جامعة أحمد دراية أدرار-الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة:علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضـــــــــــــــوع:

المعايير الدولية للتدقيق ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين

– دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر–

إعداد الطالب:

- نبو مجيد

الاستاذ المشرف:

- د/بوكار عبد العزيز

لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/مدياني محمد	جامعة أدارر	رئيسا
د/بوكار عبد العزيز	جامعة أدارر	مشرفا
أ/هلالي أحمد	جامعة أدارر	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2015-2016

بسم الله الرحمان الرحيم

شكر وتقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لاينفع ودعاء لايستجاب له

مصداقا لقوله تعالى " ولئن شكرتم لأزيدنكم" أحمد وأشكر المولى جل شأنه بديع السموات والأرض على العزيمة والصبر الذي منحني إياه طيلة هذا المشوار ليتكلل جهدي بهذا العمل المتواضع الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

أتقدم بشكري إلى الأستاذ الدكتور بوكار عبد العزيز الذي لم يبخل علي بإرشاداته وتوجيهاته االسديدة وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا العمل،

كما لا يفتوني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والإمتنان إلى الأساتذة على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لنا طول مشوار الدراسة.

مـــــلـــــخـــــــص:

تناولت الدارسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في التدقيق بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين، وهدفت الدراسة إلى محاولة تحليل معايير التدقيق الدولية وبيان دورها في تقليص فجوة التوقعات، وتم إستخدام كلا من المنهج الوصفي و التحليلي، ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد وتوزيع إستبانة للفئة المستهدفة من المدققين ومستخدمي القوائم المالية، وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج العلوم الإجتماعية(spss) وتوصلت الدراسة إلى أن لمعايير التدقيق الدولية دور في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين، وأوصتالدرسة إلى ضرورة صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر منطلقها المعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق، فجوة التوقعات، مستخدمي القوائم المالية، المدققين الخارجيين.

Abstract:

Dealt study the problem of the existence of the expectations gap in auditing the analyze financialstatementsusers and externalauditors, the study aimedattrying to statement of its role in reducing the international auditing standards and the expectations gap, has been usedboth the descriptive and analytical, but the purpose of the field data collection have been prepared and distributed a questionnaire financialstatements, and subjected to of users target group of auditors and the study)statisticalanalysis in accordance with the Social Science program (spss the international standards on auditing role in reducing the expectations foundthat gap between the users of financialstatements and the externalauditors and recommendedbunting to the need to formulatespecial local standards in standards for auditing. Algeriapremise of international

Key words: International Standards on Auditing, the expectations gap, users of financialRulqm, externalauditors.

قائـــمة

المحـــتويـــات

ائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	I
ملخص	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات	VI
قائمة الملاحق	VII
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	05
تمهيد	05
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.	06
المطلب الأول: الإطار النظري للقوائم المالية	06
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية	07
المطلب الثالث: المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية.	08
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي	11
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	11
المطلب الثاني: المفهوم العام للتدقيق الخارجي	12
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	13
المطلب الرابع: المعايير العامة للتدقيق الخارجي	15
المبحث الثالث: التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر	18
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر	18
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	19
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية (المحلية)	21
خلاصة	27
الفصل الثاني: فجوة التوقعات والمعايير الدولية للتدقيق	29
تمهيد	29
المبحث الأول: مدخل إلى فجوة التوقعات في التدقيق	30
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن فجوة التوقعات	30

المطلب الثاني: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات	30
المطلب الثالث: أسباب فجوة التوقعات وسبل تضيقها	32
المبحث الثاني: دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات	37
المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق	37
المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية	39
المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية ذات الأثر في تقليص فجوة التوقعات	40
خلاصة	47
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	49
تمهيد	49
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	50
المطلب الأول: متغيرات وعينة الدراسة	50
المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصدقيتها	50
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة	53
المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان.	59
المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمحور الأول	59
المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للمحور الثاني	62
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للمحور الثالث	65
خلاصة	68
خاتمة	70
قائمة المراجع	74
الملاحق	77

قـــــــائـــمـــــــة

الـــــجـــداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1.1	التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه	12
1.2	معايير التدقيق الدولية لسنة 2010	38
1.3	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها	51
2.3	توزيع معامل ألفا كرومباخ	51
3.3	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	52
4.3	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	53
5.3	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	54
6.3	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	56
7.3	توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة	57
8.3	نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير المبادئ العامة في تقليص فجوة التوقعات	59
9.3	نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير مسؤوليات المدقق في تقليص فجوة التوقعات	62
10.3	نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات	65

قـــائـــمة

الأشـــكـــال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
2.1	أنواع فجوة التوقعات في التدقيق.	32
1.3	متغيرات الدراسة	50
2.3	تمثيل الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	52
3.3	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	53
4.3	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	55
5.3	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	56
6.3	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة	57
7.3	إتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول	61
8.3	يبين إتجاه العينة بالنسبة للمحور الثاني	65
9.3	يبين إتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث.	67

مقدمة

تواجه مهنة التدقيق أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة نتيجة تزاي د الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى العالمي وهذا أدى إلى تساؤلات عديدة من المستثمرين، والمساهمين، والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك العالمية حيث تساءل لكثير عن سبب عدم إعطاء المدققين إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات.

على نفس الصعيد إن إفلاس وفشل الشركات يفسر على أنه فشل في عملية التدقيق بالرغم من العناية ا لمهنية التي يبذلها المدقق، بحيث أن مدقق الحسابات يلتزم بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاماً أثناء تأديته

لواجباته ومهامه إلا أن البعض يعتبره مهملا بسبب عدم قدرته على منع المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي القوائم المالية.

ويتوقع مستخدمي القوائم المالية من المدققين الخارجين أن يتحلوا بالموضوعية والاستقلالية والحيادية كما لهم توقعات بخصوص الكشف عن جميع أنواع الغش والخطأ.

وكما هو معلوم فإن عملية التدقيق لا تعطي الضمانات الكافية بأن القوائم المالية لا تحتوي على الأخطاء لأنها قد تنتج من التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية.

بالاستناد إلى ما سبق يتبين أن طبيعة وأهداف التدقيق قد ينظر إليها بشكل مختلف من قبل مستخدمي القوائم المالية، وهذا الفهم هو ما يعرف بمصطلح فجوة التوقعات في التدقيق.

ونظرا إلى التأثيرات التي يمكن أن تشكل خطر على كل من مستخدمي القوائم المالية وكذا مهنة التدقيق فإنه من الضروري العمل على تضييق هذه الفجوة من قبل المهتمين بمهنة التدقيق والباحثين، حيث تعتبر المعايير الدولية للتدقيق من بين أهم الأليات التي تساعد على تضيق فجوة التوقعات وذالك من خلال كونها أداة إتصال توضح متطلبات عملية التدقيق لمختلف الجهات المستفيدة من خدمات التدقيق وتبين لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق والمسئولية التي يتحملها فضلا عن كونها مرشدا علميا لمدقق الحسابات اثناء تأديته لمهامه.

أ.طرح الإشكالية:

تعد المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" من أهم المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، نظرا لأنها صادرة عن أكبر تجمع دولي على مستوى العالم مما دفع الباحث إلى دراسة هذه المعايير للتعرف على دورها في تقليص فجوة التوقعات، والسؤال الرئيسي للدارسة يتمثل في " **كيف يمكن لمعايير التدقيق الدولية تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات؟** "

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1 -ما المقصود بالتدقيق الخارجي؟،

2 -ما المقصود بمعايير التدقيق العامة؟،

3 -ماهي معايير التدقيق المطبقة في الجزائر؟،

4 -ما مفهوم فجوة التوقعات وأسبابها؟،

5 -ما المقصود بمعايير التدقيق الدولية وكيف تؤثر في تقليص فجوة التوقعات؟

ب.الفرضيات:

وللإجابة على التساؤلات الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

1 -ليس لمعايير التدقيق الجزائرية(المحلية) دور في تقليص فجوة التوقعات كونها ركزت على معايير الإستقلالية وأهملت المعاير المتعلقة بالجانب الميداني،

2 -لمعايير التدقيق دور في تقليص فجوة التوقعات كونها تعتبر بمثابة الدليل أو النموذج الأمثل للممارسة المهنية وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

- ❖لمعايير المبادئ العامة للتدقيق دور في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق كونها تحسن من فهم المجتمع لأهداف وطبيعة مهمة التدقيق.
- ❖تساهم معايير مسؤوليات المدقق في تقليص فجوة التوقعات بإعتبارها تحدد المسؤوليات الكلية للمدقق عند إجراء عملية التدقيق،
- ❖تؤثر معايير إعداد التقرير على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها، كونها تؤدي إلى تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.

ج.مبررات إختيار الموضوع:

تبرز مبررات اختيار الموضوع فيما يلي :

1- إرتباط الموضوع بمجال التخصص تدقيق ومراقبة التسير،

2- حداثة الموضوع وقلة البحث على المستوى الوطني في حدود علم الباحث.

د-.أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى إثبات الوجود الفعلي لفجوة التوقعات في التدقيق وأثرها في مهنة التدقيق كما يهدف إلى بيان دور وأثر معايير التدقيق الدولية في تقليص وتحجيم هذه الفجوة والحد من إتساعها.

ه.مجال الدراسة:

المجال المكاني : سوف تكون الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى المجتمع المكون من مجموعة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة من جهة ومستخدمي القوائم المالية من مدراء للمؤسسات الإقتصادية ورؤساء المصالح لمنطقة الجنوب في كل من ولاية أدرار وولاية بشار.

المجال الزماني: لقد أخذت عينة الدراسة لمجتمع منطقة الجنوب(ولاية أدرار،ولاية بشار) في الفترة الممتدة من 2016/04/15 إلى غاية 2016/04/28

و.المنهج المستخدم في الدراسة وأدواتها :

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم، وصفيا في الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى المزج بين الوصف والتحليل، من خلال استعمال استمارة للاستقصاء تقدم للعينة المختارة ونستعمل برنامج SPSS لمعالجة الإستبيان.

ز.تقسيمات البحث : بغية الإلمام بكل جوانب الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، وهذا على النحو التالي :

يتناول الفصل الأول " **ماهية التدقيق الخارجي**" من خلال تقديم ماهية القوائم المالية مفهومها وأنواعها والأطراف المستفيدة منها، وإطار إعدادها وعرضها،كما يتناول التطور التاريخي للتدقيق الخارجي ومفهومه ،وأهميته وأهدافه والمعايير العامة التي تحكمه، وأخيرا نستعرض التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر من خلال عرض مختلف القوانين المؤطرة له.

يتناول الفصل الثاني " **فجوة التوقعات والمعايير الدولية للتدقيق**" من خلال تقديم مدخل لفجوة التوقعات في التدقيق بحيث سنستهل هذا الجزء بتقديم لمحة تارخية عن فجوة التوقعات، ومفهومها ومكوناتها، وأسبابها وسبل تضيقها، وكمحاولة من لتضيق هذه الفجوة نستعرض الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات وذالك بالتطرق إلى مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها، وأخير سنقوم بتحليل البعض من معايير التدقيق الدولية وتوضيح أثرها الإيجابي في تقليص فجوة التوقعات.

يتناول الفصل الثالث " **الدراسة الميدانية** " بحيث تطرقنا إلى منهجية الدراسة الميدانية من خلال توضيح متغيرات ومجتمع الدراسة، كما تعرضنا لكل من أداة الدراسة وكيفية تصميمها وذلك بالإعتماد على ما جاء في الجانب النظري ومنه تكوين قسمين الأول خاص بالمتغيرات الديمغرافية والثاني خاص بمحاور الدراسة، وأخيرا سنقوم بتحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحاور الثلاثة محل الدراسة.

الفصل الاول

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

تقوم المحاسبة بصفتها نظام للمعلومات بتجميع وتوصيل المعلومات الإقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذي ترتبط قراراتهم بنشاط هذه الم ؤسسة، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، ومن المفترض أن توفر هذه القوائم للمستخدمين معلومات بصورة ملائمة، وقابلة للإعتماد عليها، وفي توقيت مناسب، وحتى يتسنى لهم إستخدامها في ترشيد قراراتهم وعلى درجة مناسبة من إمكانية الإعتماد عليها ،مما يتطلب ضرورة إخضاعها للتدقيق من قبل مدقق خارجي مستقل من أجل إضفاء الثقة والمصداقية على هذه القوائم وهذا مايؤدي إلى زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات (مستخدم ي القوائم المالية)، وهذا ما أدى إلى زيادة الحاجة إلى الخدمات التي يقدمها التدقيق والذي كان عامل رئيسي لتطوره وقيامه كنشاط أساسي لا يمكن الإستغناء عنه فالهدف من التدقيق يتمثل في التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات لغش والتلاعب بأملاكها.

ومهنة التدقيق كغيرها من المهن ترتكز على مجموعة من الضوابط والإجراءات التي تمثل الإطار العام الذي ينشط فيه القائم بالمهنة، كما أنها تقوم بتوجيهه أثناء تأدية المهام المنوطة به، لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، بحيث يختص المبحث الاول بماهية القوائم المالية، أما المبحث الثاني فيختص بماهية التدقيق الخارجي وأخيرا المبحث الثالث يتناول التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية إذ تتضمن هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والاحتفاظ بنظام رقابة داخلي خاص بإعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية، وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقاً للظروف، ولهذا سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب بحيث سنشير في المطلب الأول إلى ماهية القوائم المالية، وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى الخصائص النوعية للقوائم المالية،أما في المطلب الثالث والأخير يتناول معيار التدقيق الدولي(1) المتعلق بـإعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

1.مفهوم القوائم المالية:

تعد القوائم المالية بمثابة الجزء المحوري في التقارير المالي وتمثل أداة لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وقد تحتوي هذه القوائم على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول ،الخصوم ،الإيرادات ،المصروفات).[1]

وتعتبر القوائم المالية أهم جزء من أجزاء التقارير المالية وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نتيجة نشاط المشروع خلال فترة معينة بالإضافة إلى المركز المالي والتغيرات التي حدثت عليه عن هذه الفترة .[2]

من خلال التعريفيين السابقين نخلص إلى أن القوائم المالية هي عبارة عن ترجمة لنشاط المؤسسة خلال فترة مالية عادة ما تكون سنة والتعبير عنها بالأرقام، بغرض توقير المعلومات اللازمة لمستخدمين هذه القوائم لترشيد قراراتهم.

2.المستفيدون من القوائم المالية:

يستند العديد من الأطراف سواءاً كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها على المعلومات المتضمنة بالقوائم المالية لإتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية، ومما لا شك فيه أن مصادقة المدقق الخارجي على هذه القوائم تزيد من درجة مصداقيتها وإمكانية الإعتماد على المعلومات التي تضمنها، لهذا سنشير إلى هذه الأطراف وإحتياجاتها الغير متجانسة من المعلومات في المبحث الثاني.

3.أهداف القوائم المالية:

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص39.

[2] محمود إبراهيم، عبد السلام تركي، تحليل التقارير المالية، مطبعة جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1993، ص6.

يتمثل الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية للشركة في عرض المعلومات المتعلقة بالمركز المالي (نتائج أعمال المؤسسة) والتغيرات التي طرأت عليه، لتزويد مختلف مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تمكنهم من ترشيد قرارتهم، ويمكن تلخيص بعض الأهداف في العناصر التالية :

- ❖ تقيم نواحي القوة المالية للمؤسسة وتحديد ربحيتها،
- ❖ توفير معلومات للعديد من الأطراف ذات المصلحة (داخلية ، خارجية)،
- ❖ تحديد التوقعات المستقبلية للمؤسسة،
- ❖ تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج المؤسسة[3].

4.أنواع القوائم المالية.

تتمثل أنواع القوائم المالية في أربعة أنواع كما يلي[4] :

أ.قائمة الدخل،

ب.قائمة التدفقات النقدية،

ج.قائمة الأرباح المحتجزة،

د.قائمة المركز المالي.

وفيما يلي شرح لهذه الأنواع:

أ.قائمة الدخل: وهي عبارة عن تقدير لنتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة، وتشمل على معلومات عن الإيرادات من المبيعات وأي إيرادات أخرى وكذا تكلفة المبيعات وأية مصروفات أخرى رئيسية أو غير رئيسية، وإجمالي الربح والدخل من العمليات التي قامت بها المؤسسة.

ب.قائمة التدفقات النقدية: إن إعداد قائمة التدفقات النقدية يحقق نوعين من الأهداف:

- ❖ هدف رئيسي: يتمثل في إمداد المستفيدين بمعلومات عن التدفقات النقدية الواردة والصادرة عن فترة معينة.
- ❖ هدف فرعي: يتمثل في توفير معلومات معدة طبق للأساس النقدي عن النشاط التشغيلي والنشاط الاستثماري، والنشاط التمويلي للمشروع عن فترة معينة وذلك لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين.

ج.قائمة الأرباح المحتجزة : وتوضح هذه القائمة الأرباح التي تمت خلال السنة المالية،والتغيرات التي حدثت عليها بالإضافة إلى بيان الربح من سنوات سابقة ،والتوزيعات والتحويلات التي تمت عن فترة معينة.

د.قائمة المركز المالي : وهي تقرير بممتلكات المشروع وإلتزاماته في لحظة معينة، وتشمل على معلومات عن الأصول المتداولة والثابتة وغيرها من الأصول بالإضافة عن معلومات عن الخصوم القصيرة والطويلة الأجل وحقوق الملاك (المساهمين).

---

[3] محمود إبراهيم، عبد السلام تركي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[4] نفس المرجع اعلاه، ص ص 7-8.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمين المعلومات المحاسبية، وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في :

1-القابلية للفهم،

2-الملائمة،

3-الموثوقية،

4-القابلة للمقارنة.

وفيما يلي شرح لهذه الخصائص:

1.القابلية للفهم: وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية،وتفترض هذه الخاصية أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، ولديهم رغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة.

2.الملائمة: حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على قرارات الإقتصادية للمستخدمين لمساعدتهم في تقيم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

3.الموثوقية: حتى تكون المعلومات المحاسبية المعروضة مفيدة يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك هذه المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، و يمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث،أومن المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.

