في مجال التدقيق من جهة أخري، وفيما يلي سيتم توضيح أهم التعاريف التي تطرقت للمعايير الدولية للتدقيق وكذا خصائصها، أهميتها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

أولا: تعريف المعايير الدولية للتدقيق

قبل التطرق إلى تعريف معايير التدقيق الدولية، لابد من التطرق أولا لتعريف معايير التدقيق، التي تعددت وإختلفت كغيرها من التعاريف حسب إنتماء ووجهة نظر الباحثين في هذا المجال:

المعيار لغة: هو نموذج مصور لما يجب أن يكون عليه الشيء، أو المقياس المرجعي الذي يستخدم للتقييم، فيقال معيار بين مكيالين ويقصد به إمتحانهما لمعرفة مدى مساواتهما، ويقال عاير الميزان ويقصد به إمتحنه لمعرفة مدى صحته[1].

المعيار إصطلاحا: هو نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من طرف السلطات المهنية المختصة، أو نشأ نتيجة العرف المهني السائد في نفس مجال المهنة[2]، ليكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، ويكون مقياسا موحدا للأداء[3].

أما بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية فيمكن أن نذكر بعض التعاريف التي تطرق لها:

- عرفت على أنها الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق الخارجي بعمله، ومخالفته له تجعله عرضة للمسؤولية والمساءلة من طرف الهيئات المختصة[4].

- وعرفت على أنها إرشادات عامة، لمساعدة المدقق الخارجي على تنفيذ مسؤولياته المهنية، عند تدقيق القوائم المالية المعروضة، مشتملا في ذلك كل متطلبات الجودة من الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة الإثبات[5].

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:264.

[2] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994، ص:15.

[3] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص265.

[4] Lionnel C, Gerard V, **Op. Cit**, P173.

[5] ألفين أرينز، جيمس لوبيك، **مرجع سابق**، ص:40.

– عرفت من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**)على أنها تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي، والخطوات الرئيسية اللازمة لعملية التدقيق، للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد فيما يخص القوائم المالية المعروضة، وبيان ذلك في محتويات تقرير التدقيق[1].

– وعرفت من طرف الاتحاد العام للمحاسبين (**IFAC**) على أنها مستويات مختلفة للأداء المهني، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لعملية التدقيق، وتحدد نوع معين من الإطار الذي يجب أن يعمل ضمنه المدقق الخارجي، وتوفر مستوى معين من الثقة بنتائج أعماله، فهي تشكل إطارا عاما يستند إلى معايير محددة تساهم في تنظيم عملية التدقيق، وتوجيه الإجراءات المتعلقة بها، وجودها يساعد في تحسين أداء المدقق الخارجي والإرتقاء به، والحكم عليه[2].

فمعايير التدقيق الدولية هي عبارة عن نماذج أداء تحدد القواعد العامة الواجب إتباعها من طرف المدقق الخارجي خلال تنفيذ عملية التدقيق، تصدر عن المنظمات المهنية، أو التشريع أو العرف المهني، تتميز بالإلزام، تعتبر مقياس لتقييم كفاءة المدقق الخارجي ونوعية العمل الذي قام به[3].

أو هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها، ولاتحرم أية دولة من إصدار معايير محلية خاصة بها[4].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من الإرشادات والنماذج الصادرة عن الهيئات المهنية المنظمة للمهنة أو العرف المهني، تهدف أساسا إلى توجيه وإرشاد المدقق الخارجي أثناء أداء مهمته، وتعتبر مقياسا لجودة أداء مهمة التدقيق.

فهي مقياس للحكم عن أداء المدقق الخارجي، الذي يبذل مستوى معقول من العناية المهنية، تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية، هذه المعايير متعارف عليها من المنظمات المهنية المنظمة للمهنة، ومخالفتها تعرض المدقق الخارجي للمسؤولية والمساءلة من طرف الهيئات المختصة.

---

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مرجع سابق**، ص:25.

[2] حسين عبد الله دشله، **دليل التدقيق المالي إجراءات تفصيلية إستنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي**، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص:269.

[3] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص:16.

[4] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، لبنان، 2002، ص:156.

والملاحظ أنه يوجد توافق كبير بين معايير التدقيق الدولية التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أنها تعترف بخصوصية كل دولة وقواعدها التي تحكم ممارسة المهنة[1].

من بين أهم الخصائص التي تميز المعايير الدولية للتدقيق مايلي[2]:

– تعتبر أكثر عمومية وشمولا تضم مجموعة من القواعد الأساسية الواجب إتباعها من طرف مزاولي المهنة، وتمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق، ويلقى قبولا عاما لأنه يصدر عن أكبر تجمع دولي لتنظيم المهنة،

– تتميز معايير التدقيق الدولية بالمرونة، بحيث تترك المجال مفتوح أمام المنظمات المهنية في مختلف دول العالم للإسترشاد بها أو تكييفها حسب البيئة الخاصة بها.

– توفر معايير التدقيق الدولية قدر كاف من الموضوعية عند إتمام عملية التدقيق.

ثانيا: أهمية المعايير الدولية للتدقيق

تكتسي معايير التدقيق أهمية بالغة بالنسبة لمهنة تدقيق الحسابات، نظرا للحاجة المستمرة لها نظرا لما تقدمه من إرشادات تغطي كافة نواحي العمل المهني، كما إزدادت أهميتها بتزايد أهمية المعلومات المالية الناتجة عن تدقيق القوائم المالية التي يطلبها مختلف المستخدمين لها[3].

إن الاهتمام المتزايد بمعايير التدقيق سواء من طرف منتسبي مهنة تدقيق الحسابات أو المستفيدين من خدماتها، يعود أساسا لمساهمتها الفعالة في تحسين مستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي، بالإضافة إلى الثقة التي تضفيها هذه المعايير على القوائم المالية المنشورة خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

ويمكن إيجاز أهمية المعايير الدولية للتدقيق في النقاط الآتية[4]:

– تساهم معايير التدقيق في تنظيم مهنة التدقيق من خلال المساعدة في تحسين أداء المدقق الخارجي والإرتقاء به نحو الأفضل؛

– توفر معايير التدقيق الدولية مؤشرات للحكم على أداء مدققي الحسابات، وتحديد مستويات أداء معينة يمكن الإحتكام إليها من طرف القضاء أو في عمليات الرقابة على الجودة؛

---

[1] نادر حمد الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص:35.

[2] محمود التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص:37.

[3] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص:22.

[4] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص:30.

– تساعد المعايير الدولية للتدقيق المدقق الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ومعرفة دور المدقق الخارجي؛

– تتميز معايير التدقيق الدولية بقابليتها للتطبيق على جميع القوائم المالية دون مراعات حجم الشركة أو طبيعة نشاطها.

كما تكمن أهمية معايير التدقيق الدولية في إرتباطها بعدة إعتبارات منها[1]:

– تساعد معايير التدقيق الدولية التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛

– التزايد المستمر للحاجة لمعايير التدقيق الدولية بفعل تكنولوجيا المعلومات وتحرير التجارة العالمية التي تستدعي وجود معايير موحدة تحكم المهنة؛

– المعايير الدولية للتدقيق توفر تجانس المعطيات مقارنة بالمعايير المحلية للدول؛

– تكمل معايير التدقيق الدولية النقائص الموجودة في المعايير المحلية؛

– الانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات يدعوا الى وجود الاعتماد على المعايير الدولية التدقيق، لتدقيق حساباتها والحصول على معلومات موضوعية.

ثالثا: أهداف المعايير الدولية للتدقيق

تهدف عملية التدقيق أساسا إلى الحصول على تقرير من المدقق الخارجي يحتوي رأي فني محايد يفيد بخلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وإمكانية الإعتماد عليها في مختلف القرارات الإستثمارية والعوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر الأمر الذي يساهم في تعزيز هذه الإستثمارات، ولتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية المعتمدين على تقرير المدقق الخارجي، وجب عليه أثناء القيام بمهمته الإلتزام بمجموعة من المعايير الموضوعية والمقبولة من طرف منتسبي المهنة، وحتى تكون هذه المعايير أكثر فعالية يجب أن تساهم في تحقيق الأهداف التالية[2]:

– العمل على رفع المستوى المهني لمهنة تدقيق الحسابات وتطويرها؛

– تحديد المتطلبات الواجب توفرها في الشخص القائم بعملية التدقيق؛

– وضع إرشادات تعين على توضيح أساليب التدقيق وتحقيق أهدافه؛

– تمكين المدقق الخارجي من وسائل وأدوات التقييم الذاتي في عمله؛

[1] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص:31.

[2] سامي محمود الوقاد، لؤي محمد وديان، **مرجع سابق**، ص:141.

- المساهمة في القضاء على الحالات التي ينسب فيها التقصير للمدقق الخارجي من خلال توفير إرشادات مناسبة؛
- توفير إرشادات مهمة للمهتمين بمزاولة المهنة والقائمين بالتدريس في هذا المجال.

توجه معايير التدقيق عادة لممارسي مهنة تدقيق الحسابات وبالتالي فهي تصاغ بطريقة تمكنهم من استيعابها والقدرة على تطبيقها، ويستفيد من ذلك مختلف مستخدمي القوائم المالية، تتسم هذه المعايير بالموضوعية والقبول العام بحيث توضح إجراءات التدقيق، والكيفية التي تمت بها العملية والمسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي، وبالتالي درجة الإعتماد على ماورد في القوائم المالية من معلومات[1].

وجود معايير تدقيق دولية يساعد على زيادة تدفق رأس المال، خاصة في المجالات والمناطق في طريقها إلى النمو نظرا للثقة في المعلومات المتوفرة والمناخ المساعد على الإستثمار[2].

إن غياب المعايير التي تنظم مهنة التدقيق يحولها من مهنة ذات خصوصيات إلى وظيفة حكومية تخضع لقوانين وتشريعات تصدرها السلطة التشريعية، وتفقدها الإعتماد عليها في مختلف القرارات الإستثمارية لمستخدمي القوائم المالية[3].

رابعا: أسباب إصدار المعايير الدولية للتدقيق

من أهم الأسباب التي أدت إلى إصدار معايير التدقيق الدولية نذكر مايلي[4]:

- تجنب حدوث مشاكل مالية وتناقضات خاصة عند تدقيق البيانات المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- إستخدام معايير موحدة يسهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية للحصول على معلومات دقيقة وفعالة؛
- توفر معايير التدقيق الدولية مرونة لمهنة تدقيق الحسابات وتمكنها من الاستجابة السريعة للإحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال، وتوفر موثوقية كافية للمتعاملين فيها؛
- تمكن المدقق الخارجي من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في مختلف دول العالم، لأن معايير التدقيق غير خاضعة للتأثيرات السياسية والإجتماعية والإقتصادية للدول؛
- وجود معايير التدقيق الدولية يضفي الثقة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات الموجودة في الدول النامية، وبالتالي يؤدي إلى زيادة إطمئنان الدول الكبرى في القوائم المالي والاعتماد عليها لزيادة استثماراتها في تلك البلدان؛

---

[1] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص: 20.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 281.

[3] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص: 37.

[4] عيد حامد معيوف الشمري، **مرجع سابق**، ص: 35.

– تتميز الدول النامية بوجود منظمات مهنية ضعيفة، وغير قادرة على إنشاء معايير تدقيق محلية، فمعايير التدقيق الدولية توفر عليها الجهد والتكلفة، بتوفير معايير متفق عليها جاهزة للإلتزام والتطبيق فقط.

تساعد معايير التدقيق الدولية المستثمرين من مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية على إعتبارات دولية أكثر من إعتمادهم على الإعتبارات المحلية.

فالمعايير الدولية للتدقيق هي مجموعة من الإرشادات التي تتبناها المنظمات والهيئات المهنية الدولية للتدقيق، تهتم أساسا بكل نواحي عمل المدقق الخارجي، وتطبيقها يضفي الثقة في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، وبالتالي فهي تضمن الوصول إلى توافق بين المدقق الخارجي ومختلف مستخدمي القوائم المالية والمساهمة في تضييق فجوة التوقع في التدقيق، وبالتالي زيادة فعالية عملية التدقيق.

المطلب الثاني: إصدار المعايير الدولية للتدقيق

لقد كان للأزمة المالية العالمية سنة 1929 التي طالت سوق رأس المال الأمريكي، أثرا بالغا على مهنة تدقيق الحسابات، حيث اشترطت هيئة تنظيم سوق رأس المال سنة 1941 أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي أن عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وهنا ظهرت أسئلة كثيرة كان لها أثرا بالغا في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال الأبحاث التي أجراها المهنيون والأكاديميون حول هذه الأسئلة، لعل أهمها ماهي معايير الأداء المتعارف عليها؟ وهل يمكن تحديد تعريف واضح ومتفق عليه لهذه المعايير؟

بدأت الدراسات والأبحاث في هذا المجال لإقتراح معايير متفق عليها للأداء المهني، ولعل أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، التي قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء وقدمت مقترحات تم إعتمادها سنة 1948، حيث تم نشر هذه المقترحات سنة 1954، التي إعتبرت النواة الأولى للتفكير في توحيد الممارسات المتعلقة بعملية تدقيق الحسابات، وهو ما عجل بتأسيس الهيئات المهنية المكلفة بإعداد المعايير الدولية للتدقيق وهما الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**)ولجنة ممارسة التدقيق الدولي(**IAPC**)

أولا: الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للتدقيق

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):هو منظمة تأسست في 07أكتوبر1977 بموجب إتفاقية تم إمضاؤها من طرف 63تنظيم مهني ينتمي إلى 49دولة آنذاك[1]، وصل عدد أعضائه سنة 2004 إلى 157 تنظيم مهني موزعة على 118 دولة، تهدف أساسا لتطوير مهنة المحاسبة، وتسعى للوصول إلى ممارسات مهنية ذات جودة عالية، ينتمي إلى هذه المنظمة حوالي 2.5 مليون محاسب يزاولون المهنة، في مختلف القطاعات الصناعة والتجارة والقطاع العام والمجال الأكاديمي، قامت هذه المنظمة بتشكيل لجان دائمة في مجالات التدريب السلوك المهني وممارسات التدقيق المختلفة[2]، للإشارة فإن العضوية في هذه المنظمة مفتوحة لكل هيئات المحاسبة المعترف بها قانونا لدى بلدانها كهيئات مهنية ممثلة للمهنة، والعضوية في هذه المنظمة تتيح العضوية مباشرة في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة حيث تم وضع برنامج خاص مؤلف من عدة نقاط هدفها الأساسي[3]:

- وضع إرشادات دولية لممارسة مهنة التدقيق خدمة للمصلحة العامة؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 612.

[2] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications**, 2 Edition, Dunod, Paris, France, 2009, p: 404.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 186.

- تعزيز مكانة مهنة المحاسبة على النطاق العالمي من خلال وضع دليل للسلوك المهني؛
- المساهمة في تطوير إقتصاديات الدول العظمى من خلال رفع مستوى الإلتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، حشد التوافق الدولي لهذه المعايير، بتنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية.

تمكنت هذه المنظمة من إصدار 36معيار هدفها الأساسي رفع درجة وتوحيد ممارسة مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي.

2- لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)[1]: إنبثقت هذه اللجنة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بعد سنة من تأسيسه أي سنة 1976، تولت سلطة إصدار معايير التدقيق الدولية وصلاحية إصدار المسودات وأدلة التدقيق الدولية نيابة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، هدفها تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير، ويتم تعيين أعضائها لمدة خمس سنوات من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تنبثق منها لجان فرعية دائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك للحصول على وجهات نظر مختلفة، تتمتع كل دولة بصوت واحد فقط، في بداية الأمر إرتكز عملها على ثلاث مجالات: موضوع ونطاف تدقيق البيانات المالية، خطابات المشاركة، والمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق، في سنة 1991 تم إعادة ترميز المبادئ التوجيهية العامة كمعايير دولية للتدقيق، في سنة 1994 أصبحت تضم أعضاء من 13دولة، ليصبح عدد الدول التي تبنت معايير التدقيق سنة 1998 أكثر من 70دولة.

3- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB): في سنة 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة، حيث تم إعادة هيكلة الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**)، في 01أفريل2002 تم استبدال لجنة ممارسات التدقيق الدولية (**IAPC**) بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (**IAASB**)، في سنة 2003بدأ المجلس نشاطه، بالإجتماع خمس مرات في السنة ويعتبر منذ ذلك الحين الهيئة الدولية الوحيدة المسؤولة عن إصدار، تعديل أو شرح معايير التدقيق الدولية حيث قام بتعديل وإعادة صياغة المعايير الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية في 32معيارا كما قام بإصدار 04معايير جديدة، بالإضافة إلى وجود أكثر من 100دولة تم إحصاؤها إلى غاية سنة 2007، إعتمدت المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية(**IAASB**) كأساس لإعداد معاييرها المحلية.

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 95.

ثانيا: خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق

يتم إصدار معيار التدقيق الدولي وفق المراحل الأتية[1]:

المرحلة01: يتم اختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية،

المرحلة02: يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **(IAASB)**بتشكيل لجنة فرعية مخصصة لهذا الغرض، التي تتولى إعداد وتحضير مسودات معايير وبيانات مراجعة،

المرحلة03: تقوم اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون عادة في شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن منظمات أعضاء أو هيئات إقليمية أو هيئات أخرى، تنتهي هذه المرحلة بإعداد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، التي ترسل للجنة الدائمة على مستوى المجلس.

المرحلة04: يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **(IAASB)**عن طريق اللجنة الدائمة بدراسة المسودة المعروضة ومناقشتها، إذا وافق المجلس على هذه المسودة بنسبة 75%على الأقل من الأعضاء اللذين لهم حق التصويت على أن لايقل عدد الأصوات عن 09 ممثلة في اجتماع المجلس

المرحلة05: بعد مرافقة المجلس بالصيغة السابقة يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **(IAASB)**بتوزيع المسودات بشكل موسع إلى الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الإتحاد والحصول على كافة الانتقادات والتعليقات وإبداء الرأي.

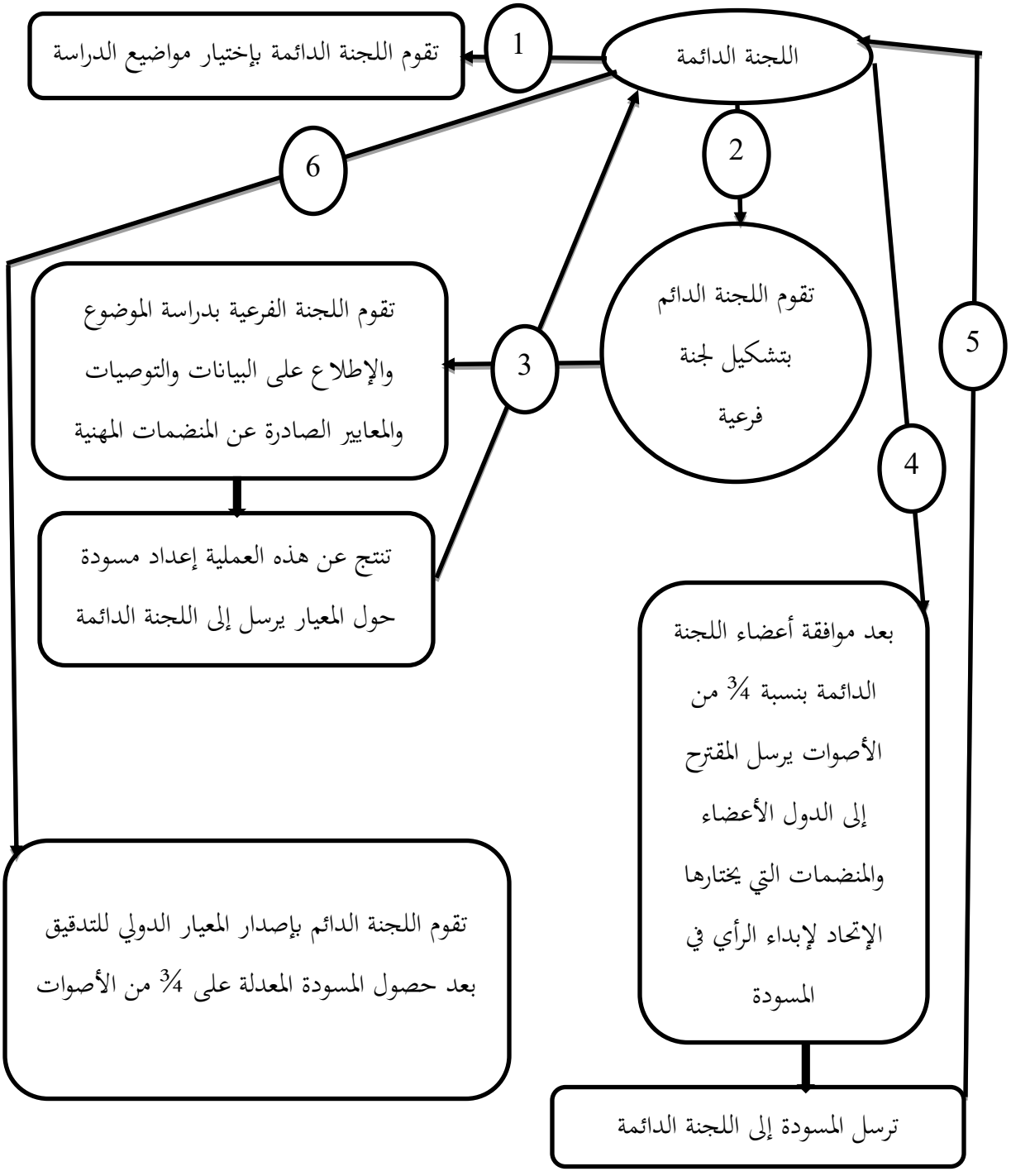
المرحلة06: بعد أن يكون المجلس قد منح الوقت الكافي لإبداء الرأي والحصول على التعليقات المختلفة يقوم في هذه المرحلة يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **(IAASB)**بتعديل المسودة بالشكل المناسب وعرضها للتصويت بنفس صيغة التصويت السابقة أي الحصول على الأغلبية المطلقة التي تساوي75%أو أكثر من الأعضاء الذين لهم حق التصويت.

يحدد تاريخ سريان المعيار عند إصداره، وتكون اللغة الأصلية عند إصداره هي اللغة الإنجليزية، ويمنح الوقت الكافي لترجمتها إلى لغات أخرى من طرف المنظمات الأعضاء.

الشكل الموالي يوضح الخطوات المتبعة لإصدار معيار دولي للتدقيق

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص ص: 157، 158.

الشكل رقم:(01-04) يوضح الخطوات المتبعة لإصدار معيار دولي

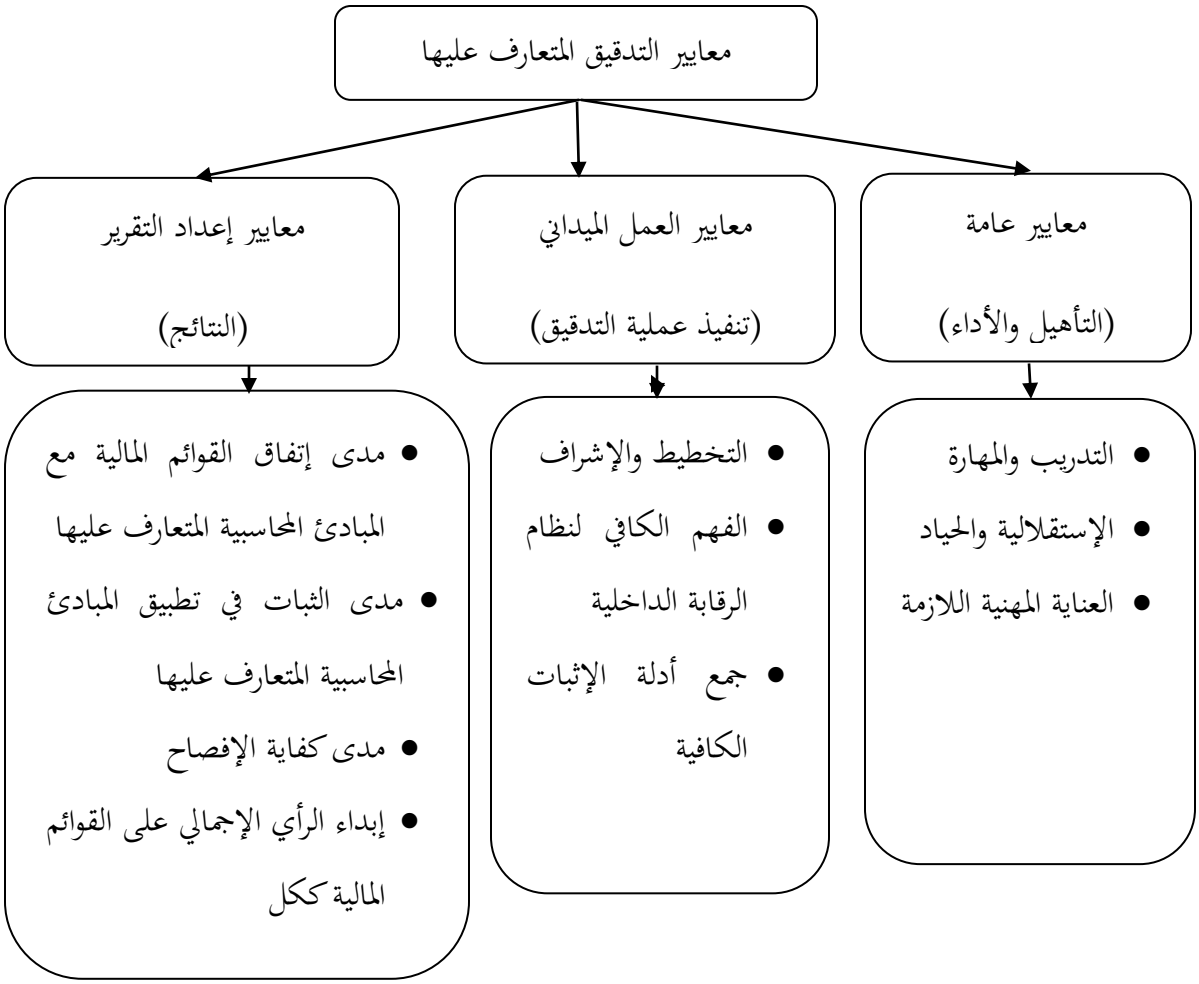


المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق بتصرف، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000، ص73.

ثالثا: التصنيفات المختلفة لمعايير التدقيق:

1- معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما: صدرت هذه المعايير من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث أقر المعهد تسع معايير في سبتمبر من سنة 1948 وأضاف المعيار العاشر في شهر نوفمبر1949، وتم إصدارها سنة1954[1]، تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات: مجموعة تضم المعايير العامة (الشخصية) وعددها ثلاثة، ومجموعة تضم معايير العمل الميداني وعددها ثلاثة معايير والمجموعة الثالثة تضم أربع معايير تسمى معايير إعداد التقرير، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم: (01-05) يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص42.

[1] محمود السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص: 37.

أ– المعايير العامة(الشخصية): تتعلق أساسا هذه المعايير بالشخص القائم بعملية التدقيق وتتمثل فيما يلي:

– **معيار التدريب والمهارة (التأهيل العلمي والعمل):** ينص هذا المعيار على ضرورة تحلي الشخص القائم بعملية التدقيق بالمعرفة العلمية والخبرة والكفاءة المهنية التي تؤهله للقيام بهذه المهمة، ويقصد من ذلك أنه بالإضافة إلى المؤهل العلمي الذي يشترط في الشخص الذي يتولى مهمة تدقيق الحسابات وخبرته المهنية في مجال المحاسبة والضرائب وغيرها من المجالات المرتبطة بالمهنة، عليه كذلك الإستمرار في التدريب والتعلم طوال ممارسته للمهنة حتى يكون ملما بالتطورات الحديثة للمهنة والمجالات المرتبطة بها[1].

– **معيار الإستقلالية:** ويقصد به وجوب محافظة المدقق الخارجي على إستقلاليته وحياده في كافة مراحل عملية التدقيق، من خلال التقيد التام بأخلاقيات المهنة، بحيث يتمتع بحرية كاملة ولا تربطه بالمؤسسة محل التدقيق ولا بمسؤوليها أية علاقة عمل غير المهمة الحالية[2].

– **معيار العناية المهنية اللازمة:** يقصد بهذا المعيار أن المدقق الخارجي عليه إعطاء الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، وهو يعتبر من مقومات مهنة تدقيق الحسابات الذي يقتضي ضرورة إجتهاد المدقق الخارجي في كل مراحل العملية للرفع من مستوى جودة أدائه المهني[3].

ب– معايير العمل الميداني: تشمل هذه المعايير تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتوضح المراحل التي مر بها المدقق الخارجي خلال تنفيذه لمهمة التدقيق، والوظائف اللازمة للقيام بالمهمة على أكمل وجه:

– **التخطيط والإشراف:** ويقصد به ضرورة التخطيط الجيد لعملية التدقيق من خلال وضع خطة عمل مضبوطة تتلاءم والمعطيات المتوفرة من المؤسسة محل التدقيق، وتحديد الإطار الزمني المحدد لكل خطوة مع ضرورة الأخذ بعين الإعتبار إمكانية التعديل في أي وقت، وتوزيع المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم.

– **الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية:** يتضمن هذا المعيار ضرورة قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، والحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، لأن ذلك سوف يساهم بشكل كبير في تحديد إجراءات التدقيق وتوقيت ونطاق عملية التدقيق[4].

---

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث**، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 35.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 35.

[3] **المرجع نفسه**، ص: 39.

[4] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 28.

- **الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة:** ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة كافية ومناسبة، لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبداء رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، وعلى المدقق الخارجي تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها من حيث الجودة والكمية، فكلاهما يساعد على الإقناع[1].

ت– معايير إعداد التقرير: تختتم عملية التدقيق بإبداء رأي المدقق الخارجي حول صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، هذا الرأي لابد أن يخضع لمجموعة من الضوابط والمعايير:

- **مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ومفاده أنه على المدقق الخارجي أن يقر بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية المعروضة قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، والتي تم تبويبها في ثلاث مجموعات:

- **المبادئ العامة:** هذه المجموعة تضم خمس مبادئ وهي: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الثبات على النسق، مبدأ الشمول، مبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح، ونتيجة التطور التكنولوجي وإعتماد المؤسسات على الشبكة العنكبوتية لتسويق منتجاتها، تم إضافة مبدأ أمن المعلومات.
- **المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:** هذه المجموعة تتشكل من ثلاث مبادئ هي: مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ التكلفة في قياس النفقة، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات
- **المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:** تضم هذه المجموعة مبدأين هما: مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

وهنا يجب توضيح الخلاف الموجود بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما والإطار النظري لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة، فالإطار المفاهيمي بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة مبني على فرضيتي الإستمرارية والإستحقاق بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية المتمثلة في القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة[2].

- **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إستنادا إلى هذا المعيار على المدقق الخارجي التوضيح ضمن تقريره، بأن المؤسسة محل التدقيق مستمرة وثابتة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يمكنه التأكد من ذلك من خلال إطلاعه على المبادئ المطبقة خلال السنوات المالية السابقة، ويعتبر الثبات من بين أكثر المعايير أهمية

[1] ويليام توماس، هنكي أمرسون، **مرجع سابق**، 1997، ص: 52.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص: 55.

لأنه يمكننا من المقارنة بين القوائم المالية لفترات مختلفة، وعلى المدقق الخارجي توضيح ما إذا كان هناك تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنعكاساتها على القوائم المالية إن وجدت.

- **الإفصاح الكافي:** يقتضي هذا المعيار وجوب التطرق ضمن تقرير المدقق الخارجي إلى كل المعلومات خاصة التي تكون قد أغفلتها القوائم المالية، التي من شأنها أن تفيد مستخدمي القوائم المالية تفاديا للتضليل وإتخاذ قرارات سليمة، وهنا يقصد بالإفصاح الكافي التركيز على المعلومات الجوهرية إعتمادا على أهميتها النسبية.

- **إبداء الرأي:** يقتضي هذا المعيار ضرورة أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي رأيه فيما يخص عدالة القوائم المالية المعروضة، ومدى صدق تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق، أما في حالة إمتناعه عن إبداء الرأي فعليه توضيح ذلك في تقرير خاص، وفي كل الأحوال يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي خصائص الفحص ودرجة المسؤولية التي يقر المدقق الخارجي بتحملها[1]، بالإضافة إلى ضرورة إبداء الرأي حول القوائم المالية ككل أي كوحدة واحدة[2].

2- معايير التدقيق الدولية:

المجموعة الأولى: (100-199) قضايا تمهيدية

توضح هذه المجموعة التعاريف والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، فهي أمور تمهيدية تخص معايير التدقيق، تضم المعايير الأتية:

100: مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة

110: إطار المصطلحات

120: إطار المعايير الدولية للتدقيق

المجموعة الثانية: (200-299) المبادئ العامة والمسؤوليات:

تضم هذه المجموعة ثمانية (08) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

[1] وليم توماس، هنكي أمرسون، **مرجع سابق**، ص: 57.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص: 129.

جدول رقم:(02-01) المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
01	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
02	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
03	220	رقابة الجودة على تدقيق البيانات المالية
04	230	وثائق التدقيق
05	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
06	250	مراعات القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
07	260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
08	265	الإبلاغ على نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة الثالثة: (300-499) تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء:

تضم هذه المجموعة ستة (06) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم:(03-01) المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
09	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
10	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
11	320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
12	330	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
13	342	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعملها المؤسسات الخدمية
14	350	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة الرابعة: (500-599) أدلة التدقيق:

تضم هذه المجموعة إحدى عشرة (11) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم:(04-01) المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية: أدلة التدقيق

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
15	500	أدلة التدقيق
16	501	أدلة التدقيق-إعتبارات محددة لبنود مختارة
17	505	المصادقات الخارجية
18	510	عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية
19	520	الإجراءات التحليلية
20	530	أخذ عينات التدقيق
21	540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
22	550	الأطراف ذات العلاقة
23	560	الأحداث اللاحقة
24	570	المنشأة المستمرة
25	580	الإقرارات الخطية

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة الخامسة: (600-699) الإستفادة من عمل الآخرين:

تضم هذه المجموعة ثلاث (03) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم:(05-01) المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: الإستفادة من عمل الآخرين

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
26	600	الإعتبارات الخاصة بعمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل المدقق الثانوي
27	610	إستخدام عمل المدققين الداخليين
28	620	إستخدام عمل الخبراء

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة السادسة: (700-799) نتائج وتقارير التدقيق:

تضم هذه المجموعة خمسة (05) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم:(06-01) المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: نتائج وتقارير التدقيق

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
29	700	تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
30	701	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق الخارجي الخارجي
31	705	التعديلات عن الرأي والوارد في تقرير المدقق الخارجي الخارجي
32	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق الخارجي الخارجي
33	710	المعلومات المقارنة – الأرقام والبيانات المالية المقارنة
34	720	مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بالمعلومات الأخرى ضمن المستندات التي تضم بيانات مالية مدققة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة السابعة: (800-899) مجالات متخصصة:

تضم هذه المجموعة ثلاث (03) معايير دولية يلخصها الجدول التالي:

جدول رقم:(07-01) المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: مجالات متخصصة

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
35	800	الإعتبارات الخاصة بعمليات تدقيق البيانات المدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
36	805	الإعتبارات الخاصة بعمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
37	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة الثامنة: (1000-1100) بيانات ممارسة التدقيق الدولي:

تشمل هذه المجموعة التفسيرات لبعض معايير التدقيق الدولية خاصة ما تعلق منها بتدقيق الأدوات المالية

المجموعة التاسعة: (2000-2699) المعايير الدولية الخاصة بمهمة الإطلاع:

تضم هذه المجموعة معيار (1) دولي واحد يلخصه الجدول التالي:

جدول رقم:(08-01) المجموعة التاسعة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الإطلاع

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
38	2400	مهمات الإطلاع على البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة العاشرة: (3000-3699) المعايير الدولية المتعلقة بمهام التأكيد الأخرى:

تضم هذه المجموعة معيارين (02) دوليين يلخصهما الجدول التالي:

جدول رقم:(09-01) المجموعة العاشرة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية المتعلقة بمهام التأكيد الأخرى

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
39	3000	مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية
40	3400	فحص المعلومات المالية المتوقعة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

المجموعة الحادية عشرة: (4000-4699) المعايير الدولية المتعلقة بالخدمات ذات العلاقة:

تضم هذه المجموعة معيارين (02) دوليين يلخصهما الجدول التالي:

جدول رقم:(10-01) المجموعة الحادية عشرة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية المتعلقة بالخدمات ذات العلاقة

الرقم الترتيبي	التبويب	عنوان المعيار
41	4400	التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية
42	4410	التكليف لتحضير البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة2018، الجزء الأول.

رابعا: مدى إستخدام المعايير الدولية للتدقيق على المستوى الدولي

منذ بداية إصدار المعايير الدولية للتدقيق وتبني إستخدامها في تزايد وتنامي مستمرين حيث كانت البداية بمايلي[1]:

- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التداول الدولي؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التداول المحلي؛
- الشركات العامة التي تقدم تقاريرها خارج بلدانها؛

[1] عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب القانوني، العدد التاسع، اليمن، مارس2010، ص: 8.

- كبريات شركات المحاسبة الدولية التي تعتمدها كأساس لمعاييرها المستخدمة في عمليات التدقيق؛
- هيئات المحاسبة الوطنية التي تستخدم معايير التدقيق الدولية كأساس لمعايير التدقيق الوطنية؛
- مختلف المنظمات العالمية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي أقرت المعايير الدولية للتدقيق أساس إستخدامها في تدقيق القوائم المالية وإختصاص دوائرها.

وفي الدراسة التي أجراها الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) سنة 1998، حيث تم إستقصاء65دولة، وكانت نتائجها كما يلي[1]: 18 دولة تبنت المعايير الدولية للتدقيق بالكامل كمعايير تدقيق خاصة بها؛ 28 دولة لا توجد هناك إختلافات مهمة بين معاييرها المحلية ومعايير التدقيق الدولية؛ 09 دول توجد إختلافات كبيرة بين معاييرها المحلية وبين المعايير الدولية للتدقيق؛ 10 دول لم تحدد ما إذا كان هناك إختلاف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية للتدقيق أم لا.

وتجدر الإشارة إلى أن كل من الإيكوادور، البيرو، الأورغواي، قامت بتبني المعايير الدولية للتدقيق، أما الأرجنتين فقد وضعت هدف في خطة عملها لسنة 2002 تقتضي تحقيق التنسيق بين معاييرها المحلية ومعايير التدقيق الدولية، أما البرازيل فقد أقرت بعدم وجود إختلاف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية للتدقيق، في حين الشيلي قامت بتنسيق معاييرها المحلية مع معايير التدقيق المتعارف عليها (**GAAS**).وفي دراسة أجريت على دول شرق أوروبا حول تطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، أن هناك 10دول تطبق المعايير التدقيق الدولية وهي: ألبانيا، بلغاريا، هنغاريا، مونتينيجرو، صربيا، البوسنة، كرواتيا، مولدوفا، رومانيا، يوغسلافيا.كما تقوم العديد من الهيئات المتخصصة بوضع المعايير والمنظمات المهنية الأخرى ذات العلاقة بالوصول إلى تنسيق معقول مع معايير التدقيق الدولية، أو محاولة تبني المعايير الدولية للتدقيق، ونذكر منها[2]:

- **الولايات المتحدة الأمريكية**: حاولت إيجاد تنسيق بين المعايير الأمريكية ومعايير التدقيق الدولية من خلال:

- إيجاد إيضاحات والعمل على تطوير إرشادات تمكن من التقليل من الاختلاف الموجود بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الأمريكية للتدقيق؛
- محاولة تبني المعايير الدولية للتدقيق سواء بشكل كلي أو بشكل جزئي بالتزامن مع إيضاحات معايير التدقيق الأمريكية (**SAS**)؛

[1] عبد الله أحمد عمر بامشموس، **مرجع سابق**، ص: 9.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص: 9-10.

- تبني معايير دولية معدلة ومكيفة بحث أنها تتضمن المتطلبات والاحتياجات الضرورية، التي لا تتضمنها المعايير الدولية للتدقيق بينما تتوفر عليها إيضاحات معايير التدقيق الأمريكية (**SAS**)؛

– **بريطانيا:** يعتبر مجلس ممارسة التدقيق البريطاني الهيئة المخولة لإصدار معايير التدقيق في المملكة المتحدة، حيث قام بتنقيح المعايير المحلية مستندا في ذلك على المعايير الدولية للتدقيق، مع إستخدام صياغة مختلفة ويحرص على إضافة المتطلبات المحلية، ويتضمن كل معيار في نهايته خلاصة تبين مدى تطابقه مع المعايير الدولية للتدقيق.

– **كندا:** معهد المحاسبين القانونيين الكندي (**CICA**)هو أعلى هيئة مهنية في كندا، مهمتها الإشراف على مهنة تدقيق الحسابات، وعمدت منذ البداية إلى ضرورة تبني المعايير الدولية للتدقيق، لما توفره من قبول دولي عام خاصة في أسواق رأس المال العالمية.

– **الإتحاد الأوروبي:** يعد إتحاد الخبراء الأوروبي (**FEE**) أعلى هيئة مهنية لتنظيم المحاسبة والتدقيق في الإتحاد الأوربي، حيث بعد إنعقاد مؤتمر سنة 1997 الذي لوحظ من خلاله توجه العديد من الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي نحو تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، قرر إتحاد الخبراء الأوروبي (**FEE**)دراسة إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومدى تأثيرها على المهنة والإقتصاد ككل، وقرر في سنة 2005 تبني المعايير الدولية للتدقيق.

– **هولندا:** يعتبر مجلس معايير التدقيق الهولندي (**NASB**) أعلى هيئة مسؤولة على الإشراف على مهنة تدقيق الحسابات في هولندا، حيث قرر مجلس معايير التدقيق الهولندي (**NASB**) تبني المعايير الدولية للتدقيق وتفادي تطوير المعايير المحلية، مع إضافة المتطلبات المحلية في نهاية كل معيار من المعايير الدولية للتدقيق.

– **جنوب إفريقيا:** لاتزال تسعى دولة جنوب إفريقيا إلى تحقيق تنسيق بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية للتدقيق.

– **أما فيما يخص البلدان العربية**[1]: بالنسبة للأردن تعتبر جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، الجهة المخولة لمتابعة والإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق، التي أقرت تبني كل من المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، كما تبنت أيضا لبنان معايير التدقيق الدولية، أما جمهورية مصر العربية فقررت السلطات في البلاد سنة 1997 إصدار معايير مصرية للمحاسبة والتدقيق، وإقرار تعديلات على نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، هذه الأخيرة يتم تدقيق قوائمها المالية بإستخدام المعايير الدولية للتدقيق.

[1] عبد الله أحمد عمر بامشموس، **مرجع سابق**، ص: 10.

المطلب الثالث: المعيار الدولي للتدقيق ISA320 الأهمية النسبية في التخطيط وانجاز التدقيق

يتضمن المعيار الدولي للتدقيق **ISA320** الأهمية النسبية في التخطيط وإنجاز مهمة التدقيق الإرشادات التي توجه المدقق الخارجي إلى كيفية تطبيق الأهمية النسبية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، ويوفر إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق بصفة عامة ومخاطر التحريفات الجوهرية بصفة خاصة.

أولا: الأهمية النسبية في التدقيق

بالرغم من الإختلاف القائم حول الأهمية النسبية في التدقيق ودورها في إعداد وتدقيق القوائم المالية للمؤسسات، إلا أنها تشير بصفة عامة إلى مجموعة من المفاهيم يمكن إيجازها فيما يلي:

- نقول عن المعلومات أنها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها كليا أو جزئيا أو عرضها بصورة خاطئة سوف يؤثر بشكل ما على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية نتيجة لذلك، وهنا تتوقف الأهمية النسبية على طبيعة وحجم الخطأ المرتكب.
- تتعلق الأهمية النسبية أساسا بالظروف المحيطة بالخطأ أو التحريف وترتبط أساسا بطبيعته أوحجمه أو بكليهما معا.
- يتوقع المدقق الخارجي إعتمادا على الأهمية النسبية تلبية إحتياجات أكبر عدد ممكن من مستخدمي القوائم المالية كمجموعة مشتركة، ويقوم بتجاهل تأثير العدد القليل من هؤلاء الذين قد تتعدد إحتياجاتهم وتتنوع ويصعب تلبيتها.
- يقوم المدقق الخارجي بتحديد الإطار المرجعي لعملية التدقيق إعتمادا على مدى تبني الإطار المحاسبي المطبق لمفهوم الأهمية النسبية.
- الأهمية النسبية تعتمد أساسا على الحكم المهني للمدقق الخارجي وبهذا فهي تتأثر بمدى صحة توقع المدقق الخارجي بشأن تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وفي هذا الشأن يمكن للمدقق الخارجي أن يفترض بأن:

- لمستخدمي القوائم المالية معرفة مسبقة وهامة بالأنشطة التجارية والإقتصادية وكذا المحاسبية، ولديهم القدرة على تحليل المعلومات والبيانات التي تتضمنها القوائم المالية بشيء من العناية.
- مستخدمو القوائم المالية على دراية بأن البيانات المالية يتم إعدادها وعرضها ومراجعتها للتأكد من صحتها وأهميتها إعتمادا على مفهوم الأهمية النسبية.
- لمستخدمي القوائم المالية إدراك تام بأن مراعات الأحداث اللاحقة وراء عدم اليقين في تقييم مبالغ معينة بناء على مختلف التقديرات والأحكام.
- مستخدمو القوائم المالية يقومون بإتخاذ قرارات معقولة إعتمادا على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المعروضة.

يقوم المدقق الخارجي بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مختلف مراحل عملية التدقيق، وذلك بتقييم أثر التحريفات الجوهرية التي تم إكتشافها على عملية التدقيق، وكذا تقييم أثر التحريفات الجوهرية غير المكتشفة على صحة القوائم المالية وكذا رأي المدقق الخارجي، ففي مرحة التخطيط لعملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بإصدار أحكام للأهمية النسبية حول التحريفات التي تميز بين التحريفات الجوهرية وغير الجوهرية، هذه الأحكام تسمح بـ:

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية؛
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية للتدقيق.

ثانيا: متطلبات تطبيق معيار الأهمية النسبية

– يجب على المدقق الخارجي وضع حدود للأهمية النسبية قبل بداية عملية تدقيق الحسابات هذه الحدود تشمل البيانات المالية ككل؛

– أما إذا كانت فئة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة بعض الحسابات يمكن أن تقل عن مستوى الأهمية النسبية المحدد، يجب على المدقق الخارجي في هذه الحالة توضيح مستوى الأهمية النسبية المطبق في مثل هذه الحالات؛

– يقوم المدقق الخارجي بوضح حدود للأهمية النسبية بهدف تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية للتدقيق؛

– يقوم المدقق الخارجي بتعديل حدود الأهمية النسبية إذا اقتضت الضرورة ذلك أثناء عملية التدقيق؛

– خلال تنفيذ عملية التدقيق إذا توصل المدقق الخارجي إلى أن مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل أقل من المستوى المحدد في بداية عملية التدقيق فيجب عليه تغيير عتبة التخطيط المحددة وتحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التخطيط بقيت مناسبة أم يجب تعديلها.

ثالثا: التوثيق

يقوم المدقق الخارجي بإدراج ضمن وثائق التدقيق مختلف المبالغ والعوامل التي تم أخذها بعين الإعتبار أثناء تحديد كل من مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل وكذا مستوى الأهمية النسبية لبعض الفئات أو المعاملات في حالة توفرها أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، بالإضافة إلى تحديد عتبة الأهمية النسبية أثناء التخطيط.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي بصفة عامة، والحاجة الملحة التي أدت إلى ضرورة إخضاع القوائم المالية للمؤسسات للتدقيق من طرف شخص مؤهل علميا وعمليا يتمتع بالاستقلالية والحياد، تتمثل مهمته الأساسية في إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الصريح المدعم بأدلة إثبات كافية ومناسبة حول مدى تعبير القوائم المالية المعروضة عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق، هذا الرأي تعتمد عليه الأطراف ذات الصلة من أجل إتخاذ قرارات إستثمارية أو رسم سياسات مستقبلية، إلا أن الفروقات التي نشأت بين المدقق الخارجي ومستخدمو القوائم المالية حول ما هو متوقع وما تم تقديمه فعلا، وكذا ظهور فشل المدقق الخارجي في بعض الأحيان في اكتشاف بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية وهو ما أدى إلى ضرورة تبني مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تصدرها الهيئات المخولة لكي تحظى بالقبول العام من بين أهم هذه المعايير معيار الأهمية النسبية في التدقيق، الذي رغم الصعوبات التي تكتنف تطبيقه وتحديد مفاهيمه بدقة بسبب ارتباطه من جهة بالحكم المهني للمدقق الخارجي وبالتالي خبرته المهنية ومن جهة ثانية بمستخدمي القوائم المالية، كما إتضح كذلك أن الإرشادات أو المؤشرات التي يوفرها المعيار الدولي للتدقيق **ISA320** الأهمية النسبية في التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق تساعد المدقق الخارجي في تحديد حكمه المهني وليست بديلا عنه.

الفصل الثاني:

جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

مقدمة الفصل

تكتسي عملية تدقيق الحسابات أهمية بالغة لأنها تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه الفني المحايد بخصوص صدق تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق، إعتمادا على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وهذا خدمة للأطراف ذات الصلة، التي تطالب بإستمرار بضرورة إعداد مجموعة من المعايير والضوابط التي تمكن المدقق الخارجي من القيام بواجباته المهنية بأسلوب يتماشى ومعايير وآداب السلوك المهني، أطلق على هذه المعايير إسم معايير الرقابة على جودة أداء المدقق الخارجي.

فجودة التدقيق حظيت بإهتمام واسع من طرف المهنيين والأكاديميين لما توفره من قيمة نوعية لمهنة تدقيق الحسابات خاصة في ظل الإنتقادات الكثير التي وجهت للمهنة، رغم الإختلاف الواقع بين كل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق بما فيهم مدققو الحسابات، إلا أن الأكيد أن جميع الأطراف تسعى لتحقيق هدف مشترك وهو الوصول إلى مستوى مرتفع من الجودة.

سيتناول هذا الفصل جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، من خلال محاولة الإحاطة بكافة المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق وكذا مختلف المتغيرات ذات التأثير المباشر وغير المباشر على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، ليتم في الأخير الربط بين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي ومعيار الأهمية النسبية ومحاولة التعرف على مدى تأثير تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي نظريا، لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر الآتية:

المبحث الأول: الاداء المهني للمدقق الخارجي.

المبحث الثاني: جودة الاداء المهني للمدقق الخارجي.

المبحث الثالث: العلاقة بن الأهمية النسبية وجودة الاداء المهني.

المبحث الأول: الاداء المهني للمدقق الخارجي

يعتبر مصطلح الأداء من المصطلحات الإقتصادية ذات الأبعاد المتشعبة، أما بالنسبة للأداء المهني للمدقق الخارجي فيعبر عن كيفية تحقيق التلاحم الأمثل بين جميع الأنشطة والعمليات الإدارية المختلفة، من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية تدقيق الحسابات خدمة للأطراف ذات الصلة، وللأداء أبعاد ومؤشرات تصب في مجملها حول كيفية تقديم المدقق الخارجي للخدمة المطلوبة منه بكفاءة وفعالية، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة مختلف الجوانب المرتبطة بالأداء، وبعدها التعرف على منهجية التدقيق لمحاولة إسقاط هذا المفهوم الهام على عملية تدقيق الحسابات، لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: ماهية الاداء المهني.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المهني.

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: ماهية الأداء المهني

يكتسي مفهوم الأداء أهمية بالغة من حيث ارتباطه بمتغيرين هامين وهما الكفاءة والفعالية، سنقوم في هذا المطلب بتوضيح مفهوم الأداء، أبعاده ومكوناته، حتى يتسنى فهم هذا المصطلح بطريقة تمكننا من توظيفه بطريقة صحيحة في المطالب القادمة.

أولا: مفهوم الأداء المهني

لكي نتحصل على مفهوم واضح وجلي للأداء يجب في البداية التعرف على المعنى اللغوي قبل المعنى الإصطلاحي

الأداء لغة: يأتي أصل الكلمة في المعاجم من أدى الشيء أي قام به، أدى الدين أي قضاه وأدى الصلاة أي أقامها لوقتها وأدى أليه الشيء أي أوصله إليه، والإسم هو الأداء[1]،فالأداء لغة معناه القيام بالشيء.

الأداء إصطلاحا: يعتبر الأداء من المفاهيم الأكثر إستخداما في البحوث المتعلقة بالمنظمة بشكل عام هذا ما أدى إلى إختلاف وجهات النظر حول مدلوله، فيستخدم للتعبير عن إنجاز مختلف المهام أو مدى تحقيق الاهداف المسطرة أوالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ويرجع أصل الكلمة إلى اللغة اللاتينية "performer" التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، وإشتقت منها اللغة الإنجليزية "performance" ويقصد بها إنجاز العمل أو الكيفية التي يتم من خلالها الوصول للأهداف المرجوة[2].

كما ورد مفهوم الأداء في معجم encyclopédique بمعنى النتائج المحققة في تنفيذ مختلف المهام[3].

كما يتجه الكثير من الباحثين إلى توضيح مفهوم الأداء على أنه تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بما يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة[4].

من خلال ما سبق يتضح أن الأداء يتجسد في قيام المنظمة بشكل عام بمجموعة من الأنشطة والمهام والأعمال بما يحقق لها الوصول إلى الأهداف المسطرة، أما الأداء المهني فيقصد به القيام بالأعمال الوظيفية (المسؤوليات والواجبات) المطلوبة من الفرد المدرب بكفاءة وفعالية.

---

[1] ناصر سيد أحمد وآخرون، **المعجم الوسيط**، دار احياء التاريخ العربي للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان،2008، ص ص: 24-25.

[2] عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد01، نوفمبر2001، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص:86.

[3]La rousse : **dictionnaire encyclopédique**, p: 1179

[4] إبراهيم محمد المحاسنة، **إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق**، دار الجرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص: 103.

ويربط باحثون آخرون مفهوم الأداء بكيفية إستغلال الموارد المتاحة وإعتباره محصلة القدرة على إستغلال الموارد المتاحة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، أي أنه إنعكاس لكيفية الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالصورة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة[1].

ويرى باحثون آخرون أنه من الضروري إدراج البعد البيئي في تعريف الأداء، وذلك لإرتباط المنظمة بالمحيط بعلاقات تبادلية تأثير وتأثر كما يلي: الأداء هو كيفية تحقيق التفاعل بين العوامل الداخلية على إختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية وإستغلالها لتحقيق الأهداف المسطرة[2].

وبالتالي فالأداء يتمثل في جميع الأنشطة والعمليات الإدارية التي تعمل على خلق القيمة من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة مع ضرورة الموازنة بين الإمكانيات الداخلية والمتغيرات الخارجية للمحيط، فالأداء المهني للفرد يعكس الكيفية التي تمكنه من تحقيق متطلباته الوظيفية، ويظهر هنا مفهوم آخر وهو الجهد المبذول الذي يشير إلى الطاقة المبذولة للقيام بالعمل المطلوب بينما الأداء يقاس على أساس النتائج المحققة.

ثانيا: أبعاد الأداء المهني

بعد عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالأداء سوف نتطرق لمختلف الأبعاد التي يتضمنها الأداء، وعلى إعتبار أن الأداء مفهوم شامل فهو يتضمن مجموعة من البعاد المتداخلة الموجزة فيما يلي[3]:

1- البعد التنظيمي: يقصد به مجموع الإجراءات والآليات التنظيمية المعتمدة في المجال التنظيمي لتحقيق الأهداف المسطرة، فالإدارة تتوفر على معايير لقياس فعالية هذه الإجراءات المعتمدة وأثرها على الأداء، ويتعلق القياس مباشرة بالهيكل التنظيمي وليس بالنتائج ذات الطابع الاجتماعي والإقتصادي المتوقعة، ويقود هذا إلى التأكيد على إمكانية الوصول إلى مستوى فعالية ناتج عن مختلف المعايير الاجتماعية والإقتصادية ويختلف عن المستوى الناتج المرتبط بالفعالية التنظيمية، فالمعايير المعتمدة لقياس الفعالية التنظيمية تشكل أساسا قويا لتقييم الأداء ويوفر وعي وإدراك كبيرين للصعوبات التنظيمية في الوقت المناسب من خلال المؤشرات الأولية للأثر الاقتصادي.

2- البعد الاجتماعي: يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا لدى أفراد المنظمة على إختلاف مستوياتهم، حيث يعتبر مستوى الرضا مؤشرا على وفاء الأفراد لمؤسستهم خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على

[1] وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور العالي، **أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 38.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 39.

[3] إبراهيم محمد المحاسنة، **مرجع سابق**، ص ص: 108-109.

تلبية مختلف الحاجيات المرتبطة بالعاملين بها، وتكمن أهمية هذا البعد في التأثير السلبي لإهتمام المنظمة بالجانب الاقتصادي فقط على حساب الجوانب الأخرى خاصة منها الجانب الاجتماعي للموارد البشرية، الذي يؤثر سلبا على تحقيق مختلف الأهداف خاصة على المدى المتوسط والبعيد، فالأدبيات الخاصة بالإدارة تشير إلى أن جودة الإدارة تعتمد على مدى الإنسجام بين الفعالية الاقتصادية والإجتماعية، فالمناخ الاجتماعي السائد داخل المنظمة له علاقة بطبيعة العلاقات الاجتماعية السائدة فيها من صراعات وأزمات وغيرها.

3- البعد الاقتصادي: ويعتمد هذا البعد على قدرة المؤسسة على البقاء في السوق وتحقيق مختلف أهدافها، ويعبر الأداء الاقتصادي عن السبب الأساسي لوجود المؤسسة المتعلق أساسا بتحقيق الفوائض الاقتصادية التي تجنيها جراء تعظيم أرباحها (الإنتاج، رقم الأعمال، القيمة المضافة، الربح، ...)، وتخفيض إستخدام الموارد المتاحة إلى أدنى مستوى ممكن (رأس المال، المواد الأولية، العمل، التكنولوجيا، ...)، وظل البعد الاقتصادي للأداء لفترة طويلة المعيار الأساسي الأداء في المنظمات.

ثالثا: العوامل المؤثرة في الأداء المهني

إن التعرف على العوامل المؤثرة في الأداء المهني يقودنا بلا شك إلى السبل الكفيلة لتحسين الأداء الذي تسعى إليه المنضمات بصفة عامة من أجل البقاء، ومن خلال دراستنا لمختلف العوامل المؤثرة في الأداء المهني إتضح لنا أنها تندرج ضمن محورين أساسيين عوامل داخلية وأخرى خارجية.

1- العوامل الداخلية: يقصد بها كافة العوامل المرتبطة بالتنظيم داخل المؤسسة، فعملية التنظيم تسعى أساسا إلى تحديد واجبات الفرد ومسؤولياته وبالتالي تحديد السلطة والمسؤولية بين الأفراد داخل المنظمة، لضمان تحقيق الأهداف بفعالية، ومنها تحسين الأداء على مستوى الفرد والمؤسسة على حد سواء[1]، ويندرج ضمن العوامل الداخلية العناصر الآتية:

أ- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي الأساس الإداري الذي تقوم عليه المنظمة من خلال تحديده لمختلف المستويات الإدارية والوظائف الإدارية التي يؤديها الأفراد بشكل متناسق ومنظم لتحقيق أهداف المنظمة، من خلال تحديد السلطة والمسؤولية بالدقة المطلوبة لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة[2].

[1] حمداوي وسيلة، **إدارة الموارد البشرية**، مديرية النشر، قالمة، الجزائر، 2004، ص: 34.

[2] أحمد قطامين، **الإدارة الإستراتيجية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص: 64.

ب-الثقافة التنظيمية: يقصد بالثقافة التنظيمية داخل المنظمة مختلف المبادئ والسلوكيات المشتركة للأفراد التي تبلورت منذ نشأة المنظمة وتعتبر أساس المعاملات والسلوكيات داخل المنظمة، وما يميزها أنها تحضى بالقبول العام من طرف جميع الأفراد، ويعتبر نجاح المنظمة في نشر قيم وسلوكيات جيدة بين الأفراد من العوامل المساعدة على تحسين أدائها مستقبلا.

ت-العوامل المرتبطة بالعنصر البشري: يعتبر العنصر البشري أساس نمو وتطور المنظمات، لتميزه بالقدرة على التفكير والإبداع، من أهم العناصر المرتبطة مباشرة بالعنصر البشري ولها تأثير مباشر على الأداء داخل المنظمة نذكر مايلي:

ت–1– التحفيز: هو أسلوب تسعى المنظمة من خلاله إلى ربط الأداء المهني بمجموعة من الحوافز والمكافآت لتحقيق إلتزام الأفراد بأهداف المنظمة من جهة، وتأمين قيامهم بوظائفهم بمردودية أكبر للحصول على عمل ذو جودة عالية[1]، ويهدف نظام التحفيز أساسا إلى تغيير سلوك الأفراد داخل المنظمة على نحو يخدم أهداف المنظمة بطريقة أفضل وتحسين أداء الفرد كما ونوعا.

ت–2– التكوين: يكتسي عنصر التكوين أهمية بالغة داخل المنظمة، نظرا لما يهدف إليه من تثمين وتطوير الموارد البشرية للمؤسسة، من خلال نقل المعارف والمهارات التي تساعد على الرفع من المؤهلات والقدرات الحالية للأفراد داخل المنظمة لمواكبة التطور التكنولوجي ومختلف التغيرات التي يفرضها المحيط، للمحافظة على بقاء المنظمة وإستمرارها[2]، وتجدر الإشارة إلى أن التكوين يساهم في تنمية المعارف والمهارات للفرد وبالتالي يساهم في الرفع من مستوى إنتاجيته وكذا جودة المنتجات وبالتالي الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة ككل.

ت–3– القيادة: يقصد بها القدرة على التأثير في الأفراد داخل المؤسسة والقيام بالعملية الإدارية على نحو يجعل الجميع مرتبط معنويا لتحقيق أهداف المنظمة، وتتجلى القيادة من خلال القدرة على إشراك جميع الأطراف داخل المنظمة باستخدام كافة الأنظمة التحفيزية المناسبة للوصول بالمنظمة نحو الأفضل بتحقيق التفاعل المطلوب بين القيادة ومختلف المرؤوسين لتحقيق الرضا الوظيفي وإيجاد التوليفة المثلى بين الرضى والأداء لتحقيق الأهداف العامة للمنظمة.

