



جامعة أحمد دراية أدرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بغوان

انعكاسات استقلالية المدقق الخارجي على شفافية إبداء الرأي

دراسة ميدانية

تحت إشراف:

بن العرية محمد

إعداد الطلبة:

*بن الشيخ رشيد

*مأموني محمد الشافعي

لجنة المناقشة

(رئيسا)	أستاذ محاضر	ا.فودو محمد
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر	بن العرية محمد
(مناقشا)	أستاذ محاضر	مسعودي عبد الكريم

الموسم الجامعي 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
The central library



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد درايا - أدرار
مركزية
لمحة البحث البليوغرافي

شهادة الترخيص بالإيداع

الأستاذ(ة):

بن العربة محمد

شرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ : انعكاسات استقلالية المدقق الخارجي على شفافية ابداء الرأي

من إنجاز الطالب(ة):

بن الشيخ رشيد

و الطالب(ة):

ماموني محمد الشافعي

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : علوم تجارية

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/05/30

شهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين نسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها. بإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والالكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

07 JUIN 2022

ادرار في

مساعد رئيس القسم:

د. قولي نوري عبد الرحمان

المسؤول عن قسم العلوم التجارية

مكلف بما بعد التخرج والبحث العلمي





الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

باسم الله الذي هداني بهدية وسقاني بنعمته

اهدي ثمرة جهد السنين إلى كل من صلى على خير البرية "محمد" عليه الصلاة والسلام
إلى من كلله الله بالهبة والوقار ... ومن علمني العطاء بدون انتظار من أحمل اسمه بكل
افتخار والدي العزيز رحمه

"الحاج العربي"

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب والحياة وإلى معنى الحنان... إلى بسمه الحياة وسر
الوجود , إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي... إلى من لا توفي حقها
كلماتي , إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة "عائشة" ربي يطول في عمرك يا جنتي

إلى من رافقوني دربي خطوة بخطوة منذ الصغر إخوتي أحبتي

"نور الدين، نجاة، خديجة"

"محمد وإبراهيم,

إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني

معنى الصداقة* حروشي عبدالقادر ، عصموني براهيم*.

الإهداء

بسم الله وكفى والصلاة والسلام على المصطفى

الحمد لله حمدا كثيرا مباركا، الحمد لله علي الذات، عظيم الصفات، جليل القدر، مطاع الأمر، رفيع الذكر، جزيل العطاء، مجيب الدعاء، جميل الثناء، نحمده سبحانه وتعالى حمدا دائما أبدا مسبقا سرمدا على توفيقه لإتمام هذا العمل.

اهدي ثمرة جهدي هذه إلى:

إلى من ألزمني الرحمان برضاها إلى الوالد الكريم والوالدة الكريمة الله يواتيها برحمته وعفوه ومغفرته.

إلى جميع أفراد عائلاتي وإلى أحبتي سر فرحتي وابتسامتي.

إلى من كانوا لي إخوة إلى رفقائي في الحياة وزملائي الأحبة إلى من تشرفت بمعرفتهم خلال سنوات الدراسة.

الشكر والتقدير

من لم يشكر الناس لا يشكر الله
إن الشكر والحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، نشكره ونحمده حمدا
كثيرا مباركا فيه على
جزيل عطائه وعلى كلما أنعم علينا به وفضله علينا أن وفقنا لإتمام هذا العمل،
ونسأله تعالى أن ينفعنا به،
راجين منه عز وجل التوفيق والسداد في باقي مشوارنا البحثي.

من هذا المنبر نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلي الأستاذ المشرف* بلعارية
محمد* على مجهوداته المبذولة وتوجيهاته القيمة التي أمدنا بها في سبيل نجاح
العمل.

كما لا ننسى شكر الأستاذ* ولد بحمو سمير* الذي لم يبخل علينا بشيء وجميع
أساتذة الكلية ونسأل الله الحليم الكريم أن يجزيكم عنا أحسن الجزاء.
والله ولي التوفيق.

فهرس المحتويات

أ.....	المقدمة
أ.....	1-توطئة:
الفصل الأول:النظريات الأدبية للدراسة	
5	تمهيد :
6	المبحث الأول : ماهية شفافية استقلالية المدقق الخارجي
6	المطلب الأول : مفهوم و أهمية الاستقلالية و الهدف منها
16.....	المطلب الثاني : إبداع الرأي
20.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
20.....	المطلب الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة
23.....	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
26.....	خلاصة :
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	
28.....	تمهيد:
29.....	المبحث الأول: الطريقة والنموذج.
29.....	المطلب الأول: الطريقة والأدوات.
38.....	المطلب الثاني: نموذج الدراسة.
45.....	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
45.....	المطلب الأول :نتائج التحليل الوصفي للعينة
48.....	المطلب الثاني :مناقشة النتائج وتحليلها
51.....	خلاصة:
53.....	خاتمة :
55.....	قائمة المصادر و المراجع :

فهرس الجداول

- الجدول (1-1) الإحصائيات الخاصة بمجموعة استمارات الاستبيان29
- الجدول رقم (1-2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب النوع (ذكر-أنثى)30
- الجدول رقم (1-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي31
- الجدول رقم (1-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر33
- الجدول رقم (1-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة34
- الجدول رقم (1-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة36
- الجدول رقم (1-7) يوضح مقياس ليكارت الخماسي38
- الجدول رقم (1-8) ترتيب العبارات حسب أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط في المحور38
- الجدول رقم (1-9) يوضح الاتساق الداخلي لعبارات استقلالية المدقق40
- الجدول رقم (1-10) يوضح الاتساق الداخلي لعبارات إبداء الرأي41
- الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ42
- الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ43
- الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ42
- الجدول رقم (2-12) يوضح اختبار التوزيع الطبيعي حسب اختبار كولموغوروفسيمنروف43
- الجدول رقم (1-1) - عرض اتجاهات أفراد العينة حول استقلالية المدقق45

فهرس الأشكال

- الشكل رقم: (1-2) يوضح توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي32
- الشكل رقم (1-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر33
- الشكل رقم (1-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة35
- الشكل رقم (1-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة36

قائمة الملاحق

01- قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

02- الاستبيان

مقدمة

المقدمة العامة

1-توطئة:

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها مسبقا في صورة برنامج التدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي العملية التدقيق والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في غاية عملية التدقيق.

فبالرغم من الدور الكبير الذي يصطلح به نظام الرقابة الداخلية وجهاز التدقيق الداخلي، فقد تم التركيز بأهمية أكبر على عمل المدقق الخارجي، وذلك لما اعتقد من توفر الحيادية والاستقلالية في عمله، ونظرا لدور وأهمية التقارير التي يقدمها خدمة للمؤسسة ودفاعا عن مصالح المالكين.

فمهنة التدقيق الخارجي نشاط مستقل من خارج المؤسسة، يقوم بها شخص يصطلح عليه اسم "المراجع أو المدقق"، يتولى مهمة التدقيق ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه وتحديد مواقع الاختلال في القوانين واللوائح والإجراءات الموضوعية، والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضغوط أو إكراهات.

إشكالية الدراسة:

ومن مجمل ما سبق ذكره فإن إشكالية بحثنا الرئيسية التي نسعى إلى الإجابة عليها يمكن طرحها على النحو

التالي:

ما مدى إنعكسات المدقق الخارجي على شفافية الرأي ؟

وللإجابة على هذا السؤال، ارتأينا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية :

• كيف يساهم المدقق الخارجي في تحديد الأخطاء المالية ؟

• ما هي العوامل المؤثرة على المدقق الخارجي؟

2-فرضيات الدراسة:

من خلال الأهداف المرجوة من هذا البحث نحاول صياغة الفرضيات التي يتم من خلالها اختبار مختلف الإشكاليات المطروحة وتتمثل فيما يلي:

- يساهم المدقق الخارجي في تحديد الأخطاء المالية انطلاقاً من دراسة بيانات ومعلومات مفصلة عن جملة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة.
- يواجه المدقق الخارجي العديد من التحديات.
- يعتبر التقرير النهائي للمدقق بمثابة التعبير الحقيقي عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- مبررات اختيار الموضوع:

لقد كانت هناك عدة دوافع ومبررات دفعتنا لاختيار موضوع الدراسة من أهمها ما يلي:

- ✓ معرفة أهمية الاستقلالية بالنسبة للمدقق.
- ✓ تحديد انعكاسات المدقق على الشفافية.
- ✓ الرغبة الشخصية كطلبة باحثين في الميدان بغية التوسع والتعمق والإحاطة.
- ✓ لما للموضوع من علاقة وطيدة مع تخصصنا الدراسي.

4- أهمية الدراسة:

في ظل الجهود المبذولة من طرف المنظمات الدولية الكبرى لتحقيق الوحدة والتوافق بالنسبة لعلم المحاسبة الذي يعتبر الكل والتدقيق الجزء الذي لا يتجزأ من هذا العلم، فهي تسعى بكل الوسائل والأساليب لإيجاد ديناميكية محاسبية مستقلة تتماشى مع متطلبات الشركات والتطور التكنولوجي كمرجع معتمد في المحاسبة والتدقيق .

5- أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية شفافية إبداء الرأي في ظل استقلالية المدقق وانعكاساتها على المؤسسة الاقتصادية وعلى القوائم المالية وذلك من خلال:

- - مفهوم الاستقلالية.
- - أهمية استقلالية المدقق الخارجي.
- - أهمية الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق.
- - أثر الاستقلالية على إبداء الرأي.

6- المنهج المتبع:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب البحث والإجابة على إشكالية البحث وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية اعتمدنا على المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف وصف وتحليل مختلف الجوانب النظرية للموضوع.

7- حدود الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى الوصول إلى درجة كبيرة وعالية من الشفافية والدقة والوضوح في مهنة التدقيق وإزالة الغموض وتحديد الصعوبات والتحديات ومحاولة معالجتها بحلول ميدانية فعالة وتلافي العيوب والانتقادات الخاصة بمهنة التدقيق.

الحدود الزمنية والمكانية: نحاول في هذه الدراسة استقصاء كل من له علاقة بمهنة المحاسبة في أدرار خلال الفترة من 2000/02/01 إلى 2022/03/20.

8- صعوبات الدراسة:

- واجهتنا بعض الصعوبات أثناء إنجازنا لهذا العمل نخص بالذكر منها ما يلي :
- الطبيعة الفنية للموضوع والتي تتطلب مهارات خاصة للتحكم في المصطلحات.
- عدم وفرة المدققين والخبراء المحاسبين في الموقع الجغرافي للدراسة.

9- هيكل الدراسة :

بغرض دراستنا لهذا البحث دراسة تفصيلية ومحيطة بكافة جوانبه ارتأينا تقسيمه إلى فصلين حسب المنهجية المتفق عليها علميا، حيث سينحصر الفصل الأول حول النظريات الأدبية والتطبيقية للدراسة من خلال تناولنا فيه على ماهية الشفافية والاستقلالية وكذا الهدف منها.

فيما سيحتوي الفصل الثاني على الدراسة التطبيقية من خلال تحديد الطريقة المتبعة والنموذج وكذا تحليل النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول

شفافية الرأي وماهية العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق

تمهيد :

للتدقيق أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها فهو وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، وبعد عملية انتقاده للقوائم المالية الختامية، من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، حيث أنها تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، وتعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المدقق أثناء قيامه بعمله، حيث أن للمدقق الخارجي مسؤوليات، وفي نهاية عمله يقدم تقريراً يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية ونتائج الأعمال لتلك الفترة .

المبحث الأول: ماهية شفافية استقلالية المدقق الخارجي

بالرغم من كون الاستقلالية مفهوم يعتره إطار من الغموض المرتبط بكل من الإحساس الداخلي والتصرفات المنبثقة من شخص المراجع فلا عجب إذن من إخفاق النظريات المتعددة للتدقيق في تحديد المستويات المعيارية لدرجة الاستقلالية المطلوبة لدى المراجع ناهيك عن تحديد الوسائل الفعالة والقطعية التي من شأنها أن تؤدي دون غيرها للوصول إلى مثل هذه الدرجة إن وجدت

المطلب الأول: مفهوم و أهمية الاستقلالية و الهدف منها

الفرع الأول: مفهوم الاستقلالية وأهميتها

أولاً- مفهوم الاستقلالية:

فبالرغم من كون الاستقلالية مفهوم يعتره إطار من الغموض المرتبط بكل من الإحساس الداخلي والتصرفات المنبثقة من شخص المراجع فلا عجب إذن من إخفاق النظريات المتعددة للتدقيق في تحديد المستويات المعيارية لدرجة الاستقلالية المطلوبة لدى المراجع ناهيك عن تحديد الوسائل الفعالة والقطعية التي من شأنها أن تؤدي دون غيرها للوصول إلى مثل هذه الدرجة إن وجدت. حيث يخضع مفهوم استقلال المدقق الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظرا لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمدقق ، وكذلك بالعلاقات المالية التي ترتبط المدقق بالشركة محل التحقيق ، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد يثير شكوكا ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المدقق نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، ونتيجة ذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المدقق.¹

فيجب على المدقق أن يكون مستقلا عند أداء عمله وواجباته المهنية طبقا لمعايير التدقيق مثل تلك التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي " The American Institute ، Public Accountants ، Of" إذ يجب أن يحافظ على الموضوعية في الأداء والابتعاد عن النزاعات التي قد تبعده عن مسؤولياته.