4.**القابلية للمقارنة:** حتى تكون المعلومات المحاسبية المعروضة ذات منفعة، في حالة إمكانية مقارنة هذه المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى وبالمعلومات المماثلة لنفس المؤسسة عن السنوات السابقة[5].

المطلب الثالث: المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد وعرض القوائم المالية :

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها مختلف الأطراف في عملية إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية، وبالرغم من وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة إلا

[5] أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان،2008، ص7-8.

أن هناك بالمقابل بعض الإختلافات في إحتياجات تلك الأطراف من المعلومات، ونظراً لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام ،بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر المؤسسة وهذا ما يغطيه المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) حيث يبدأ هذا المعيار بعرض الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم عرض محتويات تلك القوائم وطبيعة عرضها[6].

1.هدف المعيار: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمؤسسة عبر فترات متتالية، أو مقارنة القوائم المالية مع عدة مؤسسات لها نفس النشاط وبناء على ذلك فإن الأهداف الرئيسية للمعيار تتمثل فيما يلي :

- ❖ تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام،
- ❖ التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة بين القوائم المالية مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس المجال،
- ❖ تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية،وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية[7].

2.نطاق المعيار: يغطي معيار المحاسبة الدولي (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام ، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم المالية للذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على البيانات، أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات وبالتالي فإن هذا المعيار لا ينطبق على ما يلي :

- ❖ القوائم المالية ذات الغرض الخاص، والتي قد يحتاجها إدارة المؤسسة أو أي جهات أخرى من المؤسسة،
- ❖ المنشأة التي ليس لها حقوق الملكية مثل الصناديق المشتركة، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل حصص الأعضاء المشاركين فيها،
- ❖ المنشآت الحكومية والخاصة الغير هادئة للربح[8].

3.عرض القوائم المالية : تعتبر القوائم المالية عبارة عن عرض هيكلي للمركز المالي للمنشآة وأدائها خلال فترة معينة، وتهدف هذه القوائم إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف مستخدمي القوائم لإتخاذ القرارات الإقتصادية الملائمة، وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب أن تتضمن ما يلي :

- ❖ ممتلكات المؤسسة المتمثلة في إجمالي الأصول،

---

[6] نفس المرجع أعلاه، ص 19.

[7] أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[8] نفس المرجع أعلاه، ص 21.

- ❖ إلتزامات المؤسسة المتمثلة في إجمالي الديون،
- ❖ حقوق المساهمين المتمثلة في إجمالي الأموال الخاصة،
- ❖ إيرادات وأعباء المؤسسة بما فيها الأباح والخسائر.

4.الإعتبارات الواجبة عند إعداد وعرض القوائم المالية : ينص المعيار المحاسبي الدولي (1) على سبعة إعتبارات لإعداد وعرض القوائم المالية والمتمثلة في :

- ❖ العرض العادل والمتطابق مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) طبقا لما تتطلبه معايير التقارير المالية الدولية،
- ❖ يجب أن تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية المؤسسة، وفي حالة الشك في عدم إستمرارية المؤسسة ينبغي الإفصاح عن ذلك،
- ❖ يجب أن تعد القوائم المالية بإستخدام أساس الإستحقاق المحاسبي باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية،
- ❖ يجب عرض مختلف عناصر القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى،
- ❖ يعتبر البند ذا أهمية نسبية عندما يكون مهم ،كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى حيث ينظر للأهمية النسبة عند المعالجة المحاسبية،
- ❖ يمنع إجراء المقاصة بين الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف، إلا إذا كان ذلك مسموحاً أو مطالباً بها من قبل معايير أو تفسير أخر،
- ❖ يجب على إدارة المؤسسة الإفصاح من خلال القوائم المالية عن المعلومات المقارنة، والخاصة بكل المبالغ والقيم التي تتضمنها القوائم المالية للفترة السابقة وكذالك في الملاحظات.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي.

ظهور مهنة التدقيق وبلوغها هذا المستوى من التطور كان أمرا حتميا،بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسيرها من جانب التدفقات الحقيقية والمادية، وسنحاول من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول التدقيق الخارجي نستهلها في بداية الأمر بالتطور التارخي للتدقيق، ثم المفهوم العام للتدقيق الخارجي في المطلب الثاني، ثم سنتطرق إلى أهمية وأهداف التدقيق الخارجي في المطلب الثالث، وأخير سنشير في المطلب الرابع إلى المعاير العامة للتدقيق الخارجي.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق.

أدى تطور الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الإقتصادية من جهة أخرى، أدى إلى تطور المحاسبة وإزدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا إنعكاساً مباشراً على التدقيق والذي تطور هو الأخر بنفس درجة تطور المحاسبة.

وتشتق كلمة تدقيق " Audit" من الكلمة اللاتينية " Audire" ومعناها يستمع ويرجع إستخدامها إلى الطريقة المتبعة من طرف حكومات قدماء المصريين واليوناني في متابعة الحسابات، حيث كان المدقق وقتها يستمع في جلسة الإستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقوم المدققين بتقديم تقاريرهم وملاحظاتهم مع الإشارة إلى أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية[9].

ومن المعروف أن التدقيق لم يبرز إلا بعد ظهور مهنة المحاسبة نظراً لأنهما عمليتان مرتبطتان لابد من وجودهما معاً في أي نشاط، ومع ظهور طريقة القيد المزدوج في القرض الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط إنتشار تطبيق تدقيق الحسابات، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات إلى أن أول جمعية للمحاسبين أنشأة في فنسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581 تضم كل من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إل عضويتها، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطاً من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم إتجهت العديد من الدول إلى تنظيم المهنة [10] أما في الجزائر فقد تم تنظيم المهنة لأول مدة سنة 1969 بالأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 والمتعلق بقانون المالية رقم 1970 .

وفي ما يلي عرض مختلف المراحل التي مر بها التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه:

[9] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث إلى التدقيق والتأكيد الحديث، سلسلة الكتاب العلمية، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،الأردن ،2009، ص 30.

[10] حمدي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مزوار للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 9.

الجدول (1-1) : التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمبراطور الكنيسة الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السراق على إحتلاس الأموال وحماية الأصول
من 1700 إلى 1850	الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه ، حماية الأصول
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	تجنب الأخطاء والغش والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة و هيئات أخر والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة و التدقيق	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
إبتداءاً من 1990	الحكومة،هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصور السابقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر ،مسعود صدقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2006،ص7.

المطلب الثاني : المفهوم العام للتدقيق الخارجي.

قبل التطرق إلى تعريف التدقيق الخارجي نشير إلى مفهوم التدقيق بصفة عامة:

1.مفهوم التدقيق: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه :"عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[11].

نلاحظ من هذا التعريف أن التدقيق يتضمن نقاط ذات أهمية وهي :

أ.التدقيق عملية منتظمة: وذلك يعني أن الإختبارات التي يقوم بها المدقق تعتمد على خطة مسبقة تتمثل في برنامج لتنفيذ عملية التدقيق.

[11] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وألية التطبيق، الدار الجامعية، الأسكندرية، 2000، ص7.

ب.الحصول على القرائن وتقيمها بطريقة موضوعية: ويعد ذلك جوهر عملية التدقيق، وذالك نظراً لتعدد مصادر هذه القرائن وطرق الوصول إليها ولذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بطبيعة ومصدر هذه القرائن حتى يتمكن من تحديد مدى إمكانية الإعتماد عليها.

ج.مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية: ومنه يتضح أن عملية التدقيق تشمل على إبداء رأي أو حكم، مما يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كإطار مرجعي لتقيم وإصدار الحكم الشخصي.

د.إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية: ومن ثم تعتبر عملية التدقيق وسيلة من وسائل الإتصال، وذلك من خلال قيام المراجع بعرض نتائج الفحص وإيصالها إلى من يهمه الأمر سواءاً داخل المؤسسة أو خارجها في شكل تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد.

2.مفهوم التدقيق الخارجي:

يعرف على أنه"عملية منتظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة إقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام "[12].

ويعرف أيضاً على أنه :" تلك العملية المنظمة التي تؤدى عن طريق مدقق مؤهل وحيادي،للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الإقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق (إقرارات، مصادقات ،وملاحظات) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لإستخدامها في اتخاذ قراراتها "[13].

ويعرف كذلك على أنه :" التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ، لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصاً في الشركات المساهمة كوسيلة عن المساهمين وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساس لها، وكذالك قانون الشركات المعمول به "[14].

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بأن التدقيق الخارجي هو نشاط يقوم به شخص مهني مستقل عن إدارة المؤسسة، ويقوم هذا النشاط على عملية الفحص والتحقيق بغرض إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

المطلب الثالث : أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

1.أهمية التدقيق الخارجي: تظهر أهمية التدقيق الخارجي في أنها تخدم فئات كثيرة تعتمد إعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية إحتياجاتها الواسعة والغير متجانسة والتي تختلف تبعاً لإختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل في ما يلي[15] :

---

[12] عبد الفتاح الصحن وأخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، الأسكندرية، 2000، ص7.

[13] أمين السيد أحمد لطفي، مسؤليات وإجراءات المرجع في التقرير عن الغش، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ، 2005، ص2.

[14] يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،عمان، 2008، ص18.

[15] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار الميسرة، عمان،2001، ص15.

أ.الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: الحصول على معلومات تمكنهم من مراجعة الأداء إلى جانب إتخاذ القرارات المؤثرة في الإتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

ب.حملة الأسهم: الحصول على معلومات تمكنهم من مسائلة الإدارة والعاملين وإتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الإستثمار الحالي.

ج.حملة السندات الحاليون والمحتملون: الحصول على معلومات تساعدهم في تقيم درجة المخاطرة في للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

د.مجموعة الموظفين وإتحاد العمال : معلومات تمكنهم من تقدير الربحية وتقدير الأجور المستقبلية والمفاوضات على اتفاقية مشاركة الأرباح.

ه.الإقتصاديون ورجال البحث العلمي: معلومات تساعدهم في أعمال البحوث والدراسات ، وتقيم الأثار على السياسات الإقتصادية.

و.العملاء والموردون والمنافسون : معلومات تمكنهم من تقيم مدى إستمرارية المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلكة للسلع والخدمات.

ز.دعاة ومؤسسات حماية البيئة: معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئة الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.

ح.الأجهزة الحكومية : معلومات تساعدها على مراقبة النشاط الإقتصادي ورسم السياسات الإقتصادية للدولة وفرض الضرائب.

ط.نظام المحاكم : معلومات تساعده في تقيم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقيم الأصول، ولأغراض الدعاوي القضائية.

ك.الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الإستثمار: معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

ل.الدائنون والبنوك: معلومات تساعدهم في إتخاذ القرارات مدى إمكانية منح القرض للمؤسسة وشروطه.

م.المستثمرون المحتملون: معلومات تساعدهم في إتخاذ القرارات حول إمكانية الإستثمار في المؤسسة.

2.أهداف التدقيق الخارجي:

تنقسم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف رئيسية وأهداف فرعية:

أ.هداف رئيسية : وتتمثل في :

- ❖ التحقق من صحة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفتر ومدى الإعتماد عليها.
- ❖ إبداء رأي فنى محايد يستند على أدلة إثبات قوية، عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب.أهداف فرعية: وفي سبيل تحقيق المدقق للأهداف الرئيسية فإن هناك أهداف فرعية عليه تحقيقها أولاً وتتمثل في :

- ❖ التحقق من الوجود أي أن الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين،

- ❖ التحقق من الإكتمال: أي أن كافة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات قد ثم قيدها فعلاً في الدفاتر والسجلات وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة،
- ❖ التحقق من الملكية: أي أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين ، وأن الخصوم والإلتزامات تمثل إلتزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين،
- ❖ التحقق من التقييم: الخصوم والأصول قد تم تقييمها بقيمتها الحقيقية،
- ❖ التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة : أي أن كافة مكونات القوائم المالية قد ثم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة وفق للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة[16].

المطلب الرابع : المعايير العامة للتدقيق الخارجي.

يعتمد التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهي تمثل الإطار العام الذي يقوم المدقق من خلاله بإستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها.

وفيما يخص هذه المعايير فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة لمعايير التدقيق، حيث يتم تبويبها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية تتمثل في الأتي :

1.المعايير العامة أو الشخصية،

2.معايير الأداء المهني (العمل الميداني)،

3.معايير إعداد التقرير.

1.المعايير العامة أو الشخصية: تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة بواسطة أشخاص مهنيين وتتكون من ثلاثة معايير تتمثل في[17] :

أ.المعيار الأول:التأهيل العلمي والعملي،

ب.المعيار الثاني:الإستقلالية،

ج.المعيار الثالث:بذل العناية المهنية المناسبة.

وفيما يلي شرح لهذه المعايير:

أ.التأهيل العلمي والعملي : تقتضي ممارسة مهنة التدقيق على المدقق إكتساب التأهيل العلمي والعملي الكافيين الذي يمكنه من القيام بهذا النشاط بكل كفاءة وفعالية، فالتأهيل العلمي يتم إكتسابه من خلال الدراسة في الجامعة وهو غير كاف، إذ يحتاج إلى الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف أو خبير محاسبي.

ب.الإستقلالية: يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلاً طاهراً و واقعاً عند قيامه بعملية التدقيق فإستقلال المدقق في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال عملية التدقيق

[16] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرافعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص11.

[17] نفس المرجع اعلاه، ص67.

من بدايتها إلى نهايتها، فهذا المعيار يزيد من الثقة ودرجة الإعتماد على رأي المدقق، ولو أن مستخدمي القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة، فظهرت الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

ج.بذل العناية المهنية المناسبة: يقصد بهذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل الجهود المناسبة والممكنة، والإلتزام بقواعد السلوك المهني أثناء أدائه لعملية التدقيق وفي إعداد التقري ر، وعموما فإن متطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي[18]:

- ❖ يجب على مدقق الحسابات الخارجية المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه، وبطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وإنتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المؤسسة محل التدقيق،
- ❖ يجب أن يستدل مدقق الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهنية المناسبة، بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية،
- ❖ تتطلب العناية المهنية من مدقق الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين ، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم.

2.معايير الأداء المهني (العمل الميداني) : تخص هذه المعايير العمل الميداني والمبادئ المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق عملية التدقيق، وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير تتمثل فيما يلي :

- ❖ يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق ،كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين اللذين قد يستعين بهم المدقق (التخطيط والإشراف)،
- ❖ يجب القيام بدراسة واقعية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به، ليكون أساساً معقولاً للإعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق الحسابات (الضبط الداخلي)،
- ❖ يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة، وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحديات والإثباتات من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها (أدلة وقرائن الإثبات)،
- ❖ يجب توثيق عمل التدقيق بملفات يتم مسكها لغرض توثيق عمليات التدقيق التي تم القيام بها من طرف المدقق وذلك لتدعيم النتائج المتوصل إليها (توثيق العمل).

3.معايير إعداد التقرير : تنتهي مهمة كل مدقق بعد أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح حول مصداقية وشرعية القوائم المالية، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الإعتبار وهي تنقسم إلى أربعة معايير:

[18] إشيتوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات،دار النهضة العربية ،لبنان ،1996 ،ص88.

- ❖ يجب أن يبين التقدير ما إذا كانت القوائم المادية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)،
- ❖ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات، ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك (كفاية المعلومات ، إظهار الواقع في التقرير)،
- ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة (إنتظام تطبيق المبادئ المحاسبية)،
- ❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو إمتناعه عن إبداء الرأي، وفي حالة الأخير (الإمتناع) ويجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك(إبداء الرأي في القوائم المالية)[19].

المبحث الثالث: التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر.

سنشير في هذا المبحث إلى التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر بحيث عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تطورات بالموازة مع التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر من خلال الإنتقال من النظام الإشتراكي الموجه إلى إقتصاد السوق والإصلاحات الناجمة عنه، ولهذا فمن خلال هذا المبحث سنعرض أهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر من الإستقلال إلى غاية سنة 2011، كما سنتناول الهيئات المشرف على التدقيق في الجزائر وأخير سنتطرق معايير التدقيق المحلي ة (الجزائرية) التي تحكم المهنة.

[19] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكرة، ص 58.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر.

مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بستة مراحل نوجزها فيما يلي[20] :

1.قبل الإستقلال: كانت المهنة خاصة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2.غداة الإستقلال: تميزت مهنة المحاسبة والتدقيق بوجود فراغ كبير مع مستوى التنظيم والتسير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاصة للنصوص المستمدة من إتفاقية إيفيان والقانون الأساسي.

3.المرحلة ما بين 1971-1991: عرفت مدة المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، حيث كان من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة، كما شهدت إنشاء المفتشية العامة للمالية المكلفة بتدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي، وما يميز هذه المرحلة إحتكار الدولة لمهنة التدقيق على الساحة العملية.

4.المرحلة ما بين 1992-2001: عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، حيث يتم إنتخابه من طرف المهنيين في المجلات الثلاثة (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) وبالتالي إعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للتدقيق في الجزائر.

5.إبتداء من سنة 2002-2010 جوان: تميزت هذه المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

6.جوان 2010 إلى يومنا هذا: تميزت هذه المرحلة بإعادة إخضاع تنظيم ممارسة هذه المهنة لوصاية وزارة المالية وذلك بتفك يك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتكليف المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة المهنة.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

وتتمثل في الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون رقم 10-01 لسنة 2010 والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التي أنشأة بموجب القانون 91-08 وتتمثل هذه الهيئات في :

1.المجلس الوطني للمحاسبة: أنشىء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفة جهاز إستشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكن الإطلاع على كل المسائل المتعلقة

[20] شرقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتواه في العلوم الإقتصادية ،{ على الخط} جامعة سطيف1، متاح على "www.pdffactory.com " ، أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24، ص 114.

بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الإشخاص الذين يهمهم أشغاله[21].

وقد خولت لهذا المجلس عدة صلاحيات تدور حول مهنة المحاسبة والتقيس المحاسبيي، حيث كان المجلس بعيداً عن كل ما يتعلق بمهنة التدقيق ولكن بصدور القانون رقم 10-01 الذي ينظم المهن الثلاث فقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة والتي كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وسنتطرق لهذه المهام لاحقا

أ.تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة تابعاً لسلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه هذا الأخير أو ممثله ويتشكل من أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن المحاسبية وهم كما يلي[22]:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة،
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة،
- رئيس المفتشية العامة للمالية،
- المدير العام للضرائب،
- المدير المكلف بالتقيس 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.