ث- **الإدارة:** يقصد بها جميع الأنشطة الإدارية التي تقوم بها من المنظمة من تخطيط وتنظيم وتوجيه وكذا رقابة بهدف الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق أهداف المنظمة، فأساليب الإدارة تؤثر بشكل كبير على مستوى الأداء الأفراد، وبالتالي فإن ضعف أو تقصير أية دعامة إدارية سيكون له أثر سلبي على أداء الأفراد داخل المنظمة.

[1] أحمد قطامين، **التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996، ص:144.

[2] إبراهيم عبد الله حمودة مختار، **دور التكوين في تنمية الموارد البشرية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 7، فيفري2005، ص:244.

ج-**البيئة الداخلية:** ويقصد بها كل العناصر التي تحيط بالفرد أثناء تأدية مهامه داخل المنظمة، وتتمثل في مجموع العلاقات الاجتماعية والتنظيمية التي تربط الفرد بالمنظمة التي ينتمي إليها، بالإضافة إلى طبيعة العمل الذي يقوم به الفرد، وهي تؤثر بشكل كبير على أداء الفرد والمنظمة ككل.

2- العوامل الخارجية: المنظمة هي نظام مفتوح، في علاقة دائمة بمحيطها الخارجي فهي تؤثر فيه وتتأثر به ويمكن إيجاز العوامل الخارجية التي تؤثر في الأداء المهني فيما يلي:

أ– الطبيعة القانونية: يقصد بالطبيعة القانونية الشكل القانوني للمنظمة عمومية أم خاصة، فالمؤسسات العمومية لها مميزات وخصائص وإمتيازات يوفرها القانون الإداري الذي تخضع له، كما لها نظام حوافز خاص بها، وهي تقدم خدمات عامة وتخضع لرقابة الدولة ممثلة في السلطة المركزية[1]، فللطبيعة القانونية للمنظمة تأثير على الأداء المهني للأفراد العاملين بها.

ب– العوامل الاقتصادية: يقصد بها الخصائص والمميزات التي تميز النظام الاقتصادي الذي تنتمي إليه المنظمة، الذي يوضح ميزان مدفوعات الدولة، وسياستها الاقتصادية المالية وكذا النقدية المنتهجة لمواجهة الظروف الإقتصادية المحتملة، وكذلك كيفية الموازنة بين السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية[2]، وتؤثر هذه العوامل بطريقة مباشرة على الأداء المهني للفرد داخل المنظمة.

ت– العوامل الاجتماعية والثقافية: يقصد بها كل العوامل المتعلقة بالعادات والتقاليد وكذا المستوى المعيشي والقيم الأخلاقية للمجتمع الذي تنتمي إليه المنظمة، ويندرج ضمنها مستوى التعليم لدى الأفراد وكذا القيم الأخلاقية والتغيرات السكانية داخل المجتمع، فهي تؤثر بطريقة مباشرة على أداء الأفراد والمنظمة ككل[3]، كما تلعب القيم الثقافية دورا هاما في التأثير على أداء الأفراد لأن ارتفاع مستوى التعليم والثقافة السائدة بالمجتمع يؤدي إلى بروز كفاءات قادرة على إنجاز الأعمال الموكلة لها بكفاءة وفعالية[4].

ث– العوامل التكنولوجية: ويقصد بها التغيرات الحديثة في المجال التكنولوجي لاسيما تلك التي تساهم بشكل كبير في الرفع من مستوى أداء الفرد والمنظمة من خلال توفير المعلومات بالدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب لعملية إتخاذ

[1] محمد الصيرفي، **إدارة الأعمال الحكومية**، مؤسسة دروس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص :142.

[2] كاظم نزار الركابي، **الإدارة الاستراتيجية (العولمة والمنافسة)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 136.

[3] **المرجع نفسه**، ص:136.

[4] محمد الصيرفي، **مرجع سابق**، ص: 23.

القرار، كما تساعد الأفراد على القيام بالعمل الموكل إليهم بكفاءة عالية وبأقل جهد، كما تعمل على مساعدة المنظمة على تقديم خدمات عالية الجودة بتكلفة أقل في وقت وجيد، ومن الخطأ التفكير بأن التكنولوجيا تعمل على الحد من التدخل البشري في الأعمال داخل المنظمة، فهي تساعد على الرفع من الأداء المهني للفرد والمنظمة على حد سواء

ج– رضا الزبائن: تعمل المنظمات عادة على تقديم منتجات وخدمات للزبائن، وبالتالي فإن إشباع حاجات الزبائن وتحقيق رضاهم من بين الأهداف التي تسعى المنظمات لتحقيقها، فأداء المنظمة بما فيها الأفراد العاملين بها يتوقف على مدى رضا الزبائن عن مخرجاتها، وبما أن المنظمة هي جزء من المجتمع الذي تعمل به، ففعاليتها تقاس بمدى مساهمتها في تحقيق الكفاءة والفعالية والقدرة على البقاء وتحقيق أقصى قدر ممكن من العوائد والمنافع للمجتمع.

المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بالأداء المهني

تتميز الظواهر في العلوم الإنسانية والإجتماعية على وجه الخصوص بالإرتباط الشديد والتأثير المتبادل، وهذا ما أدى على إختلاف أراء الباحثين والكتاب في جل المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية، والأداء شأنه شأن باقي المصطلحات مرتبط بعديد المفاهيم ومتداخل مع أخرى أهمها: الكفاءة والفعالية، سنحاول فيما يلي التمييز بين هذين المصطلحين من خلال النقاط أدناه:

أولا: الكفاءة

إرتبط مفهوم الكفاءة في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بالمشكلة الاقتصادية القائمة أساسا على كيفية تخصيص الموارد المتاحة والمحدودة من أجل تلبية حاجيات ورغبات الأفراد المتجددة واللامتناهية وهذا ما أكدت عليه مختلف التعاريف الواردة في هذا الشأن. فالكفاءة هي العلاقة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة لتحقيق هذه النتائج[1].

وجاء في تعريف آخر للكفاءة على أنها الإستخدام الأفضل للموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر[2]، فالكفاءة تتحقق من خلال كلما كانت المؤسسة قادرة على تحويل مدخلاتها المتمثلة في عوامل الإنتاج الرئيسية إلى مخرجات في شكل سلع وخدمات أو تحقيق أهداف معينة بأقل تكلفة ممكنة، وترتبط الكفاءة بتحقيق الأهداف المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة (إستعمال مدخلات أقل).

ووردت الكفاءة في تعريف آخر على أنها كل ما يساهم في تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف ولا تتحقق الكفاءة بتخفيض التكاليف فقط أو رفع القيمة فقط ولكن تتحقق بتحقيق الهدفين معا[3].

فالكفاءة صفة تلازم عمل أي منظمة لتحقيق أهدافها.

ثانيا: الفعالية

تباينت مفاهيم الفعالية بتباين وجهات نظر وآراء الباحثين والكتاب حول هذا المفهوم، فتشير الكثير من الدراسات والأبحاث إلى وجود علاقة متداخلة ومتشابكة بين فعالية المؤسسة من جهة، والعوامل المؤثرة عليها من جهة أخرى، وهناك العديد من المحاولات الجادة المقدمة لتحديد مفهوم واضح المعالم للفعالية نورد منها ما يلي:

---

[1] Bernard Martory, Daniel Crozet : **Gestion Des Ressources Humaines Pilotage Social et Performance**, 8éme édition, Dunod, Paris, France, 2013, P: 10.

[2] الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية للأداء**، مجلة الباحث، العدد07، 2009-2010، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص: 220.

[3] Philippe Lorino, **Méthodes et Pratiques de la Performance**, Edition D'organisation, Paris, France, 1998, p: 18.

الفعالية هي درجة تحقيق الأهداف مهما كانت الموارد المستعملة[1]، فالفعالية ترتبط بمدى القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال تفاعل مختلف الأنشطة والوظائف الفنية والإدارية، وهذا بقياس الإنحراف بين النتائج المتوقعة والنتائج المحققة فعلا، وكلما إقتربت النتائج المحققة فعلا من النتائج المتوقعة كلما إرتفعت الفعالية والعكس، كما أن العديد من الأبعاد بينت طبيعة النتائج التي من خلالها تظهر الفعالية والتي نذكر منها[2]:

- الفعالية هي تعظيم معدل العائد على الإستثمار بكل الطرق؛
- الفعالية هي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها في شكل زيادة حجم مبيعاتها أو زيادة حصتها السوقية، وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها، وتنمية الموارد البشرية وكذا النمو وتحقيق الربحية؛
- الفعالية هي قدرة المؤسسة على رفع إنتاجيتها؛

وأشار **Peter Draker** إلى أن الفعالية هي أداء الأعمال الصحيحة في الوقت المناسب[3]، ويقصد بها مجموع الأعمال التي تقوم بها الإدارة بالطريقة المناسبة وفي الوقت المناسب، فالإدارة الجيدة تساهم بكل مستوياتها في تحديد أهداف تتناسب مع إمكانيات المؤسسة، وتعكس فرص حقيقية ضائعة، حيث أن إستغلالها الأمثل سوف يؤدي إلى نتائج جيدة، وتعمل الإدارة الجيدة على إتخاذ قراراتها في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة لتحقيق الأهداف المسطرة.

ثالثا: العلاقة بين الكفاءة والفعالية

بعد تحليل مفهوم كل من الكفاءة والفعالية، سنحاول فيما يلي إيجاد الروابط التي تجمع بينهما وكذا إيجاد حل لمعادلة الأداء بعد تحديد مختلف متغيراته، فالكفاءة تقوم على أداء الأعمال بطريقة صحيحة في حين الفعالية تهدف إلى أداء الأعمال الصحيحة، وبالتالي يجب في البداية تحديد الأعمال الصحيحة وتعريفها قبل أدائها، فالكفاءة والفعالية تتلخص في أداء الأعمال الصحيحة بالطريقة الصحيحة ويتحقق الأداء من خلال الجمع بين الكفاءة والفعالية. وبما أن الفعالية تفترض حتمية تحقيق النتائج وهذا يرتبط بتحديد الأهداف الواضحة والإستراتيجيات المناسبة والعمل على تحقيقها، أما الكفاءة فتفترض تقييد الموارد من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن ويرتبط

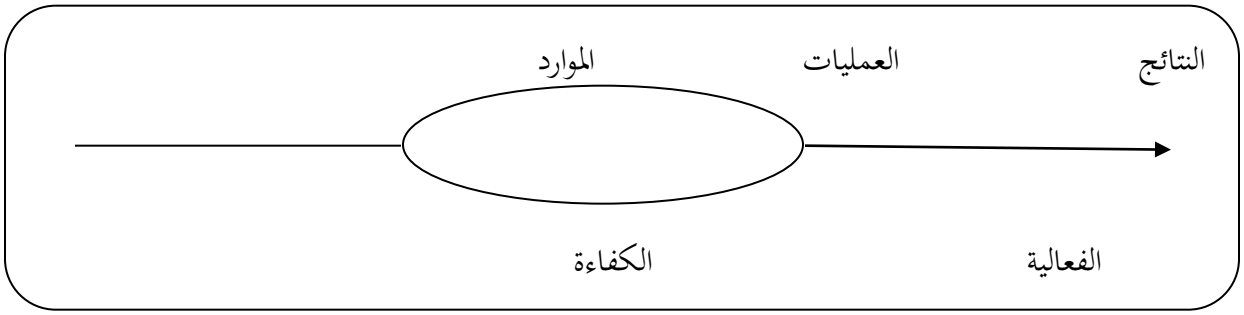
[1] Philippe Lorino : **Op. Cit,** P: 19.

[2] عبد السلام أبوقحف، **إقتصاد الأعمال والإستثمار الدولي**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص ص: 222-223.

[3] بلقاسم سلطانة، أسماء بن تركي، نجاة قريشي، سهام بن رحمون، **الفعالية التنظيمية**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 2013، ص21.

ذلك بالتخطيط والتنظيم وإدارة الوقت ومتابعة ومراقبة نشاط المؤسسة، فالموازنة بين الكفاءة والفعالية يعطي الصورة الجيدة للأداء[1]، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

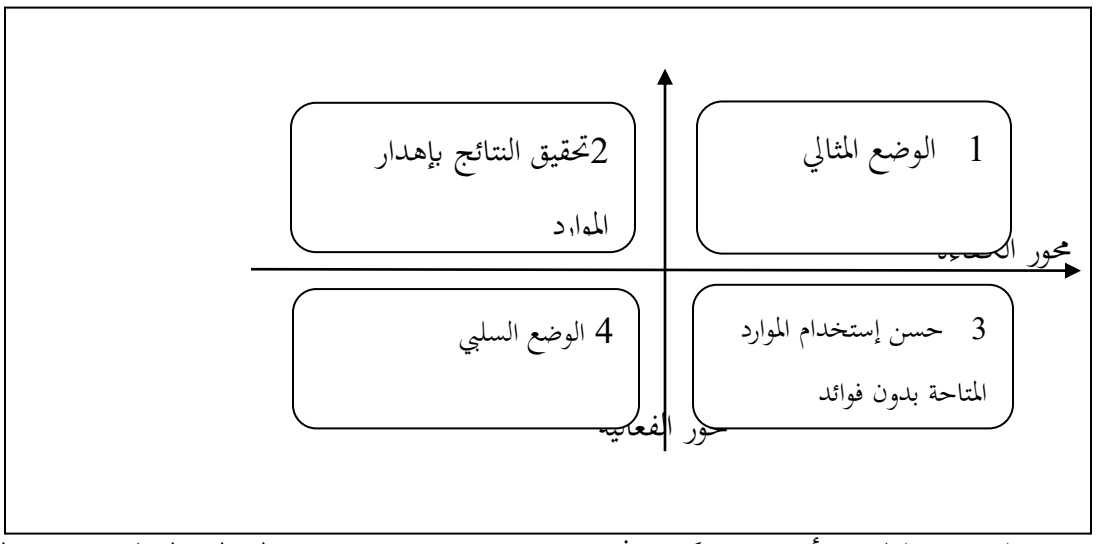
الشكل رقم (01-02): العلاقة بين الكفاءة والفعالية



La Source: Martine Maadani, Karim Said : Management et Pilotage de la Performance, Hachette, Paris, France, 2009, p29.

فمصطلح الأداء يتكون من عنصرين أساسيين هما الكفاءة والفعالية، ويعتبر أساس الأداء الجيد القدرة على المزج بين عاملي الكفاءة والفعالية وتتحدد وضعية المؤسسة بصفة عامة من خلال توفر كل من الكفاءة والفعالية في الأداء، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02-02): وضعية الأداء وفق توفر عنصري الكفاءة والفعالية



المصدر: بلقاسم سلطانية، أسماء بن تركي، نجاة قريشي، سهام بن رحمون، الفعالية التنظيمية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2013، ص23.

[1] Martine Maadani, Karim Said : **Management et Pilotage de la Performance**, Hachette, Paris, France, 2009, p29.

من خلال الشكل يتضح أن هناك أربع حالات لوضعية المؤسسة حسب درجة كفاءة وفعالية الأداء، وتتمثل فيمايلي[1]:

1- الوضع المثالي: في هذا الوضع تكون الكفاءة والفعالية مرتفعتين، وهو الوضع النموذجي الذي ينبغي على المؤسسة السعي لتحقيقه؛

2- الوضع غير الممكن: في هذا الوضع تكون الكفاءة منخفضة والفعالية مرتفعة، وهذا الأمر غير ممكن على اعتبار أنه من غير الممكن الوصول إلى الفعالية من خلال تحقيق النتائج من دون الكفاءة في إستخدام الموارد؛

3- وضع الفشل: في هذا الوضع تكون الكفاءة عالية والفعالية منخفضة، ويتحقق ذلك عندما يوجه إستخدام الموارد لغير الهدف المطلوب؛

4- الوضع السالب: في هذا الوضع تكون الكفاءة منخفضة والفعالية منخفضة، ويتحقق ذلك من خلال عدم عمل المؤسسة على الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي عدم تحقيق النتائج المطلوبة.

ومن هذا المنطلق وجب على إدارة المؤسسة السعي لاستحداث الطرق والوسائل التي تساهم في تحقيق كل من الكفاءة والفعالية في مختلف أنشطتها للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

[1] بلقاسم سلطانية، وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص: 23-24.

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الخارجي

تمر عملية تدقيق الحسابات كأية عملية إدارية بعدة مراحل للوصول إلى تحقيق الهدف من العملية، سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح بإسهاب منهجية التدقيق، بداية من التخطيط لعملية التدقيق وبعدها تنفيذها ومن ثم الوصول لإعداد تقرير التدقيق، وهنا تعتبر الرقابة على الجودة هي آخر مرحلة من العملية الإدارية لذا ارتأينا تأخيرها للتطرق لها بنوع من التفصيل لاحقا خدمة لأهداف البحث.

أولا: التخطيط لعملية التدقيق

قبل التخطيط لعملية التدقيق يجب المرور بمرحلة تمهيدية متوجة بقرار قبول التعاقد مع العميل حيث تتخللها عدة عناصر يجب أخذها بعين الإعتبار[1]:

- التأكد من صحة تعيين المدقق وفقا للشكل القانوني المحدد؛
- الإتصال بالمدقق السابق؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- إجراء إتصالات أولية للتعرف عن المؤسسة محل التدقيق؛
- الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة؛
- فحص التنظيم الإداري للمؤسسة محل التدقيق؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي المطبق من طرف المؤسسة.

1- مفهوم التخطيط لعملية التدقيق: هو عملية منظمة تتضمن وضع إستراتيجية شاملة لوضع خطة عمل التدقيق من خلال وضع وتسطير أهداف محددة وتحديد الوقت الكافي لتحقيقها والخطوات اللازمة لذلك، وتوزيع المهام حسب كل خطوة[2].

2- أهمية التخطيط لعملية التدقيق: يمكن تلخيص أهمية التخطيط لعملية التدقيق فيما يلي[3]:

- تعتبر أداة رقابة فعالة تساعد المدقق في أداء عمله؛
- إنجاز مهمة التدقيق بطريقة فعالة وفي الوقت المحدد؛

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع،2009، ص: 139.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 135.

[3] **المرجع نفسه**، ص: 136.

- يضمن التوزيع المناسب للمهام بين مختلف أطراف فريق التدقيق وكذا عمليات الإشراف والنوعية؛
- وضع تنبؤات عن المشاكل المحتملة أثناء عملية التدقيق لتفاديها أو العمل على حلها في الوقت المناسب؛
- إعطاء الأهمية اللازمة لكل خطوة من خطوات التدقيق.

3- أهداف التخطيط لعملية التدقيق:

يمكن تلخيص أهداف التخطيط لعملية التدقيق في العناصر الآتية [1]:

- وضع وتسطير الأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق؛
- تحديد الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- تحديد الوقت اللازم لإتمام كل خطوة؛
- تحديد الأشخاص المسؤولين عن كل خطوة.

تمثل الخطوات السابقة ملخص للأهداف المتوخاة من التخطيط لعملية التدقيق وتكون أداة رقابة تساعد المدقق الخارجي في عملية التدقيق.

4- خطوات التخطيط لعملية التدقيق:

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛
- تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- وضع خطة أو برنامج التدقيق.

أ- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق: تعتبر هذه الخطوة تكملة لما كان في المرحلة التمهيدية قبل قبول مهمة التدقيق من طرف المدقق الخارجي، الذي يقوم ببعض الإجراءات التحليلية البسيطة لكل المعلومات التي تم تجميعها حول المؤسسة وطبيعة نشاطها لتحديد وقت ونطاق عملية التدقيق، كما تساعد كذلك على الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق ومعرفة الإنحرافات إن وجدت، والتي تعبر عن وجود أخطاء يجب الإنتباه لها في مرحلة التدقيق المفصل[2] .

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **مرجع سابق**، ص: 143.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص: 53.

ب– تحديد الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق: خلال هذه الخطوة يقوم المدقق الخارجي بتقدير حجم الخطأ أوالتحريف الذي يمكنه التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المالية، ويعتمد تطبيق ذلك أساسا على التقدير الشخصي للمدقق الخارجي، فالأهمية النسبية هي مقياس لمقدار التحريف أو الخطأ الجوهري، أما الخطر فهو مقياس لعدم التأكد[1].

ت– تقييم نظام الرقابة الداخلية:

ت–1– تعريف نظام الرقابة الداخلية: عرفه مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين كما يلي "هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة لتحقيق الهدف المتعلق بحماية الأصول ونوعية المعلومة، وكذا ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة [2]".

ت–2–أهداف دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

- التأكد من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- إستخلاص نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم الإختبارات المناسبة وكذا تحديد نطاق ومدى عملية التدقيق.

ت–3–مميزات نظام الرقابة الداخلية الفعال:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد داخل المؤسسة محددة بدقة ومفهومة من طرف الجميع؛
- كل العمليات المنجزة مراقبة بشكل إجراءات وطرق يجب إتباعها ويتم إدخالها في نظام المعلومات؛
- وجود موظفين مؤهلين داخل المؤسسة لتحقيق هدف نظام الرقابة الداخلية.

ت–4–مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: تمر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عبر مرحلتين أساسيتين:

- **مرحلة التقييم المبدئي (إختبارات المعرفة):** تتمثل هذه المرحلة في التعرف عن المقاييس والإجراءات الرقابية الموضوعة لتفادي وقوع الأخطاء والإنحرافات، وكذا المقاييس والإجراءات الرقابية الموضوعة لتصحيح الأخطاء والانحرافات وقت حدوثها، وتنتهي هذه المرحلة بإجراء تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية إما بوجود مقاييس رقابية

[1] عماد سعد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص: 76.

[2] Reda Khelassi, **l'Audit interne-audit opérationnel**, Houma Alger, 2005, p: 71.

سليمة وفعالة يمكن الإعتماد عليها في المرحلة الموالية، أو وجود مقاييس رقابية غير سليمة وغير فعالة وبالتالي عدم إمكانية الإعتماد عليها.

- **مرحلة إختبارات المطابقة والإلتزام:** من خلال هذه المرحلة سيتمكن المدقق الخارجي من التأكد من مدى تطبيق وتنفيذ المقاييس والإجراءات الرقابية حسب ما هو مقرر لها، وفي نهاية هذه المرحلة يقوم بإعطاء تقييمه الشامل لنظام الرقابة الداخلية ومدى الإعتماد عليه في تحديد حجم أدلة الإثبات وكذا عينة وإختبارات التدقيق.

ث– برنامج (خطة) التدقيق: هو ترجمة لخطة عمل المدقق على ضوء ما قام بتجميعه من بيانات وخطوات تتفق مع المعايير الدولية للتدقيق، ويجب مراعاة حدود ونطاق الفحص وتحديد طريقة التدقيق التي تتفق مع ظروف وطبيعة نشاط المؤسسة[1].

ث–1–أنواع برامج التدقيق:

- **برامج تدقيق ثابتة (مرسومة مسبقا):** يعتمد هذا النوع على وضع نماذج مطبوعة بشكل ثابت يتضمن كل خطوات وإجراءات التدقيق ويطلب من المساعدين التقيد بها أثناء تأدية مهامهم، غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية[2].

يتميز هذا النوع من البرامج بما يلي:

- تعتبر تعليمات واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛
- هذه البرامج تعتبر ضرورة في المؤسسات الكبرى من أجل التحكم الجيد في خطة العمل؛
- تعتبر أداة لرقابة المدقق على مساعديه كونه سجل كامل لكل ما قام بأدائه المساعدون.

إن أهم انتقاد وجه لهذا النوع من البرامج أنها تحول عمل المدقق إلى إجراءات روتينية تفتقد للإستقلالية والتقدير الشخصي لمساعد المدقق الخارجي، لذا فعلى هذا الأخير جمع فريق التدقيق وعرض البرنامج مسبقا من أجل إبداء آرائهم وملاحظاتهم حوله وإقتراح التعديلات المناسبة سواء قبل بداية عملية التدقيق أو أثناءها[3].

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 157.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص: 212.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 157.

- **برامج تدقيق متدحرجة:** تتمثل هذه البرامج في تحديد الخطوات الأساسية لعملية التدقيق وترك التفاصيل وكمية الإختبارات وغيرها ليتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق[1].

ما يميز هذه البرامج أنها تترك المجال أمام فريق التدقيق لإستخدام خبرته في إتباع ما يرونه مناسبا من خطوات وأساليب لذلك فهي تتطلب وجود فريق عمل يتميز بالخبرة العملية والتأهيل العلمي المناسب.

ثانيا: تنفيذ عملية التدقيق

بعد التخطيط لعملية التدقيق تأتي مرحلة جمع أدلة الإثبات والقرائن التي من شأنها تدعيم رأي المدقق حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعروضة من طرف المؤسسة، وذلك بفحصها للتأكد من وجود مختلف العناصر، من تسجيلها في سجلات المؤسسة وكذا ملكية المؤسسة لها، وأنها مقيمة وتم الإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أ– تعريف أدلة التدقيق: عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم **500** على أنها "كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة إثبات وقرائن متجانسة تساعده في إبداء رأيه ".

فالمدقق يقوم بالفحص لأجل الحصول على أدلة مقنعة عن خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية ومناسبة لتوفير أسس معقولة لإبداء الرأي حول القوائم المالية المعروضة[2]، وفي حالة عدم وجود دليل قاطع يتجه مباشرة إلى حقيقة البند المراد مراجعته، فعلى المدقق إيجاد مجموعة من القرائن التي تقود بطريقة غير مباشرة إلى الحقيقة المتصلة بالبند المطلوب تدقيقه وبالتالي فالقرينة تعتبر بديلا عن الدليل[3].

فأدلة الإثبات هي مخرجات عملية الفحص التي يقوم بها المدقق للقوائم المالية، تتمتع بصفتي الكفاية والمناسبة لإبداء رأي فني سليم ومحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل التدقيق.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 158.

[2] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص: 103.

[3] رزق أبوزيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 171.

ب– خصائص أدلة الإثبات: من تعريف أدلة الإثبات يتضح لنا أنها تتميز بخاصيتين أساسيتين هما: المناسبة والكفاية

– **مناسبة أدلة الإثبات:** مناسبة أو ملاءمة الدليل هو مؤشر قياس نوعية الدليل[1]، ومن بين أهم الشروط التي يجب توفرها في دليل الإثبات أن يرتبط بهدف التدقيق من جهة ويكون موثوق فيه من جهة ثانية وترتبط هذه الثقة بمصدر الحصول على الدليل وكذا طبيعة الدليل بحيث أن الأدلة الموثقة أكثر ثقة من الأدلة غير الموثقة[2].

– **كفاية أدلة الإثبات:** الكفاية هي المؤشر الذي يقيس كمية أدلة الإثبات المقنعة الواجب الحصول عليها من طرف المدقق لتدعيم رأيه، وترتبط بالحكم الشخصي للمدقق الخارجي.

رغم العلاقة العكسية الظاهرة بين مناسبة أدلة الإثبات وكفايتها إلا أنها مرتبطة إرتباطا وثيقا لأن الحصول على كمية كبيرة من أدلة الإثبات ليس دليل على نوعيتها، كما أن دليل واحد يتمتع بالموثوقية قد لايكفي للحكم لتحقيق الإقناع لدى المدقق حول البند محل الفحص، كما أنه لا توجد إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، وإنما تعتبر سلطة تقديرية للمدقق الخارجي[3].

– **توثيق أدلة الإثبات:** يجب على المدقق إعداد وثائق تدقيق كافية ومناسبة وفي الوقت المناسب تبين إتفاق البيانات المالية مع السجلات المحاسبية، كل هذا من شأنه المساهمة في تسهيل عملية التدقيق والتقييم الفعال للأدلة التي تم الحصول عليها، وهذا من أجل تحسين نوعية التدقيق وفقا لما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم 330 إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيمة "على المدقق توثيق الإستنتاجات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، وصلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات ونتائج إجراءات التدقيق" .

ثالثا: إعداد التقرير

أ– مفهوم تقرير المدقق الخارجي: هو المرحلة الأخيرة من منهجية التدقيق يتمثل في إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية المعروضة ومدى صدق تعبيرها عن حقيقة المركز المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويكون ذلك في شكل تقرير مكتوب موجه إلى مجلس إدارة المؤسسة[4] .

---

[1] رزق أبوزيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 172.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص: 19.

[3] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 151.

[4] **المرجع نفسه**، ص: 101.

كما أوضح المعيار الدولي للتدقيق رقم **700** أن تقرير المدقق الخارجي يمثل رأي المدقق المكتوب والواضح حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، حيث يجب أن يتضمن مدى عدالة القوائم المالية المعروضة وصدق تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق[1].

ويعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة اتصال تمكن المدقق من عرض نتائج أعماله والتعبير عن رأيه الفني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية المعروضة ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق[2].

فتقرير المدقق الخارجي يكون في شكل تقرير مكتوب وواضح وفقا لمعايير محددة، يعبر فيه المدقق عن رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية المعروضة من طرف المؤسسة محل التدقيق، ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي لها وتوصيله إلى الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق.

ب– خصائص تقرير المدقق الخارجي

- تقرير المدقق الخارجي منتج نهائي لعملية التدقيق؛
- يعد تقرير المدقق الخارجي وفقا لمعايير محددة؛
- تقرير المدقق الخارجي له شكل محدد؛
- يحتوي تقرير المدقق الخارجي على رأي المدقق الخارجي الواضح حول عدالة وصدق القوائم المالية المعروضة والوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق؛
- تقرير المدقق الخارجي هو أداة اتصال تمكن المدقق من توصيل نتائج أعماله إلى كل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق.

ت– أهمية تقرير المدقق الخارجي:

- تقرير المدقق الخارجي يوجه عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق الخارجي، وبالتالي فإن التوجيه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق[3]،وبالتالي فإن أهمية تقرير المدقق الخارجي تختلف بإختلاف الجهة المستفيدة منه؛

---

[1] رزق أبوزيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 234.

[2] عبد الفتاح الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 316.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، مرجع سابق، ص: 129.

- تقرير المدقق الخارجي دليل عن قيام هذا الأخير بمهمة التدقيق؛
- تقرير المدقق الخارجي دليل على مدى التزام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية؛
- تقرير المدقق الخارجي دليل عن مدى التزام إدارة المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تقرير المدقق الخارجي يعبر عن مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين الملزمة؛
- تقرير المدقق الخارجي النظيف يضفي الثقة على القوائم المالية المعروضة من طرف المؤسسة وبالتالي إمكانية الإعتماد عليها من طرف جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة؛
- تقرير المدقق الخارجي يعتبر الوسيلة الأكثر فعالية في التأثير في القرارات الاقتصادية لمختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.

ث- معايير إعداد تقرير المدقق الخارجي

أكد المعيار الدولي للتدقيق رقم **700** على أربعة معايير يجب توفرها في إعداد تقرير المدقق الخارجي

المعيار الأول: مدى اتفاق القوائم المالية المعروضة مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما: يعتبر هذا المعيار مقياس لصدق وعرض القوائم المالية محل التدقيق وعلى المدقق أن يشير بوضوح في تقريره إلى النقاط التالية[1]:

- أن القوائم المالية المعروضة معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- أن القوائم المالية تتضمن عرض صادق للأحداث المالية بدرجة مقبولة؛
- أن القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما مطبقة بطريقة سليمة.

المعيار الثاني: مدى ثبات المؤسسة في تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار أن يشير المدقق الخارجي ضمن تقريره بوضوح على أن المبادئ المحاسبية المطبقة خلال الفترة الحالية هي نفسها المطبقة في الفترات السابقة، ومماثلة لما هو مطبق من طرف المؤسسات المشابهة وفي حالة وجود اختلاف يجب توضيحه والظروف التي أدت إلى تغيير المبادئ السابقة[2]، وبصفة عامة على المدقق الخارجي دراسة وتحليل أسباب التغيير في تطبيق بعض المبادئ المحاسبية إذا حدث ذلك وكذا دراسة مدى منطقية المبررات والظروف غير العادية التي مرت بها المؤسسة.

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص: 299.

[2] زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2015، ص: 50.

المعيار الثالث: مدى ملاءمة الإفصاح وكفايته: يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يشير المدقق الخارجي ضمن تقريره إلى مدى تعبير البيانات المالية الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات[1]، كما يعبر المدقق الخارجي عن قناعته بعدم الحاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعرض القوائم المالية.

المعيار الرابع: إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإمتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب: يتطلب هذا المعيار أن يعبر رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، مع الإشارة أو التحفظ عن الأمور التي لم يقتنع بها ولا يجب رفضها كليا، ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف المسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها في بداية مهمته، أما في حالة عدم تمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه، أو حالة وجود شك في أن الأمور التي لم يقتنع بها يمكن أن تؤدي إلى التأثير بشكل جوهري على البيانات المالية ككل يجب عليه الإمتناع عن إبداء رأيه وذكر أسباب ذلك[2].

ج- عناصر تقرير المدقق الخارجي:

لقد حدد المعيار الدولي للتدقيق رقم **700** العناصر الأساسية لتقرير المدقق الخارجي كما يلي[3]:

- **عنوان التقرير:** يجب أن يحتوي تقرير المدقق الخارجي على عنوان مناسب ومميز له عن باقي التقارير الأخرى غير الإلزامية.
- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يحدد تقرير المدقق الخارجي الجهة التي الموجه إليها التقرير بوضوح وتكون عادة الجهة المسؤولة عن تعيين المدقق
- **الفقرة التمهيدية للتقرير:** تتضمن هذه الفقرة من التقرير توضيح البيانات المالية التي تم تدقيقها، تاريخها، والفترة التي تغطيها، كما يوضح المدقق الخارجي ضمن هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية التي تتمثل أساسا في:

- تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يضمن إعداد وعرض قوائم مالية عادية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
- إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
- التسجيل المحاسبي وفق تقديرات معقولة.

[1] رزق أبوزيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 238.

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سابق**، ص: 302.

[3] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص ص: 120، 121.

كما يبين المدقق بوضوح دوره في إبداء رأيه حول عدالة هذه القوائم وصدق تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، وأنه امتثل لكل المتطلبات الأخلاقية والمهنية التي تقرها معايير التدقيق الدولية، كما يوضح المدقق الخارجي أنه قام بكل إجراءات التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، كما ينبغي أن يوضح أن أدلة الإثبات التي قام بتجميعها كافية ومناسبة لإبداء رأيه.

- **فقرة الرأي:** ضمن هذه الفقرة يجب أن يوضح المدقق الخارجي رأيه بدقة حول عدالة الإفصاح في القوائم المالية من كل النواحي الجوهرية وأنها تتفق مع متطلبات العرض والإفصاح
- **عنوان وتوقيع المدقق الخارجي:** يتم توضيح عنوان مكتب التدقيق وتاريخ التقرير عند إكمال عملية التدقيق، والتوقيع بالاسم الشخصي للمدقق الخارجي أو بإسم شركة التدقيق حسب الحالة قبل تقديم التقرير إلى الجهة المسؤولة.

ح- أنواع تقرير المدقق الخارجي:

تختلف أنواع تقارير المدقق الخارجي حسب نتائج الفحص الذي قام به المدقق الخارجي، بحيث يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي تم التوصل إليها حول القوائم المالية محل التدقيق ونميز بين أربع أنواع من التقارير:

ح-1- التقرير النظيف: يقوم المدقق الخارجي بإصدار رأي نظيف إذا تكونت لديه قناعة من خلال الأدلة التي قام بتجميعها بأن المؤسسة محل التدقيق قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما تطبيقا صحيحا ومنظما، وعدم مخالفتها للقوانين والأنظمة المطبقة وبالتالي خلو القوائم المالية المعدة من أية أخطاء جوهرية كما لم يلاحظ وجود أية قيود على نطاق الفحص الذي قام به وبالتالي فالقوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق[1].

ح-2- التقرير المتحفظ: يقوم المدقق الخارجي بإصدار رأي متحفظ عند وجود قيود على نطاق التدقيق، أوتحفظات أخرى لاتصل أهميتها إلى غاية الإمتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي، وبالتالي في هذه الحالة يجب أن ترد فقرة خاصة ضمن تقرير المدقق الخارجي تبين بوضوح التحفظات الواردة وأسبابها.

ح-3- التقرير السلبي: يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأي سلبي في حالة جمع ما يكفي من الأدلة والقرائن التي كونت لديه إقناعا بأن القوائم المالية تتضمن أخطاء جوهرية، وبالتالي فهي لا تعبر بصدق عن الوضع المالي للمؤسسة محل

[1] زاهرة توفيق سواد، **مرجع سابق**، ص: 104.

التدقيق وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وفي هذه الحالة لا يمكن أن يمتنع المدقق عن إبداء رأيه[1]، كما تجدر الإشارة إلى أنه على المدقق أن يوضح أسباب الرأي السلبي والآثار المتعلقة به.

ح-4- الإمتناع عن إبداء الرأي: يقوم المدقق الخارجي بالإمتناع عن إبداء رأيه في حالة وجود قيود من طرف المؤسسة محل التدقيق تمنعه من القيام بعمله على أكمل وجه، في هذه الحالة لا يمكن للمدقق إبداء رأي متحفظ أوسلبي لأنه لم يتمكن من جمع الأدلة والقرائن الكافية لإقناعه حول حالة القوائم المالية محل التدقيق، وبالتالي فيجب على المدقق أن يوضح في فقرة مستقلة الأسباب التي أدت به إلى إصدار تقرير بالإمتناع عن إبداء الرأي[2].

حاولنا من خلال هذا المبحث توضيح مراحل عملية تدقيق الحسابات بإعتبارها عملية إدارية تتمثل في فحص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق إعتمادا على مفهوم الأداء، وتطرقنا بنوع من التفصيل لكل مرحلة على حدى فالتخطيط للتدقيق يعتبر أهم مرحلة يقوم بها المدقق الخارجي بعد تعيينه، حيث يقوم بوضع وتهيئة كل الظروف التي تسمح له بتنفيذ عملية التدقيق على أكمل وجه، بينما تتمثل عملية التنفيذ في جمع أدلة الإثبات بكافة الوسائل المتاحة لتدعيم رأيه، أما في مرحلة إعداد التقرير فالمدقق الخارجي يحرص بشدة على إعداد تقريره وفق المنهجية التي تقرها الهيئات والمنظمات الدولية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات من خلال معايير التدقيق الدولية، وهنا توصلنا إلى أن عملية إعداد تقرير المدقق الخارجي حظيت بإهتمام بالغ من طرف هذه الهيئات، حيث تم تخصيص معيار دولي بأكمله يعنى بمختلف النقاط التي تمس هذه العملية بهدف توحيد الممارسات في التدقيق وتتميز تقارير التدقيق بالتجانس، خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات التي تمتلك فروع في عدة دول من العالم.

[1] زهير عيسى، **مرجع سابق**، ص: 83.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص: 57.

المبحث الثاني: جودة الاداء المهني للتدقيق الخارجي

نظرا لحالات فشل المدقق الخارجي في الكشف عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وظهور فجوة التوقع في التدقيق، أصبح المجتمع المالي يطالب بضرورة تحلي خدمة تدقيق الحسابات بالجودة المناسبة، فكان على الهيئات المهنية للتدقيق ضرورة التحرك لمحاولة تدارك الوضع وتحقيق التقارب بين المدقق الخارجي وكل الأطراف ذات الصلة، وذلك بإصدار معايير التدقيق الدولية التي توفر إرشادات توجه المدقق الخارجي لتقديم خدمة ذات جودة مقبولة، سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح المفاهيم المختلفة لجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وكذا معايير الرقابة على جودة التدقيق، ومن ثم محاولة معرفة العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، لهذا تم تقسيم المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: ماهية جودة الاداء المهني.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة الاداء المهني.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف عن كثب عن معاني الجودة بصفة عامة، والتطرق إلى جودة التدقيق الخارجي بصفة خاصة، من خلال ربطها بمختلف المتغيرات التي تخص أداء مهمة تدقيق الحسابات للتعرف عن الأهداف التي تسعى جودة الأداء المهني للتدقيق الخارجي لتحقيقها خدمة لهذه المهنة.

أولا: مفهوم الجودة:

1- الجودة لغة: كلمة الجودة مصدر لكلمة جود، جاد جودة، وأجاد أتى بالجيد من القول أو الفعل بمعنى إعطاء وتقديم الأفضل قولا كان أو فعلا[1].

كما أن معنى الجودة في اللغة الإنجليزية لا يختلف عن معناها في اللغة العربية ففي قاموس word reference تعرف على أنها صفة أو درجة تفوق وتميز لنوعية معينة من المنتج[2].

ويرجع أصل كلمة الجودة quality إلى الكلمة اللاتينية qualitas التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة الصلابة وتعني الدقة والإتقان[3].

2- الجودة إصطلاحا: هي الإسهام الفعال للنظام الإداري والتنظيمي بكل عناصره في تحقيق الكفاءة الإستثمارية للموارد المتاحة، من مادة أولية، ومعدات، وقوى بشرية ومعلوماتية، ومالية...إلخ، تساهم مجتمعة في السعي تحقيق الهدف[4].

3- تعريف الجودة:

عرفها Juranعلى أنها القابلية للإستخدام، أو الملائمة للإستعمال[5].

عرفها Conell على أنها المتانة والأداء المتميز[6].

عرفها Dimongh بأنها البحث المستمر عن الأخطاء والعمل على التحسين المستمر[7].

---

[1] بدر محمد الدريس، عروب أحمد القطان، **مبادئ الإدارة بالجودة الشاملة عند النبي صلى الله عليه وسلم من خلال سيرته (دراسة تحليلية)**، مجلة الآداب والعلوم الإنسانية المجلد91 العدد 01جويلية2020 ص: 211.

[2]https://www.wordreference.com›enar›quality.

[3] مأمون درادكة، طارق شبلي، **الجودة في المنظمات الحديثة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 15.

[4] بدر محمد الدريس، عروب أحمد القطان، **مرجع سابق**، ص: 211.

[5] نايف علوان المحياوي، **إدارة جودة الخدمات، مفاهيم، عمليات، تطبيقات**، ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 28.

[6] توفيق محمد عبد المحسن، **تخطيط ومراقبة جودة المنتجات**، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص: 15.

[7] جمال الدين لعويسات، **إدارة الجودة الشاملة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص: 09.

ثانيا: مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

لقد إختلف مفهوم جودة التدقيق الخارجي كغيره من المفاهيم المعقدة الأخرى نظرا لإختلاف وجهة نظر كل طرف من الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق، فالإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية تنظر لجودة التدقيق بشكل مختلف عما ينظر إليه مستخدمو القوائم المالية، كما أكد الكثير من الباحثين أن ذلك قد يحدث حتى داخل أعضاء فريق مكتب التدقيق الذي يقوم بعملية التدقيق، إلا أن الأكيد أن جميع الأطراف تسعى لبلوغ غاية مشتركة وهي الوصول إلى مستوى مرتفع من الجودة، وفيما يلي سنورد بعض وجهات النظر الأكثر شيوعا:

1- مفهوم جودة التدقيق الخارجي من حيث علاقتها بإكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية:

يعتبر**DeAngelo**من الباحثين الأوائل الذين تطرقوا لمفهوم جودة التدقيق الخارجي من حيث علاقتها بإكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية حيث عرفها "بأنها قدرة المدقق على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية إن وجدت والتقرير عنها عند إكتشافها"[1]، كما عرفها **Palmorse** على أنها درجة الثقة التي تؤكد خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية[2].

وأكد أنه كلما إرتفع مستوى التأكيد إرتفعت معه جودة التدقيق الخارجي والعكس صحيح، وأكد على ذلك**Knapp**الذي عرفها بأنها " مدى قدرة المدقق الخارجي على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق"[3].

2- مفهوم جودة التدقيق الخارجي من حيث علاقتها بمخاطر التدقيق: يؤكد أصحاب هذا التوجه على أن جودة التدقيق الخارجي تعني بالضرورة أن مخاطر تدقيق أقل حيث يقول **Willingham and Jacobson**جودة التدقيق الخارجي تتحقق عندما تنخفض مخاطر عدم الإكتشاف إلى الحد الذي يجعل الخطر الكلي الذي يجمع كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف عند أدنى مستوى ممكن[4].

---

[1]De Angelo, Linda Elizabeth, "**Auditor Size and Audit Quality**" Journal of accounting and Economics, Vol3, N°3,1981, p: 186.

[2]Palmorse, Zoe-Vonna, "**An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**", The Accounting, Revew Vol13, N°1, January1988, P: 56.

[3]Knapp, C.Michael, "**factors that Audit Committee Members Use as surrogates for Audit Quality**" Auditing: A Journal of practice and theory, Vol10, N°1, 1991, p: 38.

[4] بدران سناء محمد، **عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري شركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، المجلد3، العدد1، 1996، ص: 44.

3- مفهوم جودة التدقيق الخارجي من حيث مدى تلبيتها لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية: يتفق الباحثين في هذا المجال على أن جودة التدقيق الخارجي مفهوم متشعب ويحظى بإهتمام جميع الأطراف ذات الصلة، وكل طرف لديه مفهوم عن جودة التدقيق يختلف ولو جزئيا عن مفهوم الطرف الآخر، إلا أن الجميع يتفق على أنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية.

4- مفهوم جودة التدقيق الخارجي من حيث علاقتها بالإلتزام بالمعايير المهنية: تضمن المعيار الدولي للتدقيق**ISA220** أن جودة التدقيق تتمثل في مدى إلتزام كل من مكتب التدقيق وموظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، كما تبنى هذا المفهوم كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA**، حيث تتوقف جودة التدقيق على مدى الإلتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، كما أن إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية يضمن له الحد الأدنى من جودة التدقيق التي تقيه من الدعاوي التي من الممكن أن ترفع ضده بتهمة الإهمال والتقصير في تنفيذ عملية التدقيق[1].

من خلال التعاريف السابقة لمفهوم جودة التدقيق يعتبر أفضلها الذي يركز على علاقة جودة التدقيق بمدى إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية، كون المفهوم الذي يركز على خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية ماهو إلا نتيجة الإلتزام بالمعايير المهنية، أما بالنسبة للمفهوم الذي يركز على تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن فتنقصه الدقة إلى حد ما، لأن مفهوم مخاطر التدقيق يرتكز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزها على أخطاء المدقق الخارجي، أما بالنسبة للمفهوم القائم على مدى تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية فهو مطلب مشترك تسعى إليه جميع الأطراف ذات الصلة[2].

فجودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، بالإلتزام بالمعايير المهنية وكل المتطلبات المتعلقة بالمهنة خاصة الإستقلالية في التقرير عن الأخطاء المكتشفة، بهدف تلبية إحتياجات جميع الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق.

ثالثا: أهمية جودة التدقيق الخارجي:

تعد جودة التدقيق الخارجي مطلبا ضروريا لكل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق سنحاول إيجازها فيما يلي:

[1] حسنين طارق، قطب أحمد، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، المجلد 60، العدد1، 2003، ص: 381.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص: 10-11.

1- أهمية جودة التدقيق بالنسبة لمدقق الخارجي: يسعى المدقق الخارجي إلى القيام بمهمته على أكمل وجه وذلك بتقديم تقرير يتميز بمستوى عال من الجودة لإضفاء الثقة عليه، لتحسين سمعته للحفاظ على عملائه القدامى وإكتساب عملاء جدد.

2- أهمية جودة التدقيق بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق: تقرير المدقق الخارجي الذي يتسم بمستوى عال من الجودة يضفي الثقة على قوائمها المالية، ويمكنها من معرفة نقاط قوتها لتدعيمها وكذا معرفة نقاط ضعفها لتداركها، كما يعتبر شهادة من المدقق الخارجي تعبر عن كفاءة وفعالية أداء المؤسسة ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن إدارة المؤسسة قامت بإعداد قوائم مالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق.

3- أهمية جودة التدقيق بالنسبة للأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق: تهتم كل الأطراف ذات الصلة بجودة التدقيق ويعتبر تقرير المدقق الخارجي الذي يتسم بمستوى عال من الجودة مطلب جميع الأطراف ذات الصلة، فهو يمكن ملاك المؤسسة والمستثمرين من التأكد الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وكذا التأكد أن القوائم المالية للمؤسسة تمثل بصدق المركز المالي لها، كما يمكن العمال بالمؤسسة من الإطمئنان على الوضعية المالية للمؤسسة وضمان إستمراريتها وبالتالي المحافظة على مناصب عملهم ونصيبهم من الأرباح، كما يمكن باقي مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ قرارات سليمة مبنية على قواعد علمية صحيحة.

رابعا: أهداف جودة التدقيق الخارجي:

تهدف جودة عملية التدقيق إلى تحقيق مجموعة من المزايا يمكن إيجازها فيما يلي:

- **زيادة مصداقية القوائم المالية ورفع الثقة في تقرير التدقيق:** تكتسي جودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة نظرا للدور الذي تلعبه في إضفاء الثقة في تقرير المدقق الخارجي الذي يعبر عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعروضة، والذي من خلاله سيتمكن كل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق من إتخاذ قراراتهم بناء على أسس متينة؛

- **الحد من التعارض بين الأطراف المختلفة:** تهدف المؤسسة محل التدقيق إلى الحصول على تقرير من المدقق الخارجي يعكس حسن أدائها ونجاحها في إستخدام مواردها المتاحة وتحقيق أهدافها، بينما تهدف الأطراف الأخرى إلى الحصول على تأكيدات تقر بصحة العمليات المالية للمؤسسة، وكذا تسجيلاتها في قوائمها المالية وتعبيرها الصادق عن الحقيقة المالية للمؤسسة ونتائجها، وكلما إتسم تقرير المدقق الخارجي بالمستوى المطلوب من الجودة ساهم ذلك في

إضفاء الثقة في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق وبالتالي تحقيق توافق بين مختلف الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق؛

- **المساهمة في تضييق فجوة التوقعات:** يعد تقرير المدقق الخارجي ذو الجودة المطلوبة تأكيدا معقولا على خلو القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وهو يكون ناتج أساسا عن إستقلال المدقق الخارجي وإلتزامه بالمعايير المهنية، ودراسة مسبقة من طرف المدقق الخارجي عن توقعات الأطراف ذات الصلة بشأن دور المدقق الخارجي والعمل على تلبيتها، كل هذه العناصر تساهم بشكل كبير في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق؛

- **المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات:** تعبر الحوكمة عن النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه ومراقبة الشركة من خلال توزيع عادل للمهام والمسؤوليات، ويحدد القواعد والإجراءات المتعلقة بالشركة والهيكل التنظيمي الذي يضمن تحقيق أهداف الشركة ووضع آليات الرقابة على أدائها[1]،فجودة التدقيق الخارجي تلعب دورا هاما من خلال توفير تأكيد لكافة الأطراف ذات الصلة بمدى كفاءة المؤسسة في الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة من هذا المنطلق أصبحت جودة التدقيق الخارجي أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات[2].

فجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تتمثل في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، بالإلتزام بالمعايير المهنية وكل المتطلبات المتعلقة بها، خاصة بالإستقلالية في التقرير عن الأخطاء المكتشفة، بهدف تلبية إحتياجات جميع الأطراف ذات الصلة، فهي تحقق التوليفة المثلى التي ترضي جميع الأطراف.

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، دراسة حالة السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد22 العدد1، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 183.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 100.

المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

الرقابة هي عملية إدارية يتم من خلالها التأكد بأن العملية تمت حسب الخطة التي وضعت، وفي مجال تدقيق الحسابات سعت المنظمات الدولية إلى التحقق من الرقابة على الجودة من خلال التأكد بأن عملية التدقيق تمت وفق المعايير الدولية للتدقيق والمقبولة قبولا عاما، بالإعتماد على عدة طرق ووسائل سيأتي بيانها في هذا المطلب.

أولا: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي: يقوم مكتب التدقيق بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات الواجب إتباعها للتأكد من الإلتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، وهو ما يعرف برقابة الجودة، عرفت رقابة الجودة بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف مكتب التدقيق للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت للوصول لمستوى الحد الأدنى الذي يوفر تأكيدا معقولا أن معايير التدقيق المتعارف عليها مطبقة[1].

وفي تعريف آخر لرقابة الجودة على التدقيق أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين وفقا لما جاء به المعيار الدولي للتدقيق**220** بأنها عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجراها فريق التدقيق والإستنتاجات التي توصل إليها لوضع تقرير التدقيق للتأكد أن عملية التدقيق تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو الممارسات المناسبة بمعنى التحقق من كفاءة الأداء[2].

يتضح من خلال التعاريف الواردة لرقابة جودة التدقيق الخارجي بأنها مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يضعها مكتب التدقيق، كوسيلة تمكنه من التأكد بأن أداء عملية التدقيق تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية والمعايير المتفق عليها لتنفيذ عملية التدقيق بمستوى عال من الجودة.

ثانيا: أهداف الرقابة على جودة التدقيق الخارجي: تهدف الرقابة على جودة التدقيق الخارجي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجموعة من المعايير نوجزها فيما يلي[3]:

- ضمان إلتزام مدققي الحسابات بمتطلبات مبادئ وآداب السلوك المهني المتمثلة في الاستقلالية، والأمانة، والموضوعية، والسرية؛

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 68.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية–الإطار النظري–**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص:290.

[3] **المرجع نفسه**، ص291.

- ضمان إلتزام مكاتب التدقيق بتوظيف أعوان تتوفر فيهم المعايير التقنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بمهام التدقيق بالعناية الواجبة؛
- توزيع مهام التدقيق على أعوان حاصلين على التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مجال العمل؛
- توفير دليل معقول بأن العمل المنجز من طرف مكتب التدقيق قد تم وفقا لمعايير الجودة المناسبة، من خلال التوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال على كافة مستويات التدقيق؛

كما تهدف الرقابة على جودة التدقيق الخارجي إلى مايلي[1]:

- تخفيض التكاليف التشغيلية من خلال تحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتخفيض الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل، وعوامل أخرى؛
- المساهمة في رفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات والنهوض بها بشكل عام؛
- إعطاء إنذار مبكر بأي مشاكل أو أخطار متوقع حدوثها.

ثالثا: عناصر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

لقد كان موضوع الرقابة على جودة أداء المدقق الخارجي محل إهتمام مختلف الهيئات والمنظمات المنظمة للمهنة بهدف الإرتقاء بمستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي بما يخدم المصلحة العامة والمهنة على حد سواء، كما وضعت مجموعة من المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني يؤدي تبنيها تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة، منها إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إرشادات المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين، حدد المعيار الدولي للتدقيق 220 مجموعة مكونة من تسعة عناصر أطلق عليها متطلبات الرقابة على جودة شركات التدقيق كما يلي[2]:

1- متطلبات أخلاقيات المهنة: تتمثل أهم المتطلبات المهنية والأخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والإلتزام بقواعد السلوك المهني، ولتحقيق هذه المتطلبات وجب على مكتب التدقيق إتباع الإجراءات التالية:

- التأكيد على الإستقلال الذهني لفريق التدقيق سواء في برامج التدريب أو الإشراف ومتابعة عمليات التدقيق؛

[1] مرعي عصام، **أدلة وقرائن الإثبات وفق معايير التدقيق الدولية**، مطابع رغدان للنشر والتوزيع، السعودية، 2000، ص: 110.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2002، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2003، ص: 100.

- التأكد من عدم وجود أية علاقات محضورة مع المؤسسة محل التدقيق لأي عون من أعوان التدقيق بموجب سياسة شركة التدقيق (إمتلاك أسهم، العمل كمورد، عضوية مجلس إدارة...إلخ)؛

- مراقبة مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بأخلاقيات المهنة.

وفي هذا الإطار يتعين على المدقق الخارجي عدم إبداء أية إدعاءات مبالغ فيها أو إجراء مقارنات غير مؤكدة يمكنها أن تضر بسمعة المهنة وتعتبر مخلة بأخلاقياتها[1].

2- الإستقلالية: يجب التأكد من إمتثال فريق التدقيق لمتطلبات الإستقلالية التي يجب أن تنطبق على عملية التدقيق وذلك من خلال:

- الحصول على معلومات مناسبة لتحديد وتقييم العلاقات التي من الممكن أن تكون محل تهديدات لإستقلالية أحد فريق التدقيق، حيث تتيح إبداء رأي دون الخضوع لأية تأثيرات يمكنها إضعاف الحكم المهني للمدقق والتصرف بالإستقلالية المطلوبة[2]؛

- إستبعاد التهديدات المحتملة وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛

- توثيق الرأي المتعلق بإستقلالية فريق التدقيق والتأكيد على ذلك في مرحلة التعرف على المؤسسة محل التدقيق لتدعيم ذلك الرأي.

3- قبول عملاء التدقيق والإستمرار معهم: من بين متطلبات رقابة جودة التدقيق وضع إجراءات مناسبة تتعلق بتقييم العملاء الحاليين بصفة دورية للإستمرار معهم أو قبول عملاء جدد، وذلك بالتحقق من تنفيذ مجموعة من الإجراءات على عميل التدقيق قبل قبول المهمة، مع ضرورة الأخذ بالحسبان متطلبات الإستقلالية وقدرة مكتب التدقيق على تقديم خدمات مناسبة للمؤسسة محل التدقيق للحفاظ على سمعة مكتب التدقيق.

4- تعيين وإدارة فريق التدقيق: على مكتب التدقيق وضع برنامج محدد لتعيين أعوان مؤهلين من خلال تخطيط عدد الاعوان الواجب توظيفهم والمؤهلات العلمية المطلوبة، توزيع المهام على الأعوان مع تكليف شخص مسؤول على توزيع المهام على أعوان التدقيق، مع التأكد من مراعاة تعيين الأفراد الذين يتمتعون بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية بالوظائف التي تتطلب ذلك، وبالتالي فريق التدقيق يتمتع بالقدرات والكفاءات لأداء مهمة التدقيق في الوقت المناسب وفق ما تقتضيه المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية من خلال:

---

[1] الذنيبات علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 109.

[2] صفوت عمر عبد المنعم، **معايير وإرشادات المراجعة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص: 266.

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية؛
- الفهم والخبرة المهنية في عمليات التدقيق؛
- القدرة على تطبيق الحكم المهني؛
- الفهم الجيد لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

5- أداء العمليات والإشراف: يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على جودة التدقيق وضع سياسات وإجراءات تحدد مسؤولية الأداء والتوجيه والإشراف على تنفيذ عملية التدقيق إمتثالا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وقبل إصدار تقرير التدقيق يجب مراجعة كل مستندات التدقيق والتأكد مع فريق التدقيق من كفاية ومناسبة أدلة الإثبات، وأن العمل المنجز ينسجم مع المعايير المهنية ومعايير الرقابة على الجودة الموضوعة من طرف مكتب التدقيق.

6- الإستشارة: يتطلب هذا العنصر ضرورة وضع سياسات وإجراءات بهدف الحصول على إستشارات مناسبة بشأن الأمور الصعبة مع توثيق هذه الإستشارات، كذلك يجب تحديد المجالات التي تحتاج إلى طلب الإستشارة وتحديد الأشخاص الإختصاصيين الذين يمكن الإعتماد على إستشارتهم وإعتبارهم مصادر إستشارة وتحديد صلاحياتهم في الحالات الإستشارية.

7- الخلافات في الرأي: يتطلب هذا العنصر ضرورة وضع إجراءات وسياسات تحدد كيفية التعامل في حالة وجود خلافات في الرأي بين فريق التدقيق والأشخاص الذين تمت إستشارتهم، وكيفية حلها.

8- مراجعة رقابة الجودة للعمليات: يتطلب هذا العنصر وضع إجراءات وسياسات تمكن مما يلي:

- تعيين مراجع لرقابة الجودة لعملية التدقيق؛
- مناقشة الأمور الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق؛
- عدم إصدار تقرير التدقيق إلا بعد إنجاز رقابة الجودة لعملية التدقيق بحيث تشمل تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي إتخذها فريق التدقيق.

9- المتابعة: يتطلب هذا العنصر تصميم سياسات وإجراءات من طرف مكتب التدقيق تضمن كفاية ومناسبة وفعالية الرقابة على جودة مكتب التدقيق وذلك من خلال:

- توفير إجراءات للإحتفاظ بمعايير الجودة بالنسبة للأعمال المؤداة؛
- توفير التدريب العملي المناسب لفريق التدقيق خلال تنفيذ عملية التدقيق؛
- التحقق بإستمرار من مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

- تحديد إجراءات المراقبة الضرورية التي تضمن بأن إجراءات رقابة الجودة تعمل بالفعالية المطلوبة، وإتخاذ إجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات المختلفة بغرض المتابعة الشاملة لنظام الرقابة على الجودة.

رابعا: أساليب الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

إن وضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة لايمكن أن يكون ناجعا إلا إذا صاحبته وجود رقابة للتأكد من مدى إلتزام مكتب التدقيق بهذه الإجراءات والسياسات الموضوعة من قبله، وهذا بإستعمال أسلوبين أساسين:

1- أسلوب الرقابة الذاتية: وفق هذا الأسلوب يقوم مكتب التدقيق بتشكيل لجنة داخلية مستقلة مكونة من العاملين بمكتب التدقيق ذاته تتوفر فيهم الخبرة المهنية اللازمة ويشترط فيها إعداد تقريرها قبل إصدار تقرير التدقيق[1]، تضطلع اللجنة أساسا بالقيام بالمهام الآتية:

- تحديد مسؤولية كل أعضاء مكتب التدقيق فيما يخص الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
- التأكد من وضع نظام للإتصال الداخلي يضمن إبلاغ أعضاء فريق التدقيق بطبيعة السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف مكتب التدقيق والمتعلقة أساسا بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
- التأكد من توثيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
- تحديد التصرفات المخالفة لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة إن وجدت والقائمين بتنفيذها؛
- إعداد تقرير يتضمن رأي اللجنة بخصوص تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعة وكذا متطلبات تحسين الرقابة على جودة التدقيق الخارجي بما يضمن التقييم المستمر لهذه السياسات والاجراءات وتحديثها.

