



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
شعبة العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع

أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات
المالية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين
والأكاديميين بالجزائر -

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

أ.د - عزوز ميلود

إعداد الطالبة:

مخلوف نبيلة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- تومي ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة بسكرة
- عزوز ميلود	أستاذ التعليم العالي	مقررا	جامعة بسكرة
- العمري أصيلة	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة بسكرة
- فؤاد عز الدين	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة سوق أهراس
- بوحفص سميحة	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة عباس لغرور خنشلة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
شعبة العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع

أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات
المالية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين
والأكاديميين بالجزائر -

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

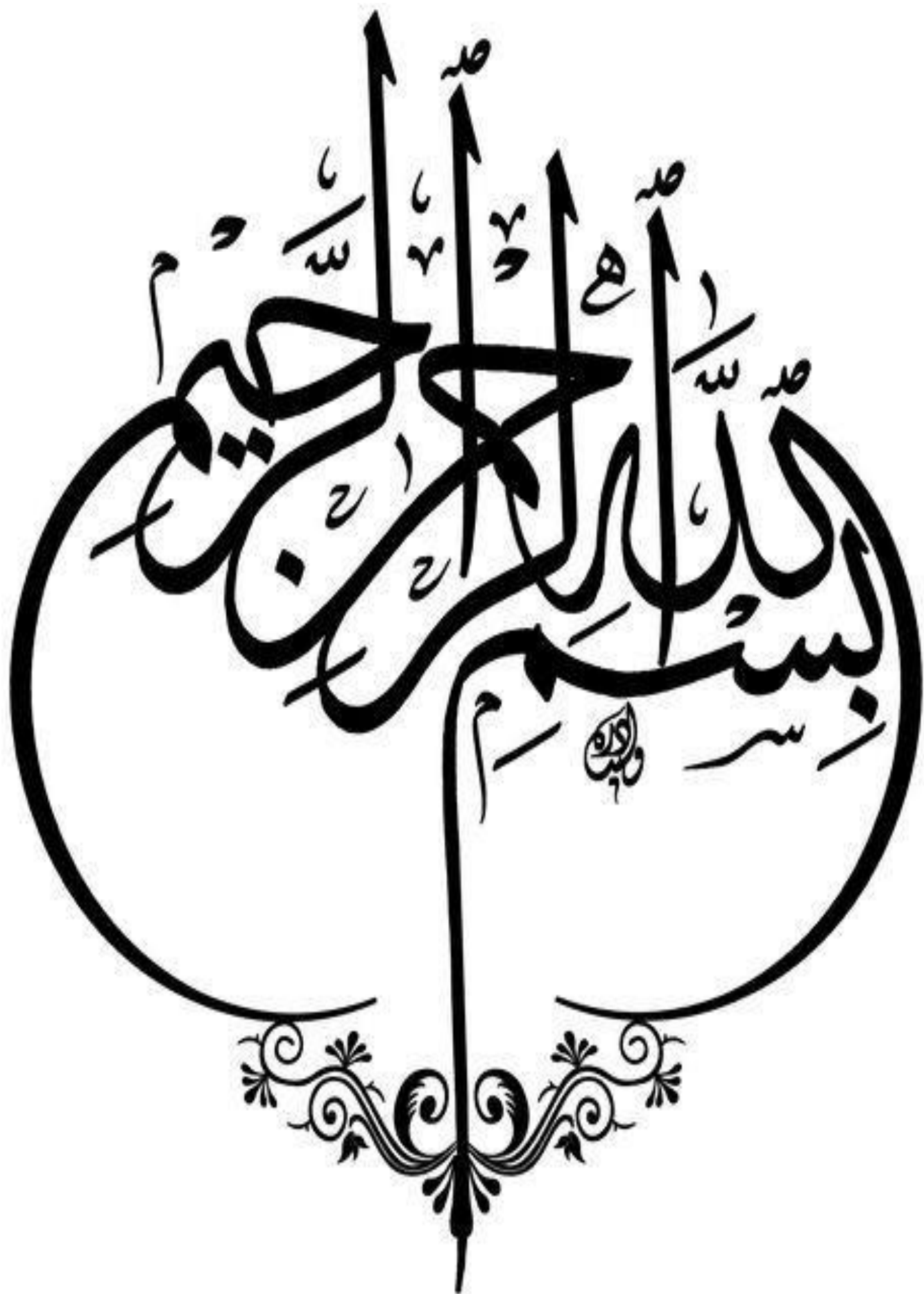
أ.د - عزوز ميلود

إعداد الطالبة:

مخلوف نبيلة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- تومي ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة بسكرة
- عزوز ميلود	أستاذ التعليم العالي	مقررا	جامعة بسكرة
- العمري أصيلة	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة بسكرة
- فؤاد عز الدين	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة سوق أهراس
- بوحفص سميحة	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا	جامعة عباس لغرور خنشلة



كلمة الشكر والعرفان

اللهم إنا نحمدك الحمد الذي يليق لجلال وجهك الكريم وعظيم سلطانتك الذي تتم به الأعمال الصالحات، الحمد لله أسجد له وأحمده، أرفع له يدي وأشكره لعظيم نعمه علي في توفيقني بإتمام إنجاز هذا العمل المتواضع ووهبني قوة الصبر والإرادة لإكمال مسيرتي الدراسية والبلوغ لهذه المرحلة الهامة من مشواري المعرفي وأعاني عليها، اللهم صلي وسلم وبارك على خير الخلق أجمعين وسيدهم نبينا محمد صلى الله عليه وسلم أفضل التسليم، وبعد:

تقديرا وعرفانا بالمجهودات والمساعدات والإرشادات التي حظيت بها لإتمام إخراج هذا العمل إلى النور أتقدم بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ القدير الفاضل: "أ.د. عزوز ميلود" لقبوله الإشراف على مشروع هذه الأطروحة ودفعه لنا نحو تحقيق النجاح بالتشجيع وتقديم النصح والتوجيهات الدقيقة وعلى حلمه وصبره ورفعة أخلاقه معنا طول فترة بحث دراستنا، جزاك الله عنا خير الجزاء وأمدك الله بتمام الصحة والعافية والهناء.

أتقدم بخالص الشكر والعرفان لجميع أساتذة قسم علوم المحاسبة والمالية - كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة محمد خيضر بسكرة وخاصة الذين رافقونا في مدة التكوين بالدكتوراه الطور الثالث.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والتقدير لأساتذة قسم المحاسبة والمالية، قسم التسيير - كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة باتنة 1 وخاصة الأستاذة الفاضلة القديرة "أ.د. نجوى عبد الصمد" على تقديمهم لنا العون بمجال البحث.

كما لا أنسى جميع الطاقم البيداغوجي والإداري بكلية الرياضيات والإعلام الآلي جامعة باتنة 2 وعلى رأسهم عميد الكلية الأستاذ الفاضل: "مومن حمومه".

أتوجه أيضا بكلمة شكر وامتنان لكل الأساتذة الجامعيين في مختلف ربوع الوطن وكل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمختلف ولايات الجزائر الذين ساعدونا ومنحونا من وقتهم للإجابة على الاستبيان الموزع عليهم ولكل من ساعدني في توزيعه لاستكمال إنجاز هذه العمل البحثي.

باسمي أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على كل التقييمات والتوجيهات والمجهودات المبذولة من أجل إثراء هذا العمل والمساهمة في الزيادة من قيمته العلمية.

كل الشكر والعرفان والتقدير لمن ساهم وأمدني بالعون ولو بالكلمة الطيبة تشجيعا لي في إتمام إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد

الإهداء

إلى رحمة السماء والأرض التي انزل الله بها علي محبة وعطفا وحنانا يسع أرجاءها كل هذا الكون لتكون شجرة

تضئ دربي ودفعت بي إلى حب العلم والمعرفة أُمي الحبيبة حفظها الله؛

إلى الشعاع الذي أنار كل حياتي وعلمني الصرامة والانضباط وغرس فيا الشجاعة أبي الغالي أكرمه الله؛

إلى سندي وسبب فرحي وعزوتي أخوتي سعيد، سيف الدين، زياد، صالح، هجيرة، أميمة؛

إلى من ضحى بروحه فداء للوطن وأبنائه شهيد الواجب الوطني أخي الغالي رحمه الله علاوة؛

إلى من توفاه الله برحمته ليتغمده بلطفه ومغفرته أخي المرحوم عبد الرحمان؛

إلى جميع الأساتذة الذين زودوني بالعلم والمعرفة في جميع أطوار مشواري الدراسي وناضلوا للدفع بي نحو

النجاح والتفوق؛

إلى جميع زملائي وزميلاتي في التكوين بالطور الثالث دكتوراه بجامعة محمد خيضر-بسكرة؛

إلى جميع الأسرة البيداغوجية والإدارية لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر-

بسكرة الذين تلقينا منهم أرقى معاملة وأخلاقا رفيعة وطيبة وعلما راقيا نافعا؛

إلى الجميع أهدي هذه الأطروحة راجية من المولى عز وجل ان يجعلها مفتاح علم لكم.

مخلوف نبيلة

الملخص

الملخص:

سعت الدراسة إلى بيان أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية بالكشف عن أثر أبعادها: عند التخطيط ، عند الفحص والإثبات، وعند إعداد التقرير في تعزيز الثقة بالمعلومات الواردة ضمن الكشف المالية المدققة ما يساعد المستخدمين الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

قصد تحقيق غاية الدراسة في معالجة الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بتسليط الضوء في الجانب النظري على كل من استقلالية وحياد المدقق من جهة، ومن جهة ثانية على موثوقية الكشف المالية من أجل تحديد العلاقة بينهما. أما في الجانب التطبيقي بهدف التأكد من صحة الفرضيات تم تصميم وإعداد استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات موجهة لعينة من المدققين (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) والأكاديميين المتخصصين بمجال المهنة في الجزائر المكونة من 346 فردا شملته الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع 346 استمارة على أفراد عينة الدراسة وتم استرجاع 312 استمارة قابلة للمعالجة والتحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS V22).

تمكنت الدراسة بالتوصل إلى نتائج عديدة بالجانب النظري والجانب التطبيقي أبرزها وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، عند الفحص والإثبات ، وعند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية. كما جاء ضمن توصيات الدراسة اقتراح إصدار معيار جزائري للتدقيق يشمل التوضيحات والإرشادات المتعلقة بالاستقلالية والحياد في الجزائر يتوافق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية المعمول بها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، مدقق خارجي، استقلالية وحياد المدقق، كشوفات مالية، موثوقية الكشف المالية.

Abstract :

The study sought to demonstrate the impact of the auditor's independence and impartiality in enhancing the reliability of financial statements by revealing the impact of its dimensions: when planning, when examining and proving, and when preparing the report in enhancing confidence in the information contained in the audited financial statements, which helps users rely on them in making various decisions.

To achieve the purpose of the study in addressing the problem at hand, the descriptive analytical approach was adopted, highlighting in the theoretical aspect both the independence and impartiality of the auditor on the one hand, and on the other hand, the reliability of financial statements in order to determine the relationship between them. As for the applied aspect, to confirm the validity of the hypotheses, a questionnaire form was designed and prepared as a data collection tool for a sample of auditors (account managers, accounting experts) and academics specialized in the field of profession in Algeria consisting of **346** individuals covered by the field study, where **346** forms were distributed to the study sample members and **312** forms were retrieved that can be processed and analyzed statistically using the statistical package program (**SPSS V22**).

The study was able to reach many theoretical and applied results, most notably the presence of a statistically significant impact of the auditor's independence and impartiality when planning the audit process, when examining and proving, and when preparing the report in enhancing the reliability of financial statements.

The recommendations of the study also included the proposal to issue an Algerian Audit Standard that includes clarifications and guidelines related to independence and impartiality in Algeria by the requirements of applicable international auditing standards.

Keywords: Audit, External Auditor, Independence And Impartiality Of The Auditor, Financial Statements, Reliability Of Financial Statements.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسملة
	شكر، تقدير وعرفان
	الإهداء
	الملخص
I-III	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XII	قائمة الرموز والإختصارات
أض	مقدمة
58-1	الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: أساسيات التدقيق
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق
05	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
09	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق
12	المطلب الرابع: فروض ومبادئ التدقيق
15	المطلب الخامس: معايير التدقيق
19	المبحث الثاني: أساسيات المدقق
19	المطلب الأول: ماهية المدقق
22	المطلب الثاني: مؤهلات وصفات المدقق
26	المطلب الثالث: تعيين، عزل وأتعاب المدقق
31	المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق
32	المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات المدقق
34	المبحث الثالث: استقلالية وحياد المدقق
35	المطلب الأول: ماهية استقلالية وحياد المدقق
38	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق
40	المطلب الثالث: التهديدات التي تواجه استقلالية وحياد المدقق
43	المطلب الرابع: الإجراءات الوقائية وآليات الحماية من تهديدات استقلالية وحياد المدقق
47	المطلب الخامس: آليات دعم استقلالية وحياد المدقق
58	خلاصة:

113-59	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية
60	تمهيد:
61	المبحث الأول: أساسيات الكشف المالية
61	المطلب الأول: ماهية الكشف المالية
63	المطلب الثاني: أنواع الكشف المالية
67	المطلب الثالث: أهمية وأهداف الكشف المالية
69	المطلب الرابع: مستخدمو الكشف المالية
71	المطلب الخامس: عرض الكشف المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
90	المبحث الثاني: جودة الكشف المالية
90	المطلب الأول: ماهية جودة الكشف المالية
92	المطلب الثاني: أهمية ومتطلبات جودة الكشف المالية
94	المطلب الثالث: قياس جودة الكشف المالية
97	المطلب الرابع: جودة المعلومات المالية وفق الهيئات المحاسبية الدولية
98	المطلب الخامس: معايير جودة الكشف المالية والعوامل المؤثرة فيها
100	المبحث الثالث: أساسيات موثوقية الكشف المالية
100	المطلب الأول: ماهية موثوقية الكشف المالية
102	المطلب الثاني: أهمية وقيود موثوقية الكشف المالية
103	المطلب الثالث: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
105	المطلب الرابع: قياس موثوقية الكشف المالية
108	المطلب الخامس: العوامل المؤثر في موثوقية الكشف المالية
113	خلاصة:
162-114	الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية
115	تمهيد:
116	المبحث الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية
116	المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط
127	المطلب الثاني: إعداد برنامج التدقيق
129	المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط وإعداد برنامج التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية

135	المبحث الثاني: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية.
135	المطلب الأول: فحص الحسابات
137	المطلب الثاني: جمع وتقييم أدلة الإثبات
143	المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص وجمع أدلة الإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية
147	المبحث الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.
147	المطلب الأول: إنهاء عملية التدقيق
148	المطلب الثاني: إعداد التقرير
157	المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إنهاء عملية التدقيق وإعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.
162	خلاصة:
204-163	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر
164	تمهيد:
165	المبحث الأول: الإطار المنهجي والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
165	المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية
169	المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية
173	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة
173	المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان
180	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات
192	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة
192	المطلب الأول: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
199	المطلب الثاني: نتائج اختبار معنوية نموذج الدراسة
200	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
204	خلاصة:
206	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق



قائمة المداول

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	30
02	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	73
03	المعايير المحاسبية الدولية	74
04	كشف المركز المالي	77
05	كشف حساب النتائج حسب الطبيعة	77
06	كشف حساب النتائج حسب الوظيفة	78
07	كشف التغيرات في حقوق الملكية	79
08	كشف التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة) وفقا للمعيار IAS7	80
09	كشف التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) وفقا للمعيار IAS7	80
10	كشف الميزانية	82
11	كشف حسابات النتائج حسب الطبيعة	84
12	كشف حساب النتائج حسب الوظيفة	85
13	كشف سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	86
14	كشف سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	87
15	كشف تغير الأموال الخاصة	89
16	توزيع مجتمع الدراسة	166
17	توزيع استمارات استبيان الدراسة	167
18	توزيع درجات مقياس الدراسة	171
19	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول المحور الأول	174
20	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني من المحور الأول	175
21	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث من المحور الأول	177
22	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	178
23	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	179
24	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر	180
25	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العملي	181
26	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الوظيفة	183
27	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الخبرة المهنية	184
28	المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير المستقل "استقلالية وحياد المدقق"	185
29	المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير التابع "موثوقية الكشوفات المالية"	190

193	ملخص نتائج الفرضية الفرعية الأولى	30
194	ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثانية	31
195	ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثالثة	32
195	ملخص نتائج الفرضية الرئيسية الأولى	33
197	اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير العمر	34
197	اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي	35
198	اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل الوظيفي	36
199	اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل الخبرة المهنية	37
199	ملخص النتائج الخاصة بنموذج الدراسة	38

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التهديدات المحتملة لاستقلالية وحياد المدقق	40
02	العوامل المؤثرة في موثوقية الكشف المالية	108
03	أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية	130
04	أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية	143
05	ملخص أنواع الرأي المعدل	155
06	أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية	157
07	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر	181
08	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي	182
09	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل الوظيفية	183
10	توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الخبرة المهنية	184

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	عناوين الملاحق	رقم الملحق
237	استمارة استبيان باللغة العربية	ملحق رقم 01
243	استمارة استبيان باللغة الأجنبية	ملحق رقم 02
250	قائمة المحكمين	ملحق رقم 03
252	نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22) للتحليل الإحصائي	ملحق رقم 04

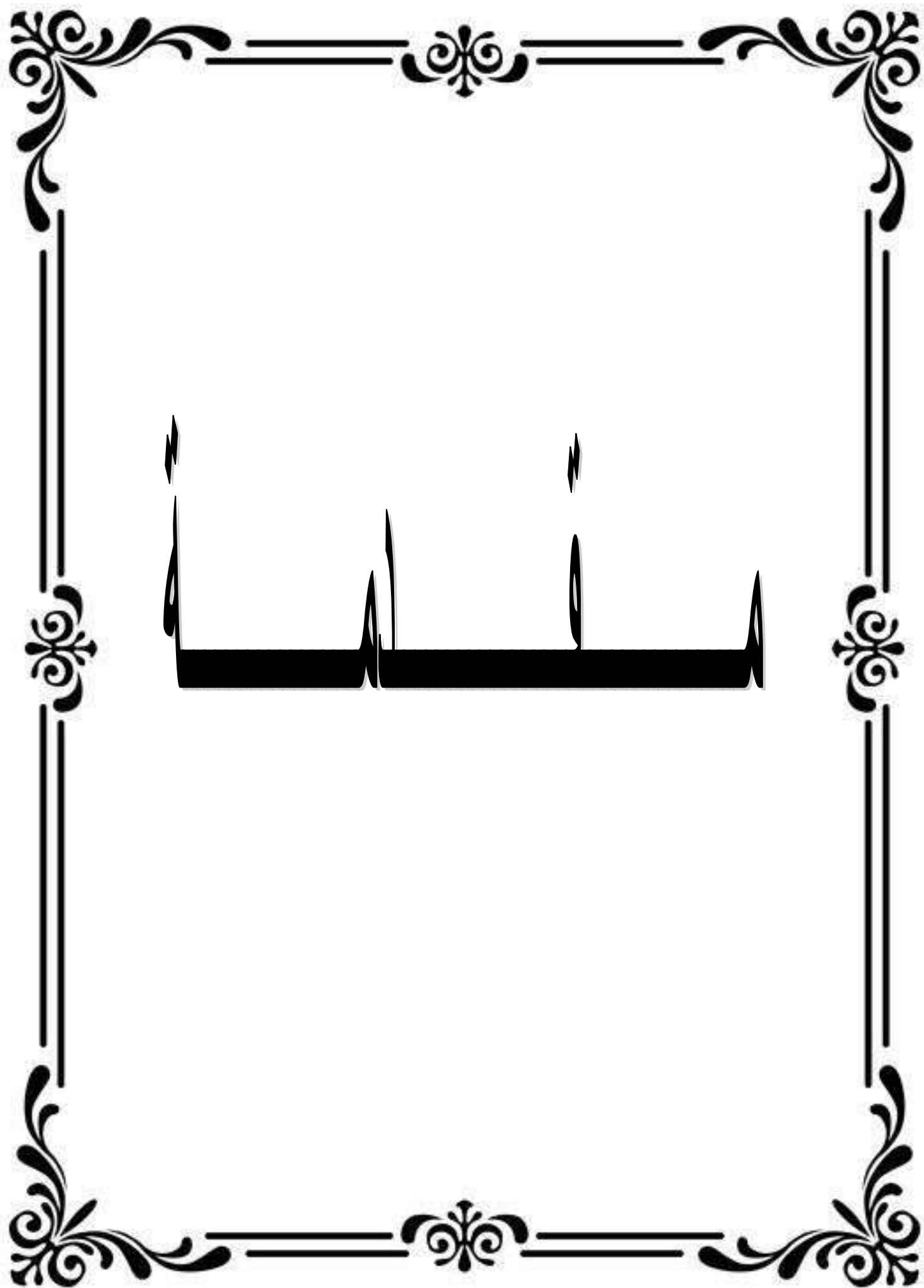
قائمة الرموز والمختصرات

قائمة الرموز والمختصرات:

الرمز والمختصر	ترجمة باللغة العربية	ترجمة باللغة الأجنبية
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين	Américan Institute Of Certified Public Accountants
ANOVA	تحليل التباين	Analysis Of Variance
AQI	مؤشر جودة الأصول	Asset Quality Index
ASOSAI	المنظمة الآسيوية لأجهزة الرقابة العليا	Asian Organization Of Supreme Audit Institutions
DEPI	مؤشر الإهلاك	Depreciation Index
DSRI	مؤشر أيام المبيعات المستحقة الدفع	Days' Sales In Receivables Index
ICS	نظام الرقابة الداخلية	Internal Control System
F	قيمة F	F Value
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board
GAAS	معايير التدقيق المتعارف عليها	Generally Accepted Auditing Standards
GMI	مؤشر هامش الربح الإجمالي	Gross Margin Index
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين الشركات	International Federation Of Accountants Company
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards
IIA	معهد المدققين الداخليين للولايات المتحدة الأمريكية	Institute Of Internal Auditors Of The United States Of America
ISA	معايير التدقيق الدولية	International Standards On Auditing
LVGI	مؤشر الرافعة المالية	Leverage Index
M-Scor	نموذج قياس موثوقية الكشف المالية M-Scor	A Model For Measuring The Reliability Of Financial Statements M-Scor
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Normes Algériennes D'audit
One – Way – Anova	اختبار تحليل التباين الأحادي	One-Way Analysis Of Variance
R	قيمة معامل الارتباط R	The Value Of The Correlation Coefficient R
R²	معامل التحديد R ²	Coefficient Of Determination R ²
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système De Comptabilité Financière
SGAI	مؤشر مصاريف المبيعات والنفقات الإدارية	Sales, General And Administrative Expenses
SGI	مؤشر نمو المبيعات	Sales Growth Index
Sig	معامل الارتباط بيرسون ومستوى المعنوية (القيمة الاحتمالية)	Pearson Correlation Coefficient And The Level Of Moral (Probabilistic Value)
SOCPA	الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	Saudi Organization For Chartered And

قائمة الرموز والمختصرات:

Professional Accountants		
Statistical Package Software For Statistical Analysis	برنامج الحزمة الإحصائية للتحليل الإحصائي	SPSS
Test	اختبار	T
Total Accruals To Total Assets	مؤشر إجمالي الاستحقاق على إجمالي الأصول	TATA



التدقيق أحد أهم العلوم الإنسانية التي ازدادت الحاجة إلى استخدامها نظرا للتغيرات في بيئة الأعمال بسبب تعدد أوجه نشاطات المؤسسات مع توسع وكبر حجم مشاريعها التي تستوجب اتخاذ مختلف القرارات السليمة بتوافر معلومات سليمة مفيدة ودقيقة، فترامنا مع التغيرات في بيئة الممارسات المحاسبية المهنية تطورت المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ليتسم بأنه عملية منظمة تهدف لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة حيث يحدد مجال التدقيق حسب ما تزعمه إدارة المؤسسة محل التدقيق وفقا لما تظهره كشوفها المالية عن المركز المالي ونتائج أعمالها أين يتأكد المدقق من صحة ومصداقية وعدالة الكشوف المالية وما تزعمه الإدارة ليتم نقل نتائج ما توصل إليه المدقق في شكل تقرير يصدره لأصحاب المصالح ذوي العلاقة بالمؤسسة أو ما يعرف بالمستخدمين. يتضح بذلك أن عملية التدقيق تتم وفقا لمراحل متتالية ومنظمة تتضمن مجموعة من الخطوات التي تحتوي على إجراءات متتابعة مرنة ومرتبطة ترتيبا منطقيا حيث تشمل عملية التدقيق مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص والإثبات وفي الأخير تنتهي بمرحلة إعداد التقرير.

تسببت موجة الفضائح المالية الكبرى التي هزت أوساط عالم المال والأعمال نهاية القرن العشرين ومطلع القرن الواحد والعشرون أشهرها حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية **Enron** و **Worldcom** سنة 2001، ثم دول من آسيا كاليابان في حادثة كارلوس غصن رفقة تحالف رينو نيسان سنة 2017 ليتوسع نطاق هذه الفضائح فيشمل دول إفريقيا عن حادثة قضية طيران كوت ديفوار سنة 2017 ؛ حادثة أزمة بنك الخليفة بالجزائر سنة 2003 وغيرها من الفضائح المالية إثارة موجة من الاستفسارات والشكوك حول تقارير التدقيق الصادرة عن مكاتب التدقيق خاصة وبالتحديد مدى استقلالية وحياد المدققين القائمين على عملية التدقيق حول مصداقية المعلومات المالية الواردة بكشوفها المالية وموثوقيتها. بعد استياء المساهمين والملاك ورجال الأعمال والشكوك التي راودت كل عالم الأعمال والخسائر الفادحة التي لحقت به وارتفاع عدد الدعاوي القضائية أدى إلى فقدان الثقة في أعمال التدقيق. ارتأت العديد من دول العالم إنشاء منظمات مهنية دولية ومحلية مهمتها الرقابة وإصدار معايير تدقيق دولية ومحلية منظمة للمهنة بسن التشريعات التي تضم اللوائح والقوانين التي تلزم المدقق الامتثال لها تعزيزا للشفافية والمساءلة كما أولت أهمية بالغة في إنشاء لجنة تدقيق تساهم في تحسين بيئة عمل المدقق والرقابة عليها وتقليص فجوة التوقعات؛ كل هذه الإجراءات الصارمة تضمن مستوى استقلالية وحياد المدقق بالتزامه آداب سلوك أخلاقيات المهنة أثناء أداء مهمة التدقيق الموكلة إليه، فالاستقلالية والحياد بأبعادها الثلاثة تعد جوهر عملية التدقيق دونها لا يعد للتدقيق أية قيمة ما يحسن جودته ويؤكد وفاء المدقق بمسؤولياته المهنية بنزاهة واستقامة كافية وموضوعية في ظل احترامه للمبادئ الأخلاقية للمهنة والتزامه بها.

إن مستخدمي الكشوف المالية من مستثمرين محتملين ومساهمين ومقرضين وغيرهم يتوقعون أن تؤدي عملية التدقيق بجودة عالية تضمن اكتشاف الأخطاء الجوهرية وحالات الغش أو التلاعب أو التزوير أو المخالفات مع بيان كيفية الحد منها أو الوقوع فيها ما يؤثر في مجملها على صحة وسلامة الكشوف المالية. يتوقع المستخدمون أيضا من المدقق إيصال تقارير تضمن الكفاية اللازمة في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة ومصداقية الكشوف المالية المحتمل أنها تعكس الدقة التي تمنح الثقة الكاملة بها في الوقت المناسب. بالرغم من ذلك فإن المدقق يتعرض لمجموعة من القيود التي تعيق تلبية جميع توقعات المستخدمين الأمر الذي يظهر فجوة بين تلك التوقعات وقدرة المدقق على تلبيتها، على غرار ذلك أيضا يمكن أن يتعرض المدقق لمجموعة من الضغوط والتأثيرات سواء من الإدارة أو من أطراف خارجية أخرى تندرج ضمن مجموعة من العوامل المؤثرة على استقلاليته وحياده تؤدي به إلى مواجهة تهديدات ناجمة عن العلاقات الشخصية أو المالية أو تضارب في المصالح أو غيرها من شأنها إضعافها أو فقدانها.

مقدمة:

تعد الكشوف المالية ذات أهمية بالغة تقع مسؤوليتها على عاتق المؤسسة التي تقوم بإعدادها بهدف الإبلاغ عن الوضعية المالية ونتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة لجميع أصحاب المصالح ذوي العلاقة معها (مستخدمو الكشوف المالية) من أجل الاستفادة منها في اتخاذ القرارات حيث يقترن ذلك بمدى موثوقية الكشوف المالية في التمثيل الصادق للأحداث والوقائع الاقتصادية الناجمة عن نشاط المؤسسة والتي يعود التأكد من مدى صحتها وسلامتها ومصدقيتها على المدقق في ظل الالتزام بالاستقلالية والحياد والسلوك الأخلاقي للمهنة وتحمل كافة المسؤوليات التي تقع على عاتقه في بذل العناية المهنية اللازمة.

كما هو الحال مثلها مثل بقية دول العالم الغربي والعربي سعت الجزائر إلى مواكبة كل الظروف السائدة والسابقة للتغيرات في بيئة الممارسات المحاسبية والمهنية خاصة تلك المتعلقة بتطوير مهنة التدقيق من خلال القيام بالإصلاحات الضرورية لتتماشى مع ممارسات البيئة العالمية ككل، فأول ما قامت به الجزائر كخطوة هامة للإصلاح هو إصدار قانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية: محافظ الحسابات ، الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد وذلك بعد التغيير للنظام المحاسبي المالي الجديد في مجال المحاسبة؛ أيضا عمدت الجزائر على إنشاء منظمات مهنية محلية تعمل على تنظيم المهنة والرقابة عليها بهدف تحسين جودة التدقيق بالجزائر حيث أصدر المجلس الوطني للمحاسبة لحد الساعة ثلاثة وعشرون (23) معيارا مع إرفاقهم بإصدار معيارين جزائريين جديدين لإدارة الجودة NAGQ بداية من 01 جوان 2024. تجدر الإشارة إلى أن مضمون النصوص القانونية التنظيمية ومعايير التدقيق الجزائرية التي تتماشى مع متطلبات معايير التدقيق الدولية ركزت بشكل بالغ الأهمية على ضرورة التزام المدقق الاستقلالية والحياد ضمانا لارتقاء جودة التقارير التدقيقية الصادرة عنه ما يساعد على الثقة في رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة الكشوف المالية.

إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية :

من خلال الطرح السابق تعتبر استقلالية وحياد المدقق الدعامات الأساسية لعملية التدقيق في جميع مراحلها التي تنص على ضرورة الالتزام بها معايير التدقيق المحلية والدولية من أجل ضمان قيام المدقق بإبداء رأي فني محايد حول مصداقية وعدالة الكشوف المالية ضمن تقريره مما يساعد على بعث الثقة لدى مستخدمي الكشوف المالية في اتخاذ القرارات السليمة. وبذلك بناء على ما سبق انبثقت وجاءت صياغة إشكالية الدراسة الرئيسية كما يلي:

ما مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية من وجهة نظر المدققين والأكاديميين بالجزائر ؟

تتمثل الأسئلة الفرعية التي تنبثق عن إشكالية الدراسة فيما يلي:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية $\alpha \leq 0,05$ ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية ؛
- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية ؛
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية ؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية ؛
- **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

الدراسات السابقة:

بعد الإطلاع على أبرز الدراسات الأكاديمية السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة بأثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوف المالية والتي تطرقت إلى إحدى متغيرات دراسة الموضوع من جوانب عديدة يمكن استعراض أهمها كما يلي:

أولا. الدراسات السابقة باللغة العربية:

1- دراسة لخضر دحمان (دحمان، 2024) التي تمحورت حول موضوع " أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية " (أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية)، فقد هدف الباحث من دراسته إلى إبراز أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية بتناوله في الإطار النظري دراسة استقلالية المدقق الخارجي بأبعادها في مختلف مراحل عملية التدقيق بداية من مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها لتلي بعدها مرحلة جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى نهايتها عند مرحلة إعداد التقرير النهائي وبلورة النتائج. فمن أجل تحقيق الباحث أهداف دراسته استعان في الجانب التطبيقي منها بالاستبيان كأداة لجمع البيانات موجه لممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء ومحافظي مدققي الحسابات الخارجيين وذلك باستخدام برنامج SPSS V26 للتأكد من صحة الفرضيات. توصل الباحث للعديد من النتائج أهمها: (دحمان، 2024، الصفحات 251-256)

- منح المشرع الجزائري أهمية بالغة من خلال الإصلاحات الأخيرة لاستقلال المدقق وحياده ووضع قوانين ومراسيم تعزز من استقلاليته تتجلى أهم مظاهرها في : تعيين المدقق، إنهاء مهامه، الخدمات غير التدقيقية، تحديد أتعاب المدقق وحقه في الإطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات المحاسبية... الخ؛

- يصعب التأكد من استقلالية المدقق الخارجي لكثرة الموانع وحالات التنافي في القانون الجزائري، مع الاكتفاء بتقديم تصريح فقط من قبل المدقق يؤكد فيه سلامة تعيينه واستقلاليته أثناء أداء مهامه؛

مقدمة:

- صحة الفرضية الرئيسية لدراسة الباحث على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق في مختلف مراحل سيرورة عملية التدقيق بدأ من مرحلة قبول المهمة والتخطيط لها ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وصولاً إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي وجودة التدقيق؛
 - أثبتت الدراسة أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تعزى إلى ما جاء في القسم الأول من الاستبيان والمتعلق بالخصائص الديمغرافية لأفراد العينة؛
 - يوجد بين متغيرات الدراسة ارتباط قوي موجب؛
 - جاءت مختلف التشريعات ومعايير التدقيق الجزائرية NAA لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي ومنه تحسين جودة التدقيق.
- 2- دراسة الباحثان فاتن حسن علي الجبوري و علي عباس كريم الخفاجي (الجبوري و الخفاجي، 2022) التي تطرقا فيها لدراسة "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية" (مقال علمي منشور بمجلة دراسات محاسبية ومالية) من خلال إجراء بحث تطبيقي في شركة التأمين الوطنية العامة، حيث قام الباحثان بتسليط الضوء في الجانب النظري على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها الإدارات التنفيذية من أجل تحميل صورتها أمام مستخدمي القوائم المالية بتطبيق آلياتها وأساليب معينة للتأثير على نتائج شركة التأمين مع التركيز في شقها النظري الثاني لتأثيرها على موثوقية القوائم المالية للشركة، أما في الجانب التطبيقي لدراسة الباحثان اعتمدا على المنهج التحليلي بالبحث التطبيقي لشركة التأمين الوطنية العامة بالاستعانة بأنموذج ميلر، (MILLER 2007) لقياس ممارسات إدارة الأرباح كأحد أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. استخدم الباحثان أيضاً مقياس (WHITE) لقياس موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لشركة التأمين الوطنية العامة. توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها: (الجبوري و الخفاجي، 2022، صفحة 166)
- بينت نتائج تطبيق أنموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبق في شركة التأمين الوطنية العامة أنها مارست تطبيقات المحاسبة الإبداعية بنسب مختلفة خلال مدة الدراسة 2015-2020 بدرجات موجبة وأخرى سالبة؛
 - وفقاً لأنموذج WHITE المطبق لقياس موثوقية القوائم المالية لشركة التأمين الوطنية العامة أبرزت نتائجه تحقيق موثوقية مرتفعة بالقوائم المالية للشركة عينة البحث؛
 - يعزز استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية لقياس موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية حسب أنموذج المستند عليها ضمن هذه الدراسة من إمكانية اعتماد المستخدمين على القوائم المالية الخاصة بشركات التأمين الوطنية العامة في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية السليمة.
- 3- دراسة عبد الوهاب نصرات ومفيد عبد اللاوي (نصرات و عبد اللاوي، 2021) حيث حاول الباحثان القيام بـ: "دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية" (مقال علمي منشور بالمجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية) بمهدف معرفة استقلالية المراجع الخارجي حسب ما نص عليه التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، تناول الباحثان نظرياً دراسة المراجع الخارجي والعوامل التي تهدد استقلاليته عند القيام بمهمته الموكلة إليه وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي لأخلاقيات مهنة المراجعة 96-136 والقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعملاً بما أصدرته المنظمات المهنية من معايير للمراجعة وقواعد سلوك المهنة لذلك قسم الباحثان الدراسة لأربعة محاور أساسية بالاستناد

مقدمة:

على المنهج التحليلي المقارن بتحديد أوجه التشابه والاختلاف التي تبنتها القوانين الجزائرية والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية .
توصل الباحثان إلى النتائج الهامة التالية: (نصرات و عبد اللاوي، 2021)

- يتحلى المراجع الخارجي بالاستقلالية على اعتبار أنها من العناصر الهامة التي تميزه ليتمكن من موازنة مهمته بكل موضوعية ونزاهة ما يجعل قيمة رأيه للمستخدمين الخارجيين؛
- في حالة عدم التزام المدقق بالسلوك والمبادئ الأخلاقية للمهنة يمكن أن يعرض المراجع الخارجي لضغوطات نتيجة التعيين وتحديد الأتعاب والعزل من طرف إدارة الشركة؛
- تتمتع المراجع الخارجي بالأمانة والنزاهة والخبرة العملية مع التحصيل العلمي في مجال المراجعة له دور وتأثير كبير في دعم استقلاليته.
- قامت الجزائر بإصلاحات محاسبية عديدة منها إصدار القانون 10-01 الذي نص في الكثير من أحكام مواده على كيفية تحقيق استقلالية المراجع الخارجي لتكييف بيئة محاسبية متوازنة تحقق هدف كل طرف بكل حيادية؛
- صدور المرسوم التنفيذي 96-136 الذي خصته الجزائر لقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة يبين فيه حقوق وواجبات المراجع الخارجي والإزامية العمل بها، من أجل تفادي التأثير على استقلالية المراجع الخارجي؛
- قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير المراجعة الدولية نظرا لاهتمامه البالغ بأهمية استقلالية المراجع الخارجي حيث بينت في مضمون فقرات بعضها ضرورة الحفاظ على استقلالية المراجع، كما رافق ذلك إصدار دليل قواعد السلوك المهني الموضح للمبادئ والضغوطات التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي ما يهدد استقلاليته وكيفية التقليل منها أو تفاديها والحد منها.

4- دراسة الباحثين (لباز، زرقط، و رقيق، 2021) التي تناولت عنوان بحث حول: " العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10-01 " (مقال علمي منشور بمجلة المحاسبة التدقيق والمحاسبة)، إذ قدم الباحثون من خلال دراستهم شرح مفصل لاستقلالية مراجع الحسابات وما تضمنته معايير المراجعة الدولية بشأنها بهدف تحديد أهم العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وكيفية تقليل تأثيرها وفقا لما جاء في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية الثلاثة بالجزائر. توصل الباحثون لمجموعة من النتائج الملخصة في النقاط التالية: (لباز، زرقط، و رقيق، 2021، الصفحات 53-54)

- يتوجب على مراجع الحسابات أن يكون مستقلا ذهنيا وظاهريا على اعتبار أن الاستقلالية هي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية استنادا على المستوى الأخلاقي لمراجع الحسابات؛
- يواجه مراجع الحسابات العديد من الضغوطات التي تؤثر على استقلاليته أثناء قيامه بمهامه التدقيقية وبالتالي لها دور كبير على نزاهة وصدق تقريره الصادر عنه؛
- سعت معايير المراجعة الدولية لتحديد أهم حالات الموانع التي تحول دون استقلالية المراجع الخارجي وكيفية تفادي الوقوع فيها؛
- وضع المشرع الجزائري في بعض النصوص القانونية من القانون 10-01 موانع استقلالية المراجع الخارجي المتمثلة في: أن لا تكون للمراجع صلة من أي نوع سواء قانونية أو قرابة أو مساهمة أو علاقة مالية مع زبائنه، وذلك من أجل العمل على منع الوقوع فيها بهدف محاولة تحقيق استقلالية محافظ الحسابات؛
- من موانع استقلالية مراجع الحسابات محاولة مكاتب التدقيق صغيرة الحجم كسب الزبائن من خلال إصدار تقارير ترضيهم ما يعكس التردد في إبداء رأيه بصدق.

مقدمة:

5- دراسة الباحثة (قاسم، 2020) حيث تناولت معالجة موضوع بحث بعنوان: "العوامل المؤثرة في استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية-" (مقال علمي منشور بمجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية) محاولة بيان العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر وكيفية ذلك بالاستناد على استبانته لجمع المعلومات في الجانب الميداني للدراسة باستخدام برنامج SPSS للوصول الى حل المشكلة وتحقيق أهداف الدراسة. توصلت الدراسة إلى النتائج الموجزة كما يلي: (قاسم، 2020، الصفحات 42-43)

- حدد المشرع الجزائري مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد ضمانا لاستقلاليته؛
- تعتبر الخدمات الاستشارية المقدمة من طرف مراجع الحسابات للمؤسسة محل المراجعة من العوامل التي تؤدي لفقدانه استقلاليته.
- تؤثر زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة ووجود لجان المراجعة على استقلالية مراجع الحسابات؛
- تعيين المراجع وتحديد الأتعاب بالاتفاق مع العميل والتفاوض معه يضعف من استقلاليته؛
- تباطؤ المؤسسة محل المراجعة في سداد أتعاب المراجع للضغط عليه وإجباره إصدار تقرير نظيف يحد من استقلاليته؛
- من العوامل المؤثرة سلبا على استقلالية المراجع حصوله على امتيازات ومنافع مالية واقتصادية من المؤسسة محل المراجعة أو تهديده بعدم تجديد عهده.

6- دراسة الباحثان عبد الرحمان بن عيسى وهشام بن حميدة (بن عيسى و بن حميدة، 2019) بعنوان: "حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر-دراسة لآراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-" (مقال علمي منشور بالمجلة الدولية للأداء الاقتصادي)، يهدف الباحثان من هذه الدراسة إلى توضيح أثر تقديم مكاتب التدقيق لخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات، باعتبار أن تقديم مثل هذه الخدمات لنفس العميل أو لعميل آخر من شأنه تشتيت جهود المدقق وتركيزه، كما يشكل تهديدا لاستقلالية المدقق. لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتوضيح العلاقة من خلال عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بخدمات غير خدمات التدقيق وذكر أشكالها، مع بيان علاقتها باستقلالية مدقق الحسابات أثناء أداء مهامه التدقيقية الأساسية مع الفصل بينها وبين الخدمات التدقيقية الثانوية الأخرى. توصلت دراسة الباحثان إلى النتائج الهامة الآتية:

- لا يوجد تأثير دائم للخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات وجودة الخدمات المقدمة؛
- تؤثر الخدمات الإضافية الأخرى المقدمة للعميل نفسه أو العملاء الآخرين على استقلالية ونزاهة مدقق الحسابات في الجزائر بسبب الإغراءات المالية المعروضة عليه؛
- يمكن أن تؤثر عملية تقديم الخدمات غير خدمات التدقيق على نوعية وجودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

7- دراسة الباحثان (شريط و لقلطي، 2017)، تطرق الباحثان لموضوع بحث حول: "استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة" (مقال علمي منشور بمجلة أبحاث اقتصادية وإدارية)، يهدف الباحثان من الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات عنصر الاستقلالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية والتشريع الجزائري مع دراسة عمل مراجع الحسابات بالتركيز على عنصر الاستقلالية والحيادية للمراجع باعتبار أن الثقة في إبداء الرأي حول القوائم المالية تتوقف عليها. توصل الباحثان إلى النتائج التالية: (شريط و لقلطي، 2017، صفحة 214)

مقدمة:

- توجد عوامل مؤثرة عديدة ومتشعبة على استقلالية مراجع الحسابات عند قيامه بمهامه الموكلة له لدعم الثقة بالقوائم المالية؛
- تسعى الجهود من خلال الاهتمام بمعايير المراجعة الدولية ذات الصلة الأساسية بعنصر الاستقلالية لتتلائم مع البيئة الجزائرية يمكن من تطوير مهنة المراجعة بالجزائر؛
- منح التشريع الجزائري أولوية هامة لاستقلالية المراجع وذلك بسن مجموعة من النصوص القانونية التشريعية التنظيمية لمهنة المراجعة بالجزائر.

8- دراسة الباحثة أحططاش نشيدة (أحططاش، 2016-2017)، قادت الباحثة دراسة بعنوان: "أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-" (أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية)، بهدف توضيح مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي كآلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية. حيث قامت الباحثة باستعراض الإطار العام لحوكمة الشركات والتدقيق الخارجي مع بيان علاقة جودة التدقيق الخارجي بموثوقية القوائم المالية في الجانب النظري من الدراسة لتقوم بعدها الاستعانة بالاستبيان في الجانب الميداني من الدراسة لجمع المعلومات موجه لعينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي بالجزائر. خلصت الدراسة لوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات ويمكن ذكر أهمها وفقا للآتي: (أحططاش، 2016-2017، الصفحات 191-192)

- تكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي أثناء عملية التدقيق ضمان للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المهنية المطلوبة والالتزام بمسؤوليتها اتجاه جميع الأطراف المعنية، كما اعتبرت الرقابة على مهنة التدقيق أمر ضروري دفع بالهيئات الدولية والمحلية المنظمة للمهنة بوضع مجموعة من المعايير لتجسيدها.
- يرتبط مستوى جودة التدقيق الخارجي بمستوى جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية التي تتميز بالصدق في العرض وقابلية التحقق وعدم الانحياز وهذا يرجع بسبب كون تمتع التدقيق بالجودة العالية يسمح لاكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية والتقرير عنها.
- توجد العديد من العوامل التي تحكم جودة التدقيق الخارجي المتمثلة في: عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، عوامل مرتبطة بالمدقق، وأخرى مرتبطة بتنفيذ عملية التدقيق.

ثانيا. الدراسات الأجنبية:

1- دراسة الباحثين (TRUNG NGUYEN, VAN TRAN, TUAN, HANG NGUYEN, & OANH

NGUYEN, 2024) قدم الباحثون دراسة بعنوان:

" Financial Statements' Reliability Affects Affects Firms' Performance: A Case Of Vietnam", (Article, Journal of Financial Statements' Reliability Affects Affects Firms' Performance: A Case Of Vietnam).

هدفت الورقة البحثية المقدمة من طرف الباحثون إلى تقدير مدى تأثير موثوقية القوائم المالية على أداء الشركات المدرجة في بورصة فيتنام وخاصة في بورصة مدينة هوشي منه منذ عام 2015 إلى غاية 2022 وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والنظريات. حيث تعد الموثوقية سمة أساسية لجودة المعلومات في القوائم المالية. استند الباحثون في الجانب الميداني على الطريقة

مقدمة:

الكمية للمربعات الصغرى المعممة المجدولة (FGLS). أظهرت نتائج الدراسة أن الموثوقية تؤثر بشكل إيجابي على أداء الشركات المدرجة بالبورصة بفاصل ثقة 95% على منصة نظرية الوكالة، تعتبر موثوقية القوائم المالية أداة للوفاء بواجبات ومسؤوليات المديرين ومجلس الإدارة تجاه المستخدمين الخارجيين بينما تدرس نظرية أصحاب المصلحة مزايا الكشف عن القوائم المالية الموثوقة من حيث تحسين الأداء.

2- دراسة الباحثين (MASYITAH, ADE KESUMA, & MUDA, 2023) حيث جاءت الدراسة بعنوان:

" Literature Review On Auditor Independence", (Article , Journal Literature Review On Auditor Independence).

هدفت دراسة الباحثين إلى تقديم نظرة عامة حول تطور أبحاث استقلال المدققين حيث استند الباحثون في جمع البيانات من المقالات المنشورة في المجالات الدولية المفهرسة SCOPUS من ناشري جمعية المحاسبة الأمريكية فقد تم التركيز على أخذ عينات من 2002 إلى عام 2022 إلى 27 مقالا منشورا عن استقلالية المدققين التي تم تصنيفها وفقا لمنهجية البحث والقيام بالتحليل بناء على الدراسات السابقة وهو ما يعرف بتحليل الأدبيات السابقة (مراجعة الأدبيات المنهجية) عن استقلالية المدققين. توصلت الدراسة للنتائج أن لجنة التدقيق من أكثر العوامل أهمية في تعزيز استقلالية المدققين. وفي الوقت نفسه لم تقدم عملية التناوب الإلزامي أدلة من شأنها أن تعزز استقلالية المدقق فاعامل الأكثر هيمنة الذي من شأنه أن يضاعف استقلال المدقق هو المصالح الاقتصادية للعميل أو العلاقات التجارية كما أنه لم يثبت بشكل ثابت أن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق والتي يخشى أن تلحق الضرر باستقلالية المدقق أو التأثير عليها لذلك يمكن فحص الخدمات غير متعلقة بالتدقيق باستخدام مؤشرات عديدة لقياس استقلالية المدقق. لم تقدم الدراسات السابقة دراسة كافية عن مخاطر التقاضي وخدمات الاستشارات الإدارية وهي من العوامل التي تتعلق باستقلالية المدقق وتؤثر فيها.

3- دراسة الباحثين (Tram Le & Huong Le, 2023) تتجلى الدراسة في ورقة بحثية بعنوان:

"Application Of The M-Score Model To Test The Reliability Of Financial Statements At Companies Listed On The Vietnamese Stock Maret", (Article, Journal Of Economics, Finance And Management Studies).

يعتبر فريق بحث هذه الدراسة أن موثوقية القوائم المالية يعد أمر مهم لكثير من الأشخاص مثل المستثمرين ومساهمي الشركات ومدققي الحسابات، حيث تعد الإدارة القوائم المالية من التقارير المالية موثوقة خالية من مشاكل الاحتيال والتلاعب من قبل إدارة الشركة فقد استخدم الباحثون المنهجية والتحليل التنبؤي مما سمح لهم ان يكتشفوا أن تطبيق نموذج M-Score في فيتنام لم يحظى بشعبية بعد حيث تعداد الأوراق البحثية على هذا النموذج قليل فلا توجد أبحاث تستخدمه لقياس وتقييم موثوقية القوائم المالية. أبرزت نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها مرفقة بالبيانات الفعلية المستمدة من القوائم المالية غير مدققة بان تطبيق نموذج M-Score لقياس موثوقية القوائم المالية أو اكتشاف الاحتيال فيها يعد أمرا مناسباً. كما وجد أيضا أن تطبيق نموذج M-Score له احتمالية عالية لتحديد غير صحيح للقوائم المالية غير الموثوقة لذلك قدم الباحثون توصية للمستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح باستخدام مزيج من نموذج M-Score بالاستعانة مع أدوات التحليل الفني الأخرى حتى يتمكنوا من تحديد ما إذا كانت القوائم المالية موقفة فيها.

4- دراسة الباحثين (FOKA TAGNE, NZONGANG, TAKOUDJOU NIMPA, & KENGNE

KUNGNE, 2022) المتعلقة بدراسة:

"L'indépendance A Perçue De L'auditeur Externe: Une Analyse Des Facteurs Déterminants Auprès Des Préparateurs Des Comptes Au Cameroun", (Article, Journal African Management Review).

مقدمة:

يهدف الباحثون من هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحددة لاستقلالية المراجع الخارجي في الكاميرون استخدم الباحثون استبانة موجهة لعينة بحجم 95 من معدي المعلومات المالية حيث قبل 65 إجابة قابلة لتحليل البيانات التي تتضمنها وتم جمعها. من خلال هذه السلسلة من التحليلات من المحتمل تحديد عدد معين من العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، تتمثل هذه العوامل المؤثرة في الأخلاق والسمعة وكفاءة المدقق وحجم المكتب وأيضاً هناك عوامل خاضعة للمراجعة تتمثل في حوكمة الشركات وسلوكيات الخاضعين للتدقيق والشؤون المالية للشركة. تسعى دولة الكاميرون و منظمة ONECCA من أجل تشجيع الممارسات المهنية الجيدة التي ستساهم في تعزيز استقلالية المراجعين بالكاميرون.

5- دراسة الباحثين (MELISA, GALUMBANG, & ENDA NOVIYANTI, 2021) استعرض فيها الباحثون عنوان بحث عن:

"Effect Of Independence. Integrity And Accountability Auditors On Audit Quality With Ethics Of Auditor As Moderating Variable (Study At Public Accountants Office In Medan)" (Article , Journal Of Economics, Finance And Management Studies).

الغرض من دراسة الباحثون محاولة اختبار وتحليل تأثير استقلالية المدقق ونزاهته ومساءلته على جودة التدقيق التي تعدلها الأخلاقيات حيث انتهج الباحثون في هذه الدراسة منهج كمي وذلك باستخدام أسلوب المسح بتوزيع الاستبيانات على المدققين الذين يعملون في شركة المحاسبة العامة بالجانب الميداني وتم تحليل البيانات التي تم جمعها بالاستعانة بنموذج معادلة الهيكلية الجزئية للمربعات الصغرى (SEM-PLS). تشير النتائج التي توصل إليها الباحثون إلى أن استقلال المدقق له تأثير كبير وإيجابي على جودة التدقيق على عكس النزاهة التي ليس لها أثر على جودة التدقيق. كما أن الأخلاقيات لم تخفف من تأثير استقلال ونزاهة ومساءلة المدقق على جودة التدقيق ولذلك من المحتمل أن يستمر المدققون في تحسين استقلاليتهم ونزاهتهم ومساءلتهم من أجل تحسين جودة التدقيق. يساهم الاستمرار في إجراء التدريب الفني الكافي لتغطية الجوانب الفنية وكذلك التعليم العام. أدى استخدام الباحثون عينة المدققين من غالبية الشباب ما جعله أحد العوامل التي تجعل متغير النزاهة لا يؤثر على جودة التدقيق.

6- دراسة الباحثين عمري محمد علي وعكرمي نسرين (OMRI & AKRIMI, 2015) قدم فيها الباحثان دراسة عن:

"Factors Affecting Auditor Independence In Tunisia: The Perceptions Of Financial Analysts" (Article, Journal Of Finance And Accounting).

بغرض استكشاف آراء المحللين الماليين التونسيين فيما يخص العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في المظهر وذلك بدراسة تأثير تسعة وأربعين عاملاً من عوامل تعزيز وتهديد استقلالية المدقق حيث استخدم الباحثان أداة الاستبيان لجمع معلومات متعلقة بآراء تعكس تصورات 54 محللاً مالياً. تبرز النتائج التي توصل إليها الباحثان العوامل الرئيسية المهددة للاستقلالية والمتعلقة بتقديم خدمات غير تدقيقية من قبل المدقق ووجود علاقات شخصية ومالية، يعتبر العامل الرئيسي لتعزيز الاستقلالية هو السمعة الجيدة والايجابية للمدقق. كما يقلل تحليل العوامل الاستكشافية إلى عدد محدود وصغير من الأبعاد حيث يعتبر البعد الأكثر أهمية ذلك الذي تم تحديده وهو الاعتماد الاقتصادي ووجود علاقات شخصية ومالية. يمكن ذكر أهم النتائج التي توصل لها الباحثان بشكل موجز:

- توجد مجموعة واسعة من العوامل لها تأثير كبير على استقلال المدقق على وجه التحديد هناك 24 عاملاً لها تأثير سلبي كبير على استقلاله في المظهر كما وجد 25 عاملاً لها تأثير إيجابي كبير على استقلال المدقق؛
- وفقاً لما يتصوره المحللون التونسيون فإن عوامل تهديد الاستقلالية الرئيسية تلك المتعلقة بخدمات غير التدقيق ووجود علاقات شخصية واقتصادية ومالية.

مقدمة:

- تعتبر السمعة الجيدة للمدقق ذات التأثير الإيجابي من العوامل الرئيسية لتعزيز استقلالية المدقق والمرتبطة بها كما يتم تقليص العوامل 49 بالاستعانة بتحليلها إلى عدد أقل من حيث الأبعاد غير المترابطة (13 بعدا) فالأربعة أبعاد الأكثر أهمية هي: الاعتماد الاقتصادي، وجود علاقات شخصية ومالية، الأخلاق المهنية للمدقق والكفاءة، المنافسة ومرونة معايير المحاسبة.

عرض مناقشة وتحليل الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية عنها:

تعددت الدراسات والبحوث الأكاديمية الأجنبية والعربية التي تناولت دراسة استقلالية وحياد المدقق من مختلف جوانبها منذ بداية وقوع الأزمات المالية وتفشي الفضائح المالية الكبرى إلى حد الساعة ، كما وجدت دراسات أيضا تطرقت بشكل موسع لموثوقية الكشف المالية من عدة زوايا كالتفصيل في ذكر أهم المؤشرات المعتمدة في قياسها وكيفية بلوغها. إلا أن دراسة موضوع هذا البحث جاءت مختلفة عن الدراسات السابقة ككل من حيث الطرح الذي سيحدد العلاقة بين استقلالية وحياد المدقق في بيئة عمل التدقيق الجزائرية وموثوقية الكشف المالية من خلال درجة ثقة اعتمادها من طرف المستخدمين.

أولا. عرض مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

حسب ما تم الاطلاع عليه من جملة الدراسات السابقة التي تطرقت في مضمونها لاستقلالية وحياد المدقق فإنها تتفق أغلبيتها على أنها تهدف لمعرفة استقلالية وحياد المدقق التي جاءت بها المنظمات والهيئات المهنية الدولية والمحلية بالجزائر ووفقا لمتطلبات مضمون معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية، كذلك التشريعات والنصوص القانونية التنظيمية للمهنة سواء كانت دولية أو وفق التشريع الجزائري الذي منح أولوية هامة لاستقلالية وحياد المدقق، هذا ما أوضحته دراسة الباحثون (نصرات و عبد اللاوي، 2021) ، (شريط و لقيطي، 2017)، (لباز، زرقط، و رقيق، 2021). بالإضافة إلى ذلك فإن أغلب الدراسات تشترك غايتها بالتركيز في البحث إن كان هناك عوامل مؤثرة على استقلالية المدقق حيث أبرزت النتائج التي تم التوصل إليها بالإجماع على أن هناك العديد من العوامل المؤثرة عليها بشكل سلبى وإيجابى، فحسب دراسة الباحثة (قاسم، 2020) بينت أن مدة عهدة محافظ الحسابات و المنافسة بين مكاتب التدقيق وتعيين المدقق وتحديد الأتعاب و الحصول على امتيازات ومنافع مالية اقتصادية من العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق وتشكل تحديدا لها، كما أضافت دراسة الباحثون (لباز، زرقط، و رقيق، 2021) كيفية تقليل تأثير تلك العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق وفقا لما جاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية الثلاثة بالجزائر. كما أكدت دراسة الباحثون (FOKA TAGNE, NZONGANG, TAKOUDJOU NIMPA, & KENGNE KUNGNE, 2022) أن العوامل المحتملة أن تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي تتمثل في الأخلاق والسمعة وكفاءة المدقق وحجم المكتب بالإضافة للعوامل الخاضعة للتدقيق وهي حوكمة الشركات وسلوكيات الخاضعين للتدقيق والشؤون المالية للشركة مع العمل على تعزيز استقلالية المدققين من خلال تشجيع الممارسات المهنية للتدقيق بدولة الكامرون. اهتمت دراسة الباحثون (بن عيسى و بن حميدة، 2019)، (MASYITAH, ADE KESUMA, & MUDA, 2023) بتأثير خدمات مكاتب التدقيق المقدمة من غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات حيث توصل الباحثون لعدم وجود تأثير دائم عليها على عكس الخدمات الإضافية الأخرى المقدمة للزبون نفسه أو غيرهم فهي تؤثر على استقلالية ونزاهة مدقق الحسابات بسبب الإغراءات المالية المقدمة له ما يؤثر على جودة التدقيق كما تمت الإشارة إلى أنه يمكن فحص الخدمات غير خدمات التدقيق باستخدام مؤشرات عديدة لقياس استقلالية المدقق.

مقدمة:

هدفت دراسة كل من الباحثين (دحمان، 2024) و (MELISA, GALUMBANG, & ENDA NOVIYANTI, 2021) لدراسة وتحليل أثر استقلالية المدقق على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية التي تعدلها الأخلاقيات حيث أظهرت النتائج أن استقلالية المدقق له تأثير كبير على جودة التدقيق عكس النزاهة والمساءلة لذلك من المحتمل أن يستمر المدققون في تحسين استقلالياتهم ونزاهتهم ومساءلتهم هذا حسب ما ورد عند الباحثون (MELISA, GALUMBANG, & ENDA NOVIYANTI, 2021) أما بالنسبة للباحث (دحمان، 2024) فقد أكد صعوبة التأكد من استقلالية المدقق الخارجي لكثرة حالات الموانع والتنافي التي نص عليها القانون 01-10 بالجزائر. كما جاءت مختلف التشريعات ومعايير التدقيق الجزائرية **NAA** لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي ما يحسن من جودة عملية التدقيق أيضا وجود أثر لاستقلالية المدقق في مختلف مراحل سيرورة عملية التدقيق على تحسين جودة التدقيق.

استخدمت معظم الدراسات السابقة لقياس استقلالية وحياد المدقق نفس منهج البحث في الدراسة التطبيقية بالاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات من ممارسي المهنة باستخدام برنامج **SPSS** ونموذج معادلة الهيكلية الجزئية للمربعات الصغرى **SEM-PLS**. أما باقي الدراسات السابقة الأخرى منها من تطرق للمنهج التحليلي المقارن كدراسة (نصرات و عبد اللاوي، 2021)، ومنها ما اعتمد على منهج تحليل الدراسات الأدبية ذات الصلة باستقلالية المدققين كدراسة (MASYITAH, ADE KESUMA, & MUDA, 2023).

قام الباحثون (الجبوري و الخفاجي، 2022)، (أحططاش، 2016-2017)، (TRUNG NGUYEN, VAN TRAN, TUAN, 2024) و (HANG NGUYEN, & OANH NGUYEN, 2024) بدراسة موثوقية الكشف المالية والتأثيرات التي تقع عليها كما اختلفت دراسة كل باحث في الدراسة التطبيقية وذلك لتعدد مؤشرات قياس موثوقية الكشف المالية فمنها من اعتمد على أنموذج **WHITE** المطبق لقياس موثوقية الكشف المالية في شركة التأمين الوطنية العامة الذي أبرزت نتائجه تحقيق موثوقية عالية وفقا لدراسة (الجبوري و الخفاجي، 2022). بينما استخدمت دراسة (Tram Le & Huong Le, 2023) المنهجية والتحليل التنبؤي بتطبيق نموذج **M-Score** لقياس موثوقية الكشف المالية باعتبارها مسألة مهمة كثيرا لمستخدمي الكشف المالية كالمستثمرين ومساهمي الشركات ومدققي الحسابات لتظهر النتائج عدم كفاية النموذج لقياس الموثوقية بل لابد الاستعانة بادوات التحليل الفني الأخرى لتحديد موثوقية الكشف المالية بدقة. كما أشارت دراسة (TRUNG NGUYEN, VAN TRAN, TUAN, 2024) و (HANG NGUYEN, & OANH NGUYEN, 2024) لتقدير مدى تأثير موثوقية الكشف المالية على أداء الشركات المدرجة بالبورصة وذلك بالاعتماد على الطريقة الكمية للمربعات الصغرى المعممة المجدولة (**FGLS**) الذي أعطى نتائج تعكس الاثر الإيجابي للموثوقية على أداء الشركات المدرجة بالبورصة بتحسينه. أما بالنسبة لدراسة الباحثة (أحططاش، 2016-2017) قامت باستقصاء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لتتوصل الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لعوامل جودة التدقيق الخارجي على موثوقية الكشف المالية في ظل حوكمة الشركات أي استخدمت الاستبيان لقياس موثوقية الكشف المالية،

ثانيا. مميزات الدراسة الحالية:

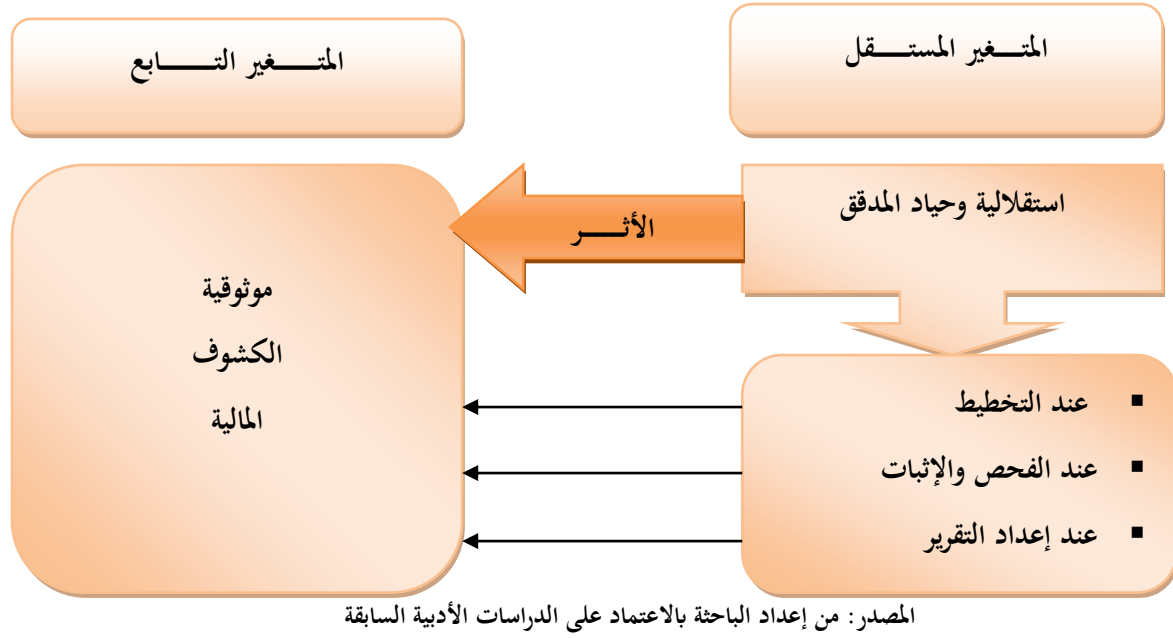
جاءت هذه الدراسة بعد الإطلاع على الدراسات السابقة لتتناول بعضا من الجوانب التي تطرقت إليها إلا أنها تتميز عنها بالتوسع في دراسة أبعاد استقلالية وحياد المدقق بالتفصيل في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق إلى غاية انتهائها والتي تشمل ثلاث أبعاد لم يسبق وان تطرقت لها أي من الدراسات السابقة على حسب علمنا بعد الإطلاع عليها حيث اشارت إليها بشكل جد موجز، كما اعتمدت على بيان أثرها على موثوقية الكشف المالية بيئة عمل المدقق بالجزائر من خلال تناول جوانب عديدة بالتفصيل في تحديد طبيعة العلاقة

مقدمة:

التي تربط بين ابعاد استقلالية وحياد المدقق خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وموثوقية الكشف المالية بالتوجه بمجموعة من التساؤلات لعينة من المدققين الممارسين للمهنة بالجزائر والاساتذة الجامعيين المتخصصين بمجال المحاسبة والتدقيق بالجزائر لتعزيز الدراسة نظريا وميدانيا في الواقع.