2

¹ جعافرة محمد ، مدى حرص مكاتب التحقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية الفرق الخارجي ، 2008 ، ص 23

² جمعة، أحمد طعي ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد ، 2012 ، عمان دار صفاء للنشر و التوزيع ، ص 63 .

وفي هذا السياق يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن استقلال مدقق الحسابات يقوم على عنصرين متلازمين هما:¹

– **الاستقلال في المضمون أو الاستقلال الحقيقي Independence in Fact**: ويقصد به تمسك

المدقق بالخلق الحميد والسلوك القويم في كافة تصرفاته وأحكامه بخصوص إصدار رأيه عن القوائم المالية.

و بمعنى آخر فإن استقلال المضمون يعبر عن الالتزام بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بالتدقيق وحتى إصدار التقرير. وهذا الجانب من الاستقلال يعد حالة ذهنية خاصة بالمدقق نفسه. التي لا يستطيع أن يقدرها أو يلاحظها إلا المدقق، ومن ثم يصعب على غيره إدراكها أو ملاحظتها.

– **الاستقلال في الشكل Independence in Appearance**: ويقصد به أن ينأى المدقق بنفسه

عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته ، ومن ثم فإن هذا الجانب يعد مهما وضرورية لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي يصدرها المدقق، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم في محتوى هذه التقارير.

ثانياً: أهمية استقلالية المدقق الخارجي

تعد مهنة التدقيق في حقيقتها حقا للأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية، ولا شك أن من أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة.

ونظرا للقواعد الخاصة بإدارة الشركة المساهمة، فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي يسهمون فيها بصورة مباشرة، ولكنهم يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني مؤهل ومحايد يسمى (مدقق الحسابات) وذلك في نطاق ما يسمى (التدقيق الخارجي الذي يعد من أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق.²

¹ جمعة، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، 2000 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ص 19 .

² حسني، صدق ، استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة المهنية، 1999 مجلة العلوم الإدارية، عدد 1،

الجامعة الأردنية عمان، الأردن ، ص 26 .

ومن هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال محقق الحسابات لأنه وهو يمارس عمله يعد حكما يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعمله، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات.¹

ولا تخلو بيئة التدقيق غالبا من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان ، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات، من هنا يظهر للباحث مدى أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكبلا عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم، وهذه العلاقة هي من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق ومصدقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية لهذا التقرير ، ولذلك يجب أن يتصف المحقق بالاستقلالية ليكون مؤهلا وقادرا على القيام بدوره الرقابي على أكمل وجه، وأن يبدي رأيه مطمئنا وبشكل حيادي، وبضمير خالص دون خوف من ضرر أو جزاء يقع عليه.

الفرع الثاني: الهدف من استقلالية المدقق

يهدف التدقيق إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم الثقة (بشكل معقول وليس مطلق) من مصدر مستقل يقدم نظرة حقيقية وعادلة للقوائم المالية. وهذا لن يتحقق إذا لم يثق مستخدمو تقرير المدقق بمصداقيته وعدم تأثره بإدارة الشركة.²

➤ استقلالية المنهج

يكون التقرير المدقق قيمة كبيرة إذا تم دعمه من خلال بعض القرائن والأدلة، وقد يكون عكس ذلك، إذا كان التقرير لمصلحة الإدارة. إذا كانت هناك رغبة لدى الإدارة في إخفاء بعض القضايا فإنها تتمنى أن لا يتم اكتشاف ذلك، حتى لو لم يكن لديها ما تخفيه. وقد تلجأ الإدارة إلى القيام بتخفيض أتعاب التدقيق وذلك لإعاقه المدقق عن القيام بأعماله على أكمل وجه. وإذا كان لدى المدقق القدرة للوصول إلى درجة قناعة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بأقل جهد وبفترة زمنية قصيرة، فإنه في هذه الحالة يمكن أن يحصل على نتيجة جيدة من إذا تقليل تكاليف التدقيق وتقديم تاريخ انتهاء التحقيق إذ إن ذلك

¹ جمعة، أحمد حلمي ، مرجع سابق ، 39

² شمري، عبد الرحمن ، مقومات استقلالية مثقفي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 ، جامعة عمان العربية

للدراستات العليا ، ص 68 .

يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل وبالتالي تخفيض تكاليف العمل وزيادة الربحية. كما يجب أن يكون المدقق حراً مستقلاً لينظم اتفاقية التدقيق في أي حالة وبالطريقة التي يراها مناسبة. وتعد الحرية بشكل خاص أمراً مهماً جداً في العلاقة بين شركة التدقيق والعميل كما أن طريقة التدقيق يجب أن تتواءم مع نمو الشركة وتطور النشاطات الأخرى بالإضافة إلى أنه لا يحق للإدارة أن تمنع المحقق من اختيار إستراتيجيته الأساسية التي ينوي أن يطبقها في عقد الارتباط¹.

➤ استقلالية التحقق:

يحمي منهج الاستقلالية قدرة المدقق في اختيار الإستراتيجية الملائمة لأعمال التدقيق كما يحمي الطريقة التي يمارسها المدقق أو الأسلوب المطبق في هذه الإستراتيجية، ويجب أن يملك المدقق الحق في الاطلاع على وثائق وسجلات الشركة، وحق الإجابة عن أي تساؤلات عن أعمال الشركة أو عن المعالجات المحاسبية.

ويعود الجدل الجوهرى بعدم تقييد المحقق في جمع أدلة التدقيق، إلى أن التحقيق يجب أن يدار بتعاون كامل مع إدارة الشركة وموظفيها وهذا يصب في مصلحة مساهمي الشركة. وتصبح عملية التدقيق مكلفة جداً في حال مواجهة صعوبة في الحصول على المعلومات المطلوبة، كما أن محاولة عرقلة عمل المدقق قد تكون ضد مصلحة الإدارة فضلاً عن إعطاء انطباع عام بأن الإدارة تحاول إخفاء شيء ما.²

➤ استقلالية التقرير:

يصبح تقرير المحقق شديد الأهمية عندما يكون مستقلاً، إذ تحدث غالبية الخلافات مع الإدارة حول القرارات المتعلقة بتفسير المعايير المحاسبية أو حول أمور مثل تقدير المخصصات للديون المعدومة أو تقدير الاستهلاك المتراكم أو قيم المخزون .

كما تحاول الإدارة أحياناً تضليل المساهمين من خلال نشر معلومات محاسبية غير صحيحة أو غير مكتملة ومن ثم ستسعى إلى منع المحققين من نشر بعض المعلومات التي توصلوا إليها حول تلك المخالفات، وغالباً ما يتم إغراء المحقق للحد من المقاومة من خلال استجابته لكل ما يطلبه المديرون،

¹ عبد الله خالد ، التدقيق و الرقابية في البنوك ، منشور بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، 2008 ، ص 56 .

² جعافرة محمد ، مرجع سابق ، 76 .

من خلال هذا الإجراء يتفادى المدقق القيود التي قد تفرض عليه ويخاطر في تعرضه لعقوبة شديدة في حال اكتشافه لخرق القانون، وقد لا يحدث هذا بالضرورة، إلا أنه من جهة أخرى يكون الوضع غير مرض بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، في حالة عدم اكتمال تقرير المدقق أو إذا كان غامضة ومبهما.¹

➤ تقرير المدقق:

إن المفهوم الشامل للتقرير التحقيقي لا ينبغي أن يقتصر على تقييم أداء المنشأة في الماضي، بل ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختباري أن كافة التنبؤات المستقبلية السنة بخلاف سنة التدقيق قد أعدت وفقا للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات والتنبؤات الخاصة بأداء المنشأة، ولما كان التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق الذات يعرف بأنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي

تتعدد العوامل التي تؤثر على استقلالية المحقق وهي مثل:

➤ هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق:

أعطى القانون الحق في تعيين مدقق الحسابات الخارجي للهيئة العامة للمساهمين إضافة إلى تحديد أتباعه، وذلك حفاظا على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على الشركة جعل هذا الحق غير ذي جدوى وعرض استقلالية المدقق للشك، وعندما تمارس الإدارة حق التعيين بفعل التعويض المعطى لها من قبل الهيئة العامة للمساهمين حسب القانون، وذلك كون القوائم المالية معدة أصلا من قبل الإدارة أما

¹دفا، هاني. العوامل التي تنال من استقلالية مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم ص المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، 2004، جامعة القدس، ص 33 .

المدقق الخارجي فهو من يبدي الرأي بها، مما قد يولد شعور لدى المدقق بالامتتان لإدارة المنشأة وبالتالي تعريض الاستقلالية للخطر.

لذا ومن أجل ضمان استقلالية المدقق، يجب أن يكون القرار الفعلي لتعيينه متخذا من قبل الهيئة العامة للمساهمين ولكن تقاعس الكثير من أعضاء تلك الهيئة عن ممارسة الحق الذي وفره لهم قانون الشركات في هذا التعيين يترك المجال واسعة لفرد الإدارة في اتخاذ هذا القرار.

➤ عزل المدقق:

في كثير من الأحيان وكما هو الحال بالنسبة لتعيين المدقق يهيمن مجلس إدارة الشركة على قرار عزل مدقق الحسابات الخارجي خصوصا إذا لم يتماش ورغبات الإدارة، مما قد يؤثر على استقلالية مدقق الحسابات في إبداء رأي فني محايد.¹

إن عزل المدقق الخارجي يكون بالعادة بيد من قام بتعيينه وتحديد أتعابه، وهي الهيئة العامة للمساهمين، ويتوجب قبل عزله إخطاره مقدما بذلك، وإعطائه الحق في حضور اجتماع الهيئة العامة مسبقا، وذلك من أجل إعطائه فرصة لتوضيح موقفه أمام الهيئة العامة للمساهمين، ومن الممكن أن يكون سبب عزله خلاف شخصي مع العميل، أو لعدم التزام العميل بالقوانين، أو لوجود مخالفات جوهرية اكتشفها المحقق وتمس العميل، وفي حال تم العزل قبل انتهاء مدة العقد المبرم مع العميل، يحق للمدقق المطالبة بالتعويض بسبب الأضرار المترتبة على ذلك عن فسخ العقد وعن أي أضرار أخرى مادية ومعنوية قد تكون لحقت بسمعته كمدقق كذلك وفي حال كان العزل تعسفيا، فإن قواعد السلوك المهني تفرض على المدقق التالي لعملية العزل وقبل قبوله المهمة أن يستفسر من زميله المعزول عن الأسباب التي أدت إلى عزله.²

➤ الارتباط المالي مع العميل:

¹ صبان، محمد، ، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، جمهورية مصر العربية. ص 42

² صبان، محمد، مرجع سابق ، ص 42

ويقصد به قيام علاقة مالية ما بين المدقق الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين إدارة المنشأة محل التدقيق (العميل)، ويتخذ هذا الارتباط أحد الشكلين التاليين:

أ- ارتبط مالي مباشر: أي أن تكون العلاقة ثنائية بين المدقق و إدارة وموظفي المنشأة محل التدقيق، كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة، أو يقرض إدارة المنشأة محل التدقيق، أو يكون ضامناً لقرض لها أو يقترض منها، أو قد يكون على شكل وعد بالحصول على منفعة أو مصلحة مالية من الشركة.

لكن حصول المدقق على قرض من مؤسسة إقراض متخصصة لا يؤثر على استقلاليته حتى لو كان يتولى مراجعة حساباتها، بشرط أن يتم منحه القرض وفق الشروط المعطاة للغير، وهذا غير ممكن عملياً وقد يجعل المدقق موضع شك في نظر الآخرون مما يعرض استقلاليته للخطر وذلك من إذ المظهر ولذا ينصح أن لا يلجأ إلى هذا الاقتراض بقدر الإمكان¹.

➤ الخدمات خارج إطار التدقيق أو الخدمات الاستشارية (Advisory Services):

تلجأ إدارة المنشأة محل التحقيق أحياناً إلى طلب خدمات استشارية من المدقق تقع خارج عملية التدقيق لما يتمتع به المدقق من خبرات ومؤهلات تؤهله تقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وبسرعة مناسبة وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات الاستشارية، بشرط أن:

- لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المدقق.
- لا يكون هناك تدخل من المدقق في القرارات الإدارية، تتحمل إدارة المنشأة محل التدقيق، مسؤولية تلك القرارات.

ومن الخدمات التي يجوز لمدقق الحسابات القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق الدولية، إعداد السجلات المحاسبية، للمنشأة محل التدقيق بشرط:

- أن تتحمل المنشأة محل التدقيق كامل المسؤولية عن تلك البيانات.
- أن لا يكون للموظف الذي قام بإعداد البيانات المالية دور في تدقيقها.

➤ الأتعاب:

يحدد أتعاب المدقق الشخص أو الجهة التي عينته ، و الأتعاب عبارة عن المقابل الذي يتلقاه مدقق الحسابات مقابل خدمات تدقيق البيانات المالية للمنشأة محل التحقيق من أجل إبداء رأيه حول تلك

¹ صبان، محمد، مرجع سابق ، ص 43

البيانات المالية المدققة. وتلعب قيمة الأتعاب المستلمة من المنشأة محل التدقيق دوراً رئيسياً في التأثير على استقلالية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية المدققة، لذا يتوجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق ويتم تحديدها إما عن طريق مبلغ ثابت أو عن طريق عدد الساعات التي يتم استغلالها في التدقيق، إضافة إلى احتواء العقد على طبيعة الخدمات التي سوف يقدمها المدقق ومدة العقد.