2- أسلوب الرقابة الخارجية: وفق هذا الأسلوب تتم الرقابة على الجودة من طرف هيئة خارجية مستقلة عن مكتب التدقيق وتتم وفق طريقتين:

أ- الرقابة على الجودة بواسطة فحص النظير[2]: إعتمد هذا الأسلوب من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتخصيص قسم خاص به، حيث كانت بداية العمل بهذا ببرنامج فحص النظير سنة 1976بصفة طوعية، إلا أنه بحلول سنة 1980 أصبح خضوع مكاتب التدقيق المنطوية تحت لواء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لفحص النظير إلزاميا مرة كل ثلاثة سنوات ويعتبر شرطا أساسيا لعضوية مكاتب التدقيق ضمن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، هذا الأخير قسم هذه المكاتب إلى قسمين يضم الأول المكاتب المخصصة لتدقيق الشركات

[1] رياض العبد الله، وهيب الضلعي، **رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية–دراسة حالة–**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد8، العدد1، اليمن، 2007، ص:41.

[2]Lukas Lohein, From Peer Review to PCAOB inspections: **Regulating for audit quality in the U.S**, Journal of accounting literature, Vol1, N°1,2016, p: 23.

التي تطرح أسهمها للتداول في البورصة، أما القسم الثاني فهو مخصص لمكاتب التدقيق التي يكون عملاؤها شركات لا تطرح أسهمها للتداول في البورصة، ولايسمح لأي مكتب بتدقيق أية شركة ما لم تكن لديه عضوية سارية المفعول بالمعهد، بحيث يتم تطبيق برنامج فحص النظير من طرف مكتب تدقيق ثاني بالمواصفات المذكورة آنفا بهدف التأكد من إلتزام مكتب التدقيق بإعداد وتنفيذ إجراءات وسياسات الرقابة على جودة التدقيق الخارجي[1]، ومر هذا التنظيم بعدة مراحل أهمها تعديل سنة 2001 الذي شمل ثلاثة أنواع من الفحص:

- **فحص النظام:** يهدف هذا الفحص للتأكد من مدى مطابقة معايير الرقابة على الجودة الموضوعة مع معايير الرقابة على الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومدى إحترام تطبيق رقابة الجودة مع ماهو مخطط لها خلال الممارسة المهنية للمكتب.
- **فحص الإرتباط:** يهدف هذا الفحص للتأكد من مدى مراعاة مكتب التدقيق للمعايير المهنية الخاصة بإرتباط مكتب التدقيق بعملائه.
- **فحص التقرير:** يهدف هذا الفحص للتأكد من مدى مراعاة مكتب التدقيق عند إرتباطه بعملائه بمتطلبات الإفصاح.

تعرض هذا الأسلوب للعديد من الإنتقادات خاصة بعد إنهيار كبرى الشركات العالمية، وعلى رأسها شركة إينرون للطاقة التي قامت بتدقيقها واحدة من كبريات مكاتب التدقيق آثر أندرسون "Arthur Anderson"الذي كان يخضع لفحص النظير من طرف مكتب دوليت أندتوتش "Deloitte And Touche"، ومن بين أهم الانتقادات الموجهة لأسلوب فحص النظير[2]:

- بحكم إنتماء مكتبي التدقيق القائم بفحص النظير ومكتب التدقيق المفحوص للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، تشكل نوع من المجاملة بين المكتبين ما أثر سلبا على إستقلالية وحياد مكتب التدقيق القائم بفحص النظير مما ينعكس على تقرير الفحص؛

- مكتب التدقيق القائم بفحص النظير مهمته الأساسية هي عملية التدقيق ويعتبر فحص النظير إلتزام فقط وشرط لانضمامه للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي فهو غير متفرغ لهذه العملية؛

---

[1] توماس وليام، هنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد**، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص:192.

[2] حسام السعيد الوكيل، **مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية**، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد3، العدد1، المملكة العربية السعودية، 2019، ص: 295.

- مع مرور الوقت يصبح فحص النظير عملية روتينية تهتم بالشكل دون المضمون وتفقد أهميتها.

ب-الرقابة على الجودة بواسطة مجلس مستقل: لتدارك هذه النقائص المسجلة في أسلوب فحص النظير قام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون "Sarbanes-Oxley" سنة 2002، بهدف إستعادة ثقة المجتمع المالي في المهنة خاصة بعد حالات الإفلاس المتتالية وتكبد المستثمرين لخسائر تزيد عن 25مليار دولار، ينص هذا القانون على إنشاء مجلس للإشراف على فحص مكاتب التدقيق يعمل تحت وصاية هيئة سوق الأوراق المالية[1]، يتشكل هذا المجلس من خمسة أعضاء يتم تعيينهم من بين الأشخاص يتصفون بالنزاهة والسمعة الحسنة، ثلاثة منهم من خارج المهنة لهم دراية واسعة بالأمور المالية الخاصة بقوانين البورصة وتداول الأوراق المالية، وإثنان ينتميان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ممن تتوفر فيهم الكفاءة والخبرة اللازمة، ويتولى رئاسة المجلس شخص متوقف عن ممارسة المهنة منذ أكثر من خمس سنوات على الأقل قبل عضويته بالمجلس مع التفرغ التام لأداء مهامه وواجباته بالمجلس[2]،يضطلع بالقيام بنفس المهام فحص النظير بالإضافة إلى تقييم مدى إلتزام مكاتب التدقيق بقواعد المجلس وكذا هيئة سوق الأوراق المالية، تخضع لعملية الفحص مرة كل ثلاثة سنوات مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق أقل من 100 مؤسسة خلال هذه المدة، أما مكاتب التدقيق الأخرى فيعتبر 100تقرير تدقيق عتبة للخضوع للفحص من طرف المجلس.

[1] سالم علي الغامدي، حسام عبد المحسن العنقري، **أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد19، العدد2، جدة، 2005، ص:191.

[2] حسام السعيد الوكيل، **مرجع سابق**، ص:297.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق وواضح لجودة التدقيق الخارجي، وكذا صعوبة قياسها لطبيعتها غير الملموسة، وجب التعرف عن المقومات الأساسية لجودة التدقيق الخارجي التي تعتبر أهم العوامل المؤثرة عليها، سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لكل عامل على حده من حيث ماهيته وأهميته وآثاره على جودة التدقيق الخارجي.

أولا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بالمدقق الخارجي:

1- إستقلالية المدقق الخارجي: توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وإستقلالية المدقق الخارجي، لأن المدقق الخارجي الذي يفتقد للإستقلالية لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والتحريفات المكتشفة[1]،وتتمثل إستقلالية المدقق الخارجي في حريته التامة أثناء قيامه بمهمة التدقيق بما فيها التعبير عن رأيه بخصوص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، و لا يكون لهذه الأخيرة أية قدرة على توجيهه أو التدخل في مهامه، ونظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة منه فإن عامل الإستقلالية يكتسي طابعا بالغ الأهمية، لأنه يعكس قدرة المدقق الخارجي على التقرير بكل حرية عن الأخطاء الجوهرية وإلا إعتبرت القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق مضللة ولا تعبر عن الواقع المالي الحقيقي لها[2]،لقد حملت الأزمات المالية وما تابعها من أثار على الأسواق المالية جزءا كبيرا من المسؤولية على المدقق الخارجي خاصة ماتعلق منها بنقص إستقلاليته[3]، فعلى المدقق الخارجي بذل كل الاهتمام لتوفير كل القواعد والأسس التي من شأنها تحقيق أكبر قد من الإستقلالية التي بدورها تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي[4].

2- الخبرة المهنية للمدقق الخارجي: من بين أهم المتغيرات التي تؤثر بشكل جوهري على كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتعتبر الخبرة المهنية من بين الصفات الأكثر تأثيرا على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام المتعلقة بالتدقيق، تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة[5]،كما تعرف بأنها تراكم

---

[1] De Angelo, Linda Elizabeth, **Op. Cit**, p: 186.

[2]Fearnley Stella, Beattie Vivien A, Brandt Richard, **Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**, Journal of International Accounting Research, Vol4, N1, 2005, p: 40.

[3]Taylor Mark H, Dezoort F Todd, Munn Edward, Thomas Martha Wetterhall, **Aproposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence**, Accounting Horizons, Vol17, N3, Septembre2003, P: 257.

[4] محمد ثناء عطية فراج، أمال محمد كمال إبراهيم، **نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها–دراسة تطبيقية–**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 4، 1994، ص:27.

[5]Bonner Sarah E, Lewis Barry L, **Determinants of Auditor Expertise**, Journal of Accounting Research, Vol28, N1, 1990, P: 3.

سنوات العمل التي يقضيها الفرد في أداء مهمة محددة وتعكس مستوى مرتفع من النوعية والمعرفة والمهارة[1]، إلا أنه في الواقع التعريف الثاني يعبر أكثر عن الأقدمية الناشئة من القدرة الذاتية على إكتساب المعلومات والمهارات والممارسات خلال ممارسة المهني للمعرفة، وهي تعتبر مقياسا للخبرة حيث حضي بنوع من القبول العام بإفتراض ثبات بعض العوامل منها تماثل المؤهل العلمي وطرق إكتساب المعرفة وكذا تماثل ظروف مكتب التدقيق وتقارب أنشطة العملاء وعددهم[2]،أكد الكثير من الباحثين في مجال تدقيق الحسابات على وجود علاقة طردية بين الخبرة المهنية وجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، ويقصد بها الخبرة المهنية لجميع أعضاء مكتب التدقيق[3].

3- الإشراف على فريق التدقيق: يتولى المدققون على المستويات العليا مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين، ويعد الإشراف من الأمور الضرورية التي يمارسها المدققون لأن أغلب الأنشطة يقوم بها مساعدون خبراتهم العلمية محدودة[4]،ويعتبر الإشراف والمتابعة من أهم وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي حيث يعتبر إجتياز إمتحان القبول بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالنسبة للمدققين دون المستوى الإشرافي من خصائص الإلتزام بالمعايير العامة للتدقيق، كما تعد عضوية المدقق المشرف في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين جد ضرورية[5]،كما أن عملية الإشراف يجب أن تكون في الوقت المناسب وبالتسلسل بحيث لايمكن الإنتقال من خطوة إلى الخطوة التي تليها إلا بعد تدقيقها وما يترتب عنها من إمكانية إعادة عملية التدقيق أو أحد خطواتها، وتنطوي عملية الإشراف والمتابعة على قراءة برنامج التدقيق وملاحظات المدققين المساعدين، تقييم الحلول البديلة لأية مشكلة وتدقيق أوراق العمل[6]، إن خضوع أوراق العمل للتقييم من طرف المستويات الإشرافية ووجود نظام لترتيب أداء المرؤوسين تعتبر مؤشرات

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد، **دراسة إختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق للعدد1، 1996، ص1495.

[2] علي أحمد لأبو العزم محمد، **أثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الإستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير المهيكلة–دراسة ميدانية لمهمة تقدير مدى مقدرة المنشأة على الإستمرارية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سوف، جامعة القاهرة، العدد3، 2000، ص:99.

[3] Carcello Joseph V, Hermanson Roger H, Mcgrath Neal T, Audit Quality Attributes, **The Perceptions of Audit Partners Prepares, and Financial Statement Users**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol11, N°1, 1992, p: 7.

[4] أرينز ألفين، جيمس لوبيك، **مرجع سابق**، ص:44.

[5] Meier Heidi Hyliton, Fuglister Jayne, **How to Improve Audit Quality, Perceptions of Auditor and clients**, Ohio CPA Journal, Vol51, N°3, Jun1992, P: 22.

[6] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص ص: 475، 476.

لقياس مدى تأثير الإشراف والمتابعة على جودة التدقيق، حيث يعد الإشراف والمتابعة عوامل جوهرية تؤثر على جودة التدقيق، بصفة عامة الإشراف في التدقيق يعبر عن عدد المساعدين الذين يشرف عليهم مسؤول تدقيق بفعالية.

4- الإتصال بين المدقق الخارجي وعميل التدقيق: تقوم عملية التدقيق على علاقة ثنائية مباشرة هادفة بين التدقيق وعملائه تتميز بما يلي:

- تتطلب العلاقة بين مكتب التدقيق وعملائه وجود إتصال فعال حتى تكون هادفة؛
- العلاقة بين المدقق الخارجي وعملائه تحدث في إطار قيود معينة، ولا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة حيث توصف بأنها نوع من علاقة الغرباء؛
- علاقة محدودة بطبيعة الخدمة المطلوب تقديمها، فهي محدودة الأبعاد.

ويعتبر الإتصال أهم العوامل المساعدة على تحسين جودة التدقيق، حيث يعتمد المدقق الخارجي على موظفي المؤسسة محل التدقيق في فهم طبيعة نشاطها والحصول على بعض أدلة الإثبات التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والوثائق المالية، يحدث كل هذا في ظل وجود إتصال فعال بين المدقق الخارجي وعملائه إضافة إلى تمتع المدقق الخارجي ببعض الصفات الشخصية مثل اللباقة وحسن الإتصال بالآخرين للرفع من مستوى جودة عملية التدقيق[1]، فالإتصال المتكرر بين المدقق الخارجي وعملائه يعتبر من أهم خصائص جودة التدقيق الخارجي حسب الدراسة التي أجراها كارسيلو وآخرون[2].

5- التأهيل العلمي للمدقق الخارجي: حتى تكون عملية التدقيق هادفة وتحقق متطلبات كل الأطراف ذات الصلة لعملية التدقيق وجب توفر شرط التأهيل العلمي المناسب للمدقق الخارجي بحيث تكون لديه شهادة مناسبة في المحاسبة أو التدقيق، ويكون على علم ودراية تامة بالتطبيقات العلمية والعملية لمهنة التدقيق ومسك مختلف السجلات المحاسبية، وملم بطرق تسجيل مختلف الأحداث المالية، كما يجب أن يكون حريص على التكوين وتتبع الإتجاهات الحديثة في مجال إختصاصه.

[1] عبد الغاني عمر أبو اليمن، أشرف يحي محمد الهادي، **التوجه التسويقي لدى المسؤولين بمكاتب المراجعة في ظل الإتفاقية العامة للتجارة والخدماتGATS**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة عين شمس، العدد 1، جانفي2003، ص: 211.

[2] Sutton Steve G, Lampe James C, **A Framework for Evaluating Process Quality for Auditing Engagements**, Accounting and Business Research, Vol21, N°83,1991, P: 282.

6- التمتع ببعض المتطلبات الشخصية والقانونية: نظرا للطبيعة الحساسة لمهمة تدقيق الحسابات وكذا إرتباطها بمتغيرات كثيرة ومتشعبة، وبما أن المدقق الخارجي هو محور وأساس عملية التدقيق فلابد من توفر سمات شخصية ومتطلبات قانونية في المدقق الخارجي تمكنه من القيام بمهمته كما هو مطلوب من بين هذه المتطلبات[1]:

- يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بشخصية قوية لها من المهارة واللباقة وحسن التعامل سواء مع العمال في المؤسسة محل التدقيق أو مع مسؤوليها أو زملائه في المهنة ما يمكنه من القيام بمهمته على الوجه المطلوب؛

- أن يكون ملما بالجوانب القانونية المهمة في عمله من القانون التجاري، التشريع الضريبي، قانون الشركات... وغيرها؛

- أن يكون ملما بمبادئ الإدارة وأسس نظام الرقابة الداخلية، متمكن من محاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية وقادر على توظيفها بشكل فعال يخدمه في ممارسة مهمته بإتقان؛

- أن يكون مطلعا على الأساليب الحديثة ومختلف الإتجاهات للمهنة ومتشبعا بأصول علم تدقيق الحسابات؛

- يجب أن تكون لديه صفات تسمح له بالإستفسار من مسؤولي المؤسسة محل التدقيق أو موظفيها مهما صغر شأنهم عن أية غموض خلال أدائه لمهمته؛

- يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بروح المسؤولية والسر المهني لأنه في وضعية تمكنه من الحصول على معلومات غاية في الأهمية وتتمتع بسرية كبيرة عن المؤسسة محل التدقيق، ما يحتم عليه الأمانة والحفاظ على السر المهني.

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بمكتب التدقيق:

1- حجم مكتب التدقيق: يعتبر من أهم الخصائص التي يتم التمييز فيما بينها، إلا أنه هناك عدة معايير يمكن الإستناد إليها للتميز بين مكاتب التدقيق الصغيرة والكبيرة، إلا أن أهمها عدد شركاء أو عمال مكتب التدقيق وكذا عدد عملاء مكتب التدقيق، ولكل صنف من هذين الصنفين مميزات خاصة، لقد أثبتت الكثير من الدراسات وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق، بحيث تسعى مكاتب التدقيق الكبيرة إلى القيام بعمليات التدقيق وفق أعلى درجات الجودة لأنها عادة تمتلك إمكانيات بشرية وفنية تمكنها من تقديم خدمات تدقيق بجودة عالية وفي وقت مناسب، رغم توجه الكثير من الباحثين إلى إثبات صحة هذه الدراسات إلا أن جودة عملية التدقيق غير مرتبطة أساسا بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم فقط،

[1] Eichensher J W, Shields D, **The Correlates of CPA firm for Puplicy, Held Corporations**, Journal of Practice and Theory, 2008, P: 23.

2- سمعة مكتب التدقيق: سمعة مكتب التدقيق عبارة عن صفة معنوية يكتسبها مكتب التدقيق من خلال ممارسته لعملية التدقيق بالجودة المطلوبة على مر السنوات، وتتحدد من خلال تداخل العديد من العوامل فيما بينها خاصة ماتعلق بالإلتزام المعايير المهنية المتعارف عليها، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، ووجود نظام للرقابة على جودة التدقيق، والدعاوي المرفوعة ضد مكتب التدقيق، وبصفة عامة يعتبر عناصر الإلتزام بمتطلبات جودة التدقيق الخارجي المحدد الرئيسي لسمعة مكتب التدقيق[1]، أما عن أثر سمعة مكتب التدقيق على جودة عملية التدقيق فأشارت بعض الدراسات إلى أنه كلما إرتفعت سمعة مكتب التدقيق أدى ذلك إلى زيادة جودة خدمات التدقيق المقدمة، وتعتبر عند الكثير من مستخدمي القوائم المالية مقياسا لجودة عملية التدقيق بغض النظر عن مدى إكتشاف الأخطاء والتحرفات الجوهرية والتقرير عنها، حيث عادة ما يربط مستخدمو القوائم المالية سمعة وجودة التدقيق بحجم مكتب التدقيق، ويعتبرون أن المكاتب الكبيرة الحجم تقدم خدمات تدقيق بجودة عالية وهي ذات سمعة جيدة، غير أن ذلك لا ينفي أن هناك مكاتب رغم صغر حجمها إلا أنها ذات سمعة جيدة وتقدم خدمات تدقيق بمستوى عال من الجودة[2].

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق: يعتبر إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية من بين أهم الأهداف التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية من المدقق الخارجين نظرا لإرتباط قراراتهم بها، ويؤدي إخفاق المدقق الخارجي في إكتشاف تلك الأخطاء من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى رفع دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق لأنه سبب الخسائر التي من الممكن أن يتكبدها تلك الأطراف بعد إعتمادها على القوائم المالية لهذه المؤسسة التي تعتبر مضللة[3]، ومعظم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع توصلت إلى أن القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، أنها على علاقة عكسية مع جودة التدقيق، كما أن إنخفاض عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق ينبئ بإرتفاع جودة التدقيق المقدمة من طرفه، فهي تعتبر مقياس عكسي لجودة التدقيق الخارجي وعلى المدقق الخارجي تقديم خدمات تدقيق بجودة عالية للمحافظة على سمعته وتجنب التعويضات الناجمة عن الدعاوي القضائية المرفوعة ضدة[4].

4- المنافسة بين مكتب التدقيق: تعتبر المنافسة من بين أهم المقومات التي يرتكز عليها الاقتصاد اليوم، ولأن مكاتب التدقيق تقدم خدمات لهذه السوق فهي تخضع لكل ضوابطه ومتغيراته، ونظرا لأهمية هذا العنصر وأثره على جودة

---

[1] صبيحي محمد حسني عبد الجليل، **مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية، دراسة نظرية وميدانية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد1، 1998، ص: 26.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 27.

[3] توماس وليام، هنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2003، ص: 222.

[4] Palmorse Zoe Vonna, **Op. Cit**, P: 57.

عملية التدقيق فقد حضي بإهتمام واسع من طرف الباحثين وكذا المنظمات المهنية، ونظرا للإرتباط الوثيق بين المنافسة والأتعاب وكذا جودة التدقيق جعل أراء الباحثين في هذا المجال تتعارض من حيث إيجابية أم سلبية تأثير المنافسة على جودة التدقيق الخارجي، حيث ذهبت كل من لجنة Treadway ولجنة Anderson إلى أن إزدياد شدة المنافسة تؤدي إلى إخفاض الأتعاب والتي بدورها ستؤدي لامحالة إلى إنخفاض جودة التدقيق عكس ماتفترضه النظرية الاقتصادية بخصوص العلاقة الطردية بين شدة المنافسة وجودة السلع والخدمات المعروضة[1]، لكن دراسات أخرى تؤيد الرأي القاضي بوجود علاقة طردية بين المنافسة وجودة التدقيق الخارجي على إعتبار أن مكاتب التدقيق تحكمها معايير مهنية وأخرى لرقابة الجودة تفرض عليها العمل على رفع جودة خدماتها خاصة في ظل إشتداد المنافسة لأن المنافسة هنا على الجودة وليست على السعر[2].

5- الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها: يعتبر الالتزام بالمعايير المتعارف عليها من أهم العناصر التي تؤثر في جودة خدمات مكتب التدقيق، بحيث كلما إلتزمت هذه الأخيرة بمعايير التدقيق المتعارف عليها أدى ذلك إلى زيادة جودة خدماتها المقدمة، والعكس صحيح.

6- قبول العملاء والإستمرار معهم: تطرقنا لهذا العامل سابقا وهو يعد من عناصر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي التي أوصت بها مختلف الهيئات المهنية المنضمة لمهنة تدقيق الحسابات وكذا المعيار الدولي للتدقيق **ISA220**، ويعتبر من العوامل ذات الأثر الكبير على جودة التدقيق الخارجي حيث كلما كان الاهتمام بهذا العامل من طرف مكتب التدقيق أثر ذلك إيجابا على جودة عملية التدقيق والعكس صحيح، ويتحدد ذلك الاهتمام من خلال الدراسة التي يقوم بها مكتب التدقيق حول المؤسسات محل التدقيق سواء قبل بداية عملية التدقيق أو أثناءها وذلك بالتحديد الجيد للمخاطر المحتملة[3]، فعلى المدقق الخارجي تفادي التعاقد مع المؤسسات التي تتمتع بمخاطر عالية ويمكنه التأكد من ذلك من خلال الإتصال بالمدقق السابق وكذا مختلف المتعاملين للمؤسسة محل التدقيق[4].

7- مدة إرتباط مكتب التدقيق بعميل التدقيق: يقصد بها مدة التعاقد التي تربط المدقق الخارجي بالمؤسسة محل التدقيق، لقد نال هذا العامل حيزا هاما من إهتمام الباحثين في هذا المجال، إلا أن آراءهم كانت متباينة منهم من يقول بأن لمدة إرتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق، ويستند أصحاب

[1]Copley Paul A, Doucet Mary S, **The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol12, N°1, 1993, P: 96.

[2] صبيحي محمد حسني عبد الجليل، **مرجع سابق**، ص: 36.

[3]Carcello Joseph V, Hermanson Roger H, Mcgrath Neal T, **Op. Cit**, p: 8.

[4] توماس وليام، هنكي أمرسون، **مرجع سابق**، ص: 260.

هذا الرأي أن طول مدة الإرتباط يكسب المدقق الخارجي خبرة ودراية واسعة بالمؤسسة محل التدقيق ما ينعكس إيجابا على جودة عملية التدقيق، كما أنه بإمكانه حتى تخفيض أتعاب التدقيق دون التأثير على جودة عملية التدقيق، ويدعم أصحاب هذا الرأي موقفهم بأن تغيير المدقق إجباريا في مدة أقل من ثلاثة سنوات لايساهم بأية شكل من الأشكال في تدعيم إستقلاليته[1]،أما أصحاب الرأي المخالف الذي يرى بأن طول مدة إرتباط المدقق الخارجي بالمؤسسة محل التدقيق سيخفض من جودة عملية التدقيق فيدعمون موقفهم من خلال توصيات لجنة Metcalf التي شكلت من قبل الكونجرس الأمريكي سنة 1977، التي تدعوا إلى تخفيض مدة إرتباط المدقق الخارجي بعميل التدقيق تفاديا لانخفاض جودة التدقيق[2]،وهذا بسبب العلاقة التي يمكن أن تنشأ بينهما وتؤدي إلى تخفيض إجراءات التدقيق، وبالتالي عدم إكتشاف الأخطاء والتحريفات المحتملة[3]

8- أتعاب عملية التدقيق: يقصد بأتعاب عملية التدقيق المقابل المادي الذي يتقاضاه المدقق الخارجي مقابل تقديمه للخدمة للمؤسسة محل التدقيق، بأمانة وموضوعية وطبقا للمعايير المهنية المتعارف عليها، وتمثل هذه الأتعاب مقابلا عادلا للخدمات المقدمة يأخذ بعين الإعتبار العناصر الآتية[4]:

- حجم المهارة والمعرفة اللازمة للقيام بالمهمة المطلوبة؛
- تحديد الوقت الضروري لكل شخص يقوم بمهمة ضمن عملية التدقيق؛
- تحديد درجة التدريب الضرورية لأداء المهمة.

وهنا يجب أن يكون تحديد أتعاب عملية التدقيق بمراعاة التكاليف سالفة الذكر مع الأخذ بعين الإعتبار جودة الخدمة المقدمة من جهة ومنافسة مكاتب التدقيق من جهة ثانية، وعليه فإن مكاتب التدقيق تعرض خدمات تدقيق بجودة عالية مقابل أتعاب مرتفعة، أما المؤسسات محل التدقيق فهي تطلب خدمات تدقيق أقل جودة مقابل أتعاب منخفضة[5]،وما يؤكد ذلك أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم تتطلب خدماتها أتعاب تدقيق أكبر ليس لما تتمتع به من قوة إحتكارية وإنما لأن خدماتها تتمتع بجودة عالية[6]،وبالتالي فإن عرض خدمات مكتب التدقيق بأتعاب متدنية سيكون لامحالة على حساب جودة تلك الخدمات[7]،أما بخصوص الرأي المخالف الذي يقضي بوجود علاقة عكسية

[1] Carcello Joseph V, Nagy Albert L, **Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol23, N°2, September2004, P: 55.
[2] Knapp Michael C, **Op. Cit**, P: 38.
[3] Copley Paul A, Doucet Mary S, **Op. Cit**, P: 93.
[4] الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، الجزء الأول، 2007.
[5] Copley Paul A, Doucet Mary S, **Op. Cit**, P: 99.
[6] Palmorse Zoe Vonna, **Op. Cit**, P: 58.
[7] احمد جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 96.

بين جودة التدقيق وأتعاب التدقيق فيستند على أساس عملية المفاوضة بين مكتب التدقيق القائم بعملية التدقيق وعميل التدقيق وما يمكن أن يصاحبها من تأثيرات على إستقلالية المدقق الخارجي على حساب جودة عملية التدقيق.

9- التخصص المهني لأعضاء مكتب التدقيق أو لمكتب التدقيق في قطاع معين: يقصد بالتخصص المهني في التدقيق تخصص أحد أعضاء فريق التدقيق أو مكتب التدقيق ككل في مجال تدقيق معين كتدقيق الشركات الصناعية، أو الخدمية، البنوك، وهي توفر على مكتب التدقيق التكاليف من خلال تطوير خبرة ومعرفة فريق التدقيق بمجال معين يجعله بارعا في معالجة المشاكل التي قد تحدث والتنبؤ بها، كما أن إختيار المؤسسة محل التدقيق لمكتب متخصص يوفر لها الوقت لتعريف المدقق الخارجي بالمؤسسة محل التدقيق، ويزيد من مستوى الثقة في تقرير المدقق الخارجي[1]،

10- نمط الهيكلة المطبق في مكتب التدقيق: نظام التدقيق المهيكل يقصد التدقيق القائم على تطبيق الإجراءات والسياسات الموضوعة بطريقة منتظمة وفق تسلسل منطقي لمختلق الإجراءات والقرارات لمساعدة المدقق الخارجي في القيام بمهمته على أكمل وجه[2]،تهدف أساسا لتحسين جودة أداء المدقق الخارجي من خلال القيام بمهمة التدقيق بأقل تكلفة في أقل وقت بأقل أخطاء ممكنة وبأعلى مستوى جودة ممكن، كما تساهم في تخفيض احتمالات حدوث أخطاء ومخالفات إلى أدنى مستوى ممكن[3]،إن السعي إلى تنظيم المهنة بطريقة أفضل والتعقيد المتزايد لبيئة التدقيق وكذا الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق بسبب إخفاقها في إكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تتضمنها القوائم المالية كلها عوامل تفرض على مكتب التدقيق إتباع نمط مهيكل للتدقيق لما له من اثر بالغ الأهمية في زيادة القدرة على إكتشاف الأخطاء والتحريفات وتقديم خدمة تدقيق ذات جودة عالية[4]،بصفة عامة نمط التدقيق المهيكل هو النمط الذي يضمن إتباع كل الإرشادات المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي فالعمل به يضمن أعلى مستويات جودة أداء عملية التدقيق، كما ينطوي هذا العامل كذلك على عنصر هام وهو تقسيم المدققين على مهمة

[1] Mayhew Brian W, Wilkins Michael S, **Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy, Evidence from fees charged to firms Going Public**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol22, N°2, 2003, p: 36.

[2] Gist Willie E, **Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol13, N°2, 1994, p: 27.

[3] متولي أحمد زكي حسين، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة**، دراسة ميدانية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد1، 2006، ص: 197.

[4] Knapp Michael C, **Op. Cit**, P: 39.

التدقيق التي تعتبر جد صعبة نظرا للتباين بين أعضاء فريق التدقيق سواء في التأهيل العلمي أو الخبرة المهنية، يساهم كذلك بشكل كبير في الرفع من جودة أداء المدقق الخارجي[1].

ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق:

1- حجم المؤسسة محل التدقيق: يمكننا التمييز بين ثلاثة أنواع من المؤسسات ضمن سوق العمل، مؤسسات صغيرة الحجم (فردية)، مؤسسات متوسطة الحجم، ومؤسسات كبير الحجم وهي ما يعبر عنها بشركات المساهمة، وهناك عدة معايير للتفرقة بين هذه الأنواع الثلاثة، فالمؤسسات كبيرة الحجم تتميز بكثرة وتعدد وتشعب عملياتها المالية، هذا مايجعلها بحاجة إلى مكتب تدقيق مواصفات متميزة تضمن ما يلي[2]:

- تخصيص جهد ووقت أكبر للتدقيق مقارنة بالمؤسسات صغيرة الحجم؛
- الإستخدام الجيد لأسلوب العينات في التدقيق لأن التدقيق التفصيلي شبه مستحيل لما يتطلبه من وقت وجهد؛
- إمكانية تخصيص مساعدين متخصصين بالأنواع المختلفة للبيانات ما يجعل عملهم أكثر كفاءة، وهو ما يوفر معلومات تمكن من التعرف عن الواقع الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق.

تعتبر الكثير من الدراسات أن أتعاب عملية التدقيق ترتبط مباشرة بحجم المؤسسة محل التدقيق بعلاقة طردية، لأن المؤسسات كبير الحجم تتطلب وقت وجهد كبيرين للقيام بعملية التدقيق مايؤدي بأتعاب عملية التدقيق إلى الإرتفاع، وهو ما يفسر وجود علاقة عكسية بين جودة عملية التدقيق وحجم المؤسسة محل التدقيق[3]، ويفسرون ذلك بأن المؤسسات كبيرة الحجم قد تلجأ إلى ممارسة ضغوط على المدقق الخارجي قد تصل إلى التهديد بتغيير المدقق الخارجي أو شركة التدقيق في حال رفضه تقديم تنازلات أو تمسكه بإستقلاليته، ونظرا لإرتفاع أتعاب التدقيق في هذه الشركات فقد توصلت الدراسات إلى أن معظم مكاتب التدقيق تتنازل عن إستقلاليتها مقابل حصولها على أتعاب التدقيق المرتفعة هو ما يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق[4]،ولعل ما حدث مع آثر أندرسون أكبر دليل على ذلك، كما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة طردية بين حجم المؤسسة محل التدقيق وجودة عملية التدقيق على إعتبار أنه

---

[1] Balachandran Bala V, Zoltners Andris A, **An Interactive Audit Staff Scheduling Decision Support System**, The Accounting Review, Vol6, N°4, 1981, P: 806.

[2] أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، حسين أحمد، **مرجع سابق**، ص: 12.

[3] Abdul-Rahman Onaolapo Adekunle, Benjamin Ajulo Olajide, Olayinka Onifad Hakeem, **Effect of Audit fees on Audit Quality: Evidence from cement Manufacturing Companies in Nigeria**, European journal of accounting Auditing and Financial Research, Vol5, N°1, 2017, p: 17.

[4] Deis Donald R, Giroux Gary A, **Determinants of Audit Quality in The Public Sector**, The Accounting Review, Vol67, N°3, Jully1992, P: 463.

كلما إرتفع حجم المؤسسة محل التدقيق أدى بها إلى طلب خدمة تدقيق ذات جودة عالية توفرها مكاتب تدقيق كبيرة الجحم توفر خدمات تدقيق ذات جودة عالية لما تتوفر عليه من إمكانيات تدقيق بغض النظر عن أتعاب عملية التدقيق[1]، يمكن القول في هذه الحالة وجود تداخل بين حجم المؤسسة محل التدقيق وحجم مكتب التدقيق القائم بعملية التدقيق، وكذا أتعاب عملية التدقيق يجعل من الصعب الجزم بوجود علاقة أو تأثير لحجم المؤسسة محل التدقيق على جودة عملية التدقيق.

2- نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق: يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموع الوسائل والإجراءات التي تتبناها المؤسسة للمحافظة على أصولها، وإختبار دقة حساباتها للإعتماد عليها في تقريرها المالي، وتنمية كفاءة وفعالية التشغيل والتشجيع على إتباع السياسات الإدارية الموضوعة حفاظا على فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يخدم مصلحة المؤسسة[2]، نظرا للأهمية البالغة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق الخارجي فقد أوصت لجنة **Treadway** هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة بإلزام كل الشركات المدرجة في البورصة بضرورة الإشارة ضمن تقاريرها المالية إلى مسؤوليتها عن تقييمها لنظام الرقابة الداخلية لها، حيث إنبثق عن تلك التوصيات إنشاء لجنة **COSO** التي أوضحت في تقريرها وجود خمسة مقومات لنظام الرقابة الداخلية وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات، والمتابعة[3]،ويعتبر وجود نظام رقابة داخلية فعال أحد المؤشرات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي لقبول عملائه، لأنه يقلل من كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وبالتالي يساعد في تحديد أتعاب التدقيق بطريقة تضمن الحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء[4]، أجمعت مختلف الدراسات التي تعرضت لدراسة العلاقة بين هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق وجودة عملية التدقيق الخارجي إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يساعد المدقق الخارجي في مهمته بالجودة المطلوبة بأقل جهد وأقل تكلفة، وبالتالي تحقيق رضى جميع الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق[5].

---

[1]Hay David, Davis David, **The Voluntary Choice of an Auditor of Any Level of Quality, Auditing**: A Journal of Practice and Theory, Vol23, N°2, September2004, P: 37.

[2] الشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والإعلان، 1990، ص: 50.

[3]Fiorelli Paul E, Rooney Cynthia J, **COSO and the Federal Sentencing Guidelines**, Internal Auditor, Vol54, N°2, 1997, P: 58.

[4] أرينز ألفين، جيمس لوبيك، **مرجع سابق**، ص: 44.

[5] Meier Heidi Hyliton, Fuglister Jayne, **Op. Cit**, P: 22.

3- مدى تعقد مهمة التدقيق: يعتبر مفهوم تعقد مهمة التدقيق من بين المفاهيم المعقدة وغير واضحة المعالم، لذا قدم الباحثون مجموعة من المؤشرات التي يمكن الإستعانة بها للحكم على مدى تعقد مهمة التدقيق ومن بينها:

- نوع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق؛
- عدد الشركات التابعة للمؤسسة محل التدقيق؛
- مدى تعقد معالجة البيانات المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق.

لقد إختلف الباحثون في آرائهم حول وجود علاقة بين تعقد مهمة التدقيق وجودة عملية التدقيق فمنهم من يرى بأن تعقد عملية التدقيق تعتبر من الأثار السلبية على جودة التدقيق[1]،ومنهم من ينفي وجود علاقة مباشرة بين تعقد مهمة التدقيق وجودة عملية التدقيق، إلا أنه في الغالب مادامت تعقد مهمة التدقيق تتطلب مدققين على درجة عالية من الخبرة والتدريب لا تتوفر عليها جميع مكاتب التدقيق، كما تتطلب كذلك وقت وجهد إضافيين للقيام بمهمة التدقيق بالجودة المطلوبة، وبالتالي ارتفاع أتعاب التدقيق فالعلاقة بين تعقد مهمة التدقيق وجودة عملية التدقيق علاقة طردية بحيث كلما تعقدت مهمة التدقيق أدى ذلك إلى بذل جهود أكبر من طرف مكتب التدقيق وبالتالي ارتفاع جودة عملية التدقيق لكن في ظل ارتفاع أتعاب التدقيق.

[1]Sucher Pat, Moizer Peter, Zarova Marcela, **Factors Affecting the Assessment of The Quality for A Company's Auditors: The Case of The Czech**, International Journal of Auditing, Vol2, N°1, March1998, P: 15.

المبحث الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية وجودة الاداء المهني للمدقق الخارجي

بعدما تناولنا في مباحث سابقة الإطار النظري والمفاهيم المتعلقة بالأهمية النسبية في التدقيق، وكذا جودة الاداء المهني للمدقق الخارجي بإعتبار مسعى ومطلب مشترك من طرف جميع الفاعلين في عملية التدقيق، سنحاول في هذا المبحث التمييز بين الخطأ والغش والإحتيال في التدقيق، من خلال الخصائص التي تجمعها والاسباب التي تؤدي الى حدوثها، وسنحاول تسليط الضوء كذلك على كيفية إستخدام الاهمية النسبية في التدقيق للكشف عن الأخطاء والغش والاحتيال، لهذا تم تقسيم هذا المبحث الى العناصر الآتية:

المطلب الأول: ماهية الخطأ والاحتيال (الغش)، خصائصهما، أسباب حدوثهما، وأنواعهما.

المطلب الثاني: التقارير المالية الاحتيالية.

المطلب الثالث: اعتماد المدقق الخارجي على الأهمية النسبية في الكشف عن الخطأ والغش والاحتيال.

المطلب الأول: ماهية الخطأ والإحتيال (الغش)، خصائصهما، أسباب حدوثهما، وأنواعهما

تطرقنا سابقا إلى مخاطر الاخطاء والتحريفات الجوهرية، إلا اننا لم نحدد بدقة مفهوم الخطأ وخصائصه وأنواعه، لذا سنحاول تدارك ذلك من خلال هذا المطلب كما سنحاول التطرق الى معايير التفرقة بين الخطأ والغش والإحتيال.

أولا: ماهية الخطأ: يقصد به عدم تطابق العنصر أو البند مع ما يجب أن يكون عليه في السجلات أو الدفاتر المحاسبية، كما يعتبر خطأ كذلك عدم الإفصاح عن ما حدث فعلا أو التضليل في السجلات، أو التخصيص غير الملائم للأصول لأنها أحداث غير عادية[1].

كما عرف كذلك: بأنه الإستبعاد أو التحريف غير المتعمد لمبالغ أو معلومات معينة، بسبب جهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو التصنيف المحاسبي السليم، أو التقصير والإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية[2].

عرفه المعيار53 الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بأنه إستبعاد أو تحريف غير متعمد لمبالغ أومعلومات معينة ضمن القوائم المالية، بسبب جهل الإدارة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتصنيف السليم، أونتيجة إهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية[3].

وعرفه المعيار الدولي للتدقيق رقم 240: أنه عبارة عن تحريف غير مقصودة في البيانات المالية، بما في ذلك حذف مبلغ، أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق، أوخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتعلقة بالقياس أو الإعتراف أو التصنيف أو العرض أوالإفصاح[4].

فالخطأ هو تحريف غير متعمد للعناصر المادية وغير المادية ضمن الوثائق المالية، محتمل الحدوث في أي نظام محاسبي، يحدث بسبب خطأ حسابي أو كتابي في السجلات المحاسبية، أو بسبب التفسير الخاطئ للأحداث المحاسبية، أو جهل أو تقصير في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها خلال مختلف المراحل سواء القياس، الإعتراف، التصنيف، العرض، أو الإفصاح.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **مرجع سابق**، ص: 87.

[2] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 58.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 55.

[4] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 270.

ثانيا: خصائص الخطأ وأسباب حدوثه:

- **غير متعمد:** يحدث بحسن نية، غير مخطط له مسبقا، وخارج عن إرادة مرتكبه
- **غير محدد:** يمكن أن يكون الخطأ مادي يمثل مبالغ مالية، كما يمكن أن يكون غير مادي يشمل معلومات أوبيانات أو أحداث
- **غير معلوم وقت حدوثه:** يحدث الخطأ في أية مرحلة من مراحل إعداد التقارير المالية.
- **له سبب معين:** يحدث الخطأ نتيجة سبب معين أو كنتيجة لتفاعل عدة عوامل منها[1]:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، التي قد تحدث عند إثبات العمليات، تسجيلها، تبويبها، ترحيلها؛
- الإهمال والسهو أو التقصير من طرف موظفي قسم المحاسبة، بسبب قلة الخبرة أو ضغط العمل؛
- الأحكام الخاطئة التي يصدرها المحاسبون وتساهم في حدوث مثل هذه الأخطاء.

ثالثا: أنواع الأخطاء

يمكن أن نميز بين عدة أنواع من الأخطاء المحاسبية سنوجزها فيما يلي:

أ- أخطاء الحذف (السهو): تنقسم أخطاء الحذف إلى نوعين هما[2]:

1- أخطاء الحذف الجزئي: يحدث هذا النوع من الأخطاء بسبب خطأ عدم إثبات قيد أو أكثر في سجل اليومية أواليوميات المساعدة، أو أن تتم عملية الإثبات بطريقة صحيحة بينما يحدث الإسقاط في عمليات الترحيل إلى دفتر الأستاذ، إكتشاف هذا النوع من الأخطاء يكون سهلا لأنها تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن عدم إكتشافها في هذه المرحلة لعدم تأثيرها على ميزان المراجعة في حالة وجود أخطاء معوضة لعملية الإسقاط تتساوى أو تتعادل مع قيمة الخطأ، لكن يتم إكتشاف هذه الأخطاء أثناء الفحص المستندي.

2- أخطاء الحذف الكلي: يحدث هذا النوع من الأخطاء بسبب خطأ عدم إثبات قيد أو أكثر في سجل اليومية أواليوميات المساعدة، أو عدم ترحيل طرفي المعادلة المحاسبية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ أو الدفتر المساعد، من أمثلة ذلك عدم قيد عملية شراء أو بيع لأجل، أو عدم قيد مقبوضات نقدية، يتميز هذا النوع بصعوبة إكتشافه عند تدقيق الحسابات لعدم تأثيره على ميزان المراجعة، ويتم إكتشافه عند إجراء التدقيق المستندي.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص270.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سابق**، ص ص: 41،42

ب– الأخطاء الإرتكابية (الحسابية): هذا النوع من الأخطاء يخص العمليات الحسابية (جمع، طرح، ...)، ترصيدها أوترحيلها، أو نقل الأرقام من صفحة لأخرى، قد تكون هذه الأخطاء جزئية سهلة الإكتشاف إذا كان تأثيرها واضحا على توازن ميزان المراجعة، أما إذا وجدت أخطاء أخرى معوضة لقيم هذا الخطأ فإن إكتشافها سيكون عند الفحص المستندي، أو إجراء المقارنات أو إرسال المصادقات للعملاء.

ت– الأخطاء الفنية أو التوجيه المحاسبي: هذا النوع من الأخطاء ينتج بسبب خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يمكن أن تحدث في أية مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، وهي متعددة ومتشعبة، يرجع السبب الرئيسي لحدوثها إلى الجهل أو عدم الدراية الكافية بالقواعد والمبادئ والأسس المحاسبية، هذا النوع من الأخطاء لا يؤثر في توازن ميزان المراجعة لكنه قد يؤثر في ربحية المشروع، ومن أمثلة ذلك عدم تكوين مؤونة للديون المشكوك في تحصيلها، وكذا مخصصات لمواجهة تقلبات أسعار الصرف، أو عدم الدقة في الحسابات المستحقة والمقدمة، إكتشاف هذا النوع من الأخطاء يتطلب بذل العناية الكبيرة من طرف المدقق الخارجي أثناء التدقيق المستندي، وكذا المعرفة التامة بالأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها[1].

ث– الأخطاء المتكافئة (المعوضة): يقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، أو الخطأ في بعضها قد يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه، هذا مايجعلها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، وبالتالي فإن إكتشافها صعب جدا، ويتطلب من المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة خلال مرحلة التدقيق المستندي والحسابي، كما أن تكرار مثل هذا النوع من الأخطاء وعدم إكتشافها يؤدي إلى هشاشة النظام المحاسبي المتبع[2].

ج– الأخطاء الكتابية: يحدث هذا الخطأ نتيجة ترحيل مبلغ حساب معين في نفس الجانب لكن لحساب آخر، مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن لحساب مورد آخر، هذا الخطأ لايؤثر في توازن ميزان المراجعة، في عملية أخرى إذا كان الترحيل لنفس المبلغ إلى نفس الحساب لكن تم عكس الجانب، في هذه الحالة سيحدث عدم توازن في ميزان المراجعة وبالتالي سيسهل إكتشاف الخطأ[3].

والملاحظ في هذه الأنواع أن أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الإرتكابية إذا كانت جزئية والأخطاء التي تكشف عن نفسها هي أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة وتسهل عملية اكتشافها، أما أخطاء الحذف الكلي، والأخطاء

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **مرجع سابق**، ص: 91.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 272.

[3] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص: 150.

الإرتكابية إذا كانت كلية، والأخطاء المتكافئة هي أخطاء لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة، وبالتالي يواجه المدقق الخارجي صعوبة في اكتشافها، وعليه بذل العناية المهنية اللازمة خلال عملية الفحص المستندي، والمقارنات، والمصادقات من العملاء لاكتشاف تلك الأخطاء إن وجدت وجمع القرائن وأدلة الإثبات لمعرفة أسباب حدوثها[1].

رابعا: ماهية الإحتيال (الغش):

عرفة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنه[2]: "فعل مقصود من قبل شخص واحد أو أكثر من الإدارة أوالموظفين أو طرف ثالث يتمثل في الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية، ينتج عنها تحريف في القوائم المالية".

كما تم تعريفه بأنه[3]: تعديل أو إخفاء البيانات عمدا بهدف الحصول على منافع خاصة، أو لتظليل طرف آخر، أوالحصول على أصول وممتلكات المؤسسة في أغراض خاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من طرف موظفي الشركة أو أي طرف آخر، ويتميز الغش بارتكابه عن سابق إصرار ونية أو على الأقل إخفاء الحقيقة.

عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)بأنه[4]: فعل مقصود يؤدي إلى أخطاء مادية في البيانات المالية التي تخضع لمراجعة الحسابات، عن طريق التلاعب والتزييف في السجلات المحاسبية، أو اختلاس الأصول، أوتسجيل معاملات وهمية، أو إتلاف السجلات والمستندات

كما عرف كذلك على أنه[5]: يمثل جميع التصرفات والمخالفات غير القانونية وتعمد الخطأ.

عرفه المعيار الدولي للتدقيق ISA240 بأنه[6]: فعل متعمد من قبل شخص أو عدة أشخاص من الإدارة أوالمكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف أخرى، يتمثل في اللجوء إلى الخداع بهدف الحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

---

[1] الرماحي نواف محمد عباس، **مراجعة العمليات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 136.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، أفريل2008، ص: 146.

[3] زاهرة توفيق سواد، **مرجع سابق**، ص: 179.

[4] أمينة بوفرح، **مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية**، مجلة المالية وحوكمة الشركات، جامعة أم البواقي، المجلد4، العدد2، الجزائر، ديسمبر2020، ص: 4.

[5]Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'Audit Internes**, 7éme Edition, Groupe Eyrolles, Edition d'Organisation, France, Paris, 2010, P: 122.

[6] زواق كمال، **التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية**، المجلة الجزائرية الاقتصادية والمالية، العدد7، 2017، ص: 142.

فالغش يمثل جميع التصرفات غير القانونية التي تتعمد الإحتيال والتلاعب والتزوير في السجلات المحاسبية للمؤسسة، يرتكب من طرف شخص أو عدة أشخاص، من الإدارة، أو موظفين، أو أطراف أخرى، للحصول على منافع شخصية غير مستحقة على حساب المؤسسة.

خامسا: خصائص الإحتيال (الغش) وأسباب حدوثه:

- **متعمد:** يحدث الإحتيال (الغش) بسوء نية، عن سابق إصرار، وبإرادة مرتكبه.
- **غير محدد:** يمكن أن يكون الخطأ مادي يمثل مبالغ مالية، كما يمكن أن يكون غير مادي يشمل معلومات. أوبيانات أو أحداث، كما يمكن أن يقوم به شخص أو عدة أشخاص سواء من الإدارة، أو أطراف أخرى.
- **غير معلوم وقت حدوثه:** يحدث الخطأ في أية مرحلة من مراحل إعداد التقارير المالية.
- **توفر دوافع أو ضغوط وفرص:** يجب أن يتوفر لمرتكب الاحتيال (الغش) دوافع أو ضغوط تدفه لذلك، فالإدارة تلجأ لإعداد تقارير مالية إحتيالية عندما تواجهها ضغوط داخلية أو خارجية لتحقيق أرباح تضمن بها بقاءها في السوق، أما بالنسبة للأفراد فلهم عدة دوافع منها الوصول إلى الرفاهية بسرعة، ويجب أن تتوفر في مرتكب هذا الفعل فرصة للقيام بذلك.
- **القدرة على إخفاء الإحتيال (الغش)**[1]: يجب على مرتكب هذا الفعل أن تكون له القدرة على إخفاء فعلته، مثلا قد يحاول المحاسب موازنة ميزان المراجعة بتغيير قيم بعض الحسابات حتى لا يظهر عجزه أمام مسؤوليه، كما أن الشخص الذي يقوم بالإحتيال عادة مايكون القائم بإعداد الوثائق وتسويتها والرقابة عليها، أو يتمتع بالثقة حتى يتخطى الرقابة الداخلية.
- **إمكانية الغش بالتواطؤ**[2]: يحدث التواطؤ بين موظفين أو أكثر داخل أو خارج المؤسسة، أو بتواطؤ الإدارة مع أحد عملاء المؤسسة لتقديم فواتير غير صحيحة تقوم الإدارة بالتصديق عليها، في هذه الحالة المدقق الخارجي لديه المصادقة كدليل إثبات لكنه مزيف.
- **إمكانية تحويل الخطأ إلى احتيال (غش)**[3]: من خلال الخبرة المهنية للمدقق الخارجي وتخصصه في نشاط المؤسسة محل التدقيق، قد يحكم على بعض التصرفات أنها أخطاء مؤدية للغش، وليست أخطاء كما يبدو الأمر في الظاهر،

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 44.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 64.

[3] **المرجع نفسه**، ص: 65.

كمثال عن ذلك تكرار عجز الرصيد الفعلي من النقدية نتيجة حالات الجرد الفعلي للخزينة قد يعتبره المدقق الخارجي خطأ متعمد من جانب أمين الصندوق، ويؤدي إلى تحريف ناتج عن إختلاس الأصول والتقرير المالي الإحتيالي.

- **له سبب معين:** يحدث الإحتيال (الغش) نتيجة لسبب معين أو تراكم لعدة أسباب نذكر منها على سبيل المثال[1]:

- تجنب عواقب إخفاق الإدارة في تحقيق أهدافها؛
- تحقيق أهداف الشركة بتعظيم أرباحها؛
- زيادة حصة السهم من الأرباح؛
- الحصول على مكافآت وحوافز نظير الأداء المالي الجيد للشركة؛
- محاولة إعطاء صورة جيدة عن الشركة ووضعيتها المالية؛
- وقوع أداء الشركة تحت ضغوط داخلية أو خارجية.

وتجدر الإشارة إلى أن حالات الغش تتطلب توفر مجموعة من الشروط[2]:

- توفر النية أو القصد لإخفاء الحقائق أو تعديلها لتضليل مستخدمي القوائم المالية وتحقيق منافع شخصية غير مستحقة؛
- توفر الفرصة لدى الشخص القائم بعملية الغش لإخفاء أو تعديل المعلومات خاصة في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- وجود أطراف تعتمد على هذه التقارير المالية التي لا تظهر الحقيقة المالية للمؤسسة؛
- وجود أضرار يتحملها مستخدم التقارير المالية المضللة.

ويتخذ الغش عدة أوجه نذكر منها[3]: الإختلاس والإبتزاز، التلاعب في عمليات الإفصاح من خلال إخفاء بعض الحقائق وتغيير بعض النتائج لإعطاء بيانات مالية مظللة، التلاعب في المستندات من خلال القيام بعمليات ترحيل أوتجميع خاطئة، التلاعب في النقدية أو كميات المخزون لتغطية عجز أو سرقة أو إختلاس، أخطاء أخرى متباينة في العمليات الحسابية للسجلات الخاصة بالمؤسسة.

---

[1] ضياء عبد الرزاق، **إكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية والمسؤولية المهنية للمدقق الخارجي**، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد10، العدد1، 2018، ص: 469.

[2] محمد الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للطباعة النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص: 131.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **مرجع سابق**، ص: 88.

المطلب الثاني: التقارير المالية الإحتيالية

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق بشيء من التفصيل للتقارير المالية الاحتيالية وكيفية تعامل الهيئات والمنضمات المهنية الدولية للتدقيق مع هذه التقارير، والمؤشرات التي توحي بوجود تقارير مالية إحتيالية وكذا مواطن ارتكاب الخطأ والغش سواء في المحاسبة أو في التدقيق.

أولا: تصنيف الإتحاد الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

صنف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التقارير المالية الإحتيالية بموجب معيار التدقيق الدولي (**ISA240**) إلى:

1- البيانات الخاطئة الناتجة عن التقارير المالية الإحتيالية: في هذه الحالة يتم إظهار فعالية نظام الرقابة الداخلية السائد في حين يتم تجاوزه بإستخدام مختلف الأساليب، كتسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية أو تغيير في السجلات الخاصة بالعمليات الهامة وغير العادية، أو تأخير الإعتراف ضمن البيانات المالية بالأحداث والمعاملات المالية التي تمت خلال فترة إعداد التقرير وذات طابع هام[1]، إن ممارسة الغش بهذه الطريقة تجعلها صعبة الإكتشاف من طرف المدقق الخارجي، الذي وجب عليه التمتع بالإستقلالية الكافية والدقة وبذل العناية المهنية اللازمة، والإلمام بالمفاهيم والمبادئ والقواعد المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

2- البيانات الخاطئة الناتجة عن سوء تخصيص الأصول: يتم هذا النوع عن طريق الإختلاس مهما كان مقداره من طرف العمال داخل المؤسسة على إختلاف رتبهم، بالإضافة إلى أخطاء في التسجيل المحاسبي أو سجلات محاسبية مضللة لإخفاء الأصول غير الموجودة، أو التستر عن الأصول المختلسة[2]، هذا النوع يتم من أطراف داخل المؤسسة بإستعمال أصولها بطريقة غير قانونية لتحقيق أهداف والحصول على منافع شخصية غير مستحقة على حساب المؤسسة.

ثانيا: تصنيف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

صنف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**) التقارير المالية الإحتيالية حسب الجهة التي تقوم بها إلى:

---

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي 240، جويلية 2010، ص157.

[2] Mouhamed Hamzaoui, **Audit Gestion des Risques d'entreprises et Contrôle Interne**, Normes ISA200-315-330-500, Edition la source d'or, France, 2006, p: 122.

1- التقارير المالية الإحتيالية الناتجة عن غش وإحتيال العمال: في هذا النوع يقوم العمال في المؤسسة على إختلاف رتبهم ومواقعهم بسرقة أصول المؤسسة، وتزوير وتدليس في مستنداتها وسجلاتها وإخفاء هذا العمل بإختراق نظام الرقابة الداخلية، وتضليل الأطراف المستخدمة للتقارير المالية، لايمكن التصدي لهذا النوع إلا من خلال إعتماد نظام رقابة داخلية فعال.

2- التقارير المالية الإحتيالية الناتجة عن غش وإحتيال الإدارة: تقوم إدارة المؤسسة في بعض الأحيان بأعمال غش تمس القوائم المالية للمؤسسة ومختلف السجلات المحاسبية، بهدف إخفاء الصورة الحقيقة للوضعية المالية للمؤسسة، يعتبر هذا النوع من الإحتيال هو الأخطر كون الإدارة طرف فعال فيه ويتجاوز نظام الرقابة الداخلية، كما أن إكتشافه صعب جدا ونتائجه وخيمة على كل الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.

ثالثا: مؤشرات حدوث حالات الغش والإحتيال

لقد أورد معيار التدقيق الدولي **ISA240** بعض المؤشرات التي توحي بوجود غش أو إحتيال والتي تدعوا المدقق الخارجي إلى بذل العناية المهنية اللازمة لإكتشافها والتقرير عنها[1]:

1- إختلافات في السجلات المحاسبية: تتمثل هذه الإختلافات فيمايلي:

- معاملات غير مسجلة بطريقة كاملة أو في الوقت المناسب، أو مسجلة في وقت غير مناسب سواء من حيث الفترة المحاسبية أو المبلغ أو سياسة المؤسسة؛
- أرصدة أو معاملات غير مدعمة بوثائق ثبوتية كافية، أو غير مصرح بها؛
- تعديلات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية؛
- أدلة تفيد بإمكانية وصول موظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتوافق مع ماهو ضروري لأداء واجباتهم المهنية اللازمة.

2- وجود أدلة متعارضة أو متناقضة: تتمثل فيمايلي:

- مستندات ناقصة؛
- مستندات تبدو معدلة؛
- بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة؛

[1] فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العاملة في الأردن**، رسالة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص ص: 16، 17.

- تغييرات غير عادية في الميزانية، أو تغييرات في الإتجاهات والنسب المالية والعلاقة بينها؛
- شيكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة، في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المؤسسة مع بيان مصرفي؛
- مخزون أو أصول ذات أهمية كبيرة ناقصة أو غير موجودة.

3- ملاحظة تصرفات غير عادية من الإدارة إتجاه المدقق الخارجي: تتمثل فيما يلي:

- تأخيرات غير مبررة من طرف المؤسسة في تقديم المعلومات المطلوبة؛
- تصرفات غير عادية من طرف المؤسسة من خلالها تمنع الوصول إلى السجلات، أو موظفين معينين، أوعملاء يمكن طلب أدلة الإثبات منهم؛
- ضغوط غير مبررة قد تفرضها إدارة المؤسسة لحل مسائل معقدة، أو خلافات معينة؛
- عدم الرغبة في تعديل إفصاحات البيانات المالية حتى تكون أكثر إكتمالا وقابلة للفهم؛
- التهرب من التطرق لنقاط الضعف المبينة في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب؛
- عدم السماح للمدقق الخارجي بالإجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالرقابة؛
- تغييرات غير مبررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.

يقوم المدقق الخارجي بإستغلال هذه المؤشرات خلال تنفيذ مهمته، وذلك بفحص المستندات والحسابات، وطلب الكشوف المالية من البنك، وكل الإجراءات التي من خلالها يتمكن من كشف حالات الغش والإحتيال أوالتلاعب التي قد تسعى مختلف الأطراف إلى التستر عليها وإخفائها.

رابعا: مجالات ومواطن إرتكاب حالات الغش والإحتيال

حتى يتمكن المدقق الخارجي من أداء مهمته على أكمل وجه، وجب عليه إضافة إلى إلمامه بأسباب وأنواع الغش والإحتيال المختلفة، دراية واسعة بمواطن ومجالات إرتكاب هذه الحالات التي لايمكن أن تخرج عن المراحل الرئيسية للدورة المحاسبية الثلاثة الأتية:

1- مرحلة الإثبات (القيد الأولي): تنقسم حالات الخطأ أو الإحتيال في هذه المرحلة إلى ثلاثة أنواع:

أ- التحليل غير السليم للعمليات: يرتكب الخطأ في هذا النوع أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها المدين والدائن سواء عمدا أوعن غير قصد[1]، ويتم الخطأ أو الغش نتيجة خطأ في التوجيه المحاسبي سببه تحليل غير سليم أوخلط بين مصاريف إيرادية وأخرى رأسمالية سهوا أو عن جهل أو بهدف التضليل[2].

ب- حذف عمليات كان يجب قيدها: يتضمن هذا النوع عمليات واجبة القيد إلا أن المحاسب نتيجة سهو أو إهمال لايقوم بتسجيلها، من أمثلتها[3]:

- عدم قيد بضاعة مشتراة في حساب المشتريات أو المورد في أعمال نهاية السنة علما أنها مسجلة في دفاتر المخزون ومدرجة في قوائم الجرد في إنتظار وصول الفاتورة الخاصة بها؛

- عدم إدراج بضاعة ضمن المخزون رغم وصول فاتورتها وتسجيل قيمتها في مشتريات البضاعة بعد أعمال نهاية السنة؛

هذا الحذف يؤدي إلى عدم إظهار المركز المالي الصافي على حقيقته، لأن تكلفة البضاعة المباعة لا تعبر عن الواقع، وهو ما يؤثر سلبا على الربح الإجمالي وكذا الربح الصافي وأرصدة الدائنين.

ت- إدراج عمليات كان يجب ترصيدها (حذفها): يتضمن هذا النوع تسجيل عمليات واجبة الترصيد أوالحذف، إلا أن المحاسب نتيجة سهو أو جهل في التمييز بين الفترات المحاسبية المختلفة يقوم بتسجيلها ومن أمثلتها[4]:

- تسجيل المقبوضات التي تحدث في بداية الفترة المالية على أنها مقبوضات الفترة المالية السابقة بهدف تحقيق فائض في النقدية

- في مقابل ذلك قد يقوم المحاسب بتسجيل مبيعات أول الفترة المالية على أنها مبيعات الفترة السابقة للرفع من نتيجة الدورة.

2- مرحلة الترحيل والتجميع: في هذه المرحلة قد يخطئ المحاسب في مجموع دفاتر اليومية، أو نقل المجاميع أوالأرقام من صفحة لأخرى، في عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ أو الدفتر الكبير، أو إستخراج أرصدة الحسابات،

---

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 43.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **مرجع سابق**، ص: 98.

[3] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 62.

[4] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص: 43.