نموذج الدراسة:

تم بناء نموذج افتراضي للدراسة لمعالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية يعكس علاقة متغيري الدراسة أي يعكس علاقة الاستقلالية وحياد المدقق (المتغير المستقل) بموثوقية الكشف المالية (المتغير التابع).



منهج الدراسة:

قصد تحقيق الغاية من الدراسة في معالجة الإشكالية المطروحة ومجموعة من الأسئلة الفرعية التي تنبثق عنها للتوصل إلى نتائج عن فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لجانب الدراسة حيث تم عرض وصف الفصول النظرية للجانب النظري من الدراسة المرتبطة بكل من استقلالية وحياد المدقق وموثوقية الكشف المالية وتسليط الضوء على العلاقة بينهما. أما فيما يخص جانب الدراسة الميدانية كان الهدف منها جمع آراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر حول أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية وفي هذا السياق تم جمع البيانات باستخدام استبيان موجه لهذه العينة للإجابة عليها وتحقيق غرض الدراسة. بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS تم تفريغ البيانات وتحليل المعطيات واختبار الفرضيات الإحصائية اللازم ومناقشة نتائج التحليل المتوصل إليها.

أهداف الدراسة:

يعد الهدف الرئيسي من الدراسة هو محاولة معرفة أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية المقدمة لأصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المناسبة السليمة، لتندرج منه الأهداف الفرعية التالية:

➤ معرفة الأطر النظرية لمتغيرات الدراسة استقلالية وحياد المدقق (المتغير المستقل) وموثوقية الكشف المالية (المتغير التابع)؛

- التعرف على الاستقلالية النسبية والمطلقة للمدقق؛
- تحديد طبيعة العلاقة بين استقلالية وحياد المدقق في مختلف مراحل عملية التدقيق وتعزيز موثوقية الكشف المالية؛
- تحديد طبيعة مهام المدقق المستقل والمحاييد الذي تستند إليه الجهات الوصية أكثر؛
- محاولة الوصول إلى أن إبداء رأي في محايد غير منحاز لأي طرف من الأطراف المعنية له الأثر الكبير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في كون استقلالية وحياد المدقق أحد أهم العناصر الجوهرية الواجب توفرها لأداء مهمة التدقيق في جميع مراحلها ومبدأ الأساس الذي تقوم عليه، ما يستدعي عدم خضوع المدقق لتدخلات أو تأثيرات الإدارة أو أي طرف من الأطراف الأخرى ما يشعر المستخدمين بالثقة في الكشف المالية التي يصدر المدقق رأيه المحاييد بشأنها حول مدى عدالتها وسلامتها الأمر الذي يساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية السليمة بالوقت المناسب. كما تبرز أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق والتحديات التي تواجهها والآليات الوقائية والحماية منها وأيضا آليات دعمها.

دوافع اختيار الموضوع:

هناك العديد من الدوافع التي استدعت لدراسة الموضوع فمنها ما هو متعلق بدوافع ذاتية ومنها ما له علاقة بدوافع أخرى موضوعية.

➤ الدوافع الذاتية: تتمثل الدوافع الذاتية في:

- استكشاف أحدث المعطيات ذات الصلة بموضوع الدراسة رغبة بالتوسيع فيه؛
- إدراك مدى أهمية منح عنصر الاستقلالية والحياد خلال عملية التدقيق أولوية الاهتمام بالبحث في مختلف الجوانب المتعلقة بها؛
- توسيع المعرفة بمجال معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائية خاصة المتعلقة بمعيار الاستقلالية والحياد؛
- الوقوف على آخر المستجدات المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والمطبقة في إعداد الكشف المالية.

➤ الدوافع الموضوعية: يمكن أن نلخصها في الآتي:

- يرتبط موضوع الدراسة بمعيار تدقيق دولي مهم جدا وهو معيار الاستقلالية والحياد ما يستدعي الإشارة لغياب معيار تدقيق جزائري عن استقلالية وحياد المدقق بالجزائر؛
- اتجاه معظم الدراسات والبحوث المتعلقة بموضوع الدراسة لنفس الاتجاه بدراسة العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق مع غياب دراسة أثر استقلالية وحياد المدقق خلال جميع مراحل عملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية؛
- تزامن الدراسة مع إصدار معايير تدقيق جزائية جديدة لتصبح 23 معيار تدقيق جزائري واومعيارين جزائريين لإدارة جودة التدقيق؛
- اكتساب معرفة أوسع عن مدى استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط، عند الفحص والإثبات، عند إعداد التقرير؛
- معرفة أهم الآليات الوقائية التي تحمي استقلالية المدقق وحياده في إبداء الرأي من أي تهديدات أو تأثيرات أو تدخلات سواء كانت داخلية أو خارجية؛

مقدمة:

- تحديد الدور الرقابي للجنة المراقبة والنوعية على استقلالية وحياد المدقق بمكاتب التدقيق بالجزائر؛
- الإشارة لمساهمة الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والمحلية خاصة بالجزائر في وضع القوانين وإصدار المعايير المتعلقة بضبط الاستقلالية والحياد لتعزيز ثقة المستخدمين بالكشوف والتقارير المالية.

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة فيما يلي:

- **حدود مكانية:** استندت هذه الدراسة على آراء عينة من المدققين (محافظي الحسابات وخبراء محاسبين) والأكاديميين بالجزائر.
- **حدود زمنية:** تم إنجاز الدراسة في الفترة الممتدة ما بين سنة 2022 لغاية سنة 2025.
- صعوبات الدراسة:** يمكن ذكر الصعوبات التي واجهتنا أثناء البحث لإتمام إنجاز هذه الدراسة وهي:
- صعوبة إيجاد مراجع ودراسات تطرقت لأبعاد استقلالية وحياد المدقق بنوع من التفصيل في جميع مراحل عملية التدقيق الموكلة له من طرف المؤسسة.
- عدم تجاوب العديد من المدققين للإجابة على الاستبيان المرسل لهم بالرغم من إعادة إرساله باللغتين العربية والأجنبية لتسهيل فهم مضمونه.
- عدم توفر معيار تدقيق جزائري عن استقلالية وحياد المدقق يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الدولي للاستقلالية والاعتماد على النصوص القانونية فقط يجعل من الصعب جمع المعلومات بدقة عن كيفية ضبط تجسيدها مهنيًا بالواقع عند استقصاء آراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر وكذلك كيفية الرقابة عليها لضمان جودة التدقيق وتعزيز موثوقية الكشوف المالية.

هيكل الدراسة:

فصلت الدراسة لجانبين أساسيين وهما الجانب النظري الذي يتضمن ثلاثة فصول نظرية والجانب التطبيقي جاء مضمونه في فصل تطبيقي واحد. نوجز هيكل الدراسة كما يلي:

- **مقدمة:** تشمل مدخل عام حول موضوع الدراسة الذي سنتناول فيه طرح إشكالية الدراسة التي انبثقت منها أسئلة فرعية بحثية؛ محاولة وضع فرضيتين رئيسيتين للإجابة على التساؤلات الفرعية قصد معالجة الإشكالية المطروحة، ثم سنستعرض أهم الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية التي اعتمدنا عليها في البحث؛ سنذكر منهج الدراسة وكيفية تصميم نموذج الدراسة؛ سنحدد أهداف وأهمية الدراسة؛ سنتطرق لحدود وصعوبات الدراسة.
- **الجانب النظري من الدراسة:** يتضمن ما يلي:

- **الفصل الأول:** تركز دراسة هذا الفصل علة المتغير المستقل بالتطرق للإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق بتناول المبحث الأول: أساسيات التدقيق بتحديد ماهيته وأنواعه المختلفة، أهمية وأهداف التدقيق، فروضه ومبادئه و معايير. ثم الإقدام بعد ذلك على التفصيل في المبحث الثاني: أساسيات المدقق من مؤهلاته وصفاته، كيفية تعيين وعزله وطريقة تحديد أتعابه مع ذكر حقوقه وواجباته، المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقه. أما بالمبحث الثالث توضح الدراسة استقلالية وحياد المدقق من خلال بيان العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المدقق، بالإضافة تفسير التهديدات التي تواجهها وذكر أهم الإجراءات الوقائية وآليات الحماية منها لتتم دراسة الفصل في هذا المبحث بإبراز آليات دعم استقلالية وحياد المدقق.

مقدمة:

- **الفصل الثاني:** خصصت دراسة هذا الفصل المتغير التابع ألا وهو موثوقية الكشف المالية وذلك باستعراض أساسيات الكشف المالية من حيث ماهيتها وأنواعها، أهميتها وأهدافها، تحديد من هم مستخدمو الكشف المالية وشرح كيفية عرض الكشف المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. ارتأت الدراسة لتفسير جودة الكشف المالية من حيث الماهية وأهميتها ومتطلبات تحقيقها وقياسها، كما تم التطرق في هذا المبحث الثاني لجودة المعلومات المالية وفق الهيئات المحاسبية ومعايير جودة الكشف المالية والعوامل المؤثرة فيها. أما المبحث الثالث اهتمت الدراسة فيه على أساسيات موثوقية الكشف المالية من خلال ذكر ماهيتها، أهميتها وقيودها، كذلك تناولت دراسة الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكيفية قياسها والتطرق للعوامل المؤثرة فيها.

- **الفصل الثالث:** ستتناول دراسة الفصل الثالث تحديد العلاقة النظرية بين المتغير المستقل والمتغير التابع أي تحديد علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية نظريا من خلال التطرق لأثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية، ثم أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية، في نهاية الفصل الثالث بيان أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

➤ الجانب التطبيقي للدراسة:

سيتم في هذا الجانب من الدراسة التطبيقية القيام بدراسة ميدانية موجهة لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر لمعرفة أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية حيث سيتم تقسيم هذا الفصل الرابع إلى ثلاث مباحث رئيسية والذي يحتوي فيه المبحث الأول على دراسة الإطار المنهجي والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما في المبحث الثاني فسيتم عرض نتائج الدراسة الميدانية وفي نهاية الفصل الرابع سيتم بالمبحث الثالث اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

➤ **خاتمة:** سنحاول بيان أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة من الجانبين: نتائج الإطار النظري للدراسة، نتائج الإطار الميداني للدراسة، كما سيتم تقديم بعض المقترحات مع ذكر آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لإستقلالية وحياد المدقق

تمهيد :

يعد مطلع الألفية الجديدة صدمة حقيقية بمجال التدقيق بعد سلسلة الانهيارات والأزمات المالية والفضائح التي هزت كبرى الشركات العالمية في العديد من دول العالم منها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001 بشركتي ENRON وWORLD COM؛ فرنسا سنة 2002 شركة VIVENDI؛ إيطاليا سنة 2003 شركة PARMALAT؛ كوت ديفوار في قضية شركة الطيران سنة 2017، تونس في فضيحة باتام BATAM سنة 2001، اليابان في قضية تحالف RENAULT- NISSAN مع كارلوس غصن سنة 2017 وغيرها جراء التلاعب والتحريفات في البيانات المالية الواردة في كشوفها المالية ما نجم عنه خسائر مالية للمساهمين وإفلاسهم وفقدان ثقتهم في مكاتب التدقيق ما أثار شكوك العديد من الأطراف ذات الصلة بها وبالتحديد فيما يخص استقلالية وحياد المدقق، لذلك عملت المنظمات والهيئات المهنية الدولية والمحلية بإصدار القوانين التشريعية واللوائح التنظيمية والمعايير لتحسين الظروف المحيطة لعمل المدقق ما يضمن عدم رضوخه أمام العوامل المؤثرة في استقلاليته وحياده التي قد تعرض المدقق لتهديدات محتملة تؤدي إلى مخاطر إضعافها أو فقدانها أثناء أدائه مهمة التدقيق. لمواجهة ضغوطات الزبائن أو المصالح المالية أو تضارب في المصالح أو غيرها، بادرت المساعي إلى استحداث أدوات للوقاية والحماية منها ووضع آليات مصممة لدعم استقلالية وحياد المدقق.

ستتناول الدراسة في هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: أساسيات التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات المدقق

المبحث الثالث: استقلالية وحياد المدقق

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحيد المدقق

المبحث الأول: أساسيات التدقيق

التدقيق علم من أحد العلوم الاجتماعية يرتبط قدمه بتقديم الإنسان الذي يسعى دائما إلى تلبية حاجاته ورغباته، حيث يلعب دورا واسعا وهاما في مختلف المؤسسات لتحقيق التنمية والتطور الاقتصادي للدول، بالرغم من التطورات السريعة أولت المنظمات والهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية أهمية كبيرة لتطوير مهنة التدقيق بوضع اللبنة الأساسية التي تتضمن الإطار النظري العام الذي يسهل مهام عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية أكثر.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

الفرع الأول: نشأة التدقيق

تعود نشأة التدقيق إلى التغييرات الحاصلة في المجتمعات وتطور بيئة أعمالها وحاجة الحكومات والملاك لفرض رقابتهم لمن أوكلت لهم إدارتها قصد التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقتها للواقع، حيث اشتقت كلمة التدقيق من أصل الكلمة اللاتينية "Audire" أي يسمع؛ حيث كان قدماء المصريين واليونانيين يستخدمون المدقق الذي يستمع إلى المكلفين بتسجيل العمليات المحاسبية المقيدة بطريقة بدائية في الدفاتر والسجلات الحكومية للتأكد من صحتها وسلامتها، كما أضحت التدقيق في تطور مستمر نتيجة تأثير جملة من العوامل المتعلقة بتوسع حجم نشاط المؤسسات ودرجة تعقيدها، تغير الأنظمة الاقتصادية وتعدد أنواع الملكية وغيرها ما أدى إلى تطور أبعاد ومراحل عملية التدقيق بداية من الحاجة للفحص إلى التحقق وصولا لمرحلة إعداد تقرير محاييد. مع مرور الزمن ساهم بروز المنشآت الاقتصادية الضخمة، والمنظمات والهيئات الدولية في تطور التدقيق ليصل إلى ما هو عليه في الوقت الحالي.

دفع ظهور الثورة الصناعية إلى توسع المعاملات والمشاريع التجارية ما استوجب انفصال الملكية عن الإدارة الدافع لتطور مسعى التدقيق من خلال الأبحاث العلمية والعملية في هذا المجال مساهمة للتطورات الهائلة في الأنشطة التجارية والمؤسسات الاقتصادية.

يمكن التطرق إلى أهم مراحل التطور التاريخي للتدقيق كما يلي: (عبد الصمد ع.، 2018، الصفحات 16-18)

أولا. فترة ما قبل 1500م :

إن جذور التدقيق القديمة تعود للحقبة الزمنية البعيدة منذ سعي الإنسان في القدم لتلبية رغباته وحاجاته عكس المحاسبة التي ظهرت حال اكتشاف الأرقام والنقود، ففي السابق كانت الحاجة إلى أبداء الرأي حول صحة المعلومات المالية ضعيفة ولم تكن هناك قوانين تتطلب ذلك. حيث كان التدقيق يمارس من طرف رجال الدين في الكنيسة والملوك والحكام حفاظا على ثرواتهم ومعاينة القائمين بالاختلاس أو السرقة حال اكتشافها وهو ما يعرف بمساءلة من أوكلت لهم تسيير أموال الآخرين في قانون حمو رابي قبل 4000 سنة قبل الميلاد. عرفت الحسابات العامة للمصريين واليونانيين والإغريق بالدقة والتنظيم حيث استخدموا المدققين للتحقق من صحتها، أما عند الرومان كانت تعقد جلسة عامة لمجموعة من المدققين تعرض عليهم تقارير صرف الأموال لبيدو آراءهم حول ذلك ومع سقوط الإمبراطورية الرومانية و توسع الأنشطة التجارية استخدم أول المدققين لفحص العمليات المحاسبية المسجلة بالسجلات.

ثانيا. فترة ما بين 1500م إلى 1850م:

نظرا لزيادة حجم المعاملات التجارية وبروز الثورة الصناعية التي نتج عنها زيادة الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي زادت الحاجة للمحاسبة والتدقيق، استحدثت المحاسبة نظرية القيد المزدوج بهدف استعمالها في تسجيل العمليات التجارية وفقا للنظام المحاسبي تسجيلا دقيقا ومنظما ومقاسا. أما الهدف الرئيسي للتدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ (التميمي، 2006، صفحة 17).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

في القرن الثالث عشرة للميلاد قامت المملكة البريطانية والحكومة الإيطالية باستخدام مدققين خارجيين للتدقيق في كشوف الإيرادات والمصاريف الحكومية بالتفصيل دون معرفة سابقة بوجود نظم للرقابة الداخلية وعرض تقاريرهم عليها. بتطور التدقيق أنشأت أول منظمة مهنية للتدقيق في مدينة فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة (رفاعه، 2017، صفحة 19)، أصبح شرطاً أساسياً الانضمام للكلية سنة 1669م لممارسة مهنة التدقيق بإيطاليا رغم تفاوت تبنيها من دولة لأخرى، كما تواصلت جهود الدول في تنظيم مهنة التدقيق مع مرور الوقت.

ثالثاً. فترة ما بين 1850م إلى 1905م:

في ظل النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته أوروبا وخاصة المملكة المتحدة وبروز شركات الأموال الضخمة وابتعاد الملاك نهائياً عن شؤون الإدارة والواقع الفعلي لتسيير رؤوس أموال المساهمين، ظهرت الحاجة للتدقيق بوجود طرف ثالث محايد تقتصر مهمته على النزاهة والأمانة والمسؤولية عن ممتلكات المساهمين، لذا دعت الحاجة لوضع مدقق خارجي لتقديم التقارير الكافية للمستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة بشركات المساهمة، إذ لم تكن الممارسات المحاسبية موحدة خلال هذه الفترة لمعالجة حسابات الشركات ما أدى إلى زيادة أهمية تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الرسمية؛ بدأ الاهتمام بضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات. أنشئت في بريطانيا سنة 1854م منظمة المحاسبين القانونيين لتنظيم مهنة التدقيق المستقلة والمحايدة ليستمر تطويرها وتبنيها من قبل العديد من الدول كفرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، كندا، استراليا وغيرها.

رابعاً. فترة ما بين 1905م و1960م:

في هذه المرحلة تطور التدقيق ليرتكز هدفه الرئيسي على إبداء رأي في محايد حول صحة وعدالة وسلامة الكشوف المالية للمؤسسة وزيادة الحاجة لتغيير أسلوب التدقيق باستخدام أسلوب المعاينة الاختبارية (التدقيق الاختباري) من خلال الاعتراف بالزامية وجود نظام الرقابة الداخلية الفعال في المؤسسات.

خامساً. فترة من 1960 إلى يومنا هذا:

شكلت هذه المرحلة منعطفاً كبيراً وهاماً لتطور التدقيق حيث أن الهدف الرئيسي منه هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة الكشوف المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي ونتائج الأعمال، زيادة الاستناد في اختيار العينات على مدى فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية من جهة وعلى الحكم الشخصي للمدقق من جهة أخرى لذا تعرف بالعينات الحكمية، تطور استخدام المبادئ والطرق العلمية في انتقاء العينات مثل: أساليب علم الإحصاء، أساليب بحوث العمليات، خرائط التدفق وغيرها.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق

صدرت عن العديد من الدراسات والأبحاث والكتاب والمؤلفين في مجال التدقيق مفاهيم متعددة أهمها مايلي:

أولاً. التدقيق هو: "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير و الأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني ومحايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد" (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 21).

ثانياً. يقصد به: "جمع وتقييم الأدلة من المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل" (القريشي، 2011، صفحة 03).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ثالثا. كما عرف التدقيق بأنه: "فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات والعمليات والنظم التي أنتجتها من أجل إبداء رأي في محايد تحقيقا لأهداف معينة" (عبد الصمد، 2018، صفحة 20)

رابعا. كما تم تعريفه أيضا على أنه: "النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم، ومدى ملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعايير المحددة لها" (J.C.BECOUR & BOUOUIN, 2000, p. 12).

تعددت التعاريف واختلفت الآراء ووجهات النظر حول تحديد مفهوم شامل للتدقيق رغم التطورات التي عرفها المجال إلا أنها تتلخص في أن: التدقيق نشاط مستقل للتخطيط، للفحص الانتقادي، ولتجميع وتقييم أدلة من المعلومات والعمليات والنظم وفقا للمعايير المقررة سابقا والتقرير عن مدى الملائمة ودرجة الثقة وسير الأعمال داخل المؤسسة بإبداء رأي في محايد عن الكشف المالية من طرف شخص كفء ومستقل ومحايد من أجل تحقيق الأهداف المحددة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

مثلما تعددت تعريفات التدقيق تعددت أنواعه تبعا للخاصية المميزة له ووفقا لزاوية النظر إليه من زوايا مختلفة، حيث أن نطاق وأسلوب التدقيق وتاريخ بروزه يختلف من حالة إلى أخرى ومن بيئة إلى أخرى. لذلك يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية أهمها ما يلي:

الفرع الأول: من حيث نطاق عملية التدقيق:

يشمل نطاق التدقيق النوعين التاليين وهما:

أولا. التدقيق الكامل: FULL AUDIT

يقوم المدقق بأداء عمله في إطار غير محدد دون أن تفرض الإدارة أية قيود على نطاق عمله، ففي المشاريع الصغرى يقوم المدقق بإجراءات التدقيق الكامل التفصيلي Detailed Audit بفحص جميع البيانات المالية والعمليات والسجلات وكل ما يمكن أن يساعده على تأسيس إبداء رأيه المحايد حول العمل المقدم له فحصا كاملا تفصيليا، أما في حالة التدقيق الكامل الاختباري Test-chek Audit الذي ظهرت الحاجة إليه بتوسع المشاريع والشركات الصغرى يعتمد المدقق على أسلوب العينة والاختبار بفحص عينات من المعلومات والعمليات والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها. لا تقتصر شمولية التدقيق على البند في حد ذاته وإنما تتم على نطاق جميع المعلومات والأنشطة محل التدقيق.

ثانيا. التدقيق الجزئي: Partial Audit

هذا النوع من التدقيق يقتصر على تدقيق عنصر أو بند معين دون غيره من البنود بموجب اتفاق أو عقد كتابي بالمهمة يتضمن نطاق وحدود عمل المدقق الذي تنحصر مسؤوليته في هذا العنصر أو البند محل التدقيق فقط والهدف من ذلك ضمان حماية نفسه من أن ينسب إليه أي تقصير أو إهمال عن مهام لم توكل له، من أمثلة هذا النوع من التدقيق: كتكليف المدقق بتدقيق عمليات النقدية، أو مخزون السلع وغيرها، لا يهدف هذا النوع إلى الحصول على رأي المدقق الفني المحايد حول الكشف المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لأنه يتم فحص جزء فقط من المعلومات والعمليات والسجلات للبند محل التدقيق.

الفرع الثاني: من حيث زاوية الإلزام القانوني

يختلف الإلزام القانوني في التدقيق من مؤسسة لأخرى فهناك مؤسسات ملزمة للقيام بعملية التدقيق وأخرى غير ملزمة بذلك ولهذا نميز بين النوعين الآتيين:

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

أولا. التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي يلزم به القانون وتحالفه الشركات والمنشآت (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 38)، حيث ينص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذا التدقيق، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة منه (عبد الصمد، 2018، صفحة 20)، عادة شركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الخاصة هي التي تلزم بالتدقيق (الذنيبات، 2015، صفحة 37).

ثانيا. التدقيق الاختياري:

وهو غير ملزم قانونيا حيث يمكن أن تقوم بطلبه إدارة المؤسسة أو طرف ثالث وتقوم الإدارة بالطلب على هذا النوع من التدقيق من أجل تقييم طريقة التسيير الحالية بغية تحديد أوجه القصور وتحسينها، وأيضا الحاجة إلى تجنب حدوث غش أو أخطاء أو احتيال، كما قد تقوم أطراف أخرى بالطلب على التدقيق التعاقدي كحالة الطلب على القروض أو قيام النقابات العمالية بطلب تدقيق تعاقدي، كما أن الاكتتاب العام للأوراق المالية لمؤسسة ما، سيكون أساسا لعمليات تدقيق الحسابات بشكل تعاقدي (Obert & Pierre Mairesse, 2009, pp. 407-408).

الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق

يقسم هذا النوع من التدقيق إلى تدقيق مستمر لفترة غير محدد المدة وتدقيق نهائي لفترة محددة المدة وفقا لما يلي:

أولا. التدقيق المستمر:

يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية. (سواد، 2009، الصفحات 49-50).

ثانيا. التدقيق النهائي (المحدد المدة):

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا ويعاب على هذا النوع من التدقيق تأخر النتائج، حدوث ارتباك في مكاتب التدقيق، عدم اكتشاف الغش و الأخطاء والتلاعب، وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب، إذ ترجع هذه العيوب إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، ويعود ذلك لالتزام المدققين بإنهاء عملية التدقيق وإبداء رأي في محاميد في مواعيد محددة أو إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في المكتب. (الألوسي، 2002، صفحة 61)

الفرع الرابع: من حيث القائم بالتدقيق

ينقسم التدقيق من حيث القائم به إلى قسمين وهما:

أولا. التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق يقوم به شخص أو مصلحة داخل المؤسسة، يتمتعون بالحرية التامة في الحكم والاستقلالية في التصرف، تخول للمدقق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، فعمل التدقيق الداخلي عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة (رفاعة، 2017، صفحة 18)، يهدف التدقيق الداخلي إلى تحديد كفاءة وفعالية نظام المعلومات الداخلية في توصيل المعلومات

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

الملائمة المناسبة ومدى إتباع توجيهات الإدارة ورفع تقارير نتائج العمليات والأنشطة (سواد، 2009، صفحة 213)، كما يهدف إلى زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجيات المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية بالإضافة إلى تقييم وتحسين فاعلية عمليات حوكمة الشركات (مزياي، 2012، الصفحات 192-193)، تحقيق إنتاجية أكبر والالتزام بسياسة الإدارة (محمود، كلبونة، و زريقا، 2011، صفحة 38)

وفقا للتعريف التقليدي للتدقيق الداخلي تطورت خدماته لتشمل وظيفة فحص وتقييم ومعاينة المسؤولين بهدف الوقاية وحماية أموال المؤسسة من جهة، أما من جهة أخرى بموجب التعريف الحديث فإنه يهدف إلى إضافة قيمة من خلال تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، بما في ذلك خدمات التأكيد والاستشارات بدل من التعريف الكلاسيكي للتدقيق الداخلي الذي اقتصر على التقييم والمطابقة (بوابطة و بودرامة، 2022، الصفحات 799-800)

ثانيا. التدقيق الخارجي: هو فحص انتقادي يقوم به المدقق الخارجي من خلال منهجية أو خطة منظمة يعدها للمصادقة على حسابات المؤسسة (مالطي و المبارك، 2020، صفحة 77). ويعتبر أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة الكشوف المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام (السيد، محمد الصحن، و درويش، 2000، صفحة 07) بتصرف.

الفرع الخامس: من حيث المؤسسة محل التدقيق

وفقا لهذا التوبيع يتم التمييز بين نوعين من التدقيق حسب المؤسسة الخاضعة للتدقيق كما يلي: (عبد الصمد، 2018، صفحة 22)

أولا. التدقيق في المؤسسات غير الهادفة للربح: يمارس هذا النوع في المؤسسات غير الهادفة للربح كالمستشفيات، الجامعات، البلديات... الخ، فنتيجة لطابعها الخاص تخضع هذه المؤسسات إلى تدقيق يتناسب معها، وقد يسمى المدقق بتسميات مختلفة (مراقب مالي، مفتش مالي، قاضي محاسب... الخ).

ثانيا. التدقيق في المؤسسات الاقتصادية: وهو الممارس في المؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة والهادفة لتحقيق الربح ومن أمثلتها التدقيق المحاسبي، التدقيق الإداري... الخ.

الفرع السادس: من حيث طبيعة التدقيق

يندرج ضمن هذا التصنيف العديد من الأنواع نذكر أهمها كما يلي:

أولا. التدقيق المالي: يقتصر التدقيق المالي على الوظيفة المالية والمحاسبية، وهو يتقاطع كثيرا مع تدقيق الحسابات. ويمتد إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لاختبار جودة المعلومة المالية ويمكن أن يقوم به شخص داخلي أو خارجي محترف، مسؤول، كفء ومستقل بغرض إبداء رأي بدافع ما حول احترام المعايير ومصادقية الكشوف المالية والمستندات، وفقا للأطر القانونية يقوم بمهمتين أساسيتين: التدقيق المالي التعاقدية والقانوني (عيساوي، 2018، الصفحات 16-18) بتصرف.

ثانيا. التدقيق الإداري: "هو تدقيق مدى ملائمة الموارد مع الأهداف ومعرفة مدى تطابق الأداء الفعلي مع القوانين وقواعد البيئة أي التأكد من الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة وتقييم جودة استخدام الموارد ودراسة علاقة النتائج بالأهداف المسطرة أي مقارنة النتائج بالأهداف الموضوعة سلفا ومعرفة مدى استخدام الموارد بكفاءة وفعالية" (مويسي، 2018، صفحة 62).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ثالثا. التدقيق الجبائي: هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المخصصة ضريبيا، وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة (الزبيدي، 2015، صفحة 68).

رابعا. التدقيق الاجتماعي: هو الفحص الانتقادي والاحترافي للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار حولها رأي مسؤول ومحيد ومستقل بالرجوع إلى معايير مما يؤدي إلى زيادة الثقة في صحة وسلامة المعلومات (عكاشة و بورقعة، 2020، صفحة 26). يعتبر التدقيق الاجتماعي أكثر شمولية من التدقيق المالي كونه يهتم بتلك الأنشطة الاجتماعية والمسؤوليات التي تقع على الشركة عن تدقيق تجاه المجتمع والأفراد العاملين فيها لتحقيق الرفاهية الاجتماعية، فضلا البيانات والمعلومات الواردة في الكشوف المالية ذات الطابع الاجتماعي للتأكد من صحة ودقة تثبيتها لما يساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد في مدى تعبير الكشوف والتقارير الاجتماعية للأداء الاجتماعي (الشعاني و كاكه شين، 2019، صفحة 196).

خامسا. التدقيق الإستراتيجي: يركز هذا النوع على تقييم القرارات طويلة الأجل التي تتخذها المؤسسة في ظل المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي تمارس على مستوى الإدارة العليا للمؤسسة، وتتم بنجاح المؤسسة ككل وتحقيقها للأهداف طويلة الأجل في تحليل واختيار البدائل الإستراتيجية الممكنة وآثارها على المؤسسة واكتشاف ما قد يحدث من اختلالات وفجوات ومعالجتها في الوقت المناسب (سكاك، 2011، الصفحات 138-139).

سادسا. تدقيق الجودة: عبارة عن عملية تدقيق منظم ومستقل تحاول المنشأة من خلاله أن تصل إلى تحديد مدى ملائمة ومطابقة النتائج المحققة لمعايير الجودة والأنشطة المرتبطة بها المعتمدة من طرف المنشأة، بما يتفق مع المعايير المعمول بها وإلى أي مدى يتم تطبيق هذه المعايير بصورة فعالة وملائمة لتحقيق أهداف المنشأة (منصوري، 2020، صفحة 13).

سابعا. التدقيق الإلكتروني: هو العملية التي يمكن للمدقق أن يستخدم فيها الحاسب كأداة لجمع أدلة الإثبات باستخدام برامج الحاسب الإلكتروني المتخصصة في قراءة ملفات البيانات المطلوب التحقق من صحتها والمكتوبة بلغة الآلة، بالإضافة إلى إمكانية طباعة نتائج كل هذه العمليات في شكل يستطيع المدقق قراءته (الجمال، 2014، صفحة 255).

يستخدم هذا النوع من التدقيق، لتقييم كل من الرقابة الداخلية-بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة داخل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- والبيانات وأمن المعلومات، في جميع مراحل النظام المحاسبي من مدخلات وتشغيل ومخرجات (لعماري و زيدان، 2015، صفحة 161).

ثامنا. التدقيق البيئي: هو أحد فروع التدقيق، وهو عبارة عن عملية فحص وتقييم منظمة ومنهجية للأداء البيئي للمؤسسة، يقوم بها أطراف من داخل المؤسسة (تدقيق بيئي داخلي) أو أطراف خارجية (تدقيق بيئي خارجي)، بهدف إبداء رأي فني محايد حول مدى التزام المؤسسة بالأنظمة والقوانين البيئية السارية المفعول من أجل تحسين الأداء البيئي. (كنوشة، عقاب، و بوالقارة، 2022، صفحة 311)

تاسعا. التدقيق القضائي: هي عملية فحص لكافة بيانات وعمليات وسجلات المؤسسة محل النزاعات المالية والقضائية والغش والتحقق من صحتها إماما بمختلف مؤشرات وبرامجها، كذا جمع المعلومات واستعمالها كأدلة في الدعاوي القضائية، حيث يقوم بها شخص خبير محترف مسجل بقائمة الخبراء القضائيين يعين بطلب من المحكمة ليرسل لها تقارير تتضمن الأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة والإجراء التصحيحي الملائم لها.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

تطورت أهمية وأهداف التدقيق تبعاً للتطور التاريخي له الذي ترتب عنه بروز مفاهيمه العديدة عبر مرور الفترات الزمنية والتي عكست في مضمونها توسع نطاق عمل المؤسسات وظهور فئات عديدة تحتاج لضمان مصالحها وتحقيق أهدافها وتلبية احتياجاتها بالاعتماد على إبداء المدقق المستقل رأيه الفني المحايد.

الفرع الأول. أهمية التدقيق

ترجع أهمية التدقيق للمكانة الكبيرة التي يتمتع بها في مختلف الأوساط والمجالات حيث يعتبر وسيلة لا غاية تستفيد من خدماته أطراف عديدة لتلبية احتياجاتها المختلفة وفقاً لمصالحها وأهدافها، كما تعتمد هذه الأطراف على تقارير المدقق الكفاء والمستقل الذي يقرر مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة بها، مما يمكن أصحاب المصالح المستخدمة للكشوف المالية المدققة الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات معينة؛ تخطيط ورسم سياساتهم ومتابعة تنفيذها. تتمثل أهم هذه الأطراف في:

أولاً. أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة:

تعتمد الإدارة على الكشوف المالية المدققة للقيام بعملية التخطيط ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها لأنها تتضمن المعلومات الدقيقة والصحيحة المصادق عليها من طرف شخص محايد، كذلك تساعد على تقييم وتحديد الفروق وأسبابها وسبل تعديلها والتقليل منها تحقيقاً للأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

ثانياً. أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين:

تحدد أهمية التدقيق بالنسبة لنوعين من المساهمين كما يلي: (عزوز، 2017، صفحة 66)

1- أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين وملاك المؤسسة:

يهتم المساهمين بنتائج التدقيق للتأكد من قدرة المسؤولين على التسيير الناجع؛

- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة؛

- الالتزام بالقرارات العليا وتنفيذها؛

- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو العمل على تصويبها والحد من انتشارها.

2- أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين المحتملين:

هم أصحاب المدخرات المحتمل جلبهم في حالة تحقيق المؤسسة لأرباح كبيرة قد تغريهم، غير أن صدق تحقيق هاته الأرباح يبقى مرهون بصدق المعلومة المالية المنشورة في الكشوف المالية المدققة، حيث تقدم كضمان أساسي في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهمتهم.

ثالثاً. أهمية التدقيق بالنسبة للعميل:

يهتم العملاء بالمعلومات الواردة في الكشوف المالية المدققة باعتبارها: (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، الصفحات 26-27) بتصرف

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات الكشوف المالية على فترات دورية؛

- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛

- أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي؛

- أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الإرادية؛
- أساس للتحرك لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

رابعاً. أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين:

تعكس الكشوف المالية المدققة الصورة الحقيقة للمركز المالي للمؤسسة ومدى سلامتها ما يساعد الدائنين والموردين منح الثقة في المعلومات المالية الواردة بها بعد إبداء المدقق رأيه الفني المحايد حولها بالمصادقة على عدالتها، كذا معرفة قدرة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها وفق آجال استحقاقها، أيضاً معرفة درجة السيولة والربح ذات الأهمية القصوى لهم لتحصيل حقوقهم لدى المؤسسة وتوسيع نطاق التعامل معها.

خامساً. أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلجأ المؤسسات إلى الاقتراض من المؤسسات المالية بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة أي عسر مالي، لذلك تلجأ البنوك ومؤسسات الإقراض للإطلاع على الكشوف المالية المدققة لمعرفة قدرة المؤسسات على السداد، وتتحقق من صدق المعلومات الواردة بها من خلال الرجوع إلى تقرير المدقق المستقل الذي يصادق على عدالتها ومصادقتها في تمثيل الوضع المالية للمؤسسة (مازون، 2011، صفحة 10).

سادساً. أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب:

تستند الإدارة الضريبية على التدقيق للإطلاع على الحسابات المدرجة بالكشوف المالية المدققة لتحديد الوعاء الضريبي وتحصيل قيمة الضريبة بسرعة وفي الوقت المناسب.

سابعاً. أهمية التدقيق بالنسبة لنقابات العمال:

تسعى نقابات العمال للإطلاع على البيانات المحاسبية في الكشوف المالية المدققة للتفاوض مع الإدارة لرسم السياسة المالية للأجور والمطالبة بالحقوق العمالية ولتحقيق أفضل المزايا العمالية في حال تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد.

ثامناً. أهمية التدقيق بالنسبة للهيئات الحكومية:

تعتمد الهيئات الحكومية على الكشوف المالية المدققة من أجل أغراض عديدة نوجز أهمها في النقاط التالية:

- الرقابة على الأنشطة الاقتصادية؛
- تخطيط ورسم السياسات الاقتصادية للدولة؛
- فرض الضرائب، تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بتزقيتها (عزوز، 2017، صفحة 66).

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

يعتبر دراسة التطور التاريخي للتدقيق ومفاهيمه المتعددة السبيل الأمثل لملاحظة التطور الكبير الذي طرأ على الأهداف والمضمون المهني له. ففي الماضي كان الهدف من عملية التدقيق اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات ليتحول عبر مرور الزمن بتطور المؤسسات وتعدد أصحاب المصالح المستخدمين للكشوف المالية إلى التأكد من سلامة كافة المعلومات المدرجة بها والتي تعطي الصورة الصادقة للوضع المالية ونتائج أعمال الفترة، ليظهر بعد ذلك ضرورة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ليصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض الكشوف المالية من قبل شخص مهني مستقل .

تنقسم أهداف التدقيق المتعددة إلى أهداف عامة وأهداف خاصة الموضحة كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

أولاً. الأهداف العامة: تتمثل مراحل تطور الأهداف العامة لعملية التدقيق فيما يلي:

1- المرحلة الأولى: خلال الفترة الأولى من تاريخ مهنة التدقيق -قبل عام 1920- كان التدقيق يؤدي بشكل أساسي لتلبية حاجات الإدارة والملاك أصحاب المؤسسات في ذلك الوقت، فقد كان اهتمام المدقق موجه أساساً لاكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش بالتركيز على الفحص المستندي لكافة العمليات المالية وقائمة المركز المالي، إلا أن الاهتمام بالرقابة الداخلية قليل يتسم بالسطحية كما تم التركيز في نطاق الفحص على التفاصيل مع بعض الاختبارات (أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، 2000، صفحة 16) بتصرف.

2- المرحلة الثانية: في بداية العشرينات بدأ هدف التدقيق يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والمخالفات إلى إبداء الرأي الفني المحايد وتحديد مدى صحة الكشف المالية مع بداية الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ليتحول نطاق الفحص بالاستناد على الاختبارات. أما منذ الأربعينيات حتى السبعينيات تسببت كثرة الدعاوى القضائية على مكاتب التدقيق في تطوير معايير التدقيق باعتبارها دليل ومرشد للمدقق عند الفحص واختبار الحسابات، ما استدعى إلى استبدال معنى التعبير عن النتائج الخاصة بالكشف المالية من عبارة صحيح إلى عبارة عرضت بشكل عادل وصادق من خلال الاعتماد على قوة نظام الرقابة الداخلية (أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، 2000، الصفحات 16-17) بتصرف.

3- المرحلة الثالثة: أدى توسع الأسواق واشتداد المنافسة وما صاحبه من سباق زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف إلى اتجاه الدول المختلفة نحو إصدار التشريعات الخاصة بالمؤسسات والضرائب، مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق، حيث لم يعد ينظر إلى المدققين على أنهم وكلاء عن مجموع المساهمين يرعون مصالحهم في المؤسسات التي يقومون بمراجعة أموالها ومدخراتها، بل توسع مجال اهتمام التدقيق إلى التأكد من الوضعية الضريبية للمؤسسة وتدقيق مدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والالتزام بالأنظمة البيئية (الجمال، 2014، صفحة 70).

4- المرحلة الرابعة: من خلال التطورات السابقة لأهداف التدقيق يمكن تقسيم الأهداف إلى نوعين، أهداف تقليدية وأهداف حديثة وفقاً لآتي:

أ. الأهداف التقليدية: تتفرع بذاتها إلى أهداف رئيسية وثنائية كما يلي:

➤ الأهداف الرئيسية: تتمثل في:

- التأكد من سلامة ودقة المعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد من قبل مدقق مستقل عن مدى صدق وعدالة الكشف المالية التي تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة وتدقيقاتها النقدية خلال فترة مالية محددة بالاستناد على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

➤ الأهداف الثانوية: يمكن حصرها في:

- اكتشاف الأخطاء وحالات الغش أو التلاعبات المحتملة وجودها بدفاتر وسجلات المؤسسة محل التدقيق؛
- تحديد إجراءات فعالة كآلية للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء والإحالة دون الوقوع في حالات الغش والمخالفات أو التلاعبات من خلال دعم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم المدقق للتوصيات النافعة أثناء زيارته الدورية والفجائية للمؤسسة محل التدقيق؛
- التأكد من كفاءة الإدارة وسلامة رؤوس الأموال المستثمرة كضمان لمستخدمي الكشف المالية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ب. الأهداف الحديثة: تواكب الأهداف الحديثة للتدقيق التطورات والأحداث الاقتصادية السائدة حالياً، وهي (متولي، 2009، صفحة 23)

- مراقبة الخطط، السياسات ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة أسباب الانحرافات التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم وطرق معالجتها ؛
- تقويم نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفاً؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

ثانياً. الأهداف الخاصة: بعد التطرق للأهداف العامة للتدقيق، يمكن التطرق للأهداف الميدانية الخاصة بأعمال المدقق وهي ما يطلق عليها بالأهداف الخاصة كالتالي:

- 1- الشمولية:** يتحقق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية من خلال توليد نظام المعلومات المحاسبية معلومات شاملة عن كافة الأحداث والعمليات الناشئة عن المؤسسة المقيدة والمسجلة محاسبياً في الدفاتر والسجلات المحاسبية الصادرة في الوثائق والكشوف المالية.
- 2- الوجود والتحقق:** يسعى المدقق للتأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 16).
- 3- الملكية:** يقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلاً أي إثبات بمستند قانوني لتلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكاً للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، فإذا لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني (سواد، 2009، صفحة 21).
- 4- التقييم والتخصيص:** يقصد بهذا الهدف أن العمليات والأحداث تم تقييمها تبعاً للطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بثبات من فترة مالية لأخرى وبذلك يضمن تقليل فرص ارتكاب الأخطاء ومنع الوقوع في حالات الغش والتلاعبات، الالتزام بالتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.

- 5- العرض والإفصاح:** يعتبر من الأهداف الهامة لعملية التدقيق إذ تصرح الإدارة على التأكيد بأن المعلومات والكشوف المالية معروضة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية، لذلك يسعى المدقق للتحقق أن العرض والإفصاح عن أرصدة الحسابات وعناصر الكشوف المالية تم بشكل ملائم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الرابع: فروض ومبادئ التدقيق

الفرع الأول: فروض التدقيق

تحدد فرضيات التدقيق بدراسة وتقييم طبيعتها وخصائصها على أن تتمتع بالترابط المنطقي والتناسق فيما بينها غير متناقضة لتشكل إطاراً نظرياً موحد يمكن النظر إليه باستقلال كضرورة حتمية للرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة، لم تأخذ الفرضيات شكلها النهائي لذا لم

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

تلقى قبولاً عاماً عكس فرضيات المحاسبة. تعرف الفرضيات عموماً على أنها: "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى". (أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، 2009، صفحة 141)

من أهم الفرضيات التي يركز عليها التدقيق بصفة أساسية تتمثل في:

أولاً. قابلية البيانات للفحص: ينص هذا الفرض على أنه إذا لم تكن هناك بيانات، مستندات محاسبية وكشوف مالية قابلة للفحص فلا معنى من وجود مهنة التدقيق بهدف الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستند عليه، التي لا بد أن تتسم بالخصائص النابعة من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية المتمثلة في:

➤ قابلية المقارنة ؛

➤ قابلية الفهم ؛

➤ ملائمة المعلومات ؛

➤ الموثوقية.

ثانياً. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة: يقوم الفرض بأن تقدم الإدارة للمدقق المعلومات الحقيقية على أساس ضرورة تبادل المنافع بينهما، ليقوم المدقق بدوره بفحصها وإبداء رأيه الفني المحايد فيها وإمدادها بمعلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

ثالثاً. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يسمح وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة التقليل من الأخطاء والتلاعبات، ما يقلل من مدى الفحص عند إعداد برنامج التدقيق اعتماداً على التدقيق الاختباري.

رابعاً. خلو الكشف المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطؤية: يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 14).

خامساً. المركز المهني للمدقق يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يتحدد وفق هذا الفرض مفهوم بذل العناية المهنية اللازمة المطلوبة من المدقق التي تمثل المقومات الموضوعية من نصوص قانونية صادرة عن الهيئات المهنية تتضمن إجراءات وأحكام لتحديد مسؤولية المدقق اتجاه عمله وجميع الأطراف.

سادساً. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: طبقاً لهذا الفرض يتم إعداد الكشف المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لضمان سلامتها. يسترشد المدقق بالمبادئ المحاسبية للحكم عن مدى صحة وصدق تمثيل الكشف المالية للمركز المالي الفعلي ونتائج أعمال المؤسسة.

سابعاً. مدقق الحسابات يزاوّل عمله كمدقق فقط: حسب هذا الفرض، يتولى المدقق مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، بشرط عدم إخلال هذه الاتفاقية وعدم التدخل والقيام بأعمال خارج المهمة الأساسية له والمتمثلة في إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات والتي تؤدي إلى الإخلال بمعايير التدقيق والتي على رأسها معيار الاستقلالية (عبد الصمد ع.، 2018، الصفحات 65-66).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ثامنا. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل: وفقا للمبدأ المحاسبي "استمرارية النشاط" انبثقت فرضية أن العناصر والمفردات للعمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفقا للإجراءات الصحيحة بوجود نظام رقابة داخلية سليم ستبقى كذلك في المستقبل. لذا وجب على المدقق القيام بإجراءاته المهنية اللازمة للكشف عن نقاط الضعف في النظام.

تاسعا. **استقلال المدقق:** يعد مدقق الحسابات حكما عندما يمارس عمله حيث تعتمد كثير من الطوائف على رأيه في اتخاذ قراراتها (متولي، 2013، صفحة 12)، يعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما: (عزوز، 2017، صفحة 72)

➤ مقومات ذاتية: المتعلقة بشخص المدقق وتكوينه العلمي، السلوك الأخلاقي وخبرته العملية.

➤ مقومات موضوعية: ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

يعتبر هذا الفرض حق المدقق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم عن أحداثها وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق

ترتبط مبادئ التدقيق بركنين أساسيين للتدقيق وهما الفحص والتقرير لذلك يمكن تقسيم هذه المبادئ إلى قسمين وهما: (عبد الصمد ع، 2018، الصفحات 66-68)

أولا. مبادئ مرتبطة بركن الفحص:

1- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** أن يكون المدقق ذو إدراك تام بطبيعة الأحداث الناتجة عن المؤسسة وآثارها المتوقعة عليها، كذا علاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى والوقوف على احتياجات مستخدمي الكشف المالية.

2- **مبدأ الشمول في الفحص الاختباري:** يقصد بهذا المبدأ أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة وجميع التقارير المالية الصادرة عن إدارة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير. (متولي، 2013، صفحة 14)

3- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يقصد به إقلال التقديرات أو التمييز أثناء الفحص والاستناد إلى عدد كاف من الأدلة (جمعة، 2015، الصفحات 51-52) التي تدعم وتؤيد رأي المدقق اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها من العناصر والمفردات (عبد الصمد، 2018، صفحة 67).

4- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة (جمعة، 2000، صفحة 22)

ثانيا. مبادئ مرتبطة بركن التقرير:

يلخص المدقق كل الأعمال التي قام بها في نهاية عملية التدقيق بإعداد تقريره عنها وفقا للمبادئ الآتية:

1- **مبدأ كفاية الاتصال:** وفق هذا المبدأ يراعي المدقق نقل تقاريره لأثر الأحداث المالية الناجمة عن المؤسسة بالصورة الفعلية لمستخدمي الكشف المالية ما يحز فيهم الثقة وتحقيق الأهداف واتخاذ القرارات المناسبة.

2- **مبدأ الإفصاح:** يجب أن يفصح عن كل ما من شأنه إبراز مدى تنفيذ المؤسسة لأهدافها، ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهارها للمعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية (متولي، 2013، صفحة 14).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

3- مبدأ الإنصاف: يقصد به محتويات التقارير المالية تكون منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية (جمعة، 2015، صفحة 52).

4- مبدأ السببية: يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف عادي يواجه المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية بالاستناد على أدلة الإثبات.

المطلب الخامس: معايير التدقيق

تعتبر معايير التدقيق عن الإطار العام الذي يسترشد به المدقق في مهمته المهنية، تشمل المعايير مجموعة من القواعد والأحكام التنظيمية لمهنة التدقيق حيث تصدر عن الهيئات المهنية المختصة الدولية والمحلية لضمان نوعية العمل المنجز من طرف المدقق وقياس مدى كفاءة وفاعلية أدائه المهني، تهدف كذلك لتحديد مستوى جودة التدقيق ما يبعث الثقة في عملية التدقيق، كما يعتبر تميز هذه المعايير بالطابع الاختياري بمثابة الحافز لتلقى قبولاً عاماً. في حالة تقصير المدقق ومخالفته لهذه المعايير يعرضه للمساءلة التي تلزمه بالتبرير وتحمل المسؤولية.

تبرز أهمية وضرة معايير التدقيق كونها تعمل على:

- تقييم أداء المدقق وتحديد مسؤولياته؛
- تحديد إجراءات وأساليب عمل المدقق لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛
- حماية المدقق عند رفع أي دعوة قضائية ضده؛
- قياس جودة أعمال المدقق.

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين والمدققين (AICPA) معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) سنة 1954 لتضم ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المعايير العامة والشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

الفرع الأول: المعايير العامة للتدقيق

تتعلق المعايير العامة للتدقيق بالصفات الشخصية للمدقق، كفاءته العلمية والعملية، استقلاله وحياده، بذل العناية المهنية اللازمة لضمان جودة الأداء المطلوب أثناء موازلة مهمة التدقيق، تتضمن هذه المعايير الآتي:

أولاً. معيار التأهيل العلمي والعملية:

يعتمد تأهيل المدقق على ثلاث عناصر أساسية لمقابلة احتياجات التدقيق مما يمكنه من إبداء رأي موثوق تستند إليه العديد من الأطراف في اتخاذ القرارات الصحيحة، تتمثل هذه العناصر في:

1- **التأهيل العلمي:** يتوجب على المدقق الإلمام بجملة من المعارف التي تمكنه من اكتساب تكوين علمي يؤهله للحصول على شهادة علمية لمواجهة الكثير من القضايا والمشاكل التي قد يتعرض لها المدقق أثناء أداء مهمته، فعلى المدقق التكوين في مجال: مبادئ وتقنيات التدقيق وأساليبه، علم المحاسبة، القانون التجاري، قانون الضرائب، علم الاقتصاد، علم إدارة الأعمال، الأساليب الإحصائية والرياضية، بحوث العمليات، تكنولوجيا المعلومات، قانون العمل، اللغات، علم السلوكيات وغيرها.

2- **التأهيل العملي:** يلزم المدقق قبل موازلة مهنة التدقيق اكتساب خبرة مهنية في المجال تدريبه مهنيًا لفترة تربص محددة قانوناً تحت توجيه وإشراف ومراقبة هيئات مهنية مختصة لدى شخص مهني كفء ذو خبرة مهنية سابقة في المجال.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

3- **التعليم والتدريب المستمر:** يقصد به المداومة الدورية والمستمرة للمدقق بالإطلاع وتتبع كل التطورات والمستجدات المتعلقة بالمعارف

العلمية والعملية المكتسبة وتحديثها من أجل مواكبة كل ما هو جديد تلبيبة لمتطلبات التدقيق والمجتمع، يقوم المدقق بـ :

- متابعة كل الدراسات والبحوث المعاصرة للعلوم المتعلقة بعملية التدقيق؛
- الإطلاع على المجالات والمنشورات وإصدارات الهيئات المهنية الرسمية المنظمة لمهنة التدقيق؛
- الاشتراك في الملتقيات والندوات والاجتماعات والدورات التكوينية الخاصة بالقوانين أو التعديلات أو الإصدارات الجديدة للمعايير الخاصة بالمحاسبة والتدقيق؛
- توسيع المعرفة المستمرة لأنظمة تكنولوجيا المعلومات المعاصرة واستخداماتها بمجال المحاسبة والتدقيق.

ثانيا. معيار الاستقلال والحياد:

إن الاستقلالية من الصفات الأساسية الواجب توافرها في المدقق باعتبارها حجر الأساس للتدقيق، فلا بد أن يقوم المدقق أداء عمله بكل نزاهة وموضوعية وأمانة وصدق لإبداء رأيه دون تحيز لأي طرف وعن قناعة متمتعاً بكافة الحقوق المدنية والحرية المطلقة تجاه المؤسسة محل التدقيق. وجب على المدقق أن يتسم بالاستقلالية في المظهر والحقيقة دون قيد أو منفعة تعيق أداءه واجباته المهنية، محافظاً على الاستقامة والموضوعية وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي المطلوبة في الصفات الشخصية للمدقق الصادرة عن المنظمات المهنية لتمنح الثقة في مدى شرعية وصدق الكشف المالية.

ثالثاً. معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يستوجب هذا المعيار على المدقق الحرص على بذل الجهود الكافية لجميع مراحل عملية التدقيق وفاء لواجباته ومسؤولياته المنوطة إليه ضماناً لعدم مساءلته عن كل تقصير أو تواطؤ أو إهمال. إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها سيرشد المدقق للعناية المهنية الواجبة ما يلي توقعات الجمهور في أداء مهمته بمهارة وعناية مهنية عالية.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تمثل معايير العمل الميداني المعايير التي تخص إجراءات الأداء المهني للمدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، فهي بمثابة المبادئ والقواعد والإرشادات التي تحكم طبيعة أدلة الإثبات الواجب جمعها، تظهر هذه المعايير كيفية تحديد حجم الاختبارات وأهمية دراسة نظام الرقابة الداخلية بتحديد مواطن الضعف والقوة، تنحصر في ثلاثة معايير وهي:

أولاً. معيار التخطيط والإشراف التام على المساعدين:

يجب التخطيط الملائم لعملية التدقيق لضمان حسن سير عمل مكتب التدقيق بفرض توفيره التنظيم الصحيح في مكتب المدقق والتخصيص السليم للوظائف بين المساعدين القائمين على عملية التدقيق والإشراف الملائم عليهم لتحقيق أهداف الفحص والتدقيق إضافة إلى متابعة أداء المهام من خلال تقييم هذا الأداء. يركز هذا المعيار عموماً على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي، وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق (جمعة، 2009، صفحة 55). في نهاية التخطيط على المدقق القيام بإعداد برنامج التدقيق موظفاً كل المعلومات التي جمعها في فترة قيامه بالتخطيط مع الأخذ بعين الاعتبار التعديل في بعض الإجراءات الخاصة ببرنامج التدقيق في حال توفر معلومات أخرى تتطلب التعديل.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

تبقى المسؤولية على صاحب المكتب أو الشريك في الإشراف على من ينتدبهم للعمل وكذلك في التوقيع على التقارير والرسائل التي تعبر عن رأي المدقق، وتبقى مسؤوليته قائمة حتى ولو قام بتكليف غيره بعمل ذلك (عيسى، 2015، الصفحات 48-49).

ثانيا. معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتوجب على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييمه لتحديد نطاق عملية التدقيق وفقا لحكمه الشخصي وتقديره وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التدقيق. لفهم النظام يتم جمع المعلومات من خلال الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام خرائط التدفق وإعداد قوائم استقصائية لتحديد بعدها نقاط القوة والضعف في النظام بتوضيحها في ورقة عمل.

ثالثا. معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

تمثل أدلة وقرائن الإثبات الكافية الأساس المنطقي الهام للمدقق لإبداء رأيه حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية الصادرة في الكشوف المالية. تدعم أدلة الإثبات كافة معايير العمل الميداني، يتم الحصول عليها من الفحص المستندي، والمراجعة المحاسبية والملاحظات، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة والانتقادات (سليمان، 2014، صفحة 56).

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

تعتبر مجموع من المعايير المتعلقة بشروط وقواعد إعداد التقرير النهائي حيث تتضمن أربع معايير هي: (عبد الله، 2014، صفحة 57) بتصرف

- توضح التقارير ما إذا كان طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تم إعداد الكشوف المالية ؛
- توضح التقارير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت بصورة ثابتة ومتسقة؛
- أن تعبر بيانات الكشوف المالية تعبيرا كافيا عما تتضمنه الكشوف من معلومات ما لم يذكر في التقرير خلاف ذلك؛
- لا بد أن يتضمن التقرير رأي المدقق حول الكشوف المالية ككل، أو امتناعه عن ذلك مع ذكر الأسباب التي أدت لامتناعه عن إبداء الرأي.

أولا. معيار إعداد الكشوف المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يلزم المدقق بتحديد صراحة ما إذا تم عرض الكشوف المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتبارها المرجع المحاسبي الموثوق والإرشاد السليم للوصول إلى القرارات المالية. تمثل هذه المبادئ طرق تطبيقها في إعداد الكشوف المالية وعرض البيانات الواردة بها لذلك يجب على المدقق الإمام التام بها ومعرفة أيضا المبادئ البديلة. في حال وجد المدقق أن إعداد الكشوف المالية خارج جوهرها عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يصف ذلك في تقريره محذرا لآثاره الناتجة عن ذلك.

ثانيا. معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يوضح هذا المعيار ضرورة أن يتضمن تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق بصورة ثابتة ومتسقة وفقا لمبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف التأكد الكافي لإمكانية مقارنة الكشوف المالية للسنة نفسها ومن سنة لأخرى لا يؤثر بشكل جوهري في الحسابات المعنية بالتغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة. أما في حالة حدث وتأثرت مقارنة الكشوف المالية تؤثر جوهريا بهذه التغيرات في المبادئ المحاسبية وجب على المدقق الإفصاح في تقريره عنه (التعديل المناسب في التقرير) ليعلم كل من يطلع عليه أن هناك تغييرا قد حدث على المبادئ المحاسبية المطبقة .

ثالثاً. معيار الإفصاح المناسب (كفاية المعلومات):

يتطلب معيار إعداد التقرير من المدقق الإفصاح عن كافة المعلومات لإظهار كل واقعة جوهرية في تقريره قد يؤدي إغفالها إلى التضليل، في حالة قام معدي الكشف المالية بحذف أو إغفال معلومة تتضمنها الكشف المالية أو الملاحظات المرفقة بها أي أن الإفصاح المعري في الكشف المالية غير ملائم بشكل معقول ما لم يذكر خلاف ذلك في تقرير المدقق.

في حال عدم إتباع المدقق المستقل قواعد معايير التدقيق المتعارف عليها وجب عليه الإفصاح في تقريره عن هذه الحالة في فقرة النطاق، فمن المتعارف عليه حسابياً أن على المدينين الحصول على مصادقات كشف حساباتهم المرسلة إليهم من قبل المؤسسة محل التدقيق، فإذا رأى المدقق عدم ضرورة هذه المصادقة نتيجة اقتناعه مثلاً بتلك الأرصدة من خلال طرق أخرى وجب عليه في هذه الحالة أن يفصح عن ذلك في تقرير (عيسى، 2015، صفحة 51).

رابعاً. معيار إبداء الرأي:

وفقاً لهذا المعيار يتطلب أن يبدي المدقق في التقرير الصادر عنه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة وعدالة الكشف المالية، في حال تعذر على المدقق إبداء رأيه وجب عليه أن يقدم الأسباب المبررة لذلك، كما يلزم المدقق بالإشارة إلى نوع الفحص الذي سيقوم به أثناء أداء مهمته فمن خلال نتائج الفحص يمكن تحديد نوع الرأي الصادر منه وحدود المسؤولية التي ستقع عليه ضمن تقريره. يتضمن تقرير المدقق رأي واحد من هذه الآراء الثلاثة التالية: (عبد الصمد، 2018، الصفحات 92-93) بتصرف

1- **الرأي المطلق (المصادقة بدون تحفظ):** وفقاً لهذا الرأي يتضمن بأن الكشف المالية المدققة على مستوى عال من العدالة والمصادقية كما تعبر عن الصورة الحقيقية لوضعية المركز المالي للمؤسسة ونشاطها.

2- **الرأي المتحفظ (المصادقة بتحفظ):** يتضمن هذا الرأي وقوف المدقق على أخطاء ونقائص إلا أن هذه الأخيرة لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ.

3- **عدم المصادقة:** يكون ذلك في حالة اكتشاف أخطاء ونقائص خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ولا بد على المدقق إدراج الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه.

4- **عدم إمكانية إبداء الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي):** في حالة عدم تمكن المدقق من المصادقة على الحسابات والكشف المالية لظروف معينة كالضغوطات التي تمارس عليه من طرف الإدارة أو عدم تعاونها معه أو عدم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه الفني.

المبحث الثاني: أساسيات المدقق

ترتكز وظيفة التدقيق على ركن أساسي من أهم الأركان الرئيسية لنجاحها ألا وهو الشخص المستقل المحايد الذي يبدي رأيه الفني المحايد حول عدالة ومصادقية البيانات المالية الختامية للكشوف المالية في تقريره، للمدقق مرادفات عديدة مثل: المراجع، المراقب، فاحص الحسابات، المحاسب القانوني،... الخ. يشترط قانون مهنة التدقيق توفر صفات ومؤهلات تلزمه الإلمام بمختلف المعارف في المجالات التالية: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الأنظمة المحاسبية والقوانين والنصوص التشريعية وكل القواعد التي تضبط ممارسة مهنة التدقيق وتحكمه، يتطلب أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية أن يتمتع المدقق بصلاحيات معينة وأن يكون ملما بكل حقوقه وواجباته والمسؤوليات المترتبة عليه، كما لا بد عليه التحلي بأخلاقيات المهنة من ناحية أخرى.