ويظهر دور الأتعاب في حجمها وأهميتها النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات، فكلما كبر حجمها وأهميتها بالنسبة للمدقق، أثرت على استقلاليته، لأنه بذلك ليس من السهل التخلي عنها، لما تمثله من وزن نسبي في إيرادات المكتب، وبالتالي سوف يتمشى مع رغبات أصحاب القرار في المنشأة محل التدقيق، في إصدار تقرير يلبي رغباتهم، ويظهر هذا العامل بوضوح في مكاتب التحقيق صغيرة الحجم، للأهمية النسبية لتلك الأتعاب، بعكس مكاتب التحقيق كبيرة الحجم، التي لا يؤثر حجم الأتعاب على استقلاليته بنفس نسبة التأثير على المكاتب الصغيرة، لانخفاض الأهمية النسبية لتلك الأتعاب.¹

كما يمكن أن يظهر تأثير الأتعاب على استقلالية وحياد المحقق الخارجي من خلال الدور الذي تلعبه إدارة المنشأة في تحديد هذه الأتعاب، بالرغم من إعطاء هذا الحق من قبل القانون للهيئة العامة للمساهمين، مما قد يمتد الأثر السلبي على استقلاليته.

➤ الهدايا والهبات:

إن تلقي المحقق أو أحد أفراد أسرته الهدايا من العميل، يؤثر سلباً على استقلاليته، ويجعله تحت تأثير الإدارة، مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفاً بذلك مبدأ الاستقلالية.

➤ طول فترة ارتباط المدقق بالمنشأة:

يحدث في كثير من الأحيان أن يتولى المدقق مهمة تدقيق حسابات العميل لعدة فترات زمنية، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية ما بين موظفي المحقق أو مكتب التحقيق وإدارة موظفي المنشأة، مما يؤثر سلباً على عملية التدقيق، واستقلالية المدقق.²

¹ صبان، محمد، مرجع سابق، ص 45

² صبان، محمد، مرجع سابق، ص 46

ثالثا : الاستقلالية وأثرها على مهنة التدقيق :

" أن درجة وثوق الجمهور بمصادقية القوائم المالية لأي منشأة تعتمد على نظرة هذا الجمهور للمراجع الذي يبدي رأيه في هذه القوائم فإذا ما أحس المستثمرون أن المدقق يعمل بشكل متحيز للمنشأة فان قيمة عملية التدقيق التي يقوم بها ستؤول للصفر " .

أي أن مهنة التدقيق تعتمد في أساسها على استقلال المراجع ولا يخفى علينا مدى التدهور الذي أصاب مهنة التدقيق ككل بعد الانهيارات الكارثية التي أصابت العديد من الشركات العملاقة مثل انرون وغيرها حيث وجه أصعب الاتهام أولا وأساسا لمراجع الحسابات وهي مثلا في هذه الحالة (أندرسون) مما أدى إلى زعزعة الثقة لدى الجمهور في أي تقارير صادرة من قبل أي محقق مهما كان حجم أو وزن هذا المدقق مهنية .

فلقد فقدت البيانات المالية قيمتها في مصداقيتها بأنها تعبر عن حقيقة وعدالة المركز المالي للمنشأة صادرة هذه التقارير حيث أن مثل هذه التقارير لا تكتسب مثل تلك الصفة و الفعالية إلا بعد إبداء الرأي فيها من قبل مراجع الحسابات المستقل فما بالك وأن هذا الرأي أصبح موضع شك لكون من أصدره لم يكن مستقلا أو نزيها .

وغني عن التفصيل هنا حجم تلك الأضرار التي قد يولدها مثل هذا الشعور لدى المستثمر العادي وأثر ذلك على استثمارات وادخارات فئة لا بأس بها من مواطني الدولة - أي دولة - والذين يشكلون في مجمل استثماراتهم وادخاراتهم نسبة خطيرة من هيكل الاقتصاد الكلي لهذه الدولة.

ولعل ذلك هو ما دفع وبشكل عاجل وحازم إلى تدخل الحكومات بإصدار العديد من التعليمات والمحاذير والضوابط الشديدة لوقف تلك الظاهرة قبل أن تصبح كرة من الثلج يزداد حجمها إلى أن تصبح مدمرة إذا ما تحول هذا الانطباع لدى المستثمرين ليشكل ظاهرة عامة أو انطبعا سائدة في حال توالى مثل تلك الكوارث والانهيارات الاقتصادية.

ولعل أبرز تدخل حكومي وعلى أعلى مستوى يمكن رصده كردة فعل لحماية كل من المستثمر ومهنة التدقيق على السواء هو ما قام به الكونغرس الأمريكي ومن خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليته والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية وأوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى

من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة والسلوكيات من قبل المحقق بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطرا مهددا لاستقلاليته.

كما تمثل الاستقلالية العمود الفقري لمعايير التدقيق لأن رأي المحاسب إن لم يكن مستقلا عن هذه الإدارة فإن رأيه سوف لن يضيف شيء فقواعد استقلالية المراجع تضمن فيما إذا كانت الحسابات المعدة من قبل العميل تتوافق مع مبادئ المحاسبة وإن هذه الحسابات تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن حقيقة الأداء المالي للعميل.

ولكي يستطيع المحقق أن يقوم بهذا الدور فلا بد أن يكون رأيه غير متحيز. وفي الحقيقة فإن كون المحقق هو المصدر الرئيسي للخبرة المحاسبية تمثل جانبا واحدا من مهنة التدقيق وفي هذه الأيام فإن هذه المعرفة والخبرة المحاسبية لن يكون لها أي دور إذا ما فقد صاحبها موثوقية الجمهور برأيه كمحايد.

فإذا ما توافرت القناعة لدى الجمهور بأن العلاقة بين العميل و المراجع تزداد حميمة فأن مصداقية الرأي الصادر عن مثل هذا المراجع سوف تتضاءل وبالتالي فأن القيمة السوقية الرأي هذا المراجع ستؤول للصفر .

المطلب الثاني: إبداء الرأي

الفرع الأول: مفهوم الشفافية وأهدافها

أولاً: مفهوم الشفافية

من المفاهيم الإدارية الحديثة المتطورة التي يجب على جميع المنظمات الإدارية الأخذ بها لما لها من أهمية في إحداث إدارة ناجحة تحاول معالجة العديد من المشاكل الإدارية ،كغموض في القوانين واللوائح المعمول بها ومحاولة إيجاد سبل لتبسيط الإجراءات من أجل مكافحة الفساد الإداري ،هو تحقيق الشفافية وذلك لما تساهم به في زيادة درجة الثقة التي تمنحها المنظمات لموظفيها والمواطنين المراجعين للحصول على الخدمات التي يريدونها.

إذا كانت الشفافية* في الإدارة العامة من المصطلحات الحديثة في منظماتنا العربية بصفة عامة فإنها من المفاهيم الأساسية والقديمة في كافة المنظمات الحكومية العربية، إذ تعد الشفافية من المفاهيم الأساسية والراسخة في مجال الإدارة العامة في النظم الغربية، إذ تم تقنين هذا المفهوم في كافة التشريعات القانونية للمنظمات الحكومية في الدول المتقدمة.¹

يرتبط مفهوم الشفافية بكلمات ثلاث أينما ورد تعريفها وهي :الإفصاح والوضوح ،المشاركة، فالشفافية هي حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات والمعلومات في متناول المواطنين.

ويعرف **COTTERELL 1999** الشفافية: "بأنها توفير المعلومات عن حقائق تهم العامة، ومقدرة المواطنين على المشاركة في القرارات السياسية، ومسؤولية الحكومة عن العمليات القانونية".²

يقصد بالشفافية في مجال الرقابة المالية: قيام الجهة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المختصين وعدم حجب المعلومات فيما عدا تلك التي يكون من شأنها الإهدار بمصالح الدولة مما يتوجب معه الاحتفاظ بسريتها على أن تكون تلك البيانات والمعلومات معبرة عن سلامة البيانات المالية وواقعية ودقة الحسابات الختامية.

تعرف الشفافية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المنشأة الواردة في القوائم المالية التي أعدت

*الشفافية: تعني القيام بطريقة تمكن المتلقي من الحصول على المعلومات التي يحتاجها ويفهمها، ويتوقع ان شخصا ما يتساءل عنها.

¹ غنيم حمود الطشة ،مرجع سبق ذكره، ص 11

² ماجدة سليمان ارتيمة،، شفافية تقييم أداء العاملين في وزارة التربية والتعليم "دراسة ميدانية لواقع أهمية ومعوقات الشفافية"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم الإدارة العامة ،جامعة اليرموك، 2005، ص 27.

وفقا لمعايير الخاصة بإعدادها دوليا، وهي تختلف عن الإفصاح في جوهرها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة و واعية. والشفافية لا تعد موضوعا جديدا أو دخيلا على نظم الحوكمة بالشركات فهي الآن وكما كانت في الماضي، تحتل مكانها الرفيع على أجندة كل شركة ومنظمة لكن الفارق يكمن في حجم الاهتمام الموجه لهذه القضية من الجمهور والعامّة نتيجة الأزمات التي اجتاحت بعض الدول ونشوء هذا المفهوم الجديد لها¹.

ويعرف "برقاوي1998"الشفافية: بأنها الوضوح والعلانية والالتزام بالمتطلبات، أو الشروط المرجعية للعمل،وتكافؤ الفرص للجميع، وسهولة الإجراءات، والحد من الفساد. وشفافية القوانين تعني وضوحها وبساطة صياغتها وسهولة فهمها، هذا بالإضافة إلى سهولة الإجراءات التنفيذية وبساطتها وعدم تعقيدها أو السماح بالالتفاف عليها وإطالتها غير المبررة، وكذا النزاهة في تنفيذها².

وتعرف كذلك حسب إطار (ماكرو نيوفيتشن):"بأنها درجة وضوح العمليات التجارية ومصادر المعلومات المتعلقة بها و الأصول والنتائج المالية، وقابليتها للمعاينة والتحقق من قبل المساهمين و أصحاب العلاقة"³.

وتأتي أهمية الشفافية من أنها تعمل على زيادة المعلومات الواردة في الإيضاحات مما يؤدي إلى تحسين الإفصاح في الشركات، حيث أن عدم توفر هذه المعلومات لبعض المستثمرين قد يجعلهم في وضع خاطئ من حيث اتخاذ قرارات غير سليمة، كذلك عدم توفر هذه المعلومات - معلومات داخلية - يعمل على الرفع المصطنع للأسعار وزيادة المضاربة وبالتالي خلق نوع من الإرباك والفوضى لمستوى الأداء في السوق. وعلى ذلك يمكن القول أن الشفافية تؤدي إلى الحد من تأثير الشائعات واستغلال المعلومات الداخلية حتى لا تتاح الفرصة أمام بعض المضاربين للحصول على معلومات غير متاحة للآخرين.

و نرى أن الشفافية تعد ذات أهمية للعديد من الأسباب الآتية :

- تزيد من عملية توضيح قيم البنود التي تحتويها القوائم المالية.

-تقليل درجة التقلب في الأسواق المالية لضمان الاستقرار المالي.

¹ بن الطاهر حسين، بوطلاحة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 06/07/2012، جامعة محمد خيضر بسكرة .

² ماجدة سليمان ارتيمة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ مدحت عبد اللطيف الزبيدي، أثر الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية على قرار المستثمرين في بورصة عمان المالي، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير، جامعة اليرموك، الاردن، 2006، ص 27.

-تجعل استجابة المشاركين في السوق للأخبار السيئة معتدلة و تساعدهم أيضاً على توقع وتقييم المعلومات السلبية.

- تعمل على القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات.

-تقلل من ميل الأسواق للتركيز بلا داع على الأنباء الإيجابية أو السلبية¹.

ثانياً: أهداف الشفافية

تعني الشفافية توفير بيئة عمل جذابة يسهل من خلالها التنبؤ بالتغيرات الحاصلة فيها وبالتالي تحديد اتجاهاتها المستقبلية، وعليه فان أهداف الشفافية هي :

- (1) جذب الاستثمارات الأجنبية والمحافظه على الاستثمارات الوطنية.
- (2) إنعاش السوق المالي من خلال تحقيق المصداقية في توفير المعلومات المالية.
- (3) إغلاق الأبواب أمام الروتين.
- (4) محاربة الفساد بكافة صوره وأشكاله.
- (5) تعزيز الرقابة الإدارية وزيادة كفاءتها من خلال الدقة والوضوح في الإيرادات والممارسات الإدارية المعمول بها.
- (6) توفير الوقت والتكاليف وتجنب الإرباك والفوضى في عمل العاملين.
- (7) ترسيخ قيم التعاون وتضافر الجهود ووضوح النتائج، إذ يكون أداء الأعمال جماعيا و المحاسبية تكون بشكل جماعي.
- (8) منع الممارسات الإدارية الخاطئة².
- (9) تعزيز الدور الرقابي.
- (10) زيادة الثقة بنظرة العاملين والمواطنين للتنظيم الإداري.