أوعند إعداد قوائم الجرد، أو في ميزان تدقيق الحسابات النهائي، عادة هذه المرحلة معرضة للأخطاء، لكن لايمكن التميز بينها هل هي أخطاء أم غش وإحتيال أو تلاعب إلا بناء على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب[1].

3- مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية: تعد هذه المرحلة آخر مراحل الدورة المحاسبية وكغيرها من المراحل فهي لاتخلوا من الأخطاء المحاسبية، التي تأخذ أشكال متنوعة نذكر منها مايلي[2]:

– إدراج بنود أو مبالغ غير صحيحة في القوائم المالية، من خلال إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية، إظهار بنود بعض الإيرادات غير المحققة أو إخفاء أو إظهار بند دائن بأقل من قيمته، أو عدم التمييز بين الإيرادات العادية والإستثنائية في حساب النتيجة؛

– حذف مبالغ أو بنود، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول (ثابتة أو متداولة) أو إدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة لإظهار نسبة سيولة لا تعبر عن الواقع الحقيقي وهو ما يعتبر تظليل؛

– إعطاء وصف غير كاف لبعض البنود؛

نظرا لحساسية هذه المرحلة وأهميتها في الدورة المحاسبية فإن الأخطاء التي من الممكن أن تقع خلالها لايمكن حصرها وفيمايلي بعض الأخطاء الأخرى التي قد ترتكب[3]:

– إظهار أرباح غير حقيقية من خلال تقييم المخزون بقيم تقل عن تكلفته الحقيقية أو سعره في السوق؛

– أخطاء في تسوية المصاريف الخاصة بالسنة المالية بعد احتساب المبلغ المستحق والمدفوع؛

– إعطاء تسميات لبعض البنود ضمن القوائم المالية لجعلها عامة وإخفاء طبيعتها الحقيقية، كإدراج إحتياطات باسم أرصدة دائنة أخرى، أو إدراج أرباح بعض العمليات تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى، أو إدراج خسائر بعض العمليات تحت إسم أرصدة مدينة أخرى؛

خامسا: عوامل مخاطر الغش والإحتيال

تتمثل عوامل مخاطر الغش والإحتيال في جميع الأحداث والظروف التي تشير إلى وجود دوافع وفرص لإرتكاب الغش والإحتيال، وهو ما يعرف بمثلث الغش Fraud Triangle، حيث تطرق إليها المعيار الدولي للتدقيق **ISA240**

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **مرجع سابق**، ص: 50.

[2] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص: 153.

[3] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 63.

وميز بين مخاطر الغش والإحتيال المرتبطة بالتقارير المالية الإحتيالية والمرتبطة بإختلاس (سوء إستخدام الأصول)، ولكل منها دوافع وفرص وتبريرات سيتم توضيحها كما يلي:

1- الدوافع والضغوط (Incentives& Pressures): يقصد بها إستعداد الإدارة أو العمال أوكلاهما معا لإرتكاب الغش والإحتيال سواء في القوائم المالية أو سوء إستخدام (إختلاس) الأصول ونميز بين النوعين كما يلي:

أ– الحوافز والضغوط المرتبطة بالتقارير المالية الإحتيالية[1]: تتمثل الدوافع أو الضغوط التي تدفع الإدارة أو العمال إلى إرتكاب الغش والإحتيال في القوائم المالية لتحقيق أهداف ترتبط أساسا بتخفيض الأرباح أو زيادتها أو تبرير منطقي لإرتكاب الغش والإحتيال وتتمثل خصوصا فيمايلي:

– ظروف إقتصادية، صناعية أو تشغيلية تهدد الاستقرار المالي أو الربحية للمؤسسة، مثل المنافسة الشديدة في السوق، التغيرات التكنولوجية، إنخفاض الطلب في السوق، التغيرات السريعة في سعر الفائدة، وجود خسائر تشغيلية تهدد بالإفلاس؛

– زيادة الضغوط على الإدارة لتلبية طلبات أطراف خارجية، للحصول على تمويل إضافي سواء عن طريق الملكية أوالمديونية، خاصة لتمويل المشاريع الكبرى المتعلقة بالبحث والتطوير، لتغذية نتائج دراسات وأبحاث المحللين والمستثمرين وتوقعاته بشأن المناخ الإستثماري ووضعية المؤسسة في السوق؛

– تهديد الموقف المالي الشخصي لكبار المسؤولين بالمؤسسة وكذا المسؤولين عن الحوكمة من خلال ربط جزء كبير من الحوافز والمكافآت بالأداء المالي للمؤسسة كسعر السهم، أو التدفقات النقدية؛

– وجود ضغوط مفرطة على الإدارة أو الموظفين المكلفين لبلوغ الأهداف المالية التي تؤهل الأطراف المستفيدة للضفر بالحوافز المتعلقة بالربحية والمبيعات؛

ب– الحوافز والضغوط المرتبطة بسوء إستخدام الأصول: هناك دوافع وضغوط كثيرة سواء على الإدارة أو العمال للقيام بإختلاس (سوء إستخدام الأصول) ومن عوامل المخاطرة المتعلقة بهذا النوع نذكر مايلي[2]:

– إن تعدد الإلتزامات المالية الشخصية خاصة بالنسبة للعاملين الذين لديهم إتصال مباشر مع النقدية أو أية أصول قابلة للسرقة أو الإختلاس، تخلق ضغوطا كبيرة لإرتكاب الغش والإحتيال بواسطة الإختلاس؛

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، **مرجع سابق**، ص: 187.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص: 171.

– إنعدام الحماية الكافية لبعض الأصول يجعلها عرضة للسرقة، خاصة من طرف العمال الذين لديهم معلومات عن ضعف نظام الحماية والحراسة المتعلقة بهذه الأصول؛

– حدوث العلاقات العدائية الناتجة عن تسريح عامل أو ترقية يحرم منها العيد من العمال سواء لقلة كفاءتهم أو لعدة أسباب أخرى، يجعل منهم موظفين أعداء للمؤسسة، إذا كانت لهم الفرصة للوصول إلى النقدية أو أي أصل قابل للإختلاس سيكون هذا دفعا قويا لذلك.

2- الفرص (Opportunity): يقصد بها الظروف التي تهيئ الفرصة للإدارة أو العمال أوكلاهما معا لإرتكاب الغش والإحتيال سواء في القوائم المالية أو سوء إستخدام (إختلاس) الأصول ونميز بين النوعين كما يلي:

أ– الفرص المرتبطة بالتقارير المالية الإحتيالية: قد تتوفر للإدارة أو العاملين بها فرص للغش والإحتيال في القوائم المالية، تتمثل أساسا فيما يلي[1]:

– توفر الطبيعة الاقتصادية للمؤسسة أو عملياتها فرصة الإحتيال في القوائم المالية، نتيجة عملية ذات أهمية كبيرة مع أطراف ضمن مسار غير المسار العادي لعمل المؤسسة، سواء تم تدقيقها من طرف مدقق أخر أو لم يتم تدقيقها؛

– هيمنة شخص أو مجموعة من الأشخاص على الإدارة، بدون رقابة فعالة ولا إشراف من طرف المكلفين بالحوكمة، أو هيكل الرقابة الداخلية؛

– وجود هيكل تنظيمي معقد وغير مستقر، لا يحدد الأشخاص القائمين بالمسؤوليات بدقة، بالإضافة إلى التغيير المستمر للمديرين والمستشارين والمكلفين بالحوكمة، ويتضمن خطوط إدارية غير عادية للسلطة؛

– عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بسبب إنعدام أو ضعف متابعة هيكل الرقابة على إعداد التقارير المالية المرحلية، كذلك بسبب توظيف أعوان غير أكفاء سواء في المحاسبة أو التدقيق أو نظم المعلومات، بالإضافة إلى وجود ضعف جوهري في هيكل الرقابة الداخلية.

ب– الفرص المرتبطة بسوء إستخدام الأصول: هناك فرص وظروف تساعد على إختلاس أو سوء إستخدام أصول المؤسسة نذكر منها[2]:

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال مطلب حيوي لاستقرار أسواق رأس المال العربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص ص: 29، 30

[2] Alvin Arens, Randaj Elder, Mark Elder, **Op. Cit**, p: 340.

– تعامل المؤسسة بشكل كبير بالنقدية مباشرة وتوفر حجم كبير منها لدى الموظفين المكلفين بالمبيعات يجعلها عرضة للإختلاس، كذلك الأمر بالنسبة لعناصر المخزون مرتفعة القيمة وصغيرة الحجم التي تعتبر سهلة التغيير والنقل والتسويق بحيث يصعب تحديد ملكيتها مثل أجزاء جهاز الإعلام الآلي وغيرها؛

– هيكل الرقابة الذي لا يوفر حماية كافية للأصول قد يكون فرصة لسوء إستخدام الأصول أو إختلاسها، خاصة ماتعلق منها بعدم الفصل الدقيق بين المهام والوظائف، أو الإختيار غير الملائم للموظفين خاصة في الوظائف التي تكون فيها حيازة قدر كبير من الأصول، كذلك الرقابة غير الكافية على النقدية والمخزن والأصول الثابتة، وعدم وجود نظام فعال للتوثيق بالتوقيت المناسب، كما أن إمكانية وصول بعض الموظفين إلى المخزون بسهولة وحصوله على مختلف السجلات يشكل فرصة لهم لاختلاس المخزون وتغطية السرقة بالتسوية في السجلات.

3- التبريرات والمواقف (Rationalisations & Attitudes): ويقصد بها اتجاه الأفراد لتبرير تصرفاتهم سواء المتعلقة بالتقارير المالية الإحتيالية أو إختلاس الأصول:

أ– التبريرات والمواقف المرتبطة بالتقارير المالية الإحتيالية: هو اتجاه يتضمن مجموعة من الخصائص والقيم الأخلاقية لدى المسؤولين بالإدارة أو العاملين بها تفرض عليهم الغش والإحتيال بالقوائم المالية وتوفر لهم تبرير منطقي لذلك من أمثلة ذلك[1]:

– عدم فعالية الإدارة في فرض معايير أخلاقية خاصة بالمؤسسة، بسبب ضعف الإتصال، أو التطبيق أو المساندة لهذه المعايير، أو إيصال معايير أو قيم غير ملائمة؛

– التدخل المتزايد في السياسة المحاسبية وتحديد التقديرات الجوهرية من طرف جهات غير الإدارة المالية للمؤسسة؛

– توفر تاريخ واضح لتخطي الإدارة سواء عمالها أو المسؤولين عن الحوكة، للوائح والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

– حرص الإدارة على الإلتزام بتحقيق توقعات غير موضوعية لأطراف خارجة عن المؤسسة؛

– إخفاق الإدارة في تصحيح جوانب الضعف في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب؛

– إنعدام روح المبادرة لدى العمال والمسؤولين على الحوكمة، بسبب إعتماد طرق غير ملائمة للحوافز عن طريق تخفيض الأرباح وربطها بالإلتزامات الضريبية؛

– الإستخدام غير الأمثل للأهمية النسبية لتبرير التصرفات غير الملائمة للإجراءات المحاسبية؛

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص:32.

– تصرفات غير عادية للإدارة إتجاه المدقق الخارجي، سواء بعدم منحه الوقت الكافي لعملية التدقيق، أو فرض قيود تحول بينه وبين قيامه بمهمته على أكمل وجه؛

ب– التبريرات والمواقف المرتبطة بسوء إستخدام الأصول: هي مختلف الحجج سواء من طرف الإدارة أو العاملين بها التي يحاولون من خلالها تبرير تصرفاتهم بسوء إستخدام (إختلاس) الأصول نذكر منها[1]:

– عدم الاهتمام بالرقابة الداخلية على إختلاس الأصول، سواء بعدم تصحيح نواحي الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، أو تخطي أدوات الرقابة الموجودة؛

– وجود سلوكيات تعبر عن عدم رضى عن تعامل المؤسسة مع عمالها؛

– عدم معالجة مخاطر الإختلاس والتسامح في السرقات الصغيرة، وتجاهل الحاجة إلى الأخذ بعين الإعتبار هذه التصرفات ومتابعتها للتقليل من مخاطرها.

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص:33.

المطلب الثالث: إعتماد المدقق الخارجي على الأهمية النسبية في الكشف عن الخطأ والغش والإحتيال

بعدما تطرقنا سابقا إلى كيفية تطبيق معيار الأهمية النسبية وتحديد العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية، سنحاول من خلال هذا المطلب الوقوف على نظرة المعايير الدولية للتدقيق فيما يخص الغش والإحتيال، وكيفية إستخدام معيار الأهمية النسبية في هذا المجال، وكذا تحديد مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن مخاطر الخطأ والغش إعتمادا على المعايير الدولية للتدقيق عامة والمعيار الدولي للتدقيق**ISA320** بنوع من التخصيص

أولا: مجالات مخاطر الغش والاحتيال

إن التطور الاقتصادي والتكنولوجي للعالم أفرز تعدد وتنوع للمجالات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فبالرغم من وجود حسابات معينة قد تكون معنية بالإختلاس، إلا أن المدقق الخارجي قد يصعب عليه إكتشافها، حتى وإن تضمنت مؤشرات بإحتمال إرتكاب عمليات غش وإحتيال.

1- مخاطر الغش والاحتيال الخاصة بالمبيعات (الإيرادات) وحسابات المدينين: توصلت العديد من الدراسات إلى أن عمليات الإيرادات وحسابات المدينين أكثر عرضة للغش والإحتيال، نظرا لإمكانية تحويلها إلى نقدية، الأمر الذي يجعلها تتمتع بدرجة عالية من التلاعب والإختلاس، حيث أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في أواخر التسعينيات من القرن الماضي إرشادات تحدد كيفية التعامل مع الإيراد، وهذا بعد ملاحظة تحريفات جوهرية ضمن التقارير المالية الإحتيالية المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات، كما تضمن معيار التدقيق الأمريكي **SAS99** الصادر عن مجلس معايير التدقيق، أن يقوم المدقق الخارجي بتحديد الإعتراف بالإيراد من مخاطر الغش والإحتيال في معظم عمليات التدقيق[1]، وحسب الظروف السائدة في المؤسسة تتغير مخاطر الغش المرتبطة بالإعتراف بالإيراد من مؤسسة إلى أخرى، وكمثال عن أنواع الإعتراف بالإيرادات نذكر ما يلي[2]:

- **إيرادات وهمية (صورية):** وتتمثل في إدراج قيود إيرادات غير موجودة (وهمية) في دفتر اليومية؛
- **الإعتراف المبكر بالإيرادات:** ويتمثل في تسجيل المبيعات الخاصة بالفترة اللاحقة كمبيعات تخص الفترة الحالية؛
- **التلاعب في إجراء التسويات الخاصة بالإيرادات:** من بين أهم التسويات الخاصة بالإيرادات نجد مردودات البضاعة، حيث قد تتعمد إدارة المؤسسة إخفاء هذه المردودات للرفع من صافي المبيعات والدخل، وبالتالي إعطاء صورة غير حقيقية لواقع المؤسسة، حيث ستزيد هذه المردودات من الجرد المادي للمخزون؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 305.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص: 306، 307.

وتوجد العديد من المؤشرات التي تنذر بوجود حالات غش وإحتيال يمكن الإعتماد عليها من طرف المدقق الخارجي، أهمها نتائج الإجراءات التحليلية وكذا التناقضات المستندية التي أشرنا إليها سابقا، حيث أن نسبة هامش الربح وكذا معدل دوران حسابات المدينين عادة ما تنذر بوجود الغش والإحتيال نتيجة المغالاة في تحديد نسبة هامش الربح التي تتضمن سواء إيرادات وهمية أو إعتراف مبكر بالإيرادات، ولا تكون الإجراءات التحليلية وحدها كافية للإشارة بوجود حالات غش وإحتيال، لذا يعتمد المدقق الخارجي عادة على التناقضات المستندية التي من خلالها يقوم بتدقيق الوثائق والمستندات الأصلية، لأن الجهة التي قامت بالغش لابد أنها عملت على إخفاء عملها بالتزوير، كذلك من مواطن الغش نجد المداخيل النقدية التي لاتعد جوهرية عند مقارنتها بالتقرير المالي الإحتيالي الخاص بالإيرادات، إلا أنها تشكل خسارة مباشرة في الأصول وبالتالي لأن إستمراها قد يشكل تحريفا جوهريا، وفي كثير من الأحيان يتم دراستها بشكل منفصل عن المجموعات النقدية لإرتباطها مباشرة بدورة الإيرادات، ويمكن توضيح هذه المداخيل فيما يلي[1]:

- **الإخفاق في تسجيل المبيعات:** يتم هذا النوع عندما لا يتم تسجيل المبيعات وسرقة مداخيلها، وتسهل عملية إكتشافها إذا كان شحن البضاعة في الأجل المحدد؛

- **إختلاس المداخيل النقدية بعد تسجيل المبيعات:** بعد تسجيل عمليات المبيعات يصبح من الصعب جدا سرقة المداخيل الخاصة بها، وإذا تمت فإن إكتشافها سيكون سهلا من خلال وجود ضوابط رقابية داخلية مصممة لمثل هذه الحالات، أو عن طريق الإجراءات التحليلية والمقارنات المستندية التي أبدت نجاعتها في إكتشاف الكثير من حالات الغش.

2- مخاطر الغش والاحتيال الخاصة بعمليات المخزون

يمثل رصيد المخزون حيزا هاما من ميزانية الكثير من المؤسسات، ونظرا لصعوبة التحقق من وجوده فعلا فهو عرضة للإختلاس والتلاعب، لتحقيق أغراض التقارير المالية الإحتيالية أو إختلاس الأصول، ونظرا لتنوع المخزونات وتوزع مراكز التخزين تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج كميات مخزون نظرية، لذا على المدقق الخارجي التأكد من الوجود الفعلي للمخزون بإستخدام كل الطرق المتاحة، ومنها الزيارة المفاجئة للمخازن، حتى لا يتسنى للمتسترين القيام بتحويل المخزون لتفادي الإكتشاف، وكما هو الحال بالنسبة لحسابات المدينين توجد مؤشرات تنذر بوجود حالات غش

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص: 310.

وإحتيال يجب على المدقق الخارجي التحقق منها جيد لإكتشاف الغش والإحتيال الذي قد يحدث في المخزون، تعتبر الإجراءات التحليلية أهم هذه الأدوات المستخدمة لإكتشاف مختلف أنواع غش المخزون، حيث تقوم المؤسسات عادة بتقييم مخزون نهاية الفترة بقيمة كبيرة من خلال التلاعب بعمليات الجرد المادي نهاية السنة من خلال تضخيم قيمته، وهذا بهدف تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي الرفع من قيمة الأرباح التي لا تعتبر حقيقية[1].

3- مخاطر الغش والاحتيال المتعلقة بالمشتريات (المصاريف) وحسابات الدائنين:

على الرغم من أن التقارير المالية الإحتيالية المتعلقة بالمشتريات وحسابات الدائنين أقل تكرارا إذا ما تمت مقارنتها بالتقارير المالية الإحتيالية المتعلقة بالإيرادات وحسابات المدينين، إلا أنها منتشرة إنتشارا واسعا وتتمثل أساسا فيمايلي[2]:

أ- مخاطر التقرير المالي الإحتيالي المرتبط بحسابات الدائنين: قد تحاول بعض المؤسسات تبني سياسات مدروسة لتخفيض حسابات الدائنين ورفع قيمة الدخل من خلال تسجيل تخفيضات وهمية ضمن حسابات الدائنين، يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال تسجيل كل المشتريات المستلمة نهاية السنة كإلتزامات وفق تقارير إستلام مرقمة ترقيما تسلسليا مؤرخة ومختومة، حتى يتم التحقق من تسجيلها فعلا، أما إذا تعمدت المؤسسة حذف تقارير الإستلام من السجلات المحاسبية فسيكون من الصعب جدا على المدقق الخارجي التأكد من التسجيل من عدمه.

ب- مخاطر الإختلاسات في دورة المشتريات ودورة المدفوعات: من بين أكثر هذه الأنواع إنتشارا في مجال المشتريات التي يقوم من خلالها القائمون بإرتكاب الغش والاحتيال بإصدار مدفوعات وهمية وايداع المبالغ في حسابات وهمية كذلك، يتم مواجهتها عن طريق تحديد موردين متفق عليهم تسمح المؤسسة بعمليات الدفع في حساباتهم، وكذا الترخيص لأفراد معينين لإجراء عمليات الدفع وإتباع ذلك بالتوثيق الدقيق والمناسب المثبت للمشتريات.

ت- مخاطر تتعلق بالأصول الثابتة ومصاريف الأجور: كل حسابات القائم المالية تعتبر معرضة لأن تكون محل تقارير مالية إحتيالية أو إختلاس، من بينها حسابات الأصول الثابتة التي رغم رصيدها الكبير ضمن الميزانية وخضوعها للتقييم الذاتي، إلا أنها عرضة لكل أشكال التلاعب والإحتيال خاصة في المؤسسات التي لا تحتوي على أرصدة هامة

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة الدولية شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:380.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص: 314، 316.

من المخزون والنقدية، وبالتالي يجب على المدقق الخارجي التأكد من حمايتها والجرد الدوري والفعلي لها، كما هو الحال بالنسبة لمصاريف الأجور وبعض المصاريف الأخرى التي تلجأ بعض المؤسسات إلى زيادتها بهدف تضخيم التكاليف، ويعتبر غش مصاريف الأجور شائعا رغم أن مبالغة تتسم بعدم جوهريتها، وتتم من خلال خلق عمال وهميين، وكذا رفع حجم ساعات العمل المسددة كأجور، ويتم مواجهة مثل هذه التصرفات بفصل وظيفة إدارة الموارد البشرية عن وظيفة تسديد مصاريف الأجور لمنع التواطؤ، وكذا منع العمل بالساعات الإضافية إلا في حالات معينة مرخص بها مسبقا.

ثانيا: استحدام الأهمية النسبية للاستجابة لمخاطر الغش والاحتيال

1- تطور معايير التدقيق المتعلقة باكتشاف الغش والاحتيال: عكفت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الامريكي للمحاسبين (AICPA) على إصدار مجموعة من النشرات تساهم كلها في مساعدة المدقق الخارجي على إكتشاف الغش والاحتيال والتلاعب وفيما يلي سنحاول عرض ومناقشة هذه النشرات حسب تسلسلها الزمني:

أ- نشرة إجراءات التدقيق رقم (1) الصادرة سنة 1939 بعنوان: Extension of Auditing Procédures : هدفت هذه النشرة أساسا إلى التوضيح بأن المدقق الخارجي يجب عليه التخطيط لعملية التدقيق بهدف إبداء رأي فني محايد بعدالة القوائم المالية المعروضة، وليس إكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية، ومنذ ذلك الحين تحاول الجهات القائمة على تنظيم المهنة إقناع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بأن إكتشاف الخطأ والغش لايعد هدفا أساسيا للتدقيق، وأن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية محدودة بخصوص ذلك، إلا أنها لم تنجح في تحقيق هذا الهدف[1].

ب- نشرة إجراءات التدقيق رقم (30) الصادرة سنة 1960 بعنوان: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor in the Examination of Financial Statements:أوضحت هذه النشرة أن المدقق الخارجي عليه أن يكون حذرا ومدركا لإمكانية وجود الغش في القوائم المالية، إلا أنها لم تحمله مسؤولية ملزمة بضرورة إكتشاف الغش، كما أنها لم توسع من مسؤوليته بخصوص ذلك، كما أن هذه النشرة كسابقتها لم تحقق الهدف المنشود، وهو ما تثبته تزايد عدد حالات التقاضي ضد المدققين الخارجيين لإخفاقهم في إكتشاف الغش، كما أن المحاكم تجاهلت مسؤولية المدققين وفقا لهذه النشرة[2].

[1] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للطباعة النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001، ص:21.

[2] جورج دانيال غالي، **مرجع سابق**، ص: 22.

ت– نشرة معايير التدقيق رقم (16) الصادرة سنة 1977 بعنوان: The Independent Auditors Responsibility for the Detection of Errors and Irregularities: أوضحت هذه النشرة أنه على المدقق الخارجي وضع خطة تدقيق للبحث عن الخطأ والمخالفات الهامة، وحددت مسؤوليته في حدود العينة التي قام بتدقيقها، لقد أكد جل الباحثين في هذا المجال أن التعابير المستخدمة في هذه النشرة إتسمت بالغموض، كما لم تقدم لالمدقق الخارجي إرشادا كافيا لإتباعه، لذلك فهي لم تحقق الهدف من إصدارها، حيث تضمنت أنه لايمكن لمستخدمي القوائم المالية الإعتماد على نتائج التدقيق لضمان إكتشاف حالات الخطأ والمخالفات المهمة[1].

ث– نشرة معايير التدقيق رقم (53) الصادرة سنة 1988 بعنوان: The Auditors Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities: تبنت هذه النشرة مدخلا جديدا يتسم بالإيجابية، بدلا من الطابع الدفاعي للنشرات السابقة، حيث ألزمت المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل يمكنه من توفير تأكيد بدرجة معقولة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات المهمة، وممارسة درجة مهمة من الشك المهني لتحقيق ذلك، وتضمنت العوامل التي ينبغي على المدقق الخارجي أن يأخذها بعين الإعتبار عند تقييم مخاطر حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة نتيجة للمخالفات المرتكبة، من الملاحظ أن هذه النشرة وسعت من مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، إلا أنها لم تعطي تفسيرا واضحا للمعنى المقصود بالتأكيد المعقول، والدرجة الملائمة من الشك، كما لم توفر إرشادا حول الأهمية النسبية للعوامل التي ينبغي على المدقق الخارجي أخذها بعين الإعتبار عند تقييم مخاطر حدوث التحريفات أو كيفية إستخدامها، ويؤكد الكثير من الباحثين أن هذه النشرة تعتبر غير فعالة فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الغش[2].

ج– نشرة معايير التدقيق رقم (82) الصادرة سنة 1997 بعنوان: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit: تضمن هذا المعيار لأول مرة إستخدام مصطلح الغش Fraud على عكس المعايير السابقة التي كانت تستخدم مصطلح المخالفة Error، ميز المعيار بين نوعين من الغش: التقارير المالية الإحتيالية، وسوء إستخدام الأصول، كما تضمن مجموعة من الإرشادات من أجل زيادة الاهتمام بحالات الغش من طرف المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق، وأوضح المعيار مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الغش، لكنه

[1] **المرجع نفسه**، ص: 23.

[2] حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد22، العدد1، 2006، ص: 184.

لم يوسع من هذه المسؤولية، التي لازالت في إطار مفاهيم رئيسية للضمانات المادية المعقولة، لم يصل هذا المعيار إلى الهدف المطلوب فيما يخص مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه إكتشاف الأخطاء والغش، لأنه لم يوسع من مسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص إكتشاف الأخطاء والغش، وإنما قدم مجموعة من الإرشادات للمدققين من اجل الاهتمام أكثر بعمليات الغش أثناء قيامهم بعملية التدقيق، بهدف تحسين قدرتهم على تنفيذ مسؤوليتهم[1].

ح- نشرة معايير التدقيق رقم (99) الصادرة سنة 2002 بعنوان: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit: يوفر هذا المعيار إرشادات لمدققي الحسابات للوفاء بمسؤولياتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة تدقيق الحسابات طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، كما لم يحمل المدقق الخارجي مسؤولية أكبر فيما يخص الغش والإحتيال، كما أضاف بعض المفاهيم والمتطلبات والإحتياجات والإرشادات الجديدة للمدقق تتناسب مع ما هو جديد في الموضوع[2].

خ- المعيار الدولي للتدقيق ISA240 الصادر سنة 2001 بعنوان مسؤولية المدققين في إكتشاف الغش والخطأ: صدر هذا المعيار من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في البداية سنة 1994 بعنوان الغش والخطأ حيث تضمن عدم مسؤولية المدقق الخارجي عن منع الخطأ والغش، كما أنه لم يحدد صراحة مسؤولية المدقق الخارجي بخصوص ذلك غير أنه أوجب عليه القيام ببعض الإجراءات تتمثل أساسا في تقدير المخاطر المحتملة عن وجود خطأ أو غش الذي بإمكانه أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية، كما أن عليه الإستفسار من الإدارة عن حالات الغش أوالخطأ المهمة التي تم إكتشافها، وعليه كذلك تصميم إجراءات كفيلة للحصول على تأكيدات معقولة بأن التحريفات الناتجة عن الخطأ والغش يمكن إكتشافها[3]، وفي سنة 2002 تم إصدار المعيار بتعديل جديد في العنوان مسؤولية المحاسب القانوني في مراعاة الغش والخطأ عند تدقيق القوائم المالية مع وجود إختلافات مهمة تمثلت أساسا في نصه صراحة على أن مسؤولية المدقق الخارجي تتمثل أساسا في توفير ضمانات معقولة بخلو القوائم المالية من أية تحريف مادي نتيجة خطأ أو غش[4]، كما وسع من مسؤولية الأطراف التي تقوم بالغش والخطأ، في سنة 2004 تم إصدار المعيار

[1] حسين أحمد دحدوح، **مرجع سابق**، ص: 185.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 186.

[3] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص: 153.

[4] David Crassus, Denis Comier, **Etude Empirique du Risque Comme Objet d'Analyse de l'Audit Externe légal**, Université du Quebec Publications, Octobre2002, p: 09.

بتعديل في العنوان لتأخذ بعين الإعتبار مسؤولية المدقق الخارجي عند تدقيق البيانات المالية، حيث تم حذف مصطلح الخطأ، كان آخر تعديل لهذا المعيار سنة 2009، ولم يطرأ عليه أية تعديل منذ ذلك الحين إلى يومنا هذا.

2- تقييم مخاطر الغش والاحتيال

يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات اللازمة التي تمكنه من تقدير وتقييم مستويات الخطر المختلفة، بعد تحديد العوامل الملازمة لمخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش والإحتيال، وهذا يتم من خلال إعتماده على الشك المهني بإستمرار أثناء تأدية مهمة التدقيق، من خلال النقد المستمر والشك اللامتناهي والتقييم المتشدد الذي يوفر مصداقية للمعلومات، كذا ممارسة مهمته بالحذر المطلوب خاصة عند تدقيق المستندات التي تعتبر أدلة إثبات والتأكد من تناسقها مع المعلومات الأخرى الواردة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مستوى المؤسسة محل التدقيق، والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بمواجهة كل طرق الغش والتصرفات المريبة، كما على المدقق الخارجي التحلي بالحذر الشديد وعدم التهاون فيما يخص الأخطاء والتحريفات الجوهرية، كما عليه التأكد من مدى صحة الفرضيات الموضوعة، وعدم قبول أية بديل عن النتائج الحاسمة غير القابلة للشك خاصة ما تعلق منها بتصريحات الإدارة التي لا يمكن في أي حال من الأحوال أن ترقى إلى مستوى دليل إثبات[1].

ويجب على المدقق الخارجي الحرص على صحة المعلومات من مصادرها الأصلية حتى تساعده في إصدار حكم صحيح فيما يخص مخاطر الغش والإحتيال، يمكن إيجاز هذه المصادر فيمايلي[2]:

- معلومات يتم الحصول عليها من المؤسسة محل التدقيق، من خلال الخبرة المهنية والتواصل بين أعضاء فريق التدقيق الذي يقوم بتشخيص عام لوضعية المؤسسة وظروف الصناعة التي تنتمي إليها، ومواطن الإشتباه بوجود تحريفات جوهرية

- الإستفسار من إدارة المؤسسة محل التدقيق عن مدى توفر وقدرة الأدوات الرقابية للكشف والحد من مخاطر الغش والإحتيال، ودراسات كل الإحتمالات ووجهات النظر حول مخاطر الغش والإحتيال؛

- المراجعات التحليلية التي يقوم المدقق الخارجي بتصميمها أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، من خلال إستخدام كل الأدوات المتاحة، وتحديد العلاقات والنسب غير العادية والمثيرة للشكوك؛

[1] IFAC 2007, **Guide Pour L'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit de Petit et moyennes Entreprise-Comité des Cabinets d'Expertise Comptables de petit et moyenne Taille, Op. Cit**, p: 141.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 313.

– أية معلومات أخرى ناتجة عن الفحص المستندي، أو معلومات سابقة كان المدقق الخارجي قد تأكد منها وإعتمد عليها لقبول مهمة التدقيق.

3- الاستجابة لمخاطر الغش والاحتيال

يقوم المدقق الخارجي بكل الإجراءات التي تمكنه من الإستجابة لمخاطر الغش والإحتيال من خلال فتح النقاش مع إدارة المؤسسة محل التدقيق، والتقييم المنطقي للأحداث الجوهرية والإستثنائية، وتحديث التقييم والتقدير الخاص بالتحريفات الجوهرية، حيث من الممكن أن تتوفر الإدارة على نظام للرقابة الداخلية يضمن بفعاليته منع حدوث الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ففتح النقاش مع الإدارة يتيح الفرصة للمدقق الخارجي للتأكد من وجود ونجاعة برامج الحد من الغش وضوابط الرقابة المختلفة، التي تعمل على الحد من مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية المتعلقة بالغش، والإستجابة من خلال إجراء تغيير إجمالي لأداء عملية التدقيق أو تصميم إجراءات تدقيق لدراسة مخاطر الغش، أو دراسة تجاوز الإدارة لمخاطر الغش، وأشار المعيار الأمريكي للمراجعة **SAS99** وأكد على الإجراءات المصممة للعمليات الإستثنائية والجوهرية التي قد تحدث خارج النطاق العادي للمؤسسة محل التدقيق[1]، وحتى يتمكن المدقق الخارجي من تقييم وتقدير ما إذا كانت الاحداث والمعاملات الجوهرية ترتبط بتقارير مالية إحتيالية أم لا عليه أن يعمد على الفهم الجيد والصحيح لأهداف هذه المعاملات، ومن خلال قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالغش بالتنسيق مع تقييم المخاطر الأولى على المدقق الخارجي التأكد من الظروف التي يكون قد إستند إليها مسبقا والمتمثلة أساسا في:

– التناقض والتعارض الموجود ضمن السجلات المحاسبية ومختلف المستندات المتوفرة؛

– وجود علاقة غير عادية بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق؛

– ضياع أو تعارض أدلة الإثبات؛

– نتائج إختبارات التحقق النهائية أو الإجراءات التحليلية تفيد بوجود مخاطر غش وإحتيال غير مصرح بها مسبقا؛

– مدى إستجابة إدارة المؤسسة ومتعامليها للإستفسارات التي وضعها المدقق الخارجي خلال عملية التدقيق لرفع الغموض المسجل، وإصدار حكم صحيح فيما يخص عدالة القوائم المالية المعروضة.

[1] Alvin Arens, Randej Elder, Mark Elder, **OP-Cit**, P: 350.

ثالثا: تصرفات المدقق الخارجي إزاء الخطأ والغش والإحتيال المكتشف والتقرير عنه

إن الهدف الرئيسي من تدقيق القوائم المالية هو الحصول على رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة هذه القوائم المالية، وأنها أعدت بناء على إتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومدى تعبيرها عن الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق، بإتباع معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني والأخلاقي المتعارف عليها[1]، وإذا إنتهى المدقق الخارجي إلى وجود تلاعب متعمد أو غش وإحتيال يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية المعروضة، يقوم بالإتصال بالمؤسسة محل التدقيق من خلال مستوياتها الإدارية بالتدرج، للقيام بتعديل البيانات المالية[2]، وهنا نكون أمام إحدى الحالات الأتية[3]:

– في حالة إستجابة المؤسسة محل التدقيق لإجراءات التصحيح التي يقرها المدقق الخارجي، بعد النقاش معها حول مدى وإجراءات التدقيق اللازمة حيال هذه التحريفات ومتطلبات المعيار الدولي للتدقيق **ISA260**، فإنه يقوم بإصدار تقرير نظيف؛

– أما إذا لم تستجب المؤسسة محل التدقيق لطلب المدقق الخارجي بتعديل البيانات المالية، وظل هذا الأخير غير قادر على تحديد ما إذا كان هذا الإحتيال قد أثر تأثيرا جوهريا على القوائم المالية أم لا، حتى بعد توسيعه من نطاق إختبارات التدقيق، مع مراعاة معيار الأهمية النسبية في تحديد التحريفات الجوهرية فإنه يقوم بالإمتناع عن إبداء الرأي، أو إبداء رأي متحفظ أو تقرير سلبي حسب الحالة؛

– في بعض الحالات يجد المدقق الخارجي أنه من الأنسب الانسحاب من مهمة التدقيق، عندما ترفض المؤسسة محل التدقيق القيام بالإجراءات الضرورية لمعالجة الغش، حتى وإن كان ذلك الغش لايؤثر جوهريا على القوائم المالية، ويقوم بتدوين أسباب إنسحابه في تقرير خاص ويقدمه للجهات الوصية[4].

---

[1] Alvin Arens, Randej Elder, Mark Elder, **OP-Cit**, P: 110.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الخامسة، عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015، ص: 88.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص ص: 278، 279.

[4] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية –أسس إعداد التقارير المالية– الغش في التقارير المالية– تغييرات المراجعة لمواجهة الغش– التقارير المالية في المنشآت الصغيرة– الشفافية والإفصاح العادل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 645.

رابعا: مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الخطأ والغش والإحتيال

1- المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي

ينتمي المدقق الخارجي إلى مهنة لها معايير أداء وإرشادات عليه إتباعها لأداء مهمة التدقيق بالجودة المطلوبة، والوصول إلى الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق، وعليه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة التي تؤهله إلى تقديم خدمة ذات جودة عالية بناء على حكمه المهني المستند أساسا على الإستقلالية والحياد وفي ضوء كل هذا تحدد المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي فيما يلي:

أ- مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه المؤسسة محل التدقيق: تنشأ العلاقة بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق بناءا على عقد مبرم بينهما، قد يكون هذا العقد مكتوبا مشتملا على كل الحقوق والواجبات، وقد يكون شفهيا، وفي جميع الأحوال لا تترتب على المدقق الخارجي أية مسؤولية ما لم تتوفر الشروط التالية[1]:

- وجود التزام من جانب المدقق الخارجي سواء في العقد أو في القانون؛
- إثبات أن الخطأ ناتج عن تقصير أو إهمال المدقق الخارجي في تنفيذ واجباته المهنية؛
- وجود ضرر لحق بالمؤسسة محل التدقيق ناتج عن إهمال وتقصير المدقق الخارجي في أداء مهمته، وتستحق تعويضا عنه.

يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية إخلاله بالقانون أو إحدى بنود العقد المبرم بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، الذي يحدد طبيعة العلاقة بينهما والحدود التي يعمل المدقق الخارجي في إطارها، ويساعد العقد في تبيان الحقوق والواجبات للطرفين، خاصة إذا كان للمؤسسة محل التدقيق دور في فشل المدقق الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة التي تؤهله للأداء المناسب لواجباته، في هذه الحالة سيكون للمدقق الخارجي دافع قانوني عن إهماله أو فشله، ويتحمل المدقق الخارجي كل المسؤولية لوحده في الحالات الأتية[2]:

- في حالة إصدار تقرير نظيف دون الإلتزام بالمعايير المهنية؛
- عدم تقديم تقرير التدقيق في الوقت المتفق عليه دون مبرر مقبول؛
- حالة قيام المدقق الخارجي بإفشاء أحد أسرار المؤسسة محل التدقيق (صعب الإثبات)؛
- عدم بذل العناية المهنية اللازمة التي تؤدي إلى فشل المدقق الخارجي في إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛

[1] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص: 72.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 84.

- إنسحاب المدقق الخارجي من عملية التدقيق دون مبرر مقبول.

ب- مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه مستخدمي القوائم المالية:

بالرغم من عدم وجود علاقة تعاقدية تربط المدقق الخارجي بالطرف الثالث (مستخدمو القوائم المالية) وهنا ميز الباحثون بين نوعين من مستخدمي القوائم المالية[1]، المستخدمون الأساسيون وهم الذين يكون المدقق الخارجي على علم بهم قبل بداية عملية التدقيق، أما المستخدمون غير الأساسيون هم الذين يستخدمون القوائم المالية دون علم المدقق الخارجي، إلا أن إعتمادهم على تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ قراراتهم، وتعرضهم للضرر نتيجة خطأ أوإهمال المدقق الخارجي في مهمته، يحمله المسؤولية، ولا بد من توفر الشروط الأتية[2]:

- يجب أن يكون المدقق الخارجي علم مسبق بإعتماد الطرف الثالث على تقريره في إتخاذ قراراتهم؛
- أن يكون فشل المدقق الخارجي ناتج عن تقصيره في أداء مهامه؛
- وجود ضرر فعلي للطرف الثالث ناتج أساسا عن إهمال وتقصير المدقق الخارجي؛
- وجود إمكانية للتقدير المعقول للضرر الناتج للطرف الثالث.

ويبقى على المدقق الخارجي الدفاع عن نفسه من خلال إثبات بذله للعناية المهنية اللازمة والملائمة وإذا استطاع إثبات ذلك فلا مسؤولية له.

ت- المسؤولية الجزائية (الجنائية) للمدقق الخارجي:

يتعرض المدقق الخارجي إلى مسؤولية جزائية إذا صدرت منه أفعال أو تصرفات تمثل جرائم يعاقب عليها القانون، أثناء تأدية مهامه، مثل خيانة الأمانة، النصب والإحتيال، التزوير، وهي أفعال يتعرص أصحابها لعقوبات أشد خاصة وأنها ترتكب عمدا وبالتدليس، خاصة منها القيام بتدوين بيانات كاذبة في أية وثيقة أو تقرير أثناء ممارسة مهمة التدقيق، وكذا وضع تقرير مغاير للحقيقة أثناء مزاولة المهنة، سواء إيجابا أو سلبا، أو المصادقة على أية وثائق تساهم في تغيير الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق[3].

[1] Boynton w c, Johanson R N, Kell W G, **Modern Auditing**, 7th Ed, New York, 2006, P: 65.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **مرجع سابق**، ص: 133.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 87.

ث– مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه المهنة (مسؤولية تأديبية):

إذا لم يتوفر القصد الجنائي من وراء فشل المدقق الخارجي، يتم مساءلته تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات ومعايير التدقيق المتعارف عليها، ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوفر ركنين أساسيين[1]:

الركن المادي: هو الخطأ المهني الذي يرتكبه المدقق الخارجي ويكون بموجبه قد أخل بواجباته المهنية حتى وإن لم يترتب ضرر عن هذا الخطأ، فتترتب عليه مسؤولية تأديبية،

الركن المعنوي: حتى تقوم المسؤولية التأديبية في حق المدقق الخارجي فإن الركن المادي غير كاف، لذا لابد من توفر الركن المعنوي، والمقصود منه صدور الفعل بإرادة فاعله، وهنا لا يهم إن كان عمدا أو غير متعمد، فإن كان متعمدا أصبح ظرفا مشددا عند تقدير العقوبة،

2- مسؤولية المدقق الخارجي عن الأحداث اللاحقة:

يشير مفهوم الاحداث اللاحقة إلى الأحداث التي من الممكن أن تطرأ من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى إعداد تقرير المدقق الخارجي، وكذا الحقائق التي يمكن أن تظهر بعد هذا التاريخ وهو ما جاء به معيار التدقيق الدولي **ISA560**، الذي ينص على ضرورة تبني كل الإجراءات التي تضمن الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة إلى غاية صدور تقرير المدقق الخارجي، والتي قد تتطلب تعديلات معينة أو إفصاح كاف، ومن هذه الإجراءات[2]:

- دراسة الإجراءات المصممة من طرف الإدارة لمعرفة الأحداث اللاحقة؛
- الإطلاع على كل محاضر الإجتماعات التي عقدت بين أطراف التسيير المختلفة والمسائل التي نوقشت بعد إعداد القوائم المالية؛
- الإطلاع على القوائم المالية المرحلية المتوفرة لدى المؤسسة محل التدقيق؛
- الإطلاع على الموازنات التقديرية وتوقعات التدفقات النقدية، وكل تقارير الإدارة ذات العلاقة؛
- الإستفسار من الإدارة عن كل الأحداث اللاحقة التي تكون قد وقعت وقد يكون لها تأثير على القوائم المالية.

3- مسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار

يقصد بالإستمرارية في التدقيق إبداء المدقق الخارجي رأيه الصريح بخصوص قدرة المؤسسة محل التدقيق على الإستمرار من عدمه، والأخذ بعين الإعتبار عند إعداد التقرير قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها وأعمالها لمدة

[1] **المرجع نفسه**، ص: 88.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص: 89، 90.

سنة على الأقل من تاريخ صدور تقرير المدقق الخارجي، وعلى المدقق الخارجي أن ينتبه من محاولات الإدارة لإعطاء صورة كاذبة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائجها التشغيلية، وبالتالي على المدقق الخارجي الإستعانة بالمعيار الدولي للتدقيق **ISA570** بشأن الإجراءات والمؤشرات التي يتعين على المدقق الخارجي أخذها بعين الإعتبار للحكم عن مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الإستمرار[1].

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **مرجع سابق**، ص: 92.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا التطرق إلى المفاهيم العامة المتعلقة بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وتوصلنا إلى أن ذلك يقتضي قيام المدقق الخارجي بعملية فحص القوائم المالية في إطار عملية التدقيق، بكفاءة وفعالية إعتمادا على المعايير الدولية للتدقيق التي توفر مختلف الإرشادات التي تساهم في خدمة المهنة من جهة، والعمل على التحقق من توفير كل الإمكانيات التي تساعدها على تحقيق الرقابة على الجودة من جهة ثانية، وبالتالي المساهمة في تضييق فجوة التدقيق، كما حاولنا التعرف في هذا الفصل على المفاهيم المتعلقة بالخطأ والغش والتقارير المالية الإحتمالية، كما توصلنا إلى أن المدقق الخارجي يعمل على توفير العناية المهنية اللازمة إتجاه كل الأطراف ذات الصلة من أجل إخلاء مسؤوليته عن عدم إكتشاف الأخطاء والإحتيال، بالإعتماد في ذلك على المعايير الدولية للتدقيق وبصفة خاصة معيار الأهمية النسبية، الذي يوفر الإرشادات الكفيلة التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير الحكم المهني في كل مراحل عملية التدقيق، ورغم ذلك فهي ليست بديلا عن قيام المدقق الخارجي تحت مسؤوليته بتقدير الحكم المهني لأغراض التدقيق.

الفصل الثالث:

الفصل الثالث: و اقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر

مقدمة الفصل

مرت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بثلاث مراحل أساسية ويمكن التمييز بينها بمدى إستقلالية مدقق الحسابات، حيث أخذ هذا الأخير في هذه البداية صفة الموظف العمومي، هذا ما يتنافى مع كل مبادئ الرقابة والحوكمة وكذا مبدأ الإستقلالية، أما المرحلة الثانية بدأت بصدور القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27أفريل1991 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، حيث تطور إستقلال مدقق الحسابات وعرفت هذه المرحلة نوع من الإستقلال للمهنة من حيث التنظيم والرقابة ومنح الإعتماد لمزاولة النشاط، والمرحلة الثالثة بدأت بصدور القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، إلى يومنا هذا، ما ميز هذه المرحلة إصدار حولي ستة عشر معيارا من طرف وزارة المالية بواسطة المجلس الوطني للمحاسبة، والملاحظ في المعايير الجزائرية أنها صدرت في شكل قوانين واجبة التطبيق وتعتمد في بنائها على مجموعة من القوانين، هذا ماجعلها عرضة للإنقادات حيث أن المعايير الدولية للتدقيق جاءت في شكل إرشادات وتوجيهات يمكن إستخدامها لكن دون إلزام، كذلك إعتماد المعايير الجزائرية على مختلف القوانين يجعل تغير هذه القوانين أو تعديلها يفقد هذه المعايير صلاحيتها ومصداقيتها، والمتتبع لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر يلاحظ إعتماده على القرار الوزاري رقم 103 الصادر في 02فيفري1994 المحدد للإجتهادات المهنية الدنيا لمحافظ الحسابات، الذي يتضمن الكثير من معايير ومتطلبات جودة أداء مدقق الحسابات وهو ساري المفعول إلى يومنا هذا.

سنتناول في هذا الفصل ممارسات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر ومختلف المعايير الجزائرية الصادرة إلى يومنا هذا، إعتمادا على القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر الآتية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الثالث: جودة الاداء المهني وفق القانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مرت مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات بمراحل هامة منذ إستقلال الجزائر على يومنا هذا، إلا أن سنة 2007 بصدور القانون رقم07-11 المؤرخ في 2007، كانت نقطة الإنعطاف بالنسبة لتنظيم هذه المهنة بالجزائر، حيث تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني، بداية من سنة 2010 بدأ التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي معلنا بداية عهد جديد، يسمح بتنظيم المعلومات المالية وتخزينها وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها للحصول على كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذا من جانب تنظيم مهنة المحاسبة، أما بالنسبة لمجال التدقيق ففي نفس السنة تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بدلا عن القانون رقم 91-08المؤرخ في 27أفريل1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المطبق قبل سنة 2010، وهذا تماشيا مع الإصلاحات الجديدة في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وتعتبر وزارة المالية الجهاز التنفيذي المسؤول عن تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق بالتنسيق مع هيئات دستورية مخصصة لهذا الغرض، تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في الجزائر

المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

تقوم الهيئات الدولية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بإصدار معايير دولية للتدقيق بهدف توحيد الممارسات المهنية في هذا المجال خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات، إلا أن الأوضاع الإقتصادية تختلف من بلد لآخر، هذا ما جعل الكثير من الدول تنشئ هيئات محلية لتنظيم هذه المهنة بإصدار معايير محلية مستمدة من المعايير الدولية لكن تأخذ بعين الإعتبار الخصوصيات المحلية، سوف نتطرق خلال هذا المطلب إلى مختلف الهيئات المشرفة عن تنظيم هذه المهنة في الجزائر.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة: يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة أعلى هيئة دستورية تعنى بمجالات الرقابة البعدية على المال العام في الجزائر، أنشئ بموجب المادة 190من دستور 1976، وكرس في كل الدساتير المتوالية دستور 1989، دستور 1996المعدل في 2008وكذا دستور 2020، والجدير بالذكر أن إستحداثه كان بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في25سبتمبر1996 وتم تعريفه كما يلي[1]:"هو جهاز إستشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، يمكنه الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره المجالس المنتخبة أو الهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله".

بعد صدور القانون رقم 10-01المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أدى إلى إعادة بلورة تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة وفقا للتوجهات الجديدة تجسدت من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يرأس أشغاله أو ممثله ويتشكل من ممثلين عن بعض القطاعات كما يلي[2]:

- الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25سبتمبر1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد56، ص: 18.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد07، المادة02، ص: 04.

- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالصناعة؛
- 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؛
- ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛
- ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنضمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين؛
- ثلاث (03) أشخاص يتم إختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية؛
- ويمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه المساعدة في أشغاله بحكم مؤهلاته العلمية أو المهنية في المجال المحاسبي والمالي الاقتصادي والقانوني[1].

مع وجوب توفر ممثلي الوزراء على رتبة مدير بالإدارة المركزية على الأقل الذين تتوفر فيهم الكفاءة في مجال المحاسبة والمالية.

يتم تعيين الأعضاء سالفي الذكر بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات قابلة للتجديد بعد إقتراحهم من طرف الهيئات التي ينتمون إليها، وتجدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بالثلث (3/1) كل سنتين،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد07، المادة04، ص: 05.

ويتم إستخلاف أحد الأعضاء بعد حدوث إنقطاع عهدته لأي سبب من الأسباب بنفس الأشكال السابقة ويتم العضو المستخلف العهدة إلى نهايتها[1].

لتسيير شؤون المجلس الوطني للمحاسبة تم تزويده بأمانة عامة يسيرها أمين عام بمساعدة أربع (04) مديري دراسات وثماني (08) رؤساء دراسات، يعملون تحت السلطة الرئاسية لرئيس المجلس الوطني للمحاسبة[2]، حيث يتولى رئيس المجلس على الخصوص مهمتين أساسيتين هما[3]:

- تمثيل المجلس الوطني للمحاسبة لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛

ويتولى الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئيس المجلس المهام الآتية[4]:

- تنفيذ كل القرارات المصادق عليها من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- إستقبال ودراسة كل المراسلات الموجهة للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- مسك الملفات المتعلقة بالإعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إعداد مقررات الإعتماد بعد دراستها من طرف لجنة الإعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان متابعة أشغال اللجان المتساوية الأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة والتنسيق فيما بينها؛
- تنظيم الجمعيات العامة وإجتماعات مكتب المجلي الوطني للمحاسبة؛

يجتمع المجلس الوطني للمحاسبة برئاسة الوزير المكلف بالمالية مرتين في السنة في دورتين عاديتين على الأقل بناء على إستدعاء من رئيسه، ويتم إتخاذ قراراته بالأغلبية البسيطة (50%+1) من الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا[5].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد07، المادة03، ص ص: 04، 05.

[2] **المرجع نفسه**، المادة05، ص: 05.

[3] **المرجع نفسه**، المادة07، ص: 05.

[4] **المرجع نفسه**، المادة08، ص: 05.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، مرجع سابق، المادة15، ص: 06.

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة مهام الإعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كما جاء في مضمون المادة 04من القانون 10-01المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يمارس المهام في مجال الإعتماد كما يلي[1]:

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد أو التسجيل في الجداول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجداول دوريا؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للمرافقة؛

ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهامه في مجال التقييس المحاسبي كمايلي[2]:

- جمع وإستغلال كل المعلومات والمعطيات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير وإستغلال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الأراء فيها وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، مرجع سابق، المادة10، ص: 05.

[2] **المرجع نفسه**، المادة11، ص: 05.

كما يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع آراء أو توصيات في إطار مهامه في مجال التقييس المحاسبي[1].

ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهامه في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كما يلي[2]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة والعمل على نشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في مجال المحاسبة من خلال تطوير الدعائم البيداغوجية والمراجع الأخرى المتعلقة بهذا التكوين؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بأبحاث مناسبة تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين والمحاسبين؛

بموجب المادة 05من القانون 10-01المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تم إنشاء خمس لجان متساوية أعضاء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة سيتم تفصيل مهامها فيما يلي:

1- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية[3]:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي من شأنها المساهمة في تطوير وإستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، مرجع سابق، المادة13، ص:06.

[2] **المرجع نفسه**، المادة12، ص: 06.

[3] **المرجع نفسه**، المادة18، ص: 06.

- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الأراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالإتصال مع مختلف الهيئات المعنية؛

2- لجنة الإعتماد: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية[1]:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الإعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الإلتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الإعتماد؛
- تحضير ملفات الإعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛

3- لجنة التكوين: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية[2]:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضمان التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الإمتحانات لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، مرجع سابق، المادة19، ص: 06.

[2] **المرجع نفسه**، المادة20، ص ص: 06، 07.

4- لجنة الإنضباط والتكوين: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية[1]:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الإنضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الإستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين؛

5- لجنة مراقبة النوعية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية[2]:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء وإقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد كل التدابير التي من شأنها ضمان مراقبة نوعية الخدمات المقدمة من المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى إحترام قواعد الإستقلالية 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 الإستشارة والعلاقات مع الزبائن؛

ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

تم تحديد تشكيل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين المحددة في المادة 14بعد صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي أدى إلى إعادة بلورة تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-24المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، مرجع سابق، المادة21، ص: 07.

[2] **المرجع نفسه**، المادة22، ص: 07.

لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد سيره، يتكون من تسعة(09) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، حيث يتم إنتخابهم عن طريق الإقتراع السري لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويمكن لأي عضو منتخب الترشح مرة أخرى بعد مرور عهدة إنتخابية أو أكثر بعد عهدته[1]، للإشارة فإن ترتيب الأعضاء التسعة (09) يكون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها تنازليا حيث يكون رئيسا صاحب أكبر عدد من الأصوات ويليه الأمين العام وأمين الخزينة وفي حالة تساوي عدد الأصوات المتحصل عليها يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة[2]، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بعد إقتراحهم من طرف رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، ويعمل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا له لديه[3]، يكلف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين على الخصوص بما يلي[4]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل إشتراكات منتسبي المهنة المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة، بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين**، العدد07، المادة12، ص: 09.

[2] **المرجع نفسه**، المادة11، ص: 09.

[3] **المرجع نفسه**، المادة03، ص: 08.

[4] **المرجع نفسه**، المادة04، ص: 08.

يقوم رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الجهات القضائية المختلفة، والعمل على ضمان تنفيذ القرارات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، وضمان السير الحسن لمصالح المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، كما يقوم وجوبا بإرسال جدول أعمال دورات المجلس والوثائق المتعلقة بها إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية على مستوى المجلس، على الأقل خمسة عشرة (15) يوما قبل إنعقاد الاجتماع، وفي حال غياب الرئيس أو حدوث مانع قانوني يتم إستخلافه بالعضو الذي له الأقدمية في المهنة من بين الأعضاء[1].

يقوم الأمين العام للمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين بتحرير محاضر اجتماع المجلس ويوقعه كل من رئيس المجلس وممثل الوزير المكلف بالمالية، أما بالنسبة للأعضاء الحاضرين أو ممثليهم فيتم تدوين أسمائهم في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة[2].

كما يعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمجلس، ويضمن ويتابع تحصيل الإشتراكات وكل المبالغ المستحقة للمجلس مع وجوب تحرير وصولات بذلك، يقوم كذلك بإعداد مشاريع الحسابات السنوية ومشروع الميزانية، ويعرض كل نهاية ثلاثي الوضعية المالية للمجلس مرفقة بكشف حول مدى تنفيذ الميزانية، وفي نهاية كل سنة يقوم بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبيين على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية، كما تجدر الإشارة إلى أن عمليات الدفع المختلفة توقع من طرف رئيس المجلس وأمين الخزينة، أما في حالة غياب أمين الخزينة يوقع الأمين العام كمستخلف عنه، أما عن الوثائق الصادرة عن المجلس والمتعلقة أساسا بالتسيير اليومي فتكون بالإمضاء مناصفة بين الرئيس والأمين العام وفي حالة غياب أيا منهما يستخلفه أمين الخزينة[3].

أما عن تسيير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، فإن مداولاته لاتصح إلا بحضور أغلبية الأعضاء في الجلسة الأولى وفي حالة عدم توفر النصاب يستدعى المجلس لدورة ثانية تصح أعمالها مهما كان عدد الحضور، إلا أن التصويت يكون بالأغلبية البسيطة وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا[4]، يستدعي

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين**، مرجع سابق، المادة05، ص: 08.

[2] **المرجع نفسه**، المادة06، ص: 08.

[3] المرجع نفسه، المادة07، ص ص: 08، 09.

[4] المرجع نفسه، المادة14، ص: 09.

المجلس المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لحضور أشغال الجمعية العامة العادية على الأقل مرة واحدة في السنة خلال شهر أكتوبر بإستدعاء من رئيسها أو ثلثي أعضاء المجلس[1]، وتجدر الإشارة إلى أن مداولات الجمعية العامة لاتصح إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين على الأقل، وفي حالة عدم بلوغ النصاب يعاد الإستدعاء مرة ثانية غير أن المداولات في الحالة الثانية تعتبر صحيحة مهما كان عدد الحضور مع مراعات الأغلبية البسيطة في التصويت[2].

ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم تحديد تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المحدد في المادة 14من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، يتكون من تسع (09) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يتم إنتخابهم عن طريق الإقتراع السري لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويمكن لأي عضو منتخب الترشح مرة أخرى بعد مرور عهدة إنتخابية أو أكثر بعد عهدته[3]، للإشارة فإن ترتيب الأعضاء التسعة (09) يكون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها تنازليا حيث يكون رئيسا صاحب أكبر عدد من الأصوات ويليه الأمين العام وأمين الخزينة وفي حالة تساوي عدد الأصوات المتحصل عليها يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويتم تعيين ثلاث (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بعد إقتراحهم من طرف رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويعمل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا له لديه[4]، يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بما يلي[5]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين**، مرجع سابق، المادة19، ص: 09.

[2] المرجع نفسه، المادة21، ص: 09.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**، العدد07، المادة11، ص: 12.

[4] **المرجع نفسه**، المادة03، ص: 11.

[5] **المرجع نفسه**، المادة04، ص: 11.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل إشتراكات منتسبي المهنة المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة، بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنضمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

يقوم رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الجهات القضائية المختلفة، والعمل على ضمان تنفيذ القرارات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، وضمان السير الحسن لمصالح المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يقوم وجوبا بإرسال جدول أعمال دورات المجلس والوثائق المتعلقة بها إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية على مستوى المجلس، على الأقل خمسة عشرة (15) يوما قبل إنعقاد الاجتماع، وفي حال غياب الرئيس أو حدوث مانع قانوني يتم إستخلافه بالعضو الذي له الأقدمية في المهنة من بين الأعضاء[1].

يقوم الأمين العام للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتحرير محاضر اجتماع المجلس ويوقعه كل من رئيس المجلس وممثل الوزير المكلف بالمالية، أما بالنسبة للأعضاء الحاضرين أو ممثليهم فيتم تدوين أسمائهم في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة[2].

كما يعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمجلس، ويضمن ويتابع تحصيل الإشتراكات وكل المبالغ المستحقة للمجلس مع وجوب تحرير وصولات بذلك، يقوم كذلك بإعداد مشاريع الحسابات السنوية ومشروع الميزانية، ويعرض كل نهاية ثلاثي الوضعية المالية للمجلس مرفقة بكشف حول مدى تنفيذ الميزانية، وفي نهاية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**، مرجع سابق، المادة05، ص: 11.

[2] **المرجع نفسه**، المادة06، ص: 11.

كل سنة يقوم بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية، كما تجدر الإشارة إلى أن عمليات الدفع المختلفة توقع من طرف رئيس المجلس وأمين الخزينة أما في حالة غياب أمين الخزينة يوقع الأمين العام كمستخلف عنه[1]، أما عن الوثائق الصادرة عن المجلس والمتعلقة أساسا بالتسيير اليومي فتكون بالإمضاء مناصفة بين الرئيس والأمين العام وفي حالة غياب أيا منهما يستخلفه أمين الخزينة[2].

أما عن تسيير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فإن مداولاته لاتصح إلا بحضور أغلبية الأعضاء في الجلسة الأولى وفي حالة عدم توفر النصاب يستدعى المجلس لدورة ثانية تصح أعمالها مهما كان عدد الحضور، كما أن التصويت يكون بالأغلبية البسيطة وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا[3]، يستدعي المجلس المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور أشغال الجمعية العامة العادية على الأقل مرة واحدة في السنة خلال شهر أكتوبر بإستدعاء من رئيسها أو ثلثي أعضاء المجلس[4]، وتجدر الإشارة إلى أن مداولات الجمعية العامة لاتصح إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل، وفي حالة عدم بلوغ النصاب يعاد الإستدعاء مرة ثانية وتعتبر المداولات في الحالة الثانية صحيحة مهما كان عدد الحضور مع مراعات الأغلبية البسيطة في التصويت[5].