المطلب الأول: ماهية المدقق

الفرع الأول: تعريف المدقق

أولاً. عرف المدقق على أنه: "الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق حسابات منشآت ومؤسسات تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع، وقد يقوم أحياناً بتكليف من المنشأة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة لحساب الإدارة". (عيسى، 2015، صفحة 99)

ثانياً. وعرف أيضاً بأنه: "الشخص الذي يعين من خارج المؤسسة ويتمتع بالكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي لمزاولة مهام التدقيق، كما أنه يتميز بالاستقلال والحياد ويعمل على إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، بعد جمعه للأدلة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق". (لقوي، 2019، صفحة 25)

ثالثاً. كما عرف على أنه: "الشخص المخول بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب أن يكون هذا الشخص مدرباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية". (Arens, Randal, & Mark, 2005, p. 15)

رابعاً. عرف كذلك على أنه: "هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديره حولها إلى الجهات التي عينته". (التميمي، 2006، صفحة 25)

تعددت الدراسات والأبحاث المختلفة لإيجاد تعريف مجمع حول الطرف الثالث القائم بإجراء عملية التدقيق ألا وهو المدقق، حيث اتفقت الكتابات على أنه: الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية والحياد المخول له والمؤهل علمياً وعملياً القيام بعملية التدقيق من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة ومشروعية وسلامة الكشف المالية التي تعبر عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال الفترة المالية.

الفرع الثاني: أنواع المدققين

يمكن تحديد أنواع المدققين من الناحية المهنية إلى ما يلي: (الجريدة الرسمية، 2010)

أولاً. المدقق الخارجي المستقل: Independent external auditor

هو الشخص المستقل الذي تقع تحت مسؤوليته مزاولة مهمة التدقيق بهدف إبداء رأي فني محايد حول البيانات المالية المجاز له تدقيقها وتقديم تقرير عنها، يعتبر المدقق الخارجي عضو في مكاتب أو شركات التدقيق المؤهلة والمرخص لها بتقديم خدمات مهنية، يشترط فيه الالتزام بقواعد التدقيق العامة المقبولة قبولاً عاماً الممثلة في: التأهيل العلمي والعملية، الاستقلالية والحياد، بذل العناية المهنية اللازمة، يمكن

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

أن يزاو المدقق مهامه في الشركات الصغرى، شركات المساهمة العامة والخاصة، شركات التوصية بالأسهم، مؤسسات المهن الحرة. يمكن للمدقق القيام بمهام التدقيق المالي بناء على معايير التدقيق الدولية المطبقة .

وفقا للقانون 01-10 يصنف المدقق إلى مايلي: (الجريدة الرسمية، 2010)

1- المدقق التعاقدي (الخبير المحاسب): بناء على أحكام المادة 18 من القانون 01-10 "يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخدمة الحسابات كما يؤهل لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، إضافة إلى ذلك يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزه وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل" (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6).

2- المدقق القانوني (محافظ الحسابات): تنص المادة 22 من القانون 01-10 على أنه: يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها لأحكام التشريع المعمول به (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)

3- شركات الخبرة المحاسبية ومحاسبة الحسابات: توضح المادة 46 من القانون 01-10 أنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 9)

➤ وفقا للمادة 47 من القانون 01-10 تدعى شركات الخبرة المحاسبية عندما يشكل أعضاء المصنف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 9).

➤ وفقا للمادة 48 من القانون 01-10 تدعى شركات محاسبة الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 9).

➤ بالنسبة للشريك الآخر وفقا للمادة 50 من القانون 01-10 يشترط في الثلث (3/1) الشريك المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 9).

➤ جاء في المادة 52 من القانون 01-10 عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في تحقيق هذه الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 9).

ثانيا. المدقق الداخلي: Internal auditor

هو الشخص المستقل الذي يقوم بمهام تقييم الأنشطة والوظائف داخل المؤسسة وتدقيق العمليات، المستندات والسجلات بصفة مستمرة لتقديم تقرير حولها إلى مجلس الإدارة، يرتبط عمل المدقق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل التأكد عن مدى التطبيق السليم للإجراءات والسياسات المرسومة من طرف الإدارة، كذلك التحقق من أن أنظمة الرقابة الداخلية ذات كفاءة وفعالية تعمل

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

على تحقيق الأهداف المحددة من طرف إدارة المؤسسة. كما تشمل مهمة المدقق الداخلي تقديم الإرشادات والاستشارات اللازمة لمختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

ثالثا. المدقق الحكومي: Government auditor

هو شخص يمارس مهام التدقيق في القطاع العام أو الدوائر أو المؤسسات الحكومية يشترط عليه التدريب الكافي واكتساب المعارف في الميادين المتعلقة بمهامه المثلثة في: تدقيق الكفاءة، تدقيق الالتزام بالقوانين واللوائح الحكومية، تدقيق حسابات الدولة من إيرادات ونفقات وتقديم تقرير عنها للسلطة التشريعية.

الفرع الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق

تشمل الخدمات التي يقدمها المدقق نوعين من الخدمات : التأكيدية وغير التأكيدية.

أولا. الخدمات التأكيدية:

هي خدمات ذات طبيعة مهنية مستقلة يقوم بها المدقق الواجب توفر فيه الاستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية الكافية؛ إبداء رأيه المحايد وحكمه الشخصي المناسب ضمن مكاتب تدقيق وفق التنظيمات المهنية المعمول بها، كما تقوم مكاتب التدقيق العمل على تقديم الخدمات التأكيدية بطلب من الإدارة وهي أعلى نسبة من الخدمات المقدمة في مكاتب التدقيق من أجل تحسين جودة المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة. تنقسم الخدمات التأكيدية بدورها إلى:

1- خدمات التصديق: Attestation Services

هي نوع من أنواع الخدمات التأكيدية يقوم بها المدقق من خلال تقديم تقريره الذي يصادق فيه عن مدى صحة وعدالة ومصدقية الكشف المالية بإبداء الرأي فيها لإضفاء الثقة حول تأكيدات الإدارة التي تتضمنها هذه الكشف أو التأكيدات الصادرة عن جهة أخرى. وتشمل خدمات التصديق ما يلي:

➤ **خدمات تدقيق الكشف المالية التاريخية:** هي الخدمات الأكثر استخداما من طرف المدقق يعتمد من خلالها إلى التأكد بما تقر به الإدارة عن توافق عرض وإعداد الكشف المالية المنشورة مع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما، حيث يصادق المدقق عليها في تقريره بإبداء رأيه المحايد حول عدالتها على أساس أدلة الإثبات التي تم جمعها. توفر هذه الخدمة تأكيد إيجابي.

➤ **خدمات تدقيق الرقابة الداخلية:** هي الخدمات التي يقوم المدقق من خلالها التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، بفحص كفاءة تصميمه وتشغيله كما تشمل فحص السياسات والإجراءات المتبعة من أجل تحقيق أهداف الإدارة.

➤ **الإجراءات المتفق عليه:** هي شكل من أشكال خدمات التصديق التي تشمل إجراءات محددة يتبعها المدقق أثناء أدائه مهمة التدقيق متفق عليها مع الزبون بموجب عقد مبرم من أجل الحصول على العناصر المقنعة الكافية التي تمكن المدقق من تقديم تقريره عن النتائج المتوصل إليها، مثل: الاتفاق على تدقيق الأصول، تدقيق حساب النتيجة.

➤ **خدمات الفحص المحدود:** هي خدمة تأكيد محدودة يكلف فيها المدقق بفحص الكشف المالية الدورية أو البيانات المالية الواردة بها، بإتباع إجراءات محدودة وبأقل تكلفة وبأدلة إثبات محدودة لتوفير إيضاحات معينة كما يصدر هذا النوع من الخدمات التصديقية تأكيد سلبي بتقرير المدقق.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

2- خدمات تصديق أخرى: تعددت الأنواع الأخرى لخدمات التدقيق باعتبارها امتداد لخدمات التأكيد المعقولة ذات الصلة بتدقيق الكشوف المالية التاريخية الواردة بها معلومات أين يسعى مستخدموها الحصول على تأكيدات مستقلة للأنواع الأخرى منها (أبو زيد الشحنة، 2015، الصفحات 55-56).

ثانيا. خدمات التأكيد الأخرى: Other Assurance Services

تستند خدمات التأكيد المهنية المستقلة الأخرى على تحسين جودة المعلومات استجابة لغايات اتخاذ القرارات دون إصدار تقرير مكتوب، فلا يجب أن يكون التأكيد مرتبط بمصادقية تأكيد جهة أخرى مرتبط بمدى الالتزام بالمعايير المحددة (Arens, Randal, & Mark, 2005, pp. 10-11)، من أمثلة هذه الخدمات: خدمات تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية، والمخاطر الخاصة بالاستثمارات والأدوات المالية (الذبيات، 2015، صفحة 42).

ثالثا. الخدمات غير التأكيدية: Non-Confirmation Services

هي الخدمات التي تتم بين طرفين هما المدقق والزبون حيث لا تتضمن إقرارات توصل من جهة إلى جهة أخرى لكي يصادق عليها المدقق ولا يقدم فيها تقريراً على عكس الخدمات التأكيدية، من أهمها ما يلي:

1- خدمات المحاسبة: هي الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق باعتبارها مكاتب محاسبة لتقديم خدمات مسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية للمؤسسات والشركات التي تمتلك عدد محدود من الموظفين أو نظراً لعدم خبرتهم فيما يتعلق بمسك الدفاتر المحاسبية، في هذه الحالة يقدم مكتب التدقيق على إعداد الكشوف المالية وإرفاقها بتقرير حول ذلك، والذي لا يمنح أي ضمان لمستخدمي هذه الكشوف المالية. (بن عيسى و بن حميدة، 2019، صفحة 80)

2- الخدمات الضريبية: تفرض الهيئات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات والشركات تقديم التصريحات الضريبية والإفصاح عن كشوفها المالية من أجل تحديد الأوعية الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة عنها حسب النصوص القانونية الضريبية، حيث تسمح بعض دول العالم لمكاتب التدقيق والمحاسبة قانوناً بتمثيل الزبائن أمامها لذا يلجأ هؤلاء الزبائن لمكاتب التدقيق والمحاسبة التي تقدم هذه الخدمات الضريبية باعتبارها من أهم الخدمات المقدمة، كما أنها تقوم أيضاً بإعداد الإقرارات الضريبية، تخطيط الضرائب، الفحص الضريبي وغير ذلك من الخدمات.

3- الخدمات الاستشارية الإدارية: هي الممارسات المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المؤسسة بغية تحديد أهدافها وإرشادها إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة. (جمعة، 2009، صفحة 539)

المطلب الثاني: مؤهلات وصفات المدقق

تتطلب مهنة التدقيق الكفاءة من الشخص القائم بها نظراً لأهميتها في تقديم العديد من الخدمات المتنوعة وارتباطها بالتنمية الاقتصادية للدول ما يلزم المدقق أن يتوفر فيه التأهيل العلمي المقاس بالمستوى التعليمي والتأهيل العملي المقاس بالخبرة المهنية على امتداد سنوات الممارسة المهنية بالجمال، لتؤكد المنظمات والهيئات المهنية الدولية والمحلية على ضرورة تميزه بالصفات الشخصية والأخلاقية التي تؤهله لأداء واجباته المهنية في عملية التدقيق ما يكسب فيه الثقة لدى زبائنه.

الفرع الأول: مؤهلات المدقق

يكتسب المدقق المهارات والمعارف المهنية الضرورية اللازمة التي تقتضيها التشريعات والنصوص القانونية التنظيمية المستمدة من المعايير العامة المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق بهدف تأهيله علميا وعمليا من أجل ضمان كفاءته في أداء عمله بالشكل المناسب. تختلف متطلبات التأهيل العلمي والعملية لممارسة مهنة التدقيق من دولة لأخرى والتي تنص على تحديد الشهادة العلمية وفترة الخبرة اللازمة في المجال :

أولا. تعريف التأهيل العلمي:

يقصد بالتأهيل العلمي بأنه: "يكون لدى القائم بالمهمة درجة من المعرفة العلمية في مجال المحاسبة والتدقيق ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكلية المتخصصة في تدريس تلك المواد بالإضافة إلى معارف أخرى. كعلم الإدارة والاقتصاد والسلوكية والإحصاء هذا من جهة ومن جهة أخرى يجب استمرار الدراسة والتكوين والبحث لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والتدقيق مواكبة لعصرنة المعلوماتية والتطورات السريعة في مختلف المجالات". (زوهري و بن عزة، 2021، صفحة 63)

لاكتمال التأهيل العلمي للمدقق وجب عليه الإلمام بما يلي: (سواد، 2009، الصفحات 133-134)، (عبد الصمد، 2018، الصفحات 88-89)

1- نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد والعلوم السلوكية كعلم النفس، العلوم القانونية (قانون تجاري، مدني، عقد العمل،... إلخ) وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات... إلخ ؛

2- محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الإدارية ؛

3- الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والتدقيق ؛

4- المعرفة الكافية لبيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات واستعمالاتها في مجال التدقيق، بالإضافة إلى مهارات اللغات الأجنبية.

ثانيا. تعريف التأهيل العملي: يقصد به التدريب الميداني للمدقق بمكاتب التدقيق من خلال التدريب المهني للحصول على التأهيل العملي المسبوق بالتكوين النظري للحصول على التأهيل العلمي له، إذ يحظى المدقق المتدرب بالإشراف والمتابعة اللازمين لإكسابه خبرة أولية لمواجهة التحديات والمتطلبات العملية لممارسة المهنة (تليلي، 2020، صفحة 38) بتصرف.

ثالثا. أهمية التأهيل العلمي والعملية للمدقق:

يمكن بيان أهمية التأهيل العلمي والعملية للمدقق كالتالي:

1- تمكين المدقق من أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية ؛

2- تمكين المدقق من الإشراف على مساعديه وتوجيههم ؛

3- القدرة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يصعب اكتشافها ؛

4- زيادة ثقة المجتمع بثقته المختلفة في قدرة المدقق على أداء عملية التدقيق بشكل جيد.

رابعا. التأهيل العلمي والعملية وفق التشريع الجزائري:

أصدرت الجزائر القانون 10-01 المحدد للمؤهلات العلمية والعملية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المزاولين لمهنة التدقيق بالجزائر وفقا للآتي : (الجريدة الرسمية، 2010)

1- التأهيل العلمي وفق التشريع الجزائري:

تنص المادة 08 من القانون 10-01 على شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات التالية: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 5)

- أن يكون جزائري الجنسية وحائزا على شهادة ممارسة المهنة ؛
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في أحد الهيئات المهنية المحلية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر ؛
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01 (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 5).
- كما تنص أيضا المادة 08 من القانون 10-01 على أنه تمنح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، فلا يمكن الالتحاق بهم إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 5).
- وفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب تنص على أنه: تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 5).

➤ طبقا لأحكام المادة 01 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق لـ 7 مارس سنة 2017 الذي يهدف إلى تحديد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

➤ كما تنص المادة رقم 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق لـ 7 مارس سنة 2017 على أنه يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، في أحد التخصصات الآتية، تم الحصول عليها، على الأقل بـكالوريا + 3 سنوات:

- المحاسبة ؛

- المحاسبة والمالية ؛

- المالية ؛

- التدقيق.

➤ كما أو ضحت المادة 03 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق لـ 7 مارس سنة 2017 تصنيف شهادات الليسانس التي تمنح الحق بالمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب كالآتي:

- نظام كلاسيكي: الليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة، الليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية، ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية، ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة، ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية، ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- نظام ليسانس - ماستر - دكتوراه (ل.م.د): ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية، ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية.

➤ بينت المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 أن مسابقة الالتحاق بالمعهد تتضمن اختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي، حيث يحدد عدد الاختبارات والقبول النهائي بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي (الجريدة الرسمية، 2012، صفحة 13).

➤ أما المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 تحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي (الجريدة الرسمية، 2012، صفحة 13).

➤ تنص المواد القانونية 23، 25، 26، 27 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 على أن: يتابع الطلبة دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين (2) تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة والاختيار بين شهادة محافظ الحسابات أو شهادة الخبير المحاسب شرط أن يلزم الطلبة الذين اختاروا مهنة محافظ الحسابات بمتابعة تربص مهني نظامي يخضعون عند إتمامه للامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات. بينما يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب دورة تكوينية ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة (1) تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية كما يلزم الطلبة الحائزون على هذه الشهادة متابعة تربص مهني نظامي يخضعون عند إتمامه، للامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب (الجريدة الرسمية، 2012، الصفحات 13-14).

2- التأهيل العملي وفق التشريع الجزائري:

➤ وضحت المادة 77 من القانون 10-01 أنه يعتبر خبيرا محاسبيا متربصا أو محافظا متربصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 12).

➤ حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق لـ 24 نوفمبر سنة 2011، شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المترشحين (الجريدة الرسمية، 2011).

➤ وفقا للمادتين 8 و 9 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق لـ 24 نوفمبر سنة 2011 تحدد مدة التربص المهني التطبيقي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية أو محافظة حسابات بالجزائر ويمكن تمديد فترة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 18).

الفرع الثاني : صفات المدقق

مما لا شك فيه إضافة إلى المؤهلات العلمية والعملية السابقة الذكر يجب على المدقق توفر فيه صفات شخصية جوهرية وأخلاقية لا بد أن يتحلى بها أثناء مزاولته مهنة التدقيق والتي تتجسد في: (عبد الله، 2014، الصفحات 131-132)

1- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة، متفهما التدقيق وأصوله؛

2- أن يكون كتوما وأميناً يحتفظ بأسرار مهنة التدقيق، وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة مؤسسات أخرى؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

3- أن يكون متشبعا بالروح العملية، ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات، والضرائب... الخ؛

4- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه لغير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية؛

5- أن يكون صبورا جلدا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيرا ما تدعو للملل؛

6- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها وأن لا يخرج عن دائرة اختصاصه؛

7- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير كي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة الند للند، دون الوقوع تحت سيطرتهم أو نفوذهم، وأن يقول رأيه خالصا وصريحا، وأن يتمسك برأيه المحايد؛

8- أن يكون ذا ضمير حي، ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة؛

9- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار؛

10- أن يكون أميناً لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وأن يكون يقظا حاضرا البديهة، وواقعا لا يتأثر بالآخرين؛

11- أن يكون ذا اطلاع واسع، متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

المطلب الثالث: تعيين، عزل وأتعاب المدقق

منح التشريع الجزائري أولوية خاصة في تحديد كيفية تعيين المدقق والحالات التي يمكن عزله فيها ليحظى القيام بعملية التدقيق بكل استقلالية وحياد، كما حدد الأتعاب التي سيتقاضاها المدقق لقاء الخدمات التي يؤديها أثناء مهمة التدقيق والتي تتجسد في النصوص القانونية التي جاء بها القانون 01-10 مدعوما بالمرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات (الجريدة الرسمية، 2011).

الفرع الأول: تعيين المدقق

أولا. **تعيين المدقق التعاقدي (الخبير المحاسب):** يتم تعيين الخبير المحاسب في الجزائر بناء على اتفاق يبرم بينه وبين الطرف الآخر وذلك حسب المادة 20 من القانون 01-10 التي تنص بأن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته. (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)

ثانيا. تعيين المدقق القانوني (محافظ الحسابات):

يتم تعيين محافظ الحسابات في الجزائر وفق ما نص عليه القانون 01-10 بطريقتين وهما: (الجريدة الرسمية، 2010)

1- **تعيينه عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة أو الجهاز المكلف بالمداولات:** حددت المادة 26 من القانون 01-10 تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية حيث تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم. أما المادة 27 من القانون 01-10 حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فلا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. كذلك ورد في نص المادة 29 من القانون 01-10 أنه عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته عن طريق التنظيم (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 7-8)

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

حسب ما ورد في المادة 30 من القانون 01-10 يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8).

تتم عملية انتقاء محافظ أو محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية وفق إجراءات دفتر الشروط بداية بإعداده وتشكيل لجنة فتح وتقييم العروض، لتمنح مهلة محددة قانونا لتحضير العروض وتقديمها من قبل المترشحين من أجل تقييمها وانتقاء المترشحين وفقا لمعايير محددة في دفتر الشروط بالعرض التقني منه ليتم الفصل أخيرا من طرف الجمعية العامة في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات (عبد الصمد ن.، 2022، الصفحات 36-38).

2-التعيين عن طريق القضاء: يجوز لمساهم أو مساهمين يمثلون عشر رأسمال المؤسسة أن يتقدموا إلى القضاء بطلب تعيين محافظ أو محافظي الحسابات بسبب إغفال الجمعية العامة القيام بهذا الإجراء أو طلب استبدال محافظ الحسابات بسبب إغفال الجمعية العامة القيام بهذا الإجراء أو طلب استبدال محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة بناء على رفض التعيين لسبب مبرر، وفي حال قبول طلبهم فإن القضاء يقوم بتعيين أو استبدال محافظ أو محافظي الحسابات ويبقى في وظيفته في المؤسسة إلى حين قدوم محافظ أو محافظي الحسابات الذين تعينهم الجمعية العامة حسب ما ورد في المادة 715 مكرر 4 ومكرر 8 من القانون التجاري الجزائري (عبد الصمد ن.، 2022، الصفحات 41-42).

ثالثا. حالات التنافي والموانع لمزاولة مهنة التدقيق:

أدرج القانون 01-10 في الفصل التاسع منه مجموعة من الحالات والوضعيات التي لا يمكن تعيين فيها المدقق للحفاظ على الاستقلالية الفكرية والأخلاقية له. تتمثل حالات التنافي والموانع في:

1- حالات التنافي: تنص المادة 64 من القانون 01-10 عن حالات التنافي التي تحول دون تحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية في الجزائر وهي: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8)

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية ؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة ؛
- كل عهدة برلمانية ؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة ؛
- في حالة انتخاب مهني لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.

- كما لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

2- حالات الموانع: هي الحالات التي تنص عليها المواد 65، المادة 66، المادة 67، المادة 68، المادة 70 من القانون 01-10 وهي: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 11)

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة 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 بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده ؛
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتسبين إلى نفس شركة محافظة الحسابات ؛
- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ؛
- البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

وفقا للمادة 66 من القانون 10-01 تنص بأن زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر من القانون التجاري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 11).

الفرع الثاني: عزل المدقق

يعزل المدقق ويغير من طرف الجهة التي قامت بتعيينه وفقا لأسباب محددة، مبررة، معقولة ومقبولة يطلع عليها المدقق الذي يمنحه قانون شرف مهنة التدقيق الحق في الحضور لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين للدفاع عن نفسه قبل عزله، قد تتعرض وظيفة المدقق للخلو بسبب الاستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية (عيسى، 2015، صفحة 103)، وقد يعود عزل أو تغيير المدقق بصفة عامة إلى الأسباب الآتية: (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 105)

أولا. أسباب مرتبطة بالشركات: تتمثل أسباب عزل أو تغيير المدقق المرتبطة بالمؤسسة في حالة:

- 1- تغيير الإدارة أو الحاجة إلى خدمات إضافية؛
 - 2- تركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة بمكتب واحد ؛
 - 3- حجم المؤسسة أو العلاقة بين إدارتها والمدقق؛
 - 4- التعثر المالي.
- ثانيا. أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني: تتمثل أسباب عزل أو تغيير المدقق المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني في حالة:

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- 1- الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة ؛
 - 2- الخلاف حول العرض والإفصاح ؛
 - 3- إصدار المدقق تقريراً متحفظاً ؛
 - 4- عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقييم معلومات سريعة ودقيقة عن المشكلات الجارية ؛
 - 5- تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ؛
 - 6- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية التدقيق أو حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة ؛
 - 7- عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق.
- كما قد تكون من بين أسباب العزل أو التغيير وفق التشريع الجزائري بصفة خاصة: الحكم عليه بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة، إفشاء السر المهني، الوقوع في حالات التناهي أو الموانع أو خطأ ما وبالتالي يتم رفض الوكالة في هذه الحالة، صدور منه تصرفات مسيئة لزملائه أو للمهنة أو للمخلة بمسؤولياته الموكلة له.
- في حالة تعرض المدقق لأضرار تمس بسمعته المهنية عند عزله أو تغييره يمكن للمدقق طلب تعويض عن ذلك أو عن الأضرار الأخرى جراء عزله قبل انقضاء المدة القانونية المحددة في العقد المبرم.

الفرع الثالث: أتعاب المدقق

- يعتبر الأساس الرئيسي المعتمد في تحديد أتعاب المدقق هو الجهة التي قامت بتعيينه، فأتعاب المدقق تعرف على أنها المبالغ المستحقة بالنسبة لتدقيق حسابات السنة المالية والتي يتقاضاها بعد تقديم تقريره حول مدى صدق وعدالة الكشف المالية أي بعد نهاية أدائه عملية التدقيق للمؤسسة محل الفحص والمتفق عليها بموجب عقد اتفاق مبرم بينه وبين المؤسسة التي قامت بتعيينه قبل بداية أدائه مهمة التدقيق.
- وجب على المدقق عند تحديد أتعابه من أدائه عملية التدقيق أخذه في الحسبان الاعتبارات الآتية: (المطارنة، 2006، صفحة 84) بتصرف
- الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ؛
 - عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بمهمة التدقيق ؛
 - حجم الشركة الخاضعة للتدقيق ومدى صعوبة المهمة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها ؛
 - سمعة الشركة محل التدقيق ؛
 - حجم مكتب التدقيق وشهرته ؛
 - عدد التقارير المطلوبة من طرف العميل ؛
 - طبيعة عمل الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

أولاً. تحديد أتعاب الخبير المحاسب:

حدد المشرع الجزائري أتعاب الخبير المحاسب وفقاً لما جاءت به أحكام المادة 21 من القانون 10-01 التي تنص على أن الأتعاب تحدد مع بداية مهام الخبير المحاسب في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير فلا يمكن احتسابها بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ثانيا. تحديد أتعاب محافظ الحسابات:

يختلف الأمر بالنسبة لتحديد أتعاب محافظ الحسابات وفقا للجهة التي قامت بتعيينه:

- 1- ففي حالة تعيينه مباشرة في المؤسسات الخاصة تحدد أتعابه على أساس عقد اتفاق يبرم بينه وبين الجهة التي عينته بصفة تعاقدية (عبد الصمد ن.، 2022، صفحة 48).
- 2- في حالة تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط فإن أتعابه تحدد ضمن العرض المالي لدفتر الشروط عملا بأحكام المادة 37 من القانون 01-10 التي تنص على أن الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، إذ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، أيضا لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8).
- 3- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته (عبد الصمد ع.، 2018، صفحة 270).
- 4- أوضح القرار المؤرخ في 2006/12/06 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات كيفية تحديد أتعاب المدقق قبل صدور القانون 10-01 كما يلي: (الجريدة الرسمية، 2007)

الجدول رقم (01): سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير العادية للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كم/دج
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا.	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: القرار المؤرخ في 2006/12/06، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الجريدة

الرسمية، العدد 4، سنة 2007

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق

تستدعي مهنة التدقيق من المدقق أن يتمتع بالدراية الكافية بما له من حقوق وما عليه من واجبات تمكنه من تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية التدقيق لإبداء رأيه عن الكشف المالية محل التدقيق.

الفرع الأول: حقوق المدقق

يتمتع المدقق بمجموعة من السلطات التي تمنحه الحقوق التي تمكنه من أداء مهمة التدقيق، وقد ذكرها القانون 10-01 الممثلة في: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8)

- حق لحفاظ الحسابات الإطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة في أي وقت وفي عين المكان، هذا حسب المادة 31 من القانون 10-01 المذكور أعلاه ؛
- يحق لحفاظ الحسابات أن يطلب كل التفسيرات والتوضيحات والمعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة، والقيام بالتفتيشات اللازمة بالنسبة لمهمته وفقا لما ورد في نص المادة 31 من القانون 10-01 ؛
- يحق لحفاظ الحسابات الحصول على معلومات في مقر الشركة حول المؤسسات التي ترتبط بها أو لها علاقة مساهمة مع مؤسسات أخرى ، التي يطلبها من الأجهزة المؤهلة بناء على ما جاء في نص المادة 32 من القانون 10-01 ؛
- يحق لحفاظ الحسابات الحصول على كشف محاسبي كل ستة (6) أشهر على الأقل من القائمين بالإدارة في الشركات، الذي يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية حسب المادة 33 من القانون 10-01؛
- يحق لحفاظ الحسابات الحضور في اجتماع الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته وفقا لما ورد في المادة 36 من القانون 10-01؛
- تنص المادة 38 من القانون 10-01 بأنه يحق لحفاظ الحسابات الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية؛
- يحق تعيين المدقق كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به (عبد الصمد ع.، 2018، صفحة 269) ؛
- يحق للمدقق تقاضي أتعاب مقابل أدائه خدمات مهمة التدقيق ؛
- بما انه المسؤولية تقع دائما على محافظي الحسابات فقد منح المشرع لهم الحق في الاستعانة بمساعدين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك (Hémard, Terré, & Mabilat, 1974, p. 821) يتصرفون باسم محافظ الحسابات لكن بإطار الشركة المدنية وفي حدود 1/4، حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة (بن جميلة، 2011، صفحة 57).

الفرع الثاني: واجبات المدقق

- للمدقق التزامات مهنية محددة تمثل الواجبات المترتبة عليه أداؤها أثناء عملية التدقيق أهمها: (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 4-8)
- وجب على المدقق مراعاة معايير التدقيق والالتزامات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية حسب المادة 35 من القانون 10-01 ؛
- وجب على المدقق احترام قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة والالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة ككتم السر المهني وبذل العناية المهنية اللازمة... الخ ؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- وجب عليه الالتزام بأداء المهام المنوطة إليه وفق المادتين 20 و 23 من القانون 10-01 دون التدخل في تسيير أعمال المؤسسة محل التدقيق؛
- وجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وفق ما جاءت به المادة 03 من القانون 10-01 الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة؛
- يجب على الخبير المحاسب وفقا للمادة 20 من القانون 10-01 أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته؛
- وجب على محافظ الحسابات حسب المادة 27 من القانون 10-01 إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا عن عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، مما يستدعي عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات؛
- وجب على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما حسب ما جاءت به المادة 30 من القانون 10-01؛
- وجب على محافظ الحسابات الإبلاغ كتابيا عن أي عرقلة أثناء ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري وفقا لأحكام المادة 34 من القانون 10-01؛
- وجب على محافظ الحسابات وفقا للمادة 35 من القانون 10-01 تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنها؛
- وجب على محافظ الحسابات وفقا للمادة 40 من القانون 10-01 الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

المطلب الخامس: مهام ومسؤوليات المدقق

توكل للمدقق مهام بموجب قوانين وأحكام تلزمه بأدائها أثناء عملية التدقيق باعتبار التدقيق مهنة كباقي المهن الحرة تخضع للتنظيم، تقع على المدقق مسؤوليات تجاه زبائنه من جهة ومستخدمي تقاريره من جهة أخرى بحسب الوسائل وليس النتائج المحققة من طرف المؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول: مهام المدقق

يوكل للمدقق القيام بالمهام الآتية:

- أولا. **مهام الخبير المحاسبي:** حددت المادتين 18 و 19 من القانون 10-01 مهام الخبير المحاسب في: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6)
- 1- تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات؛
- 2- مؤهل لممارسة وظيفة محافظ حسابات بمراجعة أحكام الواردة بقانون 10-01؛
- 3- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد؛
- 4- مؤهل للقيام بمهمة التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- 5- مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

ثانياً. مهام محافظ الحسابات: حددت المواد: 22، 23، 24 من القانون 10-01 مهام محافظ الحسابات في: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)

- 1- المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ؛
- 2- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- 3- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- 4- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسر ؛
- 5- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- 6- يعلم الميسرين والجمعية العامة أو هيئة المدارة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- 7- فحص القيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛
- 8- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

الفرع الثاني: مسؤوليات المدقق

يتعرض المدقق للمساءلة القانونية عند الإخلال بواجباته ومهامه ومسؤولياته المهنية في حالة الإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة أو عند ارتكابه خطأ ما والذي يحدد على أساسها طبيعة المسؤولية التي ستقع على عاتقه، حيث تقسم المسؤوليات إلى ثلاثة أنواع وهي : المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية التأديبية.

أولاً. المسؤولية المدنية:

- 1- **الخبير المحاسب:** أثناء ممارسة الخبير المحاسب مهامه يعد مسؤولاً مدنياً تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية عملاً بأحكام المادة 60 من القانون 10-01. (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 10)
- 2- **محافظ الحسابات:** بالنسبة لمحافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج حسب المادة 59 من القانون 10-01، كذا يعد مسؤولاً تجاه الكيان المراقب حسب المادة 61 من القانون 10-01 عن الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاناة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. أيضاً أكدت المادة 75 من القانون 10-01 بأنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم ، إذ يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصنف الوطني والغرفة الوطنية النتائج المالية للمسؤولية المدنية وغير المشمولة بعقد التأمين التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافضي الحسابات. (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 10-12)

ثانيا. المسؤولية الجنائية:

يعد المدقق مسؤولا مسؤولية جنائية في حالة ارتكابه جرائم ينص ويعاقب عليها القانون بفرض غرامات أو السجن أو هما معا، التي قد ينجم عنها أضرار للمجتمع، فحسب المادة 62 من القانون 01-10 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، من الجرائم المرتكبة: (عبد الصمد ن.، 2022، صفحة 57)

- قبول أداء مهمة التدقيق رغم الوقوع في إحدى وضعيات الموانع المذكورة أعلاه ؛
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة المؤسسة محل التدقيق ؛
- عدم الإبلاغ عن الأحداث الجنحية إلى وكيل الجمهورية ؛
- الممارسة غير المشروعة لمهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات وفقا لما نصت عليه المادة 74 من القانون 01-10 ؛
- الكشف عن السر المهني إلا في الحالات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 01-10؛
- المشاركة في جرائم يرتكبها الغير وخاصة القائمين على إدارة المؤسسة محل المراقبة ؛
- عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية. (عبد الصمد ع.، 2018، صفحة 272)

ثالثا. المسؤولية التأديبية: طبقا لأحكام المادة 63 من القانون 01-10 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 10)

- الإنذار: خطأ من الدرجة الأولى ؛
 - التوبيخ: خطأ من الدرجة الثانية ؛
 - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر: خطأ من الدرجة الثالثة؛
 - الشطب من الجدول: خطأ من الدرجة الرابعة.
 - تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.
- يمثل المدقق أمام لجنة الانضباط والتحكيم من أحد اللجان الخمسة المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لدراسة الملفات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم حسب ما ورد في المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 7)، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. تصدر لجنة الانضباط والتحكيم حسب المادة 78 من القانون 01-10 عقوبة تأديبية تترتب عن رفض الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تأطير المتربصين غير المبرر (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 13).

لا بد أن يلتزم المدقق فور تبليغه بعقوبات الغلق المؤقت أو الشطب بتسليم ختمه وبطاقته المهنية وشهادة التسجيل للمجلس الوطني للمحاسبة. (عبد الصمد ع.، 2018، صفحة 273)

المبحث الثالث: استقلالية وحياد المدقق

تعتبر الاستقلالية والحياد اللبنة الأساسية لمهنة التدقيق ومن أكثر القضايا الهامة بالجمال عرضة للجدل والمناقشات نظرا لمواجهة المدقق تهديدات ومشاكل عند تطبيقها فعليا، حيث تعتمد درجة اعتماد وثقة الأطراف العديدة ذات المصالح المتعارضة المستخدمة للكشف

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

المالية على رأي المدقق بمدى تحليه بمبدأ الاستقلال والحياد عند إبداء رأيه الفني حول عدالة وصدق الكشف المالية للمؤسسة محل التدقيق ما يمكنهم من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية المناسبة، تتأثر استقلالية وحياد المدقق بمجموعة من العوامل والتهديدات الممارسة عليه في مختلف مراحل عملية التدقيق بداية من قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير النهائي من أجل التأثير على رأيه، لذلك أكدت التشريعات والمنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق على ضرورة الحد من هذه التهديدات والضغوطات وضبط العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المدقق من خلال وضع النصوص القانونية التنظيمية التي تلزم المدقق بما باستمرار من أجل المحافظة على استقلاليته وحياده وحمايته، كذلك وضع الآليات الضرورية لدعم استقلالية وحياد المدقق وهذا ما سنتناوله الدراسة بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية استقلالية وحياد المدقق

يعتبر الاستقلال والحياد جوهر التدقيق ومن المواضيع الشائكة الصعبة، فالمدقق الذي لا يتمتع بها لا يكون لرأيه قيمة وبالتالي يفقد ثقة مستخدمي الكشف المالية فيه الصادر بتقريره، لذا هي من أهم المعايير التي لاقت اهتماما واسعا من الجهات التي تحتاج المعلومات التي تتضمنها الكشف والتقارير المالية المدققة لأنها تعطي صورة عن مستوى الثقة بها، كما تؤكد معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً على ضرورة أن يستقل المدقق في شخصيته وتفكيره أثناء أداء مهمة التدقيق وحياده أثناء إبداء رأيه في تقريره.

الفرع الأول: تعريف استقلالية وحياد المدقق

تباينت المفاهيم والمصطلحات المستعملة لتحديد مفهوم الاستقلال لاختلاف المدارس التي يتأثر بها المفكرين والباحثين في مجال التدقيق لتفسير واضح للاستقلالية والحياد، فهناك من الأشخاص من يستعمل مصطلح الاستقلال والبعض الآخر يستعمل مصطلح الحياد، فالمدرسة الأمريكية تفسر استقلالية المدقق من حيث التصرفات الذاتية للمدقق وتقدره على انه استقلال فكري، أما المدرسة الانجليزية تنظر للاستقلالية من حيث الموضوعية على أنها تمثل مجموعة الضمانات القانونية. (براك و ديلمي، 2017، صفحة 19)

أولاً. تعرف استقلالية وحياد المدقق على أنها: "وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق، تقييم النتائج، إصدار تقرير التدقيق، وينظر إلى الحياد "الاستقلالية" على انه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المدقق على الإطلاق، ويرجع السبب في رغبة الزبائن متنوعين في الاعتماد على تقارير المدققين الخاصة بعدالة الكشف المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة". (المطارنة، 2009، صفحة 118)

ثانياً. تعرف أيضا على أنها: "محافظة المدقق منذ إبرامه لرسالة الارتباط مع الشركة التي سيرا جع حساباتها وحتى تقديمه لتقريره النهائي، على موضوعيته واستقلاليته وحياده تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقريره النهائي، سواء الإدارة أو العاملين أو الدائنين أو المقرضين أو الجهات الحكومية". (محمد اسماعيل، 2014، صفحة 82)

ثالثاً. كما تعرف على أنها: "عدم خضوع المدقق لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بتدقيق أعماله سواء عند تنفيذه لأعمال التدقيق أو عندما يوضح نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير، والمدقق المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها" (شريط و لقلطي، 2017، صفحة 206)، كما يقصد بها "عدم التحيز سواء في وضع برنامج المراجعة وتنفيذه، أو في جمع الأدلة وتقييمها وكذا في إعداد التقرير في شأنها". (زوهري و بن عزة، 2021، صفحة 63)

رابعاً. وفق التشريع الجزائري: تنص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على أن استقلال المدقق يحده القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين لمعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

النقابة أو المهني" (الجريدة الرسمية، 1996، صفحة 5). كما حدد المشرع الجزائري في نص المادة 03 من القانون رقم 10-01 "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة" (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 4).

حددت التعاريف سمتين لاستقلالية وحياد المدقق كما يلي (علي و فرج، 2021-2022، الصفحات 48-49) بتصرف:

➤ **الاستقلالية في الظاهر (Independence in Appearance):** يقصد بالاستقلال الظاهر ألا يكون للمدقق أدنى مصلحة مباشرة، أو غير مباشرة مع عميله. أي أن لا يكون مساهما في المؤسسة محل التدقيق، أو أحد مورديها، أو أحد عملائها. كما يجب أن لا يكون أقاربه خاصة أخوته و فروعهم من الموظفين بالشركة.

➤ **الاستقلالية في الواقع أو الذهنية أو الحقيقية (Independence in Fact):** يقصد به أن يكون المدقق نزيها وموضوعيا وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر. كما يجب أن يكون حياديا في قبول و إنجاز التكليف وإعداد وعرض التقرير. كما يقصد به أيضا الاستقلال الحقيقي وهو الأهم حيث تحكمه قيم المدقق وضميره ومعاييره الذاتية لذلك يصعب قياسه عادة.

حسب تصنيف (De Angelo 1981) تجدر التفرقة بين نوعين من استقلالية المدقق كالاتي: (عزوز، 2007، صفحة 28)

➤ **الاستقلالية المدركة:** تحمل على مستوى استقلالية المدقق كما تظهر لمستعملي الحالات المالية، دون أن يتعلق بالحقيقة هذه الميزة ضرورية لتوكل الثقة لهؤلاء المستعملين في نوعية الحالات المالية؛

➤ **الاستقلالية الحقيقية أو الفعلية:** تحمل على القدرة الحقيقية للمدقق لتبيان التجاوزات من الصعب تبين بأن الاستقلالية المدركة لا تكون على الأقل للامتداد الضروري المحافظة على الثقة المستدامة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن ملاحظة اختلاف المفاهيم والمصطلحات المستعملة لتحديد مفهوم شامل لاستقلالية وحياد المدقق على أنها قدرة المدقق على إبداء رأيه دون تحيز لأي جهة أو التحرر من تأثير عامل من العوامل أو تهديد يشكل خطرا عليها ما يعزز ثقة المستفيدين من المعلومات المالية الواردة في الكشف المالية المدققة والتي تستوجب قيام المدقق أداء مهمة التدقيق بمختلف مراحلها (التخطيط، الفحص والإثبات، وإعداد التقرير) بكل حرية وأمانة وموضوعية ونزاهة ضمانا للمحافظة على استقلاليته وحياده ودعمها. أيضا لا يكفي أن يكون المدقق مستقلا استقلالية مدركة فقط بل لابد وأن يكون مستقلا استقلالية مطلقة تستند إلى أخلاقيات وضمير المدقق من أجل الوصول إلى مرحلة تصل فيها فجوة التدقيق إلى العدم.

الفرع الثاني: أهمية استقلالية وحياد المدقق

يكتسي معيار الاستقلالية والحياد أهمية كبيرة حيث تكمن أهميتها في كونها عنصر مهم في كسب ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات التي قام المدقق بتدقيقها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها المدقق والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المؤسسة أو مجلس الإدارة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على المدقق، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المدقق. المتمثلة في تحديد الأتعاب، التعيين والعزل وغيرها (سردوك، 2004، صفحة 102).

يكون لوظيفة التدقيق معنى عندما يتوفر المستوى العالي الكامل للمدقق الذي يجسد الاستقلالية والحياد في الحقيقة وإدراك الآخرين لها خلال مهمته والتي تعد من المتطلبات التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الحرة حيث توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق فالاستقلالية والحياد من الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق (DeAngelo, 1981)

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

وترجع أهمية الاستقلالية وحياد المدقق للعوامل التالية: (الوقاد و وديان، 2019، صفحة 48)

1. تتطلب الموضوعية مبدأ الاستقلالية والحياد كقاعدة أساسية لتحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق في إبلاغ الجهات المعنية بنتائجه؛
2. مبدأ الاستقلالية والحياد ضروري لحماية مصالح العديد من الجهات التي تقدم لها خدمات التدقيق؛
3. يعزز ويزيد مبدأ استقلالية وحياد المدقق من الثقة في المعلومات المدققة الصادرة عن الجهات المعنية محل عملية التدقيق ؛
4. توفر الاستقلال المهني للمدقق كما يراه الآخرون ضروري لتحقيق مبدأ الاستقلالية والحياد إضافة إلى الاستقلال الحقيقي كما يراه ويقدره المدقق ضمانا لتحقيق أهداف التدقيق ؛
5. للتأكيد على استقلالية وحياد التدقيق حقيقة ومظهرا لا بد من تقييم استقلالية وحياد المدقق أو مكاتب التدقيق مع الأخذ في الاعتبار العناصر التالية:

- استخدام معيار العقل والمنطق والمعقول للحكم على ظروف العمل؛
- توافر الوقائع والحقائق اللازمة للحكم على استقلالية وحياد المدقق ؛
- في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة اعتماد معيار تصرف وسلوك الشخص العادي لتقدير تصرف وسلوك المدقق.

الفرع الثالث: أبعاد استقلالية وحياد المدقق

إن علاقة المدقق بالشركة محل التدقيق قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية والعلاقات الشخصية، وقد تؤثر العوامل مجتمعة أو بصفة مستقلة على استقلال المدقق، لذا كي تحافظ المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الاستقلال التام للمدقق خلال عملية التدقيق التي تمر في عدد من المراحل. ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلال وحياد المدقق، وهي: (نصرات و عبد اللاوي، 2021، صفحة 48) بتصرف.

أولا. الاستقلال عند التخطيط: يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، مما لاشك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 41).

ثانيا. الاستقلالية عند الفحص والإثبات: يجب أن يتحقق استقلال المدقق في مجال تنفيذ واجباته عن طريق عدم خضوعه لأية ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والبنود التي سوف تخضع للفحص، ويتضمن ذلك حق المدقق الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المؤسسة وجمع المعلومات من كافة المصادر، بالإضافة إلى خلق مناخ من التعاون الفعال بين المدقق والعاملين في المؤسسة خلال عملية إجراء الفحص وعدم خضوع المدقق لتأثير الإدارة عن طريق قبول مستندات أو مفردات دون تدقيق أو فحص، وأخيرا البعد عن العلاقات الشخصية مع العاملين أو خلق المصالح مما يؤثر على حياد المدقق واستقلاله. (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008، صفحة 66) بتصرف.

ثالثا. الاستقلال عند إعداد التقرير: وهو الجزء الأهم من استقلالية المدقق ويقصد بها أن يكون رأي المدقق الذي سيصدره هو نتائج أعمال التدقيق الذي مورس بشكل مستقل وفق خطة أعدت مسبقا دون أن يتعرض ذلك المدقق لضغوط أو مؤثرات قد تحرفه عن النتيجة المنطقية لأعمال التدقيق التي قام بها. (أبو القمصان، 2007، صفحة 26)

سيتم تناول أبعاد استقلالية وحياد المدقق بالتفصيل في الفصل الثالث من جميع الجوانب ذات الصلة بها.

الفرع الرابع: متطلبات التزام المدقق بمعيار استقلالية وحياد المدقق

يتطلب التزام المدقق الخارجي بمعيار الاستقلالية والحياد لمواجهة العوامل المؤثرة بشكل سلبي على استقلاليته وحياده وإيجاد الحلول للمشاكل التي يتعرض لها أثناء أدائه مهمة التدقيق عبر مختلف مراحلها حيث يلزم المدقق الالتزام بـ: (علي و فرج، 2021-2022، الصفحات 49-52) بتصرف

أولاً. تعظيم وازع الضمير: يعتبر الاستقلال الظاهر قابل للقياس والمراقبة ، ما يسهل الضغط على المدقق للحفاظ عليه وبالتالي تبقى المشكلة قائمة، أما بالنسبة للاستقلال في الواقع أو ما يعرف بالاستقلال الذهني للمدقق فهو يرتبط بمسألة ضمير المدقق وقيمته الذاتية لذلك يلزم على المدقق إدراك نزاهته في عمله وإعمال قيم مثل العدل والموضوعية والاحترام، من شأنه أن يجعله محافظاً باستمرار على استقلاله، وجدارته بالانتماء لمهنة ذات دور هادف في المجتمع.

ثانياً. تقليل الآثار السلبية للخدمات الاستشارية على الاستقلال والحياد: لا يعتبر أداء المدقق للخدمات الإدارية أو الاستشارية سبباً لفقدانه الاستقلالية لعدم توفر دليل عملي ملموس على ذلك، بل أن بعض مستخدمي الكشوف المالية يرجعون التأثير السلبي على الاستقلالية يعود لعدة عوامل مثل: حجم مكتب التدقيق، الحالة المالية للزبائن وغيرها من العوامل التي سنفصل فيها في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق

في هذا المطلب سيتطرق للعديد من العوامل التي تؤثر على استقلالية وحياد المدقق المتمثلة في العوامل المرتبطة بالمدقق والتدقيق والعوامل الأخرى غير مرتبطة بالمدقق والتدقيق .

الفرع الأول: العوامل المرتبطة بالمدقق

أولاً. تعيين المدقق: شرع القانون للهيئة العامة للمساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) بتعيين المدقق حفاظاً على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على المؤسسة بتعيين المدقق تفويضاً من الهيئة العامة للمساهمين فسح المجال لها بالضغط على المدقق ليولد له شعور الامتنان للإدارة عندما تعد الكشوف المالية لإبداء الرأي فيها من قبله ما يعرض استقلاليته للشك والخطر (الرشيدي، 2012، صفحة 18). ولتجنب أي ضغط على المدقق ودعماً لاستقلاليته أوكلت بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية للجنة التدقيق الخارجي بالمنشأة الحق في تعيينه وتحديد أتعابه حتى لا تمارس إدارتها أي ضغوطات على المدقق (سردوك، 2004، الصفحات 102-103)

ثانياً. عزل المدقق: تتمتع الإدارة بعزل المدقق عن أداء المهمة المكلف بها في حال لم يلي رغبتها ويتبع إرشاداتها هذا ما يعتبر تهديداً لاستقلاليته وحياده، عادة ما يكون عزل المدقق بيد من قام بتعيينه وتحديد أتعابه المتمثل في الجمعية العامة للمساهمين وقبل عزله يتم إخطاره مسبقاً، كما يمكن للمدقق قبل قبول المهمة الاستفسار عن أسباب عزل المدقق السابق، يمكن عزل المدقق بسبب خلاف شخصي مع العميل أو عدم التزام العميل بالقوانين، أو وجود مخالفات جوهرية اكتشفها المدقق تمس العميل، في حال عزل المدقق قبل نهاية المدة القانونية المحددة يمكن له طلب تعويض بسبب الأضرار المترتبة عن عزله تعسفياً (دعنا، 2004).

ثالثاً. تحديد أتعاب المدقق: يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المدقق إذا ما استخدم سلاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله، خصوصاً إذا ما سلمنا جدلاً بأن المدقق لن يقبل في الأصل القيام بعملية التدقيق ما لم تكن أتعابه عنها تتناسب مع ما سوف يبذله من جهد ووقت في سبيل إتمام عملية التدقيق وتقديم تقريره عنها (شريم و حمود بركات، 2011، صفحة 78).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

1- **الأتعاب الشرطية:** هي الأتعاب التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول عليها بناءً على تحقق شرط مستقبلي كأن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق، إن قبول هذه الأتعاب عن خدمات لا تمثل خدمات تأكيد قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية بسبب المصلحة الشخصية للمدقق (الذنيبات، 2015، صفحة 124).

2- **العمولات وأتعاب الإحالة:** أتعاب الإحالة تعني الأتعاب التي يحصل عليها المدقق أو يقوم بدفعها نتيجة إحالة بعض العمل الخاص بالعميل لمكتب تدقيق آخر أو العكس، تتعلق العمولات بقبض المدقق لعمولات من أجل تسويق نشاط عمل معين (الذنيبات، 2015، صفحة 125)، إن قبول مثل هذه الأتعاب والعمولات يؤثر على استقلالية وحياد المدقق.

3- **الهدايا والهبات:** إن تلقي المدقق 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 (الرشدي، 2012، صفحة 22).

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بالتدقيق

تتمثل العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق المرتبطة بالتدقيق في:

أولاً. حجم مكتب التدقيق: يجب التفرقة بين مكاتب التدقيق الصغيرة والكبيرة إذ غالباً ما تكون الثانية أقل عرضة لفقدان الاستقلالية بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة المملوكة للمدقق الواحد، نظراً لأن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون أقل اعتماداً على زبون معين بسبب أتعاب التدقيق من زبون معين تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب التدقيق الصغيرة وزبائنها. من ناحية العلاقة بين الزبون والمدقق بحيث تكون العلاقة الشخصية بين المدقق وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان عنصر الاستقلالية (لباز، زرقط، و رقيق، 2021، صفحة 47).

ثانياً. التحكم وامتداد تسيير النتائج: تحل على الهيكل من أجل التحكم في المؤسسة لامتداد تسيير النتائج كما يلي: (عزوز، 2007، صفحة 30)

1- **التحكم:** دور المدقق هو العمل على احترام القانون المعلومات للمساهمين، مع الأخذ بعين الاعتبار المكان المركزي الذي تحتله في هاته العلاقة المهنية على الثقة، غير مسموح توضيح الإجراءات، تعيين وفصل تكون مسافته بالتوافق مع مبادئ التحكم الجيد.

2- **امتداد تسيير النتائج:** من حيث أن المساهمين يطمحون إلى تعظيم أرباحهم المساهمين من حيث مبادئ الفوائد هو رفع عودتهم نحو الاستثمار يستطيع أن يعمل على إدارة الأعمال بضغوطات قوية، عندئذ فالمسيرين قد يكونون منقادين للقيام باختيار حسابي وطبيعة محاسبة مرتبة، وبالإضافة إلى كفاءتهم المحكوم عليها بعامل نجاحات المؤسسة. سلوك المدققين بالنسبة لقوانين المحاسبة المستعملة من أجل تسيير النتائج يستطيع أن يؤسس لوجهة سليمة بشرح التجديد لصلاحيته أو العكس.

ثالثاً. الخدمات الاستشارية: عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخدمات الاستشارية على أنها: "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام الزبون للطاقت والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم" (فريط، 2008، صفحة 15). إن تقديم الخدمات الاستشارية يمكن أن تؤثر على عنصر الاستقلالية بالنسبة للمدقق وعليه في حالة تقديم المدقق خدمات استشارية بخلاف خدمات التدقيق، فإنه يجب أن يتعد عن مؤثر من داخل أو خارج المؤسسة وكذا عن العلاقات الخاصة بالشخصية التي يمكن أن تفقده استقلاليته وموضوعيته (براق و ديلمي، 2017، صفحة 24).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

رابعا. طول فترة الارتباط بالزبون: طول الفترة الزمنية مع الزبون تؤدي إلى توطيد العلاقة بين المدقق وزبونه، مما يؤثر على نوعية التدقيق بالتأثير على استقلالية المدقق ويحدث أيضا عندما يخل أحد المدققين بموضوعيته لتوطيد علاقته مع زبونه ويكون بقبول الضيافة والهدايا، أو أن يكون أحد أفراد أسرة المدقق يشغل منصبا حساسا في شركة الزبائن (CHIA-AH & KARLSSON, 2010, p. 27).

الفرع الثالث: العوامل غير مرتبطة بالمدقق والتدقيق

تتمثل في العوامل المرتبطة ببيئة التدقيق الاقتصادية والقانونية، كالمنافسة بين مكاتب التدقيق، المسؤولية القانونية ومراقبة الضغط التي يمكن تفسيرها كالآتي:

أولا. المنافسة بين مكاتب التدقيق: في حالة المنافسة بين مكاتب التدقيق يجب الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة كما أن تلك المنافسة لا يجب أن تكون على حساب الأتباع التي سيحصل عليها المدقق من العميل، وهذا من أجل المحافظة على استقلالية المدقق وحياده (براق و ديلمى، 2017، صفحة 20).

ثانيا. المسؤولية القانونية: يخضع التشريع الجزائري المدقق القانوني لعقوبات قضائية وفقا للمسؤوليات الثلاثة المدنية والجنائية والتأديبية ردعا لأي تصرف غير أخلاقي نفعي لصالحه ما يعزز استقلالية وحياد التدقيق.

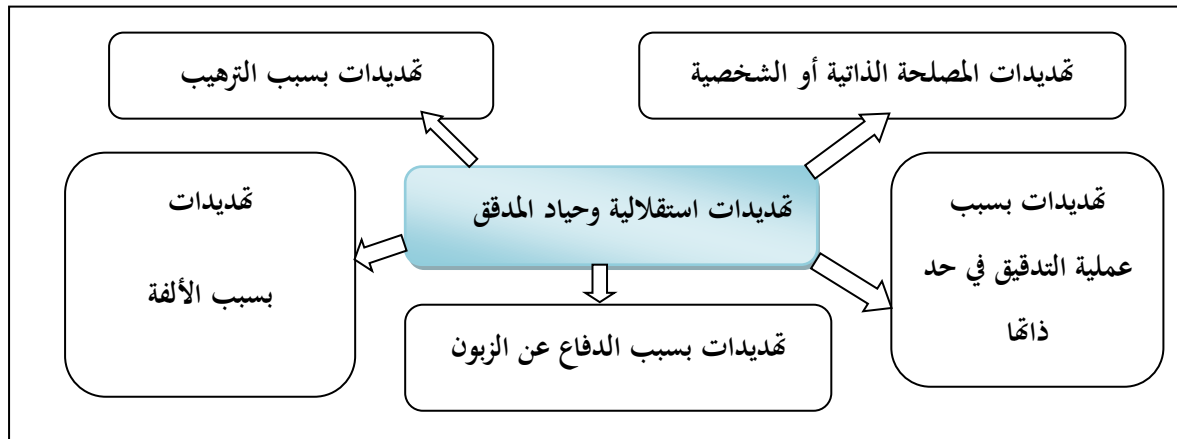
ثالثا. مراقبة الضغط: آليات مراقبة عمال الشركة المتعاقدة قد وضعت في مستويات مختلفة. (عزوز، 2007، صفحة 32)

المطلب الثالث: التهديدات التي تواجه استقلالية وحياد المدقق

عند قيام المدقق بعملية التدقيق قد يواجه تهديدات عديدة تعرض استقلاليته وحياده لخطر أو فقدانها، ما يمس برأيه ويؤثر عليه تأثيرا سلبيا وبذلك يفقد المعلومات المالية الموثوقة والملائمة بسبب عدم صحتها ما ينجم عنه خسائر غير محتملة لمستخدميها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية ليدفع بهم إلى الشك في استقلاليته وحياده وفقدان الثقة في عملية التدقيق التي قام بها.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليل قواعد وآداب وسلوكيات مهنة التدقيق، كما قام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بإصدار دليل المحاسب الدولي العربي القانوني المعتمد IACPA يتضمن كافة قواعد أخلاقيات المهنة وكذا يحدد مجمل الأمور التي تتعلق بالتهديدات التي تواجه استقلالية وحياد المدقق الناجمة عن عدم الالتزام بالأخلاقيات الأدبية للمهنة ومخالفتها عند القيام بالمهمة. يمكن توضيح أهم تقسيمات هذه التهديدات في الشكل الآتي:

الشكل (01): التهديدات المحتملة لاستقلالية وحياد المدقق



المصدر: (أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، 2009، صفحة 229)

الفرع الأول: تهديدات بسبب المصالح الذاتية للمدقق

تنشأ تهديدات المصلحة الذاتية أو ما يعرف بتهديد المصلحة الشخصية عندما يوجد تضارب في المصالح أو التهديد بأن مصلحة مالية أو مصلحة أخرى ستؤثر بشكل غير لائق على حكم المدقق (ID AHMAD, HNICHE, & CHEGRI, 2023, p. 7)، كما تبرز تهديدات المصلحة الذاتية التي قد تؤثر على التزام المدقق بالاستقلالية والحياد جراء الحالات الآتية: (الطرايرة، 2013، الصفحات 8-9) بتصرف

- وجود مصلحة مالية مباشرة جوهرية للمدقق مع الزبون ؛
- وجود مصالح لأحد أفراد العائلة المباشرين أو المقرين للمدقق مع الزبون ؛
- أن تشكل الإيرادات من الزبون الجزء الأكبر من أتعاب المدقق أو مكتب التدقيق أو شركة التدقيق ؛
- وجود علاقة تجارية وثيقة للمدقق مع الزبون ؛
- وجود تخوف لدى المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق من فقدان زبون مهم ؛
- دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى الزبون ؛
- أن تكون أتعاب المدقق أو مكتب التدقيق أو شركات التدقيق مشروطة بنتائج التدقيق.

الفرع الثاني: تهديدات بسبب عملية التدقيق في حد ذاتها

تبرز هذه التهديدات في حالة السعي للوصول إلى نتائج في تقرير المدقق جراء تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق، وتظهر أيضا جراء صعوبة احتفاظ المدقق بموضوعيته عند وجود أحكام سابقة بحاجة إلى اختبار أو إعادة التقييم من طرف المدقق (أحمد لطفي، 2009، صفحة 233)، ويبرز خطر الفحص الذاتي أو التهديد من حيث أن المدقق المحترف سيصدر حكما في سياق القيام بنشاط روتيني بناء على حكم صادر عن زميله المدقق السابق دون التأكد من صحته (ID AHMAD, HNICHE, & CHEGRI, 2023, p. 7)، كما تبرز تهديدات التدقيق الذاتي التي قد تؤثر على التزام المدقق بالاستقلالية والحياد جراء الحالات الآتية: (الطرايرة، 2013، الصفحات 8-9) بتصرف

- أن يتم تدقيق الكشوف المالية المعدة من قبل المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق نفسها ؛
- إصدار رأي حول حول فعالية نظام مالي شارك المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق في تصميمه أو تنفيذه؛
- أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديرا أو مسؤولا لدى الزبون ؛
- أن يقدم المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق خدمات أخرى للزبون تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق؛
- اكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمال المدقق المزاوالم المهنة (أحمد لطفي، 2009، صفحة 234)

الفرع الثالث: تهديدات بسبب الدفاع عن الزبون

تحدث هذه التهديدات عندما يقوم المدقق أو احد أعضاء فريق عمل التدقيق في الشركة محل التدقيق بالترويج لموقف أو رأي إلى حد إمكانية تعريض موضوعية المدقق للخطر من خلال إصدار أحكام تستند لأحكام الزبون (سليمان، 2014، صفحة 84) بتصرف، وتسمى أيضا بتهديد المناصرة التي يعمل فيها المدقق الدفاع عن موقف الزبون في التعامل مع الغير، كما تبرز تهديدات التأييد أو الدفاع عن الزبون التي قد تؤثر على التزام المدقق بالاستقلالية والحياد جراء الحالات الآتية: (الطرايرة، 2013، الصفحات 8-9) بتصرف، (سليمان، 2014، صفحة 84)

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- تأييد المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق عملية إصدار الأسهم للزبون ؛
- العمل كمحامي للزبون من خلال تأييد والدفاع عنه أو حل النزاعات مع الغير ؛
- عندما تكون السلطة الفعلية في استمرار التعاقد الخاص بالتدقيق في يد مجلس إدارة الشركة وليس المساهمين.

الفرع الرابع: تهديدات بسبب الألفة

يعنى بتهديدات التآلف تعاطف شديد بين المدقق أو أحد أفراد فريق التدقيق بسبب نشوء علاقة وطيدة مع الزبون لفترة عمل طويلة معه ما يعرضه للتأثر بالمديرين أو المسؤولين الممثلين للزبون وبذلك ينجم عنه تهديد الثقة ليصبح المدقق غير حازم في رأيه أو يبعث بالشك المهني عند إجراء عملية التدقيق لأنه محل ثقة تامة لإدارة زبون التدقيق، من أسباب خلق تهديدات التآلف أهمها (مجلس معايير، 2012، صفحة 16):

- في حالة وجود علاقة عائلية قريبة أو مباشرة ما بين أعضاء فريق عملية التدقيق مع مدير أو مسؤول لدى الزبون ؛
- في حالة وجود علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع موظف لدى الزبون مخولة له الصلاحيات بممارسة تأثير هام على موضع عملية التدقيق ؛
- في حالة وجود مدير أو مسؤول لدى الزبون أو موظف يحتل منصب يخوله ببذل تأثير هام على موضوع العملية عمل مؤخرًا كشريك في العملية ؛
- في حالة وجود مدقق يقبل الهدايا أو المعاملة التفضيلية من زبون ما، ما لم تكن القيمة ليست ذات أهمية أو ليست ذات عواقب ؛
- في حالة وجود موظف رئيسي تكون له علاقة ارتباط طويلة الأمد مع زبون التأكد.

الفرع الخامس: تهديدات بسبب الترهيب

تنشأ تهديدات فعلية أو محتملة بسبب مضايقة وترهيب المدقق تمنعه من العمل بموضوعية واستقلالية وحياد، من أهم ممارسات الضغط من طرف الإدارة على المدقق خلال قيامه بمهمة التدقيق ما يؤثر بصفة مباشرة على استقلاليته وحياده في إبداء الرأي الآتي (الشوا، د.س، الصفحات 96-97) بتصرف:

- نتيجة تخوف الإدارة من الغش والتلاعبات في الكشفوف المالية والتقارير المالية وإخفاء بعض أسرارها تسعى لعدم حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية واللازمة له، فعند قيامه إعداد برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات والإجراءات اللازمة لأداء مهمته تعمل الإدارة على أن يبقى تركيزه في أمور معينة دون غيرها ؛
- تدخل الإدارة في عمل المدقق أثناء فحص السجلات والدفاتر المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود الأصول والملكية ومتابعة الأحداث اللاحقة للكشفوف المالية بتوجيه تركيزه على بنود معينة دون غيرها من البنود ؛
- عند قيام المدقق بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي المدقق أو امتناعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تم الطرف الثالث من مستخدمي الكشفوف المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

المطلب الرابع: الإجراءات الوقائية وآليات الحماية من تهديدات استقلالية وحياد المدقق

نظرا للتهديدات التي يواجهها المدقق والتي تعيق أداءه عملية التدقيق بكل نزاهة، والتخوف المشروع لمستخدمي الكشوف المالية من أن المدقق قد يعمل لصالح مصلحته الذاتية أو لصالح الزبون بدلا من ضمان أداء مهمته بكل موضوعية ونزاهة وأمانة ما قد يتسبب في إثارة شكوكهم حول استقلاليته وحياده في إبداء الرأي حول الكشوف المالية للمؤسسات محل التدقيق أو فقدانه لها تماما، وبذلك يعرض سمعة المدقق ومكاتب التدقيق للخطر، فقد تم تصميم ووضع إجراءات وقائية وآليات حماية استقلالية وحياد المدقق من هذه التهديدات.