الفرع الثاني:المتطلبات الأساسية للشفافية

من خلال مفهوم الشفافية يتضح أن توافرها أصبح شرطاً أساسياً في العمليات الإدارية والتنظيمية، إذا رغبت المنظمة في الارتقاء بمستوى إدارتها إلى مستوى حضاري يساهم في تحسين المستوى المعيشي

¹ أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمان؛ قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي؛دراسة نظرية وتطبيقية مدخل ضبط المعايير المحاسبية السعودية؛جامعة الملك فيصل؛2009؛ص:8.

² يسرى الحسنات،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 10 .

للفرد ومتطلبات نجاح النزاهة والشفافية متعددة ومن أهمها ضرورة إحداث تطوير إداري في إدارة المنظمات وأن هذا التطور لا يجوز معاملته بصورة منفصلة عن الجانب البشري ولا بد من العمل على إحداث تنسيق مستمر بين الإدارات المعنية وربط التدريب باحتياجات المنظمة وأن تكون هناك سياسة واضحة في الاختيار والتعيين من قبل المنظمات تعتمد على مبدأ الكفاءة وضرورة العمل على تطوير شبكة واسعة من المعلومات بين الوحدات الإدارية المنظمة حتى تتوفر درجة عالية من التنسيق والتعاون والدقة في الإجراءات والعمل على تعزيز دور الرقابة لما لها من دور في تعزيز الشفافية من هنا يتضح أن هناك العديد من المتطلبات الأساسية يجب توفرها لتعزيز دور الشفافية تتضمن ما يلي:

- (1) ضرورة توفير قنوات الاتصال واضحة ومحددة وتمكن جمهور المراجعين من الإبلاغ عن وجود حالات الانحراف بسهولة ويسر، ودون التعرض للإجراءات الطويلة والمعقدة.
- (2) التركيز على تحسين كفاءة القيادات الإدارية من خلال التدريب الأفضل للقوى العاملة واختيار أفضل العاملين، وتقييم ومراجعة طبيعة الأعمال التي يمارسها الموظف داخل المنظمة بهدف تحقيق الاستقرار الوظيفي.¹
- (3) انتهاج الشفافية في الأنظمة والقوانين والإجراءات من خلال مراجعتها بشكل دوري، ومعالجة النصوص والفقرات الغامضة وتوضيحها، وإعلانها سواء للموظف أو المواطن.
- (4) تطوير آليات الإشراف من قبل المديرين وكبار الموظفين على أداء موظفيهم، ومتابعتهم بحيث يكونون مسئولين عن نتائج نشاطاتهم ومرؤوسيتهم وتوزيع الأدوار بما يكفل سير العمل بوضوح وسهولة، ودعوة الدوائر الحكومية للاهتمام بالتقارير الفعلية لإعلان الانجازات، وتعزيز مبدأ المراجعة للانجازات لمعرفة الضعف والقصور.²
- (5) تحفيز الموظفين بضرورة الإعلان عن أي تضارب في المصالح التي يمكن ان تنتج عنه شبهة في إظهار الفساد الإداري من خلال العمل على توفير نظام للحوافز يشجع الموظف التمسك بأخلاقيات الوظيفة والأمانة والنزاهة والتمسك بقواعد العمل ونظمه بهدف تعزيز الشفافية الإدارية.
- (6) مراجعة القوانين والأنظمة بشكل دوري من أجل المعالجة الفقرات الغامضة وتوضيحها سواء كان للموظف أو المواطن.

¹ يسرى الحسنات، مرجع سبق ذكره، ص 16

² ماجدة سليمان، شفافية تقييم أداء العاملين في وزارة التربية والتعليم "دراسة ميدانية لواقع أهمية ومعوقات الشفافية"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم الإدارة العامة، جامعة اليرموك، 2005. ص 47 .

(7) تقييم الأداء المؤسسي والفردى للقيادات العليا فيها أمر يتصل مباشرة بأهداف الشفافية ومحاربة الفساد وتطوير آليات ومعايير التقييم بشكل منظم.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة

أولاً: باللغة العربية

دراسة (نادية سامي خضر: 2009): بعنوان (تقييم الإفصاح في المصارف التجارية العراقية في ضوء معايير الإفصاح الدولية للمعيار رقم 10 الخاص بالإفصاح في المصارف العراقية - دراسة تحليلية)

وقد هدفت الدراسة إلى تقييم الإفصاح في المصارف العراقية المعيار رقم 10 التي تطبق النظام المحاسبي الموحد في المصارف على ضوء معايير الإفصاح الدولية الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية وهل أن الإفصاح في القوائم المالية للمصارف التجارية العراقية كاف لتلبية احتياجات المستفيدين منها وقد اعتمدت الدراسة منهجا استقرائيا من خلال ما تم استعراضه من كتب وأبحاث تناولت هذا الموضوع فضلا على اعتماده منهجا تحليليا من خلال استخدام التحليل العلمي المعيار الإفصاح الدولي رقم 30 والخاص بالإفصاح عن البيانات المالية بالمصارف والمؤسسات المالية والمعيار رقم (10) الخاص بالإفصاح في المصارف العراقية وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب توحيد المعايير المحاسبية للقياس والإفصاح المستخدمة من قبل المصارف لكي يتاح لمستخدمي البيانات المالية إدراك الأسس والقواعد المتبعة في إعدادها وتسهيل عملية المقارنة لكي تعزز الثقة بين مستخدمي البيانات المالية والمصارف خاصة المتعاملون في الأسواق المالية وكذلك المساهمة في الحد من حصول الأزمات الكبيرة في أسواق المال وتوطين الثقة والاستقرار في العمل.

دراسة: (خالد الأمين عبد الرحمن حمد، 2007) : بعنوان (دور معايير جودة التدقيق في تعزيز الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي)

هدفت الدراسة على التعرف على طريقة مثلى تضمن مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير جودة التدقيق وبالتالي الوصول إلى تقرير مالي سليم وإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه مستخدمو هذه القوائم وبناءا على هذا التقرير يتبنى قرارات إستراتيجية تكون في خدمة الاقتصاد، ككل حيث بنيت الدراسة على ثلاث فرضيات وضعتها الباحثة على النحو التالي: - التطبيق الفعلي لمعايير جودة التدقيق يؤدي إلى تعزيز الثقة في تقرير المراجع لأغراض الائتمان المصرفي - اختلاف مصالح الأطراف الداخلية والخارجية يؤثر

¹ يسرى الحسنات، مرجع سبق ذكره ص 17

على تقرير المراجع الخارجي. - تستخدم المصارف السودانية طرق لمجابهة وتغطية المخاطر الائتمانية وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: وجود علاقة بين معايير التدقيق وخصائص جودة التدقيق وقد اشتمت خصائص التدقيق من تلك المعايير، يعد تقرير المراجع الخارجي تقريراً مهماً للأطراف الخارجية، تعتمد بيوت التمويل عند منحها للائتمان المصرفي على البيانات المالية المعززة باعتماد المراجع الخارجي.

دراسة الحسني (1999) بعنوان: "استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة".

هدفت هذه الدراسة إلى:

1- عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المدقق الخارجي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعات. 2- محاولة وضع إطار ومضمون لحياض المدقق.

3- استخلاص مظاهر الحياد في دول المقارنة (الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، المملكة المتحدة) من واقع التشريعات والتوصيات والدراسات المهنية فيها.

اتباع الباحث المنهج الوصفي في دراسته وأهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

أصبحت الحاجة ماسة وملحة لتحديد معايير المراجعة ومعايير المحاسبة واجبة التطبيق ومنها معيار استقلال المدقق، ذلك أن استمرار الوضع القائم غياب اعتماد المعايير الدولية و عدم توفر البديل الوطني المناسب يؤدي إلى مشاكل متعددة منها زيادة عدم المصادقية في البيانات المالية.

دراسة: أبو غانم (2003) بعنوان: العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن، وتشمل هذه العوامل ما يلي: عوامل مادية و عوامل سلوكية وعوامل متعلقة بالعميل و عوامل متعلقة بمكتب التدقيق و عوامل متعلقة بالمصادقية.

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانته، إذ جرت هذه الدراسة على عينة من المدققين المرخصين فئة (أ) وعددهم 476 مدققا كما ورد في الدراسة.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

يتأثر استقلال المدقق الخارجي في الأردن بمجموعة من العوامل يمكن ترتيبها من إذ درجة تأثيرها على استقلالية المدقق كالاتي:

- العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق من إذ المنافسة بين مكاتب التدقيق ومن إذ العلاقات الشخصية بين المدقق والعميل.

- العوامل السلوكية المتمثلة في التعارض بين المصالح والأهداف بين المدقق والعميل وطريقة تعيين المدقق وعزله.

ثانيا: باللغة الأجنبية

دراسة (Ferdinand ,A. Gu1,2003) بعنوان (Bankers perception of Factors Affecting Auditors Independence)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمدققون ليس فقط يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضا في المظهر عند تقديم خدمات المدققة والخدمات الاستشارية الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية، وقد نال الاستقلال في المظهر للمراجعين اهتماما كبيرا من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المدقق الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المدققين لاجتذاب العملاء وهم منشأة المدقق.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنقف على جوانب الاتفاق والاختلاف بينها، ثم نوضح الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

- اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو ضرورة استقلالية المدقق في إبداء رأيه بكل شفافية في التقرير النهائي، وجعله يتوافق مع الممارسات المحاسبية العالمية وإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة المشتركة بهدف تسهيل تعاملات الاقتصادية العالمية ومواكبة التطورات الحالية وتوحيد اللغة المحاسبية وجعلها مشتركة، باستثناء دراسة: (خالد الأمين عبد الرحمن حمد، 2007) : بعنوان (دور معايير جودة

التدقيق في تعزيز الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي) التي ركزت وبشكل

صريح على الدعوة إلى تطبيق مبدأ الإفصاح، إذ أنه يجب توحيد المعايير المحاسبية للقياس والإفصاح

المستخدمة من قبل المصارف لكي يتاح لمستخدمي البيانات المالية إدراك الأسس والقواعد المتبعة في

إعدادها وتسهيل عملية المقارنة.

- اتفقت الدراسات السابقة في عينتها من الدراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية والتجارية والبنوك

المالية وجميع المنشآت التي لها صلة بالمهنة باستثناء دراسة: أبو غانم (2003) بعنوان: العوامل المؤثرة

على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، التي طبقت على عينة من مكاتب التدقيق و

المحاسبة.

- استخدمت الدراسات السابقة دراسة ميدانية لجمع البيانات باستثناء دراسة: أبو غانم (2003) بعنوان:

العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن. والتي استخدمت أداة الاستبيان

لجمع البيانات و المعلومات .

- وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي والوصفي باستثناء دراسة: (خالد الأمين عبد الرحمن حمد، 2007) : بعنوان (دور معايير جودة التدقيق في تعزيز الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي) والتي استخدمت المنهج الاستقرائي

-اختلفت دراسة (خالد الأمين عبد الرحمن حمد، 2007) : بعنوان (دور معايير جودة التدقيق في تعزيز الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي) عن الدراسات في احتوائها على تصور مقترح: تحدد جودة القوائم المالية وفقا لمعايير جودة التدقيق.

-اختلفت دراسة (Ferdinand ,A. Gu1,2003) بعنوان (Bankers perception of Factors Affecting Auditors Independence عن بقية الدراسات في أنها تناولت المشكلة من الجانب النظري مستخدمة الأسلوب التحليلي.

الفرع الثاني: الفجوة العلمية تعالجها الدراسة الحالية

من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة، نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي إبداء الرأي في ظل الاستقلالية والشفافية .

1-منهج الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة مدخلين بحثيين (المدخل الكمي / المدخل الكيفي) وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعا في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي والتحليلي و الاستقرائي.

2- عينة الدراسة:

لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات لضمان تشخيص الواقع بدقة، بل اشتملت على المؤسسات الاقتصادية والبنوك ومجموعة من المحاسبين ومكاتب التدقيق

3- أدوات الدراسة:

تعددت أدوات هذه الدراسة حيث شملت استمارة الاستبيان، والمقابلات الشخصية وذلك من أجل جمع البيانات، وصياغة فقرات الاستبيان بدقة أكبر، تمكننا من الحصول على النتائج المرجوة.

من العرض السابق يتضح أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع الإفصاح وإبداء الرأي وأثر الاستقلالية على هذا الأخير في ظل المعايير المحاسبية الدولية للمراجعة، وشمول عينتها لفئات متعددة ومتخصصة من مؤسسات اقتصادية ومحاسبين ومكاتب التدقيق، وتعددت أدواتها بين استمارة الاستبيان والمقابلات الشخصية، واستخدامها المنهج الوصفي والتحليلي والاستقرائي.