رابعا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تم تحديد تشكيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين المحددة في المادة 14من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جويلية2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، يتكون من تسع (09) أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتم إنتخابهم عن طريق الإقتراع السري لمدة ثلاث (03) سنوات

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**، مرجع سابق، المادة07، ص: 11.

[2] **المرجع نفسه**، المادة08، ص: 12.

[3] **المرجع نفسه**، المادة14، ص: 12.

[4] **المرجع نفسه**، المادة19، ص: 13.

[5] **المرجع نفسه**، المادة21، ص: 13.

قابلة للتجديد مرة واحدة ويمكن لأي عضو منتخب الترشح مرة أخرى بعد مرور عهدة إنتخابية أو أكثر بعد عهدته[1]، كما أن ترتيب الأعضاء التسعة (09) يكون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها تنازليا ويكون رئيسا صاحب أكبر عدد من الأصوات ويليه الأمين العام وأمين الخزينة وفي حالة تساوي عدد الأصوات المتحصل عليها يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بعد إقتراحهم من طرف رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويعمل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا له لديه[2]، يكلف المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على الخصوص بما يلي[3]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل إشتراكات منتسبي المهنة المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة، بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنضمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

يقوم رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام الجهات القضائية المختلفة، والعمل على ضمان تنفيذ القرارات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، وضمان السير الحسن لمصالح المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يقوم وجوبا بإرسال جدول أعمال دورات

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-27 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**، العدد07، المادة11، ص: 15.

[2] **المرجع نفسه**، المادة03، ص: 14.

[3] **المرجع نفسه**، المادة04، ص: 14.

المجلس والوثائق المتعلقة بها إلى ممثل الوزير المكلف بالمالية على مستوى المجلس، على الأقل خمسة عشرة (15) يوما قبل إنعقاد الاجتماع، وفي حال غياب الرئيس أو حدوث مانع قانوني يتم إستخلافه بالعضو الذي له الأقدمية في المهنة من بين الأعضاء[1].

يقوم الأمين العام للمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بتحرير محاضر اجتماع المجلس ويوقعه كل من رئيس المجلس وممثل الوزير المكلف بالمالية، أما بالنسبة للأعضاء الحاضرين أو ممثليهم فيتم تدوين أسمائهم في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة[2].

كما يعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمجلس، ويضمن ويتابع تحصيل الإشتراكات وكل المبالغ المستحقة للمجلس مع وجوب تحرير وصولات بذلك، يقوم كذلك بإعداد مشاريع الحسابات السنوية ومشروع الميزانية، ويعرض كل نهاية ثلاثي الوضعية المالية للمجلس مرفقة بكشف حول مدى تنفيذ الميزانية، وفي نهاية كل سنة يقوم بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية، كما تجدر الإشارة إلى أن عمليات الدفع المختلفة توقع من طرف رئيس المجلس وأمين الخزينة أما في حالة غياب أمين الخزينة يوقع الأمين العام كمستخلف عنه[3]، أما عن الوثائق الصادرة عن المجلس والمتعلقة أساسا بالتسيير اليومي فتكون بالإمضاء مناصفة بين الرئيس والأمين العام وفي حالة غياب أيا منهما يستخلفه أمين الخزينة[4].

أما عن تسيير المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، فإن مداولاته لاتصح إلا بحضور أغلبية الأعضاء في الجلسة الأولى وفي حالة عدم توفر النصاب يستدعى المجلس لدورة ثانية تصح أعمالها مهما كان عدد الحضور، حيث يكون التصويت بالأغلبية البسيطة وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا[5]، يستدعي المجلس المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لحضور أشغال الجمعية العادية على

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-27 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**، العدد07، المادة05، ص: 14.

[2] **المرجع نفسه**، المادة06، ص: 14.

[3] **المرجع نفسه**، المادة07، ص: 14.

[4] **المرجع نفسه**، المادة08، ص: 14.

[5] **المرجع نفسه**، المادة14، ص: 15.

الأقل مرة واحدة في السنة خلال شهر أكتوبر بإستدعاء من رئيسها أو ثلثي أعضاء المجلس[1]، وتجدر الإشارة إلى أن مداولات الجمعية العامة لاتصح إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على الأقل، وفي حالة عدم بلوغ النصاب يعاد الإستدعاء مرة ثانية حيث تعتبر المداولات في الحالة الثانية صحيحة مهما كان عدد الحضور مع مراعات الأغلبية البسيطة في التصويت[2].

قام المشرع الجزائر بإعتماد أربع هيئات لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، وهي المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. تعمل كلها تحت وصاية وزارة المالية، وتسعى بتنظيم والنهوظ بمجالات المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11–27 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**، العدد07، مرجع سابق، المادة19، ص ص: 15، 16.

[2] **المرجع نفسه**، المادة21، ص: 16.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

سنتناول ضمن هذا المطلب الإطار التشريعي لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال توضيح مفهوم محافظ الحسابات في القانون الجزائري ومختلف المهام المسندة إليه، وكذا المسؤوليات التي يتحملها في سبيل ذلك.

أولا: التعريف بمحافظ الحسابات:

محافظ الحسابات عرفه القانون التجاري الجزائري بموجب المادة 715 مكرر 4 من الأمر 59/75 المؤرخ في 26ديسمبر1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم كما يلي: " محافظ الحسابات هو الشخص الذي يقوم بالتدقيق والمصادقة على صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، كما يقوم بفحص الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد والحسابات والموازنة، وكذا التأكد من صحة ذلك ويتحقق مندوبوا الحسابات من مدى إحترام مبدأ المساوات بين المساهمين"

وعرفته المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 بأنه الشخص الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة وكذا انتظامها، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به في هذا الشأن، ويتحمل مسؤولية ذلك.

ويتوفر لدى محافظ الحسابات مجموعة من المواصفات بالإضافة على حيازته على شهادة سارية المفعول تؤهله لممارسة هذه المهنة ويتحمل كل المسؤولية عند إنجاز مهمة التدقيق[1].

ثانيا: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

وضحت المواد من 22 إلى 40 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ولخصتها فيما يلي[2]:

[1] زهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 191.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المواد من 22 إلى 40، ص ص: 07، 08.

- محافظ الحسابات يشهد بأن الحسابات السنوية للمؤسسة منتظمة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنوات السابقة، وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة؛
- يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين والشركاء بصفة عامة؛
- يبدي محافظ الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس إدارة الشركة؛
- يقدر محافظ الحسابات شروط إبرام الإتفاقيات بالشركة التي يقوم بتدقيقها والمؤسسات الأخرى التابعة لها؛
- يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص يكتشفه أو يطلع عليه بمناسبة قيامه بمهمة تدقيق الحسابات ومن شأنه عرقلة إستمرار إستغلال المؤسسة؛
- يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وكذا صورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة للشركة الأم؛
- يقوم محافظ الحسابات بفحص مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

المطلب الثالث: تنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد في الجزائر

من خلال هذا المطلب سنحاول تقديم التشريع القانوني المنظم لمهنتي الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، من خلال توضيح مفهومهما في القانون الجزائري وكذا المهام الموكلة لهما، وكذا مسؤوليتهما.

أولا: التعريف بالخبير المحاسبي

عرفته المادة 18 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 على أنه الشخص الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي تنص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ثانيا: مهام الخبير المحاسب

حددت المواد 19 و20 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 فيما يلي[1]:

- يعتبر الخبير المحاسب مؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات بعد مراعات الاحكام الواردة في هذا القانون؛
- كما يقوم كذلك الخبير المحاسب بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لايربطه بها عقد عمل؛
- وهو المؤهل الوحيد لتقديم إستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي؛

تعتبر مهمة الخبير المحاسب ظرفية ومؤقتة يقوم خلالها بإعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

ثالثا: التعريف بمهنة المحاسب المعتمد

عرفته المادة 41 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 بأنه كل مهني يمارس بصفة عادية بإسمه

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المواد 19، 20، ص ص: 06، 07.

الخاص وتحت مسؤوليته مهمه مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته[1].

رابعا: مهام المحاسب المعتمد

يقوم المحاسب المعتمد في مفهوم القانون 01/10 بالمهام الأتية[2]:

- عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مهمة مسك حساباتها، بناء على الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه؛
- الإبقاء على ملكية الحسابات والوثائق والموازنات والسجلات المحاسبية وكل الوثائق المرتبطة بها، للزبون؛
- إعداد كل التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بمهمة العمل بها؛
- مساعدة الزبون لدى مختلف الإدارات أو الهيئات الإدارية التي قد تصادفه مشاكل إدارية بها؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المادة 41، ص: 08.

[2] **المرجع نفسه**، المواد من 42 إلى 44، ص ص: 08، 09.

المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

قامت الكثير من البلدان بإصدار معايير تدقيق محلية مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، لكنها تراعي الخصوصيات المحلية من حيث الوضع الإقتصادي العام، ونجد الكثير من البلدان عبر العالم قطعت أشواطا كبيرة في هذا المجال، إلا أن الجزائر عرفت تأخرا كبيرا في إصدار هذه المعايير المحلية، ومنذ سنة 2016 قامت بإصدار أربع إصدارات ضمت ستة عشرة معيارا، وبهدف توضيحها تم تقسيم المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الرابع: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري2016، الصادر عن وزارة المالية المتضمن وضع حيز التنفيذ لأربع (04) معايير تدقيق جزائرية:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق[1]:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الأشخاص القائمين على الحكم بالمؤسسة محل التدقيق حول أحكام مهمة التدقيق، ويقصد بالمدقق محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد، ويقترح هذا المعيار بعض نماذج رسائل المهمة وما يجب أن تتضمنه من معلومات والمتطلبات والشروط الأساسية الخاصة بمهمة تدقيق الحسابات، يستعين بها مدقق الحسابات لإعداد رسالة مهمته، ويطبق المعيار بصفة عامة على تدقيق الكشوف المالية التاريخية سواء الكلية أو الجزئية مع مراعات الإختلافات وخصوصيات المؤسسات محل التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد بدقة الشروط التي ستجرى على أساسها عملية التدقيق والإتفاق عيها مسبقا من الطرفين، مع ضرورة التأكد من التفاهم المشترك بين الطرفين بالموافقة المبدئية من الطرفين على رسالة المهمة، مع وجوب تدوين مدقق الحسابات في ملفه كل إختلاف محتمل، كما يحدد المعيار الشروط المسبقة التي يجب توفرها للقيام بعملية التدقيق التي تتمثل أساسا في التأكد من مدى مطابقة المرجع المحاسبي المطبق لخصائص وهدف الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق، التي تعترف وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص العرض الصادق للكشوف المالية، كذلك التأكد من وجود وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وأن المؤسسة محل التدقيق توفر كل الظروف الضرورية لقيام مدقق الحسابات بمهمته على أكمل وجه، أما في حالة عدم تجمع الشروط سالفة الذكر مما يحول دون تمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه فيما يخص الكشوف المالية عليه مناقشة الأمر مع المسؤولين القائمين على المؤسسة محل التدقيق لمعالجة الأمر، إذا لم تتوفر الشروط الملائمة بعد ذلك يمكنه رفض المهمة إذا كان القانون يسمح بذلك خصوصا مع توفر المبررات الكافية، كما يحدد المعيار كذلك محتوى رسالة المهمة حيث يركز على بعض الأحكام الأساسية وبعض الحالات التي تخص التدقيق المتكرر، كما يحدد المعيار كذلك الحالات التي تتطلب تعديل أحكام مهمة التدقيق، والتي تتوجب توفر مبررات وأسباب كافية وإذا تعذر على المدقق قبول هذه التعديلات، أو رأى أنها غير مبررة أو المبررات غير مقنعة ولم ترخص له المؤسسة محل التدقيق بمتابعة مهمته، عليه إبلاغ الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق، والإستقالة من المهمة إذا كان القانون يسمح بذلك، تطرق

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

المعيار كذلك إلى بعض الحالات الخاصة من أمثلتها وجوب إسناد مهمة التدقيق إلى عدة مدققين بحيث يمكن إعداد رسالة مهمة مشتركة أو كل مدقق يعد رسالة مهمة فردية، وفي حالة الرسالة المشتركة يجب أن تحدد بدقة مهمة وأتعاب كل مدقق، كذلك الحال بالنسبة للمدقق الذي يقوم بنفس المهمة ضمن مؤسسات حساباتها مدمجة ضمن حسابات مؤسسة أم واحدة، يمكن لمدقق الحسابات إعداد رسالة مهمة مشتركة تضم كل المؤسسات أو رسالة مهمة لكل مؤسسة فرعية، وفي الحالة الأولى يجب على مدقق الحسابات أن يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات الفرعية قد وافقت على رسالة المهمة.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية[1]:

يعالج هذا المعيار إجراءات التأكيد الخارجية التي تهدف إلى تصور وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، ويعتبر التأكيد الخارجي طلب يقدمه مدقق الحسابات للأطراف الخارجية يطلب فيه تأكيد أو نفي معلومة ما، ويكون الرد من طرف الغير إيجابيا أو سلبيا موجه مباشرة لمدقق الحسابات سواء في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر، ويتضمن المعيار الإجراءات المتبعة من طرف مدقق الحسابات عن طلبه للتأكيدات الخارجية، حيث يجب عليه تحديد بدقة المعلومات المطلوبة وتوجيهها للمؤهلين للتأكيد عليها، وكذا متابعتها للحصول على الردود لأنها تمثل أدلة إثبات ذات مصداقية، ويحدد المعيار بعض العوامل التي يجب مراعاتها والمتمثلة أساسا في التأكد من قدرة الغير على التأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة، الإعتماد على تجارب المدقق السابقة للحصول على التأكيدات وغيرها، يتطرق المعيار في نقطة إلى رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد مما يتعين عليه التحري عن أسباب الرفض، ومدى صحتها وكذا تقييم آثارها على عمله وإعلام الأطراف ذات العلاقة بهذه الوضعية، مع ضرورة وضع إجراءات بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، كما يحدد المعيار الأمور الواجب مراعاتها عند الحصول على نتائج إجراءات التأكيد الخارجي بحيث يجب عليه التأكد من مدى مصداقية الردود على طلبات التأكيد وفي حالة الشك لأي سبب من الأسباب يجب الحصول على أدلة إثبات مكملة، أما في حالة عدم تلقي الرد أو رد جزئي يجب على المدقق وضع حيز التنفيذ الإجراءات البديلة التي تؤدي إلى الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، وإذا رأى مدقق الحسابات أن الإجراءات البديلة غير كافية ولايمكنها تقديم أدلة إثبات كافية ومناسبة، عليه تقديم طلب التأكيد المستعجل وعليه تقييم الأثار المترتبة عن عدم الحصول على رد في

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

هذه الحالة، كما تطرق المعيار إلى حالة وجود فوارق بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها وحدد كيفية التصرف في هذه الحالة، بالتأكد من وجود الفوارق وهل هي حقيقية أو محتملة تقييمها وتحليل الإنحرافات وتأكيد دلالتها أو أسبابها، أشار المعيار كذلك إلى الشروط الواجب توفرها للإعتماد على التأكيدات الضمنية التي تعتبر أقل إثباتا والمتمثلة أساسا في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية وتؤكد ضعف أو خطر الإنحراف إن وجد، وأكد المعيار على ضرورة تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها وتحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي مقبولة أو تتطلب أدلة إثبات مكملة.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة[1]:

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات مدقق الحسابات إتجاه الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات أي بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ إعتماد الكشوف المالية من طرف هيئة المداولة، والمقصود بها أن المدقق قد أخذ بعين الإعتبار الأحداث والمعاملات التي علم بها والتي وقعت قبل إصداره لتقريره، ويهدف المعيار أساسا إلى الحصول على تأكيدات كافية حول معالجة الأحداث اللاحقة من طرف المدقق وإحداث التعديلات اللازمة على الكشوف المالية وفق المنهج المحاسبي المطبق، وكذا المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها المدقق بعد تاريخ إصداره لتقريره، أما فيما يخص الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات أكد المعيار على ضرورة موافقة المؤسسة محل التدقيق ضمن رسالة مهمة التدقيق على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، وعلى مدقق الحسابات وضع الإجراءات الكفيلة بضمان جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تسمح بتحديد الأحداث اللاحقة التي تتطلب إجراء تعديلات على الكشوف المالية، وهذا بضمان تغطية التدقيق للفترة القريبة تاريخ إعداد تقرير التدقيق إلى حد كبير، مع الأخذ بعين الإعتبار التقييم الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق، أكد المعيار كذلك على ضرورة تحديد الإنعكاسات المحتملة للتعديلات التي فرضتها الأحداث اللاحقة على الكشوف المالية، في هذه الحالة يجب على القائمين بالتسيير بالمؤسسة محل التدقيق التصريح كتابيا لمدقق الحسابات بأن التعديلات المطلوبة قد تم العمل بها وفقا لمعايير المحاسبة المعمول بها، أما فيما يخص الحقائق التي يمكن أن يعلمها المدقق بعد تاريخ إعداد تقريره وقبل تاريخ إعتماد الكشوف المالية رغم عدم إلزامية قيامه بإجراءات التدقيق خلال هذه الفترة، إلا أنه يقوم بمناقشة الأمر مع

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

المكلفين بالتسيير وتنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة في حالة قيام الإدارة بالتعديلات المطلوبة وهنا يقوم مدقق الحسابات إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يراعي تاريخ الأحداث اللاحقة، أو إصدار تقرير جديد يعدل التقرير القديم، تطرق كذلك المعيار إلى ضرورة متابعة مدقق الحسابات للتعديلات الضرورية التي من الممكن أن يكون لها تأثيرات ذات أهمية نسبية، ففي حالة عدم إيداعه لتقريره فإنه يمكنه تغيير رأيه وإرسال التقرير أما إذا كان قد أرسل تقريره فإن عليه إعلام هيئة المداولة أو إتخاذ كافة الإجراءات لمحاولة تفادي إستخدام تلك الكشوف المالية من طرف الغير، أما عن الحقائق التي علم بها مدقق الحسابات بعد نشر الكشوف المالية وفق هذا المعيار فهو غير ملزم بأي إجراءات تدقيق على هذه الكشوف بعد نشرها.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية[1]:

يعالج هذا المعيار التصريحات الكتابية من طرف هيئة التسيير على مستوى المؤسسة محل التدقيق في إطار تدقيق الكشوف المالية، والتي تتضمن المعلومات الضرورية لمدقق الحسابات للقيام بمهمة التدقيق، والتي توفر العناصر المقنعة الرئيسية التي يمكن الإستعانة بها إلا أنها تعتبر غير كافية، ويهدف مدقق الحسابات من خلالها إلى الحصول على تأكيد بأن الكشوف المالية المعدة شاملة لكل المعلومات المقدمة لمدقق الحسابات، وتأكيد العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية والتأكيدات الأخرى، ويقوم مدقق الحسابات بطلب التصريحات الكتابية من المسيرين الذين لديهم دراية بإعداد الكشوف المالية، أما فيما يخص التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة فهي تحدد وفق ماتقتضيه شروط رسالة المهمة وهي تؤكد على قيام الإدارة إعداد الكشوف المالية طبقا للمعايير المحاسبية المعمول بها وعلى مسؤوليتها، وأن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية، مع ضرورة تفصيل مسؤوليات الإدارة وفق ما تقتضيه رسالة المهمة، ويمكن لمدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية، ويؤكد المعيار على أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير مدقق الحسابات وليس بعده ويجب أن تشير إلى كل الفترة التي تغطيها عملية التدقيق، تأخذ التصريحات الكتابية شكل رسالة موجهة لمدقق الحسابات تتضمن المعلومات سالفة الذكر، في حالة شك مدقق الحسابات في كفاءة ونزاهة أوأخلاقيات وواجبات الإدارة، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات، وفي حالة وجود تناقض بين التصريحات الكتابية والعناصر المقنعة الأخرى على مدقق الحسابات وضع إجراءات كفيلة بتصحيح الوضع، أو إعادة

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

النظر في تقييم مدى كفاءة ونزاهة أخلاقيات وواجبات الإدارة، أما إذا خلص مدقق الحسابات إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوقة عليه تحديد الأثر المحتمل على رأيه فيما يخص الكشوف المالية المعروضة، أما في حالة طلب مدقق الحسابات تصريحات كتابية من الإدارة ولا يحصل عليها عليه تقييم أثر ذلك على العناصر المقنعة على العموم وإتخاذ التدابير المناسبة لتحديد الأثر المحتمل على رأيه حول صدق الكشوف المالية المعروضة.

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في11أكتوبر2016، الصادر عن وزارة المالية المتضمن وضع حيز التنفيذ لأربع (04) معايير تدقيق جزائرية:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية[1]:

يعالج هذا المعيار إلتزامات مدقق الحسابات فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق، الذي يعتبر عملية مستمرة ومتكررة تبدأ بعد نهاية التدقيق السابق ويتواصل إلى غاية الإنتهاء من التدقيق الجاري، تستوجب إعداد إستراتيجية عامة مكيفة لمهمة التدقيق، وعرض برنامج عمل بشكل مفصل يحدد طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة وتقليص مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، ويعتبر التخطيط الجيد والملائم لمهمة التدقيق أساس نجاح المهمة والوصول للأهداف المرجوة مع الأخذ بعين الإعتبار حجم المؤسسة محل التدقيق وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، يحتاج مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إلى التقييم الجيد لمخاطر الإختلالات المعتبرة كالإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر، والتعرف على الإطار العام التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة محل التدقيق، ويعتبر مدقق الحسابات المسؤول الوحيد عن الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل الذي يقوم بإعداده، والذي يقوم أساسا على توقع المنهج العام للأعمال وإجراءات التدقيق التي يتعين على فريق التدقيق وضعها، وكذا طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم، وتحديد الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك إحتمال الإستعانة بخبراء، وضمان تنسيق الأعمال مع كافة المتدخلين المكلفين بالتدقيق، كما أشار المعيار أن مدقق الحسابات ملزم بتحيين وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك، كما أن إسهام الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بعملية التدقيق في التخطيط لمهمة التدقيق بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم ويسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط، ويراعي مدقق الحسابات عند إعداده للإستراتيجية العامة للتدقيق العوامل التي يعتبرها مهمة وفقا لحكمه المهني، وكذا نتائج الاعمال الأولية لتخطيط المهمة، تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة، كفاءة وقدرة كل عضو من فريق التدقيق، على مدقق الحسابات كذلك الأخذ بعين الإعتبار بعض الجوانب الخاصة بالمؤسسة الصغيرة لأن لها بعض الخصوصيات، كما على مدقق الحسابات إدراج ضمن وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل وكل التغييرات المهمة خلال عملية التدقيق وأسبابها، على

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

مدقق الحسابات قبل بداية مهمة التدقيق الأولية القيام بإجراءات قبول المهمة وقبول الزبون، والإتصال بالمدقق السابق لتكوين فكرة مسبقة حول المؤسسة محل التدقيق.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500العناصر المقنعة[1]:

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بوضع حيز التنفيذ كل الإجراءات الكفيلة بالحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة يمكن لمدقق الحسابات الإستناد عليها لتكوين رأيه بخصوص الكشوف المالية، وتعرف العناصر المقنعة حسب هذا المعيار بأنها كل المعلومات التي جمعها مدقق الحسابات للحصول على نتائج لتأسيس رأيه، تتمثل أساسا في الوثائق المحاسبية المختلفة كالقيود المحاسبية القاعدية من ميزانية ودفتر يومية وغيرها، أو الوثائق الثبوتية من فواتير وعقود وغيرها، بالإضافة إلى كل المعلومات الأخرى من محاضر أو تقارير محللين، وتتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة أو تلك التي تناقضها، ويحدد المعيار مفهوم كفاية وملاءمة العناصر المقنعة التي تعني كمية العناصر المقنعة التي قام مدقق الحسابات بجمعها ومدى مصداقيتها ودلالتها، وترتبط بمستوى مخاطرة الإختلالات بحيث كلما كانت مخاطر الإختلالات كبيرة كان حجم العناصر المقنعة معتبرا وكلما كانت العناصر المقنعة جيدة كان حجمها أقل مايمكن، وتتأثر نوعية العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها، كما تتعلق بمصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، حدد المعيار كذلك تعليمات حول المعلومات التي سيتم إستخدامها كمصدر لعناصر مقنعة من خلال إستخدام كل الوسائل المتاحة قصد إختبار العناصر حسب حجم ونوع العينة المتمثلة أساسا في إختبار كل العناصر في حالة الفحص الشامل أو إختبار عناصر محددة أو إستخدام السبر في التدقيق كما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري 530 (السبر في التدقيق)، وتطرق المعيار إلى التأكيدات التي ستستعمل في جميع العناصر المقنعة والمتمثلة أساسا في واقع الأحداث، الشمولية، الدقة، فصل الفترات، القيد المحاسبي، الوجود، الحقوق والواجبات، التصنيف والفهم، الدقة والتقييم وهي تتعلق بالعمليات والاحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق أوأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، أوعرض الكشوف المالية، كما عرض المعيار كذلك إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة المتمثلة في تفتيش السجلات والوثائق، تفتيش الأصول العينية، الملاحظة المادية، طلب المعلومات، طلب التأكيدات الخارجية، المراقبة الحسابية، إعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية.

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الإفتتاحية[1]:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتمثل المبالغ الواردة بالكشوف المالية في بداية الفترة، والهدف منها جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، والتأكد من ملاءمة الطرق المحاسبية المطبقة وإنعكاسها على الأرصدة الإفتتاحية للكشوف المالية للفترة الجارية، وحدد المعيار إجراءات التدقيق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية وكذا إستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية، وتقييم أثر المعلومات ذات الدلالة الواردة في تقرير مدقق الحسابات للفترة السابقة وفق إطار تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة كما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 315 (التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه)، وأشار المعيار إلى ضرورة إستغلال النتائج المتوصل إليها فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية وإستمرارية تطبيق الطرق المحاسبية والتعديلات الواردة في تقرير مدقق الحسابات للفترة السابقة، لإبداء الرأي، هذا وخص المعيار وحدات القطاع العمومي بإجراءات تدقيق خاصة، سواء فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية وإستغلال النتائج المتحصل عليها من خلالها لتكوين رأي فني محايد، وأشار المعيار كذلك إلى ضرورة تتبع الأحداث التي أدت إلى تعديل رأي مدقق الحسابات للفترة السابقة.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية[2]:

يعالج المعيار إلتزام مدقق الحسابات بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير مدقق الحسابات المتضمن رأيه الصريح بأن الكشوف المالية قد أعدت وفق المرجع المحاسبي المطبق، هذا الرأي يقوم على أساس الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يتعلق بتأسيس رأيه وشكل رأيه بخصوص الكشوف المالية وكذا المعلومات الضرورية التي يجب أن يتضمنها تقرير مدقق الحسابات من تحديد لمسؤوليات كل من مسيري المؤسسة محل التدقيق وكذا مدقق الحسابات، والإشارة إلى الإجراءات والطرق المتبعة للحصول على العناصر المقنعة، بالإضافة إلى عنوان مدقق الحسابات وتاريخ التقرير، بالإضافة إلى مختلف المعلومات الإضافية التي يجب إظهارها بالتزامن مع الكشوف المالية التي تعتبر جزء لا يتجزأ من الكشوف المالية ولايمكن تمييزها بشكل واضح إما لطبيعتها أو لطريقة عرضها.

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

[2] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس2017، الصادر عن وزارة المالية المتضمن وضع حيز التنفيذ لأربع (04) معايير تدقيق جزائرية:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية[1]:

يعالج المعيار إستخدام مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية في عملية التدقيق بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، والتي تعتبر تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرات للمؤسسة مع مؤسسات مماثلة بإستخدام طرق إحصائية مستحدثة لتحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات غير المتوقعة، وتهدف إلى ضرورة جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وأدائها في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للمؤسسة محل التدقيق والكشوف المالية المعروضة، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات حول الإجراءات التحليلية المادية المطبقة، لتأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للمؤسسة محل التدقيق، وتحليل نتائج الإجراءات التحليلية خاصة إذا أدت تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد، وبالتالي ضرورة إستكمال إجراءات التدقيق من خلال طلب معلومات من المؤسسة محل التدقيق أو جمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود المتحصل عليها، أو وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية في تلك الظروف.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570إستمراريةالإستغلال:

يعالج المعيار إلتزامات مدقق الحسابات في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية، بحيث يتم تسجيل الأصول والخصوم على أساس أن المؤسسة ستكون لها القدرة على تحصيل أصولها وتسديد ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها، ويحدد المعيار مسؤولية مدقق الحسابات عن تقييم قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة إستغلالها بإعتبار فرضية إستمرار الإستغلال مبدأ محاسبي أساسي في إعداد الكشوف المالية، ويعتبر التحقق من تطبيق هذا المبدأ من المسؤوليات الأساسية لمدقق الحسابات، ولأن التنبؤ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية يعتبر من الأمور الصعبة جدا فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير مدقق الحسابات

[1] المقرر رقم 023 المؤرخ في 15مارس2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

تفيد بعدم اليقين حول إستمرارية الإستغلال لا يمكن إعتباره ضمان لقدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة الإستغلال، ويهدف مدقق الحسابات في هذا الشأن إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال، وتحديد تأثير ذلك على تقرير مدقق الحسابات، يحدد المعيار كذلك الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص إجراءات تقييم المخاطر ما يفرض على مدقق الحسابات الإنتباه طوال مرحلة التدقيق للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير حول قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة الإستغلال، ويشير المعيار على ضرورة قيام مدقق الحسابات بتقدير التقييم المنجز من قبل المؤسسة محل التدقيق حول قدرتها على مواصلة الإستغلال، مع وجود بعض الخصوصيات في المؤسسات الصغيرة، كما يجب على مدقق الحسابات الإستفسار من العميل حول معرفته أو تنبئه بأحداث أو ظروف يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها ومن شأنها إثارة شك كبير في قدرتها على مواصلة إستغلالها، وفي حالة توفر مثل هذه الشكوك على مدقق الحسابات مباشرة إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين، ما يساعد مدقق الحسابات على تكوين إستنتاجات بناء على حكمه الشخصي لإعداد تقريره، ومهما يكن الأمر عليه تطبيق فرض إستمرارية الإستغلال رغم وجود نسبة معتبرة من عدم اليقين والإشارة إلى ذلك في تقريره، وإذا تأكد مدقق الحسابات أن تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال غير ملائم عليه التقرير عن ذلك صراحة ضمن التقرير، وإذا رفضت المؤسسة محل التدقيق القيام بتقييم ما تمكلة أو إعتماد التقييم السابق على مدقق الحسابات تحديد أثار هذه الوضعية على تقريره، وعلى مدقق الحسابات إبلاغ كل الأطراف القائمين على عملية التسيير بالمؤسسة محل التدقيق بالأحداث والظروف المكتشفة التي تثير الشكوك حول قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال، ويجب على مدقق الحسابات معرفة الأسباب الرئيسية عن الفارق الزمني الكبير –إن وجد– بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المصادقة عليها من الإدارة أو المكلفين بالتسيير على مستوى المؤسسة، وإذا إرتبط هذا الفارق الزمني بأحداث أوظروف تتعلق بفرضية إستمرارية الإستغلال عليه وضع حيز التنفيذ لإجراءات تدقيق إضافية لمعالجة الأمر.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610إستخدام أعمال المدققين الداخليين[1]:

يعالج المعيار شروط وإمكانية إنتفاع مدقق الحسابات الخارجي من أعمال المدقق الداخلي إذا تبن له أنها قد تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، ويحدد العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، والجدير بالذكر أن مدقق الحسابات

[1] المقرر رقم 023 المؤرخ في 15مارس2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

الخارجي يتحمل المسؤولية كاملة للرأي الذي يعبر عنه، ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين، يهدف مدقق الحسابات في حالة إمكانية إستخدامه لوظيفة التدقيق الداخلي لتحديد إلى أي مدى يمكن إستغلال هذه الأعمال ومدى ملاءمتها لإحتياجات التدقيق، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص إمكانية إستخدام أعمال المدققين الداخليين التي تشتمل على أنشطة المتابعة والمراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى إحترام النصوص التشريعية والتنظيمية، إدارة المخاطر والحوكمة، وعلى مدقق الحسابات تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول الأعمال الخاصة بالمدققين الداخلين لتحديد ملاءمتها لإحتياجاته الخاصة، وفي حالة إستغلاله لهذه الأعمال عليه إدراج ضمن تقرير التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملاءمة هذه الأعمال وإجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق[1]:

يعالج المعيار واجبات مدقق الحسابات عند إستعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة متخصصة في ميدان غير المحاسبة والتدقيق لجمع أكبر قدر ممكن من العناصر المقنعة الكافية والملائمة، بالإضافة إلى كيفيات الأخذ بإستنتاجات الخبير، ويتحمل مدقق الحسابات المسؤولية كاملة عن الرأي المعبر عنه في التقرير ولا تخففها إستعانته بأعمال الخبير المعين، وعلى مدقق الحسابات تحديد الحالات التي يقدر فيها ضرورة الإستعانة بخبير ومدى ملائمة أعمال الخبير لإحتياجات التدقيق، يحدد المعيار كذلك الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص تقدير ضرورة الإستعانة بخدمات الخبير، وكذا تحديد رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق بالإضافة الكفاءة والمهارات وموضوعية التي يجب أن تتوفر في الخبير بالنظر لإحتياجات التدقيق، مع ضرورة إكتساب مدقق الحسابات لكم من المعرفة في مجال الخبرة التي ينتمي إليها الخبير المعين، والإتفاق معه كتابيا فيما يخص طبيعة إمتداد وأهداف أعمال الخبير وأدوار ومسؤوليات كل من الخبير ومدقق الحسابات، بالإضافة إلى تقييم ملاءمة أعمال الخبير لإحتياجات التدقيق، وفي حالة إستعانة مدقق الحسابات بأعمال خبير معين من طرفه عليه الإشارة إلى ذلك في تقريره.

[1] المقرر رقم 023 المؤرخ في 15مارس2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الرابع: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24سبتمبر2018، الصادر عن وزارة المالية المتضمن وضع حيز التنفيذ لأربعة (04) معايير تدقيق جزائرية:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق[1]:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، بالإضافة إلى إمكانية فرض واجبات توثيق أخرى من النصوص التشريعية والقانونية الأخرى، ويقصد بالتوثيق في مفهوم هذا المعيار الوثائق أو ملفات العمل التي يعدها مدقق الحسابات، أو تلك التي تحصل عليها أو إحتفظ بها في إطار أدائه لمهمة التدقيق وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج المتوصل إليها، والتي قد تكون في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف، ويهدف الملف الموثق إلى دعم تقرير مدقق الحسابات ويعتبر دليل على أداء مهمة التدقيق وفق ما تقتضيه المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، كما يسمح بالمحافظة على أثر النقاط المهمة التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ بالحسبان في مهام التدقيق المستقبلية، كما تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة طبقا للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها في هذا الشأن، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب بالإضافة إلى شكل ومحتوى وإمتداد التوثيق وعندما يقدر مدقق الحسابات ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما عليه أن يدون الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة لتحقيق الهدف المرجو وأسباب عدم تطبيقه، بالإضافة إلى الأحداث المهمة التي وقعت بعد تاريخ تقرير مدقق الحسابات، ويحدد المعيار كذلك تشكيل الملف النهائي للتدقيق وضوابطه وكيفيات حماية وحفظ وملكية ملفات العمل.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة–إعتبارات خاصة[2]:

يعالج المعيار مدى إعتبار مدقق الحسابات عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، خاصة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات وقضايا النزاعات التي تلزم المؤسسة محل التدقيق في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويهدف هذا المعيار إلى ضرورة حصول مدقق الحسابات على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات

[1] المقرر رقم 077 المؤرخ في 24سبتمبر2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230، 510، 530، 540)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

[2] المقرر رقم 077 المؤرخ في 24سبتمبر2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230، 510، 530، 540)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

وحالتها، وإكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى تقديم المعلومات الواجبة وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص حالو ووجود المخزونات، والقضايا والمنازعات التي قد تولد إختلالات معتبرة، والحصول على تصريحات كتابية عند الضرورة تؤكد بأن كل القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة قد تم الإبلاغ عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، بالإضافة إلى ضرورة الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ المعلومات ذات الدلالة عن القطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق[1]:

يعالج المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي في عملية التدقيق وإختيار عينة ما ووضع فحوض لإجراءات الإختيار ومراجعات تفصيلية تقييم نتائج السبر، ويهدف مدقق الحسابات من خلال ذلك إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة، ويعتبر السبر في مفهوم هذا المعيار وسيلة توفر لمدقق الحسابات قاعدة معقولة لإستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه، ويحدد المعيار كيفية إستخدام السبر في التدقيق والشروط الواجب توفرها حتى يكون إحصائيا وإختيار الطريقة التي يقع ضمنها الحكم المهني لمدقق الحسابات، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص مفهوم وحجم العينة وتحديد العناصر الواجب إختبارها وكذا إجراءات التدقيق الواجب إتباعها في هذا الإطار للوصول للهدف المنشود، ويحدد المعيار طبيعة وأسباب الإختلالات والإنحرافات وطريقة إستقراء الإختلالات وتقييم نتائج السبر.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به[2]:

يعالج المعيار واجبات مدقق الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وكذا الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية ويطور الكيفية التي يتم من خلالها تطبيق معايير أخرى تتعلق بالتقديرات المحاسبية، ويبين المعيار مفهوم وطبيعة التقديرات المحاسبية، ويهدف مدقق الحسابات من خلال ذلك إلى جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن

[1] المقرر رقم 077 المؤرخ في 24سبتمبر2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230، 510، 530، 540)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

[2] المقرر رقم 077 المؤرخ في 24سبتمبر2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230، 510، 530، 540)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، وأن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا وفق المرجع المحاسبي المطبق، ويحدد المعيار الواجبات المطلوبة من مدقق الحسابات فيما يخص إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة، وكذا تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة، وإستنادا إلى ذلك الردود على المخاطر التي قيمت للإختلالات المعتبرة، ويحدد المعيار كذلك طرق المراقبة المادية والتكميلية لمواجهة المخاطر الهامة المتعلقة بحالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم ومعايير التسجيل والتقييم التي تمكن مدقق الحسابات من تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية والبحث علن الإختلالات، ويعالج المعيار كذلك كيفية تعامل مدقق الحسابات فيما يخص مؤشرات التحيز المحتملة التي يمكن أن تقدمها إدارة المؤسسة محل التدقيق، وفي هذا الصدد يجب على مدقق الحسابات الحصول على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة محل التدقيق تؤكد معقولية الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية، وتوثيق ذلك في ملف التدقيق.

المبحث الثالث: جودة الاداء المهني وفق القانون 01/10المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي

نظرا للأهمية البالغة التي حضي بها موضوع الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من قبل المنظمات المهنية العالمية والإقليمية، فقد كان لها نصيب من إهتمام المشرع الجزائري من خلال إتخاذ مجموعة من التدابير التي تهدف أساسا إلى تعزيز مكانة مهنة التدقيق المحاسبي وتحسين جودة خدماتها المقدمة، حيث تم إستحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 ، تم تحديد مهامها ضمن المادة22 من المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 07 بتاريخ 02فيفري2011 كما يلي:

- تطوير أساليب العمل من حيث جودة الخدمات؛
- إبداء الآراء وإقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة؛
- ضمان جودة عمليات تدقيق الحسابات الموكلة إلى المهنيين في مجال المحاسبة؛
- وضع معايير لتنظيم وإدارة المكاتب؛
- وضع إجراءات لضمان ضوابط جودة خدمات المكاتب؛

تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

المطلب الأول: المعايير الشخصية لممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر..

المطلب الثاني: طرق تعيين محافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الثالث: مسؤوليات مهني التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: المعايير الشخصية لممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

ويقصد بها مجموع الشروط الواجب توفرها في الشخص الممارس لمهنة تدقيق الحسابات، ويمكن تلخيصها في بعض الشروط العامة والمؤهلات العلمية الكافية وكذا الإستقلالية المطلوبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه:

أولا: الشروط العامة

حدد القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010 في المادة 08منه مجموعة من الشروط العامة الواجب توفرها في ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر كما يلي[1]:

- أن يكون ذو جنسية جزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق السياسية والمدنية؛
- أن لايكون قد صدر في حقه حكم قضائي بإرتكابه جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة؛
- أن يحوز شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها بالنسبة لمحافظ الحسابات، أو شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب؛
- الحصول على الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الحالة، وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون 01/10؛
- أداء اليمين القانونية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا مباشرة بعد الحصول على الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنضمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اليمين القانونية محددة قانونا بالعبارة الآتية: **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".**

ثانيا: المؤهلات العلمية الكافية

بالإضافة إلى الشروط سالفة الذكر يجب توفر مؤهلات علمية وعملية لدى ممارس مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تتمثل أساسا في الحصول على شهادة تعليم عالي في العلوم المالية أو شهادة المدرسة العليا للإدارة مالية ومحاسبة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المادة 08، ص: 05.

أوتدقيق، أو الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية، أو الحصول على مؤهل مهني يتمثل في متابعة تكوين مدته سنتان كمتدرب مهني يتوج بشهادة نهائية للتدريب القانوني، أو إثبات عشرة سنوات من الخدمة الفعلية في الميدان المحاسبي والمالي يتوج بتدريب مهني مدته ستة أشهر، أو موظفوا المفتشية العامة للمالية المنتمون إلى رتبة مفتش مالية درجة ثانية، أو مفتش أو مفتش عام للمالية الذين يثبتون خدمة فعلية مدتها 10سنوات بهذه الصفة على الأقل.

للحصول على شهادة محافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب المحدد في المرسوم التنفيذي رقم 288/12 المؤرخ في 14جويلية 2012 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم43 بتاريخ 25جويلية2012 تم تحديد الشهادات الجامعية التي تؤهل أصحابها للمشاركة في مسابقة الدخول للمعهد ضمن المرسوم التنفيذي رقم 72/11 المؤرخ في 16فيفري2011 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 11 بتاريخ 20فيفري2011[1]، حيث تتضمن المسابقة إختبارين الأول كتابي والثاني شفهي يتم إجتيازه للمترشحين الناجحين في الإمتحان الكتابي دون سواهم، أما بالنسبة للشهادات التي تمنح لإصحابها حق المشاركة في المسابقة فقد أوردها القرار الوزاري المشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي المؤرخ في سنة 2017 وهي المترشحون الحاصلون على شهادة جامعية بباكالوريا بالإضافة إلى تكوين 3سنوات بنجاح في التعليم العالي أو المعهد المتخصص في إحدى التخصصات التالية:

- المحاسبة؛
- المالية والمحاسبة؛
- التدقيق؛
- المالية.

وهي موزعة حسب نظامي التكوين في التعليم العالي كمايلي:

بالنسبة للنظام الكلاسيكي:

- شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة و/أو مالية؛
- شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة أو مالية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11–72 المؤرخ في 16فيفري2011 المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، العدد11، المواد من 01 إلى 03، ص: 05.

- شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية أو إقتصاد مالي.

أما بالنسبة لنظام ليسانس، ماستر، دكتوراه (ل م د):

- شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية؛
- شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق؛
- شهادة ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية.

يتم إمتحان المترشحين المقبولين للمشاركة في المسابقة الكتابية في المقاييس التالية:

- المالية والمحاسبة؛
- التدقيق؛
- القانون والجباية؛
- القانون العام؛
- تكنولوجيا الإعلام والإتصال؛
- الإحصاء؛
- اللغات الأجنبية.

بعد إجتياز الإمتحان الكتابي بنجاح يخضع المترشحون لإمتحان شفهي للقبول حول المحاور المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، إن النجاح في الإمتحان الشفهي يؤهل المترشح للدخول للتكوين بالمعهد للحصول على شهادة محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات يدرس خلالها المترشح سلسلة من المحاضرات والتطبيقات في المقاييس الأتية:

- المحاسبة بأنواعها؛
- الرياضيات التطبيقية؛
- القانون التجاري، القانون المدني، قانون الأعمال، الخبرات القضائية والتحكيم؛
- منهجية التدقيق، مبادئه وتقنياته؛
- التشريع المالي والجبائي؛
- أخلاقيات المهنة؛

- تقنيات التسيير وحوكمة الشركات؛
- الإعلام الآلي.

يدرس المترشحون مدة سنتين ليتم الإختيار في السنة الثالثة بين شهادة محافظ حسابات أو خبير محاسب ويتم في نهاية التكوين إجراء إمتحان نهائي وتربص ميداني مدته أربعة أسابيع لدى شركة أو مكتب لمحافظة الحسابات يتوج هذا التربص بتقرير نهاية التربص الذي يؤهل المترشح للحصول على الشهادة التي يتمكن من خلالها ممارسة المهنة، بعد حصوله على الإعتماد الذي يطلبه من المجلس الوطني للمحاسبة بواسطة رسالة موصى عليها مرفقة بالوثائق المحددة في المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ في 27جانفي2011 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد07 بتاريخ02فيفري2011[1]:

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد؛
- نسخة من الشهادة المذكورة أعلاه التي تعطي الحق للشخص بممارسة المهنة؛
- صحيفة السوابق العدلية رقم 03.

بعد وصول ملف طلب الإعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة يقوم هذا الأخير بإعداد وصل إيداع ملف طلب الإعتماد مرقم ومؤرخ يسلم للمترشح شخصيا مقابل وصل إستلام، وإبتداء من هذا التاريخ يعتبر ملف طلب الإعتماد مودعا لدى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، يوجه هذا الطلب مباشرة بعد تسجيله إلى لجنة الإعتماد على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة، هذه الأخيرة تقوم بدراسة هذه الطلبات وفقا للنظام الداخلي للجنة وتحرر محضرا بذلك يتضمن آراء مختلف المصالح حول الموافقة أو عدم الموافقة مع التبرير، هذا المحضر يوقع في الأخير من طرف السيد وزير المالية يبلغ إلى طالب الإعتماد الذي يقوم بالتسجيل في الجدول الوطني لممارسي المهنة سواء كشخص طبيعي أومعنوي، وتمنح له بطاقة مهنية تتضمن الإسم واللقب والعنوان بالإضافة إلى المهنة أو المهن المرخص بمزاولتها، ويقوم المجلس الوطني للمحاسبة بداية كل سنة بإعداد جدول يتضمن قائمة المهنيين المسجلين وفقا للأشكال المحددة من طرف وزارة المالية، بعد التسجيل يقوم المهني بتسديد الإشتراكات السنوية التي تؤهله لبداية العمل والترشح من أجل التعيين ومسك عهدات محافظة الحسابات لمختلف المؤسسات محل التدقيق وفقا لما ينص عليه القانون 01/10 المؤرخ

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11–30 المؤرخ في 27جانفي2011 المحدد لشروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد07، المادة 02، ص: 21.

في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر الجريدة الرسمية رقم 42بتاريخ 11جويلية2010.

ثالثا: الإستقلالية

إن المقصود بالإستقلالية في هذا المجال عدم وقوع ممارس مهنة تدقيق الحسابات في حالة من حالات التنافي أوالموانع القانونية المنصوص عليها ضمن القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نذكر من بين هذه الحالات ما يلي[1]:

- ممارسة أي نوع من الأنشطة التجارية، سواء في شكل وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو في شكل وسيط تجاري؛
- من بين الموانع القانونية قيام مدقق الحسابات بتدقيق حسابات شركة يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أوغير مباشرة؛
- القيام بعمليات التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يقوم بمهمة التدقيق بها؛
- ممارسة مهمة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات وكذا محاسب معتمد لنفس المؤسسة؛
- التحايل بتخفيض الأتعاب أو التعويضات أو القيام بمختلف أشكال الإشهار للضفر بأكبر عدد من الزبائن.

تقرير مدقق الحسابات هو المنتج النهائي لعملية التدقيق الذي يعبر فيه مدقق الحسابات عن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ومدى تمثيلها للواقع المالي للمؤسسة محل التدقيق، هذا التقرير الذي تعتمد عليه مختلف الأطراف ذات الصلة، ويعتبر مصادقة على حسابات المؤسسة محل التدقيق من طرف خارجي وهو محافظ الحسابات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المواد من 64 إلى 74، ص ص: 10-12.

المطلب الثاني: منهجية عملية تدقيق الحسابات في الجزائر

تقوم الجمعية العامة بعد إقفال حسابات السنة المالية وإعداد القوائم المالية بتعيين محافظ حسابات للمصادقة على صحة هذه القوائم واستغلالها من طرف الأطراف ذات الصلة بموثوقية، يتم تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات

أولا: قبول تعيين محافظ الحسابات

حدد المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تعيين محافظي الحسابات الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 07 بتاريخ02فيفري2011 ، كيفية تعيين محافظ الحسابات، حيث يتم خلال شهر بعد آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات إعداد دفتر شروط من طرف مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة، بهدف تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة، وتعفى من هذا الإجراء تعيين محافظي الحسابات الأوائل عند أول تأسيس للشركة، يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مجموعة من المعايير حددتها المادة 04من المرسوم التنفيذي المشار إليه أعلاه كما يلي[1]:

- عرض عن الشركة وملحقاتها المحتملة ووحداتها أو فروعها سواء داخل أو خارج الوطن؛
- ملخص يتضمن مختلف الملاحظات والتحفظات التي أصدرها محافظوا الحسابات المنتهية عهداتهم أو محافظوا الحسابات للفروع في حالة إندماج الشركات؛
- مختلف العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- مختلف الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يوضح فيه محافظ الحسابات إستقلاليته تجاه المؤسسة محل التدقيق طبقا للأحكام التشريعية المطبقة؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-32 المؤرخ في 27جانفي2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، العدد07، المادة04، ص: 23.

وتضمنت المادة 05 من المرسوم التنفيذي المشار إليه أعلاه أن محافظ الحسابات يجب أن يتحصل على ترخيص مكتوب من طرف المؤسسة محل التدقيق لتمكينه من القيام بمهمته على أكمل وجه من خلال السماح له بالإطلاع على[1]:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة؛
- كل المعلومات المفيدة للقيام بالمهمة.

ويتم الإطلاع على كل هذه الوثائق في عين المكان دون الحاجة إلى نسخها أو نقلها إلى أي مكان أخر، مع الحرص على ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالسر المهني، يقوم مدقق الحسابات بإرفاق عرضه لدفتر الشروط في ملف يتضمن ما يلي:

- المؤهلات المهنية للمتدخلين في مهمة التدقيق؛
- الموارد التي يقوم محافظ الحسابات برصدها للقيام بمهمته؛
- إعداد برنامج عمل مفصل للقيام بمهمة التدقيق؛
- مختلف التقارير التمهيدية والختامية الواجب تقديمها؛
- آجال إيداع التقارير؛
- الأتعاب المناسبة خلال المدة التعاقدية.

بعدها تقوم الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة لتقييم العروض، تقوم هذه الأخيرة بدراسة الملفات وترتيب العروض تنازليا على الجهاز المؤهل ليعاينها ويعرضها على الجمعية العامة للفصل في تعيين محافظ الحسابات وإخطاره بذلك بواسطة رسالة موصى عليها، وفق ما حددته المواد من 06 إلى 13 من الرسوم سالف الذكر، بعد إستلام وصل التعيين وخلال مدة لا تتجاوز ثمانية (08) أيام من تاريخ الوصل بإعداد رسالة قبول مهمة التدقيق التي تحدد بوضوح قبول محافظ الحسابات مهمة التدقيق لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بالإضافة إلى كل المعلومات المتعلقة بمحافظ الحسابات وكذا ضرورة التوضيح ضمن رسالة القبول بعدم وجوده في حالة من حالات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11–32 المؤرخ في 27جانفي2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، العدد07، مرجع سابق، المادة05، ص: 24.

التنافي، يقوم بعدها محافظ الحسابات بالتعرف على المؤسسة محل التدقيق مباشرة بعد قبوله مهمة التدقيق بهدف أخذ نظرة عامة عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة تمهيدا للمرحلة القادمة.

يعتبر تعيين مدقق الحسابات أول خطوة تسبق عملية التدقيق، وحدد القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 27 ثلاث طرق لتعيين محافظ الحسابات، ترتبط كل طريقة بطبيعة المهمة الموكلة له، حيث يمكن أن تكون مهمة تعاقدية، قانونية أو خبرة قضائية[1].

01- التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسة

يطلق عليها كذلك التعيين في النظام الأساسي، حيث يتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسة مع بداية نشاطها خلال الجمعية العامة التأسيسة، حيث أقرت ذلك المادة 600 من القانون التجاري الجزائري " تثبت الجمعية العامة التأسيسية تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاصة بالجمعية العامة التأسيسية عند الإقتضاء قبول مندوبي الحسابات ووظائفهم"، كما أكدت المادة 609 من القانون نفسه على مايلي "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون، ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية الخاصة..."

02- التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين

طبقا لأحكام التشريع المعمول به في هذا المجال، تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ حسابات بعد إنتهاء عهدة محافظ الحسابات السابق مباشرة، حيث نصت على ذلك المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري كمايلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجداول"، وأكد على ذلك القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 26 منه كمايلي: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جداول الغرفة الوطنية"، وحدد المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تعيين محافظي الحسابات الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 07 بتاريخ02فيفري2011 ، كيفية تعيين محافظ الحسابات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المادة27، ص: 07.

في المادة 03منه كمايلي[1]: "يتم تعيين محافظ الحسابات خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بهدف تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة وحدد المادة 04 من نفس المرسوم مختلف البنود والشروط الواجب أن يتضمنها دفتر الشروط

03- التعيين عن طريق المحكمة

في حالة عدم تمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، تقوم المحكمة بتعيين محافظ الحسابات وهذا طبقا للقانون التجاري الجزائري الذي نص صراحة على أنه في حالة عدم تعيين محافظ الحسابات في الجمعية العامة، أو تم تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وقدم إعتذار رسمي عن ممارسة المهمة، أو في حالة وجود مانع ما، يتم تعيين وإستبدال محافظ الحسابات بناء على أمر من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا "محكمة مقر الشركة"، وذلك بناء على طلب من طرف مجلس الإدارة، وهذا ما أكد عليه المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27جانفي2011 المتضمن تعيين محافظي الحسابات الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 07بتاريخ02فيفري2011 ، كما يلي[2]: "في حال فشل المشاورات أو عدم تمكن الجمعية العامة من تعيين مهني مهما كان سبب ذلك، فإنه يعين بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لها المنشأة إقليميا بناء على عريضة من المسؤول الأول عن المنشأة"، كما يمكن تعيين أو إستبدال محافظ الحسابات بطريقة أخرى نصت عليها المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري الجزائري كما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل 10/1 من رأس مال الشركة بالنسبة للشركات التي تلجأ علانية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة بناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب تقوم المحكمة بتعيين مندوب جديد للحسابات، ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي يتم تعيينه من طرف الجمعية العامة القادمة"

ثانيا: التخطيط لعملية التدقيق

بعد تعيين محافظ الحسابات تبدأ مباشرة المرحلة الموالية المتمثلة في التخطيط لمهمة التدقيق، وتحديد الإجراءات الواجب القيام بها والفترة المحددة لكل منها، وهذا على مدار الثلاث سنوات ويتم تقييد ذلك في ملفات خاصة لهيكلة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم11-32 المؤرخ في 27جانفي2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، العدد07، مرجع سابق، المادة03، ص: 23.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 15، ص24.

مهمة الرقابة والتأكد من جمع كافة العناصر اللازمة لإبداء الرأي، وتعتبر في الوقت نفسه دليلا عن الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات والأعمال التي قام بإنجازها، كما يتم الإحتفاظ بكافة إقرارات الإدارة وهنا نميز بين مستندين يقوم محافظ الحسابات بمسكهما:

1- الملف الدائم: يتم إعداد هذا الملف حسب خصوصية كل مؤسسة وكذا طريقة عمل مدقق الحسابات، ويتضمن كل الوثائق التي يستخدمها محافظ الحسابات خلال عهدته منها:

- بطاقة فنية عن المؤسسة محل التدقيق وكل وحداتها أو الفروع التابعة لها؛
- كل الوثائق التي تسمح بتقييم مدى دقة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق وكذا مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- كل الوثائق التي تتضمن الإجراءات المحاسبية المطبقة وكذا حجم العمليات بحسب طبيعتها الاقتصادية، السياسة المالية المطبقة، مختلف الوضعيات من الخزينة والتمويل والنسب المالية؛
- كل الوثائق المتعلقة بالجانب القانوني مثل القانون الأساسي، قائمة المساهمين وحصة كل مساهم، تقارير محافظي الحسابات للعهدات السابقة، مختلف العقود والاتفاقيات المهمة، قرار تعيين محافظ الحسابات؛
- كل الوثائق التي تبين وضعية المؤسسة في السوق وكذا القطاع الذي تنتمي إليه، زبائن لمؤسسة مختلف سياساتها.

2- الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على كل الوثائق والمستندات المرتبطة بالسنة المالية وتنقضي أهميتها بإنقضاء السنة، ويبين مختلف الإجراءات والأعمال التي قام بها محافظ الحسابات ومختلف أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي على أساسها قام بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق

تعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية تدقيق الحسابات حيث تمكن مدقق الحسابات من فهم وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق لوضع خطة عمل تفصيلية وإعداد برنامج المهمة بالشكل المطلوب من خلال:

- التعرف على المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على مختلف أساليب الرقابة التي يحتويها النظام؛
- تحديد الأخطاء المحتملة الوقوع.

كل هذا لتحديد حجم الإختبارات الواجب الإعتماد عليه في عملية التدقيق، لأن نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن قلة حجم الإختبارات أما ضعف نظام الرقابة الداخلية فيتطلب توسيع نطاق إختبارات الرقابة الواجب القيام بها للحصول على أدلة كافية ومناسبة لتدعيم رأي مدقق الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بمسك الملفين الدائم والسنوي بهدف ضبط العناصر الضرورية لإبداء رأي مبرر حول القوائم المالية المعروضة للفحص، وضمان وجود معلومات دائمة ومحينة عن المؤسسة محل التدقيق، وكذا الإحتفاظ بمختلف الأدلة التي أوصلت مدقق الحسابات إلى إبداء رأيه ومكنته من الإشراف على عملية التدقيق، ويعتبر الهدف الأساسي من مسك الملفين ضمان العمل وفق المعايير المهنية المنظمة للمهنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- **فحص التنظيم الهيكلي**: يتم ذلك عن طريق فحص هيكلة الوظائف والفصل بين العمليات التي تقوم بها المؤسسة محل التدقيق، من خلال تحديد المسؤوليات والفصل بين المهام وكيفية الرقابة عليها، وكذا مراجعة الطرق التي يتم من خلالها المحافظة على الممتلكات وحمايتها والرقابة عليها،
- **فحص طريقة التوثيق ونظام المعلومات**: يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من وجود إجراءات مكتوبة تبين بوضوح كيفية سيرورة مختلف العمليات، هذا ما يسمح بالرقابة وتحليل الإنحرافات المختلفة الناتجة سواء عن التهاون أو التقصير في الأداء، بالإضافة إلى ضرورة وجود وثائق مصنفة ومطبوعة ومنظمة تتضمن مختلف المعلومات وتضمن سهولة إستغلالها.
- **فحص الأوراق الثبوتية**: ويقصد بها جمع مختلف أدلة الإثبات لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق، إن توفر مثل هذه الأدوات يمكن محافظ الحسابات من الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية خلال مهمة التدقيق.
- **فحص الوسائل المادية المتوفرة من أجل الحماية**: ويقصد بها الوسائل المعتمد عليها لحماية الممتلكات سواء المادية منها أو المعنوية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ومثال ذلك الوثائق والملفات ومختلف قواعد البيانات والمعلومات ويقصد بالوسائل الأبواب والجدران والممرات والخزانات والحواجز بأنواعها التي تضمن عدم تعرض ممتلكات المؤسسة للتخريب والسرقة.
- **فحص الموارد البشرية**: يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من وجود عمال على درجة معينة من الكفاءة التي تسمح له بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، مما يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية المعدة من طرف هؤلاء العمال، ومن أجل

ذلك يقوم محافظ الحسابات بمراجعة تثمين إجراءات تعيين العمال وتكوينهم الدائم والمستمر وتقييم سياسة الأجور والمكافآت وكذا تقييم النشاط بصفة دورية.

- **فحص نظام الإشراف المطبق على الرقابة:** ويقصد به كافة الإجراءات التي تضعها المؤسسة محل التدقيق من أجل إكتشاف الإختلالات في الوقت المناسب وتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة المطبق وأثر ذلك على برنامج التدقيق.

ثالثا: جمع أدلة الاثبات

يقوم محافظ الحسابات بعملية فحص الحسابات الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأي فني محايد مستند على مبررات مقنعة كافية ومناسبة تبين قيام محافظ الحسابات بالمهمة المسندة إليه على أكمل وجه، بالإعتماد على نظام الرقابة الداخلية وكذا المعرفة التي يكونها محافظ الحسابات حول المؤسسة محل التدقيق، وتوضيح ذلك ضمن أوراق العمل المختلفة من خلال إعداد قائمة الحسابات المراقبة مع توضيح كافة التفاصيل، وكذا توضيح العينة المختارة من الحسابات المراقبة، توضيح تواريخ القيام بالمهمة، توضيح المراجع المستعملة ومختلف العراقيل والمشاكل التي واجهت مدقق الحسابات أثناء تأدية مهمة التدقيق.

يقوم محافظ الحسابات بإستخدام المراقبة عن طريق الإختبار أو إستعمال العينات بأنواعها معتمدا في ذلك على خبرته المهنية في هذا المجال من خلال:

- **فحص الأصول غير الجارية:** والتي تضم التثبيتات بأنواعها المادية والمعنوية والعينية
- **فحص الأصول الجارية:** يقصد بها فحص المخزونات، الزبائن والحسابات الخاصة بها، أوراق القبض، القيم الجاهزة، وحسابات الخصوم المدينة
- **فحص حسابات الخصوم:** من الأموال الخاصة والإحتياطات بأنواعها بالإضافة إلى مؤنة الأعباء والمخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى، الموردون والحسابات الخاصة بها
- **فحص حسابات الأعباء والمنتجات:** ويقصد بها مختلف حسابات التسيير.