الفرع الأول: الإجراءات الوقائية من تهديدات استقلالية وحياد المدقق

للوقاية من التهديدات المحددة سابقا يتوجب على المدقق تحديد احتمالية وجود أي من الحالات التي تنشأ منها التهديدات السابقة عبر كافة مراحل عملية التدقيق قبل وبعد لتفاديها أو التقليل من مخاطرها لدرجة القبول والرضا ما يمنع التأثير في حكم المدقق أو رأيه، وفي حال لم يتمكن من مجابهة هذه التهديدات فبإمكانه عدم قبول المهمة أو إلغاؤها. تنقسم الإجراءات الوقائية من تهديدات استقلالية وحياد المدقق للتقسيم التالي:

أولا. الإجراءات الوقائية وفقا للمتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة:

لمواجهة مختلف التهديدات التي تعترض الاستقلالية والحياد لإضعافها تم تصميم مجموعة من القواعد المتمثلة في الإجراءات الوقائية منها بنشرها عن طريق التشريعات أو اللوائح أو التنظيمات المهنية التي تسمح بتوافر السمات الشخصية التي تلزم بها مهنة التدقيق، وقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين في أخلاقيات مهنة التدقيق هذه الإجراءات الوقائية المتمثلة في: (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2008، الصفحات 19-20)، (الطرايرة، 2013، صفحة 10)

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لممارس المهنة؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة؛
- لوائح حوكمة الشركات؛
- المعايير المهنية اللازمة لأداء المهمة؛
- الرقابة المهنية أو التنظيمية والإجراءات التأديبية التي تتضمنها المهنة؛
- التدقيق الخارجي من قبل أطراف خارجية لها حيثية قانونية وذلك للتقارير أو الإقرارات أو المكاتبات أو المعلومات أو الإجراءات أو النتائج التي توصل إليها المدقق.

ثانيا. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: تشمل صنفين من الإجراءات الوقائية ببيئة العمل هما :

- 1- الإجراءات الوقائية على نطاق مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق: تتمثل الإجراءات الوقائية في بيئة وأنظمة الزبون التي تساعد المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق من تقليل التهديدات وتفاديها وهي: (أحمد لطفي، 2009، الصفحات 239-240) بتصرف
- التركيز على أهمية استقلالية وحياد المدقق وفريق عمل التدقيق من خلال توعيتهم وبعث فيهم روح السلوك الأخلاقي لتحقيق المصلحة العامة لمكتب التدقيق؛
- القيام بتدريب وتطوير وتقييم عمل المدقق وأعضاء فريق التدقيق بوضع السياسات والإجراءات المطبقة لتنفيذ رقابة النوعية (الجودة) على المهمة والإشراف عليها؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- تحديد التهديدات وتقييم الآثار الجوهرية الناجمة عنها ضمن تقارير موثقة ومكتوبة من السياسات الإلزامية للاستقلالية والحياد كآلية تهدف للحماية وتخفيض أثر التهديدات أو إزالتها؛
- تحقق السياسات والإجراءات الداخلية الموثقة من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات مكاتب التدقيق بالاستقلالية والحياد؛
- إتباع سياسات وإجراءات فعالة تمكن من تحديد العلاقات أو المصالح بين المدقق أو مكاتب التدقيق أو فريق عمل التدقيق والزبائن ؛
- التزام السياسات والإجراءات بالرقابة على مدى اعتماد مكاتب التدقيق على إيرادات الزبون الواحد وكيفية الحد من ذلك؛
- فرض سياسات وإجراءات لمنع الأشخاص بخلاف أعضاء فريق عمل التدقيق بالتأثير على رأي المدقق حول مهمة التدقيق؛
- تفرض الآليات عقوبات على كل من يخالف الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة للاستقلالية والحياد ؛
- منح صلاحية الاتصال للعاملين بالرؤساء أو المستويات العليا في داخل المؤسسة فيما يخص القضايا الهامة حول الاستقلالية والحياد والإعلام بالإجراءات المتاحة للعاملين ؛
- إصدار المنظمات المهنية أو الهيئات الرقابية نظام فعال لرفع الشكاوى ضد التصرفات غير الأخلاقية والسلوكيات غير المهنية .

2- الإجراءات الوقائية الخاصة بعملية التدقيق: تشمل الإجراءات الوقائية في مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق على مستوى عملية التدقيق وتتضمن: (الطرايرة، 2013، صفحة 11) بتصرف

- الاستعانة بمدقق آخر أو شركة أخرى للتدقيق في أعمال التدقيق المؤداة من قبل المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق؛
- استشارة الخبراء المستقلين من الأطراف الخارجية كالمنظمات والهيئات المهنية وغيرها ؛
- تحديد الخدمات والأتعاب والقضايا الأخلاقية مع كفاءات الحوكمة لدى الزبون ؛
- إشراك شركة أخرى لإنجاز أو إعادة إنجاز جزء من عمل التدقيق (أبو زيد الشحنة، 2015، صفحة 76)؛
- التناوب والتغيير في المدقق أو أعضاء فريق التدقيق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق.

الفرع الثاني: آليات الحماية من تهديدات الاستقلالية وحياد المدقق

لحماية استقلالية وحياد المدقق تطلب وضع مجموعة من القواعد والآليات المختلفة لتعمل على تخفيض التهديدات التي تواجهها أو تجنبها ومنع وقوعها، فتطبق هذه الآليات باستخدام أدوات حماية استقلالية المدقق من تهديدات الزبائن أو أدوات حماية استقلالية المدقق عند الارتباط بمصالح مالية مع الزبون أو في ظل وجود علاقات شخصية وتجارية مع الزبون أو في ظل وجود معاملة تمييزية من الزبون أو عند تقديم خدمات التقاضي للزبون أو في ظل الاعتماد المفرط على دخل الأتعاب من الزبون أو عند تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق.

أولاً. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات الزبائن: من خلال طبيعة عمل المدقق ودراسة الآليات المحددة بما يناسب التهديدات المتوقعة عرضة لاستقلالية وحياد المدقق يمكن للمدقق الممارس لمهنة التدقيق الاستناد إلى أدوات الحماية المناسبة والمطبقة من طرف الزبون، كما لا يمكن الاستناد على هذه الآليات لوحدها فقط لتقليل هذه التهديدات. وتتمثل هذه الآليات في:

- الإقرار بتعيين المدقق والاعتماد عليه من أطراف غير الإدارة ؛
- وجود موظفين أكفاء ذوي الخبرات العالية ما يمكنهم من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة ؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- قوة أنظمة وإجراءات العمل الداخلية المطبقة التي تضمن الخيارات الموضوعية ونوعية (الجودة) الأداء ؛
- تفعيل الاتصالات المتعلقة بخدمات المؤسسة من خلال الاستشارات الصحيحة التي يوفرها الهيكل التنظيمي لحكومة الشركات لدى الزبون.

ثانيا. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات الارتباط بمصالح مالية مع الزبون: في حال تبين وجود مصالح مالية بين المدقق أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته أو من المقربين له مع الزبون سواء كانت علاقة مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة فإن ذلك يخلق تهديد المصلحة الذاتية لاستقلالية وحياد المدقق لذلك تم تصميم آليات حماية من هذه التهديدات والمتمثلة في: (الذنيات، 2015، صفحة 118)

- التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن ينظم كعضو من فريق عملية التدقيق ؛
- التخلص من المصلحة المالية غير المباشرة كلياً أو من الجزء المتبقي غير المادي قبل أن ينظم كعضو من فريق عملية التدقيق ؛
- فصل العضو من فريق عملية التدقيق بعد مناقشة ذلك مع المعنيين بحكومة المؤسسة وتدقيق أعماله من قبل مدقق آخر وتقديم المشورة المناسبة.

في حال تبين وجود مصالح مالية من غير (خارج) أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلتهم أو من المقربين لهم وهم: شركاء أو أعضاء عائلاتهم المقربين، شركاء وإداريين يقومون بأداء خدمات غير تأكيدية لنفس الزبون، الأفراد الذين لهم علاقة شخصية قريبة من أحد أعضاء فريق التدقيق مع الزبون (الذنيات، 2015، صفحة 118)، هذا سواء كانت علاقة المصلحة المالية مباشرة أو غير مباشرة فإن ذلك يخلق تهديد المصلحة الذاتية لاستقلالية وحياد المدقق لذلك تم تصميم آليات حماية من هذه التهديدات والمتمثلة في:

- وجود سياسات وإجراءات تمنع الاحتفاظ بهذه المصالح المالية المباشرة أو غير المباشرة ؛
- اللجوء إلى المكلفين بحكومة الشركات لمناقشة القضايا المتعلقة بالارتباط بمصالح مالية مع الزبون لمناقشة حالة فصله أو نقله ؛
- الاستعانة بمدقق آخر غير أحد أعضاء فريق التدقيق لفحص وتدقيق الأعمال المنجزة لتقديم المشورة السليمة.

ثالثاً. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات وجود معاملات شخصية وتجارية مع الزبون:

تنشأ عن العلاقات أو المعاملات الشخصية والتجارية مع الزبون تهديدات ناتجة عن المصلحة الشخصية وتهديدات الألفة وتهديدات الترهيب بضغوطات يفرضها الزبون على المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق التي يحتمل أن تكون لها تأثيرات جوهرية في إضعاف استقلاليتهم وحيادهم ، لذا ينبغي الأخذ بآليات الحماية من هذه التهديدات وهي: (أحمد لطفي، 2009، الصفحات 254-264) بتصرف

- وضع سياسات وإجراءات الإبلاغ عن أية علاقات شخصية أو تجارية تشكل تهديداً لاستقلالية وحياد المدقق ؛
- إنهاء العلاقة أو المعاملة التجارية مع الزبون أو التخفيض من حجمها لتصبح غير هامة دون أي تأثير وفي هذه الحالة يمكن نقل المدقق من فريق عملية التدقيق ؛

➤ رفض القيام بعملية التدقيق ؛

- مناقشة حالة نقل المدقق مع المعنيين بحكومة المؤسسة كلجنة التدقيق ؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

➤ في حالة أن تهديد وجود علاقة بين أحد أعضاء فريق التدقيق وأحد أفراد الأسرة موظفا تخول له الصلاحية باستغلال النفوذ والتأثير جوهريا على عملية التدقيق لابد من استبعاد العضو من فريق التدقيق وإعادة تشكيل فريق تدقيق لتفادي العلاقات التي تشكل تهديدا لاستقلالية وحياد التدقيق.

- وجود سياسات وإجراءات تساعد الموظفين على مناقشة قضايا الاستقلالية والحياد الهامة مع مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق ؛
- لا يتعامل المدقق مع المسائل التي تقع في نطاق اختصاص عضو العائلة المقربة بإعادة توزيع مسؤوليات فريق التدقيق؛
- إعطاء عناية إضافية لفحص عمل المدقق أو الاستعانة بمدقق آخر ؛
- استبعاد المدقق عضو فريق التدقيق من اتخاذ أي قرارات إدارية تخص حماية التدقيق ؛
- وضع إجراءات ملائمة أو ضرورة تعديل خطة عمل عملية التدقيق ؛
- ضمان الخبرة والكفاءة العالية للمدقق المنظم الى الزبون من طرف فريق التدقيق ؛
- تفعيل الرقابة النوعية على عملية التدقيق ؛
- لا يحق للشخص المعني أية مزايا أو مدفوعات من المدقق أو مكتب التدقيق أو شركة التدقيق ما لم تكن قد تمت طبقا لترتيبات محددة مسبقا ؛

➤ لا يستمر الشخص في المشاركة أو الظهور بمظهر المشارك في أعمال المنشأة أو الأنشطة المهنية لها.

رابعا. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من التهديدات في ظل وجود معاملة تمييزية من الزبون: ينشأ عن قبول المدقق الهدايا أو الضيافة من الزبون تهديدات المصلحة الذاتية و تهديدات الألفة وتهديدات الترهيب ممارسة الزبون ضغط على المدقق ما يضعف استقلاليته وحياده وخاصة عند الإعلان عنه للجميع ويتم تقييم مدى تأثير هذه التأثيرات بمعرفة طبيعتها ودرجة خطورتها على عملية التدقيق وإبداء الرأي في الكشف المالية المدققة مما يدفع بتطبيق آليات الحماية الممكنة والمتاحة بعدم قبول هذه الهدايا أو الضيافة.

خامسا. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات تقديم خدمات التقاضي للزبون: يقوم المدقق بتقديم خدمات مثل العمل كشاهد خبير أو حساب الخسائر المقدرة أو مبالغ أخرى قد تصبح مستحقة التحصيل أو السداد كنتيجة للتقاضي وغيرها من الخدمات المتعلقة بالتقاضي أو النزاع تسمى كلها بخدمات التقاضي ينشأ عنها تهديدات عملية التدقيق في حد ذاتها لذا يتوجب تقييم هذه التهديدات لمعرفة درجة أهميتها وتأثيراتها الجوهرية على استقلالية وحياد المدقق وعلى مهمة التدقيق فإذا كانت هامة وجب إتباع آليات الحماية التالية: (أحمد لطفي، 2009، صفحة 267) بتصرف

- الامتناع عن أداء المهمة ؛
- وضع إجراءات وسياسات لمنع مساعدي التدقيق من اتخاذ القرارات الإدارية نيابة عن الزبون ؛
- الاستعانة بمدققين غير أعضاء فريق التدقيق للقيام بعملية التدقيق ؛
- الاستعانة بأعمال خبراء مستقلين ؛
- الإبلاغ عن طبيعة النزاع أو التقاضي للجنة التدقيق أو المعنيين بحوكمة المؤسسة ؛
- نقل المدقق العضو من فريق التدقيق إذا كان التهديد متعلق به ؛
- الاستعانة بمدقق آخر من غير أعضاء فريق التدقيق للفحص العمل المنجز وإبداء الاستشارة السليمة.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

سادسا. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات اعتماد على نسبة إيرادات أتعاب التدقيق إلى إيرادات أتعاب مكتب التدقيق: يبرز عن الاعتماد على إيرادات أتعاب التدقيق إلى إيرادات أتعاب مكتب التدقيق ومن التخوف من خسارة الزبون فيسبب تهديدات المصلحة الذاتية التي تضعف استقلالية وحياد المدقق وتهديدات ضغوط الزبون، لمواجهة لا بد من دراسة وتقييم هذه التهديدات لتحديد درجة تأثيرها على عملية التدقيق من أجل وضع آليات الحماية منها وهي: (أحمد لطفي، 2009، صفحة 269)، (الذنيبات، 2015، الصفحات 124-125) بتصرف

- اتخاذ الإجراءات اللازمة للتخفيف من الاستناد على زبون واحد ؛
 - تحديد طبيعة عملية التدقيق ومناقشة أسس تحديد الأتعاب في اتفاقية بين المدقق والزبون ؛
 - متابعة وفحص وتفعيل الرقابة النوعية على خدمات التدقيق المقدمة من طرف آخر مستقل ؛
 - الاستعانة بالهيئات الرقابية لتقديم المشورة السليمة أو بمدقق آخر مستقل ؛
 - فحص نتيجة العمليات والأعمال المدققة من طرف مدقق مستقل آخر ؛
 - عدم التفاوض على أتعاب التدقيق من طرف المسؤولين التنفيذيين أو المديرين بل يتم من قبل لجنة التدقيق.
- سابعا. آليات حماية استقلالية وحياد المدقق من تهديدات تقديم خدمات أخرى: ينشأ عن تقديم خدمات أخرى ليست ضمن مجال مهمة التدقيق لإدارة الزبون تهديدات لاستقلالية وحياد المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق وتمثل هذه التهديدات في : تهديدات المصلحة الذاتية ، تهديدات عملية التدقيق في حد ذاتها، تهديدات الألفة لذلك ينبغي تقييم جوهر تأثيرها على استقلالية وحياد المدقق ودرجة خطورتها على مهمة التدقيق من أجل تجنبها أو تقليلها لمستوى مقبول بتنفيذ آليات الحماية اللازمة لهذه التهديدات وهي: (أحمد لطفي، 2009، صفحة 282) بتصرف

- وضع قواعد لمنع المدقق من اتخاذ القرارات الإدارية مع الزبون ؛
- التأكد قبل الموافقة على أداء مهمة تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق لا ينجم عنها تهديدا لاستقلالية وحياد المدقق وإذا ثبت العكس يرفض القيام بالمهمة؛
- اطلاع ومناقشة مسائل الاستقلالية والحياد، تحديد الأتعاب مع المعنيين بحوكمة الشركات كلجنة التدقيق ؛
- الاستعانة بمدقق مستقل آخر لتقديم رأيه المحايد حول التأثيرات المتوقعة من تقديم خدمات أخرى على استقلالية وحياد فريق المدقق أو مكاتب التدقيق أو شركة التدقيق؛
- الحصول على إقرار عن نتائج العمل الذي قامت المؤسسة بأدائه؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة تخص مسؤولية الإشراف على تقديم خدمات غير خدمات التدقيق ؛
- إعداد التنظيمات الملزمة بحيث لا يشارك الأفراد الذين يقدمون خدمات غير خدمات التدقيق.

المطلب الخامس: آليات دعم استقلالية وحياد المدقق

اشتركت المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق وكذلك الدراسات الأكاديمية والبحوث والمفكرين في اقتراح آليات واتجاهات حديثة لتعزيز دعم استقلالية وحياد المدقق للحد من السلوكيات والتصرفات غير الأخلاقية المنافية للقواعد المهنية لبعض المدققين أثناء أداء مهمة التدقيق، فعملا بهذه الآليات على الصعيد العالمي دفع بالمشروع الجزائري بدوره إلى اعتماد آليات دعم استقلالية وحياد المدقق بناء على البيئة السائدة في الجزائر والتي ستتناولها الدراسة بالتفصيل في هذا المطلب.

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

الفرع الأول: مساهمة التنظيمات التشريعية والمهنية في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر

أولاً. حالات التنافي والموانع لضمان استقلالية وحياد المدقق: حددت النصوص التنظيمية التشريعية حالات التنافي والموانع التي يتوجب على المدقق الالتزام بها حسب ما ذكر بالتفصيل سابقاً في المادتين 64 و 65 من القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فلضمان المحافظة على استقلالية وحياد المدقق يتنافى مع مهنة المدقق كل نشاط تجاري لاسيما وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛ أو كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛ أو كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري أو الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد عند نفس المؤسسة؛ أو كل عهدة برلمانية أو كل عهدة انتخابية برلمانية أو لعضوية المجالس المنتخبة إذ يتوجب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده، بالإضافة إلى أنه يمنع المدقق من قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير أو القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة؛ أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين أو قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛ أو ممارسة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى المؤسسة أو الهيئة يراقب حساباتها؛ أو أن يشغل المدقق منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده. كما نص القانون التجاري الجزائري على إلزامية تحلي المدقق بالأخلاقيات والمبادئ المهنية التالية: مبدأ النزاهة والأمانة، مبدأ الموضوعية، مبدأ الحياد والإخلاص، مبدأ الشرعية المطلوبة في إبداء رأيه حول الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق دعماً لاستقلالته وحياده. (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 10-11)

ثانياً. تعيين المدقق للحفاظ على استقلاليته وحياده: حدد التنظيم التشريعي الجزائري كيفية وشروط تعيين محافظ الحسابات والخبير المحاسبي لدى الهيئات والشركات وفقاً لما ورد في النصوص القانونية من القانون 10-01 في المواد 26، المادة 27، المادة 29، المادة 30 حيث يعين المدقق أو أكثر من المحترفين المسجلين في جداول التصنيف من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات على أساس دفتر الشروط من خلال إعلان عن مناقصة بالجراند الوطنية حيث يتم استقبال عروض المدققين ومكاتب أو شركات التدقيق وفقاً لدفتر الشروط ل يتم فتحها وتقييمها في الآجال المحددة حيث يجب أن يتضمن معايير التقييم التقني والمالي (الجريدة الرسمية، 2010، الصفحات 7-8)، حيث يجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن 3/2 سلم التنقيط الإجمالي وفقاً لما نصت عليه المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يتم بعدها عرض نتائج تقييم العروض وفقاً للترتيب التنافسي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة للفصل في تعيين المدقق المؤهل حسب المادة 13 من المرسوم التنفيذي 11-32 والحائز على المناقصة لضمان الشفافية في تعيين المدقق ودعم استقلاليته وحياده، وتحدد مدة الوكالة بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فيمكن تعيين المدقق بعد وكالتين متتاليتين بمرور ثلاث سنوات عليها، في حالة عائق ما أو مانع أو استبدال أو رفض المدقق قبول المهمة أو عدم تعيين الجمعية العامة لمدقق يتوجب على المؤسسة اللجوء للقضاء حيث يقوم مجلس إدارة المؤسسة بتقديم طلب لرئيس المحكمة التابعة لمقرها بإعطاء أمر تعيين مدقق لها. فحسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تنص على أن تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة إذ يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة بإعداد دفاتر الشروط خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات. (الجريدة الرسمية، 2011، الصفحات 23-24) بتصرف

يتضمن دفتر الشروط وفقاً للمادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ما يلي: (الجريدة الرسمية، 2011، الصفحات 23-24)

➤ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداً وفروعها في الخارج ؛

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- ملخص المعايير والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات ؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها ؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها ؛
- نموذج رسالة الترشح ؛
- نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية ؛
- نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة ؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي والموانع ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية حسب ما ورد في نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر الشروط وفقاً للمادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. في أجل أقصاه 8 ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه على محافظ الحسابات المقبول إرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية حسب ما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 24)

ثالثاً. رفض الوكالة أو العزل والاستقالة أو التوقف لدعم استقلالية وحياد المدقق:

1- **رفض الوكالة:** إذا تبين لمحافظ الحسابات مباشرة بعد تعيينه أنه يقع ضمن إحدى حالات التنافي والموانع المحددة قانوناً عليه الرفض المبرر للوكالة برسالة مسجلة مع وصل الاستلام خلال 15 يوم التي تلي معرفته بذلك. وإذا كانت المؤسسة قد باشرت في إجراءات الإعلان حول تعيين محافظ الحسابات عليه أن يطلب من المؤسسة في رسالة الرفض المبرر بوجوب الإعلان عن هذا الرفض (Ministère de l'économie, 1994, p. 7)

2- العزل والاستقالة:

➤ **عزل محافظ الحسابات:** يتم عزله من قبل من عينه، ففي حالة عزل محافظ الحسابات له حق الحضور لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها قبل عزله وأن يقتنع أن عزله تم وفقاً لدوافع منطقية وبمبررات مقبولة دون السعي لإرضاء مجلس الإدارة كي لا يعزله ما يفقده الاستقلالية والحياد. وفقاً للمادة 38 من القانون 10-01 يمكن أن يستقيل محافظ الحسابات دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8).

➤ **عزل الخبير المحاسب:** يتم عزله من قبل من عينه، ففي حالة عزل الخبير المحاسبي له قانوناً حق طلب تعويض عن فسخ العقد قبل انتهاء الفترة المتفق عليها في العقد المبرم مع المؤسسة.

➤ **التوقف:** في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس الغرفة الوطنية مهنيًا مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع حسب ما جاء في نص المادة 76 من القانون 10-01 (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 12).

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

رابعا. تحديد أتعاب المدقق لدعم استقلالية وحياد المدقق: قام المشرع الجزائري بوضع نصوص تنظيمية لكيفية تحديد أتعاب محافظ

الحسابات على أساس عدد ساعات العمل وفقا لسلم الأتعاب على أساس العناصر الآتية: (الجريدة الرسمية، 1995، صفحة 33)

➤ المجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال؛

➤ عدد الساعات الضرورية المقدرة لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون ؛

➤ مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات المحدد مضروباً في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994.

يتقاضى محافظ الحسابات مبلغ الأتعاب على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل: اندماج المؤسسة أو انقسامها أو إنشاء شركات فرعية مساهمة جزئية؛ مهام محدودة وظيفية في مراقبة الحسابات؛ أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركة الفرعية أو المساهمة وتحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظ الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين المساهمين ومحافظي الحسابات المعنيين (الجريدة الرسمية، 1995، صفحة 33)، يتم تحديدها وفق رزنامة تسديد محددة بالإضافة إلى التكفل بمصاريف إيواء ونقل وإطعام محافظ الحسابات.

وفقا للمادة 6 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملون للمؤسسة نفسها فإن مبلغ أتعابهم تساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة 20 % حيث يتم تقسيم المبلغ الإجمالي على عدد المتدخلين من محافظي الحسابات، أما عندما يكون محافظ الحسابات أو محافظو الحسابات في مؤسسة ما و محافظ حسابات أو محافظو الحسابات في مؤسسة فرعية فإنه يتقاضى أو يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70 % من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية (الجريدة الرسمية، 1995، صفحة 33).

كما حدد المشرع الجزائري أتعاب الخبير المحاسب وفقا للمادة 21 من القانون 10-01 تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير. (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)

خامسا. حجم مكتب التدقيق: تعتبر مكاتب التدقيق الأكبر حجما أكثر عرضة لتهديدات فقدان الاستقلالية والحياد مقارنة بمكاتب التدقيق الأصغر حجما، حيث في الغالب تعود مكاتب التدقيق صغيرة الحجم لمدقق واحد أما مكاتب التدقيق الكبيرة فتكون لمجموعة من المدققين المساهمين في إنشائها إذ لا تعتمد هذه الأخيرة على زبون واحد لاجمالي أتعابها بل على اجمال أتعاب العديد من الزبائن ما يساهم في التخلص من تهديدات وضغوطات الزبون بينما في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم بسبب اعتمادها على إجمالي أتعاب المكتب من الزبون التي يمكن أن يكون من خلالها علاقات ارتباط مالي أو مصلحة شخصية طول فترة ارتباطه به أثناء قيامه بعملية التدقيق ما يعرضه لتهديد وخطر فقدان الاستقلالية والحياد للمدقق. غالبا ماتقدم مكاتب التدقيق صغيرة الحجم للزبون خدمات استشارية و إدارية فهذه يكون ارتباطات تعرضها لخطر فقدان الاستقلالية والحياد بينما في مكاتب التدقيق الكبيرة يتم إنشاء على مستواها قسم خاص بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية لتفادي التهديدات التي يحتمل أن يتعرض لها الموظفون المدققون بهذه المكاتب وبالتالي تدعم استقلاليتهم وحيادهم .

- معظم مكاتب التدقيق لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر حجمها صغير مقارنة بمكاتب التدقيق الدولية.

سادسا. المنافسة بين مكاتب التدقيق لدعم استقلالية وحياد المدقق: أساس المنافسة بين مكاتب التدقيق في الجزائر هو أتعاب محافظ الحسابات والخبير المحاسب فلقد أوصى المشرع الجزائري المدقق عدم السعي وراء الزبون بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو إلى تقديم خدمات

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

أخرى لكسب الزبون وإرضائه من أجل ضمان ودعم استقلاليته وحياده نصت المادة 70 من القانون 10-01 هلى أنه "يمنع محافظ الحسابات و الخبير المحاسب من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح أو امتيازات أخرى"، بالمقابل يمكن أن تتم المنافسة وفقا للأطر القانونية المنصوص عليها عند اختيار المدقق وتعينه عن طريق دفتر الشروط الذي يتضمن كل المعايير التقنية والمالية حيث تشتد المنافسة بين العروض المترشحة لمكاتب التدقيق أو المدققين بتخفيض مبلغ العرض المالي الممثل في أتعاب المدقق التي سيتقاضاها على أدائه مهمة التدقيق المذكورة في دفتر الشروط وهذا ما يضمن عدم تعرضهم لضغوطات وتهديدات وأيضا كآلية لدعم استقلالية وحياد المدقق.

سابعاً. الهيئات الرقابية لدعم استقلالية وحياد المدقق: تسعى الجزائر إلى تطوير مهنة التدقيق بتطوير آليات رقابة النوعية (الجودة) على أداء المدققين ودرجة التزامهم بتطبيق قواعد المعايير العامة المتعارف عليها خاصة معيار الاستقلالية والحياد، ومدى احترامهم لمبادئ السلوك الأخلاقي المهني من أجل تحسين الممارسات المهنية للمحاسبة والتدقيق بمكاتب التدقيق بهدف تعزيز الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسات في الجزائر.

1- لجنة مراقبة النوعية: تنص المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 تتولي لجنة مراقبة النوعية، المهام الآتية: (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 7)

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات ؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية ؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة ؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها ؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب ؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.

2- لجنة الانضباط والتحكيم: بموجب المادة 21 من المرسوم التنفيذي 11-24 تتولي لجنة الانضباط والتحكيم، المهام الآتية: (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 7)

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة ؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل المخالفات أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم ؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط ؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

الفرع الثاني : مساهمة لجنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق

تعتبر استقلالية وحياد المدقق المطلب الرئيسي لعملية التدقيق فبدونها تفقد معناها وقيمتها بالنسبة للأطراف المستفيدة من معلوماتها وخدماتها، لهذا ألزمت المنظمات والهيئات المهنية الدولية والمحلية على ضرورة الالتزام بها من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية المتضمنة لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تنص على ذلك؛ تفاديا للإفلاس والانهيئات التي شهدتها كبرى الشركات العالمية في فضائح حادثة انرون وشركة ورلد كوم وغيرها في باقي دول العالم بسبب التلاعبات والاختلاسات والتزوير بالرغم من أن كشفها المالية تم تدقيقها من قبل مكاتب التدقيق ما تسبب في خسائر مادية كبيرة من طرف مجالس الإدارة والهيئات الإدارية للشركات بالإضافة إلى إهمال المدققين ونقص أداء مهامهم ومسؤولياتهم الموكلة لهم لعدم التزامهم بمبادئ السلوك الأخلاقي واحترام قواعد الاستقلالية والحياد في إبداء الرأي، وعليه سارعت المنظمات والهيئات المهنية وبورصات الأوراق المالية إلى دعوة الشركات لتكوين لجان التدقيق كأداة للرقابة مستقلة واستشارية تساعد مجلس الإدارة في المهام الإشرافية وتدعم استقلالية وحياد المدقق لتفعيل عملية التدقيق الداخلي والخارجي (عبد اللاوي و ضيف الله، 2019، صفحة 1165).

أولا. ماهية لجنة التدقيق:

في أواخر الثلاثينيات من القرن العشرين بدأ مصطلح لجان التدقيق في الظهور عندما أوصت بتشكيلها لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) من أعضاء غير تنفيذيين بمجلس الإدارة تتولى مهام عديدة أهمها مهمة تعيين وتحديد أتعاب المدقق والرقابة والإشراف ومساعدة مجلس الإدارة لتجنب الأزمات المالية بسبب التلاعب في الكشوف المالية والتقارير المالية للشركات الكبرى الأمريكية، لتتوسع سلسلة الفضائح في كل من اليابان والمملكة المتحدة وروسيا وبعض من دول شرق آسيا مما دفع بـ AICPA عام 1967 بالتوصية على ضرورة تشكيل لجان التدقيق على مستوى كل الشركات باعتبارها قناة اتصال بين المدقق ومجلس الإدارة ما يضمن حل النزاعات والمشاكل المحتمل حدوثها وخاصة تلك المتعلقة بالطرق المحاسبية المطبقة للإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية في الكشوف المالية المعدة من طرف المؤسسة محل التدقيق وقد لاقى تحديد مفهوم واضح وشامل للجنة التدقيق اهتمام الهيئات المهنية والمنظمات والمفكرين والباحثين والدراسات الأكاديمية والمتخصصين بالمجال، فعرفوا لجنة التدقيق كما يلي:

1- تعرف لجنة التدقيق وفق قانون Sarbanes-Oxley على أنها: "لجان منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات". (Sarbanes-Oxley , 2002).

2- وتعرف أيضا على أنها: " لجان دائمة فرعية استشارية منبثقة من مجلس الإدارة بموجب متطلبات الحوكمة، يتصف أعضاؤها ببعض الخصائص والركائز المحددة التي تتمثل في تمتعهم بالخبرة اللازمة والكفاءة فضلا عن استقلاليتهم بحيث تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين، كما يجب أن لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء فكل هذه الدعايم تسمح لها بمساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه وتدعيم الهيكل الرقابي من خلال الإشراف على وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتأكد من صحة إعداد التقارير المالية وحماية حقوق المساهمين والحرص على الالتزام بقواعد الحوكمة". (بن أزواو و عبد الصمد، 2022، صفحة 77)

ثانيا. أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق:

تكمن أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق لما لها من دور حيوي في زيادة فاعلية عمل المدقق وتعزيز استقلاليته وحياده من خلال قيامها بمهمة تعيينه وتحديد أتعابه والعمل على إيجاد حلول للصعوبات والمشاكل التي تواجهه مع الإدارة أو العكس فهي قناة اتصال بينهما فيما

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

يخص القضايا المحاسبية والمالية ومراجعة الكشوف والتقارير المالية قبل تسليمها لمجلس الإدارة، فبهذا تحقق لجنة التدقيق الجودة في الأداء المدقق وبالتالي جودة التدقيق بالشكل الذي يعزز من ثقة مستخدمي الكشوف المالية والتقارير المالية المدققة في التقرير الصادر عن المدقق وعملية التدقيق ككل.

ثالثاً. مهام لجنة التدقيق: تقوم لجنة التدقيق بمجموعة من المهام الأساسية المتمثلة في: (عبد و دنون، 2019، الصفحات 251-252)

- تقييم كفاءة المدير المالي وموظفي الإدارة المالية الرئيسيين؛
- فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب يوضح رأيها وتوصياتها بشأنه ؛
- دراسة وفحص الكشوف المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة ؛
- فحص مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة ؛
- دراسة ملاحظة المدقق الخارجي عن الكشوف المالية ومتابعة ما تم بشأنها ؛
- فحص ومراجعة خطة إدارة التدقيق الداخلي ونتائجه؛
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي والإجراءات الشخصية له ؛
- تقييم المخاطر المتعلقة بالكشوف المالية .

أما مهام لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق تتمثل في: (محمد، 2006، صفحة 146)

- تعيين وتحديد أتعاب المدقق الخارجي ؛
- حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدقق وإدارة المؤسسة ؛
- تدقيق الكشوف المالية المرحلية والسنوية قبل توقيعها من طرف مجلس الإدارة.

رابعاً. مساهمة لجنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق:

من الاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق برزت لجنة التدقيق كآلية حديثة من آليات دعم استقلالية وحياد المدقق وذلك من خلال المسؤوليات المترتبة عليها كـلجنة للرقابة على إعداد الكشوف والتقارير المالية والإفصاح عنها، كذلك تعمل على تفعيل عملية التدقيق الداخلي والخارجي ما دفع الدول إلى إصدار مراسيم تشريعية تنظيمية تلزم بضرورة تشكيل لجان التدقيق في الشركات، إذ تضمن لجان التدقيق تعزيز استقلالية التدقيق وحياده لما لها من دور في تحديد أتعاب المدقق وهي القائمة على تعيينه وترشيح المدقق على أن تتوفر فيه القدرة العالية والكفاءة والمهارة المهنية اللازمة، كما تقوم بإعداد مذكرة عن نتائج تقييم عروض المترشحين وعرضها على مجلس الإدارة وهذا ما يجنب المدقق مواجهة تهديدات وضغوطات الزبون وتحقق الحماية والدعم له من أية مخاطر محتملة تضعف استقلاليته وحياده، كما تقوم لجنة التدقيق بالتدخل في حل النزاعات أو المشاكل القائمة بين المدقق ومجلس الإدارة التي تتعلق بالطرق والعمليات المحاسبية التي تتم داخل المؤسسة والمدرجة ضمن كشوفها المالية حيث تقوم لجنة التدقيق بفحص وتدقيق الكشوف المالية المعدة قبل عرضها على مجلس الإدارة للتوقيع عليها. تساهم أيضاً لجنة التدقيق في الموافقة على الخدمات الاستشارية المقدمة من طرف المدقق وذلك بعد تحديد طبيعتها وتقييمها وتصنيفها من حيث القيمة وتحديد أتعاب هذه الخدمات والتأكد أنها لا تؤثر على استقلالية وحياد المدقق أثناء قيامه بالمهمة.

يقوم المدقق بدوره بالاتصال بلجنة التدقيق لنقل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق المتعلقة بالقضايا المحاسبية أو القضايا الأخرى الحساسة ما يساعد لجنة التدقيق على الوفاء بمسؤولياتها. تساهم لجنة التدقيق في إقامة خطوط اتصال مباشرة دون قيود بين مجلس الإدارة والمدقق

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

لمناقشة أوجه القصور في تصميم هيكل الرقابة الداخلية أو الفشل في تشغيله أو المشاكل التي يواجهها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعملية التدقيق المالي ما يسمح بتبادل معلومات موثوقة وغير متحيزة (زين، 2014، صفحة 46)، ما يضمن تعزيز ودعم استقلالية وحياد المدقق بشكل فعال.

وفقا للقانون التجاري الجزائري يعتبر إنشاء لجنة التدقيق في الشركات إجراء اختياري حيث نصت المادة 629 منه أن "نتج الاتفاقيات التي توافق أو لا توافق عليها الجمعية آثارها تجاه الغير مالم تكن ملغاة بسبب التدليس وحتى في حالة عدم وجود التدليس، فإن العواقب الضارة بالشركة من جراء الاتفاقيات غير الموافق عليها، يمكن أن تلقى على عاتق القائم بالإدارة أو المدير العام المعني، وعند الاقتضاء على عاتق الأعضاء الآخرين في مجلس الإدارة" (القانون التجاري، 2007، صفحة 163)، أوضحت هذه المادة في نصها على تشكيل لجنة التدقيق بالشركة وفقا لعقد اتفاقية توافق عليه الجمعية العامة وان أي إجراء لا توافق عليه الجمعية العامة تتحمل عواقبه ومسؤولياته مجلس الإدارة أو المدير العام أو المسؤول المسير المعني .

قامت الجزائر بإصدار المرسوم الرئاسي رقم 11-85 يتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة "منال ش. ذ.أ" وسيرها والذي ينص في المادة 18 منه على أن يساعد المدير العام لجنة تدقيق مكلفة بمراقبة التسيير وتقوم بإعداد مجلس الإدارة كل ثلاثة (3) أشهر (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 20)، حيث حدد المشرع الجزائري مسؤوليات ومهام لجنة التدقيق في مراقبة تسيير المؤسسة وتقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة دون التطرق إلى كيفية تشكيلها وعدد أعضائها وصفاتهم وكيفية سير عملها وعلاقتها بالمدقق وآليات اتصاله بمجلس الإدارة.

الفرع الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في دعم استقلالية وحياد المدقق

بدأت فكرة بروز التدقيق الداخلي لدى معهد المدققين الداخليين للولايات المتحدة الأمريكية (The Institute Of Internal Auditors) الذي أنشأ عام 1941 كأول منظمة مهنية تهدف إلى تطوير مهنة التدقيق الداخلي من خلال إصدار معايير تنظيم المهنة في دليل يحدد في قائمة مسؤوليات المدقق الداخلي ومهامه ومتطلبات ممارسة التدقيق الداخلي التي تم نشرها سنة 1974 بالإصدار الأول مجلة المدقق الداخلي ليعتمد عليها بشكل نهائي في المؤتمر الدولي السابع والثلاثون بسان فرانسيسكو سنة 1978 (ابراهيم، حمادي، و خلف، 2019، صفحة 856)، ومع تطور أساليب التدقيق تطورت إجراءات التدقيق الداخلي ل يتم التركيز على جهود إدارة التدقيق الداخلي اتجاه المسائل الأكثر أهمية المتعلقة بالمؤسسات و إدارات المؤسسات المالية التي تزداد حاجتها لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي وفقا لما تلزم به المعايير الدولية التي انبثقت عن المنظمات المهنية الدولية لتحقيق نتائج ذات فعالية أكبر وبذلك توسعت وظيفة التدقيق الداخلي لتشمل مراجعة جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة مما يمكن من التعرف على طبيعة وظائف إدارتها وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها لتصبح مسؤوليات المدقق الداخلي محددة وأكثر اتساعا وانتشارا (ميرغني بابكر، 2019، الصفحات 41-47) بتصرف، إن وضع ميثاق العمل الأخلاقي المتحكم في تصرفات وسلوكيات المدقق الداخلي والالتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للارتقاء بمستوياته منح التدقيق الداخلي أبعادا جديدة تساهم في تعزيز استقلاليته التنظيمية والمهنية وبالتالي تساعد مجلس الإدارة في توفير أنظمة رقابة داخلية فعالة وموضوعية، فبتفعيل وظيفة المدقق الداخلي الذي يتمتع بمستوى عالي من الاستقلالية يساهم في مساعدة المدقق الخارجي المستقل في القيام بمهمة التدقيق (سمير فهمي، 2017، صفحة 725) بتصرف، نظرا لما سبق ستتطرق الدراسة في هذا الفرع الثالث لمساهمة التدقيق الداخلي كآلية لدعم استقلالية وحياد المدقق.

أولا. تعريف التدقيق الداخلي:

1- يعرف معهد المدققين الداخليين للولايات المتحدة الأمريكية (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل نوعي واستشاري وموضوعي داخل المؤسسة، مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف، من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، واقتراحا لتحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى" (الوردات، 2006، صفحة 32)

2- كما يعرف التدقيق الداخلي على أنه: "التعهدات المستقلة والموضوعية والنشاط الاستشاري اللذان يرميان إلى كلا من إضافة قيمة لعمليات المنظمة، وتحسين تلك العمليات. كما أنه يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال استخلاص منهج منظم ومنضبط لتقييم فعالية إدارة المخاطر وعمليات المراقبة والإدارة وكذلك تحسينها". (خضر، 2022، صفحة 1)

3- ويعرف أيضا على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يعطي المؤسسة ضمانات بشأن درجة الإتقان وعملياتها وتسدي المشورة لتحسينها كما يساعد على خلق القيمة المضافة" (Schick, Vera, & Parège, 2021, p. 30)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه النشاط المستقل الموضوعي ذو طابع استشاري نوعي يقدم ضمانات داخل المؤسسة لتحسين عمليات المؤسسة بإتباع السياسات والنهج المنتظم والمنضبط للوصول إلى مستوى زيادة القيمة وتشغيلها وتقييم فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والتسيير وتحسين أنظمة المراقبة الداخلية وتفعيلها وتطويرها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة كما تشمل عملية التدقيق الداخلي التخطيط والتنفيذ والإبلاغ والمتابعة.

ثانيا. أهمية التدقيق الداخلي: تكمن أهمية التدقيق الداخلي في أن موقعه التنظيمي يؤثر على استقلالية وحياد المدقق في عمله، إلا أنه تختلف كل مؤسسة عن الأخرى في الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي وذلك تبعا لحدثة نظم الرقابة الخاصة بها، فمنها من يخضعها لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو للجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة، إلا أن الوضع المثالي يتمثل في تموقع التدقيق الداخلي في أعلى مستوى إداري بالمؤسسة للرفع من درجة استقلاليته الأمر الذي يعود بالمنفعة على أدائه (المدل، 2007، صفحة 76)، بالإضافة أن التدقيق الداخلي مفعّل رئيسي لمختلف الأنشطة داخل المؤسسة كالتالي: (عروز، 2017، الصفحات 76-77) بتصرف

- نشاط تقييمي: لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها ؛
- نشاط وقائي: للتأكد من وجود حماية كافية للأصول يتم مراجعة الأحداث والوقائع الماضية ؛
- نشاط إنشائي: وضع برامج التدقيق الداخلي التي تتضمن التأكد من كل أنشطة المؤسسة لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين السياسات والإجراءات الإدارية والمالية لها ؛
- نشاط تأكيد: تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب والحماية من أي انحراف عن التنفيذ الفعلي للسياسات الإدارية بالمؤسسة ؛
- نشاط استشاري: تزويد الإدارة بالتحليلات والاستشارات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- نشاط مستقل: تموقعها التنظيمي بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة ؛
- نشاط موضوعي: بأداء الأعمال الموكلة إليها.

1- أهداف التدقيق الداخلي: حسب العديد من المؤلفين فإن أهداف وظيفة التدقيق الداخلي للحسابات تنقسم إلى ثلاث مستويات وهي (Grine, Cherif, & Baghdadi, 2017, pp. 84-85) :

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

- **التنظيم (النظامية):** يهتم المدقق الداخلي بالتحقق من أن مختلف التعليمات واللوائح الفرعية تطبق على نحو سليم وصحيح؛
- **الكفاءة:** يسعى المدقق على هذا المستوى إلى تحقيق جودة الأداء وإيجاد الفجوة بين الأهداف المحددة والنتيجة المحققة ثم إيجاد الحلول واقتراحها للحد منها ؛

➤ **الأهمية:** يهتم المدقق الداخلي على هذا المستوى لقياس الفجوة بين النتيجة المرجوة وقدرة الوسائل المختارة لها.

رابعا. طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

ترتبط المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي علاقة تكامل تتمثل في التعاون بينهما حيث يعمل كل منهما على الرفع من كفاءة وفعالية الحوكمة داخل المؤسسة، فالمدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي على فهم نقاط القوة والضعف بتقييمه نظام الرقابة الداخلية ما يمكن المدقق الخارجي من تخفيض الوقت والجهد وتوسيع نطاق التدقيق شرط أن يلتزم المدقق الداخلي بقواعد وآداب السلوك المهني والكفاءة والاستقلالية، أما المدقق الخارجي يساعد بدوره المدقق الداخلي في اكتساب الخبرة ومهارات جديدة في مجال التدقيق (مالطي و المبارك، 2020، صفحة 81)

خامسا. مساهمة التدقيق الداخلي في دعم استقلالية وحياد المدقق: يسعى المدقق الداخلي إلى تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية وتقييم أدوات عملية الرقابة الداخلية ودعمها ما يمكن المدقق الخارجي من تحديد مجال الفحص والتدقيق وتعيين مستوى الاستقلالية والحياد وتقليل الجهد والوقت من خلال التفاعل بالتواصل المنتظم والتعاون الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك دعما للتشاور بينهما لاستغلال الفرص المتاحة ما يؤثر بشكل إيجابي على مهمة التدقيق الداخلي والخارجي وضمان جودة الأداء وارتقائه.

يتميز المدقق الداخلي عن المدقق الخارجي كونه يتواجد بصفة دائمة بالمؤسسة ما يسمح له بالملاحظة والاطلاع على كافة المسائل والقضايا التي لا يمكن للمدقق الخارجي أن يراها بسبب عدم تواجده الدائم ووقته الضيق المحدود (مالطي و المبارك، 2020، صفحة 80)، وبما أن المدقق الخارجي يهدف في عملية التدقيق للحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية لإبداء رأيه المحايد والموثوق فيه اهتمت الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية بإصدار مجموعة من المعايير التي تنص على أن يستفيد المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي وهي:

➤ **معييار التدقيق الدولي رقم 610 (ISA 610):** تم إصداره من طرف لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير 1988 بعنوان استخدام عمل التدقيق الداخلي (المدعون، 2014، صفحة 8) يتضمن المعيار إرشادات وتوضيحات تفسيرية لكيفية استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي. وينص أيضا على أنه في حالة أن لدى المؤسسة مصلحة للتدقيق الداخلي ويتوقع المدقق الخارجي استخدام نتائج أعمالها، فإنه يقوم بتحديد ما إذا كان ممكنا استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة منها. وإذا كان ممكنا ففي المجالات وإلى أي مدى، وبعد القيام بذلك يتم تحديد ما إذا كان عمل هذه الوظيفة يعد كافيا لأغراض التدقيق في حالة استخدام ذلك العمل، ويجب على المدقق الخارجي أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق وذلك بتقييم الوضع التنظيمي ومستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، وإتباعها لمنهج منتظم ومنضبط بما في ذلك تطبيقها لمبدأ رقابة الجودة (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2020، الصفحات 548-549).

➤ **معييار التدقيق الجزائري رقم 610 (NAA 610):** اصدر التشريع الجزائري الممثل في المجلس الوطني للمحاسبة عن وزارة المالية المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 بعنوان "استخدام أعمال المدققين الداخليين" وذلك في الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية NAA الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ لأربع معايير جزائرية للتدقيق، حيث يعالج هذا المعيار أهمية استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي لتساعده في أداء مهمة التدقيق، يتشابه عمل المدقق الداخلي بعمل المدقق الخارجي

الفصل الأول: الإطار النظري لاستقلالية وحياد المدقق

من حيث استخدام بعض الوسائل لتحقيق الأهداف المنشودة من عملية التدقيق فعلى المدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدقق الداخلي وأنها ذات دلالة للقيام بمهمته وذلك بإجراء تقييم ما يلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، الصفحات 3-5)

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ؛
- احتمال وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين ؛
- عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة، وإمكانية الاتصال المباشر بين المدققين الداخليين ومسيري المؤسسة ؛
- إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة ؛
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي ؛
- إشراف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي ؛
- احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها) ؛
- مدى تفاعل الإدارة مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي.

من خلال ما سبق يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في دعم استقلالية وحياد المدقق من خلال ما يلي:

- **توفير المعلومات والوثائق اللازمة لعملية التدقيق :** يوفر التدقيق الداخلي معلومات ووثائق تساعد المدقق في فهم البيئة التنظيمية والأنشطة المختلفة للمؤسسة بشكل أحسن ما ينجم عنه تحقيق الفعالية والدقة وتقدير المخاطر والتهديدات المحتملة على أعلى مستوى ؛
- **التشاور، التنسيق والتعاون:** يعمل التدقيق الداخلي على التشاور والتنسيق والتعاون مع المدقق الخارجي من أجل تبادل المعلومات والملاحظات والاقتراحات بشكل أوسع وصادق بالتالي ضمان جودة الأداء وللتأكد من أن المدقق الخارجي ليس متورطاً في أي تعارض للمصالح أو أي تدخل في التسيير الداخلي أو أي ضغوطات تهدد استقلاليته وحياده ؛
- **تقييم الأداء:** يمكن أن يساعد التدقيق الداخلي في تقييم أداء المدقق الخارجي ومدى التزامه بمعايير الاستقلالية والحياد والسلوك الأخلاقي للمهنة، لتوجيه الاقتراحات والتوصيات حول تحسين أداء المدقق الخارجي إن لزم الأمر ؛
- **مراجعة العمليات والضوابط الداخلية للمؤسسة:** يساعد التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات والضوابط الداخلية للمؤسسة المدقق الخارجي في تقييم مدى التزامها بتطبيق المعايير والقوانين المنصوص عليها ومدى فعاليتها.
- **تعزيز الثقة:** يعزز دور التدقيق الداخلي الفعال والكفاء الثقة بنتائج أعماله الواردة بتقارير المدقق الداخلي من طرف المدقق الخارجي.

إمكانية تقديم التدقيق الداخلي توصيات وإرشادات تساعد بها المدقق الخارجي من التقليل من احتمال حدوث مشكلات أو تجاوزات تؤثر على استقلالية وحياد المدقق الخارجي دون تدخلات غير ملائمة.

مما سبق يمكن استخلاص أن استقلالية وحياد المدقق جوهر عملية التدقيق ضروري لضمان أنها تتم بكفاءة وأمانة دون انحياز في إبداء الرأي حول الكشوف والتقارير المالية للمؤسسة محل عملية التدقيق، إن استقلالية وحياد المدقق تتأثر بمجموعة من العوامل منها ما هي مرتبط بالمدقق أو التدقيق من جهة، وعوامل غير مرتبطة بالمدقق والتدقيق من جهة أخرى لينعكس هذا التأثير على أداء المدقق أثناء قيامه بالمهام المنوطة إليه، الأمر الذي يعرضه لتهديدات مختلفة الأشكال ينجم عنها خطر فقدان أو ضعف استقلاليته وحياده فيتسبب بفقدان الثقة في عمله و يثير الشك في تقاريره، كما يمكن أن تنجم عنه تبعات قانونية ومالية خطيرة. ساهمت المنظمات والهيئات المهنية الدولية لوضع المعايير واللوائح والتشريعات القانونية لتوجيه وإرشاد المدققين لكيفية الحفاظ على استقلاليتهم وحيادهم واستحداث آليات حمايتها من كل التهديدات التي يمكن مواجهتها أثناء أداء مهمة التدقيق. كما تسعى جاهدة لتصميم آليات حول دعم استقلالية وحياد المدقق ما يضمن تقديم تقارير عن كشوف مالية مدققة تتمتع بالموثوقية والموضوعية لدى مستخدميها لأغرض معينة تخدم مصالحهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

تمهيد:

ينتج عن المحاسبة منتج نهائي يعبر عنه بالكشف المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للعمليات والأحداث المالية الناجمة عن نشاط المؤسسة المعالجة محاسبيا، فقد أشار مجلس المعايير المحاسبية الدولية على أنها بمثابة عصب التقارير المالية التي يعتمد عليها في تحديد توجه المؤسسة في شتى مجالات اهتمامها إنتاجيا وماليا واقتصاديا وإداريا، فتعتبر الكشف المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي ونقل المعلومات المالية المفيدة والموثوقة الخالية من الأخطاء والتحيز لمستخدميها (المساهمون، المقرضون، الدائنون، الدولة والهيئات، موظفون، عملاء، جمهور...) لأنها المرجع والمرشد الرئيسي لاتخاذ قرارات مختلفة رشيدة. يتم إعداد وعرض الكشف المالية خلال فترة معينة من طرف الإدارة وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لضمان توحيد الممارسات المحاسبية دوليا ومحليا، ومن أجل تحقيق جودة الكشف المالية وتعزيز موثوقيتها لدى مختلف الأطراف ذوي المصالح مع المؤسسة.

انطلاق مما سبق سنستعرض في هذا الفصل ثلاث مباحث كالتالي:

◆ المبحث الأول: أساسيات الكشف المالية

◆ المبحث الثاني: جودة الكشف المالية

◆ المبحث الثالث: أساسيات موثوقية الكشف المالية

المبحث الأول: أساسيات الكشف المالية

تعتبر الكشف المالية ناتج نهائي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي المالي المعدة لغرض تقديم معلومات عن العناصر المحاسبية الواردة بها للأطراف الخارجية، كما تعبر عن خلفية تاريخية تعكس الصورة الكمية بالأرقام المعبر عنها بالمبالغ المالية من أجل التمثيل والتقريب الأحسن للواقع الاقتصادي للمؤسسة. تصنف الكشف المالية إلى كشف أساسية تعد بصورة منتظمة ودورية أخرى مكملة تعد بصورة اختيارية أو ملحقة. تهدف الكشف المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية إلى توفير معلومات مالية تساعد مستخدميها في ترشيد قراراتهم. سنتطرق في هذا المبحث من الدراسة إلى تحديد ماهية الكشف المالية وأنواعها موضحين أهميتها وأهدافها لاسيما المستفيدين منها من مستخدميها لنتقل إلى استعراض كيفية عرض الكشف المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية الكشف المالية

يرتكز هذا المطلب على تحديد ماهية الكشف المالية من خلال تعريفها وعلاقتها بالتقارير المالية.

الفرع الأول: تعريف الكشف المالية

أولاً. تعرف الكشف المالية على أنها: "المنتج النهائي للمعلومات المالية التي يتم استخراجها بعد المعالجة، وذلك عبر النظم المعلوماتية، من قبل إدارة المنشأة، خلال فترة زمنية معينة، والتي أعدت بالطرق المتعارف عليها". (آل غزوي، 2017، صفحة 45)

ثانياً. يقصد بأنها: "عبارة عن مجموعة من البيانات الخاصة بشركة ما وتحتوي على معلومات عن الدخل والميزانية والأرباح والتدفقات النقدية، فهي التقارير التي تساهم بتوضيح الحالة المالية للشركة خلال مدة زمنية معينة، إضافة إلى أنها بيانات تنظم على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن اغلب المكونات المالية للشركة، وقد تظهر معلومات عن لحظة زمنية معينة، أو قد تساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة زمنية معينة". (التوبي، الأعاجبي، و الموسوي، 2021، الصفحات 17-18)

ثالثاً. كما حدد مفهومها BOYKO بأنها: "هي الهدف النهائي للمحاسبة فزيادة موثوقية التقارير لصالح المستخدمين الخارجيين هي المهمة الرئيسية التي يتم حلها في عملية إعدادها حيث يشير العديد من المؤلفين إلى العواقب السلبية المرتبطة بانتهاكات موثوقية التقارير" (Boyko, 2021, pp. 5-9)

رابعاً. يعرفها المشرع الجزائري الذي تطرق إليها في الباب الثاني من الفصل الأول من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 **المادة 1.210 على أن:** "كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنوياً إعداد كشف مالية. فالكشف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على: ميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 22)

حسب التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم عن الكشف المالية بأنها منتج نهائي لمجموعة من البيانات المالية للمؤسسة تتضمن معلومات موثوقة عن عناصر محاسبية واردة بالميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق خلال فترة زمنية معينة بهدف تمكين مستخدميها من ترشيد أحكامهم في تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات المختلفة الصحيحة.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

الفرع الثاني: التمييز بين الكشف المالية والتقارير المالية

تعتبر الكشف المالية الجزء الهام الرئيسي الذي تركز عليه التقارير المالية باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات المالية، إذ تتضمن كشف الميزانية (قائمة المركز المالي)، كشف حساب النتائج (قائمة الدخل)، كشف جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)، كشف جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)، الملحق الذي يشمل الإيضاحات عن الطرق المحاسبية المطبقة والملاحظات التفسيرية المكملة للكشف المالية.

أما التقارير المالية فهي لا تشمل الكشف المالية لوحدها فقط إنما تشمل أيضا على تقارير أخرى لنقل المعلومات سواء مالية أو غير مالية ذات الصلة بالمستفيدين منها بصورة مباشرة أو غير مباشرة فهي منتج نهائي أيضا من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، تتضمن التقارير المالية كإطار عام للمعلومات: النشرات، تقارير مجلس الإدارة، تقرير المدقق الخارجي، تقارير التنبؤات المالية، تقارير الآثار البيئية والمسؤوليات الاجتماعية... الخ.

إن العلاقة التي تميز الكشف المالية عن التقارير المالية كونها جزء من الكل (حفصة، 2021، صفحة 4)، إضافة إلى أن هناك علاقة ترابط وتناسق بينهما عند استخراج المعلومات المفيدة ونقلها لمستخدميها من الأطراف الخارجية ذات الصلة بالمؤسسة (آل غزوي، 2017، صفحة 47).

الفرع الثالث: خصائص الكشف المالية

حددت لجنة المعايير المحاسبية الدولية الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض الكشف المالية أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة بها كونها الصفات التي تجعلها مفيدة لمتخذي القرارات وذات جودة عالية ما يعكس الصورة الصادقة والعادلة للكشف المالية، من أهم خصائص الكشف المالية نوجزه فيما يلي:

أولاً. قابلية الفهم: من الخصائص النوعية الأساسية التي لا بد أن تتسم بها المعلومات المالية الواردة بالكشف المالية بحيث لا تكون معقدة وصعبة يسهل فهمها وقراءتها وتفسيرها بشكل مباشر لفهم الواقع الحقيقي والصحة العامة للنشاطات المحاسبية والأعمال ويرتكز ذلك بشكل أساسي على درجة معقولة من المعرفة لدى مستخدمي الكشف المالية بالمجالات المذكورة، كذلك يجب أن تكون المعلومات ملائمة لتلبية حاجات متخذي القرارات الاقتصادية.

ثانياً. الملائمة: يقصد بملائمة المعلومات المالية أن يكون للمعلومات المحاسبية تأثير ذو منفعة على صناعة واتخاذ القرارات سواء المتعلقة بالقدرة التنبؤية للأداء المالي وتقييم نتائج الأحداث المالية والاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية، أيضا تساعد على التأكد من التقييم السابق أو تصحيحه من خلال مقارنة النتائج الحقيقية مع النتائج المحتملة، في حالة العكس أي عدم تأثير المعلومات في عملية اتخاذ القرار فإن المعلومات تعتبر غير ملائمة (القاضي و حمدان، 2008، صفحة 274).

حتى تكون المعلومات النوعية ملائمة يلزم توفر فيها الخصائص التالية: (أبو بكر، 2012، صفحة 117)

1- خاصية القيمة التنبؤية: أي إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار، وليس أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤية في حد ذاتها ؛

2- خاصية القيمة الاسترجاعية: أي القدرة على إمكانية التحقق من صحة التنبؤات ؛

3- خاصية التوقيت المناسب: والتي تعني توفير المعلومات في حينها بالوقت المناسب.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

ثالثاً. الموثوقية: تمتاز الكشف المالية بالموثوقية عندما تكون المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات عاكسة للواقع الاقتصادي للمؤسسة بكل دقة، ففي حالة الجوهر الاقتصادي يغطي على الشكل القانوني وكانت المعلومات محايدة غير متحيزة ودقيقة وشاملة (ضويقي، 2014، صفحة 65).

تتميز المعلومات المالية بالموثوقية في حالة توافر الخصائص الثلاثة التالية: (حميدات، 2014، صفحة 11)

- 1- **خاصية كاملة:** تعني أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدميها عن الأحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.
- 2- **خاصية الحياد:** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض الكشف المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.
- 3- **خاصية الخلو من الأخطاء:** أي أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

المطلب الثاني: أنواع الكشف المالية

نص المعيارين المحاسبين الدوليين IAS1 عرض الكشف المالية وIAS7 جدول تدفقات الخزينة والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من الكشف المالية ذات الغرض العام الواجب عرضها سنوياً على الأقل لتلبية حاجات الأطراف ذات المصلحة (حفصة، 2021، صفحة 6). خلال نهاية الفترة المالية ينتج عن النظام المحاسبي المالي مخرجات ترد في صورة كشف مالية يتم تصنيفها إلى نوعين أساسيين هما: النوع الأول يشمل الكشف المالية الأساسية، أما النوع الثاني يشمل الكشف المالية الملحق (المكملة).

الفرع الأول: الكشف المالية الأساسية

قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بمنح الكشف المالية الأساسية أهمية متماثلة لمجموعها على فرض وجوب ترابطها وتكاملها من أجل أداء دورها بشكل سليم وفعال، نتيجة خضوعها لنفس عملية القياس وتطبيق مبدأ القيد المزدوج على كافة عمليات المؤسسة (بن فرج، 2014، صفحة 51) بتصرف، فالكشف المالية الأساسية هي "تلك التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات، وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، مجموعة متكاملة من الكشف المالية، يتعين على كافة الوحدات المحاسبية، إعدادها بصورة دورية" (آل غزوي، 2017، الصفحات 50-51). تحتوي الكشف المالية الأساسية على: كشف الميزانية (قائمة المركز المالي)، كشف حساب النتائج (قائمة الدخل)، كشف جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)، كشف جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية). سنستعرض من خلال هذا النوع من الكشف المالية مكونات كل كشف مالي وفقاً لما يلي:

أولاً. الميزانية (قائمة المركز المالي):

يقصد بالميزانية (قائمة المركز المالي) بأنها: "لقطة من الأعمال في تاريخ معين، تسمى أيضاً الميزانية العمومية أو بيان الحالة المالية، قائمة المركز المالي أصول الشركة والتزاماتها وحقوق المساهمين اعتباراً من تاريخ معين. يتم عرض قائمة المركز المالي المقارنة بحيث تظهر

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

أرصدة الحسابات اعتباراً من تاريخين، فهي وثيقة تراكمية تمثل الأرصدة الحالية للحسابات المختلفة منذ بداية الأعمال إلى نقطة زمنية معينة". (جريفين، 2023، صفحة 37)

وعرفها المشرع الجزائري وفقاً لأحكام المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بأنها "تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. يحدد محتوى ونموذج وعرض الميزانية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، صفحة 14)

نص المعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض الكشف المالية" على أن تبين الميزانية (قائمة المركز المالي) عند عرضها الحسابات الفعلية الخاصة بالأصول والخصوم وحقوق الملكية في تاريخ محدد.

يشمل كشف الميزانية (قائمة المركز المالي) على العناصر الثلاثة الرئيسية وهي: الأصول (ممتلكات الشركة من مال ومعدات ومنتجات ومباني وأراضي وأموال لدى الغير وغيرها)، الخصوم (الالتزامات) (قروض ستسدها الشركة مستقبلاً وأموال يجب أن تدفعها للموردين عن ما تم شراؤه بالتقسيط أو بالأجل وحقوق متأخرة للعاملين)، حقوق الملكية (حقوق المساهمين أو ملاك الشركة) تشمل على رأس المال الذي دفعوه وأي أرباح تم احتجازها (بدار و ذبيح، 2017، صفحة 23).