خلاصة :

نلاحظ في الآونة الأخيرة وعلى مستوى العالم اهتماما غير عادي بظاهرة الاستقلالية والحرص على إحاطتها بالعديد من وسائل الحماية والوقاية والدعامة وذلك من خلال تجنب العديد من العوامل التي من شأنها أن تثير انطبعا لدى الجمهور بأن هذا المدقق هو فاقد الاستقلاليته أو أن استقلاليته موضع تساؤل، خصوصا بعد سلسلة الانهيارات المتكررة والتي شملت العديد من الشركات الكبرى التي تستحوذ على استثمارات ومدخرات العديد من أصحاب المعاشات والمواطنين والشركات التي ارتبط المدقق و استقلاليته ارتباطا جوهريا بهذه الانهيارات ومن أجل أيضا إعادة الثقة من قبل الجمهور بمهنة التدقيق وتقارير المدقق كان لابد من وضع الضوابط الصارمة التي من شأنها أن تضمن حدة معينة من الاستقلالية وخاصة الظاهرة لدى المدقق.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لاستقلالية المدقق و إبداء الرأي، تبين لنا أن استقلالية المدقق يعتبر من العوامل الهامة والمؤثرة على إبداء الرأي لدى المدقق. إذ لا بد أن يكون المدقق يتمتع بالاستقلالية التامة لأنها ضرورية من أجل إبداء رأي سليم على عملية المراجعة التي أجراها.

ومن هنا سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية على مجموعة من المحاسبين والمسيرين، بغيت معرفة مدى تأثير استقلالية المدقق الخارجي على شفافية الرأي، ومن اجل توضيح ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والنموذج.

ينحصر مضمون هذا المبحث في العرض المفصل للطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة، والتي تشمل طريقة اختيار مجتمع وعينة الدراسة، وتحديد مختلف المتغيرات محل الدراسة وكيفية قياسها بالإضافة إلى اختبار صلاحية الاستبيان ومرورا باختبار صلاحية العينة للدراسة وكذلك الأساليب الإحصائية المعالجة لنتائج الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات.**أولاً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة.**

يقصد بمجتمع الدراسة كل العناصر المراد دراستها، أما سحب جزء من مجتمع الدراسة يطلق عليه اسم العينة Sample.

1- اختيار نوع وحجم العينة:

العينة القصدية يتم اختيار مفردات هذه العينة حسب ما يراه الباحث مناسباً، على أساس أنها تمثل مجتمع الدراسة أو ذات خبرة في الميدان، وبالتالي تخدم أغراض الدراسة، بحيث تضم مختلف المحاسبين والمسيرين، حيث تم توزيع الاستبيان على المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمسيرين. بمجموع 40 شخص كعينة لدراسة.

الجدول (1-1) الإحصائيات الخاصة بمجموعة استمارات الاستبيان

الاستبيانات		الاستبيانات (المسترجعة وغير المسترجعة).
النسبة	العدد	
100%	40	عدد الاستبيانات الموزعة
20%	08	عدد الاستبيانات التي لم تسترجع
05%	02	عدد الاستبيانات الملغاة
75%	30	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- وصف خصائص عينة الدراسة :

بعد اختيار العينة التي تعتبر من بين الخطوات الهامة للقيام بالدراسة، تم توزيعها حسب الخصائص الشخصية والوظيفية المتمثلة في نوع الجنس، المؤهل العلمي، العمر، الوظيفة وسنوات الخبرة وفيما يلي توضيح لخصائص أفراد العينة محل الدراسة.

1-2 توزيع عينة الدراسة وفقا لنوع:

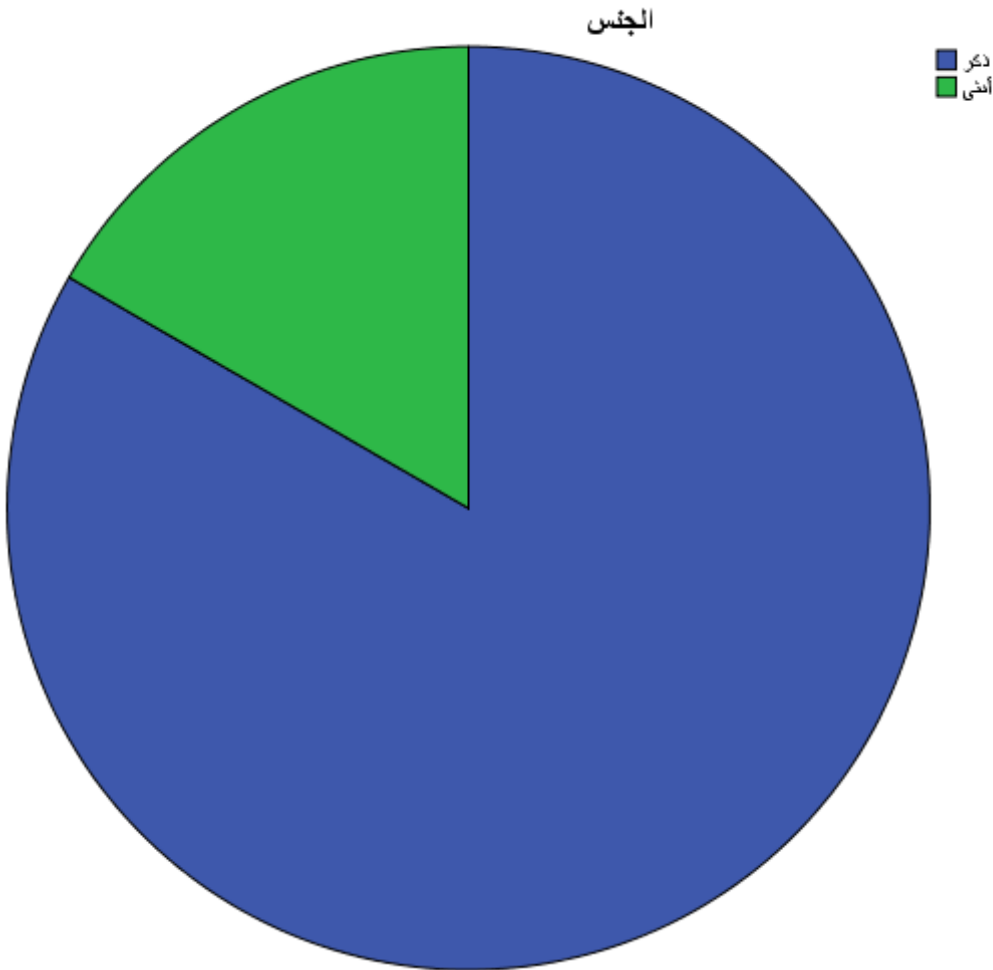
الجدول رقم (1-2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب النوع (ذكر-أنثى)

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
النوع	ذكور	25	%83.3
	إناث	5	%16.7
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V23.

ويمكن أن توضح معطيات الجدول (1-2) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1) يوضح توزيع أفراد العينة حسب نوع الجنس (ذكر، أنثى)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح أن مختلف المحاسبين والمسيرين الموزع عليهم الاستبيان. كانوا ذكورا فقدر عددهم 25 شخص إي بنسبة 83.3%، بينما ما تبقى من أفراد العينة كانوا إناثا وعددهم 5 إي ما يعادل 16.7% ، وهذا راجع لكفاءة والخبرة الميدانية والمهنية.

2-2 توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي:

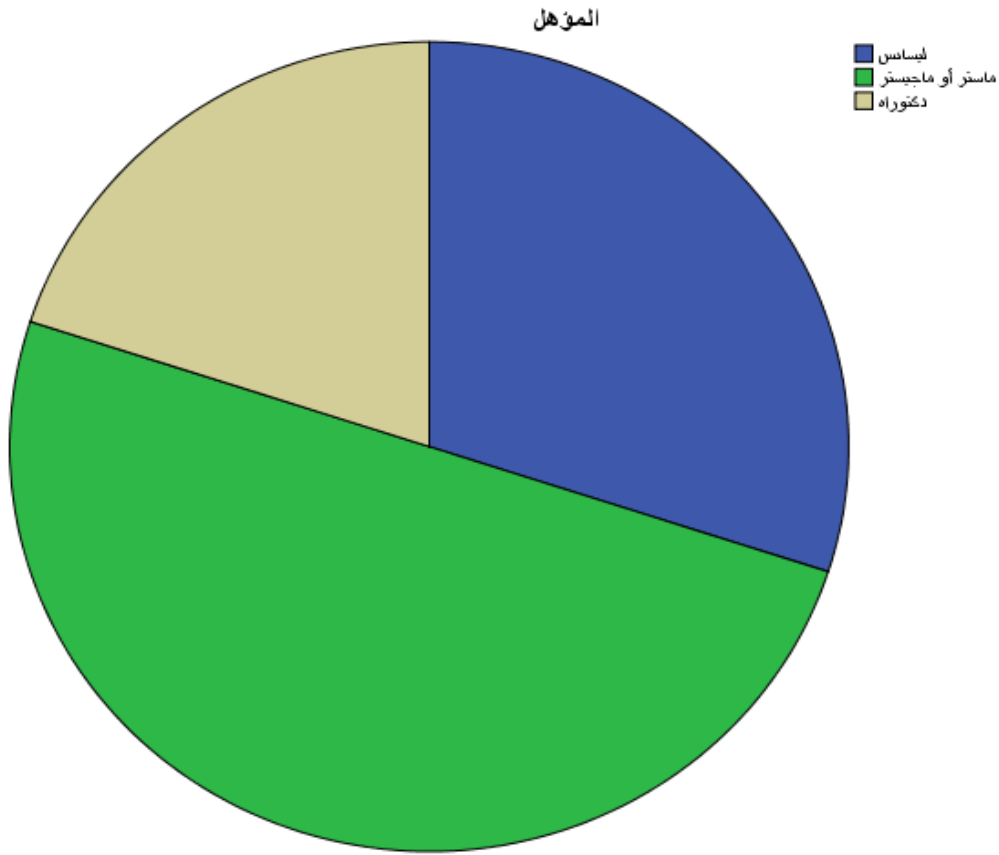
الجدول رقم (1-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	أقل من ثانوي	0	0%
	ثانوي	0	0%
	ليسانس	9	30%
	ماستر أو ماجستير	15	50%
	دكتوراه	6	20%
	أخرى	0	0%
	المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم: (1-2) يوضح توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23

ما يلاحظ من خلال الجدول رقم (1-3) والشكل البياني رقم (2-2) أن اغلب المحاسبين والمسيرين مستواهم الدراسي ماستر أو ماجستير بنسبة مئوية 50%، تليهم فئة ليسانس بنسبة 30%، ثم يليها مستوى الدكتوراه ما يعادل بنسبة مئوية 20% و 0% بالنسبة للفئات الثانوي، أقل من الثانوي والأخرى. تعكس هذه النسب المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة ومدى قدرتهم على الإجابة على الاستبيان، وهذا ما يبين أن المحاسبين والمسيرين يتطلب مستوى تعليمي جامعي.

3-2 توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

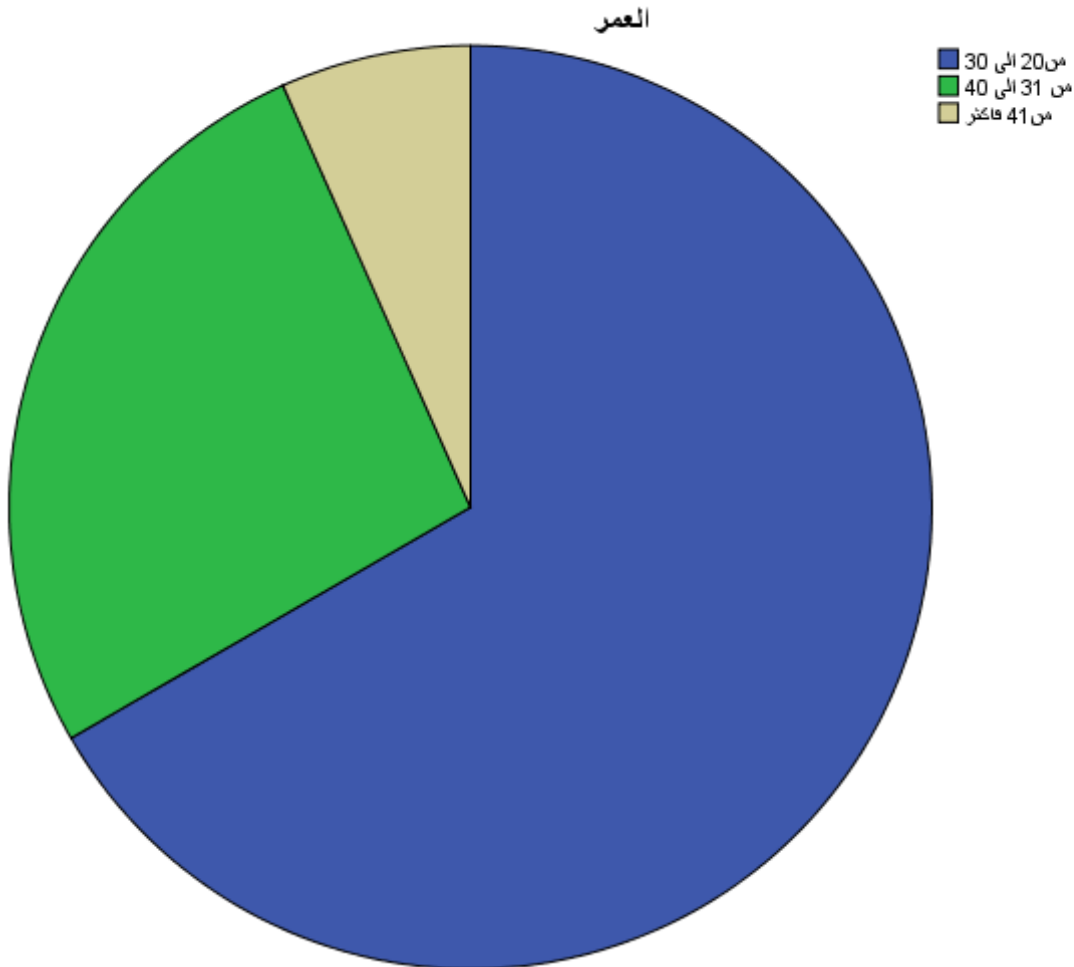
الجدول رقم (1-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر.