ب.مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المحاسبة : يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المحاسبة المهام التالية[23]:

- ❖ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية،
- ❖ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج وتحسين مستوى المهنيين،

[21] المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخ في 96/09/25 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية ،عدد 56 ،1996 ،المادة02 ص 7.

[22] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 07، المؤرخة في 2011 ،المادة 02، ص 22.

[23] المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المشار إليه سابقا.

- ❖ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي،
- ❖ متابعة وضمان تحسين العناية المهنية،
- ❖ إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها،
- ❖ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تطور دعائم بي داغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين،
- ❖ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المحاسبين.

جـ.اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة : منح القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصف الوطني للخبراء ومحافظي الحسابات المعتمدين،وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس على النحو التالي :[24]

- ❖ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،
- ❖ لجنة الإعتماد،
- ❖ لجنة التكوين،
- ❖ لجنة الإنضباط والتحكيم،
- ❖ لجنة مراقبة النوعية.

2.المصف الوطني للخبراء المحاسبين: أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون، مع تعين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية[25].

أ.مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين : طبقاً لإحكام المادة 15 من القانون 10-01 فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي :

- ❖ السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها،
- ❖ الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم،
- ❖ السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها،
- ❖ إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره،
- ❖ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،

---

[24] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010 المادة 05 ،ص4.

[25] المادة 04 من القانون 10-01 المشار إليه سابقاً، ص4.

❖ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

03-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات وتقوم بتسيير هذه الغرفة المجلس الوطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس .[26]

وتتمثل مهام الغرفة طبقاً لإحكام المادة (15) من القانون 10-01 بعدة مهام نذكرها فيما يلي :

❖ السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها،

❖ الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم،

❖ السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها،

❖ إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية،

❖ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،

❖ إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

المطلب الثالث : معايير التدقيق الجزائرية (المحلية)

فيما يلي عرض ملخص لمجموعة القوانين والمعايير والأوامر التي سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن وزارة المالية.

1.متطلبات الخبرة والتعليم لممارسة المهنة : حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدققي الحسابات في عنصرين أساسين:

أ.التأهيل العلمي: إشترط في النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي :

أ-1.المجموعة الأولى: الحائزون على شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة :

❖ ليسانس في العلوم المالية،

❖ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية و المحاسبة)،

❖ الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

أ-2.المجموعة الثاني: الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه:

❖ ليسانس في العلوم الإقتصادية ماعدا المالية،

❖ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)،

❖ ليسانس في التسيير،

❖ شهادة المعاهد والمدراس المتخصصة في الإدارة والمالية أو الجمارك،

❖ شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة،

❖ مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

[26] المادة 15 من القانون 10-01 المشار إليه سابقاً، ص6.

ب.التأهيل العلمي: ولقد إشترط هذا المقرر للمجموعتين إحدى الشرطين التالين :

- ❖ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.
- ❖ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدانيين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

2.أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر : في هذا الصدد أصدر المشروع الجزائري مجموعة من النصوص القانونية المتعلقة بأخلاقيات المهنة وهي مجموعة من المبادئ الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة وتتمثل هذه المبادئ في :

أ.**الإستقلالية والموضوعية** : إستناداً لنص المادة 03 من القانون رقم 10-01 فإنه يجب على الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة[27].

فقد كان المشرع الجزائري صارماً في إصدار مجموعة من النصوص للمحافظة على إستقلالية المدقق ،وعموماً تتجلى مظاهر استقلال المدقق في التشريع الجزائري من خلال ما يلي :

أ-**1.تعين المدقق:** إستناداً لنص المادة 26 من القانون 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر شروط مدقق الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية .

وتنص المادة 27 من نفس القانون على أنه تحدد عهدة مدقق الحسابات بثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة (03) سنوات .[28]

ولقد جاء في المرسوم التنفيذي رقم 431/97 كيفيات تعين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية وهيئات الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

أ-**2.موانع تعين مدقق الحسابات :** الاستقلالية والحياد يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ولقد تم وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري على عدم إمكانية تعين مراجع الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية :

- ❖ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة،

[27] المادة 04، من القانون 10-01 المشار إليه سابقا ص 4.

[28] القانون 10-01 المشار إليه سابقاً المواد 26-27، ص07.

- ❖ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات،
- ❖ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجراً مرتباً إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة،
- ❖ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة في أجل 05 سنوات إبتداءاً من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ولنفس الهدف فإن المادة 64 من القانون 10-01 تنص على أنه لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافياً مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون[29] :

- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،
- ❖ كل عهدة برلمانية،
- ❖ كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ❖ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(01) من تاريخ مباشرة عهدته.

ويتم تعين مهني لإستخالفه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنة طبق لأحكام المادة 76 من هذا القانون.

ولا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

كما تنص المادة 65 من القانون 10-01 على أنه يمنع محافظ الحسابات من :

- ❖ القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ❖ القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- ❖ قبول وبصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- ❖ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ❖ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ❖ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها أقل من (3) سنوات من إنتهاء عهدته.

أ-3.تحديد أتعاب مدقق الحسابات: إستناداً لنص المادة 44 من القانون 91-08 فإنه تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالإتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقاً للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به ، ولا يمكن أن يتلقى محافظ الحسابات فضلاً على الأتعاب أي أجر أو إمتياز تحت أي شكل كان[30].

---

[29] المادة 64 من القانون 10-01 المشار إليه سابقاً.

[30] القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 20 المؤرخة في 1991/05/01 ،ص656.

ب.بذل العناية المهنية اللازمة: لقد ألزم التشريع الجزائري المدقق ببذل أثناء تأدية مهامه، حيث تنص المادة 49 من القانون 91-08 على أنه: " يتحمل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج "[31].

كما تناولت المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 وقد تنص على ما يلي :يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقاً للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية"[32].

ج.السر المهني: إستناداً لنص المادة 180 من القانون 91-08 على أنه لخبراء المحاسبون ومحافظون الحسابات و المحاسبون المعتمدون ملزمون بالسر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من القانون العقوبات.

ويخضع الخبراء المحاسبون المتمرنون والمستخدمون لدى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لنفس الإلتزامات ولا يسمح للإشخاص المشار إليهم أعلاه بإفشاء السر إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون.

3.الأحكام المتعلقة بمعايير العمل الميداني: لقد نصت المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد على أن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات وكيفية وأجال تسليمه إلى الجمعية العامة والأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني لم يصد بعد.

وعليه ما زال العمل بمقرر وزيد الإقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 والذي يحمل رقم 103/SMP/94 والذي يتضمن كافة الإجتهادات المهنية وطريقة العمل المثلى وشكل التقرير ساري المفعول و يتضمن هذا المقرر (06) توصيات إلزامية تتمثل في[33] :

أ.التوصية 01: الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة .

ب.التوصية 02: الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.

ج.التوصية 03: الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات.

د.التوصية 04: الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية.

ه.التوصية 05: الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات.

و.التوصية 06: الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات.

---

[31] المادة 49 من القانون 91-08 المشار إليه سابقاً.

[32] المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 17 أبريل 1996، المادة 04 ،ص 5.

[33] شرقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 116.

أ.**الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة :** تنص هذه التوصية على ضرورة تحلى محافظ الحسابات بمنهجية عمل والتريث قبل قبول الوكالة لتفادي الوقوع في حالات التنافي شرعية وقانونية ،والتأكد من توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لأداء المهمة كما ينيعي.
وتتضمن هذه التوصية إجراءات قبول الوكالة والوثائق التي يطلبها محافظ الحسابات وحالات رفض الوكالة وكيفية تنظيمها.

ب.**الإجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل :** تبين هذه التوصية أهمية مسك ملفات العمل ، بحيث تلزم محافظ الحسابات مسك ملفين أساسيين عند تنفيذ مهامه وهما :

- ملف دائم،
- ملف سنوي.

ج.**الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات :** تتضمن هذه التوصية مجموعة التقارير القانونية التي يصدرها محافظ الحسابات وشكلها والمرجع القانوني لكل منها كما تتضمن (06) ملاحق كما يلي[34] :

ج-1.**نموذج تقرير يتضمن المصادقة بدون تحفظ** : هذا النوع من التقارير يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الإنتضامية والصحة، مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه ، وحتى تكون له الأدلة الكافية لإبداء الرأي.

ج-2.**نموذج تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ** : وهذا التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفضات، ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء رأي تخفيضي على سبيل المثال :

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،
- إستحالة القيام ببعض الفحوصات،
- لتغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلاً).

ج-3.**نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة لعدم الدقة والشرعية** : في هذا النوع من التقارير يرفض محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية والمقبولة والمتعارف عليها.

ج-4.**نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة بسبب عائق خلال المهمة** : يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة وذلك لما تكون عقبات في طريقة كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة التدقيق أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب وغيرها لا تسمح له بتأدية مهمته ومنه لا يكون له الأتبات ولأدلة الكافية للمصادقة وبالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة.

[34] شرقي عمر، المرجع السابق ص 118.

ج-5.نموذج تقرير حول غياب اتفاقية مقننة : حيث يجب على محافظ الحسابات في حالة اكتشافه لغياب الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة أن يقدم تقريراً خاصاً عنها.

ج-6.نموذج تقرير حول وجود اتفاقيات مقننة : حيث يجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقريراً خاصاً عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة محل التدقيق، ونشير إلى أن هذا التقرير يقدم إلى الجمعية العامة.

د.الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية : تلزم هذه التوصية محافظ الحسابات على تصريح بكل عمل إجرامي علم به أثناء تأدية مهامه إلى وكيل الجمهورية المختص إقليمياً ، كما تتضمن هذه التوصية إجراءات إخطار وكيل الجمهورية وكذا أجال وشكل التقرير والعقوبات.

ه.الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات : تتضمن هذه التوصية الواجبات الشرعية الأساسية لمحافظ الحسابات وهي :

- ❖ مراقبة صحة ومصداقية الحسابات السنوية،
- ❖ التأكد من إحترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة الشركة المراقبة،
- ❖ المهام الخاصة بالتعريف برأيه وملاحظاته لأجهزة الشركة لمراقبة (المسيرين، أصحاب الأسهم) وفي بعض الأحيان السلطات المعينة.

كما تتضمن هذه التوصية الإجراءات التالية :

- ❖ إجراءات الدخول إلى الوظيفة،
- ❖ التعرف على الشركة محل التدقيق،
- ❖ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية،
- ❖ مراقبة الحسابات.

و.الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات : تتضمن هذه التوصية إجراءات التدقيق الخاصة المتعلقة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية بصفة معمقة.

خلاصة الفصل الأول:

مما سبق يتضح بأن التدقيق الخارجي يهدف إلى التحقق من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة، وذالك في إطار معايير تحضى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم

هذه المهنة، كما تبين بأن مهنة التدقيق، قد عرفت تطورا ملحوظا في الجزائر خاصة مع صدور القانون 10-01 الذي حدد ونظم كيفيات ممارسة مهنة التدقيق بمختلف أشكالها من خلال جملة من القوانين التي تم التعرض لها في هذا الفصل.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: فجوة التوقعات والمعايير الدولية للتدقيق.

تمهيد:

لقد بدأت ظاهرة تضارب المصالح والتوقعات والتوجهات بين المدققين الخارجيين من جهة ومستخدمي القوائم المالية المدققة من نتائج العملية التدقيقية تظهر للعيان في أواخر العقد السادس وأوائل العقد السابع من القرن المنصرم، ولكنها لم تعرض أنذاك ولم تحدد ملامحها وأبعادها إلا فيما بعد حيث سميت بفجوة التوقعات أو التوقع في التدقيق، وبدأت هذه الفجوة تبرز أكثر مع مرور الزمن وتزدادّ، وتزداد معها الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من تأثيرات و إنعكاسات على المدققين والمستفيدين في أن واحد وهو ما دفع الباحثين والمهنيين إلى وضع الحلول لهذه المشكلة المتزايدة والمتفاقمة يوماً بعد أخر ، وكمحاولة منا لوضع حل لهذه المشكلة سنقوم بتحليل معايير التدقيق الدولية وتوضيح أثرها الإيجابي في تقليص فجوة التوقعات، لهذ سنتطرق إلى ثلاثة مباحث، بحيث يتناول المبحث الأول فجوة التوقعات، أما المبحث الثاني فيختص بمعايير التدقيق ودورها في تقليص فجوة التوقعات.

المبحث الأول : مدخل إلى فجوة التوقعات في التدقيق.

يعتمد مستخدمي القوائم المالية على ت قرير المدقق لتحقيق أغراض متعددة من خلال قراءتهم وتحليلهم له، ومن المفترض بأن هناك فهم تام لمحتوى وتفاصيل وهدف هذا التقرير ولكن الواقع العلمي يشير إلى عدم صحة هذا الإفتراض من خلال وجود تباين أو إختلاف بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم من تقرير المدقق وبين ما يقدم في هذا التقرير، ويعرف هذا التباين أو الإختلاف بفجوة التوقع أو ثغرة التوقع، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب الأول نتطرق فيه إلى عرض نبذة تارخية عن فجوة التوقعات، أما الثاني فيختص بتقديم مفاهيم حول فجوة التوقعات ومكوناتها، وأخير يتناول المطلب الثالث أسباب فجوة التوقعات وسبل تضيقها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن فجوة التوقعات

لقد نشأة مشكلة فجوة التوقعات في مهنة التدقيق نتيجة لعدم التطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع المستفيدين من خدمات التدقيق لما يجب أن تكون عليه مسؤوليةِ المدققين، وبين فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم، ولكي تتمكن مهنة التدقيق من الوفاء بوظيفتها في المجتمع فلابد أن يحافظ المدققون على ثقة المستفيدين من خدماتهم التي تعتمد أساساً على الفهم المتبادل لمسؤوليات المدقق وواجباته.

ويعد أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات هو (Liggo) عام 1974 وذلك من خلال مقالة أوضح فيها أن الفجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع من المدققين كما يتصورها كل من المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وأن الفرق بين الطرفين يمثل فجوة التوقعات.

وفي بداية عام 1978 أنشئت لجنة تحديد مسؤوليات المدققين تعرف بلجنة كوهين " cohen" التي أنشأها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وقد حددت بنود هذه اللجنة بدراسة (وجود فجوة التوقعات بين ما يحتاجه الجمهور وما يجب أن يقدمه المدققين)، وكان ذلك نتيجة للإهتمام المتزايد للجمهور بالإنتقادات الموجهة لأداء المدققين.

أما معهد مدققين الحسابات الكندي (CICA) سنة 1988 فقد أوضح أن عناصر الفجوة تتكون من التوقعات الغير معقولة من قبل مستخدمي القوائم المالية، والتشريعات الغير كافية لمعايير التدقيق والأداء الغير كافي للمدققين[35].

المطلب الثاني: مفهوم ومكونات فجوة التوقعات

1.مفهوم فجوة التوقعات: فيما يلي تعاريف مختلفة لفجوة التوقعات :

عرف (Liggio) فجوة التوقعات على أنها " عبارة عن الفرق أو التباين بين مستوى الأداء المهني للمدقق وبين ما يتوقع أن يحققه على أساس الجودة والمعايير المهنية[36] ".

---

[35] عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقع في التدقيق، {على الحظ}، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول،المجلد السادس عشر، متاح على " www.shathrat.net" أطلع عليه بتاريخ 2016/01/28، ص ص 46-47.

وعرفها (sullivor and gogard) على أنها " التباين بين ما يراه مستخدمي القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات للمدققين وما يراه المدققين أنفسهم لمسؤولياتهم، كما تعرف على أنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لدور المدقق[37] ".

وعرفها (Porter) على أنها " تمثيل التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المدقق وإدراك المستخدمين هذه القوائم لأداء المدقق لمهامه[38]".

وعرفتها لجنة (Cohen) فجوة التوقعات على أنها : " التباين أو الإختلاف بين ما يتوقعه الجمهور أو يحتاجه وبين ما يمكن أو ما ينبغي أن يقدمه المدققين[39] ".

مما سبق نخلص إلى أن مصطلح فجوة التوقعات مصطلح متعدد المفاهيم والأبعاد، إذ نجد البعض يرى بأنها عبارة عن التباين أو الإختلاف في الأداء المهني للتدقيق من خلال الجودة والمعايير عن المتوقع تحقيقها، كما يرى أخرون بأنها الإختلاف أو التباين في نطاق وواجبات ومسؤوليات المدققين بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، كما عبر عنها البعض بأنها التباين بين توقعات المجتمع المالي أو ما يحتاجه وبين ما يقدمه المدققين، إلا أنه يمكن أن نخلص إلى تعريف شامل لفجوة التوقعات بأنها الفجوة أو الثغرة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع واقع مهنة التدقيق والمتوقع هو ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق.

2.مكونات فجوة التوقعات :

بناءاً على ما قدم من تعاريف لفجوة التوقعات في التدقيق، وبالأخص تعريف بورتر(Porter) الذي عرف الفجوة بأنها التباين بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وبين ما يحصل عليه هذا المجتمع فعلاً من المدققين، وبالتالي يمكن أن نشتق من هذا المفهوم بأن فجوة التوقع يمكن أن يكون مصدرها أحد الطرفين أو كلاهما (المدققين أو مستخدمي القوائم المالية) وهذا ما جاء في دراسة (Porter) إذ خلص إلى أن فجوة التوقع في التدقيق تتكون من جزئيين هما:

أ.فجوة الأداء: وهي تمثل التباين بين الواجبات التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المدقق وبين الأداء الفعلي له، ويمكن تقسيم هذه الفجوة إلى عنصرين هما :

أ-1.فجوة المعايير الناقصة : هي عبارة عن التباين في الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، ويطلق على هذه الفجوة عدم كفاية أو قصور في المعايير التدقيق[40].

---

[36] منصور أحمد البدبوى، شحاته السيد شحاتة، الأتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، مصر،2003، ص20.