ثانياً. كشف حساب النتائج (قائمة الدخل):

تسعى المؤسسة إلى معرفة نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة خلال مدة زمنية معينة لأن هذا من الأهداف الرئيسية لها، إذ يوفر كشف حساب النتائج (قائمة الدخل) إيرادات المؤسسة التي حققتها خلال هذه المدة، ومقابلتها بالمصروفات التي تحملتها لتحقيق هذه الإيرادات للوصول إلى صافي الدخل من ربح أو خسارة (الشباني، 2014، صفحة 26)، فهو التقرير الوحيد الذي يعكس إيرادات ومصروفات المؤسسة .

عرفه المشرع الجزائري بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنجزات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 24)

فرض النظام المحاسبي المالي الجزائري معلومات دنيا تقدم في كشف حساب النتائج، حيث حددت طريقتان لعرضه يجب موافقتها مع كل مؤسسة وهما: (طبية، 2021، صفحة 71)

1- حساب النتائج حسب الطبيعة: التي تسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية على غرار الهامش الإجمالي والفائض الإجمالي للاستغلال حيث تصنف الأعباء حسب طبيعتها مثلاً إلى: أجور المستخدمين، الإهلاكات، مشتريات البضاعة وغيرها.

2- حساب النتائج حسب الوظيفة: التي تقوم على المقارنة التحليلية لوظائف المؤسسة ويسمح بالتالي الحصول على تكاليف الإنتاج والبيع والتسويق وغيرها. فهي من أبسط الطرق وأكثرها ملائمة.

تتماثل الطريقتان في أساس واحد وهو كيفية حساب النتيجة قبل الضريبة والنتيجة الاستثنائية والنتيجة المالية وتختلفان في كيفية حساب النتيجة العملية، لكشف حساب النتائج أهمية بالغة تكمن في: (حفاصة، 2021، صفحة 10)

➤ يزود المستخدمين بمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع (أبو النصر و حميدات، 2017، صفحة 46)، إضافة إلى تزويدهم بأماكن وجود فرص الاستثمار المربحة؛

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

- تقييم جدوى الاستثمارات ومردوداتها؛
- يتضح من خلاله مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد وتسييرها؛
- يحقق متطلبات الإفصاح من تنظيم عرض النواتج والأعباء في شكل مجموعات حسب النشاط (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2012, p. 160)
- يعد أساساً لتحديد مقدار الضريبة واجبة الدفع.
- يشمل كشف حساب النتائج على العناصر التالية: النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة العادية وصافي نتيجة السنة المالية وغيرها.
- ثالثاً: كشف جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية): وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS 01 يعتبر كشف جدول سيولة الخزينة (جدول تدفقات الخزينة) حديث العهد نسبياً مقارنة مع الكشف المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حساب النتائج، وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات إلى الآن خاصة في مراحل إعدادها والقواعد الملزمة بنشرها، والصادر عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز، لذلك يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج (بن قطيب و خطاب، 2019، الصفحات 16-17).
- يشمل كشف جدول سيولة الخزينة على عناصر تظهر مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها وهي: (بن قطيب و خطاب، 2019، الصفحات 16-17) (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 26)
- 1- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).
 - 2- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل الأموال عن بيع أصل طويل الأجل).
 - 3- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
 - 4- تدفقات متأتية من فوائد وحصص أسهم،
- يسمح هذا الكشف بالفرقة بين تدفقات الاستغلال والاستثمار والتمويل وبالمقارنة مع الدورات السابقة.
- رابعاً: كشف جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية): يعكس هذا الكشف جميع التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق الملكية) بين بداية الفترة ونهايتها، حيث يتكون التغير في الأموال الخاصة من بنود تعكس التغيرات الناجمة عن الأحداث والمعاملات مع المالكين بصفتهم مالكيين مثل زيادة رأس المال وإعادة شراء الأسهم، يوفر هذا الكشف معلومات مفيدة عند تحليل الكشف المالية لأنها تبين بنود حقوق الملكية التي تنتهك افتراض الفائض الصافي لبعض البنود لا يعترف بها في كشف جدول حساب النتائج وإنما يعترف بها مباشرة في كشف جدول تغير الأموال الخاصة (الحكيم، 2017، صفحة 43).
- يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 26)
- يشمل كشف جدول تغير الأموال الخاصة على العناصر التي تشمل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها تعكس الحركات المرتبطة بـ:
- (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، الصفحات 26-27)

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

- 1- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- 2- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- 3- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- 4- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)؛
- 5- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الفرع الثاني: الكشف المالية الملحق (المكملة):

يقصد بالكشف المالية الملحق (المكملة أو الإضافية) بأنها: " تلك الكشف التي تقوم الإدارة بإعدادها بصورة اختيارية لمقابلة ظروف معينة، مثل الكشف المالية التي تبين تفاصيل بعض المعلومات التي أتت بشكل إجمالي في إحدى الكشف المالية الأساسية كشف عن القيمة المضافة وعناصرها الأساسية، كشف مالي معدل بالتغير في مستويات الأسعار، كشف مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة، كشف مالية قطاعية، وهكذا. وتختلف الكشف المالية الإضافية من حيث العدد أو المحتوى باختلاف ظروف الحال، لذلك لا توجد قواعد عامة تضبطها وتنظمها في جميع الحالات". (مداحي، 2012، صفحة 217)

تنص المعايير المحاسبية الدولية على أن يتم الإفصاح عن معلومات مكملة أو إضافية لبعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة وعرضها في التقارير المالية الملحق، مثل معيار العمليات مع ذوي العلاقة، الاستثمارات في الأوراق المالية... إلخ، كما تؤثر بعض المتطلبات على درجة الإفصاح في الكشف المالية والتقارير المالية، مثل: (الهيئات الحكومية-الهيئات العالمية)، مثل معايير بازل (1،2،3) الخاصة بشركات الأموال مثل: البنوك، والتي تتطلب أن يتم الإفصاح عن الكثير من المعلومات المالية مثل: كفاية رأس المال. (آل غزوي، 2017، صفحة 51)

إن الكشف المالية الملحق التي تتضمن إيضاحات وجداول مكملة يتم عرضها بأسلوب بسيط وتتضمن مجموعة من المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود الكشف المالية الأساسية، ويمكن أن تضم الإيضاحات حول المخاطر التي تمثل تهديدا للفرص وأية موارد والتزامات غير معترف بها أو يتوقع الحصول عليها، وعن تغير الأسعار أو أهداف المؤسسة. (جمعة، 2011، صفحة 88)

وفقا لأحكام المادة 1.260 الفصل السادس من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، يشمل ملحق الكشف المالية على معلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية والتي تخص النقاط الآتية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 27) بتصرف:

- 1- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية؛
- 2- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الكشف المالية الأساسية؛
- 3- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

4- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الكشف المالية

للكشف المالية أهمية بالغة كونها وسيلة لمساعدة مستخدميها في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المالية تستخلص من الأهداف والأغراض العامة المعدة لها، لذا ستتطرق في هذا المطلب إلى أهمية وأهداف الكشف المالية.

الفرع الأول: أهمية الكشف المالية

تزود الكشف المالية مستخدميها سواء الداخليين والخارجيين بمعلومات محاسبية وبيانات مالية حسب احتياجاتهم المتعددة المعروضة اللازمة وفقا لطبيعة العلاقة معها بالمؤسسة، وذلك من اجل استخدامها في اتخاذ القرارات. يتأثر مضمون الكشف المالية بالطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المطبقة مما يستدعي القياس لأثر تغيير السياسات المحاسبية على الأرباح والمكاسب المصرح بها وحقوق الملكية والتدفق النقدي ومختلف مؤشرات قياس الأداء المالي للمؤسسة (اسماعيل و قطب، 2014، صفحة 3).

تعكس الكشف المالية الصورة الحقيقية الأقرب للواقع الاقتصادي للأحداث الاقتصادية التي تحدث بالمؤسسة المعالجة محاسبيا وفقا للطرق والسياسات المحاسبية الموافقة لمتطلبات المعايير المحاسبية المحلية والدولية التي تلزم بها عند إعداد الكشف المالية لأن هذه المعايير تعد القواعد والإرشادات التي تحكم وتضبط كيفية تفعيل البيانات المحاسبية لتوليد معلومات موثوقة يمكن تقبلها والاعتماد عليها الحكم على كيفية قياس أداء المؤسسة ووضعها المالي وكيفية الإفصاح عنه. (اسماعيل و قطب، 2014، صفحة 3) بتصرف يمكن بيان أهمية الكشف المالية وفقا للاستخدامات المختلفة لها في السياق الآتي: (التوي، الأعاجبي، و الموسوي، 2021، الصفحات 20-21) بتصرف

- 1- تبين الكشف المالية فجوة بين توقعات الملكية والأداء الإداري من خلال التقرير عن وظيفة إشراف الإدارة للمساهمين؛
- 2- توفر الكشف المالية معلومات عن السياسات المالية والضريبية المرتبطة بالأداء المالي وكذا غيرها من السياسات الاقتصادية الأخرى؛
- 3- توفر معلومات وبيانات مالية عن منح الائتمان من طرف البنوك والمؤسسات المالية الأخرى؛
- 4- تساعد الكشف المالية من خلال توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين المحتملين على تقييم الأجل الطويل والملائمة مع الأجل القصير؛
- 5- توفر الكشف المالية معلومات تساعد على اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بمواصلة الاستثمار أو التوقف عنه؛
- 6- تمكن المعلومات المالية البورصات في فهم مدى الشفافية في الكشف المالية أما السماسرة في الحكم على الوضع المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات حول الأسعار التي سيتم نقلها.

الفرع الثاني: أهداف الكشف المالية

أولا. أهداف الكشف المالية وفقا لتقرير لجنة ترولود "Trueblood commitee" :

من الركائز الجوهرية لبناء النظرية المحاسبية تحقيق أهداف الكشف المالية التي تسعى الجهود لتحديد لها على المستوى المحلي والدولي حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 بإنشاء لجنة ترولود "Trueblood commitee" التي قامت بدراسة الكشف المالية وأهدافها بطرح مجموعة من التساؤلات لتحديد الفئات التي تحتاج لها والمعلومات التي تلزمهم، إضافة لتحديد إطار العمل المطلوب لتحقيق كل ذلك فعند نهاية الدراسة والإجابة على كل التساؤلات المطروحة خلصت دراسة

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

اللجنة إلى إصدار تقرير عن أهداف الكشف المالية تم نشره سنة 1973، حيث تضمنت إثنتي عشرة هدفا نذكرها كما يلي: (عوادي، 2014، صفحة 96) بتصرف

- 1- توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية كهدف رئيسي للكشف المالية؛
- 2- يعتمد على خدمة الكشف المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المقدمة لمستخدميها؛
- 3- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المحتملة من حيث الكمية، الزمن وتقدير عدم التأكد المرتبط بذلك؛
- 4- تزويد المستخدمين بالمعلومات الكافية بغرض التنبؤات والمقارنات وتقييم مقدرة المؤسسة على تحقيق الدخل؛
- 5- توفير معلومات تساعد في الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استخدام موارد المؤسسة وأثر ذلك في تحقيق أهدافها؛
- 6- توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث التي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة على تحقيق الدخل؛
- 7- تقديم كشف الميزانية يساعد في التنبؤ والمقارنة والتقييم للمقدرة الربحية؛
- 8- تقديم كشف حسابات النتائج الدوري، يساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة على الدخل مستقبلا؛
- 9- تقديم كشف بالنشاط المالي يسمح القيام بالتنبؤات والمقارنات وتقييم المقدرة الإيرادية للمؤسسة؛
- 10- تقديم كشف بالتغيرات المالية المتصلة بالمستقبل، مما سيزيد من مقدرة مستخدمي الكشف المالية على التنبؤ وتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة؛
- 11- إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم معلومات مفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة ؛
- 12- التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

ثانيا. أهداف الكشف المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

- حددت الهيئات والمنظمات مجموعة من الأهداف ذات الغرض العام للكشف المالية منها النظام المحاسبي المالي الذي أصدر مجموعة من النصوص القانونية المحددة لأهداف الكشف المالية التالية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، الصفحات 12-13)، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 23)
- 1- يجب أن تبرز الكشف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها (الداخليين والخارجيين) تجاه الكيان؛
 - 2- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛
 - 3- يجب أن تستجيب الكشف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان؛
 - 4- تتضمن الكشف المالية الملحق أسباب بيان أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان؛
 - 5- توفر الكشف المالية المعلومات التي تسمح إجراء المقارنات مع السنة السابقة.
- كما تتضمن الأهداف العامة للكشف المالية إضافة للأهداف السابقة ما يلي: (حواس، 2008، الصفحات 177-179)

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

- 1- تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالكيان لتحقيق القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف له؛ بيان مصادر التمويل والاستثمارات للكيان؛ تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات؛ القدرة على إجراء مقارنات زمنية بين الكيانات والقدرة على التنبؤ للمستقبل؛
- 2- تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي موارد الكيان الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين؛
- 3- توفير معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة؛
- 4- الإفصاح عن أية معلومات أخرى مفيدة وملائمة لحاجات مستخدمي الكشف المالية؛
- 5- تزويد المعلومات لتقدير مدى مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية اللازمة لحقوق الملاك، وتزويد المعلومات المفيدة للمديرين والإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تهم الملاك، وكذلك المعلومات التفسيرية والتوضيحية المهمة.

المطلب الرابع: مستخدمو الكشف المالية

تقدم المعلومات المالية لطالبيها من مستخدمي الكشف المالية الذين يمكن تصنيفهم وفقا للإطار المفاهيمي لمجلس IASB إلى فئتين رئيسيتين حسب اهتماماتهم واحتياجاتهم لاتخاذ القرارات المختلفة أهمها القرارات التشغيلية داخل المؤسسة والقرارات التمويلية والاستثمارية خارج المؤسسة فلهذا سنعمد من خلال هذا المطلب إلى تحديد هاتين الفئتين.

الفرع الأول: المستخدمين الداخليين للكشف المالية

تمثل مجموعة المستخدمين الداخليين "المديرين الذين يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ قرارات تؤثر على العمليات اليومية وللتخطيط للعمليات المستقبلية" فالكشف المالية تلبي احتياجات المستخدمين الداخليين الممثلين في إدارة المؤسسة كالمديرين والمسيرين وغيرهم من أجل اتخاذهم للقرارات الداخلية المتعلقة بالمؤسسة التي تختلف حاجاتهم عن حاجات المستخدمين الخارجيين حيث تشمل هذه القرارات: (جريفين، 2023، صفحة 9) بتصرف

- 1- تكلفة المنتج أو الخدمة؛
- 2- تحديد سعر بيع المنتج أو الخدمة؛
- 3- هامش ربح المنتج أو الخدمة؛
- 4- الموازنات؛
- 5- الانحرافات؛
- 6- قرار استئجار أو شراء أصل؛
- 7- تحليل الاستثمار؛
- 8- إن القواعد التي تحدد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المالية للمستخدمين الداخليين أقل تحديدا وتعقيدا.

أولا. إدارة المؤسسة: تشمل الإدارة مختلف المستويات بداية من المستويات العليا الممثلة في مجلس الإدارة والمدير العام والدوائر انتهاء بالمستويات الدنيا تتم بالكشف المالية حسب مهامها ومسؤولياتها سعيا منها لتحقيق الأهداف المتعلقة بتقييم الأداء لمختلف الإدارات والمستويات للحكم على مدى كفاءتها في استغلال أمثل للموارد المتاحة لإحكام نظام الرقابة الداخلية، إدراك

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

مدى النجاح الذي تم التوصل إليه من حيث تحقيق الأهداف المنشودة في المؤسسة، أيضا معرفة الوضعية المالية والقدرة الربحية للمؤسسة ومدى قدرتها المحافظة على السيولة. (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 73)

ثانيا. الموظفون وممثلهم: يستخدم الموظفون والعاملون وممثلهم من النقابات والاتحادات العمالية المعلومات المالية الواردة بالكشوف المالية الخاصة بدرجة الأمان الوظيفي لمعرفة مستوى التحسين الوظيفي المحتمل مستقبلا واستمرارهم الوظيفي، إضافة إلى المعلومات التي تساعد في تعزيز مطالبهم لتحسين أوضاعهم الوظيفية (القاضي ح.، 2014، صفحة 243) من خلال التفاوض لتحسين أجورهم والخوافز والمنافع الأخرى.

الفرع الثاني: المستخدمين الخارجيين للكشوف المالية

يهتم المستخدمون الخارجيون بنتائج مخرجات العمليات والأحداث الاقتصادية من معلومات مالية التي توفر لهم في صورة تقارير سنوية وربيع سنوية وكشوف مالية مدققة حيث لا يشارك المستخدمون الخارجيون في هذه العمليات اليومية للكيان فقد يعتبر المستخدمون الخارجيون هم: المستثمرين المحتملين والحاليين، المقرضين، الزبائن والموردين، البنوك، الأجهزة وهيئات الحكومية وغيرهم... الخ.

أولا. المستثمرين المحتملين والحاليين: يحتاج المستثمرون المحتملون والحاليون إلى توفر معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى، كما يولي المستثمرون أهمية كبيرة لتحليل العائد والمخاطرة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار. (مداحي، 2012، صفحة 47)

إن أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة من المستخدمين هي: (القاضي ح.، 2014، الصفحات 242-243)

- 1- معلومات تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الشراء أو البيع لأسهم الشركة؛
- 2- معلومات تساعد المستثمرين في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية، الحالية والمستقبلية، وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- 3- معلومات تساعد المستثمرين في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛

4- معلومات تساعد المستثمرين في تقييم سيولة الشركة، مستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

ثانيا. الموردون والدائنون الآخرون: يستفيد الموردون من المعلومات الحاسبية المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوريد للمؤسسة، وتقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد هذه الديون (الوابل، 2001، صفحة 11)، كما تعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول كذلك نسب نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة (صالح، 2010، صفحة 35).

ثالثا. المقرضون: هم مجموعة البنوك والمؤسسات المالية والمصرفية التي تتولى تمويل الاحتياجات الحالية والمستقبلية للمؤسسة، التي تكون الكشف المالية للأخيرة أساس اتخاذ قرار التمويل من عدمه وهذا بناء على عدة اعتبارات في الكشف المالية (عزوز، 2017، صفحة 26)

رابعا. العملاء: إن منشآت الأعمال هي مصدر للحصول على السلع والخدمات فلا تستطيع تقديمها إلا من خلال الحصول على نقدية كافية لسداد قيمة الموارد التي تستنفذها ومن أجل أيضا الوفاء بالتزاماتها (أبو عجوة و حماد، 2011، صفحة 17). يحتاج العملاء

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

للمعلومات لتساعده في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع السلع (القاضي ح.، 2014، صفحة 243).

خامسا. الجمهور: يمثل الجمهور الباحثين والمستشارين الماليين والمحللين الاقتصاديين والخبراء وغيرهم، حيث يهتم هؤلاء بشكل مستمر بالمعلومات المحاسبية التي تكون أداة عمل لهم لتحقيق أغراضهم وأهدافهم (جابر، 2015، صفحة 13).

سادسا. الهيئات الرقابية المشرفة والسلطة الضريبية: تهدف هذه الجهات إلى التأكد من أن عملية استثمار الأموال في المؤسسة لا تتعرض لعملية سكون أو تآكل في رأس المال، وتؤدي بعملية التنمية في المجتمع، وعليه فإن مهمة المحاسبة في قياس الدخل المتحقق قياسا صحيحا يؤدي إلى ربط الضريبة بالدخل على أسس عادلة وصحيحة لا تسمح باستقطاع الأرباح الوهمية تؤدي إلى تآكل رأس المال. (التوي، الأعاجبي، و الموسوي، 2021، صفحة 22)

سابعا. الجهات الحكومية: تحتاج هذه الفئات إلى المعلومات التي تساعد في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة، مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إليها لتقدير الضرائب المختلفة على المؤسسات، وتحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة لها في الاقتصاد الوطني (القاضي ح.، 2014، صفحة 243).

المطلب الخامس: عرض الكشف المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقليص الفروقات في إعداد وعرض الكشف المالية للعديد من دول العالم رغم التشابه الذي يبدو عليها من دولة لأخرى، سعى منها لتحقيق التوافق بين القوانين التشريعية والمعايير المحاسبية الدولية توحيدا للممارسات المحاسبية وإجراءات إعداد وعرض الكشف المالية، من بين أهم المعايير تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS₁) عرض الكشف المالية.

لمواكبة الجزائر التغييرات والتطورات الحاصلة بمجال المحاسبة والتدقيق قامت بإصلاحات عديدة منها إصلاح النظام المحاسبي بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) من أجل تحقيق التوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإنتاج معلومات مالية ذات جودة وخصائص نوعية كالملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة وغيرها، تظهر هذه المعلومات المالية بالكشف المالية التي يوجب النظام المحاسبي المالي (SCF) بإعدادها سنويا وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. لذلك ستناول الدراسة في هذا المطلب جانبين لعرض الكشف المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS₁) وأهم المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) من جهة، ثم التطرق من جهة أخرى للاعتبارات العامة لعرض الكشف المالية. أما في الجانب الثاني سيتم التطرق لعرض الكشف المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).

الفرع الأول: عرض الكشف المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

أولا. المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS₁): عرض الكشف المالية

يرتكز مضمون معيار المحاسبة الدولي الأول (IAS₁) على إرشادات وتوجيهات كيفية تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعلقة بطرق إعداد وعرض الكشف المالية ذات الغرض العام لأنها وسيلة هامة للإبلاغ المالي عن المؤسسة، تم إصدار هذا المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS₁) ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS₁) الصادر سنة 1975 المتعلق بـ: "الإفصاح عن

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

السياسات المحاسبية" و المعيار المحاسبي الدولي (IAS5) الصادر سنة 1976 المتعلق بـ:"المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الكشف المالية" الذي الغي فيما بعد سنة 1997، ولحل أيضا محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS13) الصادر سنة 1979 المتعلق بـ: "عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة". أجري تعديل لهذا المعيار سنتي 2003 و 2007 على أن يشرع في تطبيقه الفاتح من شهر جانفي سنة 2009. وقد ألحق بهذا المعيار إصدار ثلاثة معايير أخرى مكملة له تقدم شروحات خاصة به هي: (عزوز، 2017، صفحة 29)

✓ (IAS27) : تقييم جوهر المعاملات التي يأخذ شكلها القانوني عقود الإيجار؛

✓ (IAS29) : عقود الامتياز هي معلومات يجب عرضها؛

✓ (IFRS1) : تغير الالتزامات الحالية المتعلقة بالتفكيك، إعادة التهيئة والعمليات المماثلة.

1- هدف المعيار: يهدف المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) إلى بيان شرح أسس عرض الكشف المالية ذات الغرض العام من أجل ضمان إمكانية مقارنة الكشف المالية الحالية للمؤسسة مع كشفها المالية للفترات المالية السابقة ومع الكشف المالية لمؤسسات أخرى عن نفس الفترة المالية، كما يحدد الاعتبارات العامة لإعداد وعرض الكشف المالية؛ تقديم إرشادات خاصة بميكانيكا والحد الأدنى لمكوناتها المطلوبة إضافة إلى عرض نماذج عن الكشف المالية (دادة، 2019، صفحة 17) بتصرف.

2- نطاق المعيار: ينطوي مجال تطبيق هذا المعيار على كافة الكشف المالية ذات الغرض العام التي تلي احتياجات مستخدميها والتي يتم إعدادها وعرضها وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS/IAS) من طرف المؤسسات الهادفة للربح. يمكن تطبيق هذا المعيار من طرف المؤسسات غير هادفة للربح إذا تم تعديل المفاهيم والمصطلحات الواردة به لتلائم تلك المؤسسات (أبو النصار و حميدات، 2017، صفحة 22)، كما يطبق على كل المؤسسات سواء ملزمة بإعداد كشف مالية مجمعة أو مستقلة ولا ينطبق هذا المعيار (IAS1) على الكشف المالية ذات الغرض الخاص (الكشف المالية المرحلية) المعدة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS34): "التقارير المالية المرحلية" والمؤسسات التي ليس لها حقوق ملكية كالصناديق المشتركة والتعاونيات بالقصد المذكور في المعيار المحاسبي الدولي (IAS32) "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".

3- الغرض من الكشف المالية: تعد الكشف المالية ذات الغرض العام بهدف تقديم معلومات مالية مفيدة عن المركز المالي للمؤسسة وتدفقاتها النقدية ونتيجة أعمالها خلال فترة مالية معينة من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة لفئة واسعة من مستخدمي الكشف المالية قصد مساعدتهم أيضا في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وخاصة توقيت واحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية، كذلك إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها (علي حسوبة، عوض، فرنوي، و محفوظ اسماعيل، 2023/2022، صفحة 49)

تشمل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS/IAS) التفسيرات والإرشادات التي يعمل بها مجلس معايير المحاسبة الدولية المتمثلة في: المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS؛ ومعايير المحاسبة الدولية IAS؛ التفسيرات الصادرة عن لجنة أو اللجنة السابقة للتفسيرات. (أبو عوجة و حماد، 2011، صفحة 96)

إن العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تكمن في أن الجهة التي قامت بإصدار **41 معيار IAS** هي لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي أنشأت سنة 1973 ثم قامت بالتعديلات ليصبحوا **29**

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

معياري **IAS** ، أما بالنسبة لجهة إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS** فهي مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) مطلع 2001 بدلا من لجنة المعايير حيث اصدر 17 معيار **IFRS** لغاية اليوم. (فرنوي، 2020، صفحة د.ص) بتصرف.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على المعايير الدولية للتقارير المالية وإصدارها في 01 يناير سنة 2023 ضمن النسخة الرسمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منها ما ذكر في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IFRS16** تعديل ما يعرف بـ: "الالتزام الائجاري عند البيع وإعادة التأجير" وإضافة متطلبات للقياس اللاحق لعمليات البيع وإعادة التأجير، أيضا تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي **IAS1** تخص: "الالتزامات غير المتداولة الخاضعة لتعهدات" ما يسمح للمؤسسة بتوفير معلومات عن حقها في تأخير تسوية التزام ما لـ 12 شهرا على الأقل خاضعا لامتنثال التعهدات. (جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2023، صفحة د.ص)

سنستعرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المنشورة في وثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية المحدثة بتاريخ 2022/12/13 التي تتضمن العناصر الأساسية الخاصة بعرض الكشف المالية المحددة بالمعيار المحاسبي الدولي الأول وفقا لها : (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين **SOCPA**، 2023، الصفحات 13-14)

الجدول رقم(02) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

IFRS	TITLE	العنوان	معايير دولية لإعداد التقارير المالية
IFRS1	First-Time-Adoption Of International Financial Reporting Standards	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة	المعيار الدولي للتقرير المالي 1
IFRS2	Share-Based Payment	الدفع على أساس الأسهم	المعيار الدولي للتقرير المالي 2
IFRS3	Business Combinations	تجميع الأعمال	المعيار الدولي للتقرير المالي 3
IFRS4	Insurance Contrasts	عقود التأمين	المعيار الدولي للتقرير المالي 4
IFRS5	Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	المعيار الدولي للتقرير المالي 5
IFRS6	Exploration For And Evaluation Of Mineral Resources	استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها	المعيار الدولي للتقرير المالي 6
IFRS7	Financial Instruments Disclosures	الأدوات المالية: الإفصاحات	المعيار الدولي للتقرير المالي 7
IFRS8	Operating Segments	القطاعات التشغيلية	المعيار الدولي للتقرير المالي 8
IFRS9	Financial Instruments	الأدوات المالية	المعيار الدولي للتقرير المالي 9
IFRS10	Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة	المعيار الدولي للتقرير المالي 10
IFRS11	Joint Arrangements	الترتيبات المشتركة	المعيار الدولي للتقرير المالي 11
IFRS12	Disclosure Of Interests In Other Entities	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى	المعيار الدولي للتقرير المالي 12

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

IFRS13	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة	المعيار الدولي للتقرير المالي 13
IFRS14	Regulatory Deferral Accounts	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	المعيار الدولي للتقرير المالي 14
IFRS15	Revenue From Contracts With Customers	الإيراد من العقود مع العملاء	المعيار الدولي للتقرير المالي 15
IFRS16	Leases	عقود الإيجار	المعيار الدولي للتقرير المالي 16
IFRS17	Insurance Contracts	عقود التأمين	المعيار الدولي للتقرير المالي 17

المصدر: (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، 2023، الصفحات 13-14) بتصرف

ثانياً. قائمة لأهم المعايير المحاسبية الدولية:

تظهر هذه القائمة أهم المعايير المحاسبية الدولية (IAS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من بداية نشأته إلى غاية آخر التعديلات الواردة في 1 جانفي 2023، المبينة وفقاً لهيكل المعايير المحاسبية الدولية الواردة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (03) المعايير المحاسبية الدولية

IAS	TITLE	العنوان	معايير محاسبية دولية
IAS1	Presentation of financial statements	عرض القوائم المالية	المعيار المحاسبي الدولي 1
IAS2	Inventories	المخزون	المعيار المحاسبي الدولي 2
IAS7	Statement of cash flows	قائمة التدفقات النقدية	المعيار المحاسبي الدولي 7
IAS8	Accounting Policies, Chang in Accounting Estimates and Errors	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	المعيار المحاسبي الدولي 8
IAS10	Events After the Reporting period	الأحداث بعد فترة التقرير	المعيار المحاسبي الدولي 10
IAS12	Income Taxes	ضرائب الدخل	المعيار المحاسبي الدولي 12
IAS16	Property, Plant and Equipment	العقارات والآلات والمعدات	المعيار المحاسبي الدولي 16
IFRS19	Employee Benefits	منافع الموظفين	المعيار المحاسبي الدولي 19
IAS20	Accounting For Government Grants and Disclosure of Government Assistance	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	المعيار المحاسبي الدولي 20
IAS21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	المعيار المحاسبي الدولي 21
IAS23	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض	المعيار المحاسبي الدولي 23
IAS24	Related Party Disclosures	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	المعيار المحاسبي الدولي 24
IAS26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد	المعيار المحاسبي الدولي 26
IAS27	Consolidatesd and Separate	القوائم المالية المنفصلة	المعيار المحاسبي الدولي 27

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

	Financial Statements		
IAS28	Investments in Associates and Joint Ventures	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة	المعيار المحاسبي الدولي 28
IAS29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	المعيار المحاسبي الدولي 29
IAS32	Financial Instruments : Presentation	الأدوات المالية: العرض	المعيار المحاسبي الدولي 32
IAS33	Earnings Per Share	ربحية السهم	المعيار المحاسبي الدولي 33
IAS34	Interim Financial Reporting	التقرير المالي الأولي	المعيار المحاسبي الدولي 34
IAS36	Impairment of Assits	المبوط في قيمة الأصول	المعيار المحاسبي الدولي 36
IAS37	Provisions, Conting Liabilities and Conting Assets	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	المعيار المحاسبي الدولي 37
IAS38	Intangible Assets	الأصول غير الملموسة	المعيار المحاسبي الدولي 38
IAS40	Investement Property	العقارات الاستثمارية	المعيار المحاسبي الدولي 40
IAS41	Agriculture	الزراعة	المعيار المحاسبي الدولي 41

المصدر: (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، 2023، الصفحات 5-6) بتصرف

ثالثاً. الخصائص (الاعتبارات) العامة لعرض الكشف المالية:

قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإشارة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض الكشف المالية" إلى أهم الخصائص الرئيسية الممثلة في الاعتبارات العامة لعرض الكشف المالية، وعليه ينص على:

1- العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولي: يشير المعيار المحاسبي الدولي 1 إلى العرض العادل للكشف المالية على أنها التمثيل الصادق لآثار الظواهر الاقتصادية (المعاملات والأحداث الاقتصادية والظروف الأخرى) التي جرت بالمؤسسة وفقاً للتعريفات وضوابط الإثبات ومعايير الاعتراف الموضحة في الإطار المفاهيمي العام لإعداد الكشف المالية عن الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف المحددة ضمن المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية التزاماً بها، مع الأخذ بعين الاعتبار عند الضرورة تقديم الإيضاحات الإضافية ما يحقق العرض العادل للكشف المالية. لا بد من الإبلاغ في الكشف المالية عن أي تغييرات في السياسات والطرق والأساليب المحاسبية وتوضيح الأسباب التي أدت لذلك وتأثيرها على الكشف المالية لمختلف الفترات المالية مع الشرح والتوضيح.

2- فرض الاستمرارية: يشير على الالتزام عند إعداد وعرض الكشف المالية بفرض استمرارية المؤسسة لذا يتوجب عليها القيام بتقييم مدى قدرتها على الاستمرار في ممارسة نشاطها دون وجود نية لتصفيتها أو التوقف عن ذلك، ففي حالة عدم التأكد ينبغي الإبلاغ عنها.

3- أساس الاستحقاق المحاسبي: يتوجب إعداد الكشف المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي عدا الكشف الخاصة بالتدفقات النقدية التي تعد على الأساس النقدي، يلزم استعمال أساس الاستحقاق المحاسبي الاعتراف بعناصر الأصول والخصوم

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

عند حدوثها خلال الفترة المالية بغض النظر عن تمام الدفع أو القبض. إن عدم استعمال أساس الاستحقاق المحاسبي بصورة دقيقة وملائمة يؤدي لمنع التمثيل الصادق للكشوف المالية ما يعيق الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة وصنعها.

4- اتساق العرض: لا بد على المؤسسات المحافظة على اتساق عرض وتصنيف بنود الكشف المالية لفترات مالية متتالية، إلا إذا حدث ووجد معيار محاسبي دولي بديل أكثر ملائمة أو تغييرات تطراً بشكل خاص بالمؤسسة أو إذا تطلب ذلك بمعيار محاسبي دولي ما.

5- الأهمية النسبية (المادية) والتجميع: تتطلب هذه الخاصية عرض بصورة منفصلة كل فئة مادية للبنود المتشابهة ذات الأهمية النسبية، وقد لا تكون البنود ذات أهمية نسبية يتوجب في هذه الحالة دمجها مع البنود الأخرى في بند منفرد مع تقديمها وفق طبيعة أو وظيفة مختلفة بصورة منفصلة سواء كانت في صلب الكشف المالية أو في الملاحظات.

6- عدم المقاصة (المعادلة): تنص على عدم إجراء معادلة أي مقاصة بين الأصول والخصوم أو بين الإيرادات والمصروفات ما لم يسمح أو يطلب معيار معين بذلك أو يقتضى تفسير، ويعود السبب لمنع المعيار المحاسبي الدولي¹ إجراء المقاصة كونها تتم بطرح الجانب المدين من الجانب الدائن أو العكس عند عرض الرصيد الصافي لبند ما في الكشف المالية ما قد يتسبب بعدم فهم مستخدمي الكشف المالية للمعلومات التي تتوفر عليها.

7- المعلومات المقارنة: يشير المعيار **IAS1** إلى أن إعداد الكشف المالية يتم بالمعلومات المقارنة الخاصة بالفترات المالية السابقة والحالية، وأن تتضمن المعلومات المقارنة للمعلومات السردية والوصفية الملائمة لفهم الكشف المالية للفترة المالية الحالية بالإيضاحات والملاحظات ماعدا الحالات التي يسمح بها معيار معين أو إذا تطلب خلاف ذلك. كما أورد المعيار على ضرورة إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بالشكل الملائم في حال تغير تصنيف بند بالكشوف المالية أو عرضه بها ما لم يكن القيام بذلك غير عملي (عوادي، 2014، صفحة 103).

8- تكرار إعداد التقارير: يلزم على المؤسسات عرض مجموعة كاملة من الكشف المالية ضمنها المعلومات المقارنة سنوياً على الأقل، ففي حالة قامت المؤسسة بتغيير نهاية فترة الإبلاغ وإعداد الكشف المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة واحدة لا بد من الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الكشف المالية وما الأسباب التي أدت للتغيير مع تفسير واقع المبالغ المعروضة في الكشف المالية غير قابلة للمقارنة بالشكل الكامل. (أبو النصر وحميدات، 2017، صفحة 27) بتصرف

فيما يلي نستعرض هيكل الكشف المالية حسب المعيار **IAS1**:

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

الجدول رقم (04): كشف المركز المالي

الأصول	ن	ن-1	الخصوم	ن	ن-1
الأصول المتداولة:			الخصوم المتداولة:		
المخزون	XX	XX	الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	XX	XX
الذمم التجارية المدينة	XX	XX	قروض قصيرة الأجل	XX	XX
الذمم المدينة الأخرى	XX	XX	الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	XX	XX
المصاريف المدفوعة مقدما	XX	XX	ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	XX	XX
النقد والنقد المكافئ	XX	XX	ضريبة مستحقة الدفع	XX	XX
مجموع الأصول المتداولة	XX	XX	مجموع الخصوم المتداولة	XX	XX
الأصول غير المتداولة:			الخصوم غير المتداولة:		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	XX	XX	قروض طويلة الأجل	XX	XX
الشهرة	XX	XX	التزامات ضريبية مؤجلة	XX	XX
الأصول غير الملموسة الأخرى	XX	XX	مخصصات طويلة الأجل	XX	XX
الاستثمارات في الشركات الزميلة	XX	XX	مجموع الخصومات غير المتداولة	XX	XX
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	XX	XX	حقوق الملكية:		
			حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم	XX	XX
			رأس مال الأسهم	XX	XX
			فائض إعادة التقييم	XX	XX
			احتياطي قانوني (إجباري)	XX	XX
			الأرباح المحتجزة	XX	XX
			حقوق الأقلية	XX	XX
مجموع الأصول غير المتداولة	XX	XX	مجموع حقوق الملكية	XX	XX
إجمالي الأصول	XX	XX	إجمالي الخصوم	XX	XX

المصدر: (أبو النصار و حميدات، 2017، الصفحات 43-44) بتصرف

الجدول رقم(05): كشف حساب النتائج حسب الطبيعة

الإيرادات من النشاط التشغيلي	ن	ن-1
مكاسب وإيرادات أخرى	XX	XX

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

XX		المجموع
	(XX)	التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز
	(XX)	المواد الخام والمستهلكات المستخدمة
	(XX)	تكاليف منافع الموظفين
	(XX)	مصاريف الاهتلاك والإطفاء
	(XX)	المصاريف الأخرى (الانخفاض في قيم الأصول)
	(XX)	مصاريف التمويل
(XX)		إجمالي المصاريف
XX		حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة
XX		ربح الفترة قبل الضريبة
(XX)		مصروف ضريبة الدخل
XX		
XX		ربح الفترة يوزع بين:
XX		مالكي الشركة القابضة
XX		حصة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)

المصدر: (أبو النصار و حميدات، 2017، صفحة 52)

الجدول رقم (06): كشف حساب النتائج حسب الوظيفة

	قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 12/31/ن
	الإيرادات من النشاط التشغيلي
XX	تكلفة المبيعات
XX	إجمالي الربح
XX	مكاسب وإيرادات أخرى
(XX)	مصاريف التوزيع
(XX)	المصروفات الإدارية
(XX)	المصروفات الأخرى
(XX)	مصاريف التمويل
(XX)	حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة
XX	ربح الفترة قبل الضريبة
(XX)	مصروف ضريبة الدخل
XX	ربح الفترة يوزع على:
XX	مالكي الشركة القابضة

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

XX	حصة الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية)

المصدر: (أبو النصار و حميدات، 2017، صفحة 53)

الجدول رقم (07): كشف التغيرات في حقوق الملكية

إجمالي حقوق الملكية	حصة الأقلية	فائض إعادة التقييم	أصول مالية متاحة للبيع	ترجمة العمليات الأجنبية	أرباح غير موزعة	أسهم رأس المال	
X	X	-	X	(X)	X	X	الرصيد في: 01/01/ن
X	X	-	-	-	X	-	التغيرات في السياسات المحاسبية
X	X	-	X	(X)	X	X	الرصيد مجددا
(X)	-	-	-	-	(X)	-	التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن)
X	X	X	X	X	X	-	توزيعات أرباح إجمالي الدخل الشامل للسنة
X	X	X	X	X	X	X	الرصيد في 12/31/ن
X	-	-	-	-	-	X	التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن+1)
(X)	-	-	-	-	(X)	-	أسهم رأس المال المصدرة
X	X	X	(X)	X	X	-	توزيعات أرباح إجمالي الدخل الشامل للسنة
-	-	X	-	-	X	-	تحويل إلى الأرباح غير الموزعة
X	X	X	X	X	X	X	الرصيد في 12/31/ن(1)

المصدر: (مايده، 2017، صفحة 116) بالاستناد على: (International Accounting Standards Board, 2024,

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

الجدول رقم (08): كشف التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة) وفقا للمعيار IAS7

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)		
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة	XX	
توزيع الأرباح المحصلة	XX	
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		XX
المدفوعات النقدية للموردين	(XX)	
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	(XX)	
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل	(XX)	
النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل		(XX)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		XX

المصدر: (حماد، 2000، صفحة 526)

الجدول رقم (09): كشف التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) وفقا للمعيار IAS7

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)		
صافي الدخل قبل الضرائب	XX	
يتم تسويتها بـ:		
الاهتلاك أو الاستهلاك	XX	
الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف	XX	
مصروف الفوائد	XX	
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	(XX)	
الزيادة في حسابات المدينين	XX	
النقص في المخزون	(XX)	
الزيادة في حسابات الدائنين	XX	
النقدية المتولدة من التشغيل	XX	
الفوائد المدفوعة	(XX)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(XX)	
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	XX	

المصدر: (حماد، 2000، صفحة 527)

رابعاً. التعديلات الجديدة على المعايير: ورد عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تقريراً صدر في 1 يناير سنة 2023 يتضمن أهم التعديلات المستحدثة على المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) تتمثل في: (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2024، صفحة 1) بتصرف

1- تعديل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 (عقود الإيجار): تم تعديل الورقة بعنوان هذا الالتزام بالإيجاري عند البيع وإعادة التأجير المعيار الدولي للتقرير المالي 16 وذلك بإدراج متطلبات للقياس اللاحق لعمليات البيع وإعادة التأجير.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

2- تعديل المعيار المحاسبي الدولي 1 (عرض الكشف المالية): تم تعديل الورقة بعنوان الالتزامات غير المتداولة الخاضعة لتعهدات المعيار المحاسبي الدولي IAS1 من أجل تحسين المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة في حال لها حق تأخير تسوية التزام ما لـ 12 أثنى عشرة شهرا على الأقل خاضعا لامثال التعهدات، جاءت هذه التعديلات استجابة لاستفسارات الأطراف المعنية حول تصنيف تلك الالتزامات على اعتبار أنها التزامات متداولة أو غير متداولة.

الفرع الثاني: عرض الكشف المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أولا. تعريف النظام المحاسبي المالي: يعرف النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه "النظام الذي يمكن من تنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007، صفحة 3)

ثانيا. مجال التطبيق: يعنى بتطبيق النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي أو معنوي أوجب عليه النص القانوني أو التنظيمي بمسك محاسبة مالية ويستبعد من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية (سعيداني و رزيقات، 2018، صفحة 261)، تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007، صفحة 3).

ثالثا. مبادئ إعداد الكشف المالية وفق النظام المحاسبي المالي: أوجب النظام المحاسبي المالي تطبيق مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية لإعداد وعرض الكشف المالية حيث تتمثل هذه المبادئ في: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، الصفحات 11-12)

1- مبدأ محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق): على أساس محاسبة التعهد أو الالتزام تتم المعالجة المحاسبية لآثار المعاملات والأحداث عند حدوثها لتعرض بالكشف المالية وفقا لفترات المالية ذات العلاقة بها (المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08-156).

2- مبدأ استمرارية الاستغلال: يلزم المرسوم التنفيذي 08-156 من مادته القانونية 07 إعداد الكشف المالية وفقا لمبدأ استمرارية الاستغلال بفرض مواصلة المؤسسات نشاطها بالمستقبل المحتمل، إلا في الحالات التي تختلف عن هذا الفرض والتي لا بد الإفصاح عنها.

3- مبدأ استقلالية الذمة المالية: وفقا لهذا المبدأ تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية اقتصادية قانونية قائمة ومستقلة بذاتها عن مالكيها.

4- مبدأ الوحدة النقدية: على أساس هذا المبدأ يلزم كل المؤسسات إعداد وعرض المعلومات الواردة بالكشف المالية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري) على اعتبار أنها وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملاتها داخل الإقليم الوطني، أما في حالة المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية فقد حدد سبل معالجتها النظام المحاسبي المالي (SCF).

5- مبدأ الأهمية النسبية: يقدم هذا الأساس الأهمية النسبية لتصنيف المعلومات وربطه بمدى تأثيرها على قرارات مستخدميها اتجاه المؤسسة، وبذلك فإن العناصر التي تقل أهميتها النسبية لا تخضع لتطبيق المعايير المحاسبية عليها حسب ما ورد بالمادة 11 من أحكام المرسوم التنفيذي 08-156.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

6- مبدأ استقلالية الدورات المالية: تعتبر نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن نتيجة الدورة السابقة ونتيجة الدورة التي تليها. يتم تحمل الأعباء وإيرادات المنتوجات (العمليات والأحداث) للدورة المالية الخاصة بها لتحديد النتيجة.

7- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة: يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية باحترام الدورة المالية المقفلة دون المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصادقية المحاسبة (علاوي، 2018، صفحة 13)

8- مبدأ التكلفة التاريخية: وفقا لهذا المبدأ فإن العمليات والأحداث الاقتصادية يتم معالجتها وتسجيلها بتكلفة شرائها أو إنتاجها وقت حدوثها.

9- مبدأ الحيطة والحذر: على أساسه يتم تقدير معقول للوقائع وتسجيل الخسائر المتوقعة .

10- مبدأ مداومة الطرق المحاسبية: يلزم هذا المبدأ الحفاظ والمداومة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى (علاوي، 2018، صفحة 12).

11- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: وفقا له تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (عيادي، 2013، صفحة 57)

وفقا للنظام المحاسبي المالي والمبادئ المحاسبية التي ينص على تطبيقها لإعداد وعرض الكشف المالية نستعرض نماذج الكشف المالية الواردة في الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، كما يلي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، الصفحات 29-37)

الجدول رقم (10): كشف الميزانية

N-1	N	N	N	ملاحظة	الأصول
صافي	صافي	إهلاك رصيد	إجمالي		
					أصول غير جارية
					فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
					تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
					أراض
					مبان
					تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
					تثبيتات يجري إنجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

					سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شبهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					مجموع عام للأصول
N-1	N	ملاحظة			الخصوم
					رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات-احتياطيات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
					حصة الشركة المدمجة (1)
					حصة ذوي الأقلية (1)
					المجموع 1
					الخصوم غير الجارية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

			قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، الصفحات 28-29)

الجدول رقم (11): كشف حساب النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

			المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- المنتجات الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية-المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)
			(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدمجة

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 30)

الجدول رقم (12): كشف حساب النتائج حسب الوظيفة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية

الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية **الفصل الثاني:**

			الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملية النتيجة العملية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدمجة			

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 31)

الجدول رقم (13): كشف سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

N-1	N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
			المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 35)

الجدول رقم (14): كشف سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

N-1	N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة متأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيجات من أجل:

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

			- الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار - مسحوبات عن اقتناء تثبيطات - تحصيلات التنازل عن تثبيطات - تأثير تغيرات محيط الإدماج (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل - الحصص المدفوعة للمساهمين - زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) - إصدار قروض - تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) - أموال الخزينة عند الافتتاح - أموال الخزينة عند الإقفال - تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدججة			

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 36)

الجدول رقم (15): كشف تغير الأموال الخاصة

الاحتياطات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في N-2/12/31
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N-1/12/31
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N/12/31

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 37)

المبحث الثاني: جودة الكشف المالية

إن الغاية الرئيسية من إعداد وعرض الكشف المالية هو تقديم معلومات محاسبية تتسم بالجودة العالية للأطراف المستخدمة لها لتمكينهم من اتخاذ مختلف القرارات المناسبة ما يشير إلى الأهمية البالغة لهذه الكشف المالية في نقل المعلومات الموثوقة للأطراف ذو العلاقة مع المؤسسة، وترتبط جودة المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها بالكشف المالية بمجموعة من الخصائص سواء الرئيسية والثانوية أو الخصائص النوعية المعبر عنها بالسمات الأساسية المعتمد عليها كمعايير فنية لا تقتصر عليها الجودة كجانب واحد لتحقيقها بل تتعدى إلى الاستعانة بمعايير أخرى لها التأثير المباشر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. فوفقا لما تم ذكره ارتأت دراسة هذا المبحث إلى الإشارة لماهية جودة الكشف المالية وأهميتها بالمطلبين الأول والثاني، بعدها التعرف على كيفية قياس جودة الكشف المالية بالمطلب الثالث، ثم تحديد جودة المعلومات وفق الهيئات المحاسبية الدولية بالمطلب الرابع، أما في المطلب الخامس توضح العوامل المؤثرة على جودة الكشف المالية.

المطلب الأول: ماهية جودة الكشف المالية

من خلال هذا المطلب نحاول التعريف بجودة الكشف المالية انطلاقا من المفاهيم العديدة المقدمة ضمن الأدبيات العلمية ذات العلاقة بما على اعتبار حداثة المصطلح وغايته في التطوير المستمر للأداء.

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية

تجدر الإشارة إلى تعريف الجودة قبل التطرق لتعريف جودة المعلومات المحاسبية.

أولا. تعريف الجودة:

1- مصطلح الجودة لغة: "هو من أصل الفعل الثلاثي (جاد)، والجيد نقيض الرديء، وقد جاد جودة وأجاد أي أتى بالجيد من

القول والفعل، وجاد الشيء جودة، والجودة أي صار جيدا، وإحداث الشيء فجاء والتجويد مثله". (القيسي، 2011، صفحة 25)

2- يعبر عنها (M.Gryna, Hai Chua, & A.De Feo, 2007, p. 13) بأنها: "رضا الزبون أو الملائمة للاستعمال"،

وتعني أيضا: درجة التفضيل أو المطابقة للاستعمال أو المطابقة مع المتطلبات (العزاوي، 2019، صفحة 7).

3- كما تعني الجودة: "توافر المعلومات على الوضوح والشفافية والمصدقية في الوقت المناسب، وقدرتها على استعمال المعلومات

للتقدير والتنبؤ أو للاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة فهي الوجه الشفاف للتقارير والكشف المالية" (سامي، 2005، صفحة 101).

4- يقصد بالجودة: "الدقة والإتقان من خلال تطبيق المعايير الخاصة بالأداء الممتاز، كما جاء في ديننا الحنيف الذي أوصى

الإتقان في العمل". (بن أحمد، حنصال، و نوال، 2020، صفحة 33)

أشارت التعاريف السابقة رغم تباين وجهات نظر الباحثين في تحديد مفهوم موحد وشامل للجودة بسبب اختلاف مداخلها

والغموض في مختلف جوانبها إلى انه يمكن تعريف تقديم مفهوم الجودة بأنها التميز بتطبيق المعايير المطورة للأداء لحد الإتقان والدقة

من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وشفافية ووضوح لمستعملها في اتخاذ القرارات العديدة، مع الملائمة في استعمال

المعلومات للتقدير والتنبؤ ومطابقتها للمواصفات المطلوبة (المتطلبات) من أجل تحقيق الأهداف.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

ثانياً. تعريف جودة المعلومات المحاسبية: في وقتنا الحالي أصبحت المعلومات مصدر هام لاستمرارية المؤسسة وتحسين أدائها لذا تعمل على التسابق في جمعها وتخزينها ومعالجتها لتتوافر على خصائص وميزات محددة.

1- عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) جودة المعلومات المحاسبية أنها: "الصفات التي يجب توفرها في المعلومات المقدمة في الكشف المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين". (عبد اللطيف، 2017، صفحة 25)

2- حسب تعريف Uwalomwa Uwuigbe وآخرون هي: "السمات النوعية للتقارير المالية، وذلك لأن لديها القدرة على التأثير ماديا على قرارات المستخدمين في التوقيت المناسب". (Uwuigbe, Felix, Teddy, & Irene, 2018, p. 16)

3- تعني جودة المعلومات المحاسبية: "ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل، وإن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها". (Mezerji, Abdeaszadeh, Vadii Nowghabi, & Nooghabi, 2013, p. 106)

4- جودة المعلومات المحاسبية يقصد بها: "مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها حتى تمكن مستخدميها من استعمالها بشكل جيد في اتخاذ القرارات، غالبا هذه الخصائص تتمثل في السمات النوعية للمعلومة المحاسبية كالملائمة والموثوقية وغيرها من العوامل التي تضفي على المعلومة المصدقية وفعالية أكبر تمكن من جعلها تحقق الأهداف المرجوة منها" (خلول، 2020، صفحة 73) من التعاريف التي جاءت بها الدراسات السابقة للباحثين يمكن استخلاص تعريف لجودة المعلومات المحاسبية بأنها مجموعة من الخصائص أو السمات النوعية أو القواعد الواجب توافرها في المعلومات الواردة بالكشف المالية الخالية من أي تحريف أو تضليل المعدة وفقا لمعايير معينة من أجل تحقيق الغاية من توظيفها جيدا أو استخدامها لاتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: تعريف جودة الكشف المالية

تعددت المفاهيم المقدمة من أجل تعريف واضح وشامل لجودة الكشف المالية ويعود السبب لاختلاف وجهات النظر وفقا لتشعب مداخل تقييمها.

أولاً. تعريف جودة الكشف المالية: قدم الباحثون المختصون والمنظمات المهنية مختلف التعاريف حول جودة الكشف المالية نذكر أهمها:

1- يشير البعض إلى أن جودة الكشف المالية هي: "مدى دقة معلومات تلك الكشف المالية في أن تعكس حقيقة عمليات المؤسسة وحقيقة واقعها الاقتصادي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة". (Mahdavikhou & Khotanlou, 2011, pp. 2096-2092 بتصرف)

2- تعرف كذلك بأنها: "تلك الكشف المالية التي تتسم بالشفافية والإفصاح الكامل عن معلومات تعكس حقيقة دخل المؤسسة، تدفقاتها النقدية، وضعيتها المالية وأي معلومات أخرى بما يتفق مع أهداف واحتياجات مستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية". (Ferrero, 2014, pp. 49-88)

3- كما يقصد بها أيضا: "هي تلك الكشف المالية عالية الجودة لها خصائص نوعية للمعلومات التي تتضمنها والتي تشمل: الموثوقية، الأهمية النسبية (المادية)، واضحة ومفهومة، ذات الصلة، التوقيت المحدد، قابلة للمقارنة.... إلخ" (Novatiani & Kusumah, 2019, p. 204)

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشوف المالية

4- جودة الكشوف المالية يعنى بها: "مصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها" (طلحة، 2012، صفحة 55)

يمكن التعبير عن مفهوم جودة الكشوف المالية من خلال التعاريف السابقة على أنها تلك الكشوف المالية التي ترد بها معلومات مالية تتسم بمجموعة من الخصائص النوعية كالموثوقية والملائمة وقابلية المقارنة والوضوح والمصادقية وغيرها الحالية من التحريفات الجوهرية أو أي تلاعب أو تضليل، تم الإفصاح عنها بكل شفافية من أجل تمكين مستخدميها من اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها لتحقيق الأهداف المسطرة مستقبلا وللتنبؤ بها.

المطلب الثاني: أهمية ومتطلبات جودة الكشوف المالية

قدم الفكر المحاسبي إطارا مفاهيميا متعددًا يفسر جودة الكشوف المالية -مثلما تم ذكره في المطلب السابق- رغم عدم تماثل آراء المفكرين والباحثين على إطار موحد وذلك بسبب اختلاف غايات مستخدمي الكشوف المالية واستعمالاتهم لها هذا من جانب، أما الجانب الآخر يعود السبب لعدم تصريح وإفصاح الهيئات المحاسبية المحلية والدولية على مفهوم شامل محدد وموحد لجودة الكشوف المالية أو التقارير المالية، لذلك تم تبويب هذه التعاريف والمفاهيم ضمن مجموعات من الآراء ووجهات النظر التي تعكس اتجاهات ومتطلبات أو مداخل جودة الكشوف المالية وفقا لأساليب تقييمها (قياسها).

الفرع الأول: أهمية جودة الكشوف المالية

ترتبط أهمية جودة الكشوف المالية بمدى جودة المعلومات المحاسبية المالية الواردة بها إذ تنبع منها معلومات ذات جودة عالية تمكن من:

أولا. رفع مستوى كفاءة الاستثمار بالتقليل من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين ما يؤدي إلى رفع مستوى ثقة المستثمرين وزيادة قدرتهم على رقابة أداء وأنشطة الإدارة ما يعزز تخفيض الآثار السلبية للأزمات المالية التي تواجهها المؤسسات (Zhiwel, Yihong, Qingliang, & Xiangjian, 2014, pp. 19-22).

ثانيا. تساعد جودة الكشوف المالية بالإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة ودقة وموثوقية لقيم أصول وخصوم المؤسسة في اتخاذ المستخدمين بما فيهم المستثمرين خاصة القرارات ذات الأهمية في تقييم صافي المركز المالي الحقيقي للمؤسسة (Benston, 2003, p. 7).

ثالثا. تساهم في إتاحة الفرصة للمساهمين القيام بإعداد موازنة صحيحة بين المخاطر وعائد الاستثمار بالمؤسسة وتقييم البدائل الاستثمارية من خلال دراسة الفرص التي تحقق خلق القيمة ما يؤدي إلى تشجيع تدفق رأس المال اتجاه القطاعات المحتمل ارتفاع عوائدها (صابر، 2016، الصفحات 8-9) (Bushman & Abbie, 2003, p. 67).

رابعا. تعكس جودة الكشوف المالية مدى تحقيق التوافق عند إعدادها مع المعايير المحاسبية الدولية المطبقة بالرغم من بروز فيها قيم تقديرية كالأصول غير الملموسة أو الالتزامات المحتملة، إذ أنها توحى بثقة مستخدمي المعلومات بها (Bushman & Abbie, 2003, p. 67).

خامسا. تدعم جودة الكشوف المالية قيمة السهم وأدائه في الأسواق المالية بتوافر فيها معلومات مالية تعكس صورة النشاط الإداري والاقتصادي بالمؤسسة كالأرباح المصرح بها أو المحتملة (المسعودي و الجبوري، 2016، صفحة 123) (Benston, 2003, p. 7).

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

سادسا. تتيح جودة الكشف المالية القدرة على التنبؤ بحدوث الأزمات المالية من خلال استقراء وتحديد المخاطر المتوقع حدوثها ودرجتها، كما تساعد على توفير الوقت والجهد وسرعة الأداء أثناء التعرض للأزمات المالية (صابر، 2016، صفحة 33).

سابعا. كلما ارتفعت جودة الكشف المالية أو التقارير المالية كلما انخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستثمار بتقليل اختلاف المعلومات ما ينجم عنه زيادة استثمارات المؤسسة وتقليل تكاليف التمويل الاستثماري ما يؤثر إيجابا على أداء المؤسسة (Ferrero, 2014, pp. 51-53).

الفرع الثاني: متطلبات جودة الكشف المالية

تنبثق جودة الكشف المالية عن جودة المعلومات المحاسبية التي هي مصدر رئيسي لاتخاذ مختلف القرارات بالمؤسسة، لذلك لا بد أن تتضمن هذه المعلومات المحاسبية للاستخدام السليم على متطلبات الجودة وهي: متطلبات الجودة المتعلقة بالعملية المحاسبية، متطلبات الجودة المتعلقة بإنتاج المعلومة المحاسبية، متطلبات الجودة المتعلقة بالمشكلة للنظام، متطلبات الجودة المتعلقة بجودة التدقيق.

أولا. متطلبات الجودة المتعلقة بالعملية المحاسبية: ترتبط جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية بمدى جودة نظام المعلومات المحاسبي المتأنية من جودة عناصره فهو القاعدة الأساسية لكل أنظمة دعم القرار على الصعيد الداخلي والخارجي، ووسيلة التواصل بين المؤسسة وبيئتها أو شركائها، يتوفر على كافة الميزات العامة لنظم المعلومات الأخرى من جمع وتبويب ومعالجة وتخزين ونقل للمعلومة إضافة للخصائص ذات الصلة بفروع المحاسبة ما يجعله مختص في معالجة المعلومة المالية والمتمثلة بالوحدات النقدية (Boukssessa, 2017, p. 133)، إن جودة البيانات المدخلة وجودة معالجتها والرقابة عليها تؤدي إلى مخرجات ذات جودة تعكس جودة نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة الكشف المالية (بوقدوم، 2021، الصفحات 671-672).

ثانيا. متطلبات الجودة المتعلقة بإنتاج المعلومة المحاسبية: تجدر الإشارة إلى أنه لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية ليطم الإفصاح عنها في الكشف المالية تستلزم مجموعة من المتطلبات المرتبطة بكل مرحلة من مراحل عمل نظام المعلومات المحاسبي بجودة وفقا لما يلي:

1- مرحلة المدخلات (إدخال البيانات): هي المرحلة الأولية لبدأ تشغيل نظام المعلومات المحاسبي بإدخال البيانات لكافة الأحداث الاقتصادية التي تخضع لعملية القياس المحاسبي الواجب التحكم بها كأحد العوامل الرئيسية لتحقيق جودة المعلومات في هذه المرحلة مع الأخذ بعين الاعتبار توافر العناصر المقنعة الكافية الحقيقية ذات التأثير على هذه الأحداث الاقتصادية، ففي هذه المرحلة يتطلب معالجة البيانات بفعالية عالية من خلال جودة القياس المحاسبي الذي يسمح بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية (آل فرج الطائي، 2005، الصفحات 115-128)، وقد تم تحديد أبعاد جودة البيانات في هذه المرحلة كما يلي: (الفرطاس، 2013، صفحة 116) بتصرف

أ. الدقة: من خلال التسجيل بالقيمة الحقيقية.

ب. الوقت المناسب: وتتحقق عندما تكون القيمة المسجلة ليست خارج التاريخ.

ت. الاكتمال: يتم عندما تكون كل القيم لمتغير ما مؤكدة ومسجلة.

ث. الاتساق: يتم بتمثيل قيم البيانات هو نفسه في كل الحالات.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

2- **جودة التشغيل:** هي مرحلة معالجة البيانات بعد مرحلة المدخلات حيث يتم: التشغيل، التصنيف، الترتيب، الفرز، الحساب والتحديث للمدخلات وتحويلها إلى مخرجات في صورة معلومات ذات فائدة لمستخدميها (سليم، 2019، صفحة 33)، تتحقق جودة تشغيل البيانات ومعالجتها في حالة ما جرت وفقا للطرق والأساليب السليمة لتحويل البيانات من بيانات أولية إلى معلومات ملائمة ومفيدة ذات جودة عالية لاتخاذ القرارات المختلفة على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة.

3- **جودة المخرجات:** وهي آخر مرحلة لعمل نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تقييمه والحكم على مدى كفاءته وجودته من خلال جودة المعلومات المحاسبية الصادرة ضمن الكشف المالية كمقياس مناسب له من حيث القدرة الفعالة على تشغيل النظام وجودة تصميمه فيتبلور منه مخرجات تشمل معلومات محاسبية ذات جودة لها القدرة على إضافة قيمة تحفز متخذي القرارات في تحقيق أهدافهم مع تقليل حالات عدم التأكد منها (بن زاف، 2019، صفحة 124).

ثالثا. متطلبات الجودة المتعلقة بالعناصر المشكلة للنظام: تساهم العناصر المشكلة لنظام المعلومات المحاسبي في إظهار متطلبات إنتاج المعلومات المفيدة ذات الجودة، فمن خلال الكفاءة العلمية والعملية للعنصر البشري (الإطارات، محاسبين، مسؤولين، ماسكي المحاسبة) القائمين على أداء العمل المحاسبي وفق الطرق والمعايير المحاسبية المتعارف عليها بفعالية تمكنهم من تحقيق جودته لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة تنعكس على جودة الكشف المالية، أما بالنسبة للعناصر المادية (المستندات، المعدات التقنية، البرمجيات،... إلخ) المشكلة للنظام تعتبر من متطلبات جودة المعلومات المحاسبية من خلال الإجراءات التنظيمية والعملية لضبط النظام المستندي بالمؤسسة ما يساعد في تحقيق شفافية العمل المحاسبي وبالتالي زيادة فعالية وجودة النظام عبر مختلف مراحل عمله وبأقل تكلفة وبسرعة الأداء المحاسبي وتسهيل عملية الرقابة الداخلية ما يمكن من إبراز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة. (آل فرج الطائي، 2005، الصفحات 141-151)

رابعا. متطلبات متعلقة بجودة التدقيق: تتحقق جودة الكشف المالية من خلال الالتزام بمتطلبات جودة التدقيق، فالحكم على جودة التدقيق حسب الاتجاه التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، أو مدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات والأحكام المهنية فقط غير كاف لتحديد مستوى جودة التدقيق التي تتطلبها جودة الكشف المالية ما يتوجب قياس الجودة حسب الخصائص المرتبطة بأداء مهام عملية التدقيق والممارسات المهنية المتعلقة بها، فجودة التدقيق تتحقق عند تلبية المدقق لاحتياجات ورغبات مستخدمي الكشف المالية بالتزامه بمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً، وتحليه بأداب السلوك الأخلاقي والمهني، وتطبيق معايير الرقابة على جودة التدقيق كذا الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والغش المكتشفة والتقرير عنها بكل استقلالية والتي تم اكتشافها في الكشف المالية ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية بالتالي جودة الكشف المالية. (مقرامنت، 2021، صفحة 97) بتصرف

المطلب الثالث: قياس جودة الكشف المالية

تستند جودة الكشف المالية على مجموعة من المعايير المحددة باستعمال نماذج لقياسها. لهذا سنتناول الدراسة ذكر معايير قياس جودة الكشف المالية وأهم نماذج قياسها.