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	من 20 إلى 30 سنة	20	66.7%
	من 31 إلى 40 سنة	08	26.7%
	من 41 سنة فأكثر	02	6.6%
	المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23.

يمكن أن توضح معطيات الجدول (1-4) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مخرجات SPSS.V23.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أعلى نسبة لأفراد عينة الدراسة تتركز في الفئة العمرية من 20 إلى 30 سنة بنسبة 66.7%، تليها الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة 26.7%، ثم تليها الفئة العمرية من 41 فأكثر بنسبة 6.6% .

2-4 توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

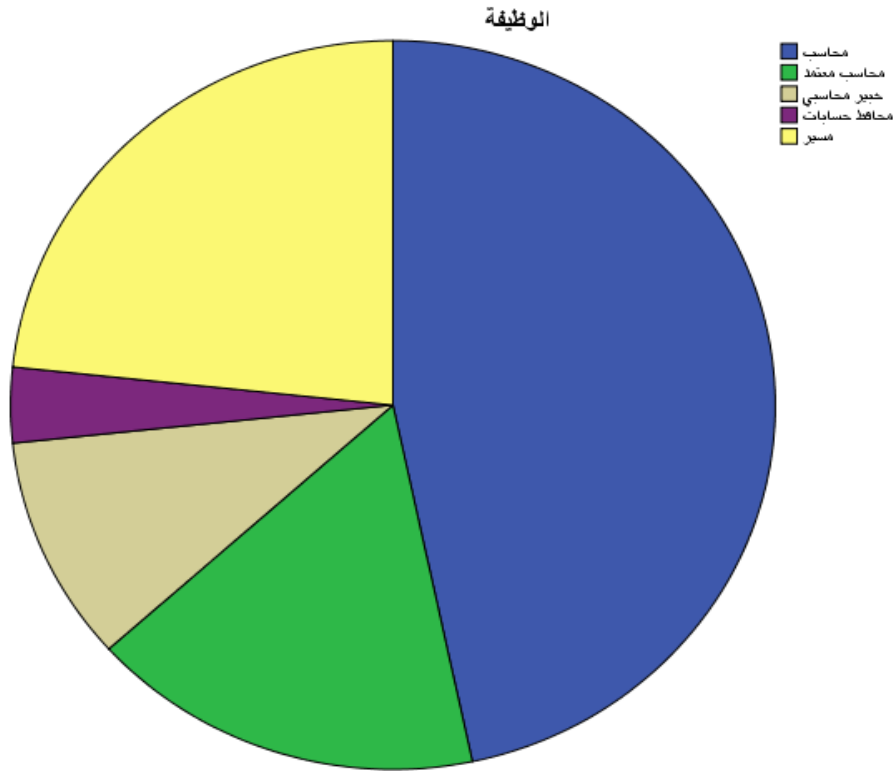
الجدول رقم (1-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
الوظيفة	محاسب	14	46.7%
	محاسب معتمد	05	16.7%
	خبير محاسبي	03	10%
	محافظ الحسابات	01	3.3%
	مسير	07	23.3%
	المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23.

والشكل التالي يترجم معطيات الجدول رقم (1-5) نوضحها بما يلي:

الشكل رقم (1-4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على مخرجات SPSS.V23.

يوضح الشكل أعلاه أن أعلى نسبة وزعت من الاستبيان حسب الوظيفة على المحاسبين بنسبة 46.7%، ثم تلتها نسبة المسيرين بـ 23.3%، يليها المحاسبين المعتمدين بنسبة 16.7%، بعدها الخبراء المحاسبين بنسبة 10% وتلتها وظيفة محافظ الحسابات بـ 3.3%.

5-2 توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

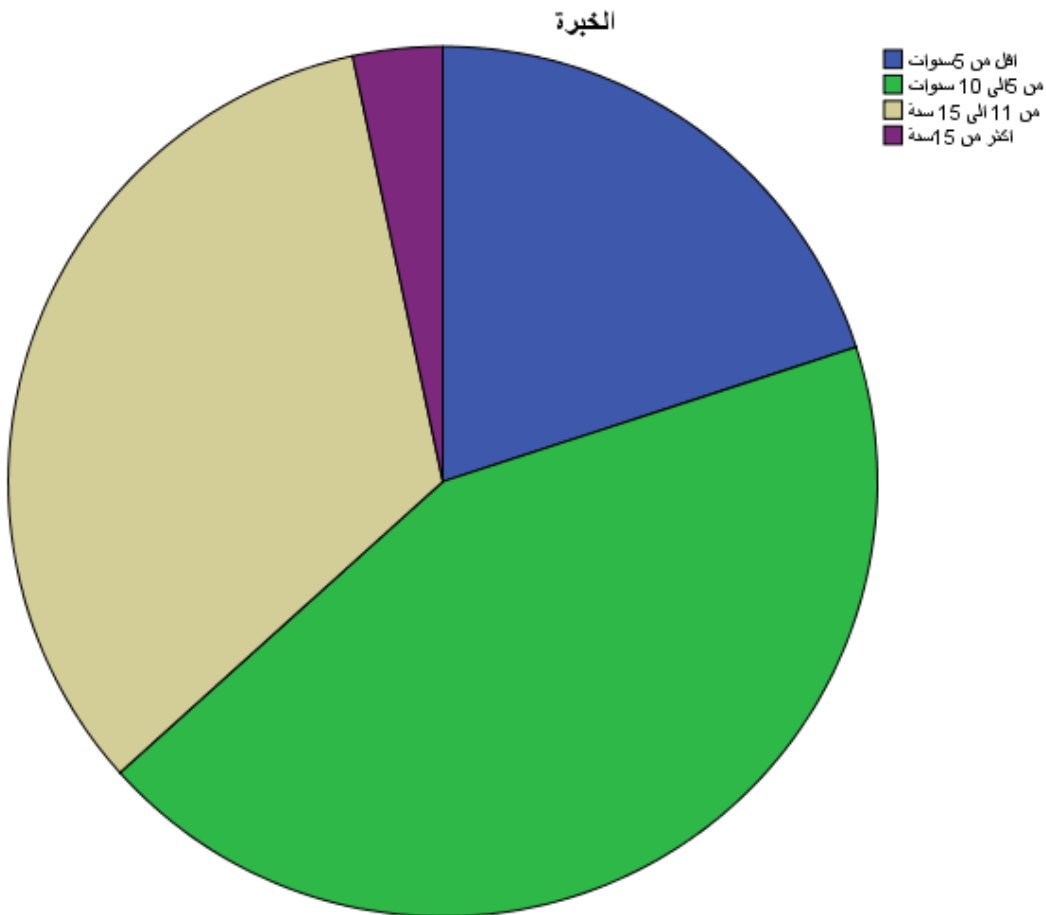
الجدول رقم (1-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	06	%20
	من 5 إلى 10 سنوات	13	%43.3
	من 11 إلى 15 سنة	10	%33.3
	أكثر من 15 سنة	01	%03.4
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23 .

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (1-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V23 .

يوضح لنا الشكل أعلاه أن مستوى الخبرة كانت نسبة 43.3% من أفراد العينة يمتلكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات، تلتها نسبة 33.3% من الأفراد الذين يمتلكون الخبرة من 11 إلى 15 سنة، ثم تليها نسبة 20% من الأفراد الذين يمتلكون خبرة أقل من 5 سنوات، وأخيرا نسبة 03.4% من الأفراد الذين يمتلكون الخبرة أكثر من 15 سنة. وهذا ما يجعلنا نستنتج أن أفراد العينة من المحاسبين والمسيرين ذوي خبرة وكفاءة.

ثانيا: أدوات الدراسة.

أدوات جمع وتحليل البيانات والمعلومات

1-الاستبيان: هو أداة لجمع البيانات المتعلقة بموضوع بحث محدد عن طريق استمارة يجري تعبئتها من قبل المستجيب.(فوزية عرابية وآخرون،2010).

كما تم الاعتماد على هذا الأخير في جمع البيانات وذلك بناء على الأسئلة المأخوذة من الدراسات السابقة شريطة أن تتضمن أحد المتغيرين (المتغير المستقل أو التابع أو كلاهما)، حيث يتعلق الجزء الأول بالبيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، والجزء الثاني المتعلق بالمتغير المستقل (استقلالية المدقق)، أما الجزء الثالث متعلق بالمتغير التابع (إبداء الرأي)، حيث مر هذا الأخير على المراحل التالية:

*تم إعداد الاستبيان تبعا لدراسات السابقة كمرحلة أولية.

*عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل التصحيح حسب ما تتطلبه الدراسة.

*القيام بتصحيح الاستبيان وفق التوجيهات المطروحة من طرف الأستاذ المشرف .

*طرح الاستبيان على الأساتذة المحكمين.

*إعادة إعداد الاستبيان وفق توجيهات الأساتذة المحكمين.

*توزيع الاستبيان على نسبة معينة من عينة الدراسة بغية معرفة مستوى فهم وبساطة الاستبيان لعينة الدراسة.

*توزيع الاستبيان على كامل أفراد العينة المقصودة.

2-المقابلة: هي الطريقة التي بواسطتها يتم جمع المعطيات عن طريق اتصال الباحثين شخصا مع المبحوثين لأخذ الإجابات منهم. (عبد المجيد عبد الحميد البلداوي2017).

تم إجراء مقابلة مع مختلف المحاسبين والمسيرين من أجل توضيح موضوع الدراسة وبهدف طرح بعض الأسئلة حول موضوع الدراسة.

كما اعتمدت الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي وهو مقياس شائع في العلوم الاجتماعية والإنسانية، ويستخدم في تصنيف الإجابات، ومن خلال كل هذا قمنا بقياس فقرات الاستبيان حيث تم إعطاء كل إجابة مستوى رقم لها لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V23 الجدول التالي يوضح ما يلي:

الجدول رقم (1-7) يوضح مقياس ليكارت الخماسي

الرقم	1	2	3	4	5
المستوى	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين

من أجل حساب المتوسط الحسابي المرجح نقوم ب:

* حساب المدى والذي يمثل الفرق بين أكبر مشاهدة في التوزيع وأقل مشاهدة فيه مضافا إليه مقدار وحدة القياس المدى يساوي 1-5 4

*قسمة المدى على 5 للحصول طول الفئة أي $0.8 \frac{4}{5}$ ثم إضافة القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-8) ترتيب العبارات حسب أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط في المحور

مستوى الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
الدرجة	1-1.79	1.8-2.59	2.6-3.39	3.4-4.19	4.2-5

المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: نموذج الدراسة

تتكون متغيرات الدراسة من متغيرين، متغير مستقل Independent Variable يكمن في استقلالية المدقق، والمتغير التابع Dependent Variable المتمثل في إبداء الرأي.

ذلك إن المتغير الذي نعتد عليه للوصول إلى التنبؤ يسمى بالمتغير المستقل والمتغير الذي نسعى إلى تقديره أو التنبؤ بقيمته يسمى بالمتغير التابع. (إبراهيم أبو عقيل، 2012).

X : تمثل المتغير المستقل وهو استقلالية المدقق.

Y : تمثل المتغير التابع وهو إبداء الرأي.

من خلال هذا الفرع سنحاول توضيح مختلف الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة لمعالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

أولاً: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة.

1- صدق الاستبيان: هو عبارة عن قياس أسئلة الاستبيان (وهيئة مربعي، 2012). ولتحقق من مصداقية الاستبيان قمنا بعرض الصدق الظاهري للاستبيان على ثلاثة محكمين، وقد عدلت بعض الأسئلة وفق الملاحظات والاقتراحات ليصبح الشكل النهائي للاستبيان مكون من 20 فقرة موضوعة على متغيرات الدراسة.

2- صدق الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق جميع عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وعليه تم حساب معامل الارتباط (بيرسون) بين درجة كل عبارة من عبارات المحور و الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة.

2-1 صدق الاتساق الداخلي لمحور استقلالية المدقق:

الجدول رقم (1-9) يوضح الاتساق الداخلي لعبارات استقلالية المدقق.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	استقلالية المدقق الخارجي أن يكون مستقلا بتفكيره.	0.512	0.004
02	استقلالية المدقق الخارجي تعني أن يتمتع بالنزاهة والأمانة.	-0.072	0.705
03	يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.	0.374	0.042
04	الحيادة ضرورية حتى يتم الاعتماد على النتائج التي يتوصل إليها.	0.575	0.001
05	استقلالية المدقق تحافظ على ثقة الجمهور في رأيه.	0.522	0.003
06	حتى يكون المدقق مستقلا عليه أن يكون حر من كل التزامات جهة الزبون.	0.575	0.001
07	تعتبر استقلالية المدقق من المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق.	0.354	0.055
08	تكمن أهمية استقلالية المدقق في مدى توفر شروطها .	0.462	0.010
09	استقلالية المدقق تؤثر على مصداقية القوائم المالية.	0.501	0.005

المصدر: من إعداد الطالبين وبالاتماد على مخرجات SPSS.V23.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع عبارات محور استقلالية المدقق ترتبط مع الدرجة الكلية مما يعني إن عباراته دالة إحصائية، وأن معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراتها قوية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01 في جميع عبارات استقلالية المدقق , باستثناء العبارة رقم 02, وهذا ما يدل على إنها صادقة ومتسقة داخليا.