المطلب الثالث: مسؤوليات مهني التدقيق في الجزائر.

يترتب على إخلال مدقق الحسابات بواجباته المهنية أو عدم الوفاء بها ثلاث أنواع من المسؤوليات حددها القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الفصل الثامن.

أولا: المسؤولية المدنية

يتحمل محافظ الحسابات هذا النوع من المسؤولية نتيجة إخلاله بإلتزاماته التعاقدية وهو ما يطلق عليه بالمسؤولية التعاقدية، كما تنتج كذلك نتيجة التقصير في أداء مهامه وهي ما يطلق عليها مسؤولية تقصيرية وينتج عنهما الإضرار بالغير، يتضح أن الإخلال الذي يؤدي بمحافظ الحسابات إلى تحمل مسؤولية مدنية تلزمه التعويض الأركان الآتية:

- توفر الإخلال أو التقصير في الإلتزام بالواجبات المهنية من جانب محافظ الحسابات؛
- وجود ضرر للغير ناتج عن إهمال أو تقصير محافظ الحسابات؛
- وجود علاقة سببية بين الضرر الناتج وإهمال أو تقصير مدقق الحسابات في أداء إلتزاماته وواجباته المهنية.

نصت المادة 59 من القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، وهو بذلك ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج[1]، هذا ما يفسر التقصير أو الإهمال بعدم توفير الوسائل التي تمكن محافظ الحسابات من القيام بمهمته على أكمل وجه، ويمكن تلخيص المخالفات التي تؤدي بمحافظ الحسابات إلى تحمل مسؤولية مدنية فيمايلي:

- ممارسة مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير قانونية؛
- الموافقة عمدا على بيانات خاطئة وردت في التقارير المالية؛
- قبول مهمة محافظ الحسابات عمدا رغم توفر موانع قانونية أو إحدى حالات التنافي؛
- إفشاء السر المهني؛
- تقديم معلومات خاطئة أو مضللة تعيق كشف وقائع إجرامية.

لكل مخالفة من هذه المخالفات عقوبة محددة قانونا تتراوح ما بين السجن أو الغرامة المالية أو كلاهما معا.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المادة59، ص: 10.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

نصت المادة 62 من القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أن محافظ الحسابات على تحمل محافظ الحسابات مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزام القانوني، ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية نتيجة إرتكابه جريمة تتعدى الإضرار بالغير من الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع، وتتمثل فيمايلي[1]:

- القيام بتدوين بيانات كاذبة في التقارير أو الحسابات نتيجة القيام بمهمة محافظ الحسابات؛
- المصادقة الخاطئة عن أية وثيقة يتوجب إصدارها بمناسبة ممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- عدم التصريح عمدا عن المخالفات المكتشفة بمناسبة ممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- تسريب معلومات وأسرار تخص المؤسسة محل التدقيق تم الحصول عليها بمناسبة ممارسة المهنة.

ثالثا: المسؤولية التأديبية

أشارت المادة 63 من القانون 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها محافظ الحسابات كمايلي: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"، وتأخذ العقوبات التأديبية ترتيبا تصاعديا كمايلي[2]:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

ويمكن لمحافظ الحسابات الذي تعرض لإحدى هذه العقوبات تقديم طعن أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها في مثل هذه الحالات.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم10-01 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، مرجع سابق، المادة62، ص: 10.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 63، ص10.

خلاصة الفصل

يعتبر القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27أفريل1991 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، بداية وضع الأسس لمختلف المهن المتعلقة بمحافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، خاصة وأنه منح نوع من الإستقلال للمهنة من حيث التنظيم والرقابة ومنح الإعتماد لمزاولة النشاط، إلا أن القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، كان له أثر كبير على المهنة كما يعتبر تغير جذري في تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ويعتبر نقطة تحول بالنسبة لممارسي المهنة خاصة في ظل المهام الجديدة التي كرسها هذا القانون والمتمثلة أساسا في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية في شكل تقرير مفصل حول إجراءات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق كما يتضمن كذلك مختلف المعايير التي تحكم تنظيم المهنة ومسؤوليات منهيي التدقيق ومتطلباته من أجل الرقي بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في الجزائر إلى ما هو معمول به ومطبق عالميا.

الفصل الرابع:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لواقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

مقدمة الفصل

بعد دراسة الجانب النظري ومحاولة الإحاطة بأهم المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة والعلاقة بينهما، أردنا أن نطبق المكتسبات النظرية على الواقع العملي ودراسة التأثيرات في الميدان، من خلال اختيار مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لإحتوائها على البيانات المناسبة للدراسة.

لذلك يهدف هذا الفصل إلى البحث في مدى صحة العلاقة الممثلة في أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية كمتغير مستقل ومؤثر على المتغير التابع المتمثل في جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وذلك من خلال تشخيص مدى تطبيق معيار الأهمية النسبية وأثر ذلك على جودة الأداء المهني لكل من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات بالجزائر، هذه المكاتب موزعة على مستوى مناطق جغرافية مختلفة كمجال لتطبيق المفاهيم النظرية التي تضمنها البحث، والتي على أساسها تختبر الفرضيات الموضوعة.

ويتم ضمن هذا الفصل استعراض الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، بالإضافة إلى مناقشة وتحليل اجابات مكاتب التدقيق المدروسة حول عبارات ومحاور الدراسة، لنخلص الى اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم المقترحات المناسبة، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة؛

المبحث الثاني: بناء الاستبيان والأساليب الاحصائية المستعملة؛

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

تعتبر الدراسة الميدانية اسقاطا لما جاء في الجانب النظري للبحث ولا يمكن القيام بهذه الدراسة دون بناء إطار منهجي لها يسمح بتحديد وتنظيم المعلومات التي يجب الحصول عليها، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية التي تقود إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في اشكالية البحث من عدمها.

لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم العناصر المحددة للإطار المنهجي للدراسة انطلاقا من تحديد مجتمع وعينة الدراسة، ثم نتطرق إلى الأدوات المستعملة في جمع البيانات من أفراد العينة المختارة، لنعرج في الأخير إلى الحدود والاجراءات التي تمت من خلالها هذه الدراسة.

وبغية تحقيق ذلك سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة؛

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية؛

المطلب الثالث: حدود واجراءات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

من بين التحديات التي تواجه الباحث خلال إعداد دراسته ذلك القرار الخاص بنوع وإجراءات العينة والتي كثيرا مايعتمد عليها في عملية جمع البيانات الأولية اللازمة للبحث، لذلك سنقوم في هذا المطلب بتوضيح مجتمع الدراسة وأهم الاجراءات التي تم الاعتماد عليها في تحديد العينة، كعملية ضرورية لجمع البيانات الأولية اللازمة لبناء الدراسة الميدانية للبحث.

أولا: مجتمع الدراسة

إن مرحلة انتقاء عناصر مجتمع البحث الذي ستمثله العينة هي مرحلة مهمة في البحث، لهذا وعلى ضوء تعريفنا للمشكلة ينبغي أن نحدد بدقة المجتمع الذي يستهدفه البحث، ويمكن تعريف مجتمع البحث على أنّه: **"**جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث وتشترك في صفة معينة أو أكثر والتي مطلوب جمع البيانات حولها**"**[1]، بحيث لا ينصرف مفهوم مجتمع البحث إلى الأفراد فقط، بل وأيضا إلى مكاتب التدقيق ممثلة في شركات التدقيق على إختلافها، إذا أي مجموعة بحث كانت، فإنها لا تعرف إلا بمقياس يجعل بطريقة ما العناصر التي تمثلها ذات خاصية مشتركة أو ذات طبيعة واحدة وبطبيعة الحال يمكن انشاء مجتمع بحث أكثر تعقيدا يحدد انطلاقا من أكثر من مقياس واحد.[2]

وبالتالي فقد اعتمدنا في دراستها عند تحديد مجتمع البحث على مقاييس معينة تتمثل في:

1- تم أخذ بعين الاعتبار الخبراء المحاسبيين المسجلين في الجدول الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛

2- وكذا محافظي الحسابات المسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

والبالغ عددهم ما يقارب 2600 مهني حسب إصدار وزارة المالية لسنة 2019.

ومما سبق يتمثل مجتمع دراستنا في مكاتب التدقيق ممثلة في الخبراء المحاسبيين أو محافظي الحسابات، على مستوى الجزائر لتكون ميدانا لإنجاز الجزء التطبيقي من هذا البحث.

[1] ثابت عبد الرحمان ادريس، **أساليب القياس وإختبار الفروض**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 437.

[2] موريس أنجرس: **منهجية البحث العلمي في العلوم الانسانية**، دار القصبة للنشر، الجزائر، 2004، ص ص: 298-299.

ثانيا: عينة الدراسة

في حالات كثيرة يكون من الصعب أو المستحيل دراسة جميع مفردات المجتمع البحث موضوع الاهتمام ولذلك يلجأ الباحث إلى استخدام أسلوب العينات والذي يمكن تعريفه على أنّه: "طريقة جمع البيانات والمعلومات من وعن عناصر وحالات محددة يتم اختيارها بأسلوب معين من جميع عناصر مفردات ومجتمع الدراسة وبما يخدم ويتناسب ويعمل على تحقيق هدف الدراسة".[1]

ومنه لاختيار مكاتب التدقيق محل الدراسة تم الاستناد إلى مجموعة من الاعتبارات الموضوعية، التي بررت اللجوء إلى دراسة العينة بدل من المجتمع ككل؛ أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- صعوبة واستحالة دراسة جميع مفردات مجتمع البحث وذلك لكبر حجمه، ومن ثم القيود الخاصة بالوقت والتكلفة والجهد لإجراء البحث؛

- صعوبة كسب ثقة عدد كبير من مكاتب التدقيق، وذلك رغم تناول موضوع الدراسة لجوانب بحثية تخص عمل مدقق الحسابات دون التطرق للجوانب المالية للعملاء التي عادة ما تكون دراستها صعبة بالنظر للتحفظ والحساسية حول البيانات الخاصة بها.

وتوجد نوعان من تصاميم العينات، عينات احتمالية وعينات غير احتمالية، ففي العينات الاحتمالية يكون لكل مفردة في المجتمع فرصة معروفة في أن يتم اختيارها كوحدة من وحدات الدراسة، أما في العينات غير الاحتمالية فلا توجد فرصة معروفة لعناصر المجتمع، ويستخدم التوزيع التصميم الاحتمالي للعينات عندما يكون لتمثيل العينة للمجتمع أهدافا هامة في التعميم، في حين يستخدم التصميم غير الاحتمالي عموما عندما يصبح الوقت وعوامل أخرى أكبر أهمية من مسألة التعميم.[2]

كما يحوي كل تصميم للعينات على عدة أساليب أو أنواع لاختيار العينة المناسبة للبحث، من بينها أسلوب العينة القصدية التابعة للعينات غير الاحتمالية، حيث يتم اختيار مفردات معينة لتمثيل العينة والتي تخدم أغراض البحث. وبلغة أخرى فإن مفردات العينة القصدية يتم اختيارها على أساس الاعتقاد من الباحث أنها ممثلة بالفعل لمجتمع البحث الخاضع للدراسة، أو لأنها ذات أهمية خاصة ويجب اختيارها لأنها تمثل هذا المجتمع وتخدم أغراض البحث، إضافة إلى ما سبق

[1] ربحي مصطفى عليان: **البحث العلمي-أسسه، مناهجه، أساليبه، اجراءاته-**، بيت الأفكار الدولية للنشر، عمان، الأردن، (بدون ذكر سنة النشر)، ص: 160.

[2] أقطي جوهرة، **أثر القيادة الإستراتيجية على التشارك في المعرفة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص: 257.

فإنه قد يتم اختيار العينة بطريقة قصدية عندما يكون حجم هذه العينة صغير، وهناك في الواقع العملي حالات تكون فيها العينة القصدية مناسبة واقتصادية، وذلك عندما يكون من المستحيل الحصول على إطار المجتمع البحث من ناحية، ولو تم أخذ عينة احتمالية قد لا تتضمن مفردات ذات أهمية أو أكثر تمثيلا لمجتمع البحث.[1]

ولقد اعتمدنا في بحثنا لإجراء الدراسة الميدانية على أسلوب العينات غير الاحتمالية التي لا يعتمد فيها اختيار المفردات على العشوائية ولا يكون الغرض منها التعميم وإنما دراسة اتجاه سير الظاهرة المدروسة كما تم الاعتماد على أسلوب العينة القصدية، مستهدفين بذلك مجموعة من مكاتب التدقيق المتواجدة بأهم المناطق على مستوى الوطن وعملنا على محاولة إستهداف أكبر عدد ممكن وأغلب ولايات الوطن، للحصول على أحسن تمثيل لمجتمع البحث.

أما فيما يخص وحدة المعاينة فقد تحدد أن تكون مسؤولي مكاتب التدقيق موضع الدراسة، وفي حالة عدم وجود مسؤول المكتب يتم توجيه الاستبيان إلى الشخص المفوض من طرفه في حالة غيابة والذي يعتبر من مساعديه.

[1] ثابت عبد الرحمان ادريس، **مرجع سابق**، ص: 475،476.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

بغرض جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة يتم الاستعانة بمجموعة من الأدوات تتمثل في: الاستبيان، المقابلة، الملاحظة، شرط أن تتوافق هذه الأدوات مع مشكلة البحث ومتطلباته، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان بدرجة أولى لجمع البيانات الأولية، كما تم استخدام المقابلة من أجل تدعيم شرح الاستبيان، ولذلك ارتأينا أن نقدم فكرة توضيحية عن الأداتين:

أولا: الإستبيان

يعد الاستبيان من أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات الخاصة بالعلوم الانسانية والاجتماعية وهو عبارة عن: **"**مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تعد بقصد الحصول على معلومات أو آراء المبحوثين حول ظاهرة أو موقف معين**"**.[1]

حيث يتم بناء الاستبيان على أساس الأسئلة المفتوحة أو المغلقة المستمدة من المؤشرات الناتجة عن التحليل للإطار النظري، حيث يؤدي كل مؤشر إلى طرح سؤال أو أكثر كما يكون كل جزء مطابق لمفهوم أو متغير من الفرضية، هذا ومع احترام القواعد اللازمة من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة، ولابد كذلك أن نأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام لأسئلة الاستبيان وكذا طريقة عرضه والتأكد من صلاحيته.[2] ومن الأمور الواجب مراعاتها عند صياغة أسئلة الاستبيان نجد:[3]

- يجب صياغة أسئلة الاستبيان بشكل واضح وبلغة تتناسب مع مستوى المبحوثين؛
- تجنب استخدام تعابير أو مصطلحات غير مفهومة أو تحتمل أكثر من تفسير؛
- أن يكون طول الأسئلة مناسبا، ويجب تجنب الأسئلة الطويلة التي قد تضلل المبحوث؛
- يفضل البدء بالأسئلة العامة ثم التدرج إلى الأسئلة الخاصة أو الشخصية؛
- يفضل البدئ بالأسئلة السهلة التي لا تحتاج إلى تفكير من المبحوث، ثم التدرج إلى الأسئلة الأكثر صعوبة؛
- يجب أن يعالج كل سؤال مشكلة واحدة وتجنب الصياغة المركبة أو التي تحمل ازدواجية في المعنى.

[1] محمد عبيدات، حمد أبو نصار، عقلة مبيضين: **البحث العلمي-القواعد والمراحل والتطبيقات-**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص: 63.

[2] موريس أنجرس، **مرجع سابق**، ص ص: 243-244.

[3] ربحي مصطفى عليان، **مرجع سابق**، ص: 91.

ويحتوي الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة على مجموعة من الأسئلة المغلقة المتعددة الاختيارات وفق سلم لكارت الخماسي، وتم تقسيمه إلى جزأين: جزء يتعلق بالأسئلة الديموغرافية (الأسئلة الشخصية الخاصة بالمبحوث، الأسئلة الوظيفية الخاصة بعمل مدقق الحسابات محل الدراسة)، بينما الجزء الثاني يتضمن فقرات متغيرات الدراسة مع مراعاة القواعد الموضوعة لصياغة الاستبيان على قدر الامكان والذي تم توجيهه إلى مسؤولي مكاتب التدقيق أو مساعديهم حسب الحالة، كما تمكن الباحث من الالتقاء المباشر بمصادر المعلومات وذوي العلاقة بالموضوع دون وسيط، حيث تم الإلتقاء مع الأفراد المبحوثين الذين يتمثلون في مسؤولي مكاتب التدقيق موضوع الدراسة أو مساعديهم وذلك من أجل:

- الحصول المباشر على المعلومات وتقليل نسبة عدم استرجاع الاستبيانات المرسلة إلى أقل حد ممكن؛
- شرح المحاور الأساسية للاستبيان وازالة أي لبس أو غموض إن وجد؛
- إتاحة الفرصة للباحث في جمع المعلومات التي تساعد على عملية التحليل وتفسير بعض النتائج.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

بعد تحديد عينة الدراسة والوسائل الملائمة لجمع البيانات والمعلومات قمنا بمجموعة من الاجراءات لإتمام الدراسة الميدانية وذلك ضمن حدود البحث المكانية والزمانية والبشرية، نوجزها من خلال عناصر المطلب التالية:

أولا: حدود الدراسة الميدانية

تم إجراء الدراسة الميدانية لبحثنا ضمن الحدود التالية:

1- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للدراسة الميدانية مكاتب التدقيق من الخبراء المحاسبيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين وكذا محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عبر الوطن، حيث حاولنا الإتصال بهم بكل الوسائل خاصة عن طريق البريد الإليكتروني بالنسبة للولايات البعيدة كما تمت الإستعانة بإستبيان إليكتروني تم إعداده لهذا الغرض.

2- الحدود الزمانية: تم جمع البيانات من خلال الإيمايلات بالنسبة لمكاتب التدقيق التي تقع في الولايات البعيدة، مع الإصرار بإستعمال الهاتف والإستنجاد بالزملاء للعمل على إسترجاع أكبر عدد ممكن من إستمارات الإستبيان، أما بالنسبة لمدققي الحسابات من خبراء ومحافظي الحسابات على مستوى ولاية سطيف وبعض الولايات المجاورة فتم جمع بياناتهم عن طريق المقابلة الشخصية، كل هذا كان خلال سنة 2018 والثلاثي الأول من سنة 2019.

3- الحدود البشرية: اقتصرت هذه الدراسة على مدققي الحسابات من خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات أصحاب مكاتب التدقيق موضوع الدراسة، وفي حالة عدم وجود المسؤول الأول عن تدقيق الحسابات تم توجيه الاستبيان إلى مساعده الذي يقر أنه المسؤول الثاني في حالة غياب مدقق الحسابات.

ثانيا: إجراءات الدراسة الميدانية

بعد إعداد النسخة النهائية من الاستبيان قمنا بالإجراءات التالية لإتمام الدراسة الميدانية:

1- الإطلاع على القائمة المتوفرة من الخبراء المحاسبيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين وكذا محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عبر الوطن الصادرة عن وزارة المالية، والتي تحتوي إضافة إلى الإسم واللقب والعنوان، رقم الهاتف والبريد الإلكتروني والبالغ عددهم حوالي 2600 ممارس للمهنة حسب إصدار وزارة المالية لسنة 2019؛

2- التنقل إلى الخبراء الحاسبيين ومحافظي الحسابات بولاية سطيف والولايات المجاورة وتوزيع الاستبانات مع أخذ الموافقة على إجراء المقابلة مع مسؤول مكتب التدقيق أو مساعده، حيث تم الحصول على موافقة البعض ورفض أو تعذر البعض الآخر خاصة في الفترة من شهر فيفري إلى غاية شهر أفريل؛

3- قمنا بإجراء مجموعة المقابلات الممكنة خلال سنة 2018 والثلاثي الأول من سنة 2019 حسب ظروف العمل لكل مكتب تدقيق، وذلك بغرض التقرب من واقع عمل مكاتب التدقيق محل الدراسة من جهة، والمساهمة في تفسير نتائج تحليل الاستبيان من جهة أخرى؛

4- تفريغ البيانات المحصل عليها من الاستبانات الموزعة بواسطة الوسائل التقنية الحديثة؛

5- تحديد الوسائل الاحصائية المناسبة مع الاستعانة بأساتذة متخصصين في هذا المجال، ثم قمنا بإجراء المعاملة الاحصائية لتصبح البيانات مفرغة في شكل إحصائي؛

6- تحليل الكميات الاحصائية التي عرضت في جداول بيانية باستخدام برنامج (***SPSS***)؛

7- عرض النتائج الخاصة بكل متغير في جداول إحصائية وأثر المتغيرات ذات العلاقة وفقا لمشكلة وفرضيات البحث وذلك لكشف الأثر الايجابي أو السلبي لطبيعة التأثير؛

8- استخراج مجموعة النتائج العامة والنوعية التي ظهرت من خلال تحليل الجداول الاحصائية.

المبحث الثاني: بناء الاستبيان والأساليب الاحصائية المستعملة.

بعدما قمنا بتحديد المجتمع واختيار عينة الدراسة الميدانية والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، نأتي إلى مرحلة إعداد الاستبيان كأداة أساسية تم الاعتماد عليها في جمع البيانات الأولية للدراسة مع اختيار طريقة المقابلة الشخصية لإدارته، حيث تتطلب هذه المرحلة إعداد مجموعة من الأسئلة تخدم أغراض البحث والإشكالية الموضوعة، ثم القيام باختبار يثبت مدى صدق وثبات الاستبيان كأداة قابلة للاستعمال في البحث، بالإضافة إلى توضيح أهم الأساليب الإحصائية المستعملة في معالجة الاستبيان للوصول إلى نتائج الدراسة.

وسنقوم بتوضيح هذه الخطوات ضمن المنهجية التالية:

المطلب الأول: اعداد ونشر الإستبيان؛

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان؛

المطلب الثالث: الأساليب الاحصائية المستعملة في الدراسة.

المطلب الأول: إعداد ونشر الإستبيان

من أجل إعداد ونشر الاستبيان تم التطرق إلى مجموعة من الخطوات:

أولا: إعداد الإستبيان

يعد الاستبيان من أهم الأدوات المعتمدة في جمع البيانات والمعلومات ووفقا لإشكالية البحث وفرضيات الدراسة حيث تم اختيار مجموعة من الأسئلة التي يعتبر من الضروري الإجابة عليها لأنها هي الوسيلة المعتمدة من أجل إبراز الهدف من البحث، وبالتالي استخلاص النتائج ومحاولة إعطاء حلول وتوصيات. حيث تم اعداد الاستبيان اعتمادا على محتوى واشكالية البحث ولقد تم التركيز عند اعداد الاسئلة على النقاط التالية:

1- الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة فقراته؛

2- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها؛

3- محاولة صياغة الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها.

ثانيا: هيكل الإستبيان

ويشمل هيكل الاستبيان مجموعة من الأسئلة مرتبة ضمن محاور تمثل متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى سلم القياس المناسب للدراسة.

1- نموذج الإستبيان: تم إعداد أسئلة هذا الاستبيان للتمكن من إجراء دراسة أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المعني للمدقق الخارجي في واقع مكاتب التدقيق في الجزائر حيث تضمن جزأين هما:

أ– الجزء الأول: وتضمن محاور الدراسة ممثلة في خمسة وخمسون **(55)** سؤالا بوبت في المحاور التالية:

- المحور الأول: أسئلة تهدف من خلالها إلى معرفة مدى إستخدام مدققي الحسابات لمعيار الأهمية النسبية في الحد من مخاطر التحريفات الجوهرية، وتتمثل في الأسئلة من**1-15** سؤال مقسمة كما يلي:

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية من طرف مدقق الحسابات؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية تحديد التحريفات الجوهرية من طرف مدقق الحسابات؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية تمكن مدقق الحسابات من تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية بإستخدام معيار الأهمية النسبية؛

- المحور الثاني: أسئلة تهدف من خلالها إلى معرفة مدى إستخدام مدققي الحسابات لمعيار الأهمية النسبية في التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها لأدنى مستوى ممكن، وتتمثل في الأسئلة من **16-30** سؤال، مقسمة كما يلي:

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية تعرف مدقق الحسابات على مخاطر التدقيق؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية إستخدام مدقق الحسابات لبذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر التدقيق؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف مدقق الحسابات.

- المحور الثالث: أسئلة تهدف من خلالها إلى معرفة مدى إستخدام مدققي الحسابات لمعيار الأهمية النسبية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، وتتمثل في الأسئلة من **31-55** سؤال، مقسمة كما يلي:

✓ أسئلة تهدف لمعرفة الإختلافات في تحديد الأهمية النسبية بين مدققي الحسابات؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة مايتوقعه مستخدموا القوائم المالية من تقرير مدقق الحسابات؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة كيفية حصول مدقق الحسابات على أدلة التدقيق بإستخدام معيار الأهمية النسبية؛

✓ أسئلة تهدف لمعرفة وجهات نظر مدققي الحسابات حول محددات وكيفية إستخدام معيار الأهمية النسبية.

ب– الجزء الثاني: ويتضمن أسئلة خاصة بالبيانات الشخصية للمستجوب، وبيانات تخص مدقق الحسابات أومكتب التدقيق الممثل لعينة الدراسة.

2- سلم القياس المستخدم:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المقياس الفئوي سلم لكارت **(Likert Scale)**، الذي يستخدم للتعبير عن درجة موافقة المستجيب على فقرة تعبر عن اتجاه لقضية ما، حيث تضمنت بدائل الإجابة سلم لكارت الخماسي في تحديد الإجابات بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول مدى توفر كل عنصر في الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (01-4): سلم لكارت الخماسي

التصنيف الخاص بالمحاور	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي (الدليل التطبيقي للباحثين)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، **2006**، ص**115**.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الدرجات من خلال استخدام المقياس الترتيبي للأهمية ذلك من أجل اعطاء المتوسط الحسابي مدلولا.

ولقد تم تحديد الحدود التي تفصل الاجابات في سلم لكارت الخماسي كما يلي:

عدد المجالات= أعلى رتبة في سلم لكارت **-** أدنى رتبة في السلم= **5-1= 4؛**

عدد درجات السلم: وتساوي **5**

المدى = عدد المجالات/ عدد درجات السلم، أي: **5/4= 0.8؛**

- حساب الحد الأقصى للمجال الخامس كما يلي: **1+0.8=1.80**؛ أي مجال الإجابة الخامس هو **]1-1.80]**، ويعكس درجة عدم موافقة عالية؛

- الحد الثاني للمجال الرابع هو **1.80+0.80= 2.60**، وبالتالي المجال هو **]1.80-2.60[**، ويشير إلى درجة عدم موافقة متوسطة؛

- المجال الثالث **[2.60-3.40[**ويشير إلى درجة محايدة؛

- المجال الثاني **[3.40-4.20[**ويشير إلى درجة موافقة متوسطة؛

- المجال الأول **[4.20-5]**ويشير إلى درجة موافقة عالية.

وعليه سيكون مدى المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول (02–4): الحدود التي تفصل ايجابيات سلم لكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مجال المتوسط الحسابي	]4.2-5]	]3.4-4.2]	]2.6-3.4]	]1.8-2.6]	]1-1.80]

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة.

ثالثا: نشر الإستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم **(02)**، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من الخبراء المحاسبيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عبر ولايات الوطن، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستبيانات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة تم الاعتماد على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

1- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛

2- إيداع الاستمارة على مستوى أمانات بعض المكاتب؛

3- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستمارات خاصة في الولايات البعيدة وإختيار الإجابة إما ورقيا أو بإستخدام الإستبيان الإليكتروني المعد لهذا الغرض؛

4- إرسال الإستمارة عبر البريد الإلكتروني المهني للمستجوبين وإختيار الإجابة إما ورقيا أو بإستخدام الإستبيان الإليكتروني المعد لهذا الغرض.

أما طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، فكانت تبعا لاختلاف طريقة توزيعها وتراوحت بين:

1- الحصول على الإجابة بشكل مباشر أثناء اللقاء الأول مع الفرد المستجوب؛

2- إعادة الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها مرة ثانية لاستلام الإجابة؛

3- الاتصال بالزملاء الذين تم الاستعانة بهم في توزيع الاستمارات؛

4- متابعة ردود المستجوبين عبر البريد الإلكتروني وكذا متابعة الإجابات مباشرة على الإستبيان الإليكتروني.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان

يعد الثبات والصدق من الاختبارات الضرورية، بحيث إذا تحققا في الدراسة فذلك يعطي ثقة بنتائج الدراسة، وفيما يأتي سيتم التطرق إلى هذا المطلب من خلال العناصر التالية:

- صدق الاستبيان؛
- ثبات الاستبيان؛
- اختبار التوزيع الطبيعي.

أولا: صدق الإستبيان

إن اختبار صدق أو صلاحية الاستبيان يشير إلى قدرة المقياس على قياس ما نريد قياسه، ويجيب اختبار الصدق عن السؤال الآتي: هل توصل البحث إلى نتائج حقيقية موثوقة؟، ويتم هذا الاختبار بعدة طرق أهمها: الصدق الظاهري وصدق البناء والمحتوى للاستبيان.[1] وفيما يأتي توضيح لهذه الطرق:

[1] أقطي جوهرة، **مرجع سابق**، ص: 269.

1- الصدق الظاهري:

تم إخضاع هذا الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين -أنظر الملحق رقم **(03)** في المجال، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستبيان من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة الأسئلة؛

- مدى شمولية الاستبيان؛

حيث قدم المحكمين مجموعة اقتراحات حول صياغة فقرات القياس من جهة، فيما أكد بعضهم على ضرورة تضمين فقرات أخرى لبعض المحاور وبعض التعديلات الأخرى الضرورية، وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي، لتكون في الشكل الوارد في الملحق رقم **(02)**.

2- صدق المحتوى:

يشير صدق المحتوى إلى المدى إلى تبلغه البنود (الفقرات) المكونة لأداة القياس في تمثيل المحتوى أو الصدق المنطقي للأداة، حيث يمكن للباحث أن يحقق صدق المحتوى من خلال الأسلوب الاحصائي، وذلك بدراسة مدى ارتباط درجة كل فقرة من الاختبار بالدرجة الكلية للاختبار، الذي يمكن قياسه بمعامل الارتباط لمعرفة قياس محتوى الأداة وما إذا كانت تقيس أبعاد ومفاهيم البحث، وتعرف هذه الوسيلة أيضا بدرجة الاتساق الداخلي.[1] ونوضح مدى صدق محتوى الاستبيان المستعمل في الدراسة كما يلي:

[1] فاطمة عوض صابر، ميرفت على خفاجة: **أسس ومبادئ البحث العلمي**، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص: 169.

أ- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

الجدول رقم (03-4): يوضح مدى الاتساق الداخلي للمحور الأول بين الفقرات والمعدل الكلي للمحور

الرقم	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
01	01	يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.	0.272**	دال
	02	يحتاج مدقق الحسابات إلى إرشادات لتحديد مفهوم الأهمية النسبية.	0.407**	دال
	03	تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه.	0.915**	دال
	04	تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة.	0.658**	دال
	05	يعتبر الخطأ أو التحريف جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية المعروضة.	0.551**	دال
	06	الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة.	0.481**	دال
	07	التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية.	0.857**	دال
	08	يسعى مدقق الحسابات إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	0.817**	دال
	09	يعمل مدقق الحسابات على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	0.816**	دال
	10	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق.	0.641**	دال
	11	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق.	0.360**	دال
	12	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.	0.807**	دال
	13	يتوقع مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية.	0.745**	دال

	14	يقوم مدقق الحسابات بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا.	0.717**	دال
	15	يعتمد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي تمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية.	0.638**	دال

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** انظر الملحق رقم **(03)**.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته ذات دلالة احصائية، وهذا عند مستوى دلالة **(0.01)**، ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

ب- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

الجدول رقم (04-4): يوضح مدى الاتساق الداخلي للمحور الثاني بين الفقرات والمعدل الكلي للمحور

الرقم	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
02	01	يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني.	0.378**	دال
	02	يحصل مدقق الحسابات على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة.	0.576**	دال
	03	يجري مدقق الحسابات الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.	0.732**	دال
	04	يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة.	0.602**	دال
	05	يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة.	0.441**	دال
	06	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة.	0.659**	دال
	07	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة.	0.823**	دال

	08	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف.	0.751**	دال
	09	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	0.767**	دال
	10	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير مخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	0.534**	دال
	11	بالنسبة لمدقق الحسابات عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة.	0.551**	دال
	12	يقوم مدقق الحسابات بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق.	0.787**	دال
	13	يقوم مدقق الحسابات الحسابات بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات.	0.756**	دال
	14	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة.	0.720**	دال
	15	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	0.577**	دال
	16	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف	0.229**	دال

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** انظر الملحق رقم **(04)**.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته ذات دلالة احصائية، وهذا عند مستوى دلالة **(0.01)**، ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

ج- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

الجدول رقم (05-4): يوضح مدى الاتساق الداخلي للمحور الثالث بين الفقرات والمعدل الكلي للمحور

الرقم	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
03	01	يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	0.857**	دال
	02	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	0.909**	دال
	03	تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي.	0.655**	دال
	04	تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية.	0.557**	دال
	05	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات.	0.488**	دال
	06	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	0.805**	دال
	07	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	0.661**	دال
	08	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية.	0.747**	دال
	09	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية.	0.547**	دال
	10	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية.	0.557**	دال
	11	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية.	0.784**	دال

	12	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات.	0.741**	دال
	13	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات.	0.704**	دال
	14	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة).	0.618**	دال
	15	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات.	0.441**	دال
	16	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	0.226**	دال
	17	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	0.909**	دال
	18	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	0.655**	دال
	19	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	0.557**	دال
	20	من وجهة نظر مدقق الحسابات تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق.	0.488**	دال
	21	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق.	0.815**	دال
	22	تساعد الأهمية النسبية في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية.	0.822**	دال
	23	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة.	0.676**	دال

	24	يلجأ مدقق الحسابات للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق.	0.480**	دال

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** انظر الملحق رقم **(05)**.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته ذات دلالة احصائية، وهذا عند مستوى دلالة **(0.01)**، ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

3- صدق البناء:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، ويعبر عن مدى قدرة بناء الاختبار ككل على قياس متغير ما بجميع جوانبه[1]، بحيث يقيس اختبار صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (06-4): يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

عنوان المحور	معامل الارتباط	الدلالة الاحصائية
المحور الأول	**0.999****	**دال**
المحور الثاني	**0.998****	**دال**
المحور الثالث	**0.998****	**دال**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** انظر الملحق رقم **(06)**.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبانة ذات دلالة احصائية، وهذا عند مستوى دلالة **(0.01)**، ومنه تعتبر محاور الدراسة صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات الإستبيان

الثبات يدل على اتساق النتائج، بمعنى إذا كرر الباحث القياس وتحصل على النتائج ذاتها فإن ذلك يعني الثبات، وأكثر الطرق شيوعا لقياس الثبات هي طريقة ألفا كرونباخ، الذي يعتمد على الاتساق الداخلي للبحث ويعطي فكرة عن اتساق الأسئلة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة.[2]

[1] أقطي جوهرة، **مرجع سابق**، ص: 266.

[2] عقيل حسين عقيل: **خطوات البحث العلمي**، دار ابن كثير للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2010، ص: 305.

والجدول الموالي يوضح معامل الثبات الكلي للاستبيان:

الجدول (07-4): معامل ألفا كرونباخ لكل أسئلة الاستبيان

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ	الثبات[1]
55	0.966	0.983

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(08)**.

تبين أن معامل ألفا كرونباخ للثبات يساوي **0.966** وهو يفوق المعامل المعتاد **0.6** (النسبة المتعارف عليها في العلوم الاجتماعية)، وقدرت قيمة الثبات بـــ: **0.983** وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

أما بالنسبة لكل محور من محاور الاستبيان فقد كانت النتائج كالتالي:

الجدول (08-4): نتائج معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات
المحور الأول	15	0.894	0.945
المحور الثاني	16	0.895	0.946
المحور الثالث	24	0.908	0.953

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(09)**.

ويتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباج كانت مرتفعة لكل محور، وبالتالي فهي تتميز بالثبات.

ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نعرف طبيعة توزيع بيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، وفي دراستنا هذه سوف نعتمد على اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟[2]

[1] معامل الثبات هو الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

[2] أقطي جوهرة، **مرجع سابق**: ص: 277.

الجدول (4-09): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

محاور الدراسة	القيمة الاحصائية	مستوى الدلالةSig
المحور الأول	**0.435**	**0.596**
المحور الثاني	**0.435**	**0.596**
المحور الثالث	**0.431**	**0.596**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(10)**.

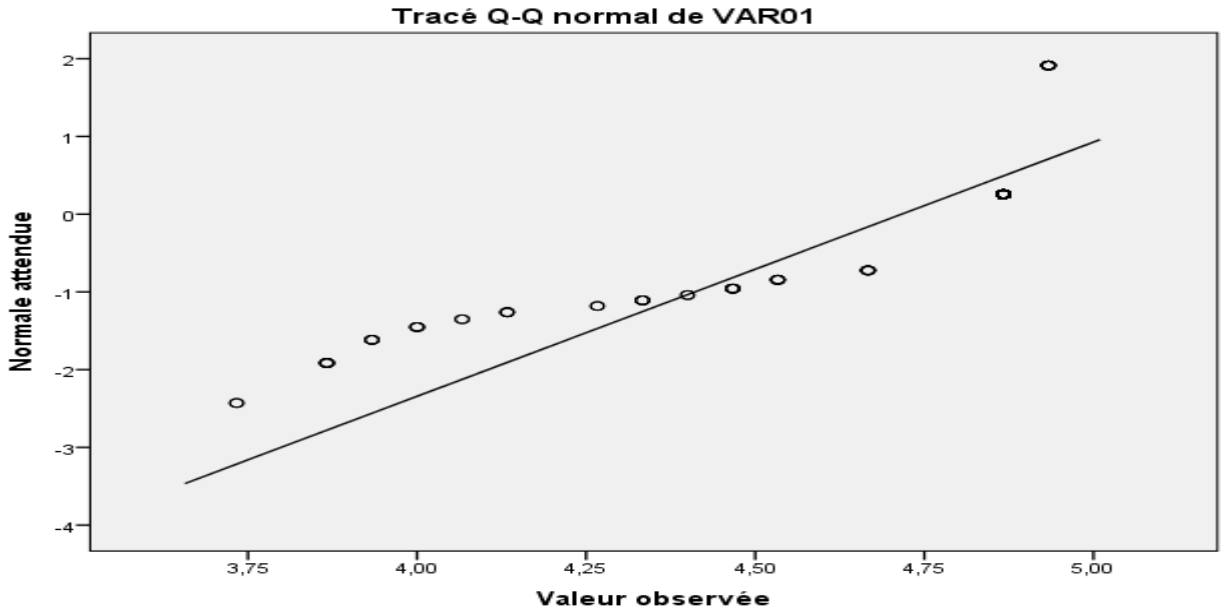
قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال **(Sig)** أكبر من **0.05** فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة **(sig)** أكبر من **0.05** لكل محاور الدراسة، مما يدل على اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي. وتظهر نتائج الاختبار مصحوبة بنوعين من الرسوم البيانية:

1- مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي:(Diagramme Q-Q des résidus)

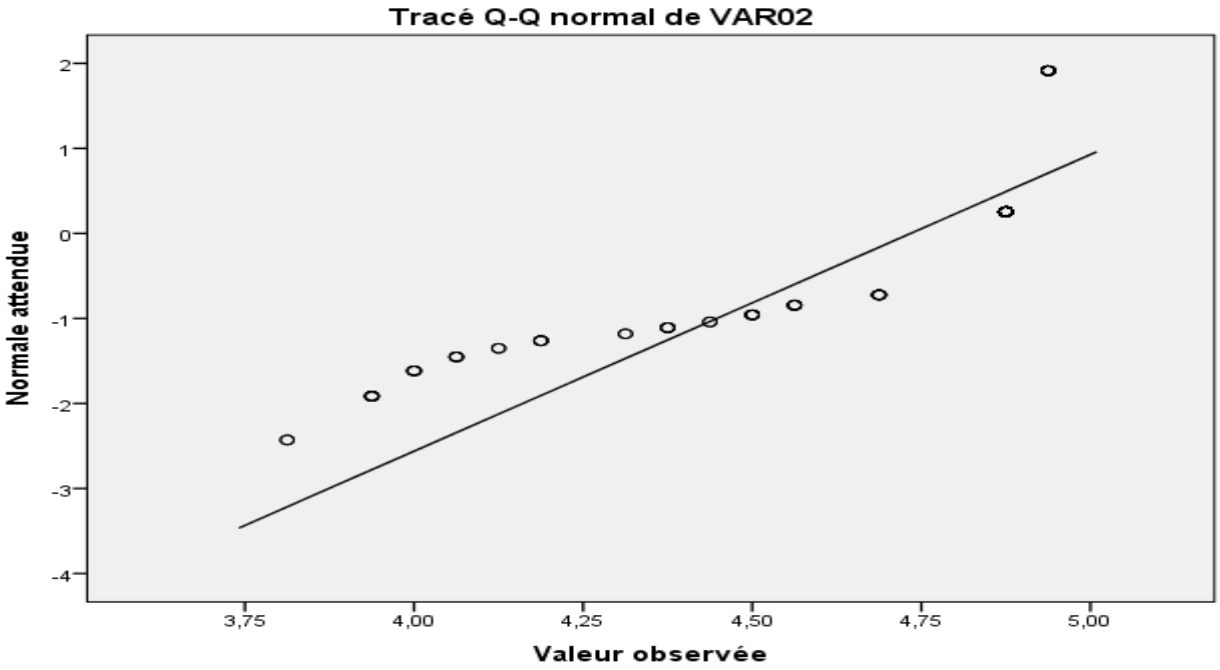
حيث يتم رسم كل مشاهدة على المحور الأفقي مقابل قيم التوزيع الطبيعي المعياري المتوقعة.

الشكل رقم (4-01): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الأول



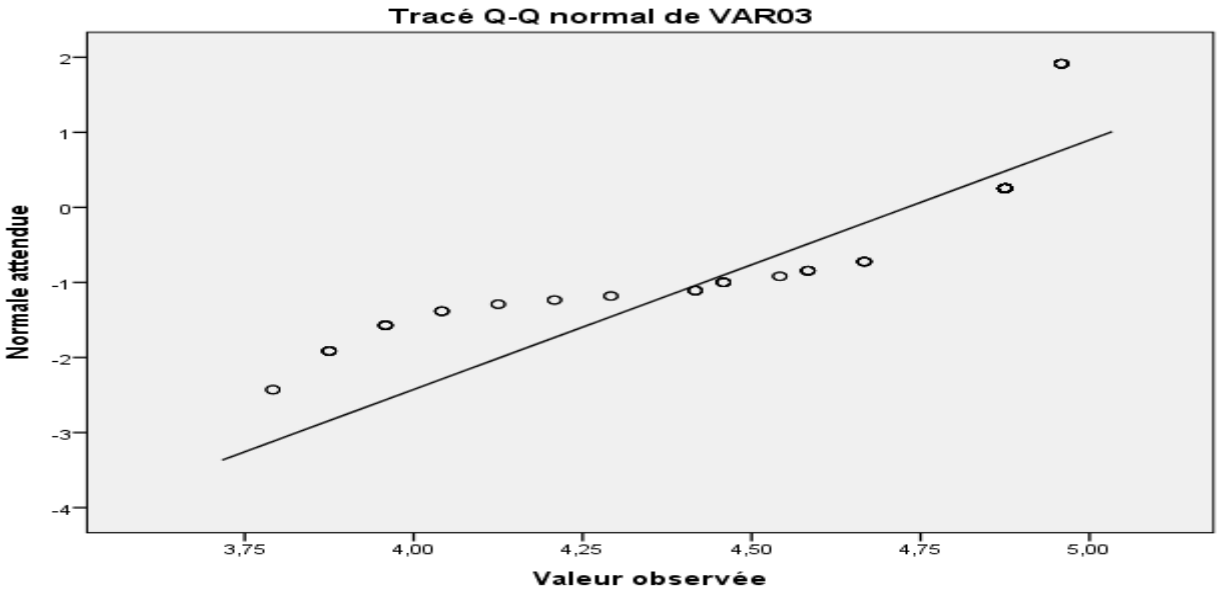
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(11)**.

الشكل رقم (02-04): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(12)**.

الشكل رقم (03-04): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثالث



المصدر: من إعداد ا الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(13)**.

قاعدة:

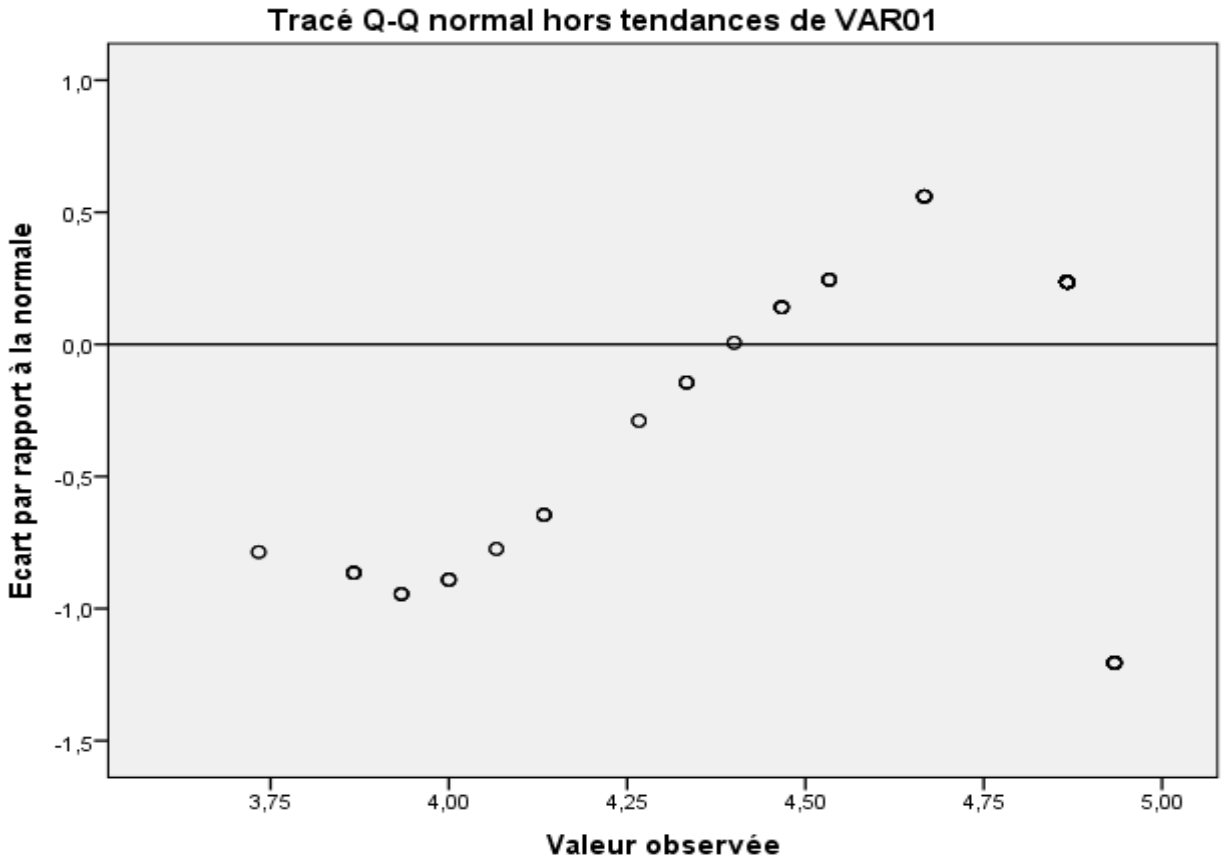
- إذا كانت نقاط لوحة الانتشار تقع تقريبا بمحاذاة الخط المستقيم فإن العين مسحوبة من مجتمع يتوزع طبيعيا.
- أما إذا كانت نقاط لوحة الانتشار تقع بعيدا عن المستقيم فهذا يعني أن البيانات المشاهدة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ومن خلال الشكل أعلاه نؤكد أيضا على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

2- مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي:(Diagramme Q-Q des résidus Normal)

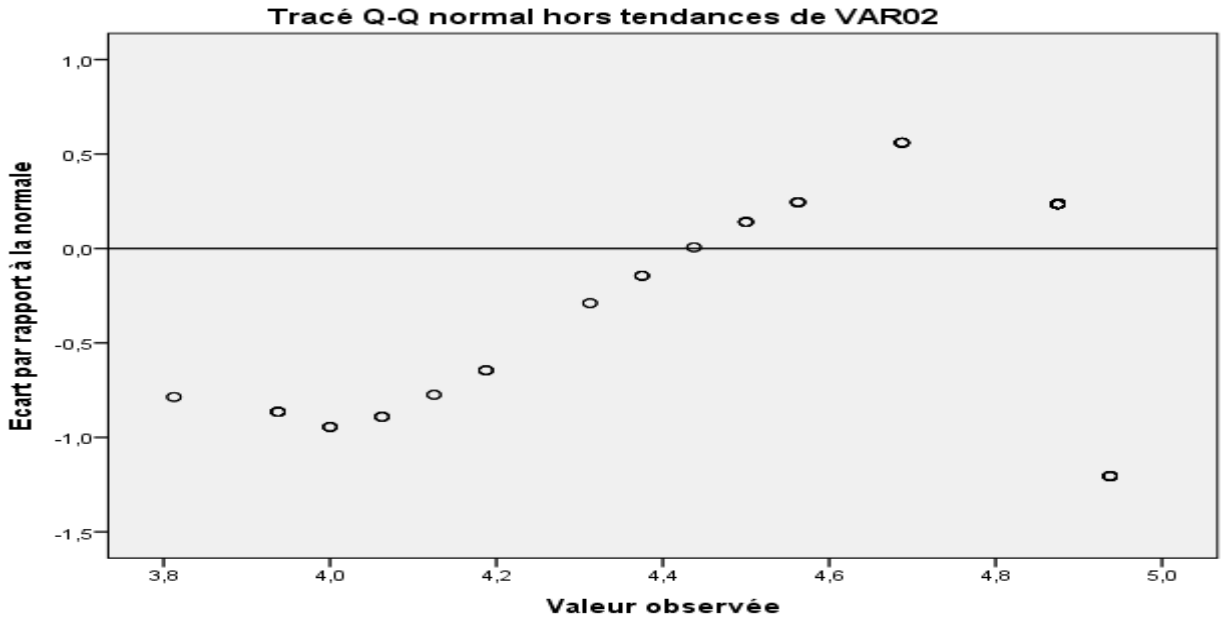
حيث يتم تمثيل البيانات بقيمها الأصلية على المحور الأفقي، في حين يمثل المحور العمودي انحرافات القيم المعيارية للمشاهدات عن قيم التوزيع الطبيعي المتوقعة لنفس القيم.

الشكل رقم (04-4): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الأول



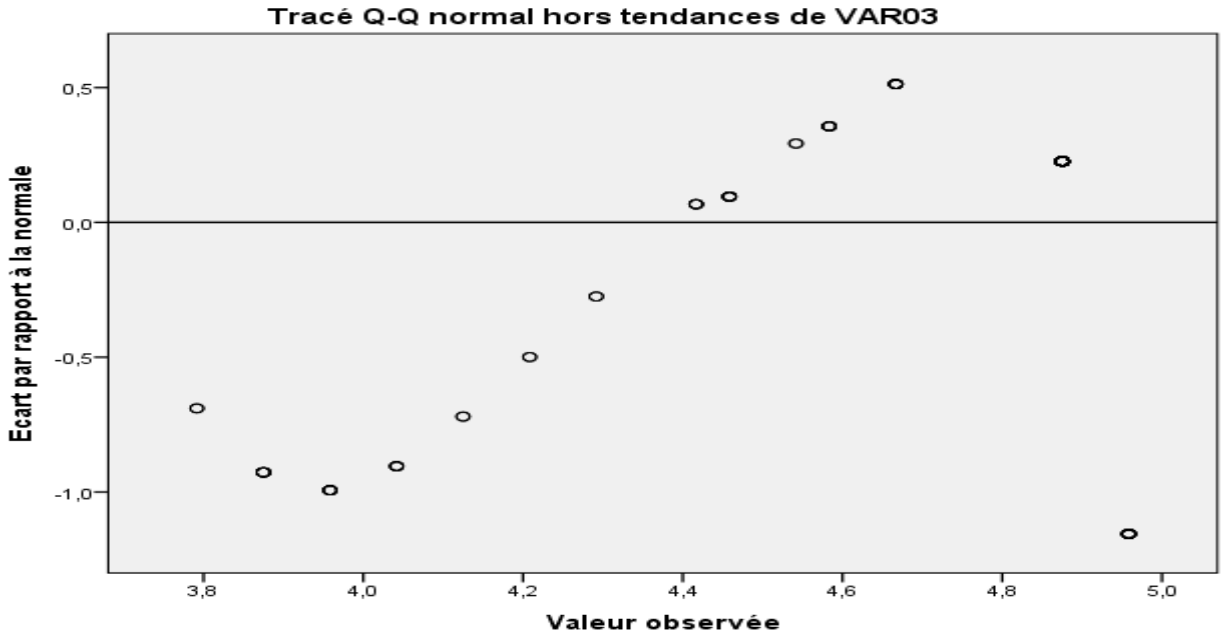
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(14)**.

الشكل رقم (05-4): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(15)**.

الشكل رقم (06-4): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثالث



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق **(16)**.

قاعدة:

إذا كانت معظم نقاط الانتشار تقع ضمن المدى **2** و**-2** أمكن القول بأن البيانات المشاهدة تتوزع توزيعا طبيعيا والعكس صحيح.

إذن من خلال الشكل أعلاه نؤكد أيضا أن بيانات العينة تتبع توزيعا طبيعيا حيث معظم نقاط الانتشار الخاصة بكل محور من محاور الدراسة تقع ضمن المدى **2** و **-2**.

المطلب الثالث: الأساليب الاحصائية المستعملة في الدراسة

تمثل الأساليب الاحصائية منهجية تحليل البيانات التي يمكن تطبيقها بغرض الوصول إلى عمق البينات والعلاقات التي ربما قد تنشأ بينها، والاختلافات المحتمل وجودها فيما بينها، وذلك بالشكل الذي يساعد الباحث على استخلاص بعض النتائج ذات الدلالة المفيدة للإجابة على أسئلة وإشكالية البحث. وبناء على ذلك تم الاعتماد على عدد معين من الأساليب الاحصائية نوضحها فيما يلي:

أولا: أدوات الاحصاء الوصفي

وتتمثل في التوزيعات التكرارية ومقاييس النزعة المركزية والتشتت لإجابات أفراد العينة، وسيتم توضيحها فيما يلي:

1- التوزيعات التكرارية: وهي عدد الحالات التي وقع فيها حدث معين ومن تلك التكرارات يمكن حساب النسب المئوية والذي تم استخدامها في:[1]

أ- التوزيعات التكرارية بالقيم المطلقة والنسب المئوية لتحليل بيانات كل من المؤسسات محل الدراسة والأفراد الذين يمثلون وحدات المعاينة ودراسة خصائصهما؛

ب- الجداول التكرارية والنسب المئوية لتوزيع اجابات أفراد العينة على الفقرات المختلف وفقا لسلم لكرت الخماسي.

2- مقاييس النزعة المركزية والتشتت: وتم استخدام كل من المتوسط الحسابي من مقاييس النزعة المركزية والانحراف المعياري من مقاييس التشتت لوصف متغيرات البحث. حيث يعبر المتوسط الحسابي عن العدد الذي تتمركز حوله البيانات، فهو يعطي فكرة عامة دون تعمق، أما الانحراف المعياري فيمثل الجذر التربيعي للتباين الذي يقيس تشتت البيانات عن القيمة المتوسطة.[2]

وتم استخدامها لمعرفة درجة الموافقة بالنسب لأفراد العينة على محاور الدراسة ومعرفة مدى تشتت هذه الاجابات عن الاجابة المتوسطة.

ثانيا: أدوات الاحصاء الاستدلالي

وتفيد في قياس العلاقة بين المتغيرين أو الفرق بين عدة مجموعات فرعية بشأن متغير معين، أو قياس مقدار ما تفسر عدة متغيرات مستقلة من التغير الموجود في متغير تابع[3]، وفيما يأتي شرح لهذه الاحصاءات:

---

[1] أقطي جوهرة، **مرجع سابق**، ص: 237.

[2] Uma Sekaran: **Research Methods for Business a Skill-Building Approach**, 4th edition, John Wiley & Sons, Inc, New York, 2004, p: 397.

[3] أقطي جوهرة، **مرجع سابق**، ص: 237.

1- اختبار T: (One Sample T test) اختبار العينة الواحدة الذي يهتم بقياس ما إذا كانت مجموعتان تختلفان عن بعضهما البعض في خاصية أو متغير أم لا.[1] وتم استخدامه لتحليل اجابات أفراد العينة على عبارات البحث.

2- الارتباط: ويتم باستخدام معامل الارتباط لمعرفة طبيعة واتجاه العلاقة وقوتها بين متغيرين، وتستخدم عادة مصفوفة معامل ارتباط بيرسون في حالة المتغيرات غير الاسمية، وتتراوح قيمته **1** و**-1**، ولكن قيمة المعامل لا تكفي بل تحتاج لمعرفة قوة الارتباط (أو أن هذا الارتباط حدث بالصدفة)، لذلك يتم الاطلاع على مستوى المعنوية حيث حددت **0.05** كمستوى مقبول في العلوم الاجتماعية بصفة عامة، ولا يعني وجود ارتباط أنه تم التأكد من المتغير **X** كان سبب في المتغير **Y**، ولكن وجود ارتباط يعني أن المتغيران لهما علاقة مع بعضهما.[2]

وتم استخدام معامل الارتباط في دراستنا من أجل اختبار صدق الاتساق الداخلي بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وفحص العلاقة بين متغيرات الدراسة.

بالإضافة إلى أنه تم الاعتماد في معالجة البيانات المتحصل عليها على التحليل الإحصائي الذي تم بفضله استخدام أساليب وطرق يتم بموجبها التعرف على إجابات الأفراد الذين تم استقصاء آرائهم، وذلك باستخدام برنامج ***SPSS*** للتحليل الإحصائي وكذلك تم الاعتماد على برنامج **(Excel2007)** من أجل تمثيل النتائج التي تم الحصول عليها في سبيل ذلك.

[1] Uma Sekaran, Op.Cit., p: 403.

[2] ثابت عبد الرحمان ادريس، **مرجع سابق**، ص: 626.

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

إن عملية جمع البيانات وتفريغها تفقد قيمتها ودلالتها دون استخدام منهجية علمية لتحليلها من خلال الأساليب الاحصائية المناسبة، وذلك بغرض الوصول إلى النتائج المتوقعة. لذلك نهدف من خلال المبحث إلى عرض نتائج الدراسة وتفسيرها، وذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان، الذي استهدفنا به مجموعة مدققي الحسابات من خبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات عبر الوطن، وعن طريق اجراء مقابلة مسؤولي مكاتب التدقيق في بعض الأحيان، وذلك باستخدام مجموعة الأساليب الاحصائية التي سبق عرضها فيما تقدم من أجزاء البحث، حيث يقدم هذا المبحث اجابة على فرضيات الدراسة والخروج بمجموعة من النتائج.

وعليه فإن هذا المبحث يشمل ثلاث مطالب، يصف أولها عينة الدراسة، ويقدم ثانيها دراسة مفصلة لمتغيرات البحث في مكاتب التدقيق محل الدراسة وفق محتوى الاستبيان، فيما يقدم المطلب الثالث اختبارا لفرضيات الدراسة حول العلاقة بين متغيراتها، وذلك من خلال المنهجية التالية:

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة؛

المطلب الثاني: عرض وتحليل متغيرات الدراسة؛

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

يتضمن وصف عينة الدراسة التحليل الاحصائي للمعلومات العامة للاستبيان من خلال التحليل الاحصائي للخصائص الديموغرافية لأفراد للعينة كما يلي:

أولا: السن

الجدول رقم (10-4): توزيع افراد العينة حسب السن

الرمز	السن	التكرار	النسبة المئوية
01	من35إلى40سنة	64	٪32.5
02	من41إلى45سنة	87	٪44.2
02	أكبر من45سنة	46	٪23.4
المجموع	-	197	٪100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(17)**.

- ورد في الجدول أعلاه أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن يسجل أعلى نسبة للأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين **41** و**45** سنة بنسبة **44.2**٪،
- ثم يليها الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين **35** و**40**سنة بنسبة تقدر بـــ: **32.5**٪،
- لتأتي بعدها نسبة الأفراد الذين تتجاوز أعمارهم **45**سنة بنسبة **23.4**٪،

ويرجع ذلك إلى الفئة المقصودة من الدراسة حيث مهنيي التدقيق في الجزائر عادة يتجاوزون مرحلة صعبة من نهاية التكوين لنيل شهادة الليسانس التي تؤهلهم للدخول لهذه المهنة، ولأنها شهدت تغيرات كبيرة تميزت بعدم إمكانية دخولها إلا لفئة المحاسب المعتمد بعد إجراء مسابقة، كان لذلك أثر بالغ، حيث يجب على طالب الليسانس الذي يبلغ من العمر على الأقل 24سنة بعد تأدية واجب الخدمة الوطنية، البحث على مكتب محاسبة للتمرن وأخذ الخبرة اللازمة لإجتياز المسابقة.

ثانيا: المستوى التعليمي:

الجدول رقم (11-4): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

الرمز	المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
01	الليسانس	140	٪71.1
02	الماجيستير	47	٪23.9
03	الدكتوراه	02	٪1.0
03	شهادة مهنية	08	٪4.0
المجموع	-	197	٪100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(18)**.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة **71.1**٪، أما بالنسبة للأفراد ذوي الشهادات العليا فتقدر نسبتهم بـــ:**24.9**٪، أما بالنسبة للأفراد ذوي الشهادات المهنية فتقدر نسبتهم بـــ: **4.0**٪. ويمكن أن نعزو ذلك المؤهل العلمي المطلوب للولوج لهذه المهنة هو شهادة الليسانس.

ثالثا: المهنة

الجدول رقم (12-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

الرمز	المهنة	التكرار	النسبة المئوية
01	خبير محاسبي	66	٪33.5
02	محافظ حسابات	131	٪66.5
المجموع	-	197	٪100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(19)**.