الفرع الأول: معايير قياس جودة الكشف المالية

لقياس جودة الكشف المالية يعتمد على المعايير الآتية: (الفضل و نور، 2002، الصفحات 305-306) (عوادي، 2014، الصفحات 171-172) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

أولاً. معيار الدقة: من معايير قياس جودة الكشف المالية دقة المعلومات المحاسبية الواردة بها فكلما زادت هذه الدقة كلما ارتفع مستوى جودة الكشف المالية، فبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن الوقائع التاريخية أو التوقعات المستقبلية، إلا أنه يمكن تحقيقه في الواقع بشكل كامل لأن المعلومات التي يستند عليها في اتخاذ القرار مستقبلاً لذا تكون على درجة من عدم التأكد واللايقين، لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة لتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثانياً. معيار المنفعة: إن صحة المعلومات المحاسبية وسهولة استخدامها من العناصر الأساسية لتحقيق المنفعة التي تقاس بها درجة جودة الكشف المالية أو جودة التقارير المالية فهي بالغة الأهمية لمتخذي القرارات الاقتصادية بالمؤسسة حيث تبرز في أحد الصور التالية:

- 1- **المنفعة الشكلية:** تعبر عن تماثل شكل ومحتوى المعلومات المحاسبية مع رغبات واحتياجات متخذ القرار (المستخدمين).
- 2- **المنفعة الزمنية:** توافر المعلومة المحاسبية بالوقت المناسب لمستعملها.
- 3- **المنفعة التقييمية:** هي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

ثالثاً. معيار فاعلية المعلومات المحاسبية: يمثل هذا المعيار مدى تحقيق فاعلية المعلومات المحاسبية للأهداف المسطرة من قبل المؤسسة أو أهداف متخذي القرارات العديدة من خلال موارد محددة لذا فإن هذه الفاعلية من مقاييس جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالكشف المالية وبذلك هي مقياس لجودة الكشف المالية.

رابعاً. معيار التنبؤ: يهدف هذا المعيار إلى التقليل من حالات عدم التأكد، حيث يعتبر التنبؤ مقياس لجودة الكشف المالية لأنه الوسيلة التي تستخدم المعلومات السابقة والحالية في التنبؤ أو توقع الأحداث والنتائج المستقبلية كما تستعمل أيضاً في التخطيط واتخاذ القرارات.

خامساً. معيار الكفاءة: يقصد بها الكفاءة في تحقيق أهداف المؤسسة باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد المتاحة، بتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات بهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة دون أن تزيد عن قيمة المعلومة المستعملة.

الفرع الثاني: نماذج قياس جودة الكشف المالية

طرح الأدب المحاسبي العديد من النماذج التي يمكن استخدامها لقياس جودة الكشف المالية بشكل غير مباشر بالرغم من الانتقادات الموجهة لهذه النماذج كمؤشرات لتقييم جودة الكشف المالية على أساس تعدد أبعاد ومداخل الجودة بحد ذاتها لتحقيق فاعلية هذه النماذج في الحكم على مدى جودة الكشف المالية (علي المنصوري، هادي، و راضي، 2023، صفحة 5)، فمن أهم هذه النماذج الآتي:

أولاً. نموذج قياس جودة الأرباح: برزت العديد من المقاييس المرتبطة بالأداء التي أشارت إليها الدراسات الحديثة في دراسة جودة الكشف المالية وما تتضمنه من قيم ومبالغ تعبر عن نتائج أعمال المؤسسة ومدى موثوقيتها ومصداقيتها في تقييم هذا الأداء، فمن أحد أهم هذه المقاييس والأكثر استخداماً من طرف المصالح المهتمة ولأنه المفهوم الأكثر قبولاً وتفصيلاً مقياس **جودة الأرباح**، إذ لاقت جودة الأرباح اهتمام الأكاديميين والمهنيين إذ يعمدون إلى أن الربح المحاسبي هو أكثر مداخل المعلومات المحاسبية أهمية إذ يتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في استغلالها والفرص الاقتصادية المحتملة، فلقياس مدى استمرارية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

أرباح المؤسسة يستخدم نموذج الخدار الأرباح ونموذج القدرة التنبؤية الذي يستند على بيانات سلاسل زمنية للأمد الطويل وهذا من عيوب هذا النموذج (مليحي، 2014، صفحة 10).

أثبتت آراء الباحثين أن جودة الأرباح تتمحور حول ثلاثة اتجاهات أساسية وهي: (علي المنصوري، هادي، و راضي، 2023، صفحة 5) بتصرف

1- التنبؤ: يركز هذا الاتجاه على قدرة جودة الأرباح المحاسبية على التنبؤ بالتدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية والأرباح المستقبلية وتقليل حالة عدم التأكد لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.

2- التمثيل الصادق (الصدق في التعبير): يركز الاتجاه الثاني على مدى تمثيل الأرباح الصادق للأحداث المالية والاقتصادية للمؤسسة، وإن الأرباح المفصح عنها ضمن الكشف المالية تقترب من الأرباح الفعلية.

3- استمرارية الأرباح: يرى أصحاب هذا الاتجاه أن جودة الأرباح المحاسبية تتحقق بالتركيز على مدى استمرارية الربح واستقراره بالمؤسسة باستخدام سلسلة زمنية عن ميزات الربح للقياس على مدى جودة الأرباح .

ثانيا. نموذج قياس جودة الاستحقاق: يقصد بجودة الاستحقاق التعبير عن مدى انحراف صافي الربح عن التدفقات النقدية بتفسير العلاقة بينها وبين المستحقات ما يسمح باكتشاف الأخطاء أو التجاوزات التي تحدث أثناء تقدير الأرباح، فعند تقييم الأرباح وفق أساس الاستحقاق الذي يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ تحقق الإيراد ، إذ يتطلب هذا الأساس الاجتهاد والتقدير الشخصي بكثرة ما يمنح للإدارة فرصة ممارسة سلوكيات محاسبية للتأثير على الأرباح بالزيادة أو النقصان وهو ما يعرف بإدارة الأرباح وبذلك التأثير في جودتها، لهذا فإن الإدراك بأهمية الاستحقاقات يعد نموذجا فعالا وجيدا لجودة الكشف المالية لمدى قدرته على الرفع من درجة موثوقيتها ومصداقيتها لدى مستخدميها. (الطائي و المنو، 2013، صفحة 415) بتصرف

رابعا. نموذج قياس جودة التحفظ المحاسبي: إن جودة التحفظ المحاسبي من أحد السمات الخمس للأرباح، حيث يؤدي التحفظ في الإبلاغ عن النتائج الجيدة يرفع من مستوى موثوقية المعلومات المحاسبية المعلن عنها ويزيد من قدرتها التنبؤية بالتوقعات الاقتصادية المستقبلية، كما ترتبط جودة التحفظ المحاسبي بحوكمة الشركات باعتبارها أحد آلياتها البديلة المستعملة لحماية حقوق المستثمرين والمساهمين وضمانها. تحقق جودة التحفظ المحاسبي عدم تشابه وتمائل المعلومات المحاسبية وحجبها من خلال المساعدة على مراقبة أداء الإدارة لتقليل حالات التلاعب في الأرباح والأداء ما يساهم برفع القيمة والتدفقات النقدية، أيضا يساهم جودة التحفظ المحاسبي من الرفع في مستوى الإفصاح والشفافية ما يضمن توفير كشف مالية ذات جودة عالية لجميع الفئات التي تحتاج إليها. (سعد الدين، 2013، الصفحات 336-337) بتصرف، (حرفوش، 2019، صفحة 195)

خامسا. نموذج قياس جودة المعايير المحاسبية: تعتبر جودة المعايير المحاسبية من الآليات الجيدة المطبقة لإنتاج صور واضحة ودقيقة للكشف المالية ذات الجودة العالية والتي يعرض ويفصح فيها عن الأحداث المالية بكل شفافية ما يعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، فقد أوردت الهيئة الأمريكية (SEC) أن جودة المعايير المحاسبية ترتبط بجودة الكشف المالية لذا أشرفت على التنظيمات المتعلقة بإصدار المعايير المحاسبية ومراقبتها، تعد وجهة نظر معدي ومدققي الكشف المالية أن جودة المعايير المحاسبية تكمن في أن تتسم بخصائص: القابلية للفهم والتطبيق، إضافة إلى تحسين الممارسات المحاسبية عند إعداد الكشف المالية وتحسين مستوى الأداء أثناء تدقيقها. أما بالنسبة لمستخدمي الكشف المالية يعتبرون أن جودة المعايير المحاسبية تحدد مدى تلبية احتياجاتهم من استخدام الكشف المالية. يتم قياس جودة المعايير المحاسبية بناء على المضمون المعلوماتي للمعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها على متخذي

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

القرار ما يؤثر على أسعار السهم هذا من وجهة نظر سوق الأوراق المالية (التقييم بدرجة فاعلية تخصيص الموارد في الأسواق المالية). (صابر، 2016، صفحة 36) بتصرف

سادسا. نموذج قياس جودة الإفصاح: يعد هذا النموذج من أكثر النماذج استخداما في الدراسات بالولايات المتحدة الأمريكية في قياس الشفافية والشمولية في الإبلاغ (الإفصاح) لكي تعبر عن نوعية وقدر كمي للمعلومات التي تغطي حدود القياس والإشراف والمجالات التي تتخطاها لتوفير معلومات ذات خصائص نوعية لجهاث واسعة من المستخدمين لبيان الصورة الصحيحة والواضحة للعمليات وأنشطة المؤسسة (قريب، 2015، صفحة 161) بتصرف

سابعا. نموذج قياس جودة المعلومات: يركز هذا النموذج على جودة المعلومات التي لا بد أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية التي تزيد من فائدتها في مجال توجيه متخذي القرار، لهذا منحت الهيئات المحاسبية الدولية لجودة المعلومات أهمية كبرى بإصدار الإطار المفاهيمي لها كونها الركيزة الأساسية لجودة الكشف المالية فكلما زادت جودة المعلومات المالية كلما زادت جودة الكشف المالية. (حفصة، 2021، صفحة 21) بتصرف

المطلب الرابع: جودة المعلومات المالية وفق الهيئات المحاسبية الدولية

حددت الهيئات المحاسبية الدولية IASB و FASB إطارا مفاهيميا مشتركا يعرض فيه تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تعزز جودة الكشف المالية الواردة ضمنها، كما قدم النظام المحاسبي المالي الجزائري تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المالية المعتمد عند إعداد وعرض الكشف المالية.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق الإطار المفاهيمي المشترك بين IASB و FASB:

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB من الهيئات المحاسبية الرائدة والمهيمنة على تحديد المفاهيم والممارسات المحاسبية بالعالم إذ اتفقا سنة 2010 على إصدار إطار مفاهيمي مشترك، إذ تم تجسيد هذا الاتفاق بإصدار نسخة منقحة سنة 2018، الذي من خلاله أوضح عرض تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المالية كما يلي:

أولا. الملائمة: يقصد بهذه الخاصية صلة المعلومات المالية المفصح عنها باتخاذ القرار وتأثيرها عليه (الجماعات، 2012، صفحة 192) بتصرف، وإحداث فرق في مسرى القرار وتوجيهه وترشيده، تكون خاصية الملائمة محققة إذا ما تحققت القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية وتحديد مدى استفادة متخذي القرارات من المعلومات المعروضة.

ثانيا. الموثوقية: لكي تتميز المعلومات المالية بالموثوقية لا بد أن تتوافر على خصائص: **الحياد والحيطة والحذر والاكتمال والتمثيل الصادق**، حيث يقصد بالتمثيل الصادق تمثيل الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام حتى تكون المعلومات المالية مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات، وان لا تتسم بالملائمة فقط بل لا بد أن تمثل بصدق جوهر كل ظاهرة اقتصادية، حيث يتطلب في الغالب أن يتماثل الجوهر والشكل القانوني للظاهرة الاقتصادية، ففي حالة توفير معلومات عن ظاهرة تعبر عن الشكل القانوني فقط أي عدم التماثل بين الشكل القانوني وجوهر الظاهرة أو تغليب جوهر الظاهرة على الشكل القانوني فلن تمثل بأمانة، أي عدم التمثيل الصادق للظاهرة الاقتصادية. (IASB/IFRS, 2018, p. 15) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

ثالثا. قابلية المقارنة: يقصد بها توفير معلومات تمكن متخذي القرار من إجراء مقارنات زمنية للكشوف المالية فيما بين المؤسسات المماثلة لنفس النشاط أو القطاع ما يعزز قيمة المعلومات والاستفادة منها (حنان، الحارس، و أبو جاموس، 2004، صفحة 54)، كما تتطلب عملية المقارنة الالتزام بمبدأ الثبات والاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية وأسلوب عرض الكشف المالية عبر الفترات المالية الزمنية (أبو النصر و حميدات، 2017، صفحة 10) بتصرف.

رابعا. قابلية الفهم والتحقق: لا بد أن تتسم المعلومات المعروضة بالدقة والوضوح والبساطة دون أي تعقيدات أو تأويلات في مضمونها، حيث تعتمد خاصية الفهم على طبيعة الكشف المالية وطريقة عرض المعلومات بها وأيضا على ثقافة وكفاءة مستخدميها (حجازي، 2018، صفحة 52) بتصرف، أما قابلية التحقق تعني توصل الغير إلى نفس النتائج التي توصل إليها القائمين بالقياس المحاسبي في حالة استخدام نفس الإجراءات والممارسات المحاسبية للقياس.

خامسا. التوقيت المناسب: يقصد بخاصية التوقيت عرض المعلومات في إطار زمني فعال لعملية اتخاذ القرار على المستخدمين لها (Steffan, 2008, p. 201).

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

وفقا للمادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 لا بد أن تتوفر المعلومات الواردة بالكشوف المالية على الخصائص النوعية التالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، صفحة 12): (Conseil National De La Comptabilité, 2006, p. 8) بتصرف

أولا. الملائمة (الدلالة): يمكن الحكم على مدى ملائمة المعلومات المالية إذا كان لها القدرة في التأثير على اتخاذ القرارات المختلفة من خلال مساعدة متخذي القرار في تقييم الأحداث الاقتصادية السابقة والحالية والمستقبلية، كما ترتبط الملائمة بطبيعة المعلومات المالية وأهميتها النسبية عند عرض وإعداد الكشف المالية.

ثانيا. المصدقية (الموثوقية أو الدقة): تتمتع المعلومات المالية بالموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء والتحريفات وحيادية دون تحيز، وتعد المعلومات المالية على أساس الشمولية والبحث عن الصورة الصادقة وتغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، الحياد، الحيطة والحذر.

ثالثا. قابلية المقارنة: وفقا لهذه الخاصية تعد وتعرض المعلومات المالية بطريقة متسقة كافية تمكن مستخدميها بإجراء مقارنات عبر مختلف الفترات المالية الزمنية لما بين المؤسسات في نفس القطاع أو في المؤسسة بحد ذاتها.

رابعا. الوضوح وسهولة الفهم (قابلية الفهم): تكون المعلومات المالية واضحة وبسيطة، سهلة وقابلة للفهم للمستخدمين لها والذين يتمتعون بالخبرة والكفاءة ويملكون ثقافة بالمعارف الأساسية في المحاسبة والتسيير والقانون والاقتصاد وغيرها.

المطلب الخامس: معايير جودة الكشف المالية والعوامل المؤثرة فيها

يتطلب إعداد الكشف المالية بجودة عالية إتباع مجموعة من المعايير التي أصدرتها الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية. كما حددت الدراسات الحديثة مجموعة من العوامل المؤثرة في جودة الكشف المالية والتي سيتم ذكرها في هذا المطلب.

الفرع الأول: معايير جودة الكشف المالية

يستند في إعداد وعرض الكشف المالية إضافة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS/IAS) توفير معايير أخرى تلبية لاحتياجات أصحاب المصالح المختلفة وتمثل هذه المعايير في: (سطم صالح، 2016، صفحة 28) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

أولاً. المعايير القانونية: تعتمد المؤسسات المهنية في العديد من دول العالم على التطوير بوضع معايير تتبع في إعداد وعرض كشف مالية ذات جودة عالية بسن مجموعة من القوانين والتشريعات واللوائح الواضحة التي تحكم عمل المؤسسات المهنية.

ثانياً. المعايير الرقابية: تختص المعايير الرقابية بقياس مدى الالتزام بتطبيق القوانين لما لها من دور هام في تنظيم قواعد الحوكمة لتسهيل تخصيص الموارد، كذا الإجراءات والسياسات التي تساهم برفع مستوى أداء المؤسسة وكفاءتها وبالتالي زيادة الثقة بالكشف المالية ويرى مجلس الإدارة والمستثمرين الرقابة كعنصر للتحكم من عناصر العملية الإدارية يرجع نجاحها على مدى الرقابة الفعالة على دور لجان التدقيق وأجهزة الرقابة الإدارية والمالية.

ثالثاً. المعايير المهنية: تولي الهيئات المهنية اهتماما كبيرا في إعداد المعايير المحاسبية والتدقيق من أجل ضبط العملية المحاسبية التي بينت ما يعرف بالمساءلة من طرف المساهمين للتحقق من أملكهم واستثماراتهم هذا ما دفع إلى إلزامية إعداد الكشف المالية بجودة عالية وبكل أمانة ونزاهة وصدق.

رابعاً. المعايير الفنية: تعمل المعايير الفنية على تطوير جودة المعلومات التي تؤدي بدورها إلى جودة الكشف المالية لتخفيض حالة عدم التأكد لمستخدميها وزيادة ثقتهم بها ما يؤدي إلى زيادة الاستثمارات، فمن أجل تحسين جودة الكشف المالية وضعت الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمعايير فنية.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة الكشف المالية

تجدر الإشارة إلى مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة الكشف المالية وفقا لما يلي: (حرفوش، 2019، الصفحات 185-187) بتصرف

أولاً. عوامل مؤثرة متعلقة بالمعلومات: من العوامل المؤثرة على جودة الكشف المالية العوامل المرتبطة بالمعلومات التي تتسم بمجموعة من الصفات والخصائص (المنفعة، الملائمة، الدقة...) التي يميز من خلالها بين المعلومات الأكثر نفعية في اتخاذ القرارات أو الأقل نفعية، فعلى أساسها أيضا يتم اختيار كمية ونوعية المعلومات الملائمة للإفصاح عنها بالكشف المالية وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها، كما يعد استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال من العوامل المرتبطة بالمعلومات والتي من خلالها يتم إنتاج معلومات في الوقت المناسب تتميز بالدقة ما يؤثر إيجابيا بالرفع من جودة الكشف المالية. (زبيدي، 2016، صفحة 71) بتصرف

ثانياً. عوامل متعلقة بدوافع الإدارة: من مهام الإدارة إعداد كشف مالية تتمتع بالجودة والدقة والمصادقية لهذا ضبطت المعايير المحاسبية الأحكام التي تنص على الموضوعية في ظل مرونة الممارسات المحاسبية بمهارة التحكيم والاختيار بين السياسات المحاسبية وإجراء التقديرات المحاسبية ما قد يسمح للمديرين والمديرين انتهاز سلطة التقدير في ممارسة ما يعرف بإدارة الأرباح ما يسبب التقليل في موثوقية الكشف المالية وبالتالي فقدان جودتها لذلك فإن العوامل المرتبطة بدوافع الإدارة تؤثر على جودة الكشف المالية. (فتحي زكريا، 2014، صفحة 54) بتصرف

ثالثاً. عوامل متعلقة بمعايير إعداد الكشف المالية: تؤثر العوامل المرتبطة بالمعايير المحاسبية المطبقة في إعداد الكشف المالية حيث تتباين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية بتباين المعايير المحاسبية الدولية المتبعة، فمعايير (IFRS) تحد من عدم تماثل المعلومات بشكل أعلى من المعايير الدولية (IAS) أو المعايير المحلية الأخرى، كما تؤثر المجالس التنظيمية والهيئات المهنية على

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

جودة المعلومات الواردة بالكشف المالية من خلال المعايير التي تصدرها واللوائح والتعليمات من أجل تحقيق جودة الكشف المالية أو التقارير المالية. (مرسي الطويل، 2016، صفحة 297) بتصرف

رابعاً. عوامل متعلقة بالتدقيق: من العوامل التي تؤثر على جودة الكشف المالية تلك المرتبطة بعملية التدقيق من خلال زيادة مصداقيتها حيث تحد درجة استقلالية المدقق وجودة أدائه لعملية تدقيق الكشف المالية من ممارسات الغش والاحتيال والتلاعب من قبل الإدارة والمخاطر المتوقعة، كما أنها تتأثر أيضاً بمستوى التحفظ المحاسبي ما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية والرفع من جودة الكشف المالية. (مرسي الطويل، 2016، صفحة 298) بتصرف

خامساً. عوامل متعلقة بحوكمة الشركات: إن لحوكمة الشركات وجودة الكشف المالية علاقة تربطها بمدى أهمية الحكم على أداء المؤسسات والقرارات المتخذة على مستواها (غزالي، 2019، صفحة 19) بتصرف، كما ترتبط قوة آليات حوكمة الشركات بجودة الكشف المالية ارتباطاً وثيقاً، فالحوكمة هي الأداة التي تضمن كفاءة الإدارة في تخصيص الموارد ودراسة المخاطر من خلال الإشراف الفعال وتبني استراتيجيات قوية للرقابة، لذا فإن قوة الحوكمة تساعد على تحقيق الموثوقية بمحتوى الكشف المالية وجودتها (زبيدي و خليفاتي، 2022، صفحة 532) بتصرف.

سادساً. عوامل متعلقة بلجان التدقيق: أكدت حوكمة الشركات فعالية لجان التدقيق لأنها من الآليات الداخلية الهامة لها فيما يخص تحقيق شفافية ومصادقية الكشف المالية حيث أن لخصائص لجان التدقيق تأثير على جودة الكشف المالية، فمن خصائص لجان التدقيق الاستقلالية فكلما زادت استقلالية أعضاء لجان التدقيق في أداء مسؤولياتهم بكل أمانة وموضوعية ونزاهة دون أي ضغوط من الإدارة كلما زادت جودة الكشف المالية من خلال مهاراتهم وكفاءتهم المالية والمحاسبية الفعالة، كما يعتبر قطاع النشاط من العوامل المتعلقة بلجان التدقيق للتأثير على جودة الكشف المالية من حيث الخبرة المالية والاستقلالية. (بوسنة، 2020، صفحة 748) بتصرف

المبحث الثالث: أساسيات موثوقية الكشف المالية

بعدما استوفت دراسة المبحثين السابقين لأساسيات الكشف المالية وجودتها سنحاول في هذا المبحث الانتقال إلى عرض أساسيات موثوقية الكشف المالية بتحديد مفهومها وأهميتها، ثم توضيح الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المالية، بعدها ننتقل لأهم مؤشرات قياس موثوقية الكشف المالية مع التعرف على العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: ماهية موثوقية الكشف المالية

تعد الكشف المالية على أساس الموثوقية كخاصية من أهم الخصائص النوعية التي يستوجب توفرها في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها لأنها تعطي الصورة الفعلية للوضع المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها في نهاية الفترة المالية، وسيندرج ضمن دراسة ماهية موثوقية الكشف المالية معرفة مفهومها وخصائصها.

الفرع الأول: مفهوم موثوقية الكشف المالية

أولاً. موثوقية الكشف المالية تعني بأنها: "الهدف النهائي للمحاسبة، حيث أن زيادة موثوقية الكشف المالية لصالح مستخدميها الداخليين وخاصة الخارجيين هي المهمة الرئيسية التي يتم حلها في عملية إعدادها، ويشير العديد من المؤلفين في المجال إلى الآثار السلبية ذات الصلة بموثوقية الكشف أو التقارير المالية". (Naumova & Gortsevskaya, 2023, p. 33) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

ثانيا. تعرف موثوقية الكشف المالية على أنها: " معيار من معايير القياس والاعتراف للكشف المالية وأحد خصائصها الأساسية وفقا لتعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ترتبط خاصية موثوقية الكشف المالية بأمانة المعلومات وخلوها من الأخطاء الجوهرية ومحايدة أو خالية من التحيز وإمكانية الاعتماد عليها إذ ينعكس مستوى موثوقية المعلومات على أساليب القياس السليمة وأدلة الإثبات الموضوعية التي بنيت عليها المعلومات ليكون العنصر أو البند ذا درجة عالية من المصدقية أو موثوقا به". (حماد، حوكمة الشركات، 2004، صفحة 65) بتصرف

ثالثا. يقصد بموثوقية الكشف المالية: "هي الخاصية التي تعتمد في مقياس معين على أنه التعبير الصادق عن الأحداث والظواهر الاقتصادية، فالموثوقية ليست مقياس محدد لكنها تمثل مدى معين يمكنها من التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس". (حماد، 2006، صفحة 50)

رابعا. حسب دراسة (Artyuk-Pasyuta, Lyubimov, & Tovsta, 2022, p. 8) يحدد مفهوم موثوقية الكشف المالية بأنها: "الصدق أي أن المعلومات المقدمة في الكشف المالية تكون موثوقة (حقيقية) إذا كانت لا تحتوي على أخطاء وتشوهات يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي الكشف المالية أو صياغتها، حيث يتطلب العرض الموثوق بالكشف المالية عرضا حقيقيا لتأثير العمليات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والخصوم، الدخل والتكاليف المحددة في الأساس المفاهيمي لإعداد الكشف أو التقارير المالية، كما يتحقق العرض الموثوق به في الكشف أو التقارير المالية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الإفصاح عن المعلومات الإضافية ولذلك فإن معايير المحاسبة الوطنية والدولية تعتبر الكشف المالية موثوقة إذا كانت سليمة وصحيحة" (Artyuk-Pasyuta, Lyubimov, & Tovsta, 2022, p. 8)

يمكن تقديم مفهوم لموثوقية الكشف المالية بناء على المفاهيم المحددة سابقا بأنها التعبير الحقيقي الصادق للمعلومات المعروضة دون أخطاء أو تشوهات تؤثر على صياغة أو اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي الكشف المالية، فهي مقياس للتحقق من صدق التعبير المحاسبي عن العمليات والأحداث المالية والظروف الأخرى المعروضة عرضا حقيقيا للمعلومات المفيدة حسب متطلبات الاعتراف والقياس المحددة ضمن الإطار المفاهيمي وتطبيق المعايير الدولية لإعداد وعرض التقارير المالية وتتصف الكشف المالية بالموثوقية في حالة سلامتها وصحتها وأمانتها وحيادها.

الفرع الثاني: عناصر موثوقية الكشف المالية

يعتبر توفر الموضوعية في المعلومات المحاسبية بالكشف المالية بعدم تحيزها وخلوها من الأخطاء والتشوهات والأمانة ما يكسبها أهمية تجعلها مفيدة إذ يمكن الاعتماد عليها كمقياس للعمليات والأحداث والظروف الاقتصادية التي تعبر عنها تجعل متخذي القرارات يثقون بها، كما تعتبر مصدر يعتمد عليه في التنبؤ، إن عناصر خاصية موثوقية الكشف المالية تستند على عناصر خاصية موثوقية المعلومات الواردة بالكشف المالية وهي كالاتي (ابراهيم، 2020، صفحة 65) بتصرف:

أولا. أن تعبر المعلومات المحاسبية موضوع الموضوع (الأحداث والظروف الخاصة بها) تعبيرا صادقا (تمثيلا صادقا) بشكل سليم وصحيح وبكل أمانة خالية من أي تحريف أو تشوه مقصود؛

ثانيا. موضوعية المعلومات المحاسبية القابلة للتحقق من صحتها وسلامتها من خلال قدرة الوصول إلى نفس النتائج في حال استخدام نفس طرق وأساليب قياس المعلومات المحاسبية من قبل أكثر من شخص؛

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

ثالثا. حيادية المعلومات المحاسبية وعدم تحيزها بالتحلي بالأمانة في إعداد الكشف أو التقارير المالية دون التأثير في عملية الحصول على المعلومات وهيئتها بشكل متعمد لخدمة مستخدم دون غيره؛

رابعا. الوضوح وسهولة فهم المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية من خلال قدرتها على التفسير والكفاية دون غموض.

المطلب الثاني: أهمية وقيود موثوقية الكشف المالية

تشير الدراسة في هذا المطلب إلى مدى أهمية موثوقية الكشف المالية مع ذكر القيود الواجبة على موثوقية الكشف المالية المستندة على قيود المعلومات المالية الموثوقة المفصح عنها ضمن الكشف المالية.

الفرع الأول : أهمية موثوقية الكشف المالية

تعتبر موثوقية الكشف المالية من المسائل بالغة الأهمية لكثير من المستخدمين كالمستثمرين والمساهمين والمدققين وغيرهم لما تلبيه لاحتياجاتهم اللازمة في اتخاذ مختلف القرارات وخاصة تلك المتعلقة بالقرارات الاستثمارية فهي المصدر الأساسي المعتمد عليها في ذلك، وتكمن أهمية موثوقية الكشف المالية في المنفعة من المعلومات المقدمة عن نتائج أعمال المؤسسة لفترة معينة من الزمن فهي العنصر الأساسي الحيوي للإفصاح المالي لأي مؤسسة وتمثل هذه الأهمية في:

أولاً. مصدر أساسي يستند عليه في اتخاذ القرارات الاستثمارية والمالية حيث أن الكشف المالية الموثوقة تمنح معلومات دقيقة وموثوقة تساعد المستخدمين الداخليين والخارجيين كالمستثمرين والمساهمين والمديرين والمسؤولين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والمالية الصحيحة والتخطيط المستقبلي؛

ثانياً. تعزيز بناء الثقة: إن موثوقية الكشف المالية تعزز من توطيد العلاقة ببناء ثقة المستخدمين في المؤسسة وتحفيزهم على إبرام اتفاقيات وتعاملات تجارية معها والاستثمار فيها؛

ثالثاً. تساهم الكشف المالية الموثوقة في منح الصورة الأمثل للقدرة التي تعكسها درجة الامتثال بالقوانين التشريعية المحاسبية والتنظيمات إذ لا بد من توافق العمليات المحاسبية مع المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المعترف بها وطنياً ودولياً.

رابعا. تقييم الأداء المالي والكفاءة: يستند المحللون الماليون على الكشف المالية الموثوقة في تقييم وتحليل الأداء المالي للمؤسسة وكفاءتها من أجل تحديد نقاط القوة والضعف وتحديد العائد من الاستثمار واستنتاج التوجهات المالية التي تمكن من تحقيق أهداف المؤسسة واستمراريتها وكفاءة الموارد المالية؛

خامساً. تقليل المخاطر: في حالة كانت الكشف المالية غير موثوقة ينعكس ذلك سلباً على المستثمرين والمستخدمين الآخرين ما يعرضهم للمخاطر المالية غير المحتملة فينجم عنه خسائر مالية أو الوقوع في أزمات مالية ما يفقدهم الثقة بالكشف المالية للمؤسسة، لذلك فإن موثوقية الكشف المالية تساعد في التخفيف من المخاطر المالية؛

سادساً. تساعد موثوقية الكشف المالية الحد من الاحتيال والتلاعب المتوقع وسوء الاستخدام من طرف الإدارة أو الزبائن أو أطراف أخرى ما يعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية المالية التي تعكسها موثوقية المعلومات المحاسبية ضمن الكشف المالية.

الفرع الثاني: القيود على موثوقية الكشف المالية

تخضع المعلومات المالية الموثوقة الواردة بالكشف المالية والتي لا بد أن تتسم بالخصائص النوعية المذكورة سابقاً لمجموعة من الشروط والقيود لكي تكون ذات قيمة عالية وموثوقة، تتمثل هذه القيود في:

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

أولاً. قاعدة المنفعة أكبر من التكلفة (القيد الحاكم أو الموازنة بين التكلفة والمنفعة): يقصد بها أن الفائدة المتحصل عليها من المعلومات لا بد أن تزيد عن التكاليف المحققة في توفير هذه المعلومات، إذ لا يوجد معيار ثابت لاختبار التكلفة والمنفعة لجميع الحالات (كريم و طه، 2022، الصفحات 364-365). فمثلاً للمعلومات المحاسبية منفعة ينعكس أثرها على مستخدمي الكشف المالية الموثوقة فإن لهذه المعلومات تكلفة في جميع المراحل مذكورة جميعها وإعدادها إلى غاية الإفصاح عنها واستخدامها، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنفعة لهذه المعلومات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة أن تكون المنفعة أكبر من التكلفة (كيسو و ويجانت، 2005، الصفحات 86-87) بتصرف.

ثانياً. عامل التوقيت: تسعى المؤسسة إلى الموازنة بين ميزة توفير معلومات مالية موثوقة وميزة تقديم الكشف المالية في الوقت المناسب وتفاذي أي تأخير قد يفقد المعلومات ملائمتها. فمن أجل تفادي هذا التأخير توفر المعلومات المحاسبية بالوقت المناسب بتقديم الكشف أو التقارير المالية دون أن تكون جميع العمليات أو الأحداث أو الظروف الأخرى معلومة ما يضعف الموثوقية، أما في حالة تأخير تقديم الكشف أو التقارير المالية لكي تكون كل العمليات والأحداث معلومة ما يعزز موثوقية المعلومات ولكن بمنفعة أقل لمستخدميها وقت انتظار توفرها، لهذا وجب الموازنة بين الملائمة والموثوقية وتوفير المعلومات الموثوقة في الكشف المالية بالوقت المناسب لمتخذي القرارات المختلفة. (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، صفحة 81) بتصرف، (حماد، 2011، الصفحات 94-95) بتصرف

ثالثاً. أساس القياس: في حال الاعتماد في القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية فإن القياسات المحاسبية التاريخية تتمتع عموماً بخلط غير متجانس لمكونات خاصة موثوقية المعلومات المحاسبية فهي قابلة للتحقق من جهة بدرجة كبيرة من التأكد لتدعيمها بمستندات وإثباتات، أما من جهة أخرى لا تتحقق خاصية التمثيل بصدق وعدالة لأنها خاصة ثانوية محددة لخاصية موثوقية المعلومات المحاسبية. (حلو، 2006، صفحة 215)

رابعاً. التحفظ: من أنواع التحيز في القياس المحاسبي نوع يعرف بالتحفظ من خلال سياسة تفضيل أحد المستخدمين على حساب مستخدمين آخرين وهو ما يتنافى مع خاصية الحيادية ولا يتفق مع خاصية التمثيل بصدق وعدالة ما ينجم عن ذلك معلومات مالية لا تتسم بالموثوقية (شاهين، 2011، صفحة 116).

خامساً. الاعتراف (الأهمية النسبية): يقصد بالأهمية النسبية (المادية) حسب تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) تلك المعلومات المهمة التي يمكن أن تؤثر على القرارات المتخذة عند حذفها أو تحريفها (Obert, Mairesse, & Desenfans, 2019, p. 22)، تستند الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظل الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة (حماد، 2004، صفحة 79).

المطلب الثالث: الموثوقية كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الفرع الأول: التحول من خاصية الموثوقية إلى خاصية التمثيل الصادق وفقاً للإطار المفاهيمي المشترك

قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع البيان رقم (2) الذي يحدد فيه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي لا بد من توفرها في الكشف المالية لتكون ذات منفعة لمستخدميها في اتخاذ القرارات وللرفع من قيمة المعلومات التي تم الإبلاغ عنها ضمن الكشف المالية لتعزيز موثوقيتها لدى مستخدميها للفرقة بين المعلومات الأقل أهمية والمعلومات المحاسبية ذات الجودة المساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة ما يجعل ضرورة اختيار السياسات والبدائل المحاسبية الملائمة التي ترفع من قيمة المعلومات اللازمة

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

عند إعداد وعرض الكشف المالية (خامرة، الأخضر، و زوي، 2017، صفحة 107). في سنة 2010 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في إطار التشارك نتيجة مشروع مراجعة الإطار المفاهيمي باستبدال خاصية الموثوقية بخاصية التمثيل الصادق. تعتبر قضية التمييز بين خاصيتي الموثوقية والملائمة من أهم القضايا الأكثر طرحا في البحوث والدراسات الأكاديمية نظرا لأهمية الكشف أو التقارير المالية واتخاذ القرارات الاستثمارية، حيث بررت الهيئتين المحاسبتين (IASB) و (FASB) مسألة التعديل أنها تتعلق بتوضيح المصطلحات التي تعتبر لازمة وضرورية بسبب التعدد الملحوظ الذي نتج عن سوء فهم لمصطلح الموثوقية (Pelger & Erb, 2015, pp. 13-40)، تعتبر هذه الفترة مرحلة تحول من خاصية الموثوقية إلى خاصية التمثيل الصادق المحدد في الإطار المفاهيمي المشترك للمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: التمثيل الصادق للمعلومات المالية الواردة بالكشف المالية

تبرز الكشف المالية الأحداث المالية والظواهر الاقتصادية ذات الصلة بالمؤسسة بالتعبير عنها بكلمات وأرقام تعكس صورة المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات لاسيما الاستثمارية منها فلا تظهر ملائمة فقط بل أن تمثل التمثيل الصادق للظواهر والأحداث الاقتصادية (الحجاوي و المسعودي، 2018، صفحة 33). ركز الإطار المفاهيمي المشترك بالتحديد الإشارة إلى خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق (الموثوقية) من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية. كما حدد الإطار المفاهيمي المشترك الخصائص النوعية الداعمة للمعلومات المالية لأنها أقل أهمية ولكنها تبقى معززة لموثوقية الكشف المالية لدى مستخدميها من متخذي القرار وهي مثل: قابلية المقارنة، قابلية التحقق، التوقيت المناسب وقابلية الفهم.

إن تغيير مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق يعود بسبب الفهم الخاطئ على النطاق الواسع بسبب وجود تشابه بين سمات خاصية الموثوقية بشكل كبير لفكرة المجلس عن قابلية التحقق والتي اعتبرت خاصية داعمة ومعززة فيما بعد، وأيضا بسبب إزالة قيد التحفظ وتغليب الجوهر على الشكل القانوني ضمن الإطار المفاهيمي الجديد المتعلق بإعداد وعرض الكشف أو التقارير المالية. (حسن و يعقوب، 2019، الصفحات 6-7) بتصرف

يقصد بالتمثيل الصادق (الموثوقية) بأنه: "اتفاق بين القياس أو الوصف والظاهرة التي ترمي إلى التمثيل وأحيانا تدعى الصلاحية" (Lennon, 2013, p. 27)، ويتحقق التمثيل الصادق للكشف المالية عندما تعكس المعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الكشف المالية تتطابق بدرجة عالية مع العمليات والأحداث المالية والظواهر الأخرى وليتم ذلك لا بد أن تتسم بالخصائص النوعية الثانوية الآتية: (الحجاوي و المسعودي، 2018، صفحة 34) بتصرف

أولا. الاكتمال: يعني بها وصف الظواهر بصورة متكاملة من خلال تمثيل المعلومات المحاسبية تمثيلا صادقا بأن تعبر كل المعلومات اللازمة لفهم العمليات والأحداث المالية الموصوفة الكاملة والكافية والتفسيرات المتعلقة بطبيعة البنود والعوامل المؤثرة في طبيعتها ونوعيتها.

ثانيا. الحيادية: أن تتمتع المعلومات التي تتضمنها الكشف المالية بعدم التحيز أو التلاعب أو التحريف أو الحباة لأي طرف دون غيره من المستخدمين ذات قيمة ووزن مؤكد، فالحيادية تعتبر تمثيلا صادقا للظواهر الاقتصادية المعبر عنها في الكشف المالية.

ثالثا. الخلو من الأخطاء: لا يعني الحذف أو عدم وجود أخطاء في الظواهر الاقتصادية الموصوفة بالكشف المالية التمتع بالدقة الشاملة. يقصد باختيار أو تطبيق لإنتاج معلومات خالية من الخطأ هو ما يعني به الخلو من الأخطاء لتوفيرها للمستخدمين وبذلك تمثل الظواهر الاقتصادية المعبر عنها تمثيلا صادقا.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

إن خاصية التمثيل الصادق من أهم الخصائص النوعية التي لا بد أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية التي من الضروري لها أن تكون ممثلة للواقع ولعمليات مدعمة بوثائق ومستندات وأحداث قد وقعت فعلا بناء على عملية تبادل واقعية، وإن تدل المستندات والوثائق على وقوعها بالقيم التي بلغت بها بدقة كاملة دون زيادة أو نقصان أو تحريف أو التدخل بالحكم الذاتي (Lennon, 2013, p. 25).

المطلب الرابع: قياس موثوقية الكشف المالية

لقياس موثوقية الكشف المالية تم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات والتي سيتم عرضها في هذا المطلب.

الفرع الأول: أنموذج (2007) White لقياس موثوقية الكشف المالية

يعتمد في قياس درجة موثوقية الكشف المالية على الأنموذج الذي وضعه (2007) White من خلال الاستناد على أساس التدفق النقدي التشغيلي مستقبلا وعلاقته بالأصول المتداولة والخصوم قصيرة المدى التي تولد الإيرادات التشغيلية اعتمادا على إمكانية استيرادها أو تسويتها خلال مدة سنة مالية واحدة، باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد ومعامل جودة الانحدار (R²) الذي يعكس مقدار التأثير ودرجة الموثوقية (التمثيل الصادق) والاستناد على المعلومات المالية المتضمنة في الكشف المالية، كما يوضح أنموذج (2007) White نوعية المعلومات المحاسبية التي تم الإبلاغ عنها في الكشف المالية لا بد أن تتم وفقا للإطار المفاهيمي بالتركيز على التمتع بخاصيتي الملائمة والموثوقية (التمثيل الصادق) لمنفعتها في التأثير على متخذي القرارات وللمحد من مخاطر أو مشاكل الإبلاغ المالي الناتج عن عدم التحلي بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموضحة في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) حيث يتم بيان كيفية تقييم (قياس) درجة موثوقية (التمثيل الصادق) الكشف المالية باستخدام منهج قياسي مكون من أربعة نماذج رياضية وإحصائية تعتمد على الانحدار (Kythreotis, 2014, p. 18) (Blessing & Onoja, 2015, pp. 12-38) بتصرف، تحسب درجة موثوقية المعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الكشف المالية وفقا للقانون الآتي: (Kythreotis, 2014, p. 19)

$$\text{Reliability (Cfo}_{it+1}) = A_0 + A_1 * \text{Accr}_{it} + A_2 * \text{Cpcf}_{it} + A_3 * \text{Def}_{it+1} + U_{it+1}$$

✓ Cfo_{it+1} : التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية للفترة $t+1$ / إجمالي الموجودات للفترة t .

✓ Accr_{it} : (صافي المدينون-المطلوبات المتداولة-المخزون المستحق)/إجمالي الموجودات للسنة السابقة.

✓ Cpcf_{it} : (الإيرادات من العمليات التشغيلية-الاندثار)/إجمالي الموجودات للسنة الحالية-مستحققات الفقرة السابقة Accr .

✓ Def_{it+1} : (الموجودات المتداولة الأخرى-المخزون المؤجل)/إجمالي الموجودات للسنة الحالية.

✓ U_{it+1} : البواقي للسنة اللاحقة.

الفرع الثاني: مقياس معامل الاختلاف (ف)

قدمت دراسة الباحث (حسن و يعقوب، 2019، صفحة 10) نموذجا لقياس درجة موثوقية الكشف المالية بالاعتماد على مقياس معامل الاختلاف (ف) لمعرفة مقدار التغير ما بين بيانات متغيرات نموذج معادلة الانحدار الخطي المتعدد والذي عكس مستوى التأثير في درجة خاصية الموثوقية (التمثيل الصادق) للمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها بالكشف المالية المعتمدة على بياناتها لعينة البحث المتحصل عليها من إجراء عملية المقارنة للبيانات قبل تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (15) الإيراد من

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

العقود مع العملاء وبعده، بواسطة الطريقة الإحصائية باستخدام مقياس معامل الاختلاف (ف) فهو عبارة عن نسبة مقياس التشتت إلى المتوسط المرتبط به مضروباً في 100 ، فقد يضطر الباحث لمقارنة مقدار التشتت بين مجموعتين ففي هذه الحالة لا يمكن الاكتفاء فقط بمقارنة القيم المطلقة للانحرافات المعيارية مع بعضها البعض. بسبب أن النتائج المتوصل إليها من هذه المقارنة ستقدم أحكاماً خاطئة، كما تتأثر انحرافات البيانات بالنسبة لكل متغير بحجم المجموعة لهذا فإن الانحراف المعياري في هذه الحالة لا يعطي حكماً صحيحاً عن مقدار التشتت في كل مجموعة وبهذا فإن المقارنة الصحيحة بين الانحرافين المعياريين للمجموعتين قبل وبعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS15) بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء لا بد أن يتم عن طريق إرجاع الانحرافين ككل إلى متوسطه الحسابي والذي يستخدم معامل الاختلاف (ف) في هذه الحالة. (حسن و يعقوب، 2019، صفحة 10)

الفرع الثالث: نموذج M-Score لقياس موثوقية الكشف المالية

قام الباحث مسعود دانيال بنيش Beneish بإنشاء نموذج لاختبار موثوقية الكشف المالية سنة 1999 من خلال تطوير النظرية الأساسية عرف هذا النموذج بنموذج M-Score فهو يقيس موثوقية الكشف المالية واكتشاف الاحتيال والتلاعب والشبهات المتعمدة من قبل إدارة المؤسسات، استخدم نموذج M-Score من قبل العديد من الأشخاص في أنحاء العالم مثل: المستثمرين، مدققي الحسابات، الهيئات التنظيمية المحاسبية والمالية. يتضمن نموذج M-Score ثمانية متغيرات تتعلق بالمؤشرات المالية المفصلة كما يلي: (Beneish, 1999, pp. 24-36) ، (Tram Le & Huong Le, 2023, p. 2895) بتصرف

أولاً. مؤشر أيام المبيعات المستحقة الدفع (DSRI): حسب دراسة Beneish فإن مؤشر (DSRI) يقيس نسبة الذمم المدينة في العام t / صافي المبيعات في العام t إلى الحسابات المستحقة القبض في العام $t-1$ / صافي المبيعات في العام $t-1$. تصنيف DSRI هو 1 فإذا لم يظهر $DSRI \geq 1$ أي هناك حالات شاذة في مبيعات اليوم للمستحقات، أما إذا كانت $DSRI < 1$ تعني أن نسبة المستحقات إلى صافي المبيعات للسنة t أعلى من هذه النسبة للسنة السابقة $t-1$ ، فهناك احتمال حدوث مشكلة تضخم المبيعات، فعندما تكون نتائج DSRI مرتفعة بشكل غير طبيعي نحتاج إلى الاهتمام بدمجها مع مؤشرات أخرى لتقييم الوضع المالي للمؤسسة بدقة.

ثانياً. مؤشر هامش الربح الإجمالي (GMI): حسب نموذج درجة M-Score فإن مؤشر (GMI) يقيس النسبة بين مجموعتي المعايير: المبيعات السنوية $t-1$ ناقص تكلفة البضائع المباعة في السنة $t-1$ إلى المبيعات السنوية $t-1$ مقابل مجموعة من المؤشرات المماثلة للسنة t . يفهم من مؤشر (GMI) يقيس النسبة بين إجمالي هامش الربح في السنة $t-1$ إلى هامش الربح الإجمالي في السنة t .

ثالثاً. مؤشر جودة الأصول (AQI): وفقاً لنموذج درجة M-Score يقصد بمؤشر جودة الأصول (AQI) مقياس لجودة أصول المؤسسة المنشورة في كشوفها المالية فيعبر عنها بنسبة جودة الأصول للسنة t إلى جودة الأصول للسنة $t-1$ ، فإذا كان مؤشر جودة الأصول أقل أو تساوي 1 يعني أن جودة أصول المؤسسة معقولة وليست مبالغ فيها مقارنة بالقيمة السوقية، أما في حالة العكس إذا كان مؤشر جودة الأصول أكبر تماماً من 1 فإنه قد تم تضخيم جودة أصول المؤسسة حيث تكون المؤسسات التي لديها مؤشر AQI أكبر من 1 قد سجلت زيادة في النفقات المؤجلة أو زيادة في الأصول طويلة الأجل مما يظهر الأرقام الواردة بالكشوف المالية الاستقرار، وقد يخضع الدخل المستهدف للتلاعب في إدارة الأعمال.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

رابعا. **مؤشر نمو المبيعات (SGI)**: يقيس هذا المؤشر نمو إيرادات المبيعات من خلال حساب نسبة المبيعات في السنة t إلى المبيعات في السنة $t-1$ ، تشير النتيجة للمؤشر SGI أقل أو تساوي 1 إلى ضعف نمو الإيرادات والعكس في حالة أن SGI أكبر من 1 فهذا يعني أن المبيعات في السنة t تنمو بقوة مقارنة بالسنة $t-1$. ومع ذلك فإن النتائج الجيدة للمؤشر SGI يمكن أن تتأثر أيضا بضغط نمو الإيرادات بسبب توقعات المساهمين والمستثمرين بشأن إدارة المؤسسة وتؤدي إلى وجود حافز لهم للتلاعب بالأرباح لتحسين جودة الكشف المالية.

خامسا. **مؤشر الإهلاك (DEPI)**: يقيس مؤشر الإهلاك من خلال معايير معدل الإهلاك للسنة $t-1$ مقارنة بمعدل الإهلاك للسنة t ، ويحسب معدل الإهلاك للسنة t وفقا لطريقة الكسر بين الإهلاك في السنة t على مجموع الإهلاك في السنة t والأصول الثابتة طويلة الأجل مطروحا منها الإهلاك المتراكم على مدى سنوات عديدة. إذا كان مؤشر الإهلاك أقل أو تساوي 1 يعني أن الإهلاك المتراكم للسنة t يتم خصمه من قبل المؤسسة على أساس العمر الإنتاجي للأصل الثابت المحدد منذ وضع الأصل قيد الاستخدام. أما في حالة $DEPI$ أقل تماما من 1 ما يعني أن الإهلاك في السنة t قد انخفض بشكل حاد مقارنة بالسنة $t-1$ وقد يكون ذلك بسبب إعادة تقييم الأصل مما يؤدي إلى تقليل العمر الإنتاجي للأصل.

سادسا. **مؤشر مصاريف المبيعات والنفقات الإدارية (SGAI)**: يتم حساب مؤشر $(SGAI)$ حسب نموذج $M-Score$ من خلال مؤشر تكلفة البيع والنفقات الإدارية والمبيعات، فتظهر نتيجة مؤشر $SGAI$ أكبر تماما من 1 أن النسبة بين النفقات والمبيعات في العام t زادت مقارنة بالعام $t-1$ وبصورة أكثر تحديدا، وفي نفس الحالة يعود إلى الزيادة في تكاليف النفقات الإدارية أو المبيعات الانخفاض مقارنة بالعام $t-1$ مع ذلك يمكن إدراك أن زيادة تكاليف النفقات الإدارية لأنه إذا انخفضت المبيعات يعني أن نفقات البيع يمكن أن تنخفض وبالتالي يمكن لإدارة المؤسسات الموافقة على زيادة في تكاليف النفقات الإدارية ونفقات المبيعات لزيادة أهداف الدخل في المؤسسة.

سابعا. **مؤشر الرافعة المالية (LVGI)**: يعتبر مؤشر $LVGI$ عرضة للتلاعب والتحريرات لأنه يستخدم الرافعة المالية بهدف زيادة هوامش الربح مع توقع أن تتجاوز قيم الأصول تكاليف الاقتراض ومع ذلك فقد أساءت العديد من المؤسسات استخدام النفوذ المالي للتلاعب بالكشف المالية في أعمالها وفقا لنموذج $M-Score$ يتم قياس $LVGI$ نسبة الرافعة المالية للسنة t إلى رافعة السنة المالية $t-1$ إذ أن الرافعة المالية هي جزء من الدين إلى الأصول لذا فإن زيادة الدين ستجعل $LVGI$ أقل تماما من 1 وهكذا يكون مؤشرا على التلاعب بالكشف المالية.

ثامنا. **مؤشر إجمالي الاستحقاق على إجمالي الأصول (TATA)**: يقيس مؤشر $(TATA)$ نسبة متغيرات الاستحقاق إلى إجمالي الأصول حيث يتم احتساب $(TATA)$ على أساس الدخل المستمر والتدفق النقدي التشغيلي وإجمالي الأصول. حيث الدخل = الأصول المتداولة - التدفق النقدي والتشغيلي = الأرباح قبل الفوائد والضرائب $t-1$ + النفقات غير النقدية. بالنسبة لمؤشر $TATA$ فإن الباحث Beneish افترض أن المستحقات الأعلى ترتبط بالقدرة على إدارة الدخل.

وفقا لنموذج $M-Score$ يجمع بين هذه الثماني مؤشرات أو المتغيرات على النحو التالي:

$$M-Score = -4,84 + 0,92 \times DSR I + 0,528 \times GMI + 0,404 \times AQI + 0,892 \times SGI + 0,115 \times DEPI - 0,172 \times SGAI + 4,679 \times TATA - 0,327 \times LVGI$$

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن نموذج **M-Score** يحتوي على قسمين من المجموعات وهي : مجموعة مؤشرات تساعد على تحديد الاحتيال وهي **TATA ،DEPI ،AQI ،DSRI**. أما مجموعة المؤشرات الثانية فهي التي تقيس وتعكس دوافع الاحتيال والتلاعب في الكشف المالية للمؤسسات وهي: **LVGI ،SGI ،SGAI ،GMI**.

الفرع الثالث: التحقق من موثوقية الكشف المالية وفق قانون بنفورد

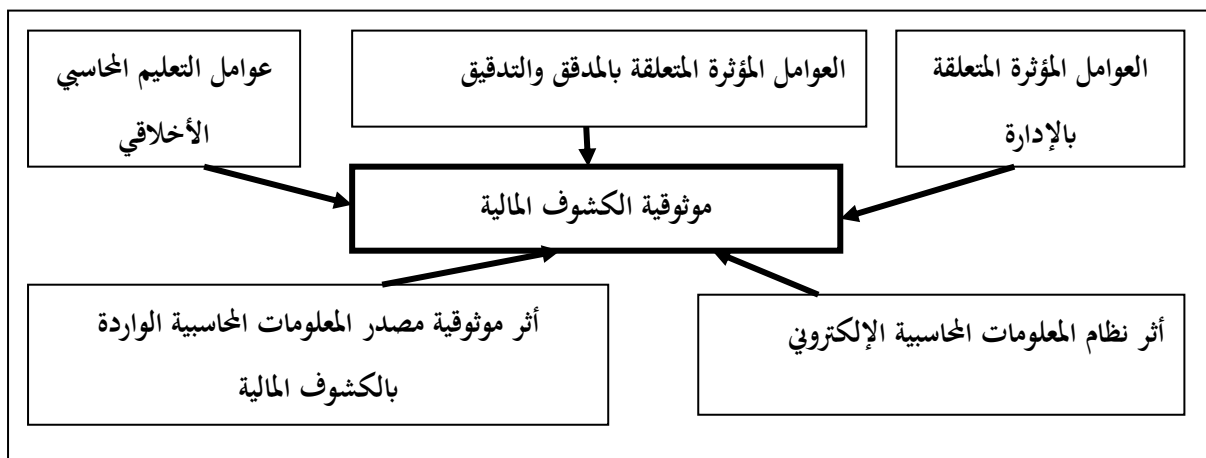
تؤثر المعلومات الواردة بالكشف المالية للمؤسسة بصورة مباشرة على سعر أسهمها وجاذبية المؤسسة للمستثمرين وبالرغم من أن هذه الكشف يتم التحقق منها من قبل مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية إلا أن احتمالية التلاعب بالكشف المالية واردة وممكنة مما يعرض المستثمرين ومديري المؤسسات وشركات التدقيق للخطر مما يقلل من الثقة بالمؤسسة أو فقدان الثقة في الكشف المالية للمؤسسة. (Nasarova, Churakova, & Kupriyanov, 2023, p. 692) بتصرف

للتحقق من موثوقية الكشف المالية تستخدم أحد أهم الطرق للقياس ألا وهو قانون بنفورد، إذ يحدد ترددات الأرقام المهمة في الكشف المالية ويفترض أن الأرقام المحرفة لها تركيبة مختلفة عن العينات الحقيقية أو العشوائية. وفقا لقانون بنفورد تخضع الأرقام الأولى من الأرقام للتوزيع اللوغاريتمي وتحدث بأرقام ليست متماثلة، ولكن باحتمالات مختلفة. لا تستند طريقة التحقق باستخدام قانون بنفورد على نوع الكشف أو التقارير المالية ولا يعتمد عمليا على تفاصيل البيانات ويمكن استخدامها عند تحليل مجموعة كبيرة من البيانات، بما في ذلك البيانات المعدة من عدة آلاف من الكشف أو التقارير المالية في آن واحد مما يجعل إمكانية تحليل ليس فقط مؤسسة واحدة بل مجموعة من المؤسسات المعنية للبحث عن الاحتيال. ويعتبر قانون بنفورد مؤشر مهم يمكن أن يصبح أحد المؤشرات التي تثير القلق بسبب التحقق التفصيلي للكشف المالية للمؤسسة لدى البعض. (Nasarova, Churakova, & Kupriyanov, 2023, p. 693)

المطلب الخامس: العوامل المؤثر في موثوقية الكشف المالية

هناك العديد من العوامل المؤثرة في موثوقية الكشف المالية التي ينجم عن تأثيرها في المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها ضمنها وهي: العوامل المؤثرة المتعلقة بالإدارة، العوامل المؤثرة المتعلقة بالمصدق والتدقيق، عوامل التعليم المحاسبي الأخلاقي، نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني، موثوقية مصدر المعلومات المحاسبية. يمكن أن نوجز هذه العوامل بتمثيلها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): العوامل المؤثرة في موثوقية الكشف المالية



المصدر: من إعداد الطالبة

أولا. الحوافر الظرفية وقت الإفصاح:

تسعى الإدارة إلى كسب ثقة مستخدمي الكشف المالية الصادرة عنها وخاصة المستثمرين في سوق الأوراق المالية، مما يتوجب عليها أن الالتزام بعدم التلاعب أو التضليل في الوضعية المالية للمؤسسة ووصفها بدقة والتي تلعب دورا أساسيا في قياس موثوقية الإبلاغ المالي أو موثوقية الكشف المالية للمؤسسة، فقد أكد الباحث (Koch, 2002, p. 28) أن للإدارة حافزا كبيرا لتقديم إفصاحات مضللة للمستثمرين وغيرهم من المستخدمين في حالة التعثر المالي للمؤسسة إذ تقوم حينها بتقديم تنبؤات كبيرة للأرباح المستقبلية. أما في الحالة العكسية التي لا تعاني فيها المؤسسات من تعثر مالي فإن الإدارة تقدم تنبؤات موضوعية للأرباح المستقبلية لذلك من المرجح أن لا يثق المستثمرون أو مستخدمو الكشف المالية إفصاحات الإدارة عندما يكون لديها دافع وحافز قوي للتضليل أو التلاعب بهم. (Mercer, 2004, p. 187)

ثانيا. موثوقية الإدارة: من أحد العوامل الهامة المؤثرة في موثوقية الكشف المالية موثوقية الإدارة ففي سياق الإبلاغ المالي عن المعلومات المحاسبية ضمن الكشف المالية هناك عاملان أساسيان يحددان مدى موثوقية الإدارة في الإفصاح المحاسبي ألا وهما: كفاءة الإدارة والثقة بها من جهة أخرى (Mercer, 2002, p. 12) بتصرف. بالنسبة لتقييم المستخدمين من المستثمرين لمدى توافر الكفاءة والثقة بالإدارة فيرتبط بدقة تنبؤات الإدارة للأرباح المستقبلية في السابق فكلما تمتعت بالدقة كلما زادت موثوقية المستخدمين في كفاءة وثقة الإدارة لموثوقية كشفها المالية (جمعان، 2019، صفحة 37).

ثالثا. المحاسبة الإبداعية: من وسائل التضليل المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها المؤسسات لتحريف الكشف المالية والتقارير المالية وإظهارها بشكل يختلف عما هو عليه واقع الأحداث مما يؤثر مباشرة في تغيير مقدار الثقة في الكشف المالية أو التقارير المالية سيما بعد اكتشافها من طرف مدققي الحسابات وذلك من خلال التفاوت في حجم الدخل والتغيرات المستمرة في احتساب المخصصات والمبالغة في تقدير أعمال الأصول الثابتة والتي تنعكس على قرارات المستخدمين مما يؤثر على زيادة استمرار نشاط المؤسسة (Baker, Ding, & Stolowy, 2003, pp. 1-43)، تعتبر المحاسبة الإبداعية تعبيرا يشير إلى تضليل مستخدمي الكشف المالية التي تم إعدادها وعرضها وفق المبادئ والمعايير المحاسبية بالتدخل في صلب التطبيقات والممارسات المحاسبية من أجل غايات محددة لخدمة مصالح إدارة المؤسسة من خلال اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية التي تضمن تغيير المعلومات المالية وفقا لتلك الغايات. قام الباحثان (الجبوري و الخفاجي، 2022، صفحة 166) بالاستناد على نموذج ميلر Miller 2007 لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة عينة بحثهم والتي مارست تطبيقات المحاسبة الإبداعية بنسب متفاوتة موجبة وسالبة خلال الفترة الزمنية للدراسة 2015-2020. بينت النتائج من استخدام النموذج لقياس موثوقية الكشف المالية للشركة عينة البحث قد حققت موثوقية مرتفعة في كشفها المالية، وقد أثبتت دراسة الباحثان أيضا أن استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في قياس موثوقية الكشف المالية وفق النماذج المعتمدة من أجل اكتشاف التلاعب والتحريفات للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. (الجبوري و الخفاجي، 2022، صفحة 166)

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة المتعلقة بالمدقق والتدقيق

أولا. العوامل المؤثرة المتعلقة بالمدقق: تتأثر موثوقية الكشف المالية بمجموعة من العوامل المتعلقة بالمدقق وهي: (أحططاش، 2019، صفحة 144)

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

- 1- تميز مدير مكتب التدقيق والمدققين الرئيسيين بالخبرة المهنية العالية؛
- 2- حضور الندوات المهنية المتخصصة والمشاركة بها؛
- 3- إدراك فريق التدقيق للمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية ومعرفتها؛
- 4- إدراك ومعرفة والتزام الموظفين في مكاتب التدقيق بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- 5- التمتع بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملية لفريق التدقيق؛
- 6- تمتع المدقق بالاستقلالية والحيادية في أداء مهام التدقيق المنوطة له؛
- 7- زيادة ثقافة المدقق واتخاذ القرارات في المسائل الهامة؛
- 8- في حالة الإهمال أو التقصير أو الخطأ يتعرض المدقق للعقوبات المنصوص عليها وفقا للتشريعات القانونية.

ثانيا. العوامل المؤثرة المتعلقة بالتدقيق

تشمل العوامل المتعلقة بالتدقيق المؤثرة في موثوقية الكشف المالية العوامل الآتية:

- 1- **خدمات التدقيق التأكيدية الداخلية والخارجية:** من العوامل التي تؤثر في موثوقية الكشف المالية خدمات التأكيد الداخلية والخارجية، فخدمات التأكيد الداخلية تقدم من طرف المدققين الداخليين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة (التدقيق الداخلي)، أما خدمات التأكيد الخارجية فتقدم من طرف المدققين الخارجيين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة (التدقيق الداخلي) المحللين الماليين. (جمعان، 2019، صفحة 37) بتصرف

أكدت معظم دراسات الباحثين أن خدمات التأكيد الخارجية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق هامة بالنسبة لفئة معينة من المستخدمين منها المستثمرين فهي من الآليات التي تساهم في تحسين وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية، كما أثبتت دراسة David Tice عند تقديمه تحليلا ماليا في الصحف متهما فيه شركة Tayco التضليل في الإفصاحات المحاسبية للكشف المالية للشركة حول عمليات سيطرة قامت بها أدى لانخفاض أسعار أسهمها، فهذا دليل يؤكد رأي المحللين الماليين بأن الإفصاحات المحاسبية للإدارة تعتبر مؤثرة على موثوقية الكشف المالية بالنسبة للمستثمرين. (Gorgoi, 2001)

تؤثر عوامل خدمات التأكيد الداخلية على موثوقية الكشف المالية بشكل إيجابي من أهمها: الخبرة المالية، استقلالية لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ما يقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية أو ما يعرف بإدارة الأرباح من طرف الإدارة، حيث يؤدي قسم التدقيق الداخلي دورا فعالا في اكتشاف الأخطاء ومنع حدوثها عند إعداد وعرض الكشف المالية ما يعزز موثوقية الكشف المالية. عند إعداد وعرض الكشف المالية ما يعزز موثوقية الكشف المالية.