2-2 صدق الاتساق الداخلي لمحور إبداء الرأي:

الجدول رقم (10-1) يوضح الاتساق الداخلي لعبارة إبداء الرأي.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	الرأي يعبر عن صحة البيانات والقوائم المالية.	0.365	0.047
02	تكمن أهمية الرأي في إنه يساهم في اتخاذ القرار المناسب.	0.560	0.001
03	يساعد الرأي على التعريف بشكل دقيق على الوضع المالي المؤسسة لصالح عملاءها.	0.496	0.005
04	الرأي هو عبارة على صورة إرشادية حول إستمرارية المؤسسة.	0.842	0.000
05	يعتبر الرأي بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية الإدارة.	0.310	0.095
06	يساهم الرأي في إعداد الإحصائيات الخاصة بالضرائب.	0.581	0.001
07	الرأي يلبي رغبات واحتياجات المستفيدين منه.	0.842	0.000
08	يعد الرأي مستخلصا لعملية التدقيق بطريقة موضوعية محايد غير متحيز وكذلك يمتاز بالوضوح وخالي من الأخطاء.	0.435	0.016
09	يجب أن يكون الرأي مقنع للجهة المستفيدة منه، من خلال الاستنتاجات المعقولة.	0.842	0.000
10	الرأي يحدد كيفية التصرف في الأرباح القابلة لتوزيع.	0.134	0.481
11	يعد الرأي مستند لتحديد مسؤولية المدقق.	0.308	0.097

المصدر: من إعداد الطالبين ومن مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع عبارات إبداء الرأي ترتبط مع الدرجة الكلية مما يعني أن عباراته دالة إحصائياً، وأن معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقراتها قوية، كما أن قيمة sig (مستوى المعنوية) أقل من مستوى 0.01 في جميع عبارات إبداء الرأي، هذا ما يدل على أن عباراته صادقة ومنتسقة داخليا.

1- اختبار صدق وثبات الاستبيان:**أولاً: ثبات المحور الأول:**

من أجل التحقق من ثبات الاستبيان ومصادقيته ثم استخدام كرونباخ، لقياس ثبات فقرات المحور الاول عن طريق معامل ألفا كرونباخ، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ Statistiques de fiabilité

عدد الفقرات	معامل الثبات
9	0.335

المصدر: من إعداد الطالبين ومن مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الثبات تقدر ب0.335 تفوق القيمة المقدره 70% فهذا يعني أنها تتمتع بدرجة ثبات عالية مناسبة لموضوع الدراسة.

ثانياً: ثبات المحور الثاني:

من أجل التحقق من ثبات الاستبيان ومصادقيته ثم استخدام كرونباخ، لقياس ثبات فقرات المحور الثاني عن طريق معامل ألفا كرونباخ، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ Statistiques de fiabilité

عدد الفقرات	معامل الثبات
11	0.573

المصدر: من إعداد الطالبين ومن مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الثبات تقدر ب0.573 تفوق القيمة المقدره 70% فهذا يعني أنها تتمتع بدرجة ثبات عالية مناسبة لموضوع الدراسة.

ثالثاً: ثبات كل فقرات الاستبيان:

من أجل التحقق من ثبات الاستبيان ومصادقيته ثم استخدام كرونباخ، لقياس ثبات مجمل فقرات الاستبيان عن طريق معامل ألفا كرونباخ، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-11) يوضح نتائج اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخ Statistiques de fiabilité

عدد الفقرات	معامل الثبات
20	0.652

المصدر: من إعداد الطالبين ومن مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الثبات تقدر ب0.652 تفوق القيمة المقدره 70% فهذا يعني أنها تتمتع بدرجة ثبات عالية مناسبة لموضوع الدراسة.

اختبار التوزيع الطبيعي: باعتباره الوسيلة أو الطريقة المناسبة لمعرفة إذا كانت هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أولاً وعليه يمكن اختبار فرضيات:

H0- الفرضية العدمية.

H1- الفرضية البديلة

*H0 : افتراض أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والتي تدل على أنه إذا كانت قيمة sig أكبر من 0.05 (مستوى المعنوية) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

*H1 : افتراض أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهو ما يدل على أن الفرضية البديلة sig أقل من 0.05 (مستوى المعنوية) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. وعليه يمكن استخدام أحد الاختبارين والمتمثلين في :

*اختبار كولموغوروف سيمنروف.

*اختبار شابيرو.

الجدول رقم (2-12) يوضح اختبار التوزيع الطبيعي حسب اختبار كولموغوروفسيمنروف

المتغيرات	استقلالية المدقق	إبداء الرأي	الملاحظة
Z.de Kolmogorov-Smimov	0.197	0.237	بما أن قيمة معلمة التوزيع الطبيعي أكبر من قيمة sig
Signification asymptotique (bilatérale)	0.005	0.000	فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبين ومن مخرجات SPSS.V23 .

من خلال الجدول أعلاه وبما أن مستوى المعنوية لاختبار كولموغروف سيمنروف وقيمة sig لكل من استقلالية المدقق وإبداء الرأي أكبر من مستوى المعنوية 5% نستدل على أن هذه البيانات تتبع توزيع الطبيعي.

ثانيا: الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات:

من أجل القيا بالتحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم الاستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة لهذه الدراسة، والتي يتم الحصول على نتائجها مباشرة بعد تفرغ الاستبيان من خلال برمجية SPSS.V23،

حيث تم استخدام نوعين من الأساليب الإحصائية:

1- الأساليب الإحصائية الوصفية: حيث تطرقنا إلى:

1-1 حساب التكرارات والنسب المئوية: من خلالها إجابات الأفراد يمكن الحصول على مختلف الأشكال البيانية (الدوائر النسبية، المضلعات التكرارية.... الخ).

1-2 المتوسط الحسابي: مجموع القيم المدروسة مقسومة على عددها (عدنان نحمد عوض، 2005)، وذلك لمعرفة مدى تركيز أو توافق الإجابات.

1-3 الانحراف المعياري: هو الجذر التربيعي لمربع انحرافات قيم المفردات عن وسطها الحسابي (احمد عبد السميع، 2008) وذلك من أجل معرفة مدى تشتت الإجابات لدى أفراد العينة.

2- الأساليب الإحصائية الاستدلالية: والتي من بينها:

1-2 حساب معامل الارتباط بيرسون: لمعرفة الدلالة الإحصائية لقياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

2-2 مقياس ألفا كرونباخ لقياس درجة ثبات البيانات.

2-3 تحليل التباين Anova: لمعرفة الفروق في آراء عينة الدراسة حول تأثير استقلالية المدقق الخارجي على إبداء الرأي .

2-4 الانحدار البسيط: من أجل تحديد علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع وما مدى تأثيره فيه .

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

سنتعرض في هذا المبحث لنتائج الدراسة الميدانية من خلال هذا المطلبين " استقلالية المدقق" و " إبداء الرأي", حيث في المطلب الأول سنقوم بالتحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة, والمطلب الثاني سيكون فيه اختيار الفرضيات وتفسيرها ومناقشتها.

المطلب الأول: نتائج التحليل الوصفي للعينة

يتضمن هذا المطلب نتائج دراسة المتغيرين, وذلك من خلال تحليل مجمل عبارات المحاور بواسطة الأساليب الإحصائية.

الجدول رقم (1-1) - عرض اتجاهات أفراد العينة حول استقلالية المدقق

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الترتيب
1	استقلالية المدقق الخارجي أن يكون مستقلا بتفكيره	1.5667	0.56832	08
2	استقلالية المدقق الخارجي تعني أن يتمتع بالنزاهة والأمانة	1.0333	0.18257	09
3	يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة	1.9333	0.25371	04
4	ضرورة الحيادية	2.0000	00000	03
5	استقلالية المدقق تحافظ على ثقة الجمهور في رأيه	1.9000	0.30513	05
6	التحرر من كل الالتزامات اتجاه الزبون	1.6333	0.49013	07
7	تعتبر استقلالية المدقق من المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق	1.8333	0.37905	06
8	تكمن أهمية استقلالية في مدى توفر شروطها	2.1333	0.77608	01
9	استقلالية المدقق تؤثر على مصداقية القوائم المالية	2.1000	0.84486	02
	المتوسط العام	1.7926	0.19733	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS, V23

من خلال الجدول أعلاه تشير مجمل إجابات أفراد العينة نحو الفقرة " يحرص المدققين بالدرجة الأولى على تحقيق الاستقلالية الحيادية إذ يظهر ذلك جليا من خلال حيازتها الترتيب الأول في قيمة المتوسط الحسابي بمعدل 2.1333 وهذا راجع لاهتمام نخبة الخبراء الكبير من أجل تحقيق هذا الشرط الأساسي, يليها في الترتيب الثاني العبارة " مدى توفر المصداقية لمختلف البيانات والقوائم المالية التي تعبر عن

الوضعيات المالية والمعاملات المحاسبية إذ يجب أن تتحلى بالصدق والدقة بأقصى درجة ممكنة. " بمعدل متوسط حسابي 2.1000 كون هذا الأخير الركيزة الأساسية لمهنة التدقيق, يليها على التوالي الترتيبان الثالث والرابع والخامس العبارات "ضرورية الحيادية." و "إن استقلالية المدقق تحافظ على ثقة الجمهور في رأيه." و " يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة," بمعدل متوسط حسابي متساوي تقريبا يقدر ب2.0000, يليها أيضا الترتيب السادس العبارة " تعتبر استقلالية المدقق من المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق," إذ كان لابد على المدقق أن يتحلى بدرجة عالية من الاستقلالية وعدم الانحياز أو التبعية التي تؤثر بشكل كبير على النتائج والحقائق, بمتوسط حسابي قدره 1.8333, يليها على التوالي الترتيبين السابع والثامن العبارات " التحرر من كل الالتزامات اتجاه الزبون," و " استقلالية المدقق الخارجي أن يكون مستقلا بتفكيره," والتي تساعد المدقق في إبداء الرأي دون إخفاء أو تعميم وبكل شفافية بمتوسط حسابي قدره 1.6000, في الأخير وفي الترتيب التاسع العبارة " استقلالية المدقق الخارجي تعني أن يتمتع بالنزاهة والأمانة," لتحصل على متوسط حسابي قدره 1.0333, لنحصل في الأخير على مجموع متوسط حسابي يقدر ب 1.7926, وانحراف معياري يقدر ب 0.19733 فهذا يدل على أن هناك اهتمام من طرف المدققين بهذا الجانب محل الدراسة, وأن مختلف الخبراء والمدققين يعملون من أجل تحقيق وبلوغ أقصى درجة ممكنة من الكفاءة في التدقيق.

الجدول رقم (1-2) - عرض اتجاهات أفراد العينة حول إبداء الرأي

الترتيب	الانحراف	المتوسط	العبرة	الرقم
08	1.8333	0.37905	الرأي يعبر عن صحة البيانات والقوائم المالية.	1
07	1.9667	0.41384	تكمن أهمية الرأي في أنه يساهم في اتخاذ القرار المناسب.	2
09	2.0333	0.31984	يساعد الرأي على التعريف بشكل دقيق على الوضع المالي للمؤسسة لصالح عملاءها.	3
01	2.2000	0.76112	الرأي هو عبارة عن صورة إرشادية حول استمرارية المؤسسة.	4
05	2.2000	0.48423	يعتبر الرأي بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية الإدارة	5
04	2.2000	0.55086	يساهم الرأي في إعداد الإحصائيات الخاصة بالضرائب.	6
10	2.0000	0.00000	الرأي يلبي رغبات واحتياجات المستفيدين منه.	7
03	1.9667	0.55605	يعد الرأي مستخلصا لعملية التدقيق بطريقة موضوعية محايد غير متحيز وكذلك يمتاز بالوضوح وخالي من الأخطاء.	8
11	2.0000	0.00000	يجب أن يكون الرأي مقنع للجهة المستفيدة منه, من خلال الاستنتاجات المعقولة.	9
06	2.1667	0.46113	الرأي يحدد كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.	10
02	2.2000	0.71438	يعد الرأي مستند لتحديد مسؤولية المدقق.	11
	2.0697	0.21042	المتوسط العام	

SPSS, V23 المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات

يظهر جليا أن مجمل إجابات أفراد العينة نحو العبارة " الرأي هو عبارة عن صورة إرشادية حول استمرارية المؤسسة" تأخذ الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 0.76112, تأتي بعدها في الترتيب الثاني العبارة " يعد الرأي مستند لتحديد مسؤولية المدقق", والتي قدر متوسطها الحسابي بـ 0.71438, يليها على التوالي الترتيبين الثالث و الرابع العبارات " يساهم الرأي في إعداد الإحصائيات الخاصة بالضرائب." و " يعد الرأي