[37] أحمد برير، جودة المراجعة، مدخل لتطبيق فجوة التوقعات، { على الخط }، مذكرة تندرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، متاح على " www.bu-univ-ouargal.dz " أطلع عليه بتاريخ 2016/01/29، ص 67.

[38] محمد عبد الرحمان حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضيقها، { على الخط }، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة جرش ،الأردن ،2013، متاح على " www.academia.com " أطلع عليه بتاريخ 2016/2/16، ص26.

[39] محمد عبد الرحمان حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضيقها، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[40] منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاتة الإتجاهات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص25

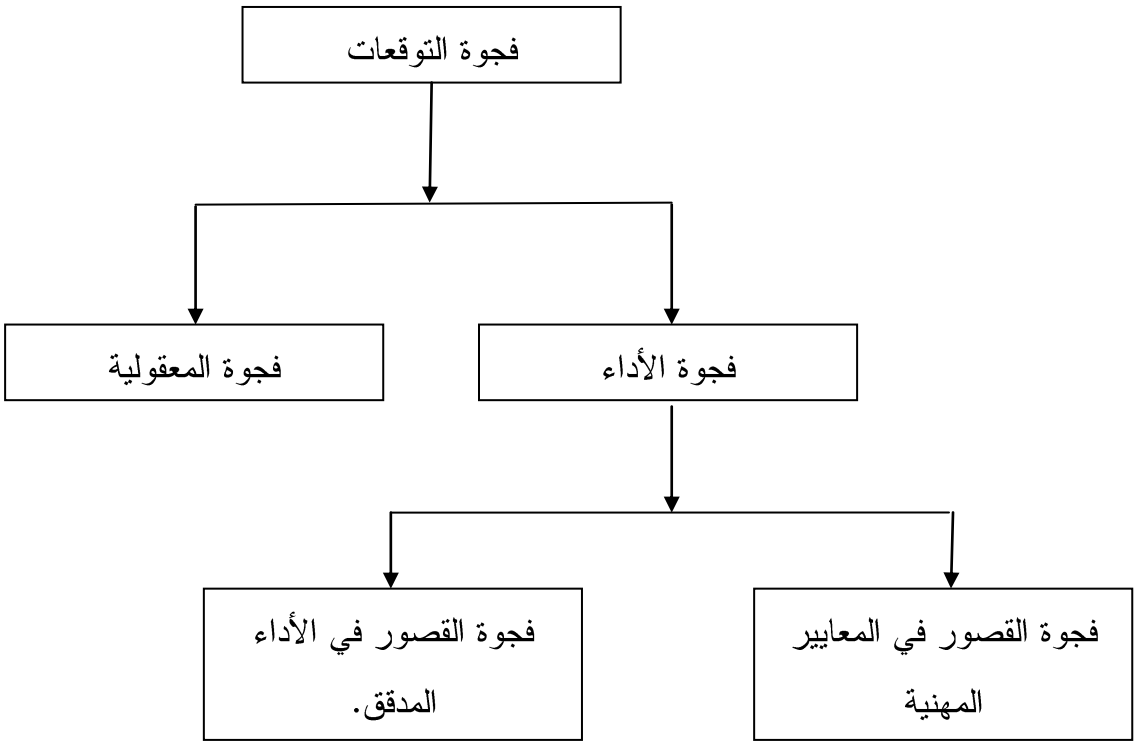
أ-2.**فجوة الأداء الناقص:** وتعرف على أنها الفجوة بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له ويطلق على هذه الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

ب.فجوة المعقولية: وهي تمثل الفرق أو التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من مهنة التدقيق وما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة[41].

أي أن فجوة المعقولية ترجع إلى مغالاة مستخدمي القوائم المالية في توقعاته، أي أنهم يتوقعون دور أكثر فعالية لمهنة التدقيق مقارنة بما توفره هذه المهنة من أداء بدرجة معقولة وذالك بسبب عدم إلمامهم بطبيعة التدقيق و محدداته.

بناءاً على ما سبق عرضه نخلص إلى أن أنواع فجوة التوقعات يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل (2-1) : أنواع فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على، جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات لألفية الثالثة ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2001 ،ص7.

المطلب الثالث: أسباب فجوة التوقعات وسبل تضيقها.

1.أسباب فجوة التوقعات:

لقد إختلاف الباحثين في تحديد مسببات فجوة التوقعات في مختلف الدراسات والأبحاث وهذا راجع إلى إختلاف بيئة التدقيق ودرجة تقدم المنظمات المهنية من دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكن تقسيم هذه

[41] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات لألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2001 ،ص 7.

الأسباب حسب ما جاء في دراسة (أحمد برير) إلى أسباب خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة وأسباب أخرى تعود إلى مستخدمي القوائم المالية[42].

أ.العوامل أو الأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق: وتتمثل فيما يلي:

أ-1.عدم التحديد الواضح لدور مسؤوليات المراجع: يعد هذا العامل من أهم الأسباب المؤدية إلى وجود فجوة التوقعات، حيث يعتقد بعض مستخدمي القوائم أن المدقق مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وهذا لا يتفق مع ما تتضمنه معايير التدقيق حيث أن مسؤولية إعداد تلك القوائم تقع على عاتق إدارة المنشأة وليس المدقق بحيث يتمثل دوره في إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية[43].

أ-2.الشك في إستقلال المدقق: يعتبر الإستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات التدقيق، ويؤكد البعض على أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق إستقلاله ويقدم المدقق خدمات أخرى إلى جانب مهنة التدقيق (الإستشارات الإدارية والضريبية) وتتطلب هذه الخدمات علاقات خاصة قد تنعكس على إستقلالية المدقق في تأدية المهام المنوطة به، كما يوجد بعض التساؤلات حول تأثير المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء وضغوط الأتعاب وسعي بعض عملاء التدقيق للحصول على أراء مؤيد لمواقفها من مكاتب التدقيق على إستقلال المدققين، وفيما يتعلق بتزايد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق للحصول على العملاء يؤكد البعض بأن الضغوط التنافسية تمثل تهديداً لإستقلال المدققين نظراً لإنهم قد يترددون في إبداء أراء متحفظة خوفاً من فقد العملاء.

ويؤكد البعض على أن تقديم المدققين لخدمات غير مهمة التدقيق لا يمثل تهديداً للإستقلال نظراً لأنه لا يوجد تعارض في المصالح بين تقديم تلك الخدمات وخدمات التدقيق في نفس الوقت لأنها تخضع لنفس المعايير المهنة المتعلقة بالموضوعية والكفاءة والعناية المهنية الملائمة[44].

ويرى الباحث أن قيام المدقق بتقديم لخدمات أخرى غير مهنة التدقيق للمنشأة محل التدقيق يضعف إستقلال المدقق وخاصة إذا كانت تلك الخدمات معدة من أجل الحفاظ على عميل التدقيق، وهو ما يجعل المدقق ينحرف عن الإستقلال والحياة فيما يبدي من أراء حول مصداقية القوائم المالية وتعبيرها السليم عن نتائج أعمال المنشأة، كما أن تقديم مثل هذه الخدمات يجعل المدقق موضوع شك من حيث إستقلاليته من وجهة نظر المجتمع المالي.

أ-3.إنخفاض جودة الأداء المهني: مما لاشك فيه أن أي عملية تدقيق لا تؤدي بشكل جيد تفقد القيمة التي من أجلها وجدت مهنة التدقيق، فأي تدقيق غير ملائم سوف ينعكس على صحة القوائم المالية مما قد يلحق

---

[42] أحمد برير، مرجع سبق ذكره، ص 71 .

[43] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[44] نفس المرجع أعلاه، ص ص 16-17.

الضرر بالمجتمع المالي المستخدم لتقارير المدقق الخارجي مما يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في التدقيق[45].

أ-4.الاتصال غير الفعال في بيئة ال تدقيق: يترتب عن الإختلال الواقع بسبب سوء فهم لدى مستخدمي للمعلومات الواردة من مدقق الحسابات، وهذا في ظل ما تشهده بيئة التدقيق من إتصالات مستمرة بين الأطراف المتعددة بمختلف الوسائل وهذا النقص في الفهم والإدارك يسبب فجوة التوقعات في التدقيق[46].

أ-5.مدى مسؤولية المدقق عن إكتشاف الغش والأخطاء: تعد مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش والأخطاء التصرفات غير قانونية (رشاوي ، المدفوعات غير القانونية...الخ) من أهم العوامل المسببة لوجود فجوة التوقعات في التدقيق، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق مسئول عن إكتشاف جميع أنواع الأخطاء والغش الهامة وكل التصرفات غير القانونية [47]. فوجود عنصر الخطأ والغش يرتبط بموضوع أهمية العنصر ومدى تأثيره على قرارات مستخدمي المعلومات المالية فإذا كان هذا العنصر هام ويؤثر على القرارات فيجب بذل العناية المهنية الكافية في اكتشافه وإذا كان هذا العنصر غير هام بالدرجة التي لا تؤثر على القرارات فلا يعد من أولويات مهمة التدقيق وذلك لمحاولة القضاء على مسببات الفجوة من خلال الإعتماد على المعايير التي توجه وتحدد الأخطاء ودرجة أهميتها مما يعطي القبول لهذه الأراء لدى مستخدمي القوائم المالية[48].

أما مسألة إكتشاف التصرفات الغير القانونية فيرى الباحث أنها من مسؤولية المنشأة من خلال وضعها لنظام ضبط داخلي فعال قادر على إكتشاف هذه التصرفات.

أ.6.تقرير المدقق النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط: يوجد إعتقاد لدى معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المدقق يضمن سلامة الحالة المالية للمنشأة وقدرتها على الإستمرار في النشاط و نتيجة، لذلك فإنه ينظر إلى فشل المنشأة على الإستمرار مباشرة بعد الحصول على تقرير التدقيق النظيف على أنه فشل لمهنة التدقيق مما يؤدي إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق[49].

ب.عوامل خاصة بمستخدمي القوائم المالية : تتمثل في:

ب-1.نقص الثقافة عن المحاسبة والتدقيق لدى المستخدمين: يوجد قصور في نشر الوعي بالمفاهيم والفروض للمحاسبة والتدقيق لدى فئة جمهور المستخدمين، إذ أن هذا القصور من شأنه أن يؤدي إلى عدم الإلمام والإدراك لماهية وأهداف التدقيق، مما يولد من التوقعات المبالغ فيها نحو الأعمال المدركة والفعلية للمدقق إتساع فجوة التوقعات في التدقيق.

---

[45] نفس المرجع السابق، ص 13.

[46] أحمد برير، جودة المراجعة مدخل لتضيق فجوة التوقعات، مرجع سبق ذكره، ص 73.

[47] نفس المرجع أعلاه، ص74.

[48] جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[49] نفس المرجع أعلاه، ص 18.

ب-2.التغير في توقعات المجتمع (مستخدمي القوائم المالية): إن السمة المميزة لعصرنا اليوم هي التغير السريع والديناميكية وهذا ما يميز توقعات وطلبات المجتمع المالي من مدقق الحسابات الأمر الذي ينشأ عنه فاصل زمني كبير بين طهور توقعات المستخدمين الجديدة والإستجابة من قبل المهنة وهو ما يحدث ويوسع من فجوة التوقعات[50].

2.سبل تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

نظراً لتأثير فجوة التوقعات في التدقيق على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة التدقيق، فإنه من الضروري العمل على تضيقها وذلك بإقتراح إطار عام لتضيق تلك الفجوة يعتمد على تصحيح التوقعات غير معقولة لمستخدمي القوائم المالية وتلبية توقعاتهم، حيث من الصعب القضاء نهائياً على تلك الفجوة نظراً لطبيعتها ومكوناتها.

ويتضمن الإطار المقترح من طرف (جورج دنيال 2001) لتضيق الفجوة التوقعات المكونات التالية[51] :

أ.تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية،

ب.تدعيم إستقلال المدقق،

ج.توسيع مسؤوليات المدقق.

وفيما يلي شرح لهذه المكونات:

أ.تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية: من الضروري تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة ويمكن أن يتحقق عن طريق كل من تقرير الإدارة وتقرير مهمة التدقيق:

أ-1.تقرير الإدارة: يعد تقرير الإدارة الذي يرفق بالقوائم المالية وسيلة من أجل توضيح الغموض أو اللبس الواقع لدى مستخدمي القوائم المالية بخصوص المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، بحيث يبن هذا التقرير أن مسؤولية إعداد القوائم المالية من إختصاص الإدارة وليس من إختصاص المدقق، كما يعتقد البعض من مستخدمي القوائم المالية.

أ-2.تقرير التدقيق: لكي يكون لتقرير المدقق دور في تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية وإزالة توقعاتهم عبر المعقولة يجب أن يتضمن :

- ❖ مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة ومسؤولية المدقق عن إبداء الرأي على تلك القوائم،
- ❖ الإشارة في فقرة النطاق إلى أن التدقيق يوفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة،
- ❖ إضافة وصف موجز لنطاق وطبيعة عملية التدقيق.

---

[50] أحمد برير، جودة المراجعة مدخل لتضيق فجوة التوقع، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[51] جورج دنيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص ص31-32.

ب.تدعيم إستقلال مدقق الحسابات: لدعم الإستقلال مدقق الحسابات وحياده وزيادة ثقة الجمهور في تقارير التدقيق وتقليص فجوة التوقعات وتجنب ممارسة إدارة المؤسسة للضغط على المدقق لسير في ركبها وللمحافظة على إستقلاليته، فإن قانون الشركات في معظم دول العالم قد نص على تعيين وتحديد أتعاب المدقق يبدأ بيد لجنة التدقيق الخارجي.

ج.توسيع مسؤوليات المدقق ودراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية: تعد مسؤولية المدقق الخارجي إحدى محاور البحث والنقاش ومثار للجدل في ميدان مهنة التدقيق وهذا في إطار المعايير والتشريعات والقواعد المهيكلة لهذه المسؤولية، وقد اعتادت مهنة التدقيق بأن المحرك الأساسي لهذا النقاش في الأزمات والفضائح التي تحدث في كل مرة، ومن جهة أخرى وجود توقعات متزايد للمستفدين من خدمات التدقيق، ومطالب عديدة بخصوص الكشف عن الغش والتصرفات غير القانونية.

المبحث الثاني: دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات

من خلال الإطلاع على معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ،يتضح لنا أن هناك بعض المعايير الدولية ذات أثر مباشر وغير مباشر في تقليص فجوة التوقعات، وذلك من خلال كون هذه المعايير تحدد مجال عمل المدقق وتؤطره وتبين لطرفي العملية التدققية وهما " مدققي الحسابات ليعرفوا حدود عملهم ومسؤولياتهم وواجباتهم ومستخدمي القوائم المالية ليعرفو صلاحيات وواجبات مدققي الحسابات "،فإن تم ذلك فإنه تقلل التباين والتناقص بين الطرفين مما يؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات في التدقيق، لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب بحيث نستهل المطلب الأول إلى التطرق لماهية المعايير الدولية للتدقيق، أما المطلب الثاني سنشير فيه إلى أهمية معايير التدقيق الدولية، أما المطلب الأخير سنتطرق فيه إلى معايير التدقيق الدولية ذات الأثر على فجوة التوقعات.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للتدقيق.

1.التعريف بالإتحاد الدولي للمحاسبين: هو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس عام 1977 بمقتضى إتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وقد جاء في الفقرة الثانية من دستور الإتحاد أن هدفه هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبية دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة[52].

ويضم الإتحاد في عضويته 157 عضو ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، ويضع الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير تتعلق بمجلات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وأداب المهنة المحاسبية في القطاع العام، ويصدر الإتحاد أيضاً توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال.

وبسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسة المتعلقة بالمحاسبة للتدقيق نشأة الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق، تصدر بواسطة لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين[53].

2.مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

هناك عدة تعاريف أهمها:

عرف الإتحاد الدولي للمحاسين IFAC معايير التدقيق على أنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقرير على مصداقية البيانات[54] ".

وفي تعريف أخرى تعرف معايير التدقيق بأنها "عبارة عن الأنماط التي يتحدي بها المدقق في أثناء أدائه لمهنة والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها[55] ".

---

[52] وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 09.

[53] منصور أحمد البديوى، شحاته السيد شحاتة، الإتجاهات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 120.

[54] وجدى حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص11.

وعرف المجمع الإمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير التدقيق على أنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي[56] ".

من خلال ما سبق نلخص إلى أن معايير التدقيق الدولية تعتبر بمثابة الإطار العام الذي يحكم مهنة التدقيق، بحيث تبين الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في المدقق، كما تحدد الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق وتمثل هذه المعايير نموذج ممارسة مهنة التدقيق.

جدول رقم (2-1): معايير التدقيق الدولية لسنة 2010.

رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق القوائم المالية.	ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 210	شروط الإرتباط بمهنة التدقيق.	ISA 530	أخذ عينات التدقيق.
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 230	وثائق التدقيق.	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.	ISA 570	الإستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسئولين عن الحكومة.	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA 300	التخطيط.	ISA 600	الإعتماد على أعمال مدقق أخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمنشأة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	إستخدام عمل المدققين الداخلين.
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط	ISA 620	الإعتماد على أعمال

[55] حسن يوسف القاضي، تدقيق الحسابات والإجراءات، الدار العلمية الدولية، عمان، 2000، ص 25.

[56] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 24.

	وأداء عملية التدقيق.		الخبراء المختصين.
ISA 330	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	إعتبارات التدقيق.	ISA 710	المقارنات.
ISA 500	أدلة التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرفقة للقوائم المالية.
ISA 510	عمليات التدقيق الأولية للأرصدة الإفتتاحية.	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على، وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2010.

المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية :

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عظيمة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها وأن تكون موثوقة بشكل تحرري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لأخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها لظروف المستديمة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى، ويمكن ارجاع سبب هذه الأهمية إلى الإعتبارات التالية :

- ❖ تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية،
- ❖ إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد،
- ❖ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير المحلية للعديد من الدول،
- ❖ إنتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الإعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.
- ❖ وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها،سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق،
- ❖ إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات،
- ❖ إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو

النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية...إلخ ،لذلك فإن معا يير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية[57].

المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية ذات الأثر في تقليص فجوة التوقعات.