يبين الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة معظمهم من محافظي الحسابات بنسبة **66.5**٪، أما النسبة المتبقية والتي تقدر بـــ: **33.5**٪ من الأفراد المستجوبين فهم يمثلون خبراء محاسبيين، وذلك يعكس تماما التركيبة الواردة في مقرر وزارة المالية لسنة 2019 للخبراء المحاسبيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين وكذا محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

رابعا: الخبرة المهنية

الجدول رقم (13-4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الرمز	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
01	من5إلى10سنوات	38	٪19.4
02	من 11إلى15سنة	101	٪70.6
03	أكثر من 15 سنة	58	٪29.5
المجموع	-	197	٪100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(20)**.

يتضح لنا من خلال الجدول أن أكبر نسبة لسنوات الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، تتمثل في الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة مابين **11** و**15**سنة وذلك بنسبة **70.6**٪ تليها نسبة الأفراد الذين تفوق عدد سنوات خبرتهم المهنية **15**سنة والتي قدرت بـــ: **29.5**٪، وبنسبة **19.4**٪ للأفراد الذين تتراوح خبرتهم المهنية ما بين**5** و**10** سنوات.

خامسا: عدد أفراد مكتب التدقيق:

الجدول رقم (14-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد أفراد مكتب التدقيق

الرمز	عدد أفراد مكتب التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
01	من1إلى05	48	٪24.4
02	من 06إلى10	149	٪75.6
03	أكثر من 10	0	٪0
المجموع	-	197	٪100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(21)**.

يتضح لنا من خلال الجدول أن أكبر نسبة لعدد أفراد مكتب التدقيق لعينة الدراسة، كانت من **06** و**10**أفراد وذلك بنسبة **75.6**٪ أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **19.4**٪ فهي تمثل مكاتب التدقيق التي يقل عدد أفرادها عن **5** والملفت للإنتباه أنه لاتوجد مكاتب تدقيق ضمن عينة الدراسة تحتوي على أكثر من **10** أفراد ما يعني أنه لاتوجد لدينا مكاتب تدقيق كبيرة الحجم.

المطلب الثاني: عرض وتحليل متغيرات الدراسة

عالجت الدراسة الحالية أحد المفاهيم الأساسية في تدقيق الحسابات وهي الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وكذا جودة تدقيق الحسابات كمتغيرات رئيسة للبحث، لذلك سنقدم في هذا المطلب دراسة واقع تطبيق الأهمية النسبية من طرف مكاتب التدقيق محل الدراسة ومدى مساهمتها في الرفع من جودة تدقيق الحسابات من خلال بعض المتغيرات.

أولا: عرض وتحليل بيانات المحور الأول " تطبيق معيار الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية"

1- التوزيعات التكرارية للإجابات المتعلقة بالمحور الأول:

يتم خلال هذا العنصر عرض التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق معيار الأهمية النسبية بمكاتب التدقيق محل الدراسة وإنعكاس ذلك على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

الجدول رقم (15-4): نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.	190	94.4	07	5.6	0	0	0	0	0	0
2. يحتاج مدقق الحسابات إلى إرشادات لتحديد مفهوم الأهمية النسبية.	187	94.9	10	5.1	0	0	0	0	0	0
3. تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه.	167	84.8	30	15.2	0	0	0	0	0	0
4. تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة.	183	92.9	14	7.1	0	0	0	0	0	0

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.	**190**	**94.4**	**07**	**5.6**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
5. يعتبر الخطأ أو التحريف جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية المعروضة.	**189**	**95.9**	**08**	**4.1**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
6. الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة.	**191**	**97**	**06**	**03**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
7. التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية.	**10**	**5.1**	**137**	**69.5**	**0**	**0**	**50**	**25.4**	**0**	**0**
8. يسعى مدقق الحسابات إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	**173**	**87.8**	**20**	**10.2**	**0**	**0**	**04**	**2.0**	**0**	**0**
9. يعمل مدقق الحسابات على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	**169**	**85.8**	**22**	**11.2**	**0**	**0**	**06**	**3.0**	**0**	**0**

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.	**190**	**94.4**	**07**	**5.6**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
10. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق.	**175**	**88.8**	**18**	**9.1**	**0**	**0**	**04**	**2.0**	**0**	**0**
11. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق.	**06**	**03.0**	**183**	**92.9**	**0**	**0**	**8**	**4.1**	**0**	**0**
12. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.	**170**	**80.3**	**19**	**9.6**	**0**	**0**	**08**	**4.1**	**0**	**0**
13. يتوقع مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية.	**160**	**81.2**	**30**	**15.2**	**0**	**0**	**07**	**3.6**	**0**	**0**
14. يقوم مدقق الحسابات بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا.	**159**	**80.7**	**34**	**17.3**	**0**	**0**	**04**	**2.0**	**0**	**0**
15. يعتمد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي تمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية.	**151**	**76.6**	**40**	**20.3**	**0**	**0**	**06**	**3.1**	**0**	**0**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(22)**.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ما يلي:

- مدققي الحسابات في الجزائر يؤكدون وبشدة وجود صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية وذلك بنسبة تقدر بـ: **96.4**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **3.6**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل وهذا ما يفسر ماتطرقنا له في الجانب النظري بصعوبة تحديد مفهوم واضح ودقيق للأهمية النسبية من طرف المهنيين والأكاديميين على حد سواء؛

- كما أن مدققي الحسابات في الجزائر يقرون وبشدة بنسبة تقدر بـ: **94.9**٪، بأهم يحتاجون إلى إرشادات تساعدهم في تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية، وهو يفسر النتيجة السابقة التي تفيد بوجود صعوبة في تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية؛

- مدققي الحسابات في الجزائر يقرون بنسبة كبيرة تقدر بـ **84.8**٪، وبنسبة أقل تقدر بـ: **15.2**٪، بأن الأهمية النسبية تعتمد على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية حول مفهوم الأهمية النسبية؛

- كما يقر مدققوا الحسابات في الجزائر بنسبة كبيرة تقدر بـ **92.9**٪، وبنسبة أقل تقدر بـ: **7.1**٪، بأن الأهمية النسبية تعتمد على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية حول مفهوم الأهمية النسبية ومع الفقرة السابقة؛

- ويؤكد مدققوا الحسابات في الجزائر بشدة بأن الخطأ أو التحريف يعد جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية، وذلك بنسبة إقرار بشدة تقدر بـــ: **95.9**٪، وبنسبة أقل تقدر بـ: **4.1**٪، وهذه النسب تعبر عن إدراك مدققي الحسابات في الجزائر لمفهوم الأخطاء والتحريفات الجوهرية ومدى تأثيرها على دلالة القوائم المعروضة؛

- كما أن الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع مايجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة، وهو ما يوافق عليه بشدة ما نسبته **97.0**٪ من المبحوثين، وتؤكد على ذلك النسبة المتبقية المقدرة بـ **3.0**٪ لكن بدرجة أقل، وهي تعطي تأكيد لما جاء في الفقرة السابقة حول مفهوم وتأثير الأخطاء والتحريفات الجوهرية على دلالة القوائم المالية المعروضة؛

- كما أن يوافق ما نسبته **69.5**٪ من مدققي الحسابات للعينة محل الدراسة على أن التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية، ويشاطرهم الرأي لكن بشدة ما نسبته **5.1**٪، أما النسبة المتبقية المقدر بـ **25.4**٪ فهم لا يوافون على ذلك، يمكننا القول أن إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة، وهي تعطي توسعة لمفهوم التحريفات الجوهرية بتضمنها للتصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية؛

– ويوافق بشدة ما نسبته **87.8**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يسعى إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **10.2**٪؛

– كما أن مانسبته **87.8**٪ من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مدقق الحسابات يعمل على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **10.2**٪، وهي نسب تؤكد نسب الفقرة السابقة وتنسجم معها تماما؛

– ويوافق بشدة ما نسبته **85.8**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **11.2**٪، وهذا يؤكد ما جاء في الجانب النظري في التخطيط لعملية التدقيق؛

– كما أن مانسبته **88.8**٪ من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مدقق الحسابات يقوم بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **9.1**٪، وهي نسب تؤكد نسب الفقرة السابقة كون دراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت عملية التدقيق من عوامل التخطيط الجيد لعملية التدقيق؛

– ويوافق بشدة ما نسبته **92.9**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يقوم بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها خلال التخطيط لعملية التدقيق، ويساندهم في الرأي وبشدة مانسبته **3.0**٪، وهذا يؤكد ما جاء في الجانب النظري فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق؛

– يتوقع مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية، هذا ما أكد عليه بشدة ما نسبته **86.3**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة، وساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **9.6**٪، وهو ما يؤكد ماتطرقنا إليه في الجانب النظري حول فجوة التوقعات في التدقيق؛

– يقوم مدقق الحسابات بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا، هذا ما أكد عليه بشدة ما نسبته **81.2**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة، وساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **15.2**٪، وتؤكد هذه النسب ماتطرقنا إليه في الجانب النظري حول مفهوم الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛

– يعتمد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي يتمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية، هذا ما أكد عليه بشدة ما نسبته **76.6**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة، وساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **20.3**٪،

2- نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول:

الجدول رقم (16-4): نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

العبـــــارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة	الترتيب
1. يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.	4,96	0,186	375,440	0.000	عالي	3
2. يحتاج مدقق الحسابات إلى إرشادات لتحديد مفهوم الأهمية النسبية.	4,95	0,220	315,654	0.000	عالي	4
3. تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه.	4,85	0,360	188,892	0.000	عالي	7
4. تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة.	4,93	0,258	268,570	0.000	عالي	5
5. يعتبر الخطأ أو التحريف جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية المعروضة.	4,96	0,198	351,760	0.000	عالي	2
6. الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة.	4,97	0,172	404,873	0.000	عالي	1
7. التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية.	3,54	0,928	53,574	0.000	عالي	15

8. يسعى مدقق الحسابات إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	**4,84**	**0,509**	**133,367**	**0.000**	**عالي**	**8**
9. يعمل مدقق الحسابات على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	**4,80**	**0,588**	**114,409**	**0.000**	**عالي**	**09**
10. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق.	**4,85**	**0,588**	**135,487**	**0.000**	**عالي**	**6**
11. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق.	**3,95**	**0,437**	**126,737**	**0.000**	**عالي**	**14**
12. يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.	**4,78**	**0,625**	**104,007**	**0.000**	**عالي**	**10**
13. يتوقع مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية.	**4,74**	**0,638**	**104,291**	**0.000**	**عالي**	**12**
14. يقوم مدقق الحسابات بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا.	**4,77**	**0,550**	**121,670**	**0.000**	**عالي**	**11**
15. يعتمد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي تمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية.	**4,71**	**0,626**	**105,425**	**0.000**	**عالي**	**13**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(25)**.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هذا البعد حقق متوسطا حسابيا يفوق **4.00**، وهو ضمن الفئة الأولى من درجة الموافقة وفق سلم لكارت، أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تطبيق معيار الأهمية النسبية يساهم في الرفع من جودة الأداء المهني مدقق الحسابات من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبانحراف معياري يدل على عدم وجود تشتت كبير في مقدار أجوبة أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور. ومن أجل التوضيح أكثر نورد القراءة الاحصائية لفقرات هذا المحور كما يلي:

1- حققت الفقرة رقم 01 متوسطا حسابيا قدره **4.96** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.186**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **375.440** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة **01** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن يواجه مدقق الحسابات يواجه صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية.**

2- حققت الفقرة رقم 02 متوسطا حسابيا قدره **4.95** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.220**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **315.654** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**02** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يحتاج إلى إرشادات لتحديد مفهوم الأهمية النسبية.**

3- حققت الفقرة رقم 03 متوسطا حسابيا قدره **4.85** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.360**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **188.892** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**03** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن الأهمية النسبية تعتمد على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه.**

4- حققت الفقرة رقم 04 متوسطا حسابيا قدره **4.93** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.258**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **268.570** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**04** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة.**

5- حققت الفقرة رقم 05 متوسطا حسابيا قدره **4.96** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.198**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **351.760** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**05**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على إعتبار الخطأ أوالتحريف جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية المعروضة.**

6- حققت الفقرة رقم 06 متوسطا حسابيا قدره **4.97** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.172**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **404.873** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**06** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة.**

7- حققت الفقرة رقم 07 متوسطا حسابيا قدره **3.54** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.928**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **53.574** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**07** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية.**

8- حققت الفقرة رقم 08 متوسطا حسابيا قدره **4.84** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.509**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **133.367** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**08** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يسعى إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.**

9- حققت الفقرة رقم 09 متوسطا حسابيا قدره **4.80** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.588**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **114.409** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**09** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يعمل على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.**

10- حققت الفقرة رقم 10 متوسطا حسابيا قدره **4.85** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.588**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **135.487** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**10**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق.**

11- حققت الفقرة رقم 11 متوسطا حسابيا قدره **3.95** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.437**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **126.737** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**11** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق.**

12- حققت الفقرة رقم 12 متوسطا حسابيا قدره **4.78** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.625**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **104.007** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**12** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.**

13- حققت الفقرة رقم 13 متوسطا حسابيا قدره **4.74** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.638**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **104.291** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**13** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يتوقع أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية.**

14- حققت الفقرة رقم 14 متوسطا حسابيا قدره **4.77** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.550**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **121.670** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**14** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا.**

15- حققت الفقرة رقم 15 متوسطا حسابيا قدره **4.71** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.626**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **105.425** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**15** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يعتمد على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي يتمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية.**

ثانيا: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني " تطبيق معيار الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات من التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن"

1- التوزيعات التكرارية للإجابات المتعلقة بالمحور الثاني:

يتم خلال هذا العنصر عرض التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق معيار الأهمية النسبية بمكاتب التدقيق محل الدراسة وإنعكاس ذلك على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

الجدول رقم (17-4): نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني.	186	94.4	11	5.6	0	0	0	0	0	0
2. يحصل مدقق الحسابات على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة.	172	87.3	25	12.7	0	0	0	0	0	0
3. يجري مدقق الحسابات الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.	146	74.1	51	25.9	0	0	0	0	0	0
4. يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة.	184	93.4	13	6.6	0	0	0	0	0	0

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني.	186	94.4	11	5.6	0	0	0	0	0	0
5. يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة.	186	94.4	11	5.6	0	0	0	0	0	0
6. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة.	172	87.3	25	12.7	0	0	0	0	0	0
7. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة.	129	65.5	19	9.6	0	0	49	24.9	0	0
8. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف.	176	89.3	17	8.6	0	0	04	2.0	0	0
9. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما إنخفظت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	148	75.1	43	21.8	0	0	06	3.0	0	0
10. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما إنخفظت درجة تقدير مخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	153	77.7	40	20.3	0	0	04	2.0	0	0
11. بالنسبة لمدقق الحسابات عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة.	189	95.9	08	4.1	0	0	0	0	0	0

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني.	**186**	**94.4**	**11**	**5.6**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
12. يقوم مدقق الحسابات بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق.	**173**	**87.8**	**16**	**8.1**	**0**	**0**	**08**	**4.1**	**0**	**0**
13. يقوم مدقق الحسابات بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات.	**165**	**83.8**	**26**	**13.2**	**0**	**0**	**06**	**3.0**	**0**	**0**
14. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة.	**161**	**81.7**	**32**	**16.2**	**0**	**0**	**02**	**2.1**	**0**	**0**
15. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	**137**	**69.5**	**54**	**27.4**	**0**	**0**	**06**	**3.1**	**0**	**0**
16. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف.	**190**	**96.4**	**07**	**3.6**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(23)**.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ما يلي:

- مدققي أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني وذلك بنسبة تقدر بـــ: **94.4٪**، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **5.6٪**، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل وهذا ما يفسر ماتطرقنا له في الجانب النظري حول كيفية تقدير مخاطر التدقيق؛

- كما أن أفراد عينة الدراسة يقرون وبشدة بنسبة تقدر بـ: **87.3**٪، بأن مدقق الحسابات يحصل على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة، وهو ما يؤكد إدراك مدقق الحسابات لأثر المخاطر المتأصلة على دلالة القوائم المالية؛

- ويقر ما نسبة تقدر بـ **74.1**٪ بدرجة كبيرة، وبدرجة أقل بنسبة تقدر بـ: **25.9**٪، بأن مدقق الحسابات يجري الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية حول تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- كما يقر أفراد عينة الدراسة بشدة بنسبة تقدر بـ **93.4**٪، وبدرجة أقل تقدر بـ: **6.6**٪، بأن مدقق الحسابات يقوم بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة؛

- كما يقر أفراد عينة الدراسة بشدة بنسبة تقدر بـ **94.4**٪، وبدرجة أقل تقدر بـ: **5.6**٪، بأن مدقق الحسابات يقوم بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية ونتائج الفقرة السابقة المتعلقة بالمخاطر المتأصلة؛

- كما يقر أفراد عينة الدراسة بشدة بنسبة تقدر بـ **87.3**٪، وبدرجة أقل تقدر بـ: **12.7**٪، بأن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية ونتائج الفقرة السابقة المتعلقة بالمخاطر المتأصلة؛

- كما يقر أفراد عينة الدراسة بشدة بنسبة تقدر بـ **65.5**٪، وبدرجة أقل تقدر بـ: **9.6**٪، بأن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر الرقابة، وهذه النسب تتناسب تماما مع الدراسة النظرية ونتائج الفقرة السابقة المتعلقة بالمخاطر الرقابة؛

- ويوافق بشدة ما نسبته **89.3**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **8.6**٪ وهذه النسب تؤكد وتتناسب مع الفقرتين السابقتين؛

- ويوافق بشدة ما نسبته **75.1**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أنه كلما انخفضت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **21.8**٪ وهذه النسب تؤكد وتتناسب مع الفقرات السابقة؛

- ويوافق بشدة ما نسبته **77.7**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أنه كلما انخفضت درجة تقدير المخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **20.3**٪ وهذه النسب تؤكد وتتناسب مع الفقرات السابقة؛

- كما أن مانسبته **95.9**٪ من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **4.1**٪، وهي نسب تؤكد ما جاء في الدراسة النظرية حول أسباب ارتفاع المخاطر المتأصلة كما تؤكد حرص مدقق الحسابات على رفع جودة أدائه المهني من خلال معرفة أسباب مخاطر التدقيق والعمل على تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛

- ويوافق بشدة ما نسبته **87.8**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يقوم بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **8.1**٪، وهذا يؤكد ما جاء في الجانب النظري بخصوص مخاطر التدقيق كما يتناسق بشكل تام مع العبارات السابقة ذات الصلة؛

- كما أن مانسبته **83.8**٪ من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن مدقق الحسابات بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **13.2**٪، وهي نسب تؤكد نسب الفقرات السابقة المتعلقة بتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق بصفة عامة والمخاطر المتأصلة على وجه الخصوص؛

- ويوافق بشدة ما نسبته **81.7**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة، ويساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **16.2**٪، وهذا يؤكد ما جاء في الجانب النظري فيما يخص تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف مدقق الحسابات، كما تتوافق مع العبارات السابقة المتعلقة بتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق بصفة عامة والمخاطر المتأصلة على وجه الخصوص؛

- يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة، هذا ما أكد عليه بشدة ما نسبته **69.5**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة، وساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **27.4**٪، وهو ما يؤكد ماتطرقنا إليه في الجانب النظري حول تقييم نظلم الرقابة الداخلية والفقرات السابقة المتعلقة بتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق بصفة عامة والمخاطر المتأصلة على وجه الخصوص؛

- يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف، هذا ما أكد عليه بشدة ما نسبته **96.4**٪ من إجابات أفراد عينة الدراسة، وساندهم في الرأي لكن بدرجة أقل مانسبته **3.6**٪، وتؤكد هذه النسب نبتي الفقرتين السابقتين كونهما أجزاء مكملة لبعضها البعض من مخاطر التدقيق؛

2- نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني:

الجدول رقم (18-4): نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري حول المحور الثاني

العبـــــارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة	الترتيب
1. يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني.	4,94	0,230	301,463	0.000	عالي	5
2. يحصل مدقق الحسابات على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة.	4,87	0,334	204,958	0.000	عالي	3
3. يجري مدقق الحسابات الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.	4,74	0,439	151,535	0.000	عالي	8
4. يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة.	4,93	0,249	278,236	0.000	عالي	4
5. يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة.	4,94	0,230	301,463	0.000	عالي	1
6. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة.	4,87	0,334	204,958	0.000	عالي	2
7. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة.	4,16	0,278	45,658	0.000	عالي	16

8. يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف.	**4,85**	**0,499**	**130,600**	**0.000**	**عالي**	**9**
9. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	**4,69**	**0,631**	**104,282**	**0.000**	**عالي**	**12**
10. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير مخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.	**4,74**	**0,564**	**117,930**	**0.000**	**عالي**	**7**
11. بالنسبة لمدقق الحسابات عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة.	**3,92**	**0,396**	**138,976**	**0.000**	**عالي**	**15**
12. يقوم مدقق الحسابات بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق.	**4,80**	**0,638**	**105,466**	**0.000**	**عالي**	**10**
13. يقوم مدقق الحسابات بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات.	**4,78**	**0,598**	**112,047**	**0.000**	**عالي**	**13**
14. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة.	**4,78**	**0,545**	**123,062**	**0.000**	**عالي**	**11**
15. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	**4,63**	**0,646**	**100,761**	**0.000**	**عالي**	**14**
16. يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف.	**4,96**	**0,186**	**375,440**	**0.000**	**عالي**	**6**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(25)**.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هذا البعد حقق متوسطا حسابيا يفوق **4.00**، وهو ضمن الفئة الأولى من درجة الموافقة وفق سلم لكارت، أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تطبيق معيار الأهمية النسبية يساهم في الرفع من جودة الأداء المهني مدقق الحسابات من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبانحراف معياري يدل على عدم وجود تشتت كبير في مقدار أجوبة أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور. ومن أجل التوضيح أكثر نورد القراءة الاحصائية لفقرات هذا المحور كما يلي:

1- حققت الفقرة رقم 01 متوسطا حسابيا قدره **4.94** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.230**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **301.463** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة **01** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يعتمد في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني**.

2-حققت الفقرة رقم 02 متوسطا حسابيا قدره **4.87** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.334**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **204.958** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**02** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يحصل على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة**.

3- حققت الفقرة رقم 03 متوسطا حسابيا قدره **4.74** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.439**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **151.535** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**03** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يجري الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية**.

4- حققت الفقرة رقم 04 متوسطا حسابيا قدره **4.93** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.249**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **278.236** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**04** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة**.

5- حققت الفقرة رقم 05 متوسطا حسابيا قدره **4.94** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.230**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **301.463** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**05**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة.**

6- حققت الفقرة رقم 06 متوسطا حسابيا قدره **4.87** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.334**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **204.958** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**06** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة.**

7- حققت الفقرة رقم 07 متوسطا حسابيا قدره **4.16** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.278**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **45.658** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**07** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة.**

8- حققت الفقرة رقم 08 متوسطا حسابيا قدره **4.85** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.499**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **130.600** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**08** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف.**

9- حققت الفقرة رقم 09 متوسطا حسابيا قدره **4.69** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.631**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **104.282** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**09** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.**

10- حققت الفقرة رقم 10 متوسطا حسابيا قدره **4.74** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.564**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **117.930** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**10** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما انخفضت درجة تقدير مخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف.**

11- حققت الفقرة رقم 11 متوسطا حسابيا قدره **3.92** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.396**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **138.976** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**11** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه بالنسبة لمدقق الحسابات عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة.**

12- حققت الفقرة رقم 12 متوسطا حسابيا قدره **4.80** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.638**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **105.466** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**12** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق.**

13- حققت الفقرة رقم 13 متوسطا حسابيا قدره **4.78** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.598**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **112.047** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**13** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات.**

14- حققت الفقرة رقم 14 متوسطا حسابيا قدره **4.78** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.545**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **123.062** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**14** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة.**

15- حققت الفقرة رقم 15 متوسطا حسابيا قدره **4.63** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.646**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **100.761** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**15** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة.**

16- حققت الفقرة رقم 16 متوسطا حسابيا قدره **4.96** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.186**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **375.440** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**16**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف.**

ثالثا: عرض وتحليل بيانات المحور الثالث " تطبيق معيار الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسمح بزيادة الثقة في نتائج أعماله"

1- التوزيعات التكرارية للإجابات المتعلقة بالمحور الثالث:

يتم خلال هذا العنصر عرض التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق معيار الأهمية النسبية بمكاتب التدقيق محل الدراسة وإنعكاس ذلك على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسمح بزيادة الثقة في نتائج أعمال مدقق الحسابات.

الجدول رقم (19-4): نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	162	82.2	35	17.8	0	0	0	0	0	0
2. يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	167	84.8	30	15.2	0	0	0	0	0	0
3. تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي.	185	93.9	12	6.1	0	0	0	0	0	0

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	**162**	**82.2**	**35**	**17.8**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
4. تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية.	**189**	**95.9**	**08**	**4.1**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
5. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات.	**191**	**97**	**06**	**03**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
6. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	**111**	**56.3**	**41**	**20.8**	**0**	**0**	**45**	**22.8**	**0**	**0**
7. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	**136**	**69.0**	**57**	**28.9**	**0**	**0**	**04**	**2.0**	**0**	**0**
8. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية.	**145**	**73.6**	**46**	**23.4**	**0**	**0**	**06**	**3.0**	**0**	**0**
9. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية.	**185**	**93.9**	**08**	**4.1**	**0**	**0**	**04**	**2.0**	**0**	**0**

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	**162**	**82.2**	**35**	**17.8**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
10. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية.	**127**	**64.5**	**65**	**33.0**	**0**	**0**	**05**	**2.5**	**0**	**0**
11. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية.	**173**	**87.8**	**16**	**8.1**	**0**	**0**	**08**	**4.1**	**0**	**0**
12. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات.	**158**	**80.2**	**33**	**16.8**	**0**	**0**	**06**	**3.0**	**0**	**0**
13. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات.	**161**	**81.7**	**32**	**16.2**	**0**	**0**	**04**	**2.1**	**0**	**0**
14. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة).	**151**	**76.6**	**40**	**20.3**	**0**	**0**	**06**	**3.1**	**0**	**0**
15. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات.	**181**	**91.9**	**13**	**6.6**	**0**	**0**	**03**	**1.5**	**0**	**0**

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	162	82.2	35	17.8	0	0	0	0	0	0
16. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	193	98.0	4	2.0	0	0	00	0.00	0	0
17. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	167	84.8	30	15.2	0	0	0	0	0	0
18. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	185	93.9	12	6.1	0	0	0	0	0	0
19. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	189	95.9	08	4.1	0	0	0	0	0	0
20. من وجهة نظر مدقق الحسابات تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق.	191	97.0	06	3.0	0	0	0	0	0	0
21. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما	95	48.2	52	26.4	0	0	50	25.4	0	0

العبـــارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪	ت	٪
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	**162**	**82.2**	**35**	**17.8**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق.										
22. تساعد الأهمية النسبية في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية.	**173**	**87.8**	**20**	**10.2**	**0**	**0**	**4**	**2.0**	**0**	**0**
23. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة.	**131**	**66.5**	**60**	**30.5**	**0**	**0**	**6**	**3.0**	**0**	**0**
24. يلجأ مدقق الحسابات للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق.	**178**	**90.4**	**15**	**7.6**	**0**	**0**	**4**	**2.0**	**0**	**0**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(24)**.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ما يلي:

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مستخدموا القوائم المالية يتوقعون أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **82.2**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **17.8**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل وهذا ما يفسر ماتطرقنا له في الجانب النظري بأسباب وأنواع فجوات التدقيق؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مستخدموا القوائم المالية يعتمدون على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، وذلك بنسبة تقدر

بـــ: **84.8**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **15.2**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل وهذا ما يفسر ماتطرقنا له في الجانب النظري بأسباب وأنواع فجوات التدقيق وكذا تؤكد نتائج الفقرة السابقة وتناسقها تماما؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن الأهمية النسبية تختلف بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **93.9**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **6.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن الأهمية النسبية تختلف بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **95.9**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **4.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **97.0**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **3.0**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة المتعلقة بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **56.3**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **20.8**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، بينما لا يوافق على ذلك **22.9**٪، وهنا يمكن القول بأن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة يتجه نحو الموافقة، وتؤكد هذه النتائج الفقرة السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **69.0**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **28.9**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرتين السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **73.6**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **23.4**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرتين السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **93.9**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **4.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **64.5**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **33.0**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **87.8**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **8.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **80.2**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **16.8**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **81.7**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **16.2**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة)، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **76.6**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **20.3**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **91.9**٪، أما مانسبته **6.6**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة وبين بوضوح لجوء مدقق الحسابات إلى المعاينة في التدقيق؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **98.0**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **2.0**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة خاصة ما تعلق منها بإستخدام المعاينة في التدقيق؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **84.8**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **15.2**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل، وتؤكد هذه النتائج الفقرات السابقة خاصة ما تعلق منها بإستخدام المعاينة في التدقيق؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أنه كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **93.9**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **6.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أنه كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **95.9**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **4.1**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **97.0**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **3.0**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أنه كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **48.2**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **26.4**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن الأهمية النسبية تساعد في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **87.8**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **10.2**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **66.5**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **30.5**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل؛

– مدققوا الحسابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبشدة على أن مدقق الحسابات يلجأ للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق، وذلك بنسبة تقدر بـــ: **90.4**٪، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ: **7.6**٪، فهم يقرون بذلك لكن بدرجة أقل.

2- نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث:

الجدول رقم (20-4): نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري حول المحور الثالث

العبـــــارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة	الترتيب
1. يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	**4,82**	**0,383**	**176,628**	**0.000**	**عالي**	**13**
2. يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.	**4,85**	**0,360**	**188,892**	**0.000**	**عالي**	**12**
3. تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي.	**4,94**	**0,240**	**289,111**	**0.000**	**عالي**	**8**
4. تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية.	**4,96**	**0,198**	**351,760**	**0.000**	**عالي**	**5**
5. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات.	**4,97**	**0,172**	**404,873**	**0.000**	**عالي**	**2**
6. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	**4,11**	**1,214**	**47,487**	**0.000**	**عالي**	**24**

7. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.	**4,65**	**0,593**	**110,127**	**0.000**	**عالي**	**14**
8. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية.	**4,68**	**0,636**	**103,221**	**0.000**	**عالي**	**17**
9. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية.	**4,90**	**0,463**	**148,578**	**0.000**	**عالي**	**10**
10. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية.	**4,59**	**0,629**	**102,531**	**0.000**	**عالي**	**22**
11. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية.	**4,80**	**0,638**	**105,466**	**0.000**	**عالي**	**18**
12. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات.	**4,74**	**0,614**	**108,448**	**0.000**	**عالي**	**19**
13. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات.	**4,78**	**0,545**	**123,062**	**0.000**	**عالي**	**20**
14. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة).	**4,71**	**0,626**	**105,425**	**0.000**	**عالي**	**21**
15. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات.	**4,89**	**0,438**	**156,767**	**0.000**	**عالي**	**1**

16. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	4,98	0,141	494,297	0.000	عالي	4
17. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة.	4,85	0,360	188,892	0.000	عالي	11
18. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	4,94	0,240	289,111	0.000	عالي	7
19. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق.	4,96	0,198	351,760	0.000	عالي	3
20. من وجهة نظر مدقق الحسابات تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق.	4,97	0,172	404,873	0.000	عالي	6
21. من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق.	3,97	1,227	45,482	0.000	عالي	23
22. تساعد الأهمية النسبية في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية.	4,84	0,509	133,367	0.000	عالي	15
23. يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة.	4,60	0,651	99,233	0.000	عالي	16

24. يلجأ مدقق الحسابات للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق.	**4,86**	**0,491**	**138,942**	**0.000**	**عالي**	**9**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(25)**.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هذا البعد حقق متوسطا حسابيا يفوق **4.00**، وهو ضمن الفئة الأولى من درجة الموافقة وفق سلم لكارت، أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تطبيق معيار الأهمية النسبية يساهم في الرفع من جودة الأداء المهني مدقق الحسابات من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وبانحراف معياري يدل على عدم وجود تشتت كبير في مقدار أجوبة أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور. ومن أجل التوضيح أكثر نورد القراءة الاحصائية لفقرات هذا المحور كما يلي:

1- حققت الفقرة رقم 01 متوسطا حسابيا قدره **4.82** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.383**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **176.628** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة **01** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مستخدمو القوائم المالية يتوقعون أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.**

2- حققت الفقرة رقم 02 متوسطا حسابيا قدره **4.85** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.360**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **188.392** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**02** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مستخدموا القوائم المالية يعتمدون على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.**

3- حققت الفقرة رقم 03 متوسطا حسابيا قدره **4.94** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.240**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **289.111** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**03** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن الأهمية النسبية تختلف بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي.**

4- حققت الفقرة رقم 04 متوسطا حسابيا قدره **4.96** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.198**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **351.760** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**04**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن الأهمية النسبية تختلف بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية**.

5- حققت الفقرة رقم 05 متوسطا حسابيا قدره **4.97** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.172**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **404.873** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**05** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات**.

6- حققت الفقرة رقم 06 متوسطا حسابيا قدره **4.11** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **1.214**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **47.487** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**06** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها**.

7- حققت الفقرة رقم 07 متوسطا حسابيا قدره **4.65** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.593**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **110.127** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**07** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها**.

8- حققت الفقرة رقم08 متوسطا حسابيا قدره **4.68** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.636**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **103.221** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**08** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية**.

9- حققت الفقرة رقم 09 متوسطا حسابيا قدره **4.90** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.463**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **148.578** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**09** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية**.

10- حققت الفقرة رقم 10 متوسطا حسابيا قدره **4.59** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.629**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **102.531** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**10** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية**.

11- حققت الفقرة رقم 11 متوسطا حسابيا قدره **4.80** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.638**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **105.466** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**11** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية**.

12- حققت الفقرة رقم 12 متوسطا حسابيا قدره **4.74** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.610**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **108.448** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**12** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات**.

13- حققت الفقرة رقم 13 متوسطا حسابيا قدره **4.78** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.575**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **123.062** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**13** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات**.

14- حققت الفقرة رقم 14 متوسطا حسابيا قدره **4.71** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.626**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **105.425** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**14** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة)**.

15- حققت الفقرة رقم 15 متوسطا حسابيا قدره **4.48** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.483**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **156.767** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**15**

ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات**.

16- حققت الفقرة رقم 16 متوسطا حسابيا قدره **4.98** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.141**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **494.267** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**16** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة**.

17- حققت الفقرة رقم 17 متوسطا حسابيا قدره **4.85** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.360**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **188.892** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**17** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة**.

18- حققت الفقرة رقم 18 متوسطا حسابيا قدره **4.94** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.240**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **289.111** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**18** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق**.

19- حققت الفقرة رقم 19 متوسطا حسابيا قدره **4.96** وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس لكارت الخماسي **[3-4[**، وانحراف معياري **0.198**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **351.760** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**19** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق**.

20- حققت الفقرة رقم 20 متوسطا حسابيا قدره **4.97** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.172**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **404.873** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**20** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات**

تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق.

21- حققت الفقرة رقم 21 متوسطا حسابيا قدره **3.97** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **1.227**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **45.482** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**21** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أنه من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق.**

22- حققت الفقرة رقم 22 متوسطا حسابيا قدره **4.84** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.509**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **133.367** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**22** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن الأهمية النسبية تساعد في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية.**

23- حققت الفقرة رقم 23 متوسطا حسابيا قدره **4.60** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.651**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **99.233** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**23** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يستعين بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة.**

24- حققت الفقرة رقم 24 متوسطا حسابيا قدره **4.86** وهو ضمن الفئة الأولى من مقياس لكارت الخماسي **[4-5[**، وانحراف معياري **0.491**، وبلغت قيمة **T** المحسوبة **138.942** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية، مما يعني أن الفقرة**24** ذات دلالة احصائية وايجابية أي أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون وبمستوى عالي على أن مدقق الحسابات يلجأ للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق.**

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

من أجل معرفة أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، سنحاول استخدام بعض الأساليب الاحصائية التي تمكننا من معرفة وتحديد طبيعة العلاقة بين إستخدام الأهمية النسبية ومتطلبات جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وذلك وفقا لفرضيات الدراسة التي تتمثل في الطرح التالي:

- تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛
- تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛
- تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة مستوى الثقة في نتائج أعماله؛

أولا: إختبار الفرضية الأولى" تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية"

سنقوم بإختبار الفرضية بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة الذي تكون قاعدة القرار فيه أنه إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من **0.01** و**T** المحسوبة أكبر من **T** الجدولية يتم قبول الفرضية، أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من **0.01** و**T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية يتم رفض الفرضية، وتشير نتائج الجدول أدناه إلى ما يلي:

الجدول رقم (21-4): نتائج إختبار الفرضية الأولى بإستخدام إختبار T-STUDENT ستودنت للعينة الواحدة

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق المتوسطي
1. تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	**216.492**	**2.519**	**196**	**0.000**	**4.71**	**0.31**	**0.2179**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(26)**.

نلاحظ أن قيمة T المحسوبة تساوي **216.492** وهي أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بـ **2.519** وهذا عند مستوى دلالة قدره 0.000 والذي هو أقل من 0.01 وبالتالي يتم قبول الفرضية، ويمكن القول بأن تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

ثانيا: إختبار الفرضية الثانية" تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن"

سنقوم بإختبار الفرضية بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة الذي تكون قاعدة القرار فيه أنه إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من **0.01** و**T** المحسوبة أكبر من **T** الجدولية يتم قبول الفرضية، أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من **0.01** و**T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية يتم رفض الفرضية، وتشير نتائج الجدول أدناه إلى ما يلي:

الجدول رقم (22-4): نتائج إختبار الفرضية الثانية بإستخدام إختبار T-STUDENT ستودنت للعينة الواحدة

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق المتوسطي
2. تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.	**232.792**	**2.519**	**196**	**0.000**	**4.73**	**0.28**	**0.2042**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(26)**.

نلاحظ أن قيمة T المحسوبة تساوي **232.792** وهي أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بـ **2.519** وهذا عند مستوى دلالة قدره 0.000 والذي هو أقل من 0.01 وبالتالي يتم قبول الفرضية، ويمكن القول بأن تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

ثالثا: إختبار الفرضية الثالثة" تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة مستوى الثقة في نتائج أعماله"

سنقوم بإختبار الفرضية بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة الذي تكون قاعدة القرار فيه أنه إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من **0.01** و**T** المحسوبة أكبر من **T** الجدولية يتم قبول الفرضية، أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من **0.01** و**T** المحسوبة أقل من **T** الجدولية يتم رفض الفرضية، وتشير نتائج الجدول أدناه إلى ما يلي:

الجدول رقم (23-4): نتائج إختبار الفرضية الثالثة بإستخدام إختبار T-STUDENT ستودنت للعينة الواحدة

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق المتوسطي
3. تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة مستوى الثقة في نتائج أعماله.	**220.635**	**2.519**	**196**	**0.000**	**4.72**	**0.30**	**0.2144**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات ***SPSS*** أنظر الملحق رقم **(26)**.

نلاحظ أن قيمة **T** المحسوبة تساوي **220.635** وهي أكبر من قيمة **T** الجدولية المقدرة بـ **2.519** وهذا عند مستوى دلالة قدره 0.000 والذي هو أقل من 0.01 وبالتالي يتم قبول الفرضية، ويمكن القول بأن تطبيق الأهمية النسبية يمكن مدقق الحسابات ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة مستوى الثقة في نتائج أعماله.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم دراسة واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بصفة عامة، ومدى إستخدام الأهمية النسبية في عملية التدقيق وأثر ذلك على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، تم الإعتماد في هذه الدراسة على الإستبيان كأداة رئيسية، وكذا الإستعانة بالمقابلة الشخصية كأداة مساعدة لجمع مختلف البيانات المتعلقة بالدراسة، وتم توضيح كيفية تطوير الإستبيان والتأكد من مصداقيته إحصائيا إعتمادا على إختبارات الصدق والثبات.

تم توزيع الإستبيان على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر بكل الوسائل المتاحة، كما تم إعداد إستبيان إلكتروني بهدف تسهيل الحصول على المعلومات، بعد الحصول على إجابات المبحوثين تم تحليلها إعتمادا على مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية الملائمة للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق معيار الأهمية النسبية ينعكس إيجابا على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي حيث يمكن مدقق الحسابات من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وكذا تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن، بالإضافة تمكين مدقق الحسابات من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة.

خاتمة

عامة

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام معيار الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي في كل من الجزائر وأثر ذلك على جودة أدائه المهني، لأن التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي وضرورة إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أصبحت مطلب ملح لجميع الأطراف ذات الصلة، لذا تم التطرق للأهمية النسبية في التدقيق لما توفره للمدقق الخارجي من إرشادات خلال مختلف مراحل عملية التدقيق من التخطيط إلى غاية إعداد التقرير، ومساهمتها الفعالة في التحكم في مخاطر التدقيق وتقييمها وتخفيضها إلى مستويات تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة مدعما ذلك بأدلة إثبات أكثر إقناعا إضافة إلى كفايتها ومناسبتها.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، فصلين نظريين وفصلين تطبيقيين، في الفصل الأول تم التطرق للإطار النظري للأهمية النسبية والتدقيق الخارجي، من خلال توضيح فجوة التوقعات في التدقيق التي تعبر عن الفروقات التي نشأت بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية حول ما يتوقعه المجتمع المالي من المدقق الخارجي وما يقدمه هذا الأخير فعلا، وكذا الأهمية النسبية في التدقيق التي إتضح أن مفهومها وتطبيقها تكتنفهما الكثير من الصعوبات لإرتباطها من جهة بالحكم المهني للمدقق الخارجي المعتمد أساسا على خبرته المهنية وبمستخدمي القوائم المالية من جهة ثانية.

أما في الفصل الثاني فتمت دراسة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، من خلال تحديد المفاهيم المتعلقة بالأداء المهني للمدقق الخارجي، جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي وكذا العلاقة بين الأهمية النسبية وجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وهو ما يقتضي قيام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة التي تمكنه من فحص القوائم المالية بكفاءة وفعالية إعتمادا على المعايير الدولية للتدقيق بصفة عامة ومعيار الأهمية بصفة خاصة التي رغم ما توفره من إرشادات تساعد المدقق الخارجي على تقدير حكمه المهني إلا أنها ليست بديلا عن قيامه وتحت مسؤوليته بتقدير الحكم المهني لأغراض التدقيق.

وتم تخصيص الفصل الثالث للتطرق لواقع ممارسات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، من خلال عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، كذا معايير التدقيق الجزائرية، ومساهمة القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29جوان2010 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر نقطة تحول كبرى بالنسبة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، لما يوفره من أحكام لتنظيم المهنة ومتطلباتها للرقي بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في الجزائر إلى ما هو معمول به ومطبق عالميا.

أما في الفصل الرابع فتم إعداد دراسة ميدانية لواقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، من خلال تطوير إستبيان وتوزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، وإستخدام مختلف الأساليب الإحصائية الملائمة للدراسة والتي تمكن من معالجة وتحليل البيانات الواردة وكذا التحقق من فرضيات الدراسة.

أولا نتائج الدراسة:

1- نتائج الجانب النظري:

توصلت الدراسة في جانبها النظري إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها فيما يلي:

1) الأهمية النسبية من بين أهم المفاهيم التي يصعب على المدقق الخارجي الإلمام بها نظرا لطبيعتها النوعية من جهة وإرتباطها بالأطراف ذات الصلة من جهة ثانية؛

2) تقتضي الأهمية النسبية أن يقوم المدقق الخارجي بتوجيه إهتماماته نحو العناصر التي تتطلب عناية خاصة، أوتلك التي تزداد فيها نسبة المخاطرة، لأن إخفاءها أو عرضها بصورة خاطئة سوف يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق؛

3) الأهمية النسبية مفهوم نسبي وغير مطلق، غير قابلة للقياس الكمي الدقيق، تتعلق أساسا بالحكم المهني للمدقق الخارجي، لذا فهي تختلف من مدقق حسابات لآخر حتى من مدقق لآخر داخل نفس مكتب التدقيق؛

4) عدم وجود منهج علمي محدد يمكن من خلاله قياس الأهمية النسبية، غير أن الجهود المبذولة من طرف المهنيين والأكاديميين مكنت من وضع إرشادات يمكن الإعتماد عليها كمؤشر لقياسها منها مؤشر الحجم المطلق للعنصر، ومؤشر مدى تأثير العنصر على نتائج الأعمال، مؤشر مدى التأثير على مستخدمي القوائم المالية، ومؤشر النسب المئوية المقارنة؛

5) تمكن الأهمية النسبية بعد الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية من التعرف على الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تم إكتشافها أثناء عملية التدقيق، وتحديدها وبالتالي محاولة تصميم الإجراءات المناسبة التي تمكنه من الإستجابة لها؛

6) تشكل المعايير الدولية للتدقيق الإطار العام الذي يستند إليه المدقق الخارجي في أداء مهمته لضمان حد أدنى من جودة الأداء التي تطلبها الأطراف ذات الصلة؛

7) أقرب مفهوم لجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي هو ذلك الذي يربطها بمدى تمكن المدقق الخارجي من الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق كونه أشمل وهو الذي يقود إلى إكتشاف الأخطاء والغش الذي يمكن أن تتخلله القوائم المالية، ومن ثم التحكم في مخاطر التدقيق، وبالتالي تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛

8) تتعلق جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي بعوامل تتعلق بالمدقق نفسه، وأخرى تتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، وعوامل تتعلق بمكتب التدقيق؛

9) تطبيق الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل عملية التدقيق يكتسي أهمية بالغة، ففي مرحلة التخطيط تعمل الأهمية النسبية على تمكين المدقق الخارجي من تحديد الحكم الأولي أو الحكم المعدل حول الأهمية النسبية، وكذا المساهمة في تقييم مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية، أما خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق فالأهمية النسبية تتطلب قدرا كبيرا من الحكم المهني لتحديد كمية ونوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وتساعد على تخفيض مخاطر التدقيق بصفة عامة، أما خلال مرحلة إعداد تقرير المدقق الخارجي فهي تسمح بالمفاضلة بين أدلة التدقيق المتحصل عليها وتحديد المناطق التي تحتاج إلى أدلة إثبات إضافية وبالتالي إضفاء المزيد من الجودة على أداء المدقق الخارجي.

2- نتائج الجانب التطبيقي:

من خلال الدراسة التطبيقية للموضوع وإختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيمايلي:

1) يساهم تطبيق معيار الأهمية النسبية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛

2) يؤدي إستخدام الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي إلى التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛

3) يمكن إستخدام الأهمية النسبية من طرف المدقق الخارجي من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تساهم في زيادة الثقة في نتائج أعماله، وبالتالي تحسين جودة أدائه المهني؛

4) الأهمية النسبية من بين أهم المفاهيم التي يصعب على المدقق الخارجي الإلمام بها نظرا لطبيعتها النوعية من جهة وإرتباطها بالأطراف ذات الصلة من جهة ثانية وهو ما يؤكد ما كان في الجانب النظري حول صعوبة فهم الأهمية النسبية؛

5) عدم وجود هيئات تعمل على رقابة مدى التزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة من أجل حماية مصالح مستخدمي القوائم المالية، وهذا يعتبر نوع من القصور في هذا المجال.

6) التأخر الكبير المسجل في مواكبة التطورات التي عرفتها المهنة فمنذ صدور القانون رقم 01/10 المؤرخ في 19جوان2010 إلى يومنا هذا لم تتمكن من إصدار إلا ستة عشر (16) معيارا لايمكنها الإحاطة بمعظم الجوانب المتعلقة بالمهنة؛

7) بالرغم من التأخر المسجل في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق إلا أن المدقق الخارجي في الجزائر على إطلاع واسع بالمعايير الدولية للتدقيق، ويسعى إلى تطبيق مختلف الإرشادات الخاصة بها؛

ثانيا: توصيات الدراسة

على ضوء النتائج السابقة يمكننا إقتراح مجموعة من التوصيات يمكن تلخيصها فيمايلي:

1) ضرورة إيلاء مهنة تدقيق الحسابات المكانة التي تليق بها كونها الضامن الوحيد لإستقرار المناخ الاقتصادي من خلال توفير معلومات حقيقية عن الوضعية المالية لكافة المؤسسات خدمة لجميع الأطراف ذات الصلة؛

2) يعتبر المدقق الخارجي أساس عملية إصلاح هذه المهنة، وبالتالي وجب السهر على توفير التأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي، وكذا الإستقلاله وضرورة بذله العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهمته؛

3) ضرورة فصل المجلس الوطني للمحاسبة عن سلطة وزارة المالية وإمداده بكافة الوسائل التي تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه، خاصة ما تعلق منها بإصدار معايير محلية للتدقيق ومتابعتها ومحاولة الإستفادة من المعايير الدولية للتدقيق خاصة المجموعة من 300إلى 399 ونخص بالذكر المعيار 315 والمعيار 320 مع ربطها بخصوصيات البيئة الاقتصادية في الجزائر؛

4) ضرورة المواصلة في جهود إصدار المعايير الجزائرية في شكل إرشادات وإخضاعها للإثراء من طرف المهنيين، والسهر على متابعتها، للتمكن من مواكبة جهود المنظمات الدولية؛

ثالثا: آفاق الدراسة

فتحت هذه الدراسة آفاقا جديدة يمكن الإعتماد عليها في بناء دراسات مستقبلية نذكر منها:

- الأهمية النسبية كأساس لإعداد تقارير الإستدامة في المؤسسات الجزائرية؛
- دور الأهمية النسبية في الرفع من كفاءة تسيير القطاع العام في الجزائر؛
- دور إستخدام الأهمية النسبية في تحقيق التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. إبراهيم محمد المحاسنة، **إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق**، دار الجرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

2. أبو رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للنشر، 2011.

3. احمد جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

4. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005.

5. أحمد حلمي جمعة، **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

6. أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

7. أحمد قطامين، **الإدارة الإستراتيجية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

8. أحمد قطامين، **التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.

9. أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، حسين أحمد، **دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للطبع النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

10. أرينز ألفين، جيمس لوبيك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، 2002.

11. ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009.

12. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

13. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

14. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

15. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

16. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

17. بلقاسم سلطانة، أسماء بن تركي، نجاة قريشي، سهام بن رحمون، **الفعالية التنظيمية**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 2013.

18. التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

19. توفيق محمد عبد المحسن، **تخطيط ومراقبة جودة المنتجات**، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.

20. ثابت عبد الرحمان ادريس، **بحوث التسويق أساليب القياس وإختبار الفروض**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

21. جمال الدين لعويسات، **إدارة الجودة الشاملة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

22. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للطباعة النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001.

23. حسين عبد الله دشلة، **دليل التدقيق المالي إجراءات تفصيلية إستنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي**، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.

24. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.

25. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، منشورات كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، 2014.

26. حمداوي وسيلة، **إدارة الموارد البشرية**، مديرية النشر، قالمة، الجزائر، 2004.

27. خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.

28. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

29. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

30. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998.

31.خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع،2009.

32.رأفت سلامة محمود، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.

33.رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.

34.الرماحي نواف محمد عباس، **مراجعة العمليات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

35.زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الجزء الأول، الطبيعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

36.زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

37. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات 1**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

38.الشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والإعلان، 1990.

39.صفوت عمر عبد المنعم، **معايير وإرشادات المراجعة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

40.طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية –أسس إعداد التقارير المالية– الغش في التقارير المالية**– تغييرات المراجعة لمواجهة الغش– التقارير المالية في المنشآت الصغيرة– الشفافية والإفصاح العادل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

41.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة الدولية شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

42.عبد السلام أبوقحف، **إقتصاد الأعمال والإستثمار الدولي**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، 2001.

43. عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

44.عبد الفتاح الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

45.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

46.عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

47.عبد الوهاب نصر علي، **مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال مطلب حيوي لاستقرار أسواق رأس المال العربية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

48. عصم الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.

49.علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الخامسة، عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015.

50.علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

51.عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994.

52.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

53.القاضي حسين، دحدوح حسين، **مراجعة الحسابات الأساسيات**، جامعة دمشق، سوريا، 1999.

54.القباني، د.ثناء ، **المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007.

55.القريشي، إياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للطباعة والنشر، 2011.

56.كاظم نزار الركابي، **الإدارة الاستراتيجية (العولمة والمنافسة)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

57.مأمون درادكة، طارق شبلي، **الجودة في المنظمات الحديثة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

58.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.

59.محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.

60.محمد الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للطباعة النشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.

61.محمد الصيرفي، **إدارة الأعمال الحكومية**، مؤسسة دروس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، .2005

62.محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.

63.محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير التعارف عليها والمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

64.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

65.محمود السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992.

66.مرعي عصام، **أدلة وقرائن الإثبات وفق معايير التدقيق الدولية**، مطابع رغدان للنشر والتوزيع، السعودية، 2000.

67. منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.

68.نادر حمد الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.

69.ناصر سيد أحمد وآخرون، **المعجم الوسيط**، دار احياء التاريخ العربي للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان،2008.

70.نايف علوان المحياوي، **إدارة جودة الخدمات، مفاهيم، عمليات، تطبيقات**، ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

71. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

72.هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

73.وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور العالي، **أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

74. وليام توماس، هنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2003.

75.وليام توماس، هنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.

76.ويليام توماس، هنكي أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

ب. رسائل الماجيستير وأطروحات الدكتوراه:

1. أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات حالة الجزائر، رسالة ماجيستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

2. أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة فلسطين**، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2009.

3. أقطي جوهرة، **أثر القيادة الإستراتيجية على التشارك في المعرفة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.

4. إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2005.

5. بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.

6. حبيب علي عبد الله صرخوه، **العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية للتدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال جامعة آل البيت، 2009.

7. سمية أحمد ميلي، **أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

8. شادن هاني عرار، **مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن، بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

9. عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق، في الشركات الصناعية الكويتية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

10. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الحديدة، 2009.

11. علاء الدين صالح محمود عودة، أثر منهج التدقيق القائم على الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

12. فضيل مصطفى يوسف شفاعمري، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العاملة في الأردن**، رسالة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

13. كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحين أداء عملية التدقيق في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

14. ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

15. ماجد خلف محمد المطر، **مدى إلتزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والإحتيال، دراسة ميدانية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة جرش، 2013.

16. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2011.

17. محمد عبد الرحمان حسن القضاة، **فجوة التوقعات وسبل تضييقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الإستثمار في البنوك التجارية الأردنية، دراسة ميدانية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة جرش، 2013.

18. محمود شعبان حسين أحمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل، في قطاع غزة فلسطين**، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

19. مرشد عيد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، 2013.

ت. المقالات العلمية:

1. إبراهيم عبد الله حمودة مختار، **دور التكوين في تنمية الموارد البشرية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 7، فيفري2005.

2. أمينة بوفرح، **مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية**، مجلة المالية وحوكمة الشركات، جامعة أم البواقي، المجلد4، العدد2، الجزائر، ديسمبر2020.

3. بدر محمد الدريس، عروب أحمد القطان، **مبادئ الإدارة بالجودة الشاملة عند النبي صلى الله عليه وسلم من خلال سيرته (دراسة تحليلية)**، مجلة الآداب والعلوم الإنسانية المجلد91 العدد 01جويلية2020.

4. بدران سناء محمد، **عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري شركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، المجلد3، العدد1، 1996.

5. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، المجلد17، العدد01، 2016.

6. حسام السعيد الوكيل، **مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية**، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد3، العدد1، المملكة العربية السعودية، 2019.

7. حسنين طارق، قطب أحمد، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، المجلد 60، العدد1، 2003.

8. حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد22، العدد1، 2006.

9. رياض العبد الله، وهيب الضلعي، **رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية–دراسة حالة–**، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد8، العدد1، اليمن، 2007.

10. زواق كمال، **التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية**، المجلة الجزائرية الاقتصادية والمالية، العدد7، 2017.

11. سالم علي الغامدي، حسام عبد المحسن العنقري، **أثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد19، العدد2، جدة، 2005.

12. الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية للأداء**، مجلة الباحث، العدد07، 2009-2010، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

13. صادق الحسني وخالد أمين، **الأهمية النسبية في التدقيق دراسة تحليلية إنتقادية في ضوء قواعد التدقيق الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 24 العدد 02، 1998.

14. صبيحي محمد حسني عبد الجليل، **مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية**، دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، العدد1، 1998.

15. ضياء عبد الرزاق، **إكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية والمسؤولية المهنية للمدقق الخارجي**، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد10، العدد1، 2018.

16. عبد الغاني عمر أبو اليمن، أشرف يحي محمد الهادي، **التوجه التسويقي لدى المسؤولين بمكاتب المراجعة في ظل الإتفاقية العامة للتجارة والخدماتGATS**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة عين شمس، العدد 1، جانفي2003.

17. عبد الله أحمد عمر بامشموس، **تطبيق معايير التدقيق الدولية**، مجلة المحاسب القانوني، العدد التاسع، اليمن، مارس2010.

18. عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد01، نوفمبر2001، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

19. عفاف إسحاق أبو زر، حازم محمد طه، **أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد08، العدد04، 2012.

20. على محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيف مخاطر المراجعة**، المجلة الجامعية، العدد 18 المجلد الأول، جانفي 2016.

21. علي أحمد لأبو العزم محمد، **أثار الخبرة المهنية على أحكام المراجعين الخارجيين في حالة الإستعانة بالأدلة غير الملائمة عند تنفيذ مهام المراجعة غير المهيكلة–دراسة ميدانية لمهمة تقدير مدى مقدرة المنشأة على الإستمرارية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سوف، جامعة القاهرة، العدد3، 2000.

22. علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة**، المجلة الجامعة، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، جانفي2016.

23. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، دراسة حالة السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد22 العدد1، المملكة العربية السعودية، 2008.

24. فاطمة الهمشري، **أثر الأخطاء المكتشفة على الأهمية النسبية للتدقيق ورأي مدقق الحسابات الخارجي، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن**، مجلة النجاح للأبحاث في العلوم الإنسانية، المجلد28 العدد06، 2014.

25. لطفي أمين السيد أحمد، **دراسة إختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق للعدد1، 1996.

26. متولي أحمد زكي حسين، **نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة، دراسة ميدانية تطبيقية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد1، 2006.

27. محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري**، مجلة الباحث، العدد 12، 2013.

28. محمد ثناء عطية فراج، أمال محمد كمال إبراهيم، **نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها –دراسة تطبيقية–**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 4، 1994.

29. معاذ طاهر، صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 4، 2011.

30. منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **إستخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد بجامعة الموصل، العراق، 2008.

31. نور الدين عبد الله حمودة، **العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق دراسة تحليلية إنتقادية بالتطبيق على الواقع في ليبيا**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد02، 2013.

32. ورقاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 47، 2016.

33. يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، **مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة فلسطين**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد08، 2015.

ث. الملتقيات العلمية

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، أفريل2008.

2. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي 240، جويلية 2010.

3. الإتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2002، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2003.

4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، 2007.

ج. الجرائد والأوامر والمراسيم:

1. القانون 01/88، **المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 02، المؤرخة في 1988/01/12.

2. القانون رقم 91-80 المؤرخ في 27 أفريل 1991، **المتعلق بمهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد20، المؤرخة في 01 ماي1991.

3. القانون 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.

4. القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11جويلية 2010.

5.الأمر المؤرخ في 30 أفريل 1969، **المتعلق بتوزيع صلاحيات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد45، المؤرخة في 24 ماي 1969.

6. المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، **المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 97.

7. المرسوم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980، **المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 10.

8. المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المؤرخ في 1996/04/15، **المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 1996.

9. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ 26 ماي 2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**، الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 27، الصادر بتاريخ 28 ماي 2008.

10. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02 فيفري 2011.

11. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02 فيفري 2011.

12.المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02 فيفري 2011.

13.المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري 2011.

14.المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد تحديد اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري 2011.

15.المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد تحديد لرتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري 2011.

16.المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري 2011.

17.المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري2011.

18.المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **المتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02فيفري2011.

19.المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، **المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20فيفري2011.

20.المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، **المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20فيفري2011.

21.المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، **المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20فيفري2011.

22.المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، **المتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، المؤرخة في 25جويلية2012.

23.القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 30 أفريل 2014.

24.المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية.

25.المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية.

26.المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية.

27.مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230، 510، 530، 540)، وزارة المالية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

A.Books:

1. Alvin Arens, Randal Elder, Mark Elder, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14th Edition, Pearson Prentice Hall, United States of America, New Jersey, 2012.

2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Audit Risk and Materiality in conducting an audit statement on auditing standards**,N47, NewYork,1983.

3. Belaiboud Mokhtar; **Guide pratique d'audit financier et comptable**; Maison des livres, Alger, 1986.
4. Bernard Germond; **Audit Financier- guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**; 1 er Edition; Dunod; paris;1991.
5. Bernard Martory, Daniel Crozet : **Gestion Des Ressources Humaines Pilotage Social et Performance**, 8éme édition, Dunod, Paris, France, 2013.
6. Blackbum,S, The oxford dictionnary of philosophy, UK oxford university press.
7. Boynton w c, Johanson R N, Kell W G, **Modern Auditing**, 7th Ed, New York, 2006
8. Boynton w c, Johanson R N, Kell W G, **Modern Auditing**, 7th Ed, New York, 2006.
9. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'Audit Internes**, 7éme Edition, Groupe Eyrolles, Edition d'Organisation, France, Paris, 2010.
10. La rousse : dictionnaire encyclopédique.
11. Lionel C et Gerard V; **Audit et control interne – aspects financières; opérationnels et stratégiques**; Dalloze; paris; 1992.
12. Martine Maadani, Karim Said : **Management et Pilotage de la Performance**, Hachette, Paris, France, 2009.
13. Mouhamed Hamzaoui, **Audit Gestion des Risques d'entreprises et Contrôle Interne**, Normes ISA200-315-330-500, Edition la source d'or, France, 2006.
14. Philippe Lorino: **Méthodes et Pratiques de la Performance**, Edition D'organisation, Paris, France, 1998.
15. Reda Khelassi, **l'Audit interne-audit opérationnel**, Houma Alger ,2005.
16. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et Audit Manuel et Applications**, 2 Edition, Dunod, Paris, France, 2009.
17. Robert Obert, **synthèse droit et comptabilité**,5éme édition, dunod, paris, 2006.