مستخلصا لعملية التدقيق بطريقة موضوعية محايد غير متحيز وكذلك يمتاز بالوضوح وخالي من الأخطاء. "بمتوسط حسابي يكاد يكون متساوي يقدر بـ0.5500، وتأخذ الترتيب الخامس العبارة" يعتبر الرأي بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية الإدارة "حيث قدر متوسطها الحسابي بـ0.48423، حيث كان الترتيب السادس من نصيب العبارة "الرأي يحدد كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع." بمتوسط حسابي قدره 0.46113، يليها على التوالي في الترتيب العبارات السابعة و الثامنة والتاسعة " تكمن أهمية الرأي في أنه يساهم في اتخاذ القرار المناسب" و "الرأي يعبر عن صحة البيانات والقوائم المالية." و "يساعد الرأي على التعريف بشكل دقيق على الوضع المالي للمؤسسة لصالح عملاءها" بمتوسط حسابي تقريبا متساوي قدر بـ0.4000، في آخر الترتيب نجد العبارتين "الرأي يلبي رغبات واحتياجات المستفيدين منه" و " يجب أن يكون الرأي مقنع للجهة المستفيدة منه، من خلال الاستنتاجات المعقولة." بمتوسط حسابي معدوم، لنحصل في الأخير على مجموع المتوسط الحسابي العام والذي يقدر بـ0.21042، وانحراف معياري يقدر بـ2.0697، فمن خلال هذا نلاحظ الرأي هو تجسيد لرؤية ونظرة المدقق حول الوضعية المالية والإدارية الحقيقية للمؤسسة من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وتسليط الضوء عليها والعمل على استدراك النقائص الموجودة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج وتحليلها

بعد القيام بالدراسة الميدانية وتحليل الاستبيان وتحليل محاوره واختبار الفرضيات عبر البرنامج الإحصائي SPSS، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يمكن القول أن العنصر الذكوري فيما يخص خصائص عينة الدراسة يحتل أكبر نسبة والمقدرة بـ83.33 %، ويرجع السبب لحب الرجل للتطلع والطموح في مهنة التدقيق، كما تبين أن للعينة تركيبة مختلفة من الأعمار فهي تمتلك طاقات
- شابة تتمتع بمؤهلات علمية عالية، كما تضم العينة أيضا محاسبين قدامى ذو خبرة كبيرة وطويلة في المهنة وكنتيجة لهذه التركيبة فإن هذه العينة تجمع بين الحداثة و الخبرة.
- أظهرت النتائج الخاصة بتحليل فقرات الاستبيان أن المدقق أو الخبير المحاسبي يسعى بالدرجة الأولى إلى خلق جو يساعد على مزاوله المهنة بكل أريحية وسلاسة ودقة متناهية عن طريق تحقق شروط و آليات ومراقبة مدى تطبيقها داخل وخارج المؤسسة على حد سواء وفعاليتها على أرض الواقع حتى يتم إنجاز العملية بالطريقة الصحيحة وتكون ذات مصداقية مؤكدة.
- يعمل المدقق أو الخبير المحاسبي على التحكم في نوع الخدمة (صحة البيانات المقدمة من طرف المسيرين والعمال وخلوها من الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة) والتي تسمح بإعطاء تعبير سليم و بشكل صريح وحققي صورة عن المركز المالي والوضعية المالية للمؤسسة

وتقدم صورة توضيحية بينة تسمح من خلالها بخلق الاطمئنان والشعور بالأمان لدى كل من الزبائن و أصحاب الحقوق.

- أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين الحيادية واستقلالية المدقق.
- أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين مصداقية القوائم المالية واستقلالية المدقق
- أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين صحة القوائم المالية وإبداء الرأي.
- أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين عدم التحيز وإبداء الرأي.
- بينت نتائج اختبار الفرضيات أن استقلالية المدقق بمثابة الركيزة الأساسية والأولية لتقديم نتيجة نهائية دقيقة وحقيقة خالية تماما من الغموض والتحريف
- كما أظهرت النتائج أن للاستقلالية دور في الترجمة الصحيحة لجملة المعطيات والبيانات و إبداء الرأي

خلاصة:

من خلال ما سبق وتحليل وعرض جميع عبارات الاستبيان يمكن القول أن المجتمع المحاسبي يحرص وبشكل دقيق على ترسيخ مبادئ التدقيق الأساسية من أجل الحفاظ على مصداقية وأخلاقيات المهنة من جهة وحفظ كرامة العمال النشطين في هذا المجال من أخرى، و التي تعطي الانطباع الجيد و الحسن لكلا الطرفين وحفظ وحماية المؤسسات والمنشآت الاقتصادية من فخ التلاعبات الغير قانونية، بالتالي ضمان حقوق جميع الأطراف داخل وخارج المؤسسة، وتتعكس نتائج التدقيق السليم الذي يحترم جميع القوانين المتعارف عليها دوليا باستمرارية المؤسسة في ظروف واضحة بعيدة كل البعد عن الغموض وكبر حجم نشاطاتها في المستقبل.

خاتمة

خاتمة :

تكمن أهمية البحث في إبراز دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمؤسسات و الشركات لتكون شاملة وكافية لمواجهة استخدامات الأطراف كافة الأمر الذي يكسب البيانات المالية مزيدا من الثقة والشفافية وقد توصل البحث إلى عدة استنتاجات منها أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من عرض جميع المعلومات والبيانات في القوائم المالية لتكون شاملة وكافية لتلبية احتياجات كافة المستخدمين, وقد أوصى البحث ببعض التوصيات منها, من الضروري أن لا تقتصر مهمة ودور المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية للمصارف بصفة خاصة وللشركات الاقتصادية بصفة عامة بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء لكي تتمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة في الوقت المناسب.

التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلنا إليها نوصي ب:

- ✓ من الضروري أن يتمتع المدقق الخارجي بمبدأ الاستقلالية المهنية وإبداء رأيه حول البيانات المالية استنادا للمعايير الدولية والمحلية للتدقيق .
- ✓ من الضروري تدعيم استقلالية المدقق الخارجي كونه جهة تعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية المطلوبة ومدى توفر مستلزماتها.
- ✓ إلزام الشركات بصورة عامة بضرورة تغيير المدقق الخارجي المتعاقد معه وفي مدة معينة كأن تكون أربع أو خمس سنوات وتحديد مدة أخرى لإمكانية التعاقد معه مجددا بهدف منع حدوث علاقات بين الشركة والمدقق،

آفاق الدراسة:

- أثر الاستقلالية على صحة القوائم المالية.
- دور المدقق في مراقبة مدى تطبيق مبادئ التدقيق

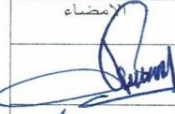



قائمة المصادر و المراجع :

- احمد رجب عبد الملك عبد الرحمان؛قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي؛دراسة نظرية وتطبيقية مدخل ضبط المعايير المحاسبية السعودية؛جامعة الملك فيصل؛2009.
- بن الطاهر حسين ،بوطلاعة محمد،دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي،الملتقى الوطني حول:حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري ،مخبر مالية،بنوك وإدارة الأعمال ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،يومي 06/07/2012،جامعة محمد خيضر بسكرة .
- جعافرة محمد ، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية الفرق الخارجي ، 2008 .
- جمعة، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، 2000 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- جمعة، أحمد طعي ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد ،2012، عمان دار صفاء للنشر و التوزيع .حسني، صدق ، استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوره المعايير الدولية والتشريعات المنظمة المهنية، 1999 مجلة العلوم الإدارية، عدد 1، الجامعة الأردنية عمان، الأردن .
- دفا، هاني. العوامل التي تتال من استقلالية مدقق الصابات في ابداء الرأي الفني المحايد على القوائم ص المالية. رسالة ماجستير غير منشورة،2004 ،جامعة القدس.
- شمري، عبد الرحمن ، مقومات إستقلالية متقفي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا .
- صبان، محمد، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، جمهورية مصر العربية
- عبد الله خالد ، التدقيق و الرقابية في البنوك ، منشور بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، 2008 .
- ماجدة سليمان ارتيمة،شفافية تقييم أداء العاملين في وزارة التربية والتعليم "دراسة ميدانية لواقع اهمية ومعوقات الشفافية"،قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الادارة العامة،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،قسم الإدارة العامة ،جامعة اليرموك،2005،.

- ماجدة سليمان، شفافية تقييم أداء العاملين في وزارة التربية والتعليم "دراسة ميدانية لواقع أهمية ومعوقات الشفافية"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم الإدارة العامة، جامعة اليرموك، 2005.
- مدحت عبد اللطيف الزبيدي، أثر الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على قرار المستثمرين في بورصة عمان المالي، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2006.
- يسرى الحسنات، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان
انعكاسات استقلالية المدقق الخارجي على شفافية الرأي

الرقم	الاسم الكامل	الشهادة المتحصل عليها	الرتبة	الامضاء
01	أحمد عمر	دكتوراه	أستاذ	
02	قويرق عبد الحميد	دكتوراه	مهاضر «أ»	
03	ولد باهو سيمر	"	"	
04	بنت العربية محمد	"	مهاضر أ	

الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير

قسم علوم التجارية

الموضوع: استبيان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام علي أشرف خلق أجمعين وغمام المرسلين وبعد في إطار التحضير لمذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول علي شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ومن خلال دراسة الموضوع المعنون بإنعكسات إسقلالية المدقق الخارجي على شفافية الرأي ، وتهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم (أكاديميين أو طلبة أو مهنيين في مجال المحاسبة) حول هذه الدراسة لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة علي أسئلة الاستبيان ،حيث أن صحة نتائجه تعتمد بدرجة كبيرة علي صحة ودقة إجاباتكم مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتقبلو منا فائق التقدير والاحترام

من إعداد الطالبين:

-بن الشيخ رشيد

-ماموني محمد الشافعي

تحت إشراف الأستاذ:

-بلعارية محمد

يرجى وضع (x) أمام الإجابة المناسبة :

البيانات الشخصية:

- 1)الجنس:ذكر () أنثى ()
- 2)المؤهل العلمي: أقل من الثانوي () الثانوي () ليسانس () ماستر أو ماجستير () دكتوراه () مستوى آخر ().
- 3)العمر: من 20 إلي 30 سنة () من 31 إلي 40سنة () من 41سنة فأكثر ()
- 4)الوظيفة: محاسب () محاسب معتمد () خبير محاسبي () محافظ حسابات () مسير ()
- 5) سنوات الخبرة : أقل من خمس سنوات () من 5 إلي 10 سنوات () من 11إلي 15سنة () أكثر من 15 سنة ()

المحور الأول: إستقلالية المدقق.

المحور الثاني: إبداء الرأي.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
المحور الأول: استقلالية المدقق					
					استقلالية المدقق الخارجي أن يكون مستقلا بتفكيره.
					استقلالية المدقق الخارجي تعني أن يتمتع بالنزاهة والأمانة.
					يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.

					الحيادية ضرورية حتى يتم الاعتماد على النتائج التي يتوصل إليها.
					إستقلالية المدقق تحافظ على ثقة الجمهور في رأيه.
					حتى يكون المدقق مستقلا عليه أن يكون حر من كل التزامات جهة الزبون.
					تعتبر إستقلالية المدقق من المحددات والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق.
					تكمن اهمية إستقلالية المدقق في مدى توفر شروطها .
					إستقلالية المدقق تؤثر على مصداقية القوائم المالية.
					المحور الثاني:إبداء الرأي
					الرأي يعبر عن صحة البيانات والقوائم المالية.
					تكمن أهمية الرأي في إنه يساهم في إتخاذ القرار المناسب.
					يساعد الرأي على التعريف بشكل دقيق على الوضع المالي المؤسسة لصالح عملاءها
					الرأي هو عبارة على صورة إرشادية حول إستمرارية المؤسسة.
					يعتبر الرأي بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية الإدارة.
					يساهم الرأي في إعداد الإحصائيات الخاصة بالضرائب.
					الرأي يلبي رغبات وأحتياجات المستفيدين منه.
					يعد الرأي مستخلصا لعملية التدقيق بطريقة

					موضوعية محايد غير متحيز وكذلك يمتاز بالوضوح وخالي من الأخطاء.
					يجب أن يكون الرأي مقنع للجهة المستفيدة منه، من خلال الاستنتاجات المعقولة.
					الرأي يحدد كيفية التصرف في الأرباح القابلة لتوزيع.
					يعد الرأي مستند لتحديد مسؤولية المدقق.

المخلص:

سعت الدراسة إلى إبراز انعكاسات استقلالية المدقق الخارجي على شفافية الرأي في عملية التدقيق لما لها من دور في اتخاذ القرار من أجل التوجه باقتصاد المؤسسة نحو الأفضل، ولمعرفة تأثيرات استقلالية المدقق الخارجي على إبداء الرأي استخدمنا أداة الاستبيان والذي تم توجيهه إلى عينة من مجتمع المحاسبين والمسيرين، واعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى دور استقلالية المدقق الخارجي في عملية التدقيق وتأثيرها على إبداء الرأي على القوائم المالية وكذا اتخاذ القرار السليم وفي الوقت المناسب.

الكلمات المفتاحية: استقلالية المدقق الخارجي، إبداء الرأي (شفافية)، البيانات المالية، اتخاذ القرار.

summer:

The study sought to highlight the repercussions of the independence of the external auditor on the transparency of opinion in the audit process because of its role in decision-making in order to direct the institution's economy for the better. We relied on the descriptive analytical approach, and the study concluded the role of the independence of the external auditor in the audit process and its impact on expressing an opinion on the financial statements, as well as making the right and timely decision.

Keywords: independence of the external auditor, expressing an opinion (transparency), financial statements, decision-making.