فيما يلي عرض معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لسنة 2010 والتي يرى الباحث أنها تؤثر بشكل فاعل على تقليص فجوة التوقعات والتي يمكن تقسيمها على النحو التالي:

1.معايير الأهداف و المبادئ العامة التي تحكم التدقيق (ISA 200) : إذ يؤثر هذا المعيار على تقليص فجوة التوقعات من خلال بعض الفقرات المتمثلة فيما يلي:

أ.متطلبات الخبرة والتعليم: حيث تحدد هذه الفقرة العناصر الجوهرية لبرامج التعليم والتدريب والتي تقع داخل المجلات الثلاثة التالية [58] :

أ-1.التعليم: إن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هيكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الإعتراف (الحصول على شهادة مدقق الحسابات)، يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية:

- ❖ التحليل والتقييم للقوائم المالية،
- ❖ التدقيق،
- ❖ الحسابات الموحدة،
- ❖ المحاسبة العامة،
- ❖ المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة،
- ❖ المعايير المرتبطة بالقوائم المالية.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يغطي هيكل المعرفة على الأقل المجالات التالية للوظائف المرتبطة بما يلي:

- ❖ المبادئ الأساسية للإدارة المالية للمشروعات،
- ❖ إقتصاديات المشروع والإقتصاد العام والإقتصاديات المالية،
- ❖ تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات،
- ❖ قوانين التعثر المالي والإجراءات المتماثلة،
- ❖ الرياضيات والإحصاء،
- ❖ متطلبات الخدمات والإرشادات المالية،
- ❖ الأداب والسلوكيات والأخلاقيات المهنية،

[57] وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[58] أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر، عمان، 2008، ص 28.

❖ الأمن الإجتماعي وقوانين التوظيف والعمل،

❖ قوانين الضرائب.

أ-2.الإمتحانات: يجب الإعتراف بوجود إمتحانات يجيز إختيار توافر الكفاية المهنية ، ذلك الإمتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظر ي، وإنما أيضاً القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي العملي بشكل كفئ.

أ-3.الخبرة: ليس من المهم لأي مهني أن يكون لديه معرفة نظرية فحسب، بل أيضاً أن يكون قادر على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي، ويقترح قبل أن يتم الإعتراف لأغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد بإتمام ثلاث سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة وفي بيئة مهنية مناسبة.

أ-4.التعليم المستمر: إذ يجب على ممارسي المهنة أن يعملوا بإستمرار على التعليم المستمر لضمان إستمرار تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات والتغيرات السريعة في مختلف مجالات الحياة، حتى يتمكنوا تفهم طبيعة هذا التغيرات والتفاعل معها بكفاءة.

إن إخضاع المدقق الطالب للترخيص لهذه المتطلبات من شأنه أن ينتج مدققين ذوي كفاءات ومهارات عالية، التي تزيد من قدراتهم التحليلية والتفكير البناء والخلاف والتعامل مع مختلف المشاكل في التعقيدات،وهذا ما يزيد من حجم الثقة في النتائج الصادرة عنهم ، وخفض من حالات فشل التدقيق مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

ب.أداب وسلوك المهنة: فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق تتمثل في[59] :

ب-1.الإستقلال: يعتبر الإستقلال من أهم شروط المدقق الحر حيث يجب أن يكون مستقلاً في حقيقته وفي ظاهره لدى قيامه بعملية التدقيق والتي تتطلب تقديم تقريراً عنها.

وفيما يلي الحالات التي يترتب عليها التشكيل في إستقلال المدقق وذلك كما وردت في دستور المهنة:

❖ أن يكون له مصالح مالية مباشرة مع العميل،

❖ أن يكون وصياً في منشأة مالية أو منفذاً أو مديراً لشركة إذا كانت هذه الشركة عميلة للمدقق،

❖ أن يقترض من أو يقترض عميلاً أو مسؤلاً أو مدير أو مساهم رئيسي في الشركة العملية للمدقق،

❖ أن يكون له مصالح مالية مع شخص غير عميل له ويكون مستثمر في الشركة عملية،أو تكون الشركة العميلة مساهمة في أعمال هذا الشخص،

❖ أن يكون مشتركاً في شركة مشتركة مع عميل أو مع موظفيه.

[59] أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 349.

ب-2.الأمانة والنزاهة: يجب أن يكون المدقق أميناً وصريحاً وواضحاً مع عملائه لدى أداء خدماته المهنية.

ب-3.الموضوعية: يجب على المدقق أن يكون عادلاً في تصرفاته وأن لا يتخذ قرارات لا تتفق مع الواقع أو يكون متحيزاً، وأن لا يخضع لتأثير أخرين يجعلونه يتجاهل الموضوعية.

ب-4.الكفاية المهنية والعناية الواجبة : يجب على المدقق أن يقدم خدماته بالكفاية اللازمة وإستخدام خبراته وكفايته في أداء عمله بدقة وعناية واجبة، ولذلك يجب على المهنيين رفض قبول أي عملية لا يملكون كفاية أدائها، إلا إذا تأكدوا من حصولهم خلال قيامهم بالعمل على النصيحة والمعلومة التي تؤكد أداء خدماتهم بصورة مرضية.

ب-5.السرية: يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات كما يحصل عليها خلال أدائه لخدماته المهنية ،كما يجب عليه أن لا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات بدون حصوله على موافقة أو ترخيص محدد لذلك.

ب-6.السلوك المهني: يجب أن تتم جميع تصرفات المدقق بطريقة تتفق مع السمة الجيدة للمهنة، وأن يبتعد عن أي سلوك يسيء إلى سمعته المهنية.

ب-7.المعايير الفنية: يجب على المدقق لدى تقديم خدماته المهنية أن يلتزم بالمعايير الفنية والمهنية التي تتصل بالمهمة التي يقوم بها ، كما تحدد هذه الفـقرة التهديدات التي تحول دون إلتزام المدقق بالمبادئ الأخلاقية وإجراءات الوقاية منها.

مما سبق يمكن القول أن إلتزام المدقق بقواعد السلوك المهني والتي تحث أصلاً على بذل العناية المهنية اللازمة يؤدي إلى تحسين مستوى الأداء، كما أن الإلتزام بهذه المبادئ كالنزاهة ،والإستقلالية، والحياد والأمانة والسرية يعزز إلى حد بعيد ثقة مستخدمي القوائم المالية بنتائج وتقارير المدقق، ويؤكد على وجود مهنين كجهة مستقلة ومحايدة، مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

ج.نطاق تدقيق القوائم المالية: تنص هذه الفقرة على أن الهدف من عملية تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من إبداء الرأي فيها إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في جميع جوانبها الهامة بما يتفق مع معايير إعداد هذه القوائم، ولأجل تحقيق هذا الهدف حددت هذه الفقرة نطاق عملية التدقيق والمتمثل في إجراءات وعمليات التدقيق والتي يجب على المدقق مراعاتها [60]. فإذا تم ذلك سوف يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة مستخدمي هذه القوائم فيها يبديه المدقق من أراء وتقارير وهذا ما يؤثر على تقليص فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها .

[60] وجدى حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص59.

* موقف يشمل عقلاً متسائلاً، والتيقظ للحالات التي قد تدل على وجود خطأ محتمل ناجم عن خطأ أو إحتيال.

د.الشك المهني (*) : تنص هذه الفقرة على أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ عمله التدقيق بنظرة التشكيك المهني وذلك بالأخذ بعين الإعتبار الحالات والظروف التي تتسبب في عدم صحة وسلامة القوائم المالية بشكل جوهري[61].أي أنها تقع ضمن إطار واجبات ومهام المدقق.

هـ.التأكيد المعقول: إذ تلزم هذه الفقرة المدقق على توفير تأكيد معقولة بأن القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية، ويستنتج ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها من خلال قيامه بعملية التدقيق، كما تنص الفقرة بأن المدقق لا يستطيع الحصول على تأكيدات مطلقة نظراً لوجود محددات في العملية التدقيقية[62]، أي أنها تحدد واجبات المدقق وإمكاناته ومحددات عمله.

و.المسؤولية عن إعداد القوائم المالية : تفصل هذه الفقرة بين مسؤولية كل من المدقق وإدارة المؤسسة ،فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم المالية ككل، بينما مسؤولية إعداد وعرض هذه القوائم تقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفى إدارة المؤسسة من مسؤولية إعدادها[63].أي أنها تجنب مستخدمي القوائم المالية الخلط بين مسؤولية كل من المدقق وإدارة المؤسسة.

2.معايير مسؤوليات المدقق: تحددها المعايير الدولية في المعايير التالية :

أ.المعيار ISA240 الغش والخطأ: إذ يؤثر على هذا المعيار على تقليص فجوة التوقعات من خلال بعض فقراته:

أ-1.التميز بين الغش والخطأ: إهتمت هذه الفقرة بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ، حيث أوضحت أن الغش يمثل الأخطاء المعتمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين المؤسسة أو الغير، بينما الخطأ يمثل الخطأ غير معتمد والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية، أي أنها توضحها للمدقق بشكل تفصيلي حتى لا يتم الخلط بينهما ومن ثم معرفة واجبه تجاههما.

أ-2.المسؤولية عن منع واكتشاف التصرفات الغير قانونية : وتنص هذه الفقرة على أن مسؤولية منع واكتشاف التصرفات الغير قانونية تقع على عاتق الإدارة، والتي من واجبها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية، أي أنها تحدد مسؤولية إدارة المنشأة حتى لا يقع إلتباس بأن يعهد ذالك المدقق[64].

ب.المعيارISA250 مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق القوائم المالية: إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال نص الفقرات التالية :

---

[61] أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، مرجع سبق ذكره،ص 351.

[62] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[63] وجدى حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص63.

[64] أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ب-1.مسؤولية المدقق حول مراعاة الأنظمة والقوانين: إذ تنص هذه الفقرة على أن يعي المدقق أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق، أي أنها تدخل ضمن إطار مسؤوليات المدقق.

ب-2.مسؤولية الإدارة بالإلتزام بالقوانين والأنظمة: حيث تؤكد هذه الفقرة على أن مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الإلتزام بالقوانين واللوائح تقع على عاتق الإدارة، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسيات والإجراءات كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية [65].أي أنها توضح مسؤوليات إدارة المؤسسة وذلك لكي لا يقع إلتباساً بأن يعد ذلك من مسؤولية المدقق.

ب-3.الإبلاغ عن عدم الإلتزام: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية وواجب المدقق إزاء الإبلاغ عن عدم إلتزام المنشأة موضوع التدقيق بالقوانين والتعليمات، وإنسحابة من مهمة التدقيق في حالة عدم إستجابة المنشأة للإجراءات المطلوبة من قبله.

ج.المعيار ISA 300 التخطيط: إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال نصه على ضرورة قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها[66].

إن قيام المدقق بعملية التخطيط من شأنه أن يساعده على التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وتشخيص المشاكل المحتملة فضلاً عن السرعة والدقة في إنجاز العمل وهذا ما يؤدي إلى نجاح عملية التدقيق وبالتالي التأثير على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

د.المعيار ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها: لقد سحب مجلس معايير التدقيق سنة 2004 المعيار ISA400 وإصدار المعيار ISA 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006، إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال إشارته إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمؤسسة، وأن يستخدم هذا الفهم لتحديد أنواع الخطأ المحتملة، وأخذه بعين الإعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية[67].

أي أن هذا المعيار يحاول مساعدة المدقق في تقدير مخاطر التدقيق وتقليصها لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما يؤثر على فجوة التوقعات باتجاه تقليصها.

ه.المعيار ISA 570 الإستمرارية: إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديده لمسؤولية المدقق في مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلاً، حيث تتلخص مسؤولية في الحصول على أدلة تدقيق كافية حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض القوائم المالية، وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المؤسسة على الإستمرارية، كما يشير هذا

---

[65] وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[66] محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 46 .

[67] نفس المرجع أعلاه، ص 48.

المعيار إلى عدم قدرة المدقق على التنبؤ بالأحداث والظروف المستقبلية التي قد تتسبب في عدم إستمرارية المؤسسة ،وعليه فإن عدم إشارة مراقب الحسابات إلى الشك بإستمرارية المنشأة في تقريره لا يعد ضماناً لقدرة المؤسسة على الإستمرار[68].

3.معيار إعداد تقرير المدقق عن القوائم المالية (ISA700): ينص هذا المعيار على العناصر الأساسية لتقرير المدقق مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة كما يلي:

أ.عنوان التقرير (إستعمال مصطلح مدقق مستقل)،

ب.الجهة التي يوجه لها التقرير: (المساهمين، مجلس الإدارة)،

ج.الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية : وتتضمن مايلي :

- ❖ تحديد القوائم المالية المدققة،
- ❖ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

د.فقرة النطاق(شرح لطبيعة عملية التدقيق):

- ❖ الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة،
- ❖ وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه وانه تضمن " فحصا على أساس الإختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل"،
- ❖ يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه،

ه. فقرة الرأي: وتتضمن مايلي :

- ❖ أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية،
- ❖ يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية،
- ❖ يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك،
- ❖ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما[69].

---

[68] أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص، 37

[69] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،{ على الحظ } ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، متاح على " www.iefpedia.com "، أطلع عليه بتاريخ 2016/03/27، ص 117.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن هذا المعيار يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها من خلال نصه على مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين الرأي حول البيانات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يمثل الناتج النهائي للعملية التدقيقية والذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية وبالتالي فهذا المعيار ي وضح مسؤولية وواجب المدقق تجاه الظروف الثالث (مستخدمي القوائم المالية).

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نخلص إلى أن فجوة التوقعات لاقت إهتماما كبيرا من الباحثين في علم التدقيق خاصة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، بحيث لايمكن تجاهل هذه الفجوة أو الإدعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، أو القول بأن الإنتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم توجهت جهود الباحثين إلى دراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل توصيات واقتراحات لتضيقها إلى أدنى حد ممكن، لأن التخلص منها نهائيا لا يمكن أن يحدث في مهنة التدقيق إن لم يكن مستحيلا، ولعل معايير التدقيق الدولية هي إحدى أهم أليات ووسائل حل هذه المشكلة من خلال دورها في تحديد مسؤوليات وواجبات ومهام المدقق وبيانها لمستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والتي تشير إلى الدور الفعال لمعايير التدقيق الدولية في في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات، كما تهدف الدراسة الميدانية أيضا إلى إختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وذالك من خلال التعرف على أراء المختصين في هذا المجال وذلك عن طريق الاستبيان الموجه إلى مجتمع الدراسة المتكون من فئة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفئة مستخدمي القوائم المالية من مدراء مؤسسات و رؤساء المصالح، لهذا سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول نشير فيه إلى منهجية الدراسية الميدانية وأخير سنقوم بتحليل النتائج المتوصل إليها في المبحث الثاني.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

يتناول هذا المبحث المنهجية المتبعة في انجاز الدراسة الميدانية والتي سوف يتم فيها تقديم متغيرات ومجتمع الدراسة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصدقيتها وفي المطلب الثالث والأخير سنقوم بعرض أدة الدراسة.

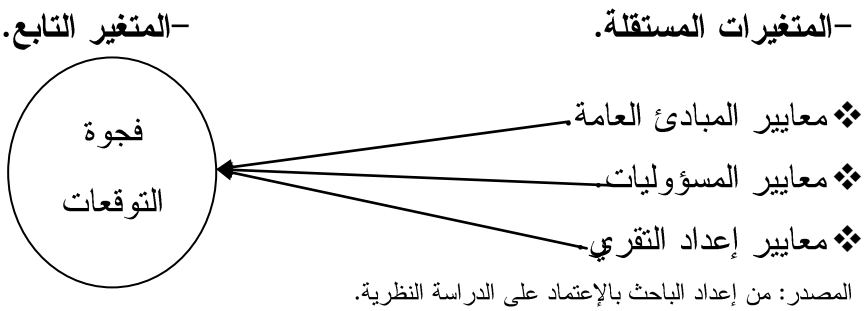
المطلب الأول: متغيرات وعينة الدراسة.

1.متغيرات الدراسة : لقد قمنا بإستخراج متغيرات الدراسة من خلال تناولنا للجانب النظري والتطرق لحيثيات الموضوع والفرضيات الموضوعة في مقدمة الدراسة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

أ.المتغير التابع : يمثل فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات.

ب.المتغير المستقل: تمثل المعايير الدولية للتدقيق المتغير المستقل المؤثر في فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مدققي الحسابات ممثلة فيما تحتويه من معايير : معايير المبادئ العامة، معايير المسؤوليات، معايير إعداد التقرير.

الشكل رقم (3-1) متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراسة النظرية.

2.عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في الجدول الوطني لكل من المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ،ومدراء المؤسسات الإقتصادية ورؤساء المصالح بإعتبارهم الطرف المستخدم للقوائم المالية.

المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصدقيتها.

لقد إستخدمنا في هذه الدراسة بيانات أولية وأخرى ثانوية، فالبيانات الثانوية تعبر عن الشق النظري من الدراسة وقد تم تحصيلها عن طريق مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة وكنتيجة للدراسة النظرية تم إستخلاص بعض المعايير التدقيق الدولية والتي تعمل على تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات وتتمثل في: معايير المبادئ العامة، معايير المسؤوليات، معايير إعداد التقرير أما البيانات الأولية فتمثل الشق الميداني من الدراسة ممثلة في إجابات مجتمعها عن أسئلة محتوى الاستبيان المستخلصة من الدراسة النظرية حول الموضوع.

1.تصميم أداة الدراسة: إستخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية بحيث إحتوى هيكله على قسمين رئيسيين:

1-1.القسم الأول: يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديمغرافية وتتضمن البيانات النوعية لأفراد العينة والتي تحدد المؤهل العلمي والوظيفة والخبرة المهنية.

1-2.القسم الثاني: يحتوي على ثلاثة محاور وتضم ثمانية عشر سؤالا وقد تم توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث.

لقد أعدت الأسئلة على أساس مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات وذلك لنتمكن من تحديد أراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول (3-1) يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها.

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط الحسابي	من 1إلى 1.5	من 1.51 إلى 2.5	من 2.51 إلى 3

2.إختبار صدق وثبات الإستبيان : يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي انه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.

الجدول (3-2) توزيع معامل ألفا كرومباخ.