- 2- **فعالية الرقابة الداخلية على موثوقية الكشف المالية:** أن خط الدفاع الأول لجودة الكشف المالية والمعلومات الواردة بها هو فعالية نظام الرقابة الداخلية ICS فعدم وجوده سيؤدي الى زيادة إتاحة إمكانية التلاعب وتشويه ملفات النظام بتغيير المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام بالتدخل غير المصرح به. تؤثر العلاقة بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة الاستحقاق على جودة وموثوقية الكشف المالية فقد أكد المفكرون والباحثون أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤدي لضعف جودة الاستحقاق ما يقلل من جودة الأرباح ويرفع من ممارسة إدارة الأرباح وتوجد توجهات أخرى ترى بأنه لا يوجد تأثير لضعف الرقابة الداخلية على الاستحقاقات الاختيارية. (وهدان، 2018، صفحة 121) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

3- أثر التدقيق المالي على موثوقية الكشف المالية: (Lyshchenko, Ocheret'KO, Lukanovska, Olena, & Inna, 2024, p. 143)

تعد من الأولويات الأساسية للتدقيق المالي في الوقت الحالي تحسين عملية التقييم الموضوعي والرقابة على الأنشطة المالية التي تؤديها المؤسسة بتكليف نظام التدقيق المالي وفقا للبيئة الاقتصادية المحلية الغير مستقرة، حيث تشمل مهام التدقيق المالي الرفع من مستوى موثوقية ودقة الكشف المالية كقاعدة لصياغة واتخاذ قرارات الإدارة.

أظهرت دراسة (Lyshchenko, Ocheret'KO, Lukanovska, Olena, & Inna, 2024) دور عمليات التدقيق المالي لضمان موثوقية وصحة الكشف المالية وبناء للنتائج المتوصل إليها فان معظم المؤلفين حددوا مكانة التدقيق المالي في نموذج الإدارة في ظل الواقع الاقتصادي الحالي، وأن العواقب الأولية للكشف المالية غير الموثوقة تنعكس على الخطط الاستثمارية والاستقرار المالي للمؤسسة، كما يتم تحديد المخاطر التي تنشأ من أنشطة التدقيق والأعمال عند تحديد موثوقية الكشف المالية أو في حالة الإهمال عند الحاجة إليها. كما أشارت دراسة الباحثين أن تدقيق الكشف المالية يعد جانبا أساسيا للتأكد من موثوقية وحيادية المعلومات المقدمة دون تحيز للمستخدمين ما يساعدهم على صياغة القرارات الفعالة ضمن نموذج الإدارة ما يضمن تقليل المخاطر بشكل كبير والمرتبكة باتخاذ القرارات الإدارية، ما يرفع من درجة الثقة بالمؤسسة. كما تولي دراسة الباحثين أهمية بالغة لتعميم جوهر تدقيق الكشف المالية وتوحيد إجراءات التدقيق المالي من أجل الملائمة والتكيف مع الوضع الاقتصادي.

الفرع الثالث: عوامل التعليم المحاسبي الأخلاقي المؤثرة في موثوقية الكشف المالية

من أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي البعد الإستراتيجي الذي يمتد ليشمل النظر المستقبلية لمهنة المحاسبة وضمان موثوقية المعلومات المحاسبية التي تقدمها لتحقيق غاية اتخاذ القرار وصياغته، حيث أن العلاقة الوثيقة بين التعليم المحاسبي والسلوك الأخلاقي وبين الالتزام بهم وبموثوقية المعلومات المدرجة في الكشف المالية أمر ضروري يمكن من تأثير التعليم المحاسبي الأخلاقي في الممارسات المحاسبية بما يحقق موثوقية المعلومات المحاسبية من قبل مهنيين محاسبين مؤهلين لذلك، يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال تقديمه للمنهج الشامل المتكامل في إعداد وتطوير معايير التعليم المحاسبية الدولية بمقاييس دولية كمرجع يمكن من تسهيل تطبيقها لتحقيق موثوقية الكشف المالية. (طرايفي و زيرق، 2021، صفحة 7)

الفرع الرابع: أثر نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني على موثوقية الكشف المالية

لتحقيق موثوقية الكشف المالية لا بد من نظام معلومات محاسبية إلكتروني فعال وسليم لأنه يرتبط ارتباطا وثيقا بتحقيق المصدقية في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وفقا للواقع الاقتصادي في ظل بيئة اقتصادية غير مستقرة تتطور بصورة متسارعة إذ أن التعبير عن ظواهر الواقع الاقتصادي يتطلب بيان التوزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في الكشف أو التقارير المالية، والإبلاغ عن معامل الخطأ، الذي يزاوئ الأرقام المحاسبية مما يسهل استخدام الحاسوب، كما لأن الخاصية الفرعية للموثوقية ألا وهي خاصية قابلية التحقق من صحة المعلومات في ظل البرمجيات التطبيقية يسهل من الشروط الموضوعية في القياس العلمي، أي التوصل لنفس النتائج من قبل جميع الأشخاص عند استخدام نفس أساليب القياس والإفصاح، أما بالنسبة لخاصية الحياد في القياس والإفصاح دون تحيز وبذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني يتيح للمعلومات التمتع بالاكتمال لتكون متوفرة لكل المستخدمين دون تمييز طرف على آخر وذلك بضمان نقل المعلومات الواردة بالكشف المالية لجميع المستخدمين بالتوقيت المناسب بنفس المحتوى والشكل مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة التي تم تحملها من أجل ذلك. (عاصم، 2013، الصفحات 242-243) بتصرف

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لموثوقية الكشف المالية

كما تجدر الإشارة إلى أن لضوابط الرقابة العامة لنظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني أثر كبير في زيادة موثوقية الكشف المالية.

الفرع الخامس: أثر موثوقية مصدر المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية على موثوقيتها

تتميز مصادر المعلومات المحاسبية بدرجات متفاوتة من الموثوقية فتقييمها من خلال مستخدميها من الأولويات المهمة التي تساهم بمساعدة المستثمرين منهم في إدراك المصادر التي يستندون عليها بصورة كبيرة في بحثهم للحصول على المعلومات المحاسبية، فبالرغم من قلة الدراسات حول تأثير مصادر المعلومات المحاسبية على موثوقية الكشف المالية المرتبطة بموثوقية المعلومات المالية الواردة بها، إلا أن بعض الآراء للباحثين اتجهت إلى أن استخدام الإدارة طرق متعددة كالمؤتمرات لعرض إفصاحاتها المحاسبية مصدرا موثوقا للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين إذا كانت سمعة المؤسسة عالية. (Mercer, 2004, p. 191)

خلاصة الفصل الثاني:

حاولنا في هذا الفصل تحديد أساسيات الكشف المالية لما لها من أهمية بالغة كمصدر أساسي لتوفير المعلومات المالية لفئة واسعة من المستخدمين (مستثمرين، مساهمين، هيئات حكومية... وغيرهم) دون انحياز من أجل مساعدتهم في اتخاذ العديد من القرارات المختلفة خاصة تلك المتعلقة بالقرارات الاستثمارية، يتم إعداد وعرض الكشف المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي بمراعاة الإفصاح عن معلومات مالية تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية كالملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة وغيرها من أجل ضمان جودة الكشف المالية والتي بدورها تتعرض لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها ما يستدعي من المؤسسة القيام باستعمال مجموعة من النماذج لقياس جودتها.

كما ركزت الدراسة في هذا الفصل على موثوقية الكشف المالية لأنها مقياس التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن العمليات والأحداث المالية والظروف الأخرى المعروضة عرضاً حقيقياً للمعلومات المفيدة حسب متطلبات الاعتراف والقياس المحددة ضمن الإطار المفاهيمي وتطبيق المعايير الدولية لإعداد وعرض التقارير المالية، حيث وضحت الدراسة أنه يمكن الاعتماد على مجموعة من المؤشرات لقياس درجة موثوقية الكشف المالية منها: **نموذج (2007) White، مقياس معامل الاختلاف (ف)، قانون بنفورد، نموذج M-Score**. حددت الدراسة مجموعة من العوامل التي تؤثر في موثوقية الكشف المالية كالعوامل المؤثرة المتعلقة بالإدارة، العوامل المؤثرة المتعلقة بالمدقق والتدقيق، عوامل التعليم المحاسبي الأخلاقي، نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني، موثوقية مصدر المعلومات المحاسبية وغيرها من العوامل، فمن خلال تحديد مدى تأثير هذه العوامل المختلفة على موثوقية الكشف المالية يتم قياس وتقييم أثر العلاقة الإيجابية في تعزيز موثوقية الكشف المالية الصحيحة لتحقيق الأغراض المستهدفة منها لدى متخذي القرارات من المستخدمين.

الفصل الثالث:

علاقة استقلالية وحيد المدقق بموثوقية الكشف المالية

تمهيد:

ينتهج المدقق في مساره أثناء القيام بمهمة التدقيق مسلكا لعمل منهجي ومنظم عبر مراحل معينة متسلسلة محكمة، متناسقة ضرورية ومتكاملة فعند الانتهاء من أداء مرحلة محددة يتم الانتقال إلى بداية مرحلة مواءية أخرى لغاية إنهاء جميع مراحل المهمة المنوطة إليه من أجل تحقيق المدقق الهدف الجوهرى الأساسى من عملية التدقيق ألا وهو إعداد التقرير النهائى الذى يصدر ضمنه رأيه الفنى المحايد حول الكشف المالية التى تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. تعبر مراحل التدقيق عن جملة من الممارسات والسلوكيات اللازم القيام بها من قبل المدقق لتنفيذ عملية التدقيق حيث تتمثل هذه المراحل فى: مرحلة التخطيط ، مرحلة الفحص والإثبات، مرحلة إعداد التقرير. يترك تنفيذ مراحل التدقيق المتكاملة للتقدير والحكم الشخصى للمدقق بالاستناد إلى كفاءته ومهاراته وخبرته المكتسبة من عمليات التدقيق المؤداة فهو الذى يحدد الخطوات والإجراءات اللازمة والضرورية للقيام بالمهمة الموكلة له مع الأخذ بجملة من الاعتبارات المدروسة المتعلقة بمهمته من جهة ومن جهة أخرى تتعلق بالمؤسسة محل التدقيق (طبيعتها، سجلاتها ومستنداتها ودفاتها، نظام الرقابة الداخلية... إلخ).

تقع على المدقق إلزامية التحلى بدرجة عالية من الاستقلال والحياد عند القيام بعملية التدقيق فى مختلف مراحلها لضمان فعاليتها وتحقيق الأهداف المرجوة منها بمنع تدخل إدارة المؤسسة محل التدقيق بنشاطه وتنفيذ مهمته خاصة عند القيام بوضع مخطط التدقيق وتصميم برنامجه، وأن تكون له الحرية فى الفحص أو ما يعرف بالتحقق بالاطلاع على السجلات والدفاتر وأسرار المؤسسة لجمع القرائن وأدلة الإثبات الملائمة والكافية ليتسنى له الحرية فى التعبير الموضوعى عن رأيه وتوثيقه من أجل زيادة تعزيز الثقة لدى مستخدمي الكشف المالية المدققة والاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات المختلفة.

تتمحور دراسة هذا الفصل حول علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية لبيان الأثر نظريا وذلك من خلال تقسيمها إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهى:

◆ المبحث الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق فى تعزيز موثوقية الكشف المالية.

◆ المبحث الثانى: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات فى تعزيز موثوقية الكشف المالية.

◆ المبحث الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير فى تعزيز موثوقية الكشف المالية.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

المبحث الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية

يستند المدقق في أول مرحلة من عمله ألا وهي مرحلة التخطيط للالتزام بإتباع منهج منظم متكامل وواضح قصد التخطيط المحكم لعملية التدقيق كأول خطوة ثم الانتقال للخطوة الموالية المثلثة في إعداد برنامج عملية التدقيق ضمن مرحلة هامة تسمى مرحلة التخطيط بكل حرية تامة دون تدخل الإدارة في تحديد خطوات عمله أو تعديل أو استبعاد أو التدخل في وضع أو المساهمة بإعداد برنامج عمل المدقق أو تعريضه لأي ضغط من الضغوط التي تهدد استقلاليته وحياده في هذه المرحلة الأولى من مراحل عملية التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق فأهمية الحرية التامة في التفكير (مرحلة ما قبل التخطيط - قبول المهمة-) والتخطيط وإعداد برنامج التدقيق من طرف المدقق تمكنه من ضمان استقلاليته وحياده في أداء مهمته وفقا لما نصت عليه الأخلاقيات الأدبية للمهنة ومعيار الاستقلالية والحياد ما يمكن أن يعزز الموثوقية لدى المستخدمين في الكشف المالية.

المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط للمهمة

يتم تعيين المدقق من قبل مؤسس المؤسسة في العقد التأسيسي أو من قبل الجمعية العامة للمساهمين باقتراح من لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة أو من قبل المحكمة ليتم بعدها إرسال طلب التدقيق للمدقق الذي يقوم بدوره قبل القبول بالمهمة دراسة العرض وفقا لمجموعة من الاعتبارات أهمها مبدأ الاستقلالية والحياد إزاء مهمته. بعد ذلك يقوم المدقق بقبول المهمة وإبرام العقد وإلقاء نظرة شاملة لمعرفة المؤسسة ونشاطها، ثم التخطيط لعملية التدقيق ووضع برنامج مناسب لها.

الفرع الأول: قبول مهمة التدقيق (الإجراءات التمهيدية)

تدرس المؤسسة محل التدقيق مجموعة من الاعتبارات قبل إرسال طلب التدقيق للمدقق من طرف مجلس الإدارة فيتوجب عليها التأكد من انه مسجل ضمن قائمة المدققين الخارجيين التي تصدر عن المنظمة المهنية التي يتبعها وأن له خبرة سابقة بتدقيق مؤسسات أخرى تمارس نفس طبيعة نشاطها فمن الأفضل اختيار مكاتب تدقيق متخصصة هذا من جهة ومن جهة أخرى لا يقبل المدقق بالطلب مباشرة وإنما عليه هو أيضا القيام بإجراءات تمهيدية لعملية التدقيق بداية بدراسة مجموعة من العناصر الهامة لتحديد قرار الرفض أو القبول بأداء المهمة المطلوبة منه فعليه التأكد مما يلي (عبد الصمد، 2018، الصفحات 120-121): (عبد الصمد ن، 2022، صفحة 39)

أولا. عدم الوقوع ضمن حالات عدم الملائمة القانونية المنصوص عليها قانونا: يدرس المدقق عدم وجود حالات التنافي بينه وبين المؤسسة التي تقدمت له بطلب التدقيق مثل حالات القرابة التي نص عليها القانون، كذا التحقق من عدم الوقوع في حالات الموانع المذكورة سابقا أي التأكد من عدم الوقوع ضمن حالات عدم الملائمة القانونية.

ثانيا. صحة تعيينه: على المدقق قبل قبوله لمهمة التدقيق التأكد من صحة تعيينه حسب الشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق أي التأكد من طريقة تعيينه.

ثالثا. الاتصال بالمدقق السابق: في حال وجود مدقق سابق للمؤسسة محل التدقيق يتوجب على المدقق الذي تلقى طلب التدقيق الاتصال بالمدقق السابق وفقا لما تقتضيه قواعد السلوك والآداب المهنية وبتصريح من المؤسسة موضوع التدقيق بالإجابة على كافة تساؤلات المدقق الجديد فهذا الأخير يتوجب عليه التأكد من عدم تجديد تعيين المدقق السابق أو أسباب عزله أو الظروف العامة لاستقالته أيضا التأكد من سمعة المؤسسة محل التدقيق وذلك بتقييم نزاهتها وأمانتها ومدى التزامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأن نقص استقامتها يرفع من درجة مخاطر التدقيق.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

رابعاً. نطاق عملية التدقيق: لا يمكن للمدقق في حالة ما إذا كانت المؤسسة محل التدقيق شركات مساهمة تحديد نطاق عملية التدقيق بل يتوجب عليه أن يتقيد ويلتزم بنطاق عملية التدقيق بالإطلاع على كافة السجلات والدفاتر المحاسبية إذا كان نطاق عملية التدقيق شاملة أو الالتزام بنطاق عملية التدقيق المحددة فقط إذا كانت جزئية (مسعودي، 2018، صفحة 70) بتصرف. أما بالنسبة لشركات الأشخاص والمشاريع الفردية (مؤسسات الأشخاص الطبيعيين) يتوجب عليه تحديد نطاق عملية التدقيق في العقد المبرم بينه وبين المؤسسة التي عينته إذا كانت عملية التدقيق شاملة أو جزئية، فعملية تحديد نطاق عملية التدقيق تتوقف على الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق.

خامساً. الحصول على معلومات سريعة (تمهيدية) عن المؤسسة محل التدقيق: يسعى المدقق قبل إبرام العقد مع المؤسسة موضوع التدقيق التعرف عليها بجمع معلومات عامة حول نشاطها، مقرها، مدتها وغرضها، حجمها، رأس مالها، توزيع السلطات والمسؤوليات،... الخ وكل النواحي الفنية المتعلقة بعملياتها ومشروعها من خلال زيارة استطلاعية للاستفسار من إدارتها ما يسهل القيام بإعداد برنامج التدقيق. كما يحاول المدقق معرفة الوضعية المالية للمؤسسة التي أسندت إليه مهمة تدقيق حساباتها بالإطلاع على الحسابات الختامية وكشوفها المالية لضمان حصوله على أتباعه بعد إتمام مهمته في حالة القبول بأدائها (عبد الصمد ع، 2018، صفحة 122)، كذلك يمكنه الإطلاع على الكشف المالية الخاصة بالسنوات السابقة لتسهيل تصميم وإعداد خطة عملية التدقيق وبرنامجها إضافة إلى الإطلاع على تقارير مجلس الإدارة أو تقارير المدقق السابق للتحقق من ورود أي تحفظات بها. إضافة إلى أنه يقوم بفحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية (الاقطاعات الضريبية) (بن شهيدة، 2017، صفحة 134) بتصرف. كذلك يحاول المدقق إضافة لذلك الحصول على معلومات سريعة حول النظام المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة محل التدقيق سواء كان دفترياً أو آلياً وذلك بالإطلاع على سجلاتها ودفاتها للتأكد من مدى انتظامها (بن شهيدة، 2017، الصفحات 134-135) بتصرف. يقوم المدقق بطلب قائمة حديثة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمراقبة في المؤسسة المراقبة والمؤسسات التابعة لها التي تمتلك مساهمات (عبد الصمد ن، 2022، صفحة 40).

سادساً. الاتفاق على الشروط وإبرام العقد الفعلي: وفقاً لأحكام معيار التدقيق الدولي **ISA210** بعنوان الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق على المدقق الاتفاق مع المؤسسة (الزبون) على شروط التعيين وتثبيتها في كتاب التكليف بالمهمة فبعد قرار القبول بالمهمة يتم إبرام عقد مهمة التدقيق (الاتفاقية) بينه وبين المؤسسة محل التدقيق والذي يعبر فيه عن اتفاق بموجبه يلتزم المدقق بتقديم خدمات التدقيق وإصدار تقارير في الفترة المحددة مقابل أتعاب يتلقاها من المؤسسة محل التدقيق، تدفع له وفقاً لما نص عليه القانون (عبد الصمد ع، 2018، صفحة 122) بتصرف، كما تلتزم المؤسسة كطرف ثاني من عقد مهمة التدقيق بالتعاون مع المدقق وتوفير كل الظروف العامة التي تسهل له أداء مهمة التدقيق الموكلة له بكل حرية، فعقد مهمة التدقيق يؤكد شروط وأحكام مهمة التدقيق (بوالقارة، 2023، صفحة 21) بتصرف.

سابعاً. دراسة قدرات وإمكانيات مكتب المدقق: يقوم المدقق بدراسة إمكانيات مكتبه من خلال إجراء دراسة مقارنة بين حجم أعمال مكتب التدقيق الخاص به والمعلومات التي جمعها من المدقق السابق وللمعرفة العامة حول المؤسسة من أجل قبول المهمة أو رفضها.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

ثامنا. إرسال خطاب الارتباط (رسالة المهمة): بعد اتخاذ المدقق قرار القبول بالمهمة لا بد عليه من إرسال خطاب الارتباط بالمؤسسة محل التدقيق (الزبون) أو ما يعرف برسالة مهمة التدقيق التي تتضمن أحكام مهمة التدقيق المدونة بها والمتفق عليها والتي تشتمل على: (Ashish Kumar, Sawapan, Bappaditya, & Samyabrata, 2017, p. 209)، (عبد الصمد ع، 2018، الصفحات 123-124)

- هدف ونطاق تدقيق الكشف المالية؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة عن الكشف المالية وأنظمة الرقابة الداخلية واختيار السياسات المحاسبية... إلخ؛
- إمكانية الإطلاع دون قيود على كافة السجلات والوثائق والمعلومات اللازمة لعملية التدقيق؛
- مرجع التشريع المطبق مع تعريف المرجع المحاسبي المطبق وإطار التقرير المالي عند إعداد الكشف المالية ومعايير التدقيق والقوانين سارية المفعول؛
- التطرق إلى الشكل والمحتوى المستعملين لأي تقرير مقدم من قبل المدقق مع الإشارة إلى أنه قد تكون هناك ظروف يختلف فيها التقرير عن الشكل والمضمون المقرر استعماله؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- تقديم تصريحات كتابية من قبل الإدارة تبرر عناصر الكشف المالية أو التأكيدات المؤسسة عليها؛
- احتمال وجود خطر بقاء عمليات احتيال غير مكتشفة بسبب طبيعة الاختبار للتدقيق (بيان المخاطر التي لا يمكن تفاديها)؛
- لا بد من تقديم الإدارة لمشروع الكشف المالية وكافة المعلومات اللازمة بالوقت المناسب لتسهيل إنهاء المهمة وفقا للفترة المحددة؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- في حالة علم الإدارة خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ المصادقة على الكشف المالية بوقوع أحداث يترتب عنها تأثير في الكشف المالية، لا بد للإدارة من إعلام المدقق بذلك.
- وفي حالات أخرى من المناسب ذكر ما يلي:
- الأحكام المتعلقة باشتراك مدققين آخرين أو خبراء في بعض نواحي مهمة التدقيق؛
- الأحكام المتعلقة بتنسيق العمل مع المدققين الداخليين و مستخدمي العمل الآخرين بالمؤسسة؛
- الأحكام مع المدقق السابق التي قد تكون مطلوبة عند إجراء التدقيق الجديد؛
- ذكر أية اتفاقيات أخرى قد تكون مبرمة بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الثاني: التخطيط لعملية التدقيق

بعد اتخاذ المدقق قرار القبول بالمهمة وإرسال رسالة المهمة على المدقق القيام بالتخطيط لعملية التدقيق فالتخطيط المسبق لها أمر ضروري لنجاحها بكفاءة وفعالية، فهي التي تتطلب وضع إستراتيجية شاملة ومحكمة ومناسبة تتضمن مجموعة من إجراءات التدقيق التفصيلية المحتمل تنفيذها وفقا للتوقيت الزمني المحدد لإتمام المهمة المتفق عليها، يندرج في مضمونها دراسة أخطار التدقيق المحتمل

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

التعرض لها مع تحديد الأهمية النسبية والعلاقة بينهما مع القيام بالإجراءات التحليلية، كما تشمل عملية التخطيط فحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامته. تتطلب أيضا عملية التخطيط الإشراف المناسب على فريق عمل التدقيق (مساعد المدقق) وأن تكون متوافقة مع تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق المطلوبة من المدقق.

أولا. تعريف تخطيط عملية التدقيق:

➤ تخطيط عملية التدقيق هي: "وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أدائها والتوقيت المناسب لإنجازها، وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها". (حجازي، 2010، صفحة 73).

➤ التخطيط لعملية التدقيق يعني به قيام المدقق بتحديد متطلبات المهمة وتوقيتها، والتوصل إلى التفهم مع المؤسسة بشأن طبيعة الخدمات التي سيتم تقديمها، ومسؤوليات كل طرف، إضافة إلى ذلك يتم إعداد خطة تدقيق شاملة تشمل تحديد الإجراءات التحليلية ومستوى الأهمية النسبية والحاجة المحتملة للمتخصصين" (Whittington & Pany, 2022, p. 209)

ثانيا. أهمية التخطيط لعملية التدقيق: تجدر الإشارة إلى أن أهمية التخطيط لعملية التدقيق تتجلى في بيان الرؤية الواضحة للمدقق للقيام بأداء عمله بالتنفيذ الفعال لأساليب التدقيق الملائمة لتحقيق بذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق المكلف بها ضمانا لتحقيق الفعالية والكفاءة، وهذا ما جاء في نص معيار التدقيق الدولي ISA300 تخطيط تدقيق الكشف المالية وفقا للآتي:

- 1- يساهم التخطيط لعملية التدقيق في تحديد الأهداف الرئيسية وبيان الرؤية لنطاق العمل ما يسمح بالتركيز على الجوانب البالغة الأهمية وتغطية جميع نواحي عملية التدقيق؛

- 2- يساعد التخطيط في تقييم المخاطر المتوقعة التي قد تؤثر في عمل المدقق والعملية ككل لتجنبها أو الحد منها أو مواجهة عواقبها؛

- 3- يساعد التخطيط في اختيار فريق عمل التدقيق وتحديد مهام كل عضو من خلال توزيع الأدوار والمسؤوليات مع ضمان توفر المهارات الكافية والخبرات المطلوبة لأداء المهمة بالوقت المحدد أي ما يعرف بتخصيص فريق العمل والوقت اللازم لعملية التدقيق؛
- 4- يسمح التخطيط المسبق للإشراف المناسب على فريق العمل من خلال التنسيق الفعال للأعمال والرقابة عليها وضمن القيام بالعمل بكل حرية وسهولة دون تدخل وبالوقت المناسب؛

- 5- يساعد التخطيط لعملية التدقيق في تحقيق معايير جودتها من خلال ضمان وضع المعايير الملائمة للأداء مع بيان التفصيل في كيفية القياس وتحليل النتائج المحققة؛

- 6- يساعد التخطيط في وضع إستراتيجية عامة للاستجابة والتكيف مع التغيرات الطارئة أو الظروف غير المحتملة؛

- 7- يساهم التخطيط لعملية التدقيق في إبداء رأي المدقق المناسب حول الكشف المالية؛

- 8- يمكن التخطيط لعملية التدقيق من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تسهل من أداء عملية التدقيق بكل سلاسة.

ثالثا. خطوات تخطيط عملية التدقيق: ينتهج المدقق في تخطيطه لعملية التدقيق مجموعة من الخطوات المطلوبة للوصول إلى درجة معقولة من الثقة في النتائج المحققة من عملية التدقيق ما يؤدي لكسب ثقة وطمأنينة مستخدمي الكشف المالية، فخطوات تخطيط التدقيق متمثلة في:

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

1- الفهم العام لبيئة عمل المؤسسة: تعتبر من أولى الخطوات التي يبدأ بها المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، فالحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة تتم من خلال مجموعة من الأشغال المبذولة من طرف المدقق لجمع المعلومات المناسبة عن بيئة عمل المؤسسة والصناعة التي تقوم بها وذلك عن طريق الزيارات الاستطلاعية الميدانية للإطلاع على السجلات والوثائق اللازمة من أجل تحقيق أهداف التدقيق، يحتفظ بهذه المعلومات ضمن أوراق العمل لتستخدم من قبل المدقق وفريق عمله أثناء القيام بالمهمة الموكلة لهم. إن الحصول على فهم شامل كاف لبيئة عمل المؤسسة محل التدقيق وتحديد الأهداف يسمح بتسهيل وضع خطة ملائمة لكافة نواحي عملية التدقيق.

2- الإجراءات التحليلية الأولية لعملية التدقيق: حسب ما جاءت به دراسة (عميرش، 2018، صفحة 225) تعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب الحديثة لإجراءات أدلة الإثبات المستعان بها خلال مختلف مراحل أداء عمل المدقق لغرض الحكم على درجة معقولية القيم والحسابات الواردة في الكشف المالية، تتطلب ضرورة دراسة وتقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية إضافة لذلك البحث في دوافع التقلبات غير المتوقعة في أرصدة هذه الحسابات والعلاقات لبلوغ غاية تحديد البيانات التي تستدعي التحقق والفحص الإضافي من طرف المدقق لتضمنها أخطاء جوهرية، وبهدف الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة دعماً لنتائج التدقيق النهائية. (عميرش، 2018، صفحة 225) بتصرف

إن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق يعتبر أمر إلزامي بخلاف الإجراءات التفصيلية ذات التطبيق الاختياري، يستعين المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومساعدته في الحصول على فهم بيئة عمل المؤسسة محل التدقيق، كذلك تمكنه من بيان وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية ذات العلاقة بالكشف المالية.

3- تحديد أولي للأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق: يعتمد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق على مدخلين أساسيين لإصدار الأحكام المهنية وهما الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق مع تحديد العلاقة بينهما.

➤ **التحديد الأولي للأهمية النسبية:** يعد تحديد المستويات الأولى للأهمية النسبية للكشف المالية ككل بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق خطوة حاسمة وركيزة أساسية تسمح بمساعدة المدقق في تحديد المعلومات التي قد تؤثر بدرجة عالية على قرارات مستخدمي الكشف المالية وتوجيه الجهود نحو الجوانب الأكثر أهمية والتي تحمل مخاطر أعلى. يعبر عن الأهمية النسبية بأنها : "المبلغ أو المبالغ التي يحددها المدقق بما يقل عن الأهمية النسبية للكشف المالية ككل، ليقول إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للكشف المالية ككل" (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، 2017، صفحة 384) بتصرف، من الضروري أن يقوم المدقق عند التخطيط للمهمة تحديد مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تنفيذها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو إفصاح معين من أجل أغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، 2017، صفحة 384).

وضعت عدة مؤشرات لقياس الأهمية النسبية منها: مؤشر استخدام النسب المتقوية المقارنة، الحجم المطلق للبند، مؤشر مدى التأثير على تحديد الأرباح أو الخسائر (نتائج الأعمال)، مؤشر التأثير على مستخدمي الكشف المالية. (زمان، 2024، الصفحات 65-

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ يعالج المعيار الجزائري للتدقيق NAA320 كيفية تنفيذ معنى الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها في سياق إعداد وتقديم الكشف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق الذي يحدد عدم الدقة والإغفالات المعتبرة المحتمل تأثيرها على القرارات الاقتصادية بشكل معقول المتخذة من طرف مستخدمي الكشف المالية؛ وإن إصدار الأحكام المرتبطة بالأهمية النسبية يتوقف على الظروف المحيطة المتأثرة بطبيعة وحجم الاختلالات أو هما معا؛ كما يحدد الأحكام المتعلقة بالمسائل المعتبرة لمستخدمي الكشف المالية وفقا للاحتياجات من المعلومات المالية لهم مع تجاهل التأثيرات الناجمة عن الاختلالات. من خلال كل التفسيرات المقدمة من المرجع المحاسبي يتكون لدى المدقق إطار مرجعي يحدد من خلاله حدود الأهمية النسبية وعتباتها الذي يخضع للحكم المهني للمدقق وفقا لاحتياجات عملية التدقيق، عند تقييم المدقق مدى تأثير الاختلالات المكتشفة على عملية التدقيق و الاختلالات غير المصححة على الكشف المالية إن وجدت يطبق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 3-4)

يهدف المدقق من التطبيق الفعلي لمعنى الأهمية النسبية بما يلائم مهمته عند التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لذلك تفرض عليه الواجبات المطلوبة مايلي: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 5-7)

- تحديد عتبة الأهمية النسبية والتخطيط لانجاز الأعمال التدقيقية أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛
- تحديد الجوانب الخاصة ذات الصلة بالمؤسسات الصغيرة؛
- تحديد الجوانب الخاصة ذات الصلة بالمؤسسات التي تخضع لمسك المحاسبة العمومية؛
- تحديد عتبة الأهمية النسبية لإنجاز الأشغال؛
- تحديد تحيين أو تعديل العتبات أثناء عملية التدقيق.

عند التوثيق يقوم المدقق بتوثيق أعماله التدقيقية فمن الضروري عليه إدراج عتبة أو عتبات الأهمية النسبية للكشف المالية ككل ولتدفقات المعاملات وأرصدة الحسابات أو المعلومات التي ستوفر أيضا عتبات إنجاز الأشغال وكل تعديل للعتبات أو العتبة الواحدة المحددة أثناء عملية التدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 7)

➤ **تقدير مخاطر التدقيق:** أثناء قيام المدقق بعملية التدقيق فإنه يتعرض لجملة من المخاطر ذات الصلة بالمهمة مما يؤدي بالتأثير على إبداء رأيه سلبا حول مدى عدالة ومصداقية الكشف المالية لذلك من الضروري على المدقق التفصيل في دراسة هذه المخاطر المتوقعة وتحديد أصنافها المختلفة من أجل التقليل منها والحد من حدوثها لضمان إبداء الرأي الفني المحايد الصادر في تقرير المدقق والموجه خدمة لأصحاب المصالح المختلفة مع المؤسسة محل التدقيق. تعرف مخاطر التدقيق على أنها: "الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء رأي غير صحيح للمدقق، وينتج عن ثلاثة عوامل هي الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف" (Mindak & Heltzer, 2011, p. 700).

حدد المعيار الجزائري للتدقيق NAA240 بعنوان "مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشف المالية" الواجبات المطلوبة على المدقق ضمن مسؤولياته فيما يخص مخاطر وجود اختلالات معتبرة ناتجة عن الغش المتمثلة في الحس النقدي والتشاور بين أعضاء الفريق المكلف بمهمة التدقيق من خلال مناقشة احتمال وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش في الكشف المالية للمؤسسة، مع تحديد الاجراءات الضرورية لتقييم الجوانب الخاصة بالمؤسسات الصغيرة وتقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

بمعرفة المؤسسة وبيئتها، كما يجب على المدقق تقييم الإدارة والأشخاص الآخرون داخل المؤسسة، كذا لابد للمدقق التعرف أيضا على مخاطر الإختلالات المعتمدة الناجمة عن الغش وتقييمها، يحدد المدقق مدى الاستجابة للمخاطر المقيمة للإختلالات المعتمدة الناتجة عن الغش، كما يضع المدقق الإجراءات التدقيقية التي تستجيب لمخاطر تجاوز الإدارة للمراقبات الموضوعية (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 5-10)، وجب على المدقق تقييم أدلة الإثبات والحصول على تصريحات كتابية من الإدارة وتحديد إمكانية استحالة مواصلة أداء مهمته، التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة عند التعرف على الغش والتواصل مع الرقابة والوصاية. كما يقوم المدقق بتوثيق كل ذلك من خلال إدراج القرارات الهامة المتخذة من قبل فريق التدقيق والمخاطر المتعرف عليها أيضا والمقاربات العامة المستند عليها استجابة للمخاطر المقيمة للإختلالات المعتمدة الناتجة عن الغش، إدراج نتائج التدقيق وكل البلاغات التي تم إجراؤها بشأن الغش. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 10-13)

ينجم عن مخاطر التدقيق التي تواجه المدقق تفرع الأنواع التالية منها:

*** مخاطر التدقيق الملزمة:** هي المخاطر ذات الصلة بالنشاط أو طبيعة البند أو أهداف المؤسسة أو بيئتها أو غيرها من المخاطر الأخرى فهي تعبر عن احتمال احتواء تأكيد ما على أخطاء جوهرية بمفردها أو جمعها مع أخطاء أخرى حيث يتم التعامل مع هذه الأخطاء المتأصلة أو الملزمة (الموروثة) على مستوى الكشف المالية أو على مستوى التأكيدات، يرجع اختلاف المخاطر المتأصلة إلى اختلاف فئات المعاملات وطبيعة أرصدة الحسابات. (Comité Des Cabinets D'expertise Comptable. de petite et moyenne taille IFAC, avril 2009, p. 29)

*** مخاطر الرقابة:** قد ينتج عن العرض غير السليم في الكشف المالية أخطاء أو مخالفات مالية التي لم يتم منعها أو اكتشافها بالوقت المناسب بواسطة أنظمة الرقابة الداخلية (مسعودي، 2018، صفحة 58)، يمكن أن تكون الأخطاء أو التحريفات في التأكيد جوهرية (مادية) بمفردها أو بجمعها مع الأخطاء الأخرى (عميرش، 2021، صفحة 139) فمن الضروري للمدقق الأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من المخاطر بسبب استناده على أنظمة الرقابة الداخلية بمهمته.

*** مخاطر الاكتشاف:** يقصد به الخطر الممكن التحكم فيه من قبل المدقق والناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية، والتي قد تحدث سواء كانت بصورة منفردة أو بجمعتها تصبح مادية على مستوى نشاط أو بند معين. (بن قطيب و قاسمي، 2016، صفحة 616)

*** مخاطر مقبولة:** هو الخطر الناتج عن احتمال عدم اكتشاف وجود الأخطاء أو التحريفات المالية في الكشف المالية رغم بذل المدقق العناية المهنية اللازمة. (الذنيبات، 2015، صفحة 149)

➤ **العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:** تشكل العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق أهمية بالغة بالنسبة للمدقق عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق إذ تستدعي من المدقق تحديد الأمور التي تمكن من التحريف الجوهري في الكشف المالية، ففهم المدقق لطبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها وجميع الظروف الخاصة بها يمكنه من وضع إطار منهجي محكم لخطة عمله وممارسة الحكم المهني المتعلق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الكشف المالية والاستجابة لتلك المخاطر خلال عملية التدقيق ككل، كذا تساعد في تحديد الأهمية النسبية وتقييمها على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات من المعاملات ما يمكنه من: (مسعودي، 2018، صفحة 67)

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحيد المدقق بموثوقية الكشف المالية

- تحديد احتمال استخدام المدقق العينات وإجراء التحليل؛
 - مساعدته على اختبار إجراءات التدقيق؛
 - المساعدة على اتخاذ قرارات متعلقة بمسائل البند محل الفحص.
- تمثل العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق العلاقة العكسية، فكلما زادت مستويات مخاطر التدقيق كلما انخفض مستوى الأهمية النسبية بسبب احتمال فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في أرصدة الحسابات.

الفرع الثالث: أوراق العمل (التوثيق)

يعتبر التسجيل الوثائقي أو ما يعرف بالتوثيق (أوراق العمل) وجمع أدلة الإثبات من ركائز نجاح مهمة التدقيق، فيبذل المدقق مجهودات في جمع المعلومات لإنجاز مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية في ظل ضرورة توافر المقومات اللازمة مع الاحتفاظ بأوراق العمل التي يجمعها والخاصة بفحص الكشف المالية للمؤسسة محل التدقيق والتي تصبح ملكا للمدقق يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، أيضا يمكن تسليم أوراق العمل للمحكمة أثناء طلبها أو لأي نزاع قانوني أو مسألة قانونية. لا بد أن يلتزم المدقق بأخلاقيات السلوك وآداب المهنة فيما يخص مبدأ السرية التامة عن معلومات المؤسسة محل التدقيق. يعتمد عمل المدقق على التوثيق لنتائج كل فحص مما يسمح للمدقق إعداد التقرير عن المهمة المؤداة من قبله خلال الوقت المعين لها.

أولا. تعريف أوراق العمل (التوثيق): تعرف بأنها: "السجلات والملفات المحتفظ بها من قبل المدقق يسجل (يوثق) فيها جملة المعلومات المتحصل عليها طوال عملية التدقيق، فعند قيام المدقق بإجراء التدقيق والاختبارات يعد شخصا أوراق العمل التي تشمل على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة مباشرة أو من خارجها. يستثنى المدقق عادة من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من الكشف المالية" (الذنيات، 2015، صفحة 157) بتصرف

يقصد بأوراق العمل أيضا أنها: "مجملة الأدلة والقرائن المتحصل عليها من طرف المدقق لإبراز العمل الذي قام به والإجراءات المتبعة والاختبارات المطبقة وكل النتائج التي تم التوصل إليها، يستند المدقق على أوراق العمل كأسس لإعداد تقريره وقرائن على مدى الفحص الذي قام به، ودليل على بذله العناية المهنية اللازمة خلال مرحلة الفحص" (طاهر و صديقي، 2006، صفحة 126)

ثانيا. الغرض من أوراق العمل: توثيق أوراق عمل المدقق بالكيفية التي تناسب عملية التدقيق يمكن من تحقيق العديد من الأهداف نذكر أبرزها:

- 1- تساعد المدقق في التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛
- 2- تساعد المدقق في الإشراف على فريق العمل وتقييم ومتابعة أعمالهم؛
- 3- بمثابة مرجع للحكم على جودة التدقيق لأنها قرائن وأدلة إثبات للعمل المنجز من طرف المدقق سواء بذل العناية المهنية اللازمة أم لم يبذلها؛
- 4- تعتبر مصدر لبناء الحكم النهائي للمدقق بعد مراجعة النتائج المتوصل إليها والصلة فيما بينها للتوصل إلى إصدار رأي نهائي سليم بتقريره بالشكل المناسب وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- 5- تسهيل أداء عمليات تدقيق الجودة والنظير من قبل المدقق؛
- 6- بيان أسلوب دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية؛

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

7- تساعد المدقق الآني أو الجديد على أداء عملية التدقيق مستقبلا (فترات مستقبلية).

ثالثا. أنواع أوراق العمل:

يحتفظ المدقق بأوراق العمل نظرا لسرية المعلومات التي تحتويها خلال الفترة المحددة لها قانونا، فحسب المادة 12 من القانون التجاري الجزائري نص على الاحتفاظ بالوثائق والأوراق والملاحظات المتحصل عليها من المؤسسة محل التدقيق وترتيبها بملفين هامين هما : الملف الجاري (السنوي) للتدقيق والملف الدائم للتدقيق.

1- الملف الدائم (المستمر): هو الملف الذي يتضمن المعلومات الدائمة والمعارف العامة المستمرة الواجب توافرها بالمؤسسة محل التدقيق، يحتوي الملف الدائم على الوثائق والمعلومات الهامة التي يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة إليها باستمرار مع العمل على تحديثها بإعادة النظر في الملف دائما لاحتمال حدوث تعديلات ما. يحتوي الملف الدائم على:

➤ **وصف عام للمؤسسة:** وثائق الهوية (السجل التجاري، العقد التأسيسي، القانون الأساسي، بطاقتي التعريف الجبائي والإحصائي... إلخ)، اسم وعنوان وطبيعة نشاط المؤسسة، قرار تعيين المدقق، قائمة المديرين والمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة... إلخ، عدد الأسهم والسندات والاتفاقيات المبرمة مع الأطراف ذوي العلاقة؛

➤ **معلومات عن نظام الرقابة الداخلية:** جميع الوثائق ذات الصلة بالسياسات والإجراءات التي يحتويها نظام الرقابة الداخلية؛

➤ **معلومات عن النظام المحاسبي والمالي:** جميع الوثائق المتعلقة بالسياسات المالية، المبادئ والطرق المحاسبية المطبقة، الحسابات السنوية للدورات المحاسبية للسنوات الثلاثة الأخيرة، دليل الحسابات والإجراءات المحاسبية لمصلحة المحاسبة، الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل، وضعية الخزينة والسياسات التمويلية... إلخ؛

➤ **تقارير الجمعية العامة والإدارة العليا ومجلس الإدارة:** تتمثل في التقارير الصادرة عن الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإدارة العليا في شكل محاضر اجتماع أعضائها سواء كانت للسنة الحالية أو السنوات الماضية؛

➤ **تقارير المدقق الخارجي للسنوات الماضية وتقارير المدقق الداخلي؛**

➤ **خطط عملية التدقيق وبرامجها للسنوات الماضية؛**

➤ **الكشوف المالية للسنوات الماضية؛**

➤ **معلومات عن الأنظمة القانونية والضريبية والمعلوماتية والضمان الاجتماعي للمؤسسة.**

2- الملف السنوي (الجاري): يشمل هذا الملف كل المعلومات الخاصة بالسنة الجارية أو الحالية تحت عملية التدقيق، يحتوي الملف الجاري على وثائق (أدلة) عملية التدقيق للسنة الحالية التي يتم ترتيبها وفقا لترتيب سنة فيبدأ المدقق وفقا له مهمته، ويتضمن هذا الملف المسار المنهجي المتبع لتنفيذ عملية التدقيق والوثائق التالية: الكشوف المالية للسنة الجارية محل التدقيق، معلومات عن نظام الرقابة الداخلية وتقارير الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإدارة العليا وبرنامج التدقيق... إلخ للسنة محل التدقيق . يعد المدقق هذا الملف للأغراض التي نوجزها كالاتي:

➤ **تسهيل على المدقق التخطيط الأنسب لمهمة تدقيق الكشوف المالية من أجل التحكم الجيد في عملية التدقيق مع التحقق من تنفيذ برنامج التدقيق كليا دون إهمال أو تقصير؛**

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ تسجيل كل الإجراءات المنفذة والاختبارات المطبقة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع بذل العناية المهنية المعقولة لتستعمل كدليل إثبات؛

➤ يعد مصدر رئيسي للمعلومات يستخدم كمبرر من إبداء الرأي المحايد عن مدى عدالة ومصداقية الكشف المالية ما يسهل إعداد تقرير المدقق.

الفرع الرابع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعد مرحلة دراسة وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق خطوة من أهم الخطوات التمهيدية لبداية أداء مهمته والتي يستند عليها المدقق للتأكد من مدى التنفيذ الفعلي لأنظمة العمل والسياسات المرسومة وأنشطة الرقابة الموضوعة من قبل المسيرين لتحقيق الأهداف الأساسية المنشودة من طرف المؤسسة ضمانا لمدى فعاليتها وكفايتها وجودتها، فلا بد من المعرفة المناسبة لنظام الرقابة الداخلية لأنها تساعد المدقق بتحديد نقاط القوة والضعف ما يحدد طبيعة أدلة الإثبات المتحصل عليها والفهم الكافي لكيفية تصميمه وتشغيله من أجل التحقق من المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نوع عملية التدقيق والوقت المناسب لها ونطاق الفحص وحجم العينة وكمية الاختبارات اللازمة التي تتوقف على درجة قوة نظام الرقابة الداخلية المستخدم بسبب انتقال عملية التدقيق من كاملة وتفصيلية إلى عملية تدقيق اختبارية، لذا فإن المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية يساعده ذلك في تحديد درجة كفاءته ومدى سلامته وفعالته.

أولا. تعريف نظام الرقابة الداخلية: حسب دراسة (الوردات، 2014) يفهم نظام الرقابة الداخلية على أنه "كل نظام داخلي تضعه أو تتبعه المؤسسة من قوانين وأنظمة ولوائح وضوابط وإجراءات وسياسات وأساليب، حيث يجب أن تشمل خطة تنظيمية لكل الأساليب والإجراءات والطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة قصد حماية أصولها ومنع الغش والخطأ وضمان صحة واكتمال ودقة وسلامة السجلات المحاسبية، ضمان دقة المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية وزيادة الثقة في الاعتماد عليها". (الوردات، 2014، صفحة 15) بتصرف

ثانيا. خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتبع المدقق في مهمته عند تقييم نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخطوات وباستعمال طرق معينة توضح كالاتي:

1- **خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يتبع المدقق في تقييمه نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات يمكن إنجازها فيما يلي: (هيري، 2018، الصفحات 41-42)

➤ فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية بالإطلاع على الكشف المالية والمستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة حول مدى سلامة وفعالية النظام ؛

➤ دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية من منظور كيفية تصميمه بما يتوافق مع تحقيق الأهداف المرجوة منه بتخفيض المخاطر التي تحول دون تحقيقها أو الحد منها، إضافة لدراسة السياسات والإجراءات المرتبطة ببيئة الرقابة من خلال تقييم المخاطر ودراسة أنشطة الرقابة ؛

➤ دراسة درجة التباين بين أعمال الإدارة وأنشطة الرقابة والتأكد من نقل المعلومات بالوقت المناسب بشكل يلائم الإفصاح السليم لها بالكشف المالية ؛

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحيد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف.

2- طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية: من الطرق التي يستعين بها المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مجموعة من

الأدوات التي تسمح بالحكم على فعالية النظام وبيان الفروقات تحتاج للتحقق الدقيق الآتي:

➤ **الاستقصاء (قائمة الاستبيان):** تعتبر هذه الطريقة من أسهل الطرق والأكثر استخداما لكونها لا تستدعي من المدقق مهارة عالية أو وقتا كبيرا، حيث يطرح من خلالها قائمة استقصاء تحتوي أسئلة حول نظام الرقابة الداخلية ضمن كل دورة أو وظيفة بالمؤسسة محل التدقيق من أجل جمع المعلومات عن التسيير داخل المؤسسة والحكم على مدى قوة النظام أو ضعفه.

➤ **التقرير الوصفي:** يتحصل المدقق من خلال هذه الطريقة على وصف مكتوب تفصيلي بالإجراءات الرقابية المتخذة بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات مع التلخيص عادة كل جزء رئيس من أجزاء النظام قوي أو ضعيف يشمل على ثغرات أو تنقصه ضوابط رقابية تعيق فعاليته. (دحو و قالون، 2018، صفحة 665) بتصرف

➤ **خرائط التدفق:** عبارة عن مجموعة من الخرائط التنظيمية للوقائع العادية مثل الخريطة التنظيمية العامة، تعد هذه الخرائط ببداية عملية التدقيق تمثل في صورة عرض وتمثيل بياني لنشاط ما أو عملية معينة أو دورة محددة توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بأسلوب بسيط يبين تدفق المستندات والوثائق بين مختلف أقسام وفروع المؤسسة.

➤ **الملخص التذكيري:** وفقا لهذه الطريقة فإن المدقق لا يواجه استفسارات واستقصاءات معينة بل يقوم بوضع الإجراءات المناسبة والأسس الخاصة بنظام رقابة داخلية سليم مما يسمح بتطبيق هذا الأسلوب في وقت ضيق على جميع النقاط الهامة، يعيب على هذه الطريقة أنها لا تطبق على المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة فلا يشمل الملخص أيضا كتابة واقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق. (فروانة، 2019، الصفحات 167-168) بتصرف

ثالثا. تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية الحاسمة في عملية التدقيق التي تمكن من إدراك التنظيم وتحديد نظام المعلومات المرتكز عليه في إعداد الكشوف المالية إذ تجدر الإشارة أنه لا يمكن للمدقق فحص كل العمليات المحاسبية للدورة المحاسبية إذ يصعب التأكد من أنه قد تم تسجيلها محاسبيا دون الاستناد على إجراءات صارمة قوية، فمهمة المدقق التأكد من متانة نظام الرقابة الداخلية وقدرته على إنتاج كشوف مالية صادقة وموثوقة (سوسة، 2019، صفحة 36)، لذا يقوم المدقق بإتباع إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا للخطوات الآتية: (فايد نور الدين، 2015، الصفحات 62-63)

1- **جمع الإجراءات:** يحصل المدقق على نظرة عامة وشاملة لمعرفة نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة ثم إعداد ملخصات لها.

2- **اختبارات الفهم:** يسعى المدقق في هذه الخطوة لإدراك وفهم نظام الرقابة الداخلية المتبع وكل أجزائه من خلال أداء اختبارات الفهم والتطابق للتأكد من وجود إجراءات القيام بالعمل فعلا وأنه أحسن التلخيص بعد تتبعه لها.

3- **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** في هذه الخطوة يقوم المدقق بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام استمارات مختلفة تتضمن أسئلة لاستخراج نقاط القوة والضعف من الناحية النظرية هذا كله بالاعتماد على الخطوتين السابقتين.

4- **اختبارات الاستمرارية:** في هذا النوع من الاختبارات يحدد حجمها وفقا للمخاطر المتوقعة حدوثها بهدف أن يتأكد المدقق من نقاط القوة التي تم التوصل إليها مطبقة فعلا في الحقيقة وبصفة مستمرة ودائمة في التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوة السابقة يتضح للمدقق ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ونقاط الضعف المتوصل إليها عند التقييم المبدئي للنظام مما يوضح مسار التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ إجراءات التحقق لعملية التدقيق فكلما كانت الرقابة الداخلية فعالة كلما كان مجال نطاق التدقيق ضيق ما يعزز ثقة المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته دون القيام بتعديلات وعلى العكس في حالة عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: إعداد برنامج التدقيق

بعد قيام المدقق بالتخطيط المبدئي لعملية التدقيق والتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر المحتملة يمكنه تحديد الخطوط العريضة لخطة شاملة للعمل مع فريقه المساعد لتنفيذ عملية التدقيق يستند عليها في إعداد ما يسمى ببرنامج التدقيق لتنفيذ عملية التدقيق بعدها.

الفرع الأول: تعريف برنامج التدقيق

حددت العديد من الدراسات الأكاديمية والأبحاث ذات العلاقة بمجال التدقيق مفاهيم توضيحية عديدة لبرنامج التدقيق من أبرزها:

أولا. حددت دراسة (Ogien, 2008) مفهوم برنامج التدقيق فهو: "خطة وبرنامج عمل المدقق يضعها لتنفيذ مهمته بحيث تقدم هذه الخطة وصفا للمسار المنهجي العام والإجراءات التفصيلية التي سيؤديها التي تتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط ومدى تعقيد المهمة ومنهجية العمل والتقنيات المستخدمة خلال عملية التدقيق كما تتضمن تحديد الوقت المناسب لتنفيذ كافة إجراءات برنامج التدقيق". (Ogien, 2008, p. 435) بتصرف

ثانيا. وفقا لدراسة الباحث (Renard, 2007) يقصد ببرنامج التدقيق: "كل برنامج فحص يتكون من مضمون تقني بحث يهدف لتقسيم العمل بين أعضاء فريق التدقيق وبناء استمارة الرقابة الداخلية التي من خلالها يمكن تحديد المهام الواجبة التنفيذ ومتابعتها، فهو بمثابة المرشد بالنسبة للمدقق". (Renard, 2007, p. 237)

ثالثا. كما جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 300 تخطيط تدقيق الكشف المالية تعريفا لبرنامج التدقيق بأنه: "إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط للملائم لتدقيق الكشف المالية" (عبد الصمد ع., 2018، صفحة 144)

الفرع الثاني: متطلبات تصميم برنامج التدقيق

عند تصميم المدقق لبرنامج التدقيق واجب عليه الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التالية: (كاوي، 2014، الصفحات 160-161) بتصرف

أولا. الالتزام بنطاق عملية التدقيق: على المدقق التقيد بنطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو جزئية لأن كل عملية لها خطواتها اللازمة لها لتحقيق الغرض من أدائها؛

ثانيا. كفاية نظام الرقابة الداخلية: يتحدد نطاق عملية التدقيق وفقا لمدى كفاية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق؛

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

ثالثا. تسطير الأهداف: لا بد للمدقق أخذ بعين الاعتبار تحديد الأهداف المراد تحقيقها حسب كل خطوة من الخطوات المعدة ضمن برنامج التدقيق مما يتيح الوصول إليها في المرحلة النهائية لعملية التدقيق؛

رابعا. حدود نطاق الفحص: على المدقق إعداد وتصميم برنامج التدقيق في حدود نطاق الفحص الموكّل له أدائه سواء كان كاملا أو جزئيا، فلا بد أن يحتوي برنامج التدقيق المعد من قبل المدقق على الخطوات اللازمة لتنفيذ مهمته وفقا لحدود نطاق الفحص؛

خامسا. توقيت إنهاء المهمة ومستوى الاختبار: من خلال النتائج المحققة من فحص نظام الرقابة الداخلية يمكن تحديد مستوى الاختبارات اللازمة مع مراعاة تحديد التوقيت المناسب والتكلفة المحتملة لإنهاء عملية التدقيق؛

سادسا. ملائمة طرق التدقيق المتبعة مع حالة كل مؤسسة: لكل مؤسسة ظروفها الخاصة فمن خلالها يعد المدقق برنامج التدقيق يحدد فيها طريقة التدقيق المطبقة الملائمة والمناسبة لهذه الظروف حسب كل حالة على أن تنسجم طريقة التدقيق المتبعة مع طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛

سابعا. أدلة وقرائن الإثبات: لا بد من إعداد برنامج تدقيق للحصول على أكبر قدر ممكن من قرائن وأدلة الإثبات باستخدام أدوات ووسائل التحقق والتدقيق المتعددة.

ثامنا. فريق عمل التدقيق: عند إعداد برنامج التدقيق لا بد من مراعاة أعضاء فريق التدقيق المساعد بعملية التدقيق وتوزيع المسؤوليات والمهام المنوطة لهم خلال فترة التدقيق.

تاسعا. قابلية التعديل: لا بد من مراعاة التعديل ببرنامج التدقيق بسبب تحديثات أو تغييرات أو ظروف وأحداث ما أو الحصول على أدلة الإثبات من خلال إعادة النظر فيه وفي خطة التدقيق، فكلما استدعت الضرورة للقيام بذلك طوال فترة عملية التدقيق لا بد من مراعاة توافر المرونة ببرنامج التدقيق دون إغفال توثيق شامل لخطة التدقيق .

عاشرًا. تحديد الأهمية النسبية وتقدير مستويات المخاطر المحتملة.

الفرع الثالث: أنواع برنامج التدقيق

تم تصنيف أنواع برامج التدقيق إلى ثلاثة مجموعات أساسية على اعتبار عدم إمكانية تطبيق برنامج تدقيق موحد لكافة المؤسسات نظرا لكل مؤسسة ظروفها الخاصة التي تتميز بها. تتلخص هذه المجموعات في:

أولًا. برامج التدقيق الثابتة أو المحددة مقدما (مسبقا): يعنى بها الخطة التفصيلية (النماذج المطبوعة الثابتة) التي يتم تصميمها مسبقا توضح الإجراءات الضرورية عند فحص كل عملية يشملها نطاق التدقيق لبلوغ الأهداف المرغوب تحقيقها، يتم إعداد هذا النوع من البرامج التفصيلية بناء على دراسة دقيقة لظروف المؤسسة والقيام بجميع خطوات تخطيط عملية التدقيق من فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية. من مزايا هذه البرامج التفصيلية أنها تساعد المدقق على تقسيم المهام بينه وبين فريق عمله المساعد في تنفيذ عملية التدقيق حسب الخبرة والكفاءة ووظيفة كل منهم؛ ضمان عدم سهو اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات اللازمة دون تكرار ينجم عنه إضافة في الوقت والجهد والتكلفة فهذا النوع من البرامج التفصيلية بمثابة الأداة الرقابية المستعملة أثناء تنفيذ مهمة التدقيق ودليل للمدقق يسجل فيه كل ما قام بإنجازه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

ثانيا. برامج التدقيق النموذجية: يقصد بها النماذج أو الخطط أو البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المماثلة فيضع برنامجا نموذجيا يمكنه من التحضير للعملية وفقا له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

من معلومات، وميزته أنه يضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولزام، ويعاب عليه اتصافه بالجمود وعدم مسايرة التطورات الحاصلة في المؤسسة أو في علم التدقيق. (جربوع، 2000، الصفحات 69-70)

ثالثاً. برامج التدقيق المندرجة (برامج الخطوط الرئيسية): هذا النوع من البرامج يمثل تحديد الخطوط الرئيسية للتدقيق والفحص مع ترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات اللازمة بعد بداية عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق. تمكن برامج التدقيق المندرجة موظفي مكتب التدقيق من استغلال خبرتهم ومعارفهم لمسايرة الظروف المحيطة بهم والتفاعل معها بكل مرونة وفعالية دون قيد أو شرط يمنع ذلك. (جربوع، 2000، الصفحات 69-70) بتصرف

الفرع الرابع: مضمون وأهداف برنامج التدقيق

أولاً. مضمون برنامج التدقيق: يشمل مضمون برنامج التدقيق مجموعة من العناصر المتمثلة في وصف طبيعة المهمة والتوقيت المخطط لانجازها و تحديد نطاقها وإطار العمل الذي يعبر عنه بجملة الإجراءات التدقيقية ذات الصلة بأرصدة الحسابات والعمليات المحاسبية والأهداف المرجوة تحقيقها من كل خطوة يشملها إطار عمل المدقق. كما يتضمن هيئة المدققين والمشرفين المسؤولين عن تنفيذ عملية التدقيق مع بيان توقيع الشخص المسؤول عن كل إجراء، وضع تاريخ إيداع تقارير المدقق (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 144) بتصرف

ثانياً. أهداف برنامج التدقيق:

تتمثل أهداف برنامج التدقيق في :

- 1- أداة للرقابة والكشف عن الفروقات إن وجدت وتوضيح أسباب حدوثها مع تحديد سبل تقليلها أو الحد منها، أيضا تستخدم كوسيلة للرقابة على الوقت الفعلي المستغرق والتكاليف اللازمة لأداء كل خطوة من خطوات التدقيق ؛
- 2- تدوين جميع الأعمال واجبة الأداء بالمهمة بشكل موجز؛
- 3- يعتبر دليلاً لما قام به من إنجازات بالمهمة الموكلة له في حال تعرضه للمساءلة؛
- 4- رصد العمليات والأحداث المسجلة في المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية؛
- 5- تحديد مهام ومسؤوليات كل الأفراد المشاركة بعملية التدقيق (فريق التدقيق ككل).

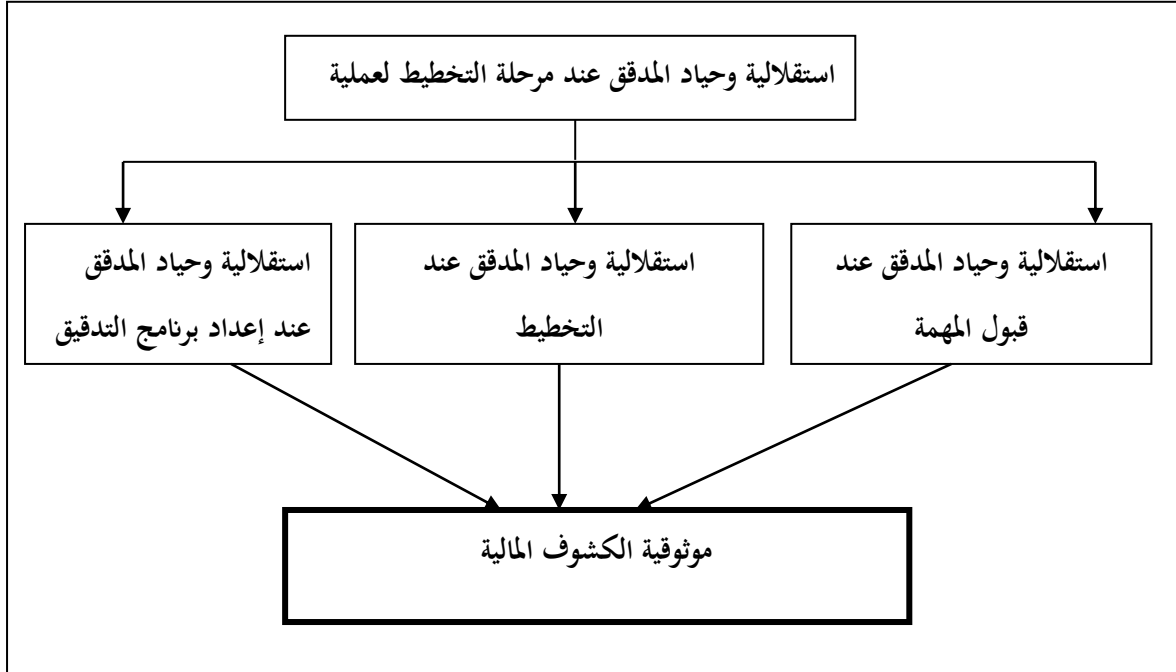
المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند قبول المهمة ، التخطيط وإعداد برنامج التدقيق للمهمة في تعزيز موثوقية الكشف المالية

من الخطأ الاعتقاد أن استقلالية وحياد المدقق ضرورية فقط عند مرحلة إتمام عملية التدقيق وإعداد تقرير إبداء الرأي، بل مطلوب الالتزام بها في جميع مراحل عملية التدقيق، لهذا تعبر الحرية التامة عند قيام المدقق بالتخطيط وإعداد برنامج التدقيق دون تدخل الإدارة عن "الاستقلال الفني" للمدقق إذ يحق له الاختيار بنفسه بحرية كاملة الأساليب والأدوات والطرق الفنية التي سيستخدمها أثناء أداء مهامه، كذا تحديده الإجراءات اللازمة للتحقق من الكشف المالية ضمن خطوات عمل محددة ببرنامج التدقيق المصمم وفريقه المساعد وفقاً للتوقيت المحدد دون اضطلاع الإدارة في ذلك، ما يعكس أثر استقلالية وحياد المدقق في هذه المرحلة الأولى من عملية التدقيق بتعزيز ثقة المستخدمين بالكشف المالية محل التدقيق .