B.*scientific articles:*

1. Abdul-Rahman Onaolapo Adekunle, Benjamin Ajulo Olajide, Olayinka Onifad Hakeem, **Effect of Audit fees on Audit Quality: Evidence from cement Manufacturing Companies in Nigeria**, European journal of accounting Auditing and Financial Research, Vol5, N°1, 2017.
2. Balachandran Bala V, Zoltners Andris A, **An Interactive Audit Staff Scheduling Decision Support System**, The Accounting Review, Vol6, N°4, 1981.
3. Bonner Sarah E, Lewis Barry L, **Determinants of Auditor Expertise**, Journal of Accounting Research, Vol28,N1, 1990.

4. Carcello Joseph V, Hermanson Roger H, Mcgrath Neal T, **Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners Prepares, and Financial Statement Users**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol11,N°1,1992.
5. Carcello Joseph V, Nagy Albert L, **Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol23, N°2, September2004.
6. Comité des cabinets d'expertise comptable de petit et moyenne taille IFAC; **Guide pour l'utilisation des normes internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises**; avril 2009.
7. Copley Paul A, Doucet Mary S, **The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol12, N°1, 1993.
8. David Crassus, Denis Comier, **Etude Empirique du Risque Comme Objet d'Analyse de l'Audit Externe légal**, Université du Quebec Publications, Octobre2002.
9. De Angelo, Linda Elizabeth, "**Auditor Size and Audit Quality**" Journal of accounting and Economics, Vol3, N°3,1981.
10. Deis Donald R, Giroux Gary A, **Determinants of Audit Quality in The Public Sector**, The Accounting Review, Vol67, N°3, Jully1992.
11. Eichensher J W, Shields D, **The Correlates of CPA firm for Puplicy, Held Corporations**, Journal of Practice and Theory, 2008.
12. Fearnley Stella, Beattie Vivien A, Brandt Richard, **Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**, Journal of International Accounting Research, Vol4, N1, 2005.
13. Fiorelli Paul E, Rooney Cynthia J, **COSO and the Federal Sentencing Guidelines, Internal Auditor**, Vol54, N°2, 1997.
14. Gerald loboYuping, **Relation between audit effort and financial report misstatements, evidence from quarterly an annual restatement**, Accounting review, forthcoming, mai,2013.
15. Gist Willie E, **Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol13, N°2, 1994.
16. Hay David, Davis David, **The Voluntary Choice of an Auditor of Any Level of Quality, Auditing**: A Journal of Practice and Theory, Vol23, N°2, September2004.
17. Knapp Michael C, **Factors That Audit Committee Members Use As Surrogates for Audit Quality**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol10, N°1, 1991.
18. Lee T and all; **To words an Understanding of the audit expectation GAP**, The ICFAI University journal of audit practice, Vol 4, N 1,2009.

19. Lukas Lohein, **From Peer Review to PCAOB inspections**: Regulating for audit quality in the U.S, Journal of accounting literature, Vol1, N°1,2016.
20. Mayhew Brian W, Wilkins Michael S, **Audit Firm Industry Specialization as a differentiation Strategy, Evidence from fees charged to firms Going Public**, Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol22, N°2, 2003.
21. Meier Heidi Hyliton, Fuglister Jayne, **How to Improve Audit Quality, Perceptions of Auditor and clients**, Ohio CPA Journal, Vol51, N°3, Jun1992.
22. Palmorse, Zoe-Vonna, " **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**", The Accounting, Revew Vol13, N°1, January1988.
23. Salehi M; Rostani V; **Audit expectation GAP: International Evidences**; International journal of academic research; Vol 1; N5; 2009.
24. Saura V.K; Dutta and all; **The audit risk model under the risk of fraud; application of fuzzy sets and the theory of evidence to accounting**; vol7 jai press Inc;1998.
25. Sucher Pat, Moizer Peter, Zarova Marcela, **Factors Affecting The Assessment of The Quality For A Company's Auditors: The Case Of The Czech**, International Journal Of Auditing, Vol2, N°1, March1998.
26. Sutton Steve G, Lampe James C, **A Framework for Evaluating Process Quality for Auditing Engagements**, Accounting and Business Research, Vol21, N°83,1991.
27. Taylor Mark H, Dezoort F Todd, Munn Edward, Thomas Martha Wetterhall, **Aproposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence**, Accounting Horizons, Vol17, N3, Septembre2003.
28. https://www.wordreference.com›enar›quality.

.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01): قائمة الأساتذة والمهنيين المحكمين للاستبيان

المحكمين	مؤسسة العمل
- أ.د. لعايب عبد الرحمان	جامعة سطيف -1-
- د. سايح نوال.	جامعة سطيف -1-
- د. أحططاش نشيدة.	جامعة سطيف -1-
- د. بهلولي نور الهدى	جامعة سطيف -1-
- د. بهلولي سارة	جامعة سطيف -1-

ملحق رقم (02): الاستبيان

الجمهوريــة الجزائريــة الديمقراطيـة الشعبيـــــة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إستمارة إستبيان موجه لمدققي الحسابات الخارجيين

في إطار التحضير لرسالة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان " **أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر**"، التي تسعى إلى التعرف عن واقع تطبيق معيار الأهمية النسبية من طرف مدققي الحسابات في الجزائر وكذا مدى مساهمته في الرفع من جودة أدائهم المهني

لي عظيم الشرف أن ألتمس من سيادتكم المحترمة المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة بكل موضوعية، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول الموضوع.

وأحيطكم علما سيدي أن إجابتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وألفت إنتباهكم أن صحة نتائج الإستبيان تعتمد بدرجة كبية على صحة إجابتكم.

باديس ثابت
طالب دكتوراه الطور الثالث
m_t_badis@yahoo.fr
0661.80.59.79

أشكركم مسبقا على حسن تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

القسم الأول: معلومات عامة

يرجى وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً:

1. العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐
   من 41 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐
2. المهنة الحالية: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐
   محاسب معتمد ☐
3. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐
   من 11 إلى 15 سنة ☐ أكبر من 15 سنة ☐
4. المؤهل العملي: ليسانس ☐ ماستر ☐
   ماجيستير ☐ دكتوراه ☐
   شهادة مهنية ☐
5. عدد موظفي مكتب التدقيق: من 01 إلى 05 ☐ من 06 إلى 10 ☐
   من 11 إلى 15 ☐ أكثر من 15 ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

يرجى وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً:

	العبـــارات	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: ينعكس تطبيق الأهمية النسبية إيجابا على جودة التدقيق من خلال إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية						
1	يواجه مدقق الحسابات صعوبة في تحديد مفهوم الأهمية النسبية					
2	يحتاج مدقق الحسابات إلى إرشادات لتحديد مفهوم الأهمية النسبية					
3	تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه					
4	تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة ببيانه بصورة خاطئة					
5	يعتبر الخطأ أو التحريف جوهريا إذا كان إخفاؤه أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل مادي على دلالة القوائم المالية المعروضة					
6	الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أو البند في المحاسبة					
7	التحريفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية هي التصرفات التي تقوم بها الإدارة لتحريف القوائم المالية					
8	يسعى مدقق الحسابات إلى التحقق من الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية الذي يمكنه من إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية					
9	يعمل مدقق الحسابات على فهم طبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق قبل قيامه بعملية التدقيق مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.					
10	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة عملية التدقيق					
11	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد توقيت عملية التدقيق					
12	يقوم مدقق الحسابات بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد مدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها					
13	يتوقع مدقق الحسابات أثناء التخطيط لمهمة التدقيق إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية					
14	يقوم مدقق الحسابات بدراسة إمكانية وجود تأثير على القوائم المالية ككل لتراكم أخطاء مبالغ صغيرة إذا كان تجميعها يسبب خطأ جوهريا					
15	يعتمد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في تعديل إجراءات التدقيق لكي تمكن من إكتشاف الأخطاء الجوهرية					

المحور الثاني: ينعكس تطبيق الأهمية النسبية إيجابا على جودة التدقيق من خلال التحكم في مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن

	الفقرة	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعتمد مدقق الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق بصفة عامة على الإجتهاد المهني					
2	يحصل مدقق الحسابات على كافة المعلومات المرتبطة بإدارة المؤسسة من أجل تحديد حجم وأهمية المخاطر المتأصلة					
3	يجري مدقق الحسابات الحد الأدنى من الإختبارات الأساسية دون النظر إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية					
4	يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره للمخاطر المتأصلة					
5	يقوم مدقق الحسابات بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها لتقليل مخاطر عدم الإكتشاف على ضوء تقديره لمخاطر الرقابة					
6	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتأصلة					
7	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة					
8	يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مخاطر عدم الإكتشاف					
9	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما إنخفظت درجة تقدير المخاطر المتأصلة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف					
10	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما إنخفظت درجة تقدير مخاطر الرقابة إرتفعت مخاطر عدم الإكتشاف					
11	بالنسبة لمدقق الحسابات عدم قطعية أدلة الإثبات هو سبب ارتفاع المخاطر المتأصلة					
12	يقوم مدقق الحسابات بتقدير الخطر المتأصل عند حده الأعلى للرفع من كفاءة عملية التدقيق					
13	يقوم مدقق الحسابات الحسابات بتقدير المخاطر المتأصلة بغرض معرفة مدى توفر أدلة الإثبات في عملية مراجعة الحسابات					
14	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر المتأصلة					
15	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة					
16	يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر عدم الإكتشاف					

المحور الثالث: ينعكس تطبيق الأهمية النسبية إيجابا على جودة التدقيق من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسمح بزيادة الثقة في نتائج أعماله

	الفقرة	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن يقوم مدقق الحسابات بإكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية					
2	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات لضمان إكتشاف معظم الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية					
3	تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف تحصيلهم العلمي					
4	تختلف الأهمية النسبية بين المدققين نظرا لإختلاف خبرتهم المهنية					
5	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للتخطيط لكيفية الحصول على أدلة الإثبات					
6	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها					
7	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها					
8	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات كافية					
9	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات موثوقية					
10	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات حيادية					
11	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية للحصول على أدلة الإثبات ذات أهمية					
12	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في المفاضلة بين المصادر الداخلية والخارجية في جمع أدلة الإثبات					
13	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات					
14	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في إختيار الطريقة الملائمة لجمع أدلة الإثبات (كافة البنود، بنود محددة، المعاينة)					
15	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد حجم العينة عند جمع أدلة الإثبات					
16	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تصميم العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة					
17	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية في تحديد طريقة إختيار العينة عند جمع أدلة الإثبات بطريقة المعاينة					
18	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم مكتب التدقيق كبيرا كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق					

19	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة كلما إستعان بالأهمية النسبية في عملية التدقيق					
20	من وجهة نظر مدقق الحسابات تطابق التخصص المهني لمكتب التدقيق مع مهنة المؤسسة محل التدقيق يزيد من الحاجة للأهمية النسبية في عملية التدقيق					
21	من وجهة نظر مدقق الحسابات كلما كان حجم المؤسسة محل التدقيق كبيرا كلما تم اللجوء إلى الأهمية النسبية في عملية التدقيق					
22	تساعد الأهمية النسبية في الرفع من مستوى رضى مستخدمي القوائم المالية					
23	يستعين مدقق الحسابات بالأهمية النسبية لتوفير أسس معقولة لإبداء رأيه حول القوائم المالية المعروضة					
24	يلجأ مدقق الحسابات للأهمية النسبية من أجل زيادة الثقة في النتائج المتوصل عليها من وراء القيام بعملية التدقيق					

ملحق رقم (03): معاملات الارتباط لكل للمحور الأول من الاستبيان

Corrélations

		VAR01
AX1_Q1	Corrélation de Pearson	,272**
	Sig. (bilatérale)	,306
	N	197
AX1_Q2	Corrélation de Pearson	,407**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q3	Corrélation de Pearson	,915**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q4	Corrélation de Pearson	,658**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q5	Corrélation de Pearson	,551**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q6	Corrélation de Pearson	,481**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q7	Corrélation de Pearson	,857**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q8	Corrélation de Pearson	,817**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q9	Corrélation de Pearson	,816**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q10	Corrélation de Pearson	,641**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q11	Corrélation de Pearson	,360**
	Sig. (bilatérale)	,000

	N	197
AX1_Q12	Corrélation de Pearson	,807**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q13	Corrélation de Pearson	,745**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q14	Corrélation de Pearson	,717**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX1_Q15	Corrélation de Pearson	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
VAR01	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	197

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

ملحق رقم (04): معاملات الارتباط للمحور الثاني من الاستبيان

Corrélations

		VAR02
AX2_Q1	Corrélation de Pearson	,378**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q2	Corrélation de Pearson	,576**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q3	Corrélation de Pearson	,732**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q4	Corrélation de Pearson	,602**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q5	Corrélation de Pearson	,441**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q6	Corrélation de Pearson	,659**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q7	Corrélation de Pearson	,823**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q8	Corrélation de Pearson	,751**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q9	Corrélation de Pearson	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q10	Corrélation de Pearson	,534**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q11	Corrélation de Pearson	,551**
	Sig. (bilatérale)	,000

	N	197
AX2_Q12	Corrélation de Pearson	,787**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q13	Corrélation de Pearson	,756**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q14	Corrélation de Pearson	,720**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q15	Corrélation de Pearson	,577**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX2_Q16	Corrélation de Pearson	,229**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	197
VAR02	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	197

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

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

ملحق رقم (05): معاملات الارتباط للمحور الثالث من الاستبيان

Corrélations

		VAR03
AX3_Q1	Corrélation de Pearson	,857**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q2	Corrélation de Pearson	,909**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q3	Corrélation de Pearson	,655**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q4	Corrélation de Pearson	,557**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q5	Corrélation de Pearson	,488**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q6	Corrélation de Pearson	,805**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q7	Corrélation de Pearson	,661**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q8	Corrélation de Pearson	,747**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q9	Corrélation de Pearson	,547**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q10	Corrélation de Pearson	,085
	Sig. (bilatérale)	,236
	N	197
AX3_Q11	Corrélation de Pearson	,784**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q12	Corrélation de Pearson	,741**
	Sig. (bilatérale)	,000

	N	197
AX3_Q13	Corrélation de Pearson	,704**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q14	Corrélation de Pearson	,618**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q15	Corrélation de Pearson	,441**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q16	Corrélation de Pearson	,226**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q17	Corrélation de Pearson	,909**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q18	Corrélation de Pearson	,655**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q19	Corrélation de Pearson	,557**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q20	Corrélation de Pearson	,488**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q21	Corrélation de Pearson	,815**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q22	Corrélation de Pearson	,822**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q23	Corrélation de Pearson	,676**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
AX3_Q24	Corrélation de Pearson	,480**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	197
VAR03	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	197

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

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

ملحق رقم (06): معاملات الارتباط للمحاور الثلاث من الاستبيان

Corrélations

		VAR01	VAR02	VAR03
VAR01	Corrélation de Pearson	1	,999**	,999**
	Sig. (bilatérale)		0,000	,000
	N	197	197	197
VAR02	Corrélation de Pearson	,998**	1	,998**
	Sig. (bilatérale)	0,000		,000
	N	197	197	197
VAR03	Corrélation de Pearson	,998**	,998**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	197	197	197

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

ملحق رقم (07): نتائج اختبار ألفا كرونباخ بالنسبة للعينة الاستطلاعية:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	20	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	20	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,778	55

ملحق رقم (08): نتائج اختبار ألفا كرونباخ بالنسبة لكل محاور الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	197	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	197	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,966	55

ملحق رقم (09): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

أ- بالنسبة للمحور الأول من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	197	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	197	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	15

ب- بالنسبة للمحور الثاني من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	197	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	197	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,895	16

ج- بالنسبة للمحور الثالث من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	197	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	197	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,908	24

ملحق رقم (10): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
VAR01	,435	197	,000	,596	197	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
VAR02	,435	197	,000	,596	197	,000

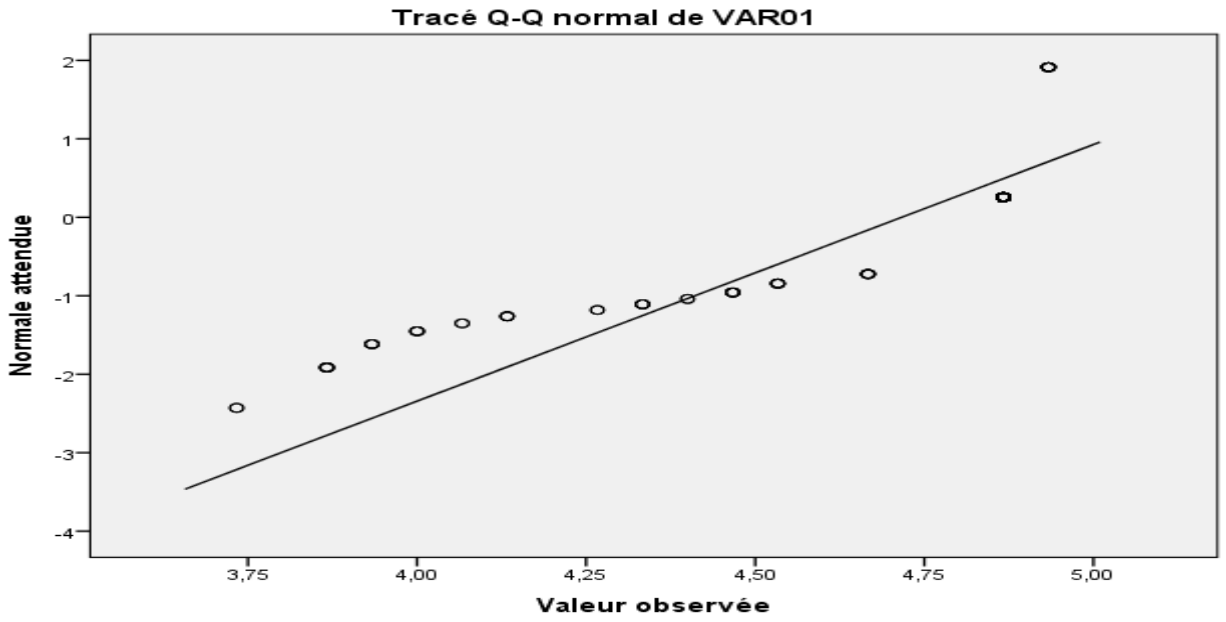
a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

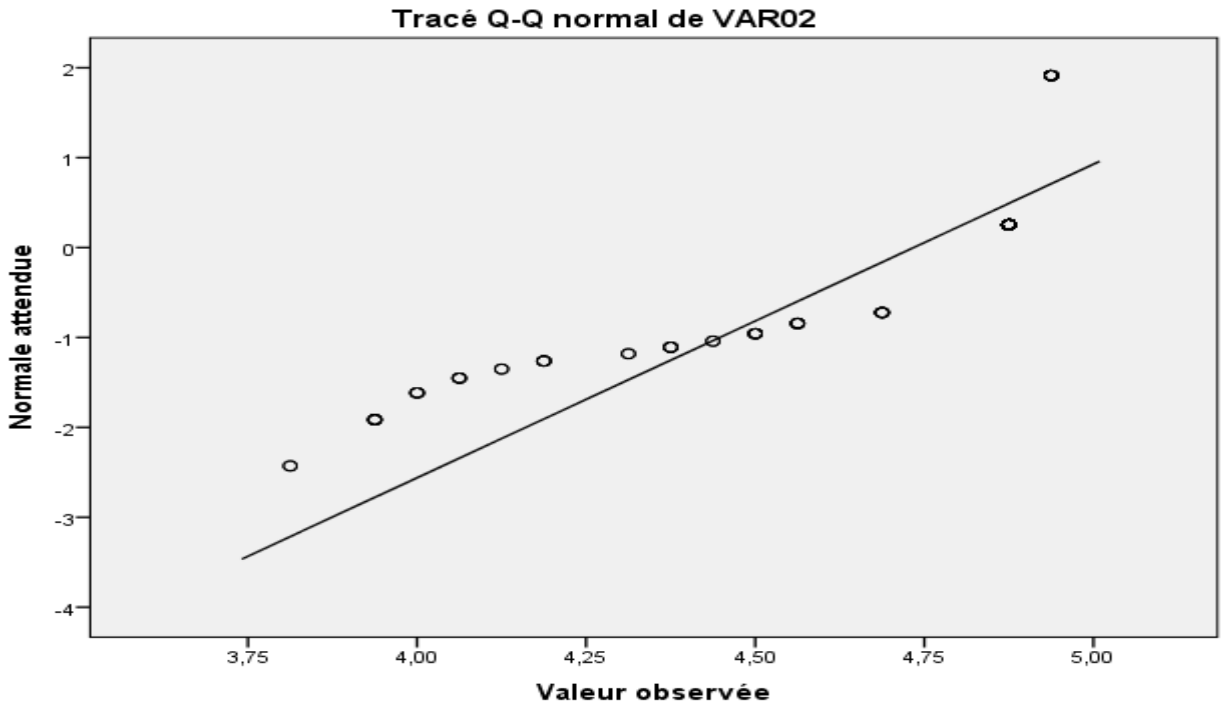
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
VAR03	,431	197	,000	,596	197	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

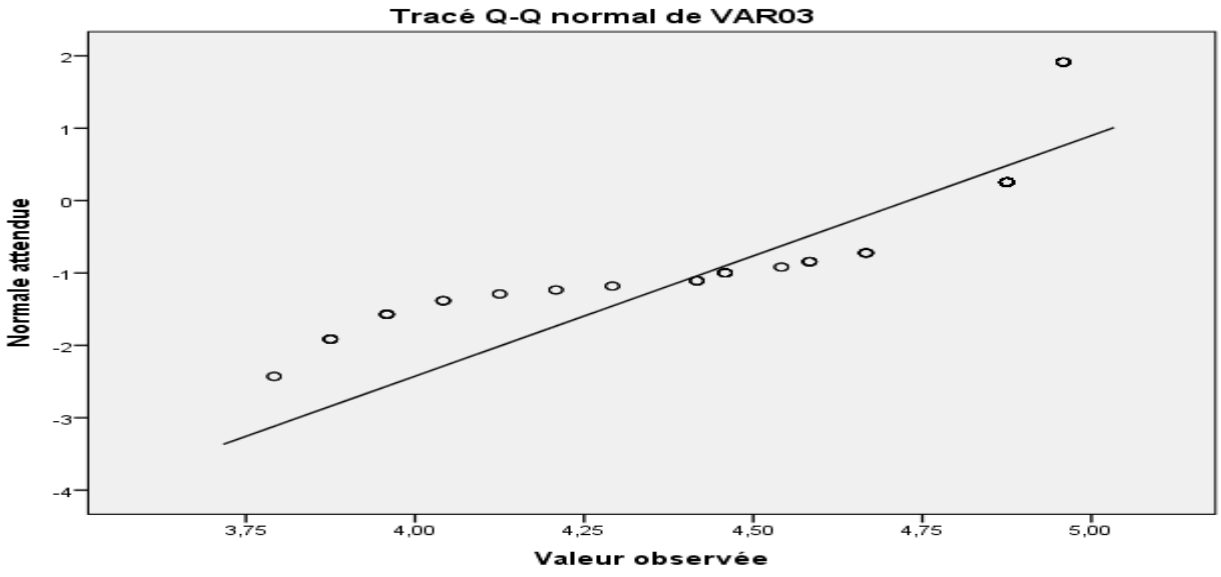
ملحق رقم (11): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الأول



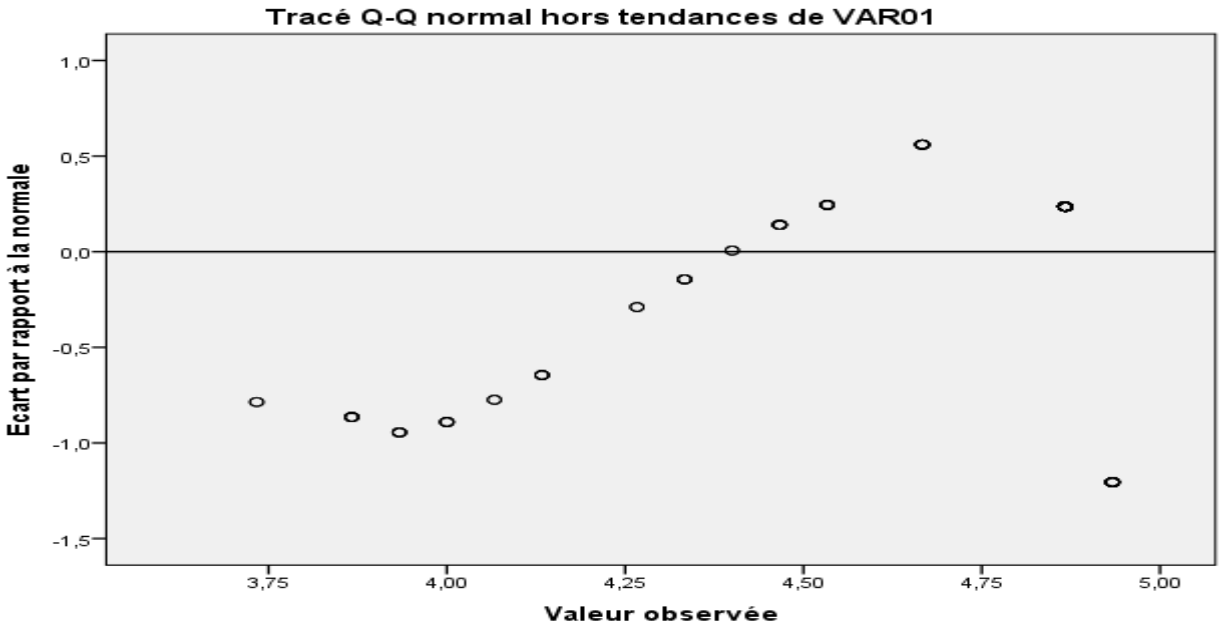
ملحق رقم (12): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثاني



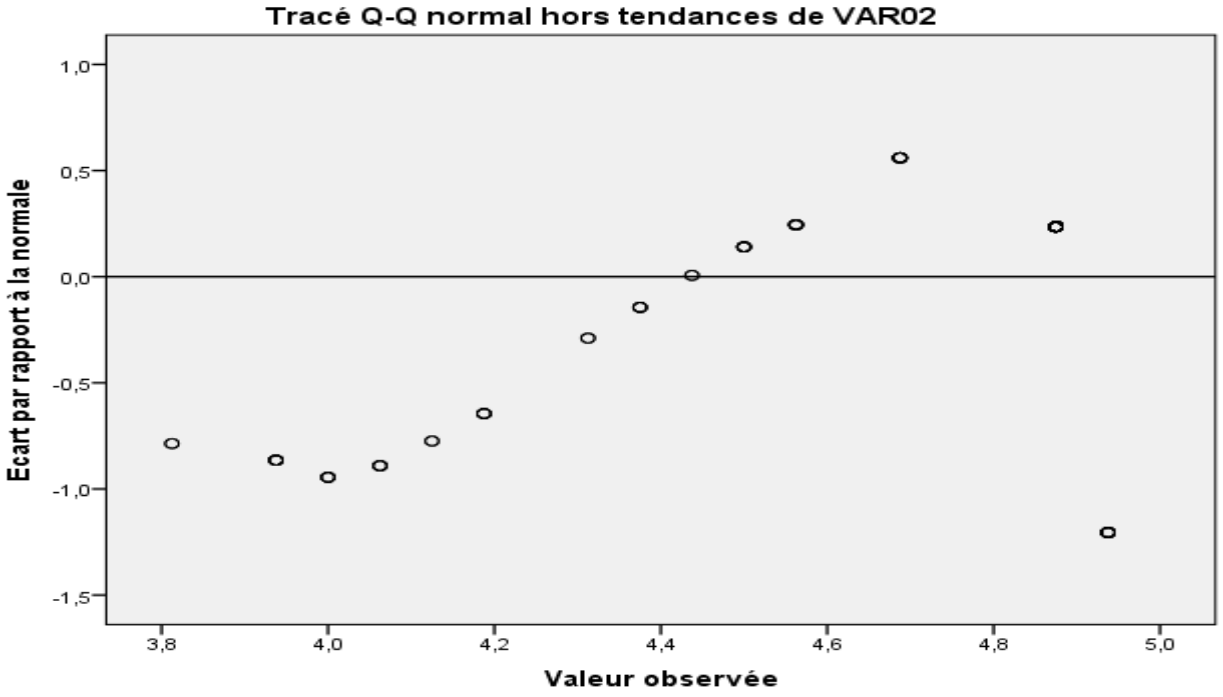
ملحق رقم (13): مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثالث



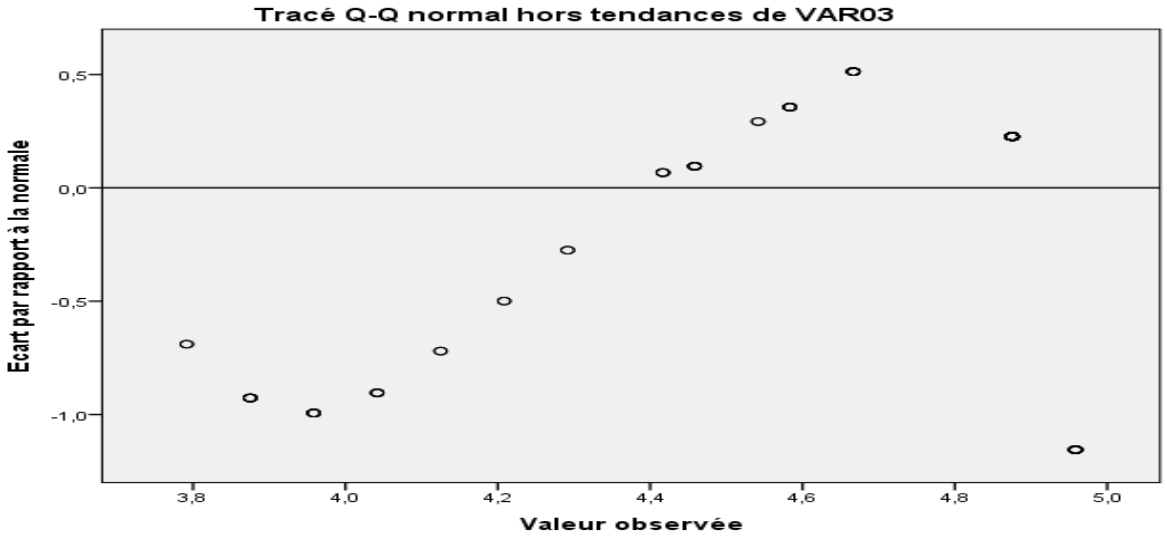
ملحق رقم (14): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الأول



ملحق رقم (15): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني



ملحق رقم (16): مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثالث



ملحق رقم (17): توزيع افراد العينة حسب السن

Statistiques

age

N	Valide	197
	Manquant	0
Moyenne		2,91
Médiane		3,00
Mode		3
Ecart type		,744
Variance		,553

age

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 35 سنة إلى 40 سنة	64	32,5	32,5	32,5
	من 41 سنة إلى 45 سنة	87	44,2	44,2	76,6
	أكبر من 45 سنة	46	23,4	23,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (18): توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

Statistiques

niveau d'étude

N	Valide	197
	Manquant	0
Moyenne		1,67
Médiane		1,00
Mode		1
Ecart type		1,119
Variance		1,253

niveau d'étude

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	140	71,1	71,1	71,1
	ماجستير	47	23,9	23,9	94,9
	دكتوراه	2	1,0	1,0	95,9
	شهادة مهنية	8	4,1	4,1	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (19): توزيع افراد العينة حسب المهنة

Statistiques

profession

N	Valide	197
	Manquant	0
Moyenne		1,66
Médiane		2,00
Mode		2
Ecart type		,473
Variance		,224

profession

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	66	33,5	33,5	33,5
	محافظ حسابات	131	66,5	66,5	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (20): توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

Statistiques

experience

N	Valide	197
	Manquant	0
Moyenne		3,10
Médiane		3,00
Mode		3
Ecart type		,692
Variance		,479

experience

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 5 الى 10 سنوات	38	19,3	19,3	19,3
	من 11 الى 15 سنة	101	51,3	51,3	70,6
	اكبر من 15 سنة	58	29,4	29,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (21): توزيع افراد العينة حسب عدد أفراد مكتب التدقيق

Statistiques

effectifes

N	Valide	197
	Manquant	0
Moyenne		1,76
Médiane		2,00
Mode		2
Ecart type		,430
Variance		,185

effectifes

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 01 إلى 05	48	24,4	24,4	24,4
	من 06 إلى 10	149	75,6	75,6	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (22): التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الأول

AX1_Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	7	3,6	3,6	3,6
	موافق بشدة	190	96,4	96,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	10	5,1	5,1	5,1
	موافق بشدة	187	94,9	94,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	15,2	15,2	15,2
	موافق بشدة	167	84,8	84,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	14	7,1	7,1	7,1
	موافق بشدة	183	92,9	92,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق بشدة	189	95,9	95,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق بشدة	191	97,0	97,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	50	25,4	25,4	25,4
	موافق	137	69,5	69,5	94,9
	موافق بشدة	10	5,1	5,1	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	20	10,2	10,2	12,2
	موافق بشدة	173	87,8	87,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	22	11,2	11,2	14,2
	موافق بشدة	169	85,8	85,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	18	9,1	9,1	11,2
	موافق بشدة	175	88,8	88,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق	183	92,9	92,9	97,0
	موافق بشدة	6	3,0	3,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق	19	9,6	9,6	13,7
	موافق بشدة	170	86,3	86,3	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	3,6	3,6	3,6
	موافق	30	15,2	15,2	18,8
	موافق بشدة	160	81,2	81,2	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	34	17,3	17,3	19,3
	موافق بشدة	159	80,7	80,7	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX1_Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	40	20,3	20,3	23,4
	موافق بشدة	151	76,6	76,6	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (23): التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الثاني

AX2_Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	11	5,6	5,6	5,6
	موافق بشدة	186	94,4	94,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	12,7	12,7	12,7
	موافق بشدة	172	87,3	87,3	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	51	25,9	25,9	25,9
	موافق بشدة	146	74,1	74,1	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	13	6,6	6,6	6,6
	موافق بشدة	184	93,4	93,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	11	5,6	5,6	5,6
	موافق بشدة	186	94,4	94,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	12,7	12,7	12,7
	موافق بشدة	172	87,3	87,3	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	49	24,9	24,9	24,9
	موافق	19	9,6	9,6	34,5
	موافق بشدة	129	65,5	65,5	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	17	8,6	8,6	10,7
	موافق بشدة	176	89,3	89,3	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	43	21,8	21,8	24,9
	موافق بشدة	148	75,1	75,1	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	40	20,3	20,3	22,3
	موافق بشدة	153	77,7	77,7	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق	189	95,9	95,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق	16	8,1	8,1	12,2
	موافق بشدة	173	87,8	87,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	26	13,2	13,2	16,2
	موافق بشدة	165	83,8	83,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	32	16,2	16,2	18,3
	موافق بشدة	161	81,7	81,7	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	54	27,4	27,4	30,5
	موافق بشدة	137	69,5	69,5	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX2_Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	7	3,6	3,6	3,6
	موافق بشدة	190	96,4	96,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (24): التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الثالث

AX3_Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	35	17,8	17,8	17,8
	موافق بشدة	162	82,2	82,2	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	15,2	15,2	15,2
	موافق بشدة	167	84,8	84,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	12	6,1	6,1	6,1
	موافق بشدة	185	93,9	93,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق بشدة	189	95,9	95,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق بشدة	191	97,0	97,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	45	22,8	22,8	22,8
	موافق	41	20,8	20,8	43,7
	موافق بشدة	111	56,3	56,3	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	57	28,9	28,9	31,0
	موافق بشدة	136	69,0	69,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	46	23,4	23,4	26,4
	موافق بشدة	145	73,6	73,6	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	8	4,1	4,1	6,1
	موافق بشدة	185	93,9	93,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	2,5	2,5	2,5
	موافق	65	33,0	33,0	35,5
	موافق بشدة	127	64,5	64,5	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق	16	8,1	8,1	12,2
	موافق بشدة	173	87,8	87,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	33	16,8	16,8	19,8
	موافق بشدة	158	80,2	80,2	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	32	16,2	16,2	18,3
	موافق بشدة	161	81,7	81,7	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	40	20,3	20,3	23,4
	موافق بشدة	151	76,6	76,6	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	1,5	1,5	1,5
	موافق	13	6,6	6,6	8,1
	موافق بشدة	181	91,9	91,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق بشدة	193	98,0	98,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	15,2	15,2	15,2
	موافق بشدة	167	84,8	84,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	12	6,1	6,1	6,1
	موافق بشدة	185	93,9	93,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	8	4,1	4,1	4,1
	موافق بشدة	189	95,9	95,9	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق بشدة	191	97,0	97,0	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	50	25,4	25,4	25,4
	موافق	52	26,4	26,4	51,8
	موافق بشدة	95	48,2	48,2	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	20	10,2	10,2	12,2
	موافق بشدة	173	87,8	87,8	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	3,0	3,0	3,0
	موافق	60	30,5	30,5	33,5
	موافق بشدة	131	66,5	66,5	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

AX3_Q24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2,0	2,0	2,0
	موافق	15	7,6	7,6	9,6
	موافق بشدة	178	90,4	90,4	100,0
	Total	197	100,0	100,0	

ملحق رقم (25): نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
AX1_Q1	197	4,96	,186	,013
AX1_Q2	197	4,95	,220	,016
AX1_Q3	197	4,85	,360	,026
AX1_Q4	197	4,93	,258	,018
AX1_Q5	197	4,96	,198	,014
AX1_Q6	197	4,97	,172	,012
AX1_Q7	197	3,54	,928	,066
AX1_Q8	197	4,84	,509	,036
AX1_Q9	197	4,80	,588	,042
AX1_Q10	197	4,85	,502	,036
AX1_Q11	197	3,95	,437	,031
AX1_Q12	197	4,78	,645	,046
AX1_Q13	197	4,74	,638	,045
AX1_Q14	197	4,77	,550	,039
AX1_Q15	197	4,71	,626	,045
AX2_Q1	197	4,94	,230	,016
AX2_Q2	197	4,87	,334	,024
AX2_Q3	197	4,74	,439	,031
AX2_Q4	197	4,93	,249	,018
AX2_Q5	197	4,94	,230	,016
AX2_Q6	197	4,87	,334	,024
AX2_Q7	197	4,16	,278	,091
AX2_Q8	197	4,85	,499	,036
AX2_Q9	197	4,69	,631	,045
AX2_Q10	197	4,74	,564	,040
AX2_Q11	197	3,92	,396	,028
AX2_Q12	197	4,80	,638	,045
AX2_Q13	197	4,78	,598	,043
AX2_Q14	197	4,78	,545	,039
AX2_Q15	197	4,63	,646	,046
AX2_Q16	197	4,96	,186	,013
AX3_Q1	197	4,82	,383	,027
AX3_Q2	197	4,85	,360	,026

AX3_Q3	197	4,94	,240	,017
AX3_Q4	197	4,96	,198	,014
AX3_Q5	197	4,97	,172	,012
AX3_Q6	197	4,11	,214	,086
AX3_Q7	197	4,65	,593	,042
AX3_Q8	197	4,68	,636	,045
AX3_Q9	197	4,90	,463	,033
AX3_Q10	197	4,59	,629	,045
AX3_Q11	197	4,80	,638	,045
AX3_Q12	197	4,74	,614	,044
AX3_Q13	197	4,78	,545	,039
AX3_Q14	197	4,71	,626	,045
AX3_Q15	197	4,89	,438	,031
AX3_Q16	197	4,98	,141	,010
AX3_Q17	197	4,85	,360	,026
AX3_Q18	197	4,94	,240	,017
AX3_Q19	197	4,96	,198	,014
AX3_Q20	197	4,97	,172	,012
AX3_Q21	197	3,97	,227	,087
AX3_Q22	197	4,84	,509	,036
AX3_Q23	197	4,60	,651	,046
AX3_Q24	197	4,86	,491	,035

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
AX1_Q1	375,440	196	,000	4,964	4,94	4,99
AX1_Q2	315,654	196	,000	4,949	4,92	4,98
AX1_Q3	188,892	196	,000	4,848	4,80	4,90
AX1_Q4	268,570	196	,000	4,929	4,89	4,97
AX1_Q5	351,760	196	,000	4,959	4,93	4,99
AX1_Q6	404,873	196	,000	4,970	4,95	4,99
AX1_Q7	53,574	196	,000	3,543	3,41	3,67
AX1_Q8	133,367	196	,000	4,838	4,77	4,91
AX1_Q9	114,409	196	,000	4,797	4,71	4,88
AX1_Q10	135,487	196	,000	4,848	4,78	4,92

AX1_Q11	126,737	196	,000	3,949	3,89	4,01
AX1_Q12	104,007	196	,000	4,782	4,69	4,87
AX1_Q13	104,291	196	,000	4,741	4,65	4,83
AX1_Q14	121,670	196	,000	4,766	4,69	4,84
AX1_Q15	105,425	196	,000	4,706	4,62	4,79
AX2_Q1	301,463	196	,000	4,944	4,91	4,98
AX2_Q2	204,958	196	,000	4,873	4,83	4,92
AX2_Q3	151,535	196	,000	4,741	4,68	4,80
AX2_Q4	278,236	196	,000	4,934	4,90	4,97
AX2_Q5	301,463	196	,000	4,944	4,91	4,98
AX2_Q6	204,958	196	,000	4,873	4,83	4,92
AX2_Q7	45,658	196	,000	4,157	3,98	4,34
AX2_Q8	136,600	196	,000	4,853	4,78	4,92
AX2_Q9	104,282	196	,000	4,690	4,60	4,78
AX2_Q10	117,930	196	,000	4,736	4,66	4,82
AX2_Q11	138,976	196	,000	3,919	3,86	3,97
AX2_Q12	105,466	196	,000	4,797	4,71	4,89
AX2_Q13	112,047	196	,000	4,777	4,69	4,86
AX2_Q14	123,062	196	,000	4,777	4,70	4,85
AX2_Q15	100,761	196	,000	4,635	4,54	4,73
AX2_Q16	375,440	196	,000	4,964	4,94	4,99
AX3_Q1	176,628	196	,000	4,822	4,77	4,88
AX3_Q2	188,892	196	,000	4,848	4,80	4,90
AX3_Q3	289,111	196	,000	4,939	4,91	4,97
AX3_Q4	351,760	196	,000	4,959	4,93	4,99
AX3_Q5	404,873	196	,000	4,970	4,95	4,99
AX3_Q6	47,487	196	,000	4,107	3,94	4,28
AX3_Q7	110,127	196	,000	4,650	4,57	4,73
AX3_Q8	103,221	196	,000	4,675	4,59	4,76
AX3_Q9	148,578	196	,000	4,898	4,83	4,96
AX3_Q10	102,531	196	,000	4,594	4,51	4,68
AX3_Q11	105,466	196	,000	4,797	4,71	4,89
AX3_Q12	108,448	196	,000	4,741	4,65	4,83
AX3_Q13	123,062	196	,000	4,777	4,70	4,85
AX3_Q14	105,425	196	,000	4,706	4,62	4,79
AX3_Q15	156,767	196	,000	4,888	4,83	4,95
AX3_Q16	494,297	196	,000	4,980	4,96	5,00
AX3_Q17	188,892	196	,000	4,848	4,80	4,90
AX3_Q18	289,111	196	,000	4,939	4,91	4,97
AX3_Q19	351,760	196	,000	4,959	4,93	4,99

AX3_Q20	404,873	196	,000	4,970	4,95	4,99
AX3_Q21	45,482	196	,000	3,975	3,80	4,15
AX3_Q22	133,367	196	,000	4,838	4,77	4,91
AX3_Q23	99,233	196	,000	4,604	4,51	4,70
AX3_Q24	138,942	196	,000	4,863	4,79	4,93

ملحق رقم (26): نتائج اختبار T ستيودنت لعينة واحدة لمحاور الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
VAR01	197	4,7164	,30578	,02179
VAR02	197	4,7341	,28667	,02042
VAR03	197	4,7299	,30089	,02144

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
VAR01	216,492	196	,000	4,71641	4,6734	4,7594
VAR02	231,792	196	,000	4,73414	4,6939	4,7744
VAR03	220,635	196	,000	4,72991	4,6876	4,7722

فهرس
الجداول
والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-01)	العلاقة بين مخاطر التدقيق	17
(1-02)	المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية	45
(1-03)	المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الدولية تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	45
(1-04)	المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الدولية: أدلة التدقيق	46
(1-05)	المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: الإستفادة من عمل الآخرين	47
(1-06)	المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: نتائج وتقارير التدقيق	47
(1-07)	المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية: مجالات متخصصة	48
(1-08)	المجموعة التاسعة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الإطلاع	48
(1-09)	المجموعة العاشرة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية المتعلقة بمهام التأكيد الأخرى	49
(1-10)	المجموعة الحادية عشرة من معايير التدقيق الدولية: المعايير الدولية المتعلقة بالخدمات ذات العلاقة	49
(4-01)	سلم لكارت الخماسي	198
(4-02)	الحدود التي تفصل ايجابيات سلم لكارت الخماسي	199
(4-03)	مدى الاتساق الداخلي للمحور الأول بين الفقرات والمعدل الكلي للمحور	203-202
(4-04)	مدى الاتساق الداخلي للمحور الثاني بين الفقرات والمعدل الكلي للمحور	204-203
(4-05)	مدى الاتساق الداخلي للمحور الثالث بين الفقرات والمعدل	207-205

	الكلي للمحور	
(4–06)	يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	207
(4–07)	معامل ألفا كرونباخ لكل أسئلة الاستبيان	208
(4–08)	نتائج معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان	208
(4–09)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	209
(4–10)	توزيع افراد العينة حسب السن	217
(4–11)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	218
(4–12)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	218
(4–13)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	219
(4–14)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد أفراد مكتب التدقيق	219
(4–15)	نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	222–220
(4–16)	نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	226–225
(4–17)	نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	232–230
(4–18)	نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري حول المحور الثاني	236–235
(4–19)	نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث	244–240
(4–20)	نتائج الاستبيان الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري حول المحور الثالث	251–248
(4–21)	نتائج إختبار الفرضية الأولى بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة	257

(4–22)	نتائج إختبار الفرضية الثانية بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة	**258**
(4–23)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة بإستخدام إختبار **T-STUDENT** ستودنت للعينة الواحدة	**259**

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	النموذج الفرضي للدراسة	م
(1-01)	أقسام المخاطر المتأصلة	12
(1-02)	أقسام مخاطر عدم الإكتشاف	16
(1-03)	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	24
(1-04)	يوضح الخطوات المتبعة لإصدار معيار دولي	40
(1-05)	يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها	41
(02-01)	العلاقة بين الكفاءة والفعالية	66
(2-02)	وضعية الأداء وفق توفر عنصري الكفاءة والفعالية	66
(4-01)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الأول	209
(4-02)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثاني	209
(4-03)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثالث	210
(4-04)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الأول	211
(4-05)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني	211
(4-06)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثالث	212

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
(01)	قائمة الأساتذة والمهنيين المحكمين للاستبيان.	284
(02)	الاستبيان باللغة العربية.	290-185
(02)	الاستبيان باللغة الفرنسية.	297-291
(03)	معاملات الارتباط للمحور الأول من الاستبيان	299-298
(04)	معاملات الارتباط للمحور الثاني من الاستبيان	301-300
(05)	معاملات الارتباط للمحور الثالث من الاستبيان	303-302
(06)	معاملات الارتباط للمحاور الثلاث من الاستبيان	304
(07)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ بالنسبة للعينة الاستطلاعية:	305
(08)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ بالنسبة لكل محاور الاستبيان:	305
(09)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة	307-306
(10)	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	308-307
(11)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الأول	308
(12)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثاني	309
(13)	مخطط التوزيع الطبيعي للبواقي بالنسبة للحور الثالث	309
(14)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الأول	310
(15)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني	310
(16)	مخطط التباين عن التوزيع الطبيعي بالنسبة للمحور الثالث	311
(17)	توزيع افراد العينة حسب السن	311
(18)	توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي	312
(19)	توزيع افراد العينة حسب المهنة	313
(20)	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	314
(21)	توزيع افراد العينة حسب عدد أفراد مكتب التدقيق	315

(22)	التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الأول	319-316
(23)	التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الثاني	323-320
(24)	التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للمحور الثالث	329-324
(25)	نتائج الاستبيان الخاص باتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة	333-330
(26)	نتائج اختبار T ستيودنت لعينة واحدة لمحاور الدراسة	334

قائمة

الإختصارات

قائمة الإختصارات:

الإختصار	التفسير
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants.
IFAC	**I**nternational **F**ederation of **Ac**countants.
IASB	**I**nternational **A**ccounting **S**tandard **B**oard.
FASB	**F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard.
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard.
ISA	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing
IASFR	**I**nternational **A**uditing **S**tandard and **F**inancial **R**eporting.
IAPC	**I**nternational **A**udit **P**ractice **C**onsortium
GAAS	**G**enerally **A**ccepted of **A**uditing **S**tandards
SAS	**S**tatements on **A**uditing **S**tandards
COSO	**C**ommittee **O**f **S**ponsoring **O**rganisation of the tread way Commission
NAA	**N**ormes d'**A**udit **A**lgérienne.
SPSS	**S**tatistical **P**ackage for the **S**ocial **S**ciences
ONEC	**O**rdre **N**ational des **E**xperts **C**omptables
CNCC	**C**ompagnie **N**ational **C**ommissaires aux **C**omptes
CNC	**C**onseil **N**ational de la **C**omptabilité
AR	**A**udit **R**isks
IR	**I**nherent **R**isks
CR	**C**ontrol **R**isks
DR	**D**etection **R**isks
RMM	**R**isks of **M**aterial **M**isstatements

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الشكر والتقدير	
الإهداء	
المقدمة العامة	**أ–ن**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والأهمية النسبية.	**54–1**
المبحث الأول: فجوة التوقعات في التدقيق.	**20–5**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.	**8–3**
أولا: تعريف التدقيق.	**3**
ثانيا: خصائص التدقيق.	**4**
ثالثا: أهمية التدقيق.	**4**
رابعا: أهداف التدقيق	**5**
خامسا: أدوات التدقيق	**8–6**
المطلب الثاني: مخاطر التدقيق المفهوم الأهمية والأنواع.	**17–9**
أولا: مفهوم مخاطر التدقيق.	**9**
ثانيا: خصائص مخاطر التدقيق.	**10**
ثالثا: العوامل المؤثرة في تقدير المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق.	**10**
رابعا: أنواع مخاطر التدقيق	**16–11**
خامسا: العلاقة بين مخاطر التدقيق.	**17–16**
المطلب الثالث: مخاطر التدقيق وفجوة التوقع التدقيق.	**20–18**
أولا: مفهوم فجوة التدقيق.	**18**
ثانيا: مكونات فجوة التدقيق.	**18**
ثالثا: أسباب إتساع فجوة التوقع في التدقيق	**20–19**

المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التدقيق.	**29-21**
المطلب الأول: مفهوم الأهمية النسبية كيفية تطبيقها.	**25-22**
أولا: مفهوم الأهمية النسبية.	**23-22**
ثانيا: خطوات تطبيق الأهمية النسبية.	**25-23**
المطلب الثاني: مؤشرات قياس الأهمية النسبية.	**27-26**
أولا: مؤشر الحجم المطلق للعنصر.	**26**
ثانيا: مؤشر مدى تأثير العنصر في نتائج الأعمال.	**26**
ثالثا: مؤشر التأثير على مستخدمي القوائم المالية.	**26**
رابعا: مؤشر النسب المئوية المقارنة.	**27**
المطلب الثالث: صعوبات قياس وتطبيق الأهمية النسبية.	**29-28**
المبحث الثالث: الأهمية النسبية في ضوء المعايير الدولية	**53-30**
المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق.	**36-31**
أولا: تعريف المعايير الدولية للتدقيق.	**33-31**
ثانيا: أهمية المعايير الدولية للتدقيق.	**34-33**
ثالثا: أهداف المعايير الدولية للتدقيق.	**35-34**
رابعا: أسباب إصدار المعايير الدولية للتدقيق	**36-35**
المطلب الثاني: إصدار المعايير الدولية للتدقيق.	**51-37**
أولا: الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للتدقيق.	**38-37**
ثانيا: خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق.	**40-39**
ثالثا: التصنيفات المختلفة لمعايير التدقيق.	**49-41**
رابعا: مدى إستخدام المعايير الدولية للتدقيق على المستوى الدولي.	**51-49**
المطلب الثالث: المعيار 320 للأهمية النسبية في التخطيط وانجاز التدقيق.	**53-52**
أولا: الأهمية النسبية في التدقيق.	**53-52**

ثانيا: متطلبات تطبيق معيار الأهمية النسبية.	**53**
ثالثا: التوثيق.	**54-53**
الفصل الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.	**132-56**
المبحث الأول: الأداء المهني للمدقق الخارجي.	**78-57**
المطلب الأول: ماهية الأداء المهني.	**63-58**
أولا: مفهوم الأداء المهني.	**59-58**
ثانيا: أبعاد الأداء المهني.	**60-59**
ثالثا: مكونات الأداء المهني والعوامل المؤثرة فيه.	**63-60**
المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بالأداء المهني.	**67-64**
أولا: الكفاءة.	**64**
ثانيا: الفعالية.	**65-64**
ثالثا: العلاقة بين الكفاءة والفعالية.	**67-65**
المطلب الثالث: منهجية التدقيق الخارجي.	**78-68**
أولا: التخطيط لعملية التدقيق.	**72-68**
ثانيا: تنفيذ عملية التدقيق.	**73-72**
ثالثا: إعداد التقرير.	**78-73**
المبحث الثاني: جودة الاداء المهني للمدقق الخارجي.	**102-79**
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي.	**84-80**
أولا: مفهوم الجودة.	**80**
ثانيا: مفهوم جودة التدقيق الخارجي.	**82-81**
ثالثا: أهمية جودة التدقيق الخارجي	**83-82**
رابعا: أهداف جودة التدقيق الخارجي	**84-83**
المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.	**91-85**

أولا: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.	**85**
ثانيا: أهداف الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.	**86-85**
ثالثا: عناصر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.	**88-86**
رابعا: أساليب الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	**91-89**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.	**108-92**
أولا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بالمدقق الخارجي.	**95-92**
ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بمكتب التدقيق.	**99-95**
ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق.	**102-100**
المبحث الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية وجودة الاداء المهني للمدقق الخارجي.	**132-103**
المطلب الأول: ماهية الخطأ والإحتيال (الغش)، خصائصهما، أسباب حدوثهما، وأنواعهما.	**109-104**
أولا: ماهية الخطأ.	**104**
ثانيا: خصائص الخطأ وأسباب حدوثه.	**105**
ثالثا: أنواع الأخطاء.	**106-105**
رابعا: ماهية الإحتيال (الغش)	**108-107**
خامسا: خصائص الإحتيال (الغش) وأسباب حدوثه	**109-108**
المطلب الثاني: التقارير المالية الإحتيالية.	**118-110**
أولا: تصنيف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).	**110**
ثانيا: تصنيف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).	**111-110**
ثالثا: مؤشرات حدوث حالات الغش والإحتيال	**112-111**
رابعا: مجالات ومواطن ارتكاب حالات الغش والإحتيال	**114-112**
خامسا: عوامل مخاطر الغش والإحتيال	**118-114**
المطلب الثالث: إعتماد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية في الكشف عن الخطأ والغش والإحتيال.	**132-119**
أولا: مجالات مخاطر الغش والاحتيال.	**122-119**

ثانيا: إستحدام الأهمية النسبية للاستجابة لمخاطر الغش والاحتيال.	**127-122**
ثالثا: تصرفات مدقق الحسابات إزاء الخطأ والغش والإحتيال المكتشف والتقرير عنه	**128-127**
رابعا: مسؤولية مدقق الحسابات في الكشف عن الخطأ والغش والإحتيال	**132-128**
الفصل الثالث: واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر.	**185-134**
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**154-135**
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.	**150-136**
أولا: المجلس الوطني للمحاسبة.	**142-136**
ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.	**145-142**
ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	**147-145**
رابعا: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	**150-147**
المطب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.	**159-151**
أولا: مفهوم محافظ الحسابات.	**151**
ثانيا: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.	**152-151**
المطلب الثالث: تنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد في الجزائر.	**154-153**
أولا: مفهوم الخبير المحاسبي.	**153**
ثانيا: مهام الخبير المحاسب.	**153**
ثالثا: مفهوم مهنة المحاسب المعتمد.	**153**
رابعا: مهام المحاسب المعتمد	**154**
المبحث الثاني: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.	**169-155**
المطلب الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية.	**167-156**
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.	**157-156**
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية.	**158-157**
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	**159-158**

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية	**160-159**
المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.	**163-161**
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.	**162-161**
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500العناصر المقنعة.	**162**
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية	**163**
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	**163**
المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.	**166-164**
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية	**164**
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570إستمراريةالإستغلال.	**165-164**
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610إستخدام أعمال المدققين الداخليين	**166-165**
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	**166**
المطلب الرابع: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	**177-167**
أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق	**167**
ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة-إعتبارات خاصة	**168-167**
ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق	**168**
رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	**169-168**
المبحث الثالث: جودة الاداء المهني وفق القانون 01/10المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي	**185-170**
المطلب الأول: المعايير الشخصية لممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.	**175-171**
أولا: الشروط العامة.	**171**
ثانيا: المؤهلات العلمية الكافية.	**174-171**
ثالثا: الإستقلالية	**175**
المطلب الثاني: منهجية عملية تدقيق الحسابات في الجزائر.	**180-176**

أولا: قبول تعيين محافظ الحسابات.	**179-176**
ثانيا: التخطيط لعملية التدقيق.	**181-179**
ثالثا: جمع أدلة الاثبات	**182-181**
المطلب الثالث: مسؤوليات مهني التدقيق في الجزائر.	**185-183**
أولا: المسؤولية المدنية	**183**
ثانيا: المسؤولية الجزائية.	**184-183**
ثالثا: المسؤولية التأديبية	**185-184**
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لواقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.	**260-187**
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.	**195-188**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.	**191-189**
أولا: مجتمع الدراسة.	**189**
ثانيا: عينة الدراسة.	**191-190**
المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية.	**196-192**
أولا: الإستبيان.	**193-192**
ثانيا: المقابلة الشخصية.	**193**
المطب الثالث: حدود وإجراءات الدراسة الميدانية.	**195-194**
أولا: حدود الدراسة الميدانية.	**194**
ثانيا: إجراءات الدراسة الميدانية.	**195-194**
المبحث الثاني: بناء الاستبيان والأساليب الاحصائية المستعملة.	**215-196**
المطلب الأول: إعداد ونشر الإستبيان.	**208-197**
أولا: إعداد الإستبيان	**197**
ثانيا: هيكل الإستبيان.	**199-197**
ثالثا: نشر الإستبيان	**200-199**

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان.	**213-200**
أولا: صدق الإستبيان.	**207-200**
ثانيا: ثبات الإستبيان.	**208-207**
ثالثا: إختبار التوزيع الطبيعي.	**213-208**
المطلب الثالث: الأساليب الاحصائية المستعملة في الدراسة.	**215-214**
أولا: أدوات الاحصاء الوصفي.	**214**
ثانيا: أدوات الاحصاء الاستدلالي.	**215-214**
المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.	**260-216**
المطلب الأول: وصف عينة الدراسة.	**219-217**
أولا: السن	**217**
ثانيا: المستوى التعليمي	**218**
ثالثا: المهنة	**218**
رابعا: الخبرة المهنية	**219**
خامسا: عدد أفراد مكتب التدقيق	**219**
المطلب الثاني: عرض وتحليل متغيرات الدراسة.	**255-220**
أولا: عرض وتحليل بيانات المحور الأول	**229-220**
ثانيا: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني	**239-230**
ثالثا: عرض وتحليل بيانات المحور الثالث	**255-240**
المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.	**260-256**
أولا: إختبار الفرضية الأولى	**257**
ثانيا: إختبار الفرضية الثانية	**258**
ثالثا: إختبار الفرضية الثالثة	**260-259**
خاتمة عامة.	**265-262**

قائمة المراجع.	282-267
الملاحق.	334-284
قائمة الجداول.	338-336
قائمة الأشكال.	340-340
قائمة الملاحق.	343-342
قائمة المختصرات.	345-345
فهرس المحتويات.	355-347
الملخص	/

الملخص

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المدقق الخارجي في الجزائر للأهمية النسبية أثناء قيامه مهمته، وأثر ذلك على جودة أدائه المهني، وهذا بعد توضيح الإطار المفاهيمي لكل من الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، وكذا جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، بالإظافة إلى التعرف عن كيفية تقييم مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية، لتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبيان وتوزيعه على مجموعة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مواجهة مدقق الحسابات في الجزائر لصوبات في تحديد مفهوم الأهمية النسبية، وهو بحاجة إلى إرشادات لمساعدته على ذلك، وأن تطبيق الأهمية النسبية يمكن من إكتشاف مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية، كما تعمل تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن، كما تحدد نوع وكمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لزيادة الثقة في نتائج أعماله، كل هذا يساعد على الرفع من جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، المدقق الخارجي، مخاطر التدقيق، مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية، جودة الأداء المهني.

Summary:

This study aimed to know what extent do the auditors in Algeria are applying the materiality concept in their mission, after clarifying the conceptual framework of materiality, the Audit's risks and the external Audit quality, As well as the assessment of Audit's errors and material misstatement. For this purpose, we have developed a questionnaire and distributed it on practitioners of the external Audit profession in Algeria, the spss statistical program have used to analyze the data and test the hypotheses.

The study concluded a set of results, the most important was the auditor faces difficulty in defining the materiality concept and needs guidance to determine it, the applying of the materiality concept enables to identify the errors and material misstatement and reduce the audit's risks, and also determines the type and quantity of evidentiary evidence that must be obtained to increase confidence in the results of his work, all of this helps to raise the quality of the external audit quality.

Keywords: Materiality Concept, external auditor, Risks of errors and material misstatement, external Audit quality.