محاور الإستبيان	**محتوى المحور**	**عدد الفقرات**	**معامل الثبات لألفا كرومباخ**
المحور الأول	دور معايير الأهداف والمبادئ العامة في تقليص فجوة التوقعات.	5	0.686
المحور الثاني	دور معايير المسؤوليات في تقليص فجوة التوقعات.	8	0.669
المحور الثالث	دور معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات.	4	0.469
مجموع المحاور		17	0.703

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

2.عرض أداة الدراسة: لقد قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ عددها الإجمالي 25 بحيث تم توزيع 14 استمارة إستبيان في ولاية أدرار و 11 إستمارة إستبيان في ولاية بشار، شملت 19 استمارة لفئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق و6 إستمارة بالنسبة لفئة مستخدمي القوائم المالية عن طريق التسليم المباشر وبواسطة بعض الزملاء.

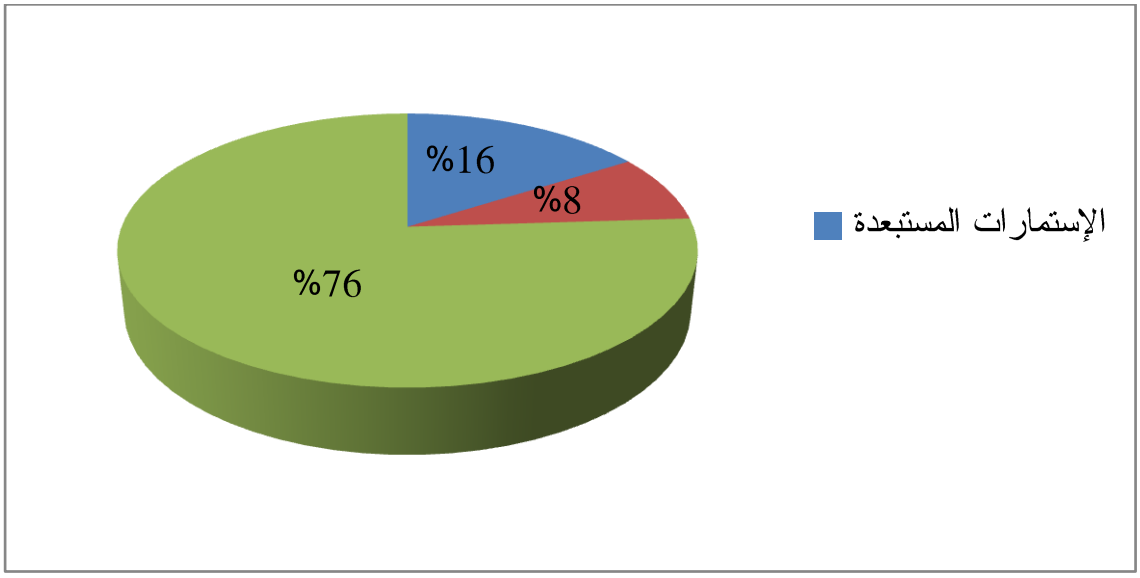
ولقد كانت نتيجة فرز الإجابات 19 إستمارة صالحة من مجموع الاستمارات الموزعة حيث إستبعدت 4 إستمارات غير صالحة للدراسة مع عدم إستلام إستمارتين.

الجدول (3-3) الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيان	فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق.		فئة مستخدمي القوائم المالية		إجمالي العينة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
عدد الإستمارات الموزعة	19	%100	6	%100	25	%100
عدد الإستمارات المستبعدة	04	%21.06	00	%00	04	%16
الإستمارة غير المسترجعة	00	%00	02	%33.33	02	%08
عدد لإستمارات الصالحة	15	%78.94	04	%66.67	19	%76

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

الشكل (3-2) تمثيل الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

سنقوم في هذا المطلب بالتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة والمتكونة من فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وفئة مستخدمي القوائم المالية.

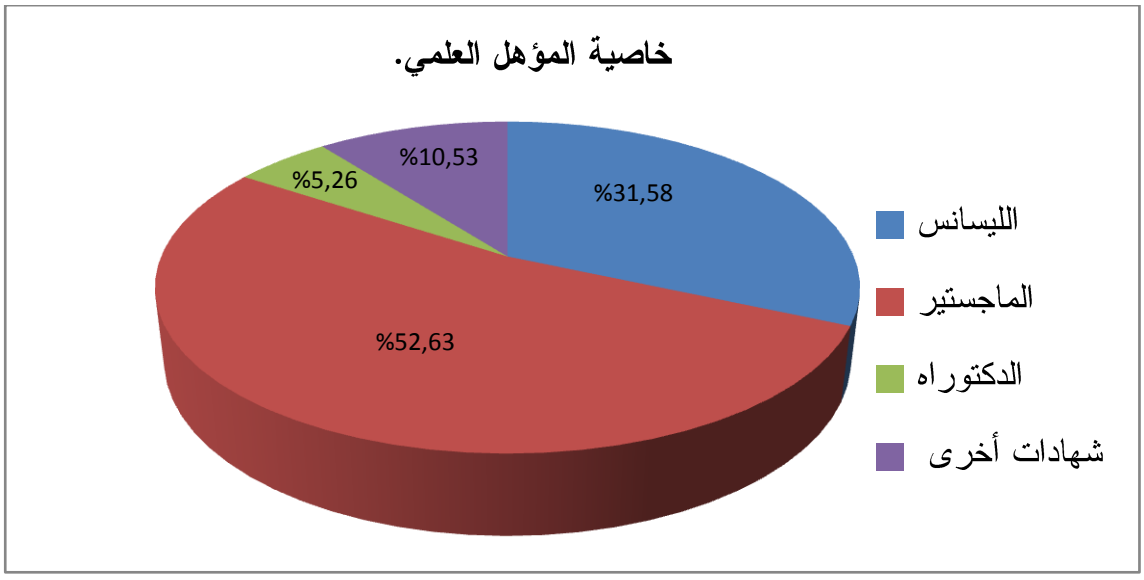
1.تحليل خاصية المؤهل العلمي.

الجدول (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي.

البيان	فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق.		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
ليسانس	05	%33.33	01	%25	6	%31.58
ماجستير	07	%46.67	03	%75	10	%52.63
دكتوراه	01	%6.67	00	%00	01	%5.26
شهادات أخرى	02	%13.33	00	%00	02	%10.53
المجموع	15	%100	04	%100	19	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

الشكل (3-3) تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

يبين الجدول السابق (3-4) توزيع نسب خاصية التأهيل العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن مؤهل الماجستير يحتل المرتبة الأولى في كل من فئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات،المحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق بنسبة 46.67% وفئة مستخدمي القوائم المالية بنسبة 75%،وإحتل مؤهل

الليسانس المرتبة الثانية بنسبة 33.33% بالنسبة لفئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات،المحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق، ونسبة 25% بالنسبة لفئة مستخدمي القوائم المالية، وإحتلت الشهادات الأخرى المرتبة الثالثة بنسبة 13.33% بالنسبة لفئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق ونلاحظ انعدام هذا المؤهل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وإحتلت شهادة الدكتوراه المرتبة الرابعة بنسبة 6.67% بالنسبة لفئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات،المحاسبين، ونلاحظ انعدام هذا المؤهل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وبصفة عامة نلاحظ بأن أفراد العينة موزعين على مختلف درجاتهم العلمية بنسب متفاوتة ، حيث نلاحظ بأن النسبة الغالبة هي مؤهل الماجستير بنسبة 52.63% يليها مؤهل الليسانس بنسبة 31.58% أما مؤهل الدكتوراه والشهادات الأخرى فقد جاء بنسب تمثلت في 5.26% و 10.53%.

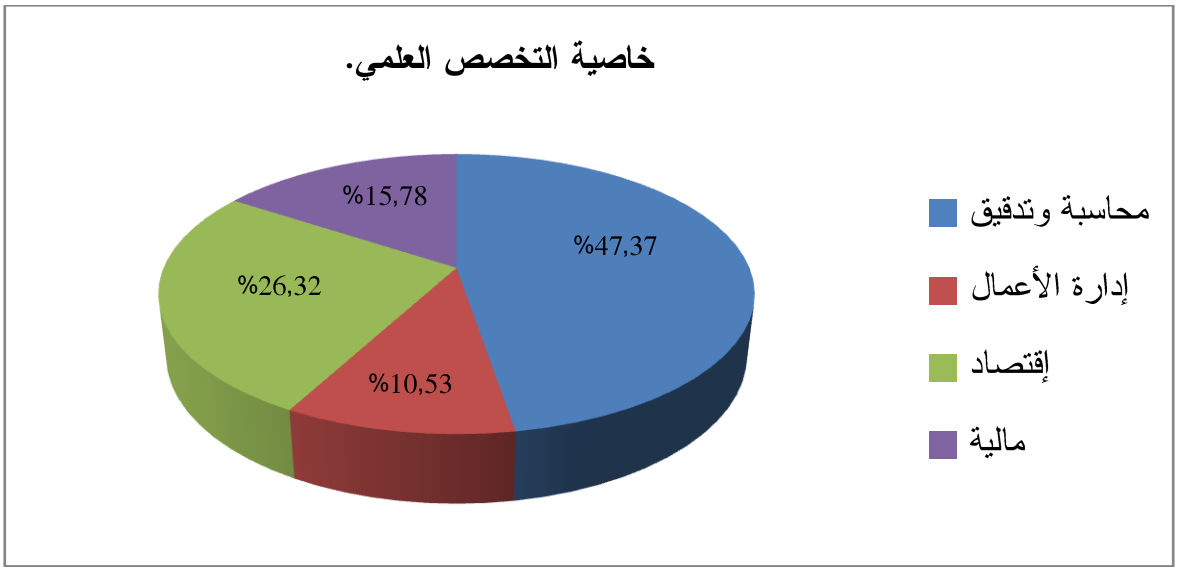
2.تحليل خاصية التخصص العلمي:

الجدول رقم (3-5) توزيع عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي.

البيان	فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
محاسبة وتدقيق	08	%53.34	1	%25	09	%47.37
إدارة الأعمال	02	%13.33	00	%00	02	%10.53
إقتصاد	03	%20	02	%50	05	%26.32
مالية	02	%13.33	01	%25	03	%15.78
المجموع	15	%100	4	%100	19	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

الشكل (3-4) تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

يبين الجدول السابق (3-4) أن توزيع نسب خاصية التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة قدغلب عليه تخصص محاسبة وتدقيق، حيث مثلت فئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات،المحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق بنسبة مئوية قدرها 53.34%، يليه تخصص الإقتصاد في المرتبة الثانية بنسبة مئوية قدرها 20%، يليه تخصص إدارة الأعمال وتخصص مالية بنسبة مئوية متساوية قدرها13.33%، أما فئة مستخدمي القوائم المالية فقد غلب عليها تخصص الإقتصاد بنسبة مئوية قدرها 50%، يليه تخصص محاسبة وتدقيق وتخصص المالية بنسبة مئوية متساوية قدرها 25%، أما تخصص إدارة الأعمال فقد جاءة بنسبة معدومة، وهذه نتيجة منطقية بحكم ان فئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات يكون التخصص المطلوب للممارسة المهنة ذو طابع محاسبي، اما فئة مستخدمي القوائم المالية فيغلب على عملهم الطابع المالي.

أما بالنسبة لمجمل عينة الدراسة فقد غلب عليها تخصص محاسبة وتدقيق 47.37%، يليه تخصص إقتصاد بنسبة 26.32%، أما بقية التخصصات والمتمثلة في المالية وإدارة الأعمال فقد جاءت بنسب مئوية ضعيفة قدرها على التوالي 15.78% و10.53%.

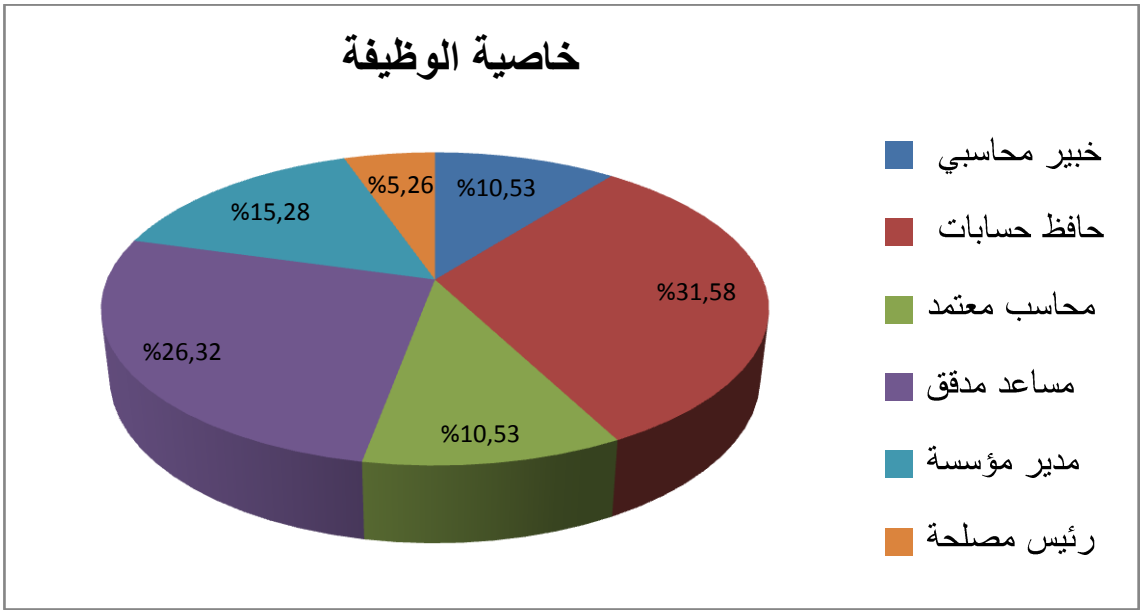
3.تحليل خاصية الوظيفة.

الجدول (3-6) توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة.

الوظيفة	فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق.		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
خبير محاسبي	02	%13.33	-	-	02	%10.53
محافظ حسابات	06	%40	-	-	06	%31.58
محاسب معتمد	02	%13.33	-	-	02	%10.53
مساعد مدقق	05	%33.34	-	-	05	%26.32
مدير مؤسسة	-	-	03	%75	03	%15.78
رئيس مصلحة	-	-	01	%25	01	%5.26
المجموع	15	%100	04	%100	19	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

الشكل (3-5) تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

يتبين من الجدول رقم (3- 6) توزيع النسب حسب خاصية الوظيفة لأفراد العينة الدراسة حيث نجد بأن فئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق تغلب عليهم وظيفة محافظ الحسابات بنسبة مئوية قدرها 40%، تليها وظيفة مساعد مدقق بنسبة 33.33% ثم تليها وطيفة كل

من الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد بنسبة 13.33%، كما نجد فئة مستخدمي القوائم المالية تغلب عليها وظيفة المدراء بنسبة 75% تليها وظيفة رئيس مصلحة بنسبة 25%، هذا مايدل على أن التجاوب مع الإستبيان كان من قبل محافظي الحسابات ومدراء المؤسسات.بصفة عامة فإن عينة الدراسة قد توزعة على النحو التالي النسبة الأكبر كانت لوظيفة محافظي الحسابات بمقدار 31.58% تلتها وظيفة مساعد مدقق بنسبة 26.32%، ثم وظيفة مدير مؤسسة بنسبة 15.78%، وتوزعت النسبة الباقية لكل من وطيفة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، ورئيس المصلحة على التوالي 10.53% و 5.26%.

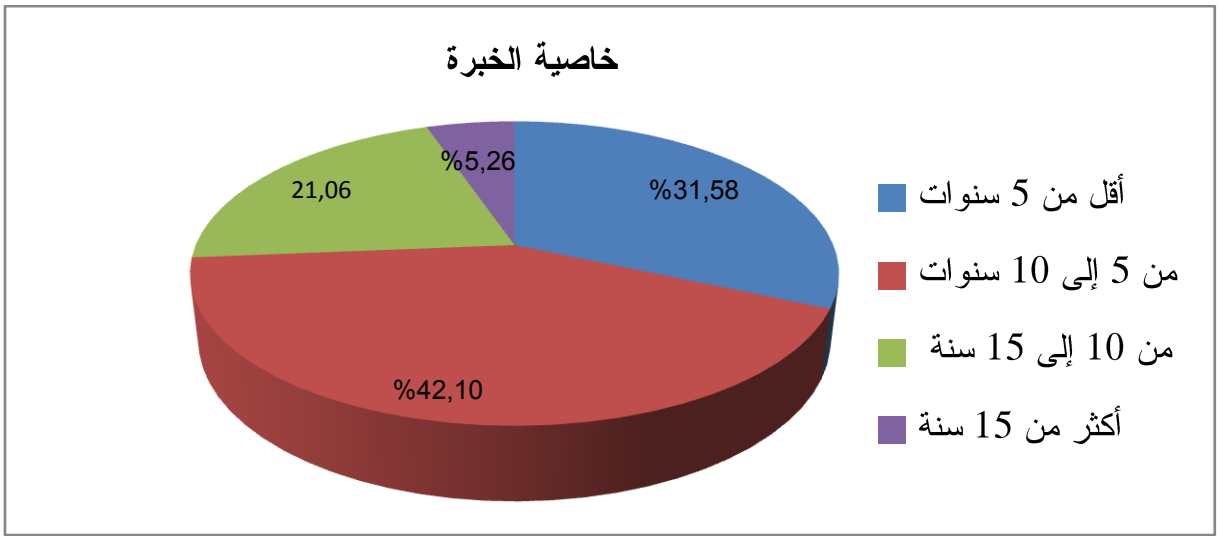
3.تحليل سنوات الخبرة.

الجدول (3-7) توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة.

سنوات الخبرة	فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق.		فئة مستخدمي القوائم المالية		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
أقل من 5 سنوات	05	%33.33	01	%25	06	%31.58
من 5 إلى 10 سنوات	07	%46.67	01	%25	08	%42.10
من 10 إلى 15 سنة	02	%13.33	02	%50	04	%21.06
أكثر من 15 سنة	01	%6.67	00	00	01	%5.26
المجموع	15	%100	04	%100	19	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

الشكل (3-6) تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة .



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

يوضح الجدول رقم (3-6) توزيع عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة وذالك بنسب متباينة حيث كانت الفئة المسيطرة لأصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات لفئة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين ومساعدي المدقق بنسبة مقدارها 46.67%، تلتها أصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات بنسبة مقدارها 33.33%، أما أصحاب الخبرة من 10 إلى 15 سنة فقد جاءت بنسب ضعيفة مقدارها على التوالي 13.33% و 5.26%، أما فئة مستخدمي القوائم المالية فغلب عليها أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسب متساوية مقدارها 25%، في حين كانت النسبة معدومة بالنسبة لأصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة، أما بخصوص إجمالي العينة وكتوزيع لأصحاب الخبرة، فقد كانت النسبة الغالبة لأصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة مئوية قدرها 42.10%، تليها النسبة المؤية بمقدار 31.58% لأصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات، والبقية توزعت بنسب متباينة بمقدار و 21.06% و 5.26% لكل من أصحاب الخبرة على التوالي من 10 إلى 15 سنة و اكثر من 15 سنة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان.

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلالتها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمحور الأول.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الأول، الذي يتمثل في دور معايير المبادئ العامة للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3-8) نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير المبادئ العامة في تقليص فجوة التوقعات.

رقم العباراة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
1	17	02	00	1.11	0.315	موافق
	%89.5	%10.5	%00			
2	18	00	1	1.10	0.459	موافق
	%94.7	%00	%5.3			
3	15	01	03	1.37	0.761	موافق
	%78.9	%5.3	%15.8			
4	19	00	00	1	00	موافق
	%100	%00	%00			
5	16	01	02	1.26	0.653	موافق
	%84.2	%5.3	%10.5			
المتوسط الإجمالي للمحور	85	04	06	1.17	0.438	موافق
	%89.5	%4.2	%6.3			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.17 بإنحراف معياري قدر ب 0.664، وحسب ماود في مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات يتبين بأن أفراد العينة قد أعطو الموافقة على محتوى

هذا المحور، على إعتبار أن له دور كبير في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و المدقيقين الخارجيين، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1.لقد تحصلت العبارة " **إن متطلبات الخبرة والتعليم الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تؤدي إلى إكساب المدقق القدرات والمهارات اللازمة للممارسة المهنة** " على متوسط حسابي قدره 1.11بإنحراف معياري قدر ب 0.315، و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع إلى الدور الذي يلعبه الإتحاد الدولي للمحاسبين في في الرفع من مستوى أداء المدققين من خلال إخضاع المدقق الطالب للترخيص لتقيم يشمل كل الجوانب التي تؤهله للقيام بمهنة التدقيق، وهذا ما يترجم عن طريق تحسين مخرجات عملية التدقيق مما يؤدي إلى بث الثقة والإطمئنان لدى مستخدمي القوائم المالية.

2.لقد تحصلت العبارة " **إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين دور رئسي في رفع مستوى الإدراك والمعرفة للممارسة الأخلاقية للمهنة** " على متوسط حسابي قدره 1.10 بإنحراف معياري قدره 0.459، و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع إلى الدور الذي يلعبه الإتحاد الدولي للمحاسبين في في الرفع من مستوى الممارسة الأخلاقية للمهنة، وذالك من خلال تحديده لجملة من المتطلبات والمبادئ التي ينبغي على المدقق التقيد بها للوصول إلى أعلى مستويات الاستقلالية والنزاهة لدى القيام بمهام التدقيق،وهذا مايؤدي إلى زيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية بنتائج وتقارير المدقق.

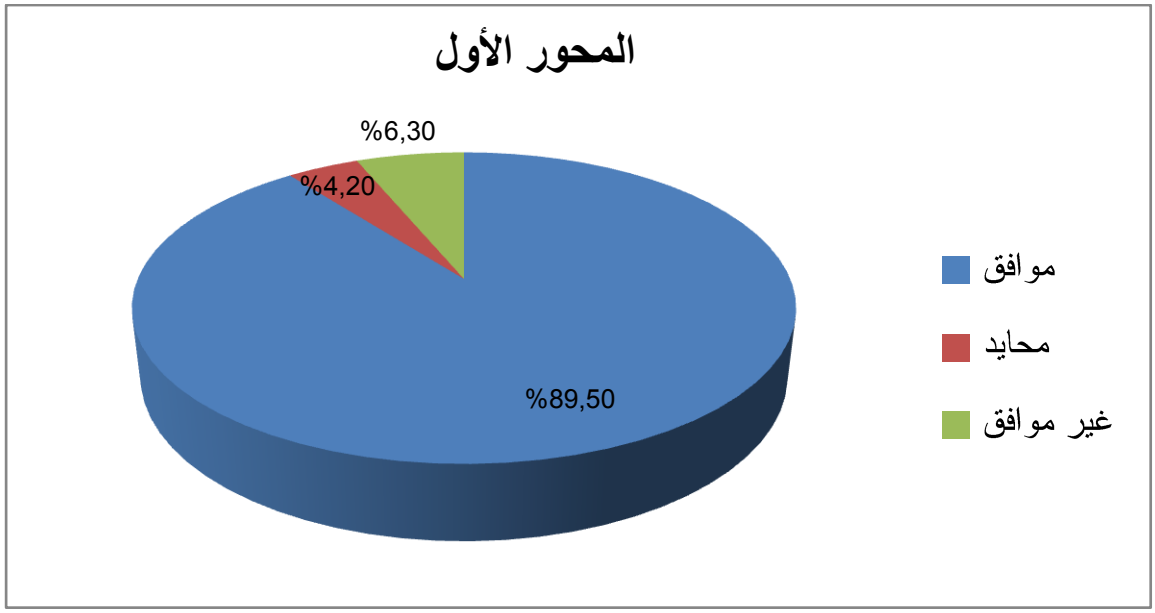
3.لقد تحصلت العبارة " **يهدف تحديد نطاق تدقيق القوائم المالية إلى تمكين المدقق من إبداء الرأي في مدى عدالتها** " على متوسط حسابي قدره 1.37 بإنحراف معياري قدرب 0.761 وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع إلى الدور الذي تلعبه هذه الفقرة في توضيح إجراءات وعمليات التدقيق التي تخول للمدقق الوصول إلى إبداء رأي حول مصداقية القوائم المالية، وهذا مايؤدي إلى نجاح عملية التدقيق.

4.لقد تحصلت العبارة " **إن تنفيذ عملية التدقيق بنظرة التشكيك المهني تساعد في الكشف عن التحريفات الهامة في القوائم المالية** " على متوسط حسابي قدره 01 بإنحراف معياري قدر00، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا مايؤكد على ضرورة قيام المدقق بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بنظرة التشكيك المهني من أجل الكشف عن التحريفات الهامة في القوائم المالية.

5.لقد تحصلت العبارة " **تهدف العملية التدققية إلى قيام المدقق بتخطيط وأداء مهامه للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية** " على متوسط حسابي قدره 1.26 بإنحراف معياري قدره 0.653، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة وهذا راجع إلى كون هذه الفقرة توضح لكل من طرفي العملية التدقيقية وهما

مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بأنه لا يمكن الحصول تأكيدات مطلقة بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة، نظرا لوجود محددات في العملية التدقيقية.

الشكل (3-7) يبين إتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول.



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن 89.5 % من إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على وجود دور لمعايير المبادئ العامة في تقليص فجوة التوقعات، و 6.3% من إجابات أفراد العينة غير موافقة، و 4.2%من إجابات أفراد العينة إتجهت نحو الحياد.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للمحور الثاني.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الثاني، الذي يتمثل في دور معايير المسؤوليات في تقليص فجوة التوقعات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3-9) نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير المسؤوليات في تقليص فجوة التوقعات.

رقم الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
1	17	02	00	1.11	0.315	موافق
	%78.9	%5.3	%00			
2	15	01	03	1.37	0.761	موافق
	%78.9	%5.3	%15.8			
3	18	01	00	1.05	0.229	موافق
	%94.7	%5.3	%0			
4	16	02	01	1.21	0.535	موافق
	%84.2	%10.5	%5.3			
5	19	00	00	1	00	موافق
	%100	%00	%00			
6	16	02	01	1.21	0.535	موافق
	%84.2	%10.5	%5.3			
7	19	00	00	1	00	موافق
	%100	%00	%00			
8	18	01	00	1.05	0.229	موافق
	%94.7	%5.3	%00			
المتوسط الإجمالي للمحور	138	09	05	1.13	0.325	موافق
	%90.8	%5.92	%3.28			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.13 بإنحراف معياري قدر ب 0.325، وحسب ماود في مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات يتبين بأن أفراد العينة قد أعطو الموافقة على محتوى هذا المحور، على إعتبار أن لمعايير مسؤوليات المدقق أهمية بالغة في مهنة التدقيق وبالتالي لها كبير في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و المدققين الخارجيين، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1.لقد تحصلت العبارة " **مراعات المدقق الخارجي لوجود عمليات تنطوي على الغش والخطأ** " على متوسط حسابي قدره 1.11 بإنحراف معياري قدره 0.315 ، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة وهذا أمر ضروري كون أن مراعاة المدقق الخارجي لهذه الحلات له دور فعال في الرفع من قدرته على إكتشاف الأخطاء والغش، وبالتالي إظفاء طابع الثقة في مخرجات عملية التدقيق، وهذا مايلبي رغبة الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

2.لقد تحصلت العبارة " **بذل المدقق الخارجي جهد للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش** " على متوسط حسابي قدره 1.37 بإنحراف معياري قدره 0.761، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا أمر معقول كون أن الغش قد يتضمن خططا منظمة ومتقنة بغرض إخفاءه مثل التزوير والتعمد بعدم تسجيل العمليات، وتكون حالات الإخفاء هذه أكثر صعوبة إذا ما أصابها التواطؤ مما يتطلب من المدقق بذل جهد كافي لإكتشافها، وهذا مايبرر مسؤولي ة المدقق الخارجي إتجاه الطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

3. لقد تحصلت العبارة " **إدارة المنشأة هي الجهة مسئولة عن منع وإكتشاف التصرفات الغير القانونية** " على متوسط حسابي قدره 1.05 بإنحراف معياري قدره 0.229، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا مايوضح مسؤولية إدارة المنشأة على منع وإكتشاف التصرفات الغير القانونية، والتي من واجبها تطبيق واستخدام نطام سليم للرقابة الداخلية، حتى لايعهد ذلك من مسؤولية المدقق كما يعتقد البعض من مستخدمي القوائم المالية مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

4. لقد تحصلت العبارة " **مراعات المدقق الخارجي للقوانين والأنظمة الموضوعة من طرف المنشأة محل التدقيق** " على متوسط حسابي قدره 1.21 بإنحراف معياري قدره 0.535، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع إلى أن مخالفة إدارة المنشأة محل التدقيق للقوانين قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، مما يتطلب من المدقق الخارجي دراستها.

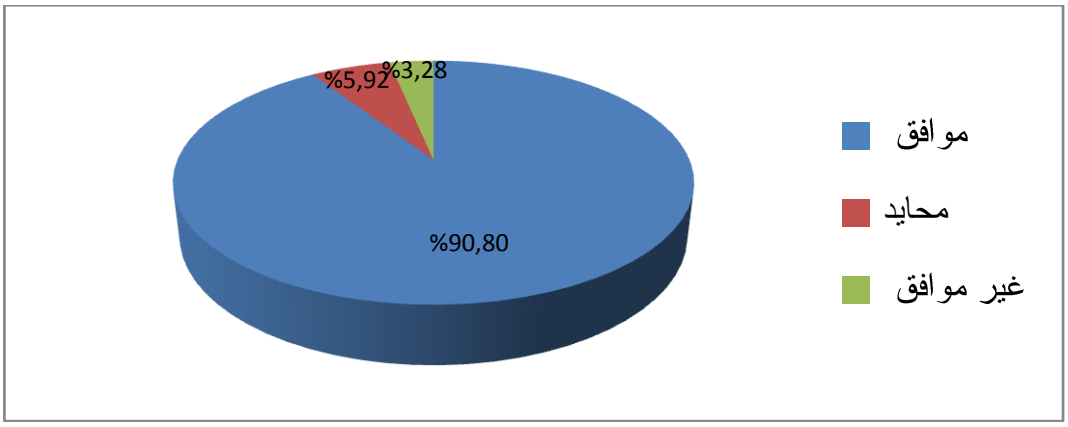
5. لقد تحصلت العبارة " **المدقق الخارجي مسؤول عن إكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية** " على متوسط حسابي قدره 1 بإنحراف معياري 00، وبذلك إحتلت المرتبة الأولى من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة، وهذا أمر واضح كون أن مختلف القوانين والتشريعات والمعايير تلزم المدقق الخارجي عن إكتشاف الأخطاء الجوهرية، وبتالي إظفاء طابع الثقة في مخرجات عملية التدقيق وبتالي تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية مما يقلص من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

6.لقد تحصلت العبارة " **يقوم المدقق الخارجي بالإتصال مع الجهات المختصة عند عدم إستجابة إدارة المنشأة لتوصيات المدقق حول وجود دلائل محتملة لحدوث تجتوزات معينة** " على متوسط حسابي قدره 1.21 بإنحراف معياري قدره 0.535، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا أمر معقول كون أن مسؤولية المدقق الخارجي تنشأ عند إكتشافه لدلائل توحي على عدم إستجابة إدارة المنشأة لتوصياته المتعلقة بالتجاوزات المكتشفة مما يتوجب إبلاغ الجهات المعنية لتبرير مسؤوليته كون هذه التجاوزات قذ تؤثر على جوهر القوائم المالية، وبالمقابل إذا لم يكن هناك تبليغ تتسم عملية التدقيق بعدم التنظيم وبالتالي تختل مخرجاتها مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي يوسع من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

7. لقد تحصلت العبارة " **قيام المدقق الخارجي بتخطيط عملية التدقيق** " على متوسط حسابي قدره 1 بإنحراف معياري 00، وبذلك إحتلت المرتبة الأولى من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة وهذا أمر معقول كون أن قيام المدقق الخارجي بعملية تخطيط عملية التدقيق يمكنه من التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة مما يؤدي إلى نجاح عملية التدقيق، وبتالي تقليص الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي.

8. لقد تحصلت العبارة " **حصول المدقق الخارجي على فهم كافي لهيكل الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل التدقيق**" على متوسط حسابي قدره 1.05 بإنحراف معياري قدره 0.229، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا مايؤكد على ضرورة حصو ل المدقق على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية، لأن هذا الفهم يساعده في إكتشاف الأخطاء والغش وتقدير المخاطر المحتملة، وتقليصها مما يعزز ثقة الطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية بمخرجات العملية التدقيقية، وهذا مايؤدي إلى تقليص الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

الشكل (3-8) يبين إتجاه العينة بالنسبة للمحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن 90.8% من إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على وجود دور لمعايير مسؤوليات المدقق في تقليص فجوة التوقعات، و 3.28% من إجابات أفراد العينة غير موافقة، ونسبة 5.92 % من إجابات أفراد العينة إتجهت نحو الحياد.

المطلب الثالث:التحليل الإحصائي للمحور الثالث.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص المحور الثالث، الذي يتمثل في دور معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول (3-10) نتائج الإستبيان المتعلقة بدور معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات

رقم العباراة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
1	17	00	02	1.21	0.631	موافق
	%89.5	%00	%10.5			
2	19	00	00	01	00	موافق
	%100	%00	%00			
3	18	00	01	1.11	0.459	موافق
	%94.7	%00	%5.3			
4	13	02	04	1.53	0.841	محايد
	%68.4	%10.5	%21.1			
المتوسط الإجمالي للمحور	67	02	07	1.21	0.483	موافق
	%88.16	%2.63	%9.21			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يتبين من الجدول السابق بأن النتائج الإحصائية قد جاءت كما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.21 بإنحراف معياري قدر ب 0.483 ، وحسب ماود في مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات يتبين بأن أفراد العينة قد أعطو الموافقة على محتوى هذا المحور، عﻠى إعتبار أن له دور كبير في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و المدققين الخارجيين، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1.لقد تحصلت العبارة " **الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول القوائم المالية** " على متوسط حسابي قدره 1.21 بإنحراف معياري قدره 0.631، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة.

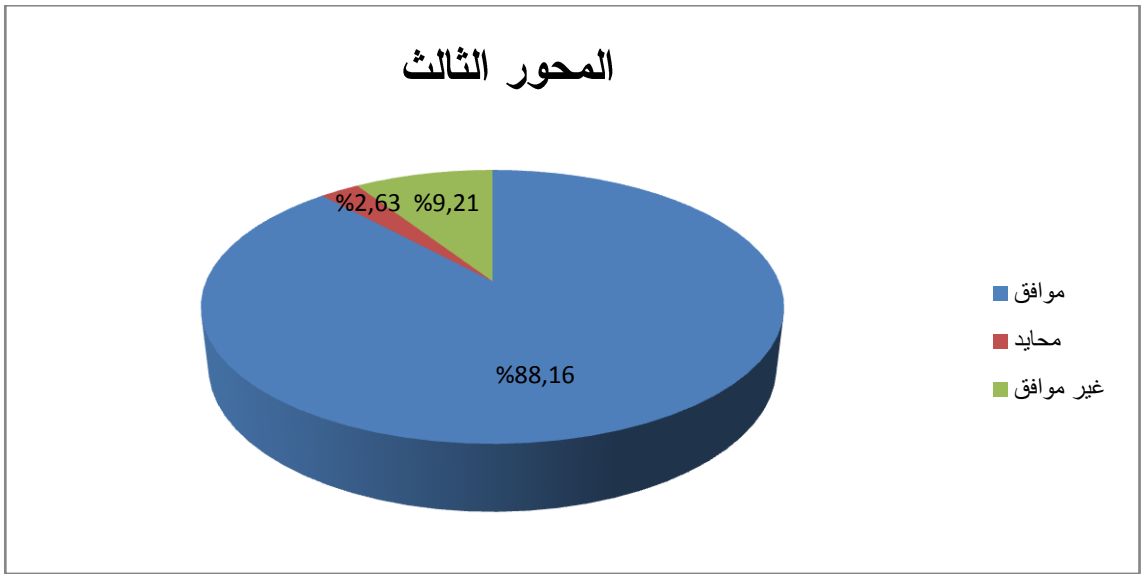
2.لقد تحصلت العبارة " **توضيح التقرير لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية** " على متوسط حسابي قدره 1 بإنحراف معياري 00، وبذلك إحتلت المرتبة الأولى من جملة عبارات هذا المحور، وحسب مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة التامة من قبل أفراد العينة.

مما سبق يمكن القول بأن هذا الأمر معقول كون أن الإشارة في تقرير التدقيق والذي يمثل أداة إتصال بين المدقق والطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية، إلى مسؤوليﺔ كل من المدقق حول إبداء الرأي حول القوائم المالية، ومسؤوليﺔ الإدارة عن إعداد القوائم المالية يجنب مستخدمي القوائم المالية الخلط بين كل من مسؤوليﺔ المدقق ومسؤوليﺔ إدارة المنشأة مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

3.لقد تحصلت العبارة " **بيان التقرير لرأي المدقق بدقة وموضوعية للمركز المالي للمؤسسة** " على متوسط حسابي قدره 1.11 بإنحراف معياري قدره 0.459، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا مايؤكد ضرورة الإشارة في تقرير لرأي المدقق بدقة وموضوعية حول المركز المالي للمنشأ وهو مايلبي رغبة الطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية مما يؤثر على فجوة التوقعات بإتجاه تقليصها.

4.لقد تحصلت العبارة " **الإشارة إلى في تقرير التدقيق حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار في مزاولة أعمالها بنجاح** " على متوسط حسابي قدره 1.53 بإنحراف معياري قدره 0.841 ، وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن أفراد العينة أبدو الحياد تجاه هذه العبارة، لأن الإشارة إلى مقدرة المؤسسة على الإستمرار في حد ذاته محل إختلاف فمستخدمي القوائم المالية يرون ضرورة الإشارة في التقرير حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار ومدققي الخارجيين يرون بعدم إلزامية هذا الأمر، بحجة أن المدقق لا يعتبر مسؤ ولا عن التنبؤ بالأحداث المستقبلية مما يوسع من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

الشكل (3-9) يبين إتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قاعدة الإستبيان.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن 88.16% من إجابات أفراد عينة الدراسة موافقة على وجود دور لمعايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات، و 9.21% من إجابات أفراد العينة غير موافقة،و 2.63%من إجابات أفراد العينة إتجهت نحو الحياد.

خلاصة

في هذا الفصل تمت الإشارة إلى إجراءات الدراسة الميدانية والوسائل المستخدمة حيث تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص العينة الديمغرافية، وتحليل نتائج الإستبيان من أجل التعرف على أراء العينة المتكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، ومساعدي المدقق، وفئة مستخدمي القوائم المالية حول مجموعة من النقاط المتعلقة بدور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات، ولقد إتفق معضم إجابات العينة على أن معايير التدقيق الدولية تسهم في تضيق فجوة التوقعات.

خاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع المعايير الدولية للتدقيق ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الدور الذي يمكن أن تلعبه المعايير الدولية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى الأدبيات المتعلقة بحيثيات الموضوع، أما الدراسة الميدانية فكانت عبارة عن إستبانة موجهة لفئة المدققين الخارجيين وفئة مستخدمي القوائم المالية.

1.نتائج إختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي :

بالنسبة للفرضية الأولى " ليس لمعايير التدقيق المحلية (الجزائرية) دور في تقليص فجوة التوقعات" توصلنا من خلال دراستنا للفصل الأول على الإتفاق على مضمون هذه ال فرضية، كون أن الجزائر لم تصدر معايير بالمعنى الذي جاءت به المعايير الدولية وإنما قامة بإصدار قوانين وتوصيات حاولة من خلالها تنظيم المهنة ولكن هذا لا يكفي لرفع مستوى الممارسة المهنية مما يزيد من الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات.

بالنسبة للفرضية الثانية " لمعايير المبادئ والأهداف العامة للتدقيق دور في تقليص فجوة التوقعات" توصلنا من خلال دراستنا للجزء النظري على الإتفاق على مضمون هذه الفرضية وقلنا بأن معايير الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم التدقيق تحسن من فهم المجتمع لأهداف التدقيق كما تمنح للمدقق مرجعية شاملة لتحقيق أعلى مستويات الأداء، وهي محققة من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية والمتمثلة في إختبار المحور الأول من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على مختلف العبارات المكونة لهذا المحور وقد كانت في مجملها لها تأثير في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

بالنسبة للفرضية الثالثة " مدى مساهمة معايير مسؤوليا ت المدقق في تقليص فجوة التوقعات" حيث تمت الإشارة في الجانب النظري للدراسة بأن مسؤوليا ت المدقق الخارجي تعتبر من الجوانب الجوهرية بالنسبة لمهنة التدقيق، إذ يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المدقق مسئول عن إكتشاف التصرفات غير القانونية ويوجد كذلك وجود إعتقاد لدى مستخدمي القوائم المالية بأن المدقق مسئول عن إكتشاف جميع أنواع الأخطاء والغش، ولدرء هذا التباين والإختلاف جاءت معايير التدقيق الدولية المتعلقة بمسؤوليات المدقق لتوضح وتزيل هذا البس، وقد دعم هذا القول من خلال إختبار المحور الثاني للإستبيان وتم إثبات بأن لمعايير مسؤوليات المدقق دور في تقليص فجوة التوقعات.

بالنسبة للفرضية الرابعة " مدى تأثير معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات " توصلنا من خلال دراستنا للجزء النظري على الإتفاق على مضمون هذه الفرضية وقلنا بأن لتقرير المدقق دور في

تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية ، وذلك بالإشارة في التقرير إلى مسؤولية كل من الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية المدقق المتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد، لإزالة توقعاتهم الغير المعقولة والمتمثلة أساسا في أن المدقق الخارجي هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية، وهي محققة من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية والمتمثلة في إختبار المحور الثالث من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على مختلف العبارات المكونة لهذا المحور وقد كانت في مجملها لها تأثير في تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين.

2.نتائج الدراسة:

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب و إختبار الفرضيات و من خلال كل ما طرح في الجانب النظري والجانب التطبيقي بغرض تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير التدقيق الدولية وبتالي تقليل الفروقات الواقعة بين الإدراكات لمختلف أطراف المهنة سواء من جانب المدققين الخارجيين أو متلقي هذه الخدمة وهم مستخدمي القوائم المالية قد تم التوصل إلى النتائج التالية :

- إن متطلبات الخبرة والتعليم الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين تعتبر من الأطر الهامة في الرفع من أداء وكفائة عملية التدقيق.
- تساهم قواعد وسلوك وأداب مهنة التدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في تقارير والقوائم المالية.
- إن تحديد نطاق تدقيق القوائم المالية يساهم في تمكين المدقق من إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية.
- قيام المدقق الخارجي بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بنظرة التشكيك المهني يساعده في الكشف عن التحريفات الهامة في القوائم المالية.
- تسهم معايير مسؤوليات المدقق في تضيق فجوة التوقعات من خلال عدة عوامل وهي:
  - مراعات المدقق الخارجي لوجود عمليات تنطوي على الغش والخطأ.
  - بذل المدقق الخارجي جهد للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش.
  - مراعات المدقق الخارجي للقوانين والأنظمة الموضوعة من طرف المنشأة محل التدقيق.
  - قيام المدقق الخارجي بتخطيط عملية التدقيق.
- تساهم معايير إعداد التقرير في تضيق فجوة التوقعات من خلال عدة عوامل تتمثل في:
  - الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول القوائم المالية.
  - توضيح التقرير لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.
  - بيان التقرير لرأي المدقق بدقة وموضوعية للمركز المالي للمؤسسة.

3.التوصيات:

وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحث يوصي بما يلي :

-صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية للتدقيق.

-ضرورة العمل على إيجاد آلية من قبل الجهات الرسمية والمهنية للتأكد من التزام المدققين الخارجين بمسؤولياتهم.

-العمل على عقد الندوات والمؤتمرات التي تجمع بين المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية لمناقشة مشاكل المهنة وإمكانيات تطوير هذه المهنة، وهذا ما يسهم في الحد من فجوة التوقعات والتعرف على متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة

قائمة المصادر والمراجع

أولا:الكتب.

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث إلى التدقيق والتأكيد الحديث، سلسلة الكتاب العلمية، دارالصفاء للنشر والتوزيع ،الأردن ،2009.

2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الأول، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر، عمان، 2008.

3. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المرجع في التقرير عن الغش، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر،2005.

4. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

5. إشيتوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.

6. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات لألفية الثالثة،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2001.

7. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة ،دار التعليم الجامعي ،الإسكندرية، مصر،2010.

8. حمدي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، مزوار للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010

9. حسن يوسف القاضي، تدقيق الحسابات والإجراءات، الدار العلمية الدولية، عمان، 2000.

10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار الميسرة، عمان،2001.

11. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرافعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل،عمان،1998.

12. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

13. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان،2008.

14. منصورأحمد البدبوى، شحاته السيد شحاتة ،الأتجاهات الحديثة في المراجعة،الإسكندرية، مصر، 2006.

15. محمد التوهامي طواهر، مسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006.

16. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق،الدار الجامعية مصر، 2000.

17. محمود إبراهيم، عبد السلام تركي ،تحليل التقارير المالية ،مطبعة جامعة الملك سعود ،المملكة العربية السعودية ،1993.

18. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2000.

19. عبد الفتاح الصحن وأخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، الأسكندرية، 2000.

ثانيا:الرسائل والأطروحات.

1.أحمد برير، جودة المراجعة، مدخل لتطبيق فجوة التوقعات { على الخط }، مذكرة تندرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، متاح على " www.bu-univ-ouargal.dz " أطلع عليه بتاريخ 2016/01/29.

2.شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتواه في العلوم الإقتصادية، {على الخط} جامعة سطيف1، متاح على "www.pdffactory.com " ، أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24.

3.محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،{على الحظ} ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، متاح على " www.iefpedia.com"، أطلع عليه بتاريخ،2016/03/27.

4. محمد عبد الرحمان حسن القضاة، فجوة التوقعات وسبل تضيقها ،{ على الحظ }، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة جرش ،الأردن ، 2013، متاح على "w ww.academia.com " أطلع عليه بتاريخ 2016/2/16.

ثالثا: القوانين والمراسيم.

1. القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 20 المؤرخة في 1991/05/01.

2. المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخ في 96/09/25 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية ،عدد 56 ،.1996

3. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 17 أبريل 1996.

4.قرار مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 32.

5. القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010.

6. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 07، المؤرخة في2011.

رابعا: المجلات.

1.عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقع في التدقيق {على الحظ}، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول،المجلد السادس عشر، متاح على "www.shathrat.net" أطلع عليه بتاريخ 2016/01/28.

ملاحق

الملحق رقم (1) الإستبيان.

جامعة أحمد دراية أدرار.

قسم علوم التسير.

إستمارة استبيان.

السادة: خبراء المحاسبة،محافظي الحسابات،المحاسبين المعتمدين.

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة تحليلية لأراء خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بعنوان " المعاير الدولية للتدقيق ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين "،وذالك كبحث أكاديمي لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسير ويعتبر هذا الإستبيان جزء من البحث، ونظرا لخبرتكم العملية في هذا المجال فإن إجابتكم الدقيقة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان ستكون محل تقدير، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

كما يؤكد الباحث أن إجابتكم على الاسئلة الواردة بالإستبيان لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الجزء الأول: البيانات الشخصية للمستجوب.

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك.

1-**المؤهل العلمي:**

-شهادة الليسانس. ☐ -شهادة الماجستير. ☐

-شهادة الماستر. ☐ -شهادة الدكتوراه. ☐

-شهادة أخرى. ☐

- أذكرها:.....

2.التخصص:

- محاسبة وتدقيق. ☐ - إدارة الأعمال. ☐

- إقتصاد. ☐ - مالية. ☐

3- الوظيفة.

-خبير محاسبي. ☐ -محافظ حسابات. ☐

-محاسب معتمد. ☐ - مساعد مدقق. ☐

- مدير مؤسسة. ☐ - رئيس مصلحة. ☐

4- الخبرة المهنية:

-أقل من 5 سنوات. ☐ -من 5 إلى 10 سنوات. ☐

-من10 إلى 15 سنة. ☐ -أكثر من 15 سنة. ☐

الجزء الثاني: أسئلة الإستبيان.

أولا: دور معايير المبادئ العامة في تقليص فجوة التوقعات.

الرقم	فقرات الاسئلة	موافق	محايد	غير موافق
1	إن متطلبات الخبرة والتعليم الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تؤدي إلى إكساب المدقق القدرات والمهارات اللازمة للممارسة المهنة.			
2	إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين دور رئسي في رفع مستوى الإدراك والمعرفة للممارسة الاخلاقية للمهنة.			
3	يهدف تحديد نطاق تدقيق القوائم المالية إلى تمكين المدقق من إبداء الرأي في مدى عدالتها.			
4	إن تنفيذ عملية التدقيق بنظرة التشكيك المهني تساعد في الكشف عن التحريفات الهامة في القوائم المالية.			
5	تهدف العملية التدقيقية إلى قيام المدقق بتخطيط وأداء مهامه للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية.			

ثانيا: دور معايير المسؤوليات في تقليص فجوة التوقعات.

إن أثر معايير المسؤوليات في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقيقين الخارجيين تكون من خلال:				
الرقم	**فقرات الاسئلة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
1	مراعات المدقق الخارجي لوجود عمليات تنطوي على الغش والخطأ.			
2	بذل المدقق الخارجي جهد للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش.			
3	إدارة المنشأة هي الجهة ال مسئول ة عن منع وإكتشاف التصرفات الغير القانونية.			
4	مراعات المدقق الخارجي للقوانين والأنظمة الموضوعة من طرف المنشأة محل التدقيق.			

5	المدقق الخارجي مسؤول عن إكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم المالية			
6	يقوم المدقق الخارجي بالإتصال مع الجهات المختصة عند عدم إستجابة إدارة المنشأة لتوصيات المدقق حول وجود دلائل محتملة لحدوث تجوزات معينة.			
7	قيام المدقق الخارجي بتخطيط عملية التدقيق.			
8	حصول المدقق الخارجي على فهم كافي لهيكل الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة محل التدقيق.			

ثالثا: دور معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات.

أن أثر معايير إعداد التقرير في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقيقين الخارجيين تكون من خلال:				
الرقم	**فقرات الاسئلة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
1	الإشارة في تقرير التدقيق بوضوح إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول القوائم المالية.			
2	توضيح التقرير لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.			
3	بيان التقرير لرأي المدقق بدقة وموضوعية للمركز المالي للمنشأة.			
4	الإشارة إلى في تقرير التدقيق حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار في مزاولة أعمالها بنجاح.			

المخرجات الإحصائية.) 2الملحق رقم (

1.المخرجات الإحصائية الخاصة بالمحور الأول.

النسبة المئوية لإجابات عينة الدراسة .

		Effectif	N % colonne
السؤال1	موافق	17	89.5%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	0	.0%
السؤال2	موافق	18	94.7%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال3	موافق	15	78.9%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	3	15.8%
السؤال4	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال5	موافق	16	84.2%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	2	10.5%

المتوسط والإنحراف المعياري للمحور الأول.

السؤال1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	89.5	89.5	89.5
	محايد	2	10.5	10.5	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	94.7	94.7	94.7
	غير موافق	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	78.9	78.9	78.9
	محايد	1	5.3	5.3	84.2
	غير موافق	3	15.8	15.8	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	100.0	100.0	100.0

السؤال5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	84.2	84.2	84.2
	محايد	1	5.3	5.3	89.5
	غير موافق	2	10.5	10.5	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

Tableau de bord

	السؤال1	السؤال2	السؤال3	السؤال4	السؤال5
Moyenne	1.11	1.11	1.37	1.00	1.26
N	19	19	19	19	19
Ecart-type	.315	.459	.761	.000	.653

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.686	5

1.المخرجات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني.

		Effectif	N % colonne
السؤال6	موافق	17	89.5%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	0	.0%
السؤال7	موافق	15	78.9%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	3	15.8%
السؤال8	موافق	18	94.7%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	0	.0%
السؤال9	موافق	16	84.2%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال10	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال11	موافق	16	84.2%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال12	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال13	موافق	18	94.7%
	محايد	1	5.3%

		Effectif	N % colonne
السؤال6	موافق	17	89.5%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	0	.0%
السؤال7	موافق	15	78.9%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	3	15.8%
السؤال8	موافق	18	94.7%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	0	.0%
السؤال9	موافق	16	84.2%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال10	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال11	موافق	16	84.2%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال12	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال13	موافق	18	94.7%
	محايد	1	5.3%
	غير موافق	0	%.0

السؤال6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	89.5	89.5	89.5
	محايد	2	10.5	10.5	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	78.9	78.9	78.9
	محايد	1	5.3	5.3	84.2
	غير موافق	3	15.8	15.8	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	94.7	94.7	94.7
	محايد	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	84.2	84.2	84.2
	محايد	2	10.5	10.5	94.7
	غير موافق	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال10

Tableau de bord

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	100.0	100.0	100.0

السؤال11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	84.2	84.2	84.2
	محايد	2	10.5	10.5	94.7
	غير موافق	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	100.0	100.0	100.0

السؤال13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	94.7	94.7	94.7
	محايد	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

	السؤال6	السؤال7	السؤال8	السؤال9	السؤال10	السؤال11
Moyenne	1.11	1.37	1.05	1.21	1.00	1.21

		Effectif	N % colonne
السؤال14	موافق	17	89.5%

	السؤال12	السؤال13
Moyenne	1.00	1.05
N	19	19
Ecart-type	.000	.229

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
69 6.	8

المخرجات الإحصائية بالنسبة للمحور الثالث.

	محايد	0	.0%
	غير موافق	2	10.5%
السؤال15	موافق	19	100.0%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	0	.0%
السؤال16	موافق	18	94.7%
	محايد	0	.0%
	غير موافق	1	5.3%
السؤال17	موافق	13	68.4%
	محايد	2	10.5%
	غير موافق	4	21.1%

7لسؤال15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	100.0	100.0	100.0

السؤال14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	89.5	89.5	89.5
	غير موافق	2	10.5	10.5	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

السؤال17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	13	68.4	68.4	68.4

السؤال16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	94.7	94.7	94.7
	غير موافق	1	5.3	5.3	100.0
	Total	19	100.0	100.0	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.703	17

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.469	4