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

حيث يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند قبول المهمة والتخطيط للمهمة في تعزيز موثوقية الكشف المالية

يستند المدقق على الاستقلالية والحياد كعنصرين حيويين لأداء واجبه المهني أثناء القيام بعملية التدقيق عبر كافة مراحلها، لهذا فإنه قبل القبول بأداء مهمة تدقيق حسابات المؤسسة أو الزبون أو الاستمرار مع مؤسسة أو زبون معين لابد من تقييم كفاءة واستقلالية وحياد المدقق، فعندما تشير نتائج التقييم بعدم وجود ظروف محتمل أن تؤثر على استقلالية وحياد المدقق يمكن له اتخاذ قرارا قبول المهمة ثم عقد اتفاق الارتباط أو ما يعرف بالتعاقد ثم اتخاذ الإجراءات الأولية اللازمة للقيام بالتخطيط لعملية التدقيق دون تدخل الإدارة أو الوقوع بتأثير الضغوطات التي تضعف من استقلاليته وحياده الأمر الذي يضمن الثقة في النتائج التي سيتوصل إليها المدقق خلال هذه المرحلة ما يعزز ثقة المستخدمين بالمعلومات الواردة بالكشف المالية المدققة.

أولا: أثر استقلالية وحياد المدقق عند قبول مهمة التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية

➤ عند قيام المدقق بقبول مهمة التدقيق الجديدة فلا بد عليه من تقييم استقلاليته وحياده أولا من خلال التحقق من عدم وجود أي تضارب بالمصالح أو أي علاقات حالية أو ماضية مع إدارة المؤسسة محل التدقيق أو الزبون أو مع أصحاب المصالح حيث تشمل هذه العلاقات: العلاقات المالية أو المهنية أو الشخصية ما يؤثر على موضوعية عملية التدقيق أو القدرة على بقاءه مستقلا ومحايذا. ففي حال وجود شكوك لدى المدقق حول استقلاليته وحياده فمن الضروري أن يرفض المدقق أداء مهمة التدقيق الموكلة إليه لأنه من الواجب على المدقق وضع صوب اعتباره استقلاليته وحياده بالمقام الأول والتي تمكنه من الحذر في قبول المهام التي قد تشكل تضاربا في المصالح مما يعزز مصداقية عملية التدقيق قبل وأثناء بدايتها، أو على المدقق أن يتخذ قرار القبول مع اتخاذ الإجراءات الضرورية والكافية لإزالة أو تخفيض التأثير المتوقع من هذا النوع من العلاقات التي تؤدي إلى تضارب المصالح التي قد

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

تعرضهم للخطر، كما يمكن للمدقق تبني ذهنية لازمة لتحدي تأكيدات الإدارة وضمان أن الكشف المالية تعكس رؤية صادقة وعادلة للمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

➤ يعد قبول مهمة التدقيق مع التأكد من استقلالية وحياد المدقق مع العمل على الحفاظ عليهما تعزيزا لثقة المستخدمين بنتائج عملية التدقيق، وذلك لإدراكهم أن اختيار المدقق القبول بالمهمة تم بعناية وحرية تامة دون أي تأثير أو ضغط من الإدارة أو تضارب للمصالح وذلك لضمان المدقق إبداء رأي محايد وموضوعي دون أي تحيز.

➤ يشترط من المدقق المستقل والمحايد قبل القيام بالتخطيط لمهمته بكل موضوعية ونزاهة توفر الوقت اللازم والمناسب لعملية التدقيق دون تحيز وذلك بإبلاغه بالتعيين قبل وقت كاف ما يسهل عليه اتخاذ إجراءات تمهيدية بالاستفسار عن طبيعة المؤسسة وسمعتها وإدراك مدى أمانتها واستقامة نشاطها وإعداد وعرض كشوفها المالية، كذلك يعمل المدقق في ظل الحفاظ على درجة استقلاليته وحياده التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني المنصوص عليه، مع إجراء الاتصال بالمدقق السابق كقاعدة من قواعد آداب السلوك المهني للتحري قصد معرفة سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته والتي يمكن أن تمنحه الدوافع لمنع كمدقق محايد ومستقل من قبول المهمة المعروضة عليه من قبل المؤسسة.

➤ تجدر الإشارة أنه عند تقييم مزايا استقلالية المدقق وحياده تبرز أهمية الحفاظ على الالتزام الصارم بالقواعد المتعلقة بالمبادئ الأساسية للتدقيق المستقل والتي تؤثر على مستوى احترافية ومهارة المدقق بشكل إيجابي لتعزيز الثقة واحترام المستخدمين للكشف المالية المدققة، كما أن مراعاة مبدأ الاستقلالية والحياد من شأنه أن يجعل من سلوك المدقق معتدلا مما يساعده في منع انتهاك القوانين والتشريعات وشروط اللوائح الصادرة من الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة.

➤ تدفع استقلالية وحياد المدقق به للإطلاع على الكشف المالية الخاصة بالسنوات الماضية بكل حرية تامة دون أن تقوم الإدارة بحجبها أو إخفائها عن المدقق كما للمدقق المستقل والمحايد الحرية التامة في الإطلاع على تقارير المدقق السابق والتحقق بذاته عن أي تحفظات وردت عن الكشف المالية المدقق فيها، نفس الأمر يمكنه الإطلاع على تقارير مجلس الإدارة بكل موضوعية ونزاهة دون تدخل الإدارة ما يسمح له باتخاذ قرار قبول المهمة وبالتالي يعزز الثقة بكافة قراراته المتخذة عن عملية التدقيق.

➤ قبل قبول المدقق المستقل والمحايد المهمة المعروضة عليه أن يقوم بالتأكد من نطاق عملية التدقيق وزياره عمل استطلاعية للمؤسسة من أجل الحصول على جميع المعلومات بكل حرية تامة دون تدخل للإدارة، حيث تكمن الغاية من ذلك هو معرفة المؤسسة محل التدقيق وإدراك طبيعة نشاطها كما أنه في ظل التزام المدقق الاستقلالية والحياد لا بد له من فحص التنظيم الإداري قبل اتخاذ قرار قبول المهمة لغاية التعرف على السلطات والصلاحيات الممنوحة داخل المؤسسة بكل حرية تامة دون حجبها فيحق له طلب كشف بأسماء المديرين والمسؤولين ومسيري المصالح وإجراء حوارات معهم ومع باقي الموظفين بكل حرية تامة دون أن تكون الغاية من الحوارات إقامة علاقات شخصية أو مالية تثير الشكوك أو تخلق مصالح فيما بينهم ما يمكن إضعاف استقلالية وحياد المدقق لذا تكون المقابلة أو زيارة العمل لتحقيق جمع معلومات تسمح للمدقق بقبول مهمة التدقيق تمهيدا لاستقلالية المدقق وحياد بالمرحلة الموالية وزيادة الثقة في قراره بقبول المهمة لدى الغير.

➤ ضمان المحافظة على استقلالية وحياد المدقق من خلال اشتراط تحديد أتعابه بالمبلغ وعدد الساعات اللازمة وتحديد طبيعة الخدمات التي سيقدمها المدقق في عقد مكتوب بينه وبين إدارة المؤسسة محل التدقيق ويوقع عليه الطرفان ليؤكد أنه لن تكون أي ضغوطات أو تأثيرات على موضوعية ونزاهة المدقق بأي مرحلة من مراحل عملية التدقيق ما يعزز الثقة بها.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ يعمل المدقق المستقل والمحاييد على الإطلاع بحرية تامة على التقارير الجبائية للسنوات الماضية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق للتحقق من أنها تلتزم بتأدية مستحقاتها الجبائية بكل موضوعية ونزاهة تامة ما يعزز اتخاذ قرار قبوله المهمة الموكلة إليه.

➤ يقوم المدقق المستقل والمحاييد بالإطلاع على النظام المحاسبي والمالي لفحصه وتقييمه بكل موضوعية ونزاهة للتحقق أن العمليات المحاسبية (القيود المحاسبية، الترحيل والسجلات المحاسبية) تتم معالجتها وفقا لنظام محاسبي مالي فعال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها دون تدخل للإدارة أو أي تأثيرات خارجية ما يعزز الثقة في قرار قبول مهمة التدقيق بكل استقلالية وحياد.

ثانيا. أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط للمهمة في تعزيز موثوقية الكشف المالية

➤ إن استقلالية وحياد المدقق عنصر حيوي لهما علاقة مباشرة بجودة وموضوعية التدقيق التي تجعله يؤدي دور حاسم في التخطيط لها بكل شفافية وموضوعية دون تدخل الإدارة والتمتع بالحرية التامة للتخطيط الذي يخص تحديد نطاق عمل المدقق بأسلوب يتجنب فيه التركيز على جوانب معينة لأسباب غير مهنية، واختيار الإجراءات اللازمة والمناسبة لمهامه دون تحيز في مضمونها الرئيسي الفحص والتحقق من جميع العمليات والأنظمة وعناصر الكشف المالية بعدالة وإنصاف مع تحديد الوقت المناسب لذلك، إضافة إلى تمكينه من تحديد موضوعي للمخاطر ذات الدرجة العالية والتي يحتمل أن تؤثر على مستوى دقة وموثوقية المعلومات الواردة بالكشف المالية ما يستدعي الحاجة للتدقيق الأكثر تفصيلا. تؤثر استقلالية وحياد المدقق بمساعدته في اتخاذ القرارات الملائمة دون تأثير أي جهة من الجهات المعنية أو الأخرى أو تأثير أي عامل من العوامل المؤثرة فيها والمذكورة سابقا خلال عملية التخطيط ما يمكن أن يدفعه لرفض كل طلبات الإدارة التي قد تكون غايتها السعي وراء التلاعب أو التحريف في الكشف المالية.

➤ خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق يجتهد المدقق المستقل والمحاييد في وضع خطة إستراتيجية عامة لعملية التدقيق تتضمن كل الإجراءات الضرورية لتقييم جميع نواحي الكشف المالية بصورة شاملة ودقيقة وعادلة مما يؤدي لكشف نقاط الضعف الممكنة دون التأثير بأفكار أو آراء مسبقة، كما يعمل المدقق المستقل على التقدير الدقيق لكل المخاطر المحتملة المتعلقة بالتدقيق، ففي حالة وجود تضارب في المصالح أو انخفاض في درجة الاستقلالية والحياد قد تجعل المدقق يتجاهل كل هذه الأمور ما يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق وفقد ثقة المستخدمين في النتائج النهائية المتوصل لها.

➤ يجتهد المدقق المستقل والمحاييد بوضع خطة لعمله بكل حرية تامة وموضوعية ونزاهة دون تدخل الإدارة في إجراءاتها أو أي تعديل أو إضافة بها، فللحفاظ على تلك الموضوعية والنزاهة في التخطيط والأداء المهني المحاييد والمستقل يحدد المدقق طبيعة استراتيجية التدقيق في وضع أفضل لإصدار حكم مهني غير متحيز عند اختيار إجراءات التدقيق المناسبة وتقييم أحسن لمجالات المخاطر التي يحتمل التعرض لها ما يساعد على تفادي أو تقليل تضارب المصالح أو الضغوط الخارجية ويبعده عن النزاعات التي تؤدي به إلى الابتعاد عن المساءلة القانونية.

➤ تساهم استقلالية وحياد المدقق في تحقيق فعالية عملية التدقيق وعليه فإن المدقق له القدرة على التخطيط بالتركيز على القضايا والأمور الجوهرية بإعطاء ترتيب للأولويات الهامة في خطة العمل بناء على مستوى المخاطر التي قد تؤثر على الكشف المالية للمؤسسة محل التدقيق مما يتيح للمدقق فحص وتقييم التقديرات المحاسبية التي تستند على الحكم الشخصي والمهني له كتقييم الأصول الثابتة أو تقدير الديون المعدومة من أجل ضمان كشف مالية تعكس الصورة الحقيقية لقيمة الأصول والخصوم دون زيادة

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

أو نقصان. كما تسمح استقلالية وحياد المدقق أن يلزم الصرامة أثناء تقييم السياسات المحاسبية والضوابط الداخلية والتمثيلات الإدارية المختلفة بالمؤسسة محل تدقيق المدقق.

➤ يحرص المدقق المستقل والمحايد على توثيق جميع جوانب عملية التدقيق وتحليلها بداية من المرحلة الأولى المتمثلة في التخطيط لها إلى غاية نهايتها دون تدخل الإدارة أو أطراف أخرى خارجية مع التسهيل له بالحصول على كافة أوراق العمل اللازمة لأداء المهمة وذلك لضمان الموضوعية والنزاهة أثناء أداء مهمته من خلال توثيق النقاط الحرجة بالكشوف المالية التي تتطلب المزيد من التفصيل في التدقيق والتفسير أو الشرح والتي يحتمل أن تؤثر جوهريا على موثوقية الكشف المالية وبالتالي فإن لاستقلالية وحياد المدقق الأثر في توثيق كل خطوة من خطوات عملية التدقيق لتعزيز مصداقية وموثوقية الكشف المالية لأنها تعزز ثقة مختلف الأطراف المستخدمة المعنية بها.

➤ تتيح استقلالية وحياد المدقق تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق دون الخضوع لضغوطات أو تأثيرات الإدارة ما يضمن للمدقق التركيز على مدى واقعية فعالية الضوابط الداخلية للنظام وتحديد بكل موضوعية وشفافية وبشكل دقيق نقاط الضعف بالنظام التي تؤدي إلى أخطاء أو تلاعبات بالكشوف المالية مما يجعله يشرح أسباب القصور أو أوجه الخلل بالنظام لتحسين من فعاليته، كما يضمن المدقق المحايد أن كافة الاختبارات والإجراءات التدقيقية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية تتم دون تحيز مما يدفعه لتنفيذ الاختبارات الملائمة وفقا لتقييمه الموضوعي للمخاطر المحتملة وليس بناءا لطلبات أو رغبات الإدارة مما يسمح للمدقق المستقل والمحايد بتقديم اقتراحات وتوصيات موضوعية وشفافة من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية مبنية على أساس أدلة قوية وتحليل دقيق وفحص عميق لنظام الرقابة الداخلية دون التخوف من التأثيرات السلبية للعلاقات مع الإدارة وضمان تطبيقها للاقتراحات والتوصيات المقدمة وبالتالي تحقيق الهدف بتحسين فعالية النظام وبالتالي رفع الموثوقية بالكشوف المالية.

➤ يعد امتثال المدقق للمعايير المهنية أين تعد الاستقلالية والحياد من المبادئ الأساسية في معايير التدقيق الدولية والمحلية ولوائحها التي تلزم المدقق التحلي بها والحفاظ عليها للتأكد من التخطيط المحكم والدقيق لعملية التدقيق وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية المحددة.

➤ تساعد استقلالية وحياد المدقق القيام بالتخطيط الفعال لعملية التدقيق ما يدعم إمكانية اكتشاف أي تلاعب أو أخطاء ضمن الكشف المالية محل التدقيق ما يجعلها أكثر مصداقية وموثوقية للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين ما يسمح لهم باتخاذ القرارات المناسبة والملائمة .

الفرع الثاني: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد برنامج التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية

➤ يعد تحلي المدقق بالاستقلالية والحياد أثناء مرحلة تصميم وإعداد برنامج التدقيق أمر إلزامي وضروري من أجل ضمان التوصل إلى نتائج نهائية دقيقة وموضوعية دون تحيز ما يؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق وفعاليته، وهذا الذي يؤكد أن استقلالية وحياد المدقق له دور حاسم وكبير في إعداد برنامج عملية التدقيق لذلك وجب على المدقق أن يكون موضوعيا ونزيها بتطبيق متطلبات تصميم برنامج التدقيق المتمثلة في الالتزام بالتقيد بنطاق عملية التدقيق حسب الخطوات اللازمة المحددة لعملية التدقيق لتحقيق الغاية من مهمة التدقيق دون تدخل الإدارة في ذلك أو أي تأثيرات أو ضغوطات من أطراف خارجية أخرى (تضارب في المصالح) وبالتالي ترفع ثقة أصحاب القرار في النتائج النهائية من عملية التدقيق، كما تدعم أيضا استقلالية وحياد المدقق تحديد

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد عليها من خلال تحديد حجم الاختبارات اللازمة مع مراعاة تعيين التوقيت المناسب وتحديد التكلفة المتوقعة لإتمام عملية التدقيق دون تحيز لأي جهة معينة، كما تتيح استقلالية وحياد المدقق تسطير أهداف عملية التدقيق بكل شفافية تتوافق مع المتطلبات القانونية والمهنية والمعايير الدولية دون تدخل للإدارة أو أي جهة خارجية أخرى.

➤ إن استقلالية وحياد المدقق تساعد في اختيار طرق التدقيق الملائمة للوصول إلى نتائج التدقيق وفقا لحالة كل مؤسسة بكل حرية تامة دون مراعاة رغبات الإدارة أو طلبات الأطراف الأخرى، كذا تنفيذ هذه الطرق الفنية بكل موضوعية ونزاهة دون تحيز ما يمكن المدقق الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات والقرائن المقنعة، أيضا تحديد الأهمية النسبية وتقدير وتقييم مستويات مخاطر التحريف الجوهرية في الكشف المالية بصورة دقيقة ما يوجه كافة جهود المدقق نحو العناصر الأكثر خطورة والتي تحتاج المعالجة أكثر بالتركيز عليها ببرنامج التدقيق عند تصميمه، مع الأخذ بعين الاعتبار وضع جدول زمنية مرنة تنفيذ تغطية جميع جوانب عملية التدقيق تتوافق مع احتياجاتها وإجراءاتها الفعلية وليس لرغبات الإدارة وحسب.

➤ عند قيام المدقق المستقل والمحاييد بتصميم برنامج التدقيق بأسلوب في يتلائم مع الظروف والمتغيرات الخاصة بالمؤسسة أساس التدقيق قصد اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الكشف المالية، فقد يواجه المدقق صعوبة في اكتشاف بعض الحالات المعقدة من التواطؤ بين العديد من الأطراف داخل المؤسسة أو الوثائق والمستندات المزورة أو التي تم التلاعب بها بشكل محكم المقدمة للمدقق لأنها أساس عملية التدقيق دون أن يلاحظ المشاكل التي تخفيها، كما أن بعض الأنشطة المحاسبية والمالية المعقدة قد تكون معدة بتقنيات جديدة غير مألوفا للمدقق بشكل يصعب عليه اكتشاف التلاعب فيها. إن ما يضمن للمدقق الحفاظ على استقلاليته وحياده وتصميم برنامجه بكل موضوعية ونزاهة لمواجهة التحديات والصعوبات والمخاطر المذكورة سابقا يستعين المدقق بأدوات التحليل الرقمي والتحليلي للبيانات الكبرى من أجل الكشف عن الأنماط الغريبة بالسجلات المالية، كذلك تخصيص فرق تدقيق متخصصة بالتعامل مع العمليات والأحداث المعقدة بشكل أعمق وتوفير التأهيل المتخصص لمهارات المدقق ومساعديه على أحدث تقنيات وأساليب الكشف عن التزوير والتلاعبات.

➤ يدرج المدقق المستقل والمحاييد عند إعداد برنامج التدقيق طبيعة الخدمات التي سيؤديها بكل موضوعية ونزاهة بالاستعانة بخبراته المحاسبية والمهنية ذات الأولوية الهامة لأعماله التدقيقية إضافة لتقديم الخدمات الاستشارية المحاسبية والإدارية المطلوبة منه مع مراعاة بصرامة أن لا يكون لها الأثر السلبي على استقلالية وحياد المدقق في أداء مهامه التدقيقية الأساسية من عملية التدقيق ما يعزز الثقة بقراراته المتخذة لإصدار الحكم المهني السليم.

➤ تضمن استقلالية وحياد المدقق تقريره وحده برنامج عملية التدقيق الذي سينفذه بنفسه مما يعزز قدرته على تصميم استراتيجيات تمنح الأولوية للدقة وحماية أصحاب المصلحة دون الخضوع لتأثيرات إدارة المؤسسة محل التدقيق .

➤ يشرف المدقق المستقل والمحاييد بشكل تام على فريق عمله وذلك بالتحديد الموضوعي والنزيه لمهام كل عضو من أعضاء فريقه المساعد وتوزيعها بكل شفافية حسب الأهداف المرجوة تحقيقها من تنفيذ إجراءات كل عضو بالتأكد من إلتزام كل واحد منهم بالاستقلالية والحياد دون تدخل الإدارة أو أي طرف خارجي آخر ما يضمن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لعملية التدقيق تضمن جودتها وتعزيز الثقة في رأي المدقق لدى الغير .

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ يكون إطار تواصل المدقق المستقل والمحيد مع الإدارة أو باقي الأطراف ذوي العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق لمناقشة المسائل الحرجة التي يتم الكشف عنها خلال عملية الإطلاع عليها لتصميم برنامج عملية التدقيق مما يضمن الموضوعية والشفافية المهنية للمهمة المطلوبة منه القيام بها كذلك يساعده هذا التواصل لتقديم التوصيات والاقتراحات المناسبة لمعالجة هذه المسائل الحرجة.

➤ تساهم الاستقلالية والحيادية المدقق بشكل كبير في تصميم وإعداد برنامج التدقيق بكل موضوعية وشفافية دون تحيز لأي طرف من الأطراف المعنية مما يعزز من تحقيق الأهداف المرغوبة من عملية التدقيق وللتوصل بدقة إلى النتائج النهائية ما يرفع من جودة التدقيق وكفاءته ويبعث الثقة في متخذي القرارات من المستخدمين للكشوف المالية التي ستدقق.

المبحث الثاني: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

بعد مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بجميع خطواتها اللازمة تأتي المرحلة الموالية من عملية التدقيق وهي مرحلة العمل الميداني للتدقيق أي الفحص وجمع وتقييم أدلة الإثبات التي يطلق عليها مرحلة الفحص والإثبات، فالغاية منها تنفيذ عملية التدقيق من أجل التحقق من صحة العمليات وأرصدة الحسابات للتأكد من مدى تعبير الكشف المالية عن واقع المؤسسة الفعلي، فمن خلال هذه المرحلة يشرع المدقق في فحص حسابات المؤسسة والمصادقة عليها بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يتحدد من خلاله حجم الاختبارات اللازمة وغيرها من إجراءات التدقيق الضرورية سواء بإجراء فحص مفصل للحسابات أو فحص جزئي فقط هذا ما يستدعي ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال فحص أيضا السجلات والدفاتر وكل المستندات والملاحظات والاستنتاجات والاستفسارات والمصادقات والتقديرات ما يمكن من إبداء رأي في محيد عن مدى عدالة ومصادقية الكشف المالية لنتائج أعمال المؤسسة الذي يعكس الصورة الفعلية لمركزها المالي.

المطلب الأول: فحص الحسابات

يقوم المدقق بفحص الحسابات كأول خطوة من خطوات مرحلة الفحص والإثبات (مرحلة العمل الميداني) لتنفيذ خطة وبرنامج التدقيق التي تم تسطيرها للتحقق من عناصر الكشف المالية من خلال اختبارات التدقيق لتحقيق عن مدى التعبير الصادق للكشوف المالية لواقع المؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول: إجراءات التحقق من عناصر الكشف المالية

تجدر الإشارة أنه لا بد لكل عناصر الكشف المالية أن تتوافق استجابة للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها ما يمكن المدقق من المصادقة على مدى مصداقيتها وعدالتها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك بالقيام بمجموعة من إجراءات التحقق (الاختبارات) من عناصر الكشف المالية التالية: (نظمي و العزب، 2012، صفحة 20) بتصرف

أولاً. التحقق من الوجود: يقوم المدقق بإجراء اختبارات التحقق من عدم وجود عمليات مسجلة غير مؤيدة بمستندات مما قد يشير بأنها عمليات وهمية أو عمليات مسجلة أكثر من مرة أو مسجلة لزبائن وهميين. كما يتم التحقق من الوجود الفعلي للعناصر المادية كالمخزونات وأن عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في الكشف المالية (شريقي، 2013، صفحة 98) بتصرف.

ثانياً. التحقق من الكمال: يسعى المدقق من خلال هذا الإجراء إلى التحقق من المستندات أن كافة العمليات سجلت محاسبياً بالكامل منذ نشأتها دون حذف أي منها مع احترام استقلالية الدورات.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

ثالثا. التحقق من الدقة: من خلال هذا الإجراء يتحقق المدقق من دقة التسجيل المحاسبي للعمليات بالقيم الصحيحة وذلك بالتأكد من المستندات من حيث الكميات المسجلة والأسعار المحددة التي تتوافق مع الأسعار المتفق عليها، التحقق أيضا من عمليات الاحتساب والتسجيل السليم للقيود بالكميات الحقيقية، وإن كافة الأرصدة المتعلقة بعناصر الكشف المالية تم تقييمها بشكل صحيح وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى (شريقي، 2013، صفحة 98).

رابعا. التحقق من الملكية: يتحقق المدقق أن ملكية عناصر الأصول التي تظهر في الكشف المالية للمؤسسة ترجع لها فعلا وأن عناصر الخصوم تعكس التزاماتها الفعلية.

خامسا. التحقق من التصنيف والتوقيت: لا بد للمدقق التحقق من تصنيف العمليات سواء كانت نقدية أم آجلة وإن كانت هذه الأصناف موجودة، وكذا الفصل بين العمليات الإدارية أو العمليات الرأسمالية لأن عملية التصنيف المناسبة تساعد في الحصول على النسب والمؤشرات المالية ذات العلاقة بشكل أدق مما يسمح لمستخدمي الكشف المالية من اتخاذ القرارات السليمة للمؤسسة. كما يتحقق المدقق من أن العمليات تم تسجيلها بالفترة المناسبة من خلال فحص عينة من المستندات ومقارنة تواريخها مع تواريخ التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية مما يسمح للمدقق تأكيده من عدم تضخيم العمليات أو تخفيضها.

سادسا. التحقق من التسجيل المحاسبي (العرض والإفصاح) لعناصر الكشف المالية: يقوم المراجع بالتحقق من أن حسابات الأصول الثابتة، حسابات المخزونات، حسابات الحقوق والديون، حسابات الأموال المملوكة، حسابات النواتج والأعباء تم تسجيلها كلها تسجيلا محاسبيا سليما وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبول عاما (شريقي، 2013، صفحة 98). توضح تأكيدات الإدارة أن عناصر الكشف المالية تم فصلها أو تجميعها ووصفها والإبلاغ عنها بشكل ملائم فمثلا تشير الإدارة أن التزامات المؤسسة تم تبويبها على أساس أنها طويلة الأمد لن يحل موعد استحقاقها خلال السنة المالية القادمة (حمدونة و حمدان، 2008، صفحة 923)

الفرع الثاني: اختبارات التدقيق

للحصول على أدلة الإثبات وإجراء تقييم عليها يقوم المدقق بأداء نوعين رئيسيين من الاختبارات التي تتمثل في: (الجمال، 2014، الصفحات 115-116) بتصرف

أولا. اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية: يجري المدقق اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المخططة لتأكيد تقييمه لمخاطر الرقابة الداخلية عملا بأن حجم الرقابة على الجوهر تتناسب طرديا مع درجة مخاطر الأخطاء الجوهرية، فكلما زادت المخاطر ارتفع حجم الرقابة المؤداة فإذا بينت أو أشارت هذه الاختبارات أن نظم الرقابة ليست فعالة فلا بد من إعادة النظر بالتقييم الأولي لمخاطر الرقابة الداخلية، ففي حالة يتم تغيير التقييم الأولي للمخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة فإن ذلك يغير أيضا مخاطر الاكتشاف المقبولة مما يؤدي حتما لتغيير طبيعة ومدى إجراءات الفحص.

يجب على المدقق القيام بإجراءات تكميلية بنهاية المدة عندما تتم الرقابة الجوهرية على حسابات مرحلية وذلك من أجل تغطية المدة المتبقية ما يسمح للمدقق بتعميم استنتاجاته المرحلية لاستنتاجات نهائية (سوسة، 2019، صفحة 39)

ثانيا. اختبارات التحقق الأساسية: يقصد بها أرينز على أنها "مجموعة الإجراءات التي تهدف لتحديد وتقييم التحريفات النقدية المؤثرة في صحة العمليات المالية دون الدخول في تفاصيل العمليات المكونة لرصيد حساب بند محاسبي من خلال تحقيق الأهداف الستة للتدقيق المتعلقة بالعمليات المالية" (Arens, Randal, & Mark, 2005, p. 449). يستند هذا النوع من الاختبارات

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

على اختبار أرصدة حسابات الكشف المالية ومجموعة العمليات المالية أيضا على الإبلاغ بالكشف المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات الكشف المالية. يتم تصنيف اختبارات التحقق الأساسية إلى:

1- **القيام بالإجراءات التحليلية:** يهدف المدقق من القيام بهذا النوع من الاختبارات الأساسية إلى الكشف عن الاختلافات الجوهرية للمؤشرات المالية وغير المالية عن طريق تحليلها ومقارنتها زمنيا وعلى مستوى المؤسسات المماثلة (بن العربي، 2024، صفحة 152)، إضافة لتخفيض خطر الاكتشاف الخاص بمزاعم إفصاحات الإدارة بالكشف المالية لهذا تعد من أهم الإجراءات الأساسية لجمع أدلة الإثبات الكافية والمقنعة لإبداء الرأي الفني المحايد (علي، 2009، صفحة 378).

2- **القيام بالاختبارات التفصيلية:** يهدف المدقق من القيام بالاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات الميزانية إلى فحص أرصدة الميزانية وتحديد الانحرافات الجوهرية في الكشف المالية من خلال تحقيق أهداف التدقيق المتعلقة بأرصدة الميزانية عن طريق عملية مقارنة القيم النقدية للرصيد الحقيقي مع القيمة المحتملة لتحديد الانحرافات الجوهرية من خلال عتبة الأهمية النسبية. (بن العربي، 2024، صفحة 151)، تعتبر الاختبارات التفصيلية آخر مرحلة من مراحل أداء الاختبارات الخاصة بعملية التدقيق التي تهدف لجمع المزيد من أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق مزاعم الإدارة حول أرصدة الحسابات نهاية الفترة والإيضاحات المكملة للكشف المالية (علي، 2009، صفحة 382).

يسعى المدقق خلال عملية التدقيق لتقييم الاختلالات المكتشفة حيث نص المعيار الجزائري للتدقيق **NAA450** بعنوان "تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق" الذي جاء لتوضيح وتوجيه المدقق في كيفية معالجة التزاماته المتعلقة بتقييم تأثير كل من الاختلالات المكتشفة على التدقيق والاختلالات المتوقعة غير معدلة على الكشف المالية مع التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة لطلب منهم تصريحات طتائية عندما يكون ذلك ملائما رغم أن الحصول عليها لا يعفي المدقق من أداء الواجبات التكميلية وصياغة حكمه فيما يخص تقييم تأثير الاختلالات المتوقعة والتي لم يتم تصحيحها. كما أوضح المعيار **NAA450** كيفية التوثيق بإدراج المبلغ الذي تقل الاختلالات عنه غير معتبرة بوضوح وكل الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق المصححة أو غير مصححة، ووجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق أيضا الاستنتاجات التي توصل إليها بشأن الأهمية النسبية من عدمها للاختلالات غير مصححة منفردة أو مجتمعة. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 3-5)

المطلب الثاني: الإثبات (جمع وتقييم أدلة الإثبات)

تعتبر أدلة الإثبات الأساس المعقول لإصدار المدقق حكمه وتقديره لمدى مطابقة المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها مع الواقع الاقتصادي الفعلي فلا بد أن تكون أدلة الإثبات كافية ومقنعة من حيث التنوع والكمية، ملائمة تمكن المدقق من الاعتماد عليها في إبداء رأيه الفني حول الكشف المالية محل الفحص والتدقيق.

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

توجد العديد من الآراء للباحثين حول المفاهيم الموضحة لأدلة الإثبات نوجزها فيما يلي:

أولا. حسب متطلبات معيار التدقيق الدولي **ISA** رقم 500 بعنوان **أدلة التدقيق** عرفت أدلة الإثبات على أنها: "هي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الاختبارات الرقابية والإجراءات الأساسية الجوهرية التي يستنتجها المدقق والتي يبنى

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

عليها رأيه الفني المهني المحايد، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المتمثلة في البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى" (International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), 2022, p. 361) ثانيا. حسب متطلبات معيار التدقيق الجزائري **NAA** رقم 500 بعنوان **العناصر المقنعة** يوضح مفهوم أدلة الإثبات بأنها: " كل المعلومات (المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤيدة إلى إعداد الكشف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية والوثائق الإثباتية والمعلومات الأخرى المجمعة من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، دليل المراقبة الداخلية... إلخ) التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه" (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016، صفحة 3) بتصرف ثالثا. حسب دراسة الباحثان (ميدون و مكاي، 2023) يقصد بأدلة الإثبات: "هي مجموعة من وثائق وقرائن محاسبية يتحصل عليها المراجع الخارجي من خلال طرق ووسائل معينة (نتيجة القيام بمجموعة من الإجراءات المحددة) بهدف دعم رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق" (ميدون و مكاي، 2023، صفحة 277) بتصرف تبين المفاهيم السابقة أن أدلة الإثبات هي كل المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من مختلف المصادر وفقا للاختبارات الرقابية والأساسية للحصول على أدلة مقنعة وكافية وملائمة تساعد المدقق في بناء الحكم الشخصي والتقديري لتأسيس إبداء رأيه الفني المهني المحايد حول عدالة ومصداقية الكشف المالية.

الفرع الثاني: خصائص وأهمية أدلة الإثبات

أولا. **خصائص أدلة الإثبات**: بين معيار العمل الميداني أن أدلة الإثبات لا بد من أن تتوفر على الخصائص التالية :

1- **الكفاية**: تتحدد درجة هذه الخاصية بحجم كمية الأدلة الضرورية التي يتحصل عليها المدقق والتي تقاس بحجم العينة المحددة من طرفه للقيام بمهمته نظرا لاستخدامه الاختبارات الإحصائية ، يستند المدقق في جمع كمية من الأدلة الكافية المقنعة على كفاءته وخبرته وتقديره الشخصي وحكمه المهني حسب ظروف المؤسسة محل التدقيق، إلا أن هذه الأدلة المقنعة تتأثر كفايتها بالعوامل الآتية: الأهمية النسبية للبند، توقعات المدقق الخاصة بالتحريفات والأخطاء الجوهرية (درجة الخطر التي يتعرض لها البند)، فعالية وكفاية نظام الرقابة الداخلية، تكلفة الحصول على أدلة الإثبات المقنعة.

2- **الملائمة**: ترتبط هذه الخاصية بتحقيق أهداف عملية التدقيق للحصول على استنتاجات ملائمة عن البند محل التدقيق فتتحدد درجة خاصية الملائمة لأدلة الإثبات بنوعيتها ومستوى موثوقيتها، إذ يسعى المدقق جاهدا للحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا وليست قاطعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم رأيه، فموثوقية المصدر يمكن أن تكون بدرجة عالية أو منخفضة ما يجعل من أدلة الإثبات ذات أهمية بالغة في التأثير على جودة التقارير الصادرة عن المدقق أي أن الملائمة مقياس لجودة أدلة الإثبات الذي يحدد درجة موثوقيتها شكلا ومضمونا ومدى مناسبتها لأهداف التدقيق مثل التأكد من الوجود من خلال التحقق من الجرد الحقيقي كدليل ملائم فهناك أدلة إثبات تتناسب مع أحد أهداف عملية التدقيق ولا تتناسب مع آخر. أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في إصداراته لمجموعة من الاعتبارات فيما يخص موثوقية أدلة الإثبات تكون أكثر عندما: (مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، 2013، الصفحات 14-15) بتصرف

➤ تؤخذ من مصادر خارجية مستقلة عن المؤسسة؛

➤ تكون أساليب الرقابة الخاصة بالأدلة المتأتية من مصادر داخلية أكثر فاعلية؛

➤ يأخذ المدقق الأدلة بصورة مباشرة تكون أكثر موثوقية من تلك التي يأخذها بصورة غير مباشرة أو بالاستقصاء والاستدلال ؛

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ توجد في شكل مستندي أو وثائقي (شكل ورقي أو إلكتروني وغيرها) فتكون الأدلة ضمن الوثائق الأصلية أكثر موثوقية من الأدلة المتأتية ضمن النسخ أو رسائل الفاكس وغيرها من الوثائق غير الأصلية المنسوخة.

3- **صلاحية أدلة الإثبات:** يقدر المدقق قوة أدلة الإثبات وصلاحيتها وأخذها بعين الاعتبار قبل إصدار تقريره النهائي لعملية التدقيق من خلال ضرورة توافرها على: (ابراهيم، 2023) بتصرف

- مساعدة المدقق في تحديد مدى عدالة وصحة ومصداقية الكشف المالية؛
- عدم الاعتماد على نوع واحد من الأدلة بل من الضروري استخدام مصادر مختلفة للأدلة؛
- جمع أدلة الإثبات يكون من قبل المدقق فقط فهو المسؤول الأول عن ذلك؛
- قبل اعتماد المدقق على أدلة الإثبات في إبداء رأيه يجب عليه مراجعة مصدر أدلة الإثبات والتحقق من مدى سلامتها وصحتها لان لها تأثير على تقرير عملية التدقيق؛
- في حال أن أدلة الإثبات المعتمد عليها خاطئة وغير موثوقة ينجم عن ذلك إصدار المدقق الحكم الخاطئ واتخاذ قرارات خاطئة ما يسبب أزمة للمؤسسة محل التدقيق.

ثانيا. أهمية أدلة الإثبات: يعتمد المدقق في تكوين رأيه الفني المحايد على أدلة الإثبات والقرائن أساس وظيفة التدقيق، فلا بد للمدقق أن يحصل على جملة من أدلة الإثبات التدقيقية تتميز بخاصيتي الكفاية والملائمة وذلك عن طريق استخدام اختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية من أجل التوصل إلى استنتاجات معقولة لا بداء الرأي حول الكشف المالية وهذا ما أكدت عليه لجنة معايير المحاسبة الدولية **IASC** التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليين **IFAC**؛ كما أشار الإعلان الصادر عن المنظمة الأسبوية لأجهزة الرقابة العليا **ASOSAI** بأن سلامة وصحة أدلة الإثبات التي يستند إليها المدقق الخارجي في إبداء رأيه يسمح بتحقيق جودة التدقيق والتي يعتمد عليها بشكل كبير تحقيق فاعلية عرض النتائج في التقرير المعد من قبل المدقق. (القرشي، 2011، صفحة 115)

تمثل أدلة الإثبات فرضية من فرضيات التدقيق فغيابها يؤثر بشكل كبير في عملية التدقيق كما لها دور حيوي في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية محل التدقيق، بالمقابل فإن المنفعة التي تنجم عن صحة ودقة أدلة الإثبات تنعكس على المؤسسة بشكل واسع يسهم في تحقيق اقتصاد قوي يعتمد عليه لهذا تبرز أهمية أدلة الإثبات من خلال النقاط الأساسية التي نذكر أهمها:

- توفر أدلة إثبات تتميز بالدقة والصحة يعزز مصداقية ودقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها ضمن الكشف المالية هذا ما يدفع بمستخدمي تلك المعلومات المدققة الاعتماد عليها وارتفاع درجة الثقة بالمؤسسة محل التدقيق؛
- يمكن جمع أدلة الإثبات من قبل المدقق إلى إصدار تقرير كمحصلة نهائية تساعد في الحكم المهني والتقدير الشخصي من أجل الوصول إلى نتائج حقيقية يبرزها في مضمونه ما يسمح للمستفيدين من هذا التقرير النهائي اتخاذ القرارات السليمة، فبهذا تتحقق الشفافية والمصداقية من خلال الصورة الواضحة والموثوقة والتي تقدمها أدلة الإثبات عن المركز المالي للمؤسسة؛
- تمكن أدلة الإثبات من الالتزام بالمعايير ما يضمن أن العمليات المالية والممارسات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية والقوانين واللوائح الصادرة ذات العلاقة ؛

➤ تساهم أدلة الإثبات في الكشف عن الأخطاء والغش أو التلاعبات في المعلومات المالية مما يضمن حماية حقوق المساهمين والمستثمرين والمؤسسة من أي تبعات أو أزمات مالية محتملة الحدوث جراء ذلك؛

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

- تساعد أدلة الإثبات في تقييم الأداء وتحليل نتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسة ما يساعدها في اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة بالوقت المناسب فهي الأساس الذي يؤكد صحة وسلامة المعلومات المالية والمعلومات الأخرى المدققة؛
- تضمن أدلة الإثبات النزاهة والمصدقية والشفافية في الكشف والتقارير المالية .

الفرع الثالث: حجية أدلة الإثبات

أولا. تعريف حجية أدلة الإثبات: يقصد بالحجية لغة البرهان أو الدليل القاطع ويفهم منها اصطلاحا الوسائل والأدوات المستخدمة والمعتمد عليها من طرف المدقق للتأكد من صحتها ودقتها وذلك باستخدام حكمه المهني وتقديره الشخصي المؤسس وفقا لخبرته وكفاءته المهنية ما يمكنه من استنتاج الحقائق والافتتاح بصفة معقولة في إبداء رأيه الفني المحايد والإفصاح عنه ضمن تقريره النهائي (أكبر، 2019، صفحة 228) بتصرف، فلا تتوقف مهمة المدقق عند حصوله على أدلة الإثبات بل يقوم بالمفاضلة بينها لاختيار أقوى حجية أدلة المقنعة أكثر لتعزيز قراراته التدقيقية في إبداء رأيه فنظرا لغياب المعايير والتوجيهات والإرشادات التي سيستدل بها في تحديد درجة حجية أدلة الإثبات لذا يعتمد على حكمه الشخصي المهني في ذلك.

ثانيا. العوامل المؤثرة على حجية أدلة الإثبات:

من العوامل المؤثرة على حجية أدلة الإثبات ما يلي: (دحدوح و القاضي، 2009، الصفحات 331-332)

- 1- صلاحية الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات:** تتحدد قوة الدليل وفقا لاعتبارات ومقومات أساسية لا بد من توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المتبعة للحصول على أدلة الإثبات، حيث يرجع اختلاف أدلة الإثبات لاختلاف الوسائل والأساليب الفنية لشروط ومقومات مدى صلاحيتها في جمع أدلة الإثبات.
- 2- الثقة في مصدر الدليل:** يتم جمع أدلة الإثبات من مصادر داخلية أو خارجية، فغالبا ما تكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية أقوى حجية وأكثر ثقة واعتمادا عليها من المصادر الداخلية، حيث تلعب الثقة درجة عالية من الإقناع لدى المدقق.
- 3- طبيعة ونوعية الدليل:** تصنف أدلة الإثبات لأدلة إيجابية لا تحتتمل التأويل الشخصي أو الفحص أو التحليل، وأدلة أخرى ذاتية تستند على التأويل والتفسير الشخصي غير محددة.
- 4- كيفية الحصول على الدليل:** تتسم أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو أعضاء فريقه المساعد بأنها أقوى حجية من تلك التي يتحصل عليها من الغير.
- 5- مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:** يعد الارتباط الوثيق والقوي بين الدليل والعنصر محل الفحص ذا دلالة على قوة حجية الدليل مما يزيد من درجة الاعتماد عليه أكثر وقبوله من طرف المدقق فمن الخطر قبول دليل ليس له ارتباط وثيق وقوي بالعنصر محل الفحص .
- 6- توقيت الحصول على الدليل:** من العناصر الهامة عند جمع أدلة الإثبات هو اختيار التوقيت المناسب لذلك ، فكلما كان توقيت الحصول على أدلة الإثبات مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل أقوى حجية يمكن الاعتماد عليه أكثر.
- 7- توافر الثقة بالمصادر الخارجية التي جمعت منها أدلة الإثبات:** ترتفع حجية أدلة الإثبات وقوتها كلما توافرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي جمع منها أدلة الإثبات التي تعبر عن حيادية المعلومات المطلوبة وشموليتها ودقتها.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحيد المدقق بموثوقية الكشف المالية

8- سلوك المدقق أثناء جمع أدلة الإثبات: من أهم ركائز عملية التدقيق هو الاستقلال والحياد التام للمدقق وبعده عن جميع التأثيرات والضغوطات في جميع مراحلها والتي من بينها مرحلة جمع وتقييم أدلة الإثبات، فيجب على المدقق التحلي بالسلوك الأخلاقي بالالتزام بالاستقلالية والحياد في جمع أدلة الإثبات وإلا ستفقد حجيتها وقوتها وصلاحياتها.

9- فعالية نظام الرقابة الداخلية: لفعالية نظام الرقابة الداخلية دور أساسي في تحديد قوة أدلة الإثبات فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وقوي كلما كانت حجية أدلة الإثبات أقوى.

الفرع الرابع: أنواع أدلة الإثبات

يمكن للمدقق استخدام أشكال عديدة من أدلة الإثبات من حيث الطبيعة، من حيث طريقة الاستخدام، المصدر وكيفية الحصول عليها كما يلي:

أولاً. أدلة إثبات من حيث الطبيعة: وتشمل نوعين من أدلة الإثبات: (عثمان، 2011، صفحة 180) بتصرف

1- أدلة إثبات إيجابية: يحصل المدقق على هذا النوع من الأدلة من خلال الوجود الفعلي للعملية أو الإجراء الذي يقوم بالتحقق منه عند فحص المستندات المختلفة والتي تتضمن معلومات مالية، تبدي هذه المستندات تأييداً إيجابياً للأحداث والوقائع المالية المدونة بالسجلات والدفاتر لذا تعتبر من المصادر التي توفر هذا النوع من أدلة الإثبات الإيجابية.

2- أدلة إثبات غير إيجابية: مصدر هذا النوع من أدلة الإثبات هو المعلومات المالية والبيانات المحاسبية الناجمة عن التقدير الشخصي للمدقق مثل أدلة الإثبات من الاستفسارات أو المقارنات بين العناصر أو علاقة الارتباط فيما بينها يحددها المدقق.

ثانياً. أدلة إثبات من حيث طريقة الاستخدام: تشمل نوعين من أدلة الإثبات حسب الطريقة والتطبيقات المستخدمة وهما:

1- أدلة الإثبات التقليدية أو العادية: تمثل المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن الكشف المالية (سليمان، 2014، صفحة 143).

2- أدلة الإثبات الإلكترونية: هي البيانات التي يتم إنتاجها أو معالجتها من خلال أحد تطبيقات تكنولوجيا المعلومات أو حوسبة المستخدم والتي يعتمد عليها المدقق في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقريره (Josiah & Izedonmi, 2013, p. 2).

ثالثاً. أدلة إثبات من حيث المصدر: تصنف أدلة الإثبات من حيث المصدر إلى صنفين هما:

1- أدلة إثبات داخلية: يحصل عليها المدقق من داخل المؤسسة محل التدقيق بالضبط من داخل النظام المحاسبي مثل: الفواتير والاتفاقيات، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، كشوف المبيعات، تقارير مجلس الإدارة وغيرها.

2- أدلة إثبات خارجية: يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة محل التدقيق بالضبط من خارج النظام المحاسبي مثل: السجلات والدفاتر، المستندات المختلفة، الاستفسارات، المصادقات والملاحظة، الإجراءات التحليلية وغيرها وتعتبر أكثر الأدلة موثوقية بالنسبة لأدلة الإثبات الداخلية.

رابعاً. أدلة الإثبات من حيث كيفية الحصول عليها: يصنف هذا النوع إلى نوعين من الأدلة وفقاً للآتي: (عثمان، 2011، الصفحات 179-180)

1- أدلة إثبات يحصل عليها المدقق مباشرة: هي الأدلة التي يتحصل عليها المدقق بذاته أو عن طريق فريقه المساعد مثل: الإقرارات التي يتحصل عليها مباشرة أو المعلومات التي يتحصل عليها المدقق أو أحد مساعديه عند فحص جرد المخزون.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

2- أدلة إثبات يحصل عليها المدقق بطريقة غير مباشرة: يلجأ المدقق للحصول على أدلة الإثبات من الغير بطريقة غير مباشرة عند عدم تمكنه هو وفريقه المساعد من الحصول عليها مثل الشهادات الإدارية وغيرها.

الفرع الخامس: وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يتبع المدقق في عملية التدقيق المؤكدة له مجموعة من الإجراءات خلال هذه المرحلة من أجل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والأكثر إقناعاً ، تتمثل وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات المقنعة في الآتي: (Porter, Simon, & Gatherly, 2015, pp. 271-273) بتصرف

أولاً. التفتيش (فحص السجلات والمستندات): يشمل التفتيش التحقق من جميع السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة الداخلية أو الخارجية باستخدام أسلوب الاختبارات عليها، سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو أي شكل من الأشكال الأخرى، مما يمكن المدقق أثناء فحصه لها الحصول على أدلة إثبات مختلفة من حيث موثوقيتها حسب مصدرها وطبيعتها وقواعدها الداخلية الأساسية لضبط الإجراءات ذات الصلة بها.

ثانياً. الملاحظة: تشمل الملاحظة النظر إلى عملية أو معالجة أو الإجراء الذي يقوم به الآخرون، كمثلاً ملاحظة المدقق لجرد المخزون من طرف موظفي المؤسسة محل التدقيق، أو مثلاً ملاحظة إجراءات الضبط الداخلي. تساهم الملاحظة في توفير أدلة الإثبات للمدقق حول عملية أو إجراء قام به الآخرون التي تقتصر على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة وبحقيقة أن الفعل الذي تتم ملاحظته قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء أو المعالجة.

ثالثاً. التأكيدات الخارجية: يعني بها أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق في شكل رد كتابي من طرف ثالث موجه مباشرة للمدقق يقدم في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر، عادة ما تكون إجراءات التأكيدات الخارجية ذات صلة عند معالجة التأكيدات المتعلقة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها إلا أنه لا يجب أن تقتصر عليها فقط.

رابعاً. إعادة الحساب (احتساب): يشمل إجراء إعادة الحساب التحقق من العمليات الحسابية (الرياضية) للمستندات أو السجلات أو ما يعرف بإجراء احتسابات مستقلة يدوية أو إلكترونية.

خامساً. إعادة الأداء: يشمل إجراء إعادة الأداء التنفيذ المستقل للمدقق للإجراءات أو الضوابط التي تم إجراؤها في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمؤسسة.

سادساً. الإجراءات التحليلية: تتضمن الإجراءات التحليلية تقييمات للمعلومات المالية باستخدام النسب والمؤشرات الهامة لتحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية، كما تشمل في مضمونها أيضاً التحقيق الضروري للتقلبات والعلاقات المحددة والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تتباين عن القيم والمبالغ المحتملة بفارق كبير وواضح.

سابعاً. الاستفسار: وفق إجراء الاستفسار يتم البحث عن المعلومات من أشخاص ذو إطلاع ومعرفة سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ماليين أو غير ماليين، يمكن استفسارهم كتابياً بصفة رسمية أو الاستعانة باستفسارات شفوية بصفة غير رسمية، لتستخدم استفسارات إضافية لإجراءات التدقيق الأخرى على نطاق واسع خلال مهمة التدقيق .

الفرع السادس: تقييم أدلة الإثبات

لا بد للمدقق أخذ بعين الاعتبار عند تقييم أدلة الإثبات ثلاثة جوانب أساسية في الدليل المتحصل عليه لكي يكون فعال حيث يتطلب من المدقق توفر مهارات وخبرة كبيرة منه لضمان دقة وموثوقية النتائج النهائية المتوصل إليها. تتمثل هذه الجوانب الثلاثة فيما يلي: (هيري، 2018، صفحة 36)

أولاً. الجانب الأول: تتمتع المدقق بدرجة عالية من اليقين عند الاستناد على دليل مقنع فعدم توفر خاصية الإقناع في الدليل له أثر كبير على عمل المدقق ما ينجم عنه تبعات تدفع به للبحث عن المزيد من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تؤدي الغرض من عملية التدقيق.

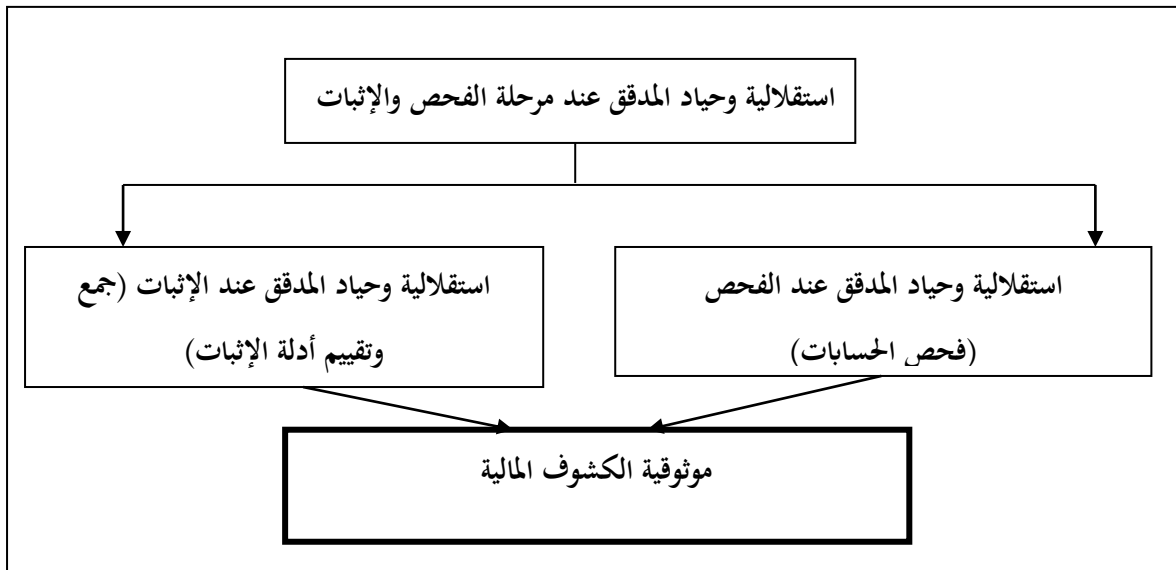
ثانياً. الجانب الثاني: يعكس هذا الجانب توفر الاتساق في أدلة الإثبات بمعنى وجود تناسق وترابط بين أدلة الإثبات المتحصل عليها من مختلف المصادر سواء داخلية أو خارجية من أجل تفسير وتوضيح عملية معينة قامت بها المؤسسة محل التدقيق وتعتبر كمبرر لها.

ثالثاً. الجانب الثالث: يمثل هذا الجانب عدم استناد المدقق على مصدر وحيد لجمع أدلة الإثبات أي الحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة مستقلة هذا ما يعبر عنه باستقلال أدلة الإثبات ما يجعلها أكثر موثوقية.

المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص وجمع وتقييم أدلة الإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

في ظل الاستقلالية والحيادية التي لا بد أن يتمتع بها المدقق تنفذ خطة عمل المدقق الواردة ببرنامج التدقيق المصمم بالمرحلة الأولى من عملية التدقيق بكل موضوعية ونزاهة دون تحيز، لينتقل بعدها المدقق المستقل المحايد للمرحلة الثانية من فحص حسابات المؤسسة وجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة ما يمكن أن يعزز موثوقية النتائج النهائية للتدقيق والتي سيتم التوصل إليها بالمرحلة النهائية . لذا سنحاول في هذا المطلب بيان أثر استقلالية وحياد المدقق في فحص الحسابات وجمع وتقييم أدلة الإثبات لتعزيز موثوقية الكشف المالية. هذا ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (04): أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية



المصدر: من إعداد الطالبة

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشوف المالية

الفرع الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند الفحص (فحص الحسابات) في تعزيز موثوقية الكشوف المالية

يسعى المدقق الملتزم بالاستقلالية والحياد في هذه المرحلة الثانية من عملية التدقيق بداية بفحص الحسابات الواردة ضمن الكشوف المالية من أجل التأكد بأنها تعبر بصدق وموثوقية عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق ولتحقيق الهدف من عملية الفحص في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وعدالة هذه الحسابات التي تم الإفصاح عنها ضمن الكشوف المالية المدققة ما يعزز الثقة فيها ويكمن أثر استقلالية وحياد المدقق في فحص الحسابات لتعزيز موثوقية الكشوف المالية ضمن النقاط الأساسية الآتية ذكرها وهي:

➤ يقوم المدقق المستقل والمحايد أثناء عملية فحص الحسابات التحقق الموضوعي دون تدخل الإدارة أو أي طرف من وجود العناصر المادية فعلاً وأن جميع العمليات سجلت بالكامل منذ نشأتها دون تحريف أو حذف أو خطأ أو تلاعبات ما يضمن موثوقية المعلومات المالية الواردة بالكشوف المالية فمن خلال هذا المنطلق يسعى المدقق المستقل والمحايد جاهداً القيام بإجراءات التحقق اللازمة للتأكد من دقة التسجيل المحاسبي للعمليات والأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق وبالمبالغ والكميات الصحيحة حسب الواقع وذلك بالإطلاع الصارم على مدى سلامة القيود المحاسبية وصحتها حسب متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يؤكد صحة وسلامة التسجيل المحاسبي لكافة الحسابات التي تحتويها الكشوف المالية المدققة وبالتالي يؤثر ذلك في تعزيز الثقة لدى الأطراف المعنية المستفيدة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

➤ تلزم الاستقلالية والحياد على المدقق التأكد الصارم من أن ملكية عناصر الأصول الواردة ضمن الكشوف المالية للمؤسسة هي ملك لها فعلاً، وبأن الخصوم الواردة بالكشوف المالية تعبر بصدق عن التزاماتها الفعلية دون زيادة أو نقصان من طرف الإدارة أو تأثيرات خارجية، كما أنه لا بد للمدقق المستقل والمحايد أن يتحقق بشكل موضوعي من التصنيف والتوقيت اللازم للفحص لضمان شفافيته من أجل تعزيز الثقة في النتائج التي سيتم التوصل إليها بهذه المرحلة والتي سيعتمد عليها للمرحلة الموالية من عملية التدقيق مما يعزز من الموثوقية بالكشوف المالية التي تم فحصها لدى المستخدمين المستفيدين منها.

➤ تلزم الاستقلالية والحياد المدقق الذي يتمتع بالامتنال الصارم بالمعايير المهنية اللازمة ومعايير التدقيق الدولية أو المحلية للقيام باختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية من أجل التأكد أنه تم التقييم الموضوعي والنزيه لمخاطر الرقابة الداخلية دون تحيز أو تدخل الإدارة بذلك لضمان تحسين من فعالية نظام الرقابة الداخلية وسلامته مما يمكن من الوصول لاستنتاجات دقيقة يمكن تعميمها على النتائج النهائية مما يعزز الثقة لدى متخذي القرارات المستفيدين من المعلومات المالية الواردة بالكشوف المالية التي تم فحصها وتدقيقها.

➤ يجتهد المدقق المستقل والمحايد عند إجراء اختبارات التحقق الأساسية بكل موضوعية وشفافية دون تحيز للكشف عن الاختلافات الجوهرية للمؤشرات المختلفة من خلال تحليلها وإجراء المقارنات على مستوى الفترات الزمنية و المقارنة على مستوى المؤسسات المماثلة دون تدخل من طرف الإدارة أو أي طرف ما، فهذا النوع من إجراءات التحقق الأساسية يعرف بالإجراءات التحليلية للمدقق المستقل والمحايد ما يعزز الثقة في النتائج النهائية للتدقيق. أما بالنسبة للاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق في ظل الاستقلالية والحياد التفصيل في الفحص والتحقق من أرصدة الحسابات الختامية لتحديد والكشف عن الأخطاء والانحرافات الجوهرية التي قد تتضمنها الكشوف المالية من أجل ضمان جمع كمية كافية ومناسبة من أدلة الإثبات المقنعة دون حدوث تدخل الإدارة أو تعرضه لضغوطات أو تأثيرات أخرى لتحقيق فحص موضوعي ونزيه دون تحيز للتأكد مما تزعمه الإدارة حول أرصدة

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

حساباتها الختامية (لنهاية الفترة) والإيضاحات التي تم الإفصاح عنها ضمن الكشف المالية وهذا ما يعزز بها الثقة لدى الأطراف المستخدمة لها.

➤ يتوجب على مكاتب التدقيق بالجزائر تصميم ووضع وتفعيل نظام إدارة جودة التدقيق أو الفحص المحدود للكشف المالية، أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة وفقا لما نص عليه المعيار الجزائري لإدارة الجودة **NAGQ1** بعنوان: "إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراءات تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة" الذي يطبق على جميع المكاتب التي تقوم بالفحوصات المحدودة أو بالتدقيق أو مهام أخرى للتأكيد من أجل تعزيز توحيد ممارسات المهنة لإنجاز هذه المهمات. يلزم المعيار على المهني المسؤول عن المكاتب ذات الحجم الصغير والمتوسط ومستخدميه على معرفة تامة بالمسؤوليات المتعلقة بإجراءات إدارة جودة التدقيق أو الفحوصات المحدودة للكشف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة وكيفية المعالجة على مستوى مهمات معنية بالمعيار الجزائري للتدقيق **NAA 220**. ويتوجب على مكتب التدقيق أن يتحقق من الشخص أو الأشخاص المسندة إليهم المسؤولية الوظيفية فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة والمطابقة مع قواعد الاستقلالية، وآلية المتابعة واتخاذ التدابير التصحيحية يتواصلون بشكل مباشر مع الشخص أو الأشخاص المسندة لهم المسؤولية النهائية والتي ستقدم التقرير عن نظام إدارة الجودة ما يضمن الاستقلالية والحياد بأعلى درجة (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 1)، كما يلزم هذا المعيار على مكتب التدقيق تحديد المخاطر المرتبطة بالجودة والمطابقة مع قواعد الاستقلالية وتقييمها للحصول على قاعدة أساسية لتنفيذها وتصميم الاستجابات لتطبيقها لمواجهة هذه المخاطر، أما فيما يخص المطابقة مع قواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة خاصة تلك المتعلقة بالاستقلالية والحياد في ممارسة المسؤوليات لابد للمكتب أن يحدد أهداف الجودة لفهم هذه القواعد والمهمات التي ينجزها للوفاء بالمسؤوليات اتجاهها. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 3-4)

➤ إن استقلالية وحياد المدقق تلزمه عند فحص الحسابات بالموضوعية في تقدير المخاطر المتأتية من عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية لتفاديها أو التقليل من احتمالات الغش والتزوير والتلاعب الممكنة بالكشف المالية المدققة .

➤ يسمح التعاون الهادف والمثمر والفعال بين المدقق المستقل والحايد وبين موظفي المؤسسة تسهيل القيام بجميع خطوات الفحص والتحقق المحاسبي وأداء الاختبارات التفصيلية بكل موضوعية ونزاهة دون أي تأثيرات داخلية أو خارجية.

➤ عند أداء عمليات الفحص والاختبارات الأساسية اللازمة يتفادى المدقق المستقل والحايد تدخل الإدارة لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي ستخضع للفحص كما يتجنب المدقق المستقل والحايد قبول بعضا من المفردات والمستندات دون تدقيق أو تحقق لم ترد ببرنامج عملية التدقيق. إن البعد عن العلاقات الشخصية وتجنب خلق المصالح المتبادلة يؤثر بشكل ايجابي على استقلالية والحياد في جميع مراحل عملية التدقيق خاصة مرحلة الفحص والتحقق مما يرفع من موضوعية ونزاهة المدقق أثناء تنفيذها.

➤ من العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق طول الفترة الزمنية لارتباط المدقق مع الزبون وأدائه مهمة فحص حساباته الشئ الذي يجعله أقل ابتكارا لوسائل وتقنيات وإجراءات الفحص المتوقعة ما يصعب الكشف عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو التلاعبات ما يخلق نوعا من العلاقات بين المدقق وفريقه المساعد مع الإدارة وموظفيها الأمر الذي يسمح بإضعاف استقلالية وحياد المدقق ما يجعل الوصول إلى نتائج غير حقيقية بهذا يفقد ثقة متخذي القرارات بالتقرير النهائي الصادر عن المدقق لأنه لا يكشف حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ يحق للمدقق أثناء مرحلة فحص الحسابات الإطلاع في كل وقت على جميع السجلات والمستندات والبيانات التي يطلبها ويراهما ضرورية ولازمة للتحقق من أصولها وخصومها بكل موضوعية ونزاهة دون أي تأثيرات داخلية أو خارجية ما يعزز الثقة في مصداقية أدائه لمهمة التدقيق ككل.

➤ لا بد من استقلالية المدقق الداخلي عن الوحدات التشغيلية التي يتم فحصها وتدقيقها إذ يكون تابعا للجنة التدقيق أو الإدارة العليا لضمان عدم تدخل الإدارة التنفيذية في أداء مهمته بكل حياد دون تحيز في جميع مراحلها ما يسمح بعدم تضليل النتائج أو التلاعب بها في تقريره، يقدم المدقق الداخلي تقريره وملاحظاته إلى المدقق الخارجي المستقل والمحيد والتي يعتمد عليها لاختصار الجهد والوقت مع التأكد من أنه قد قام بعمله وفقا للمعايير المهنية المناسبة بكل موضوعية ونزاهة ما يعزز الثقة في كفاءة عملية التدقيق والفحص فليهما الحفاظ على استقلاليتهما وحيادهما لتسهيل عملية التدقيق ككل وخلق جو من التعاون والمصداقية في إعداد تقاريرهم بكل موثوقية.

➤ تمتع استقلالية وحياد المدقق من تحوله لمدقق داخلي تابع للإدارة تولي العناية البالغة لرأيه المحيد حيث تدعم قواعدها المنظمات المهنية التنظيمية التي تراقب مدى التزامه بالمعايير المهنية للتدقيق الواردة في الميثاق الذي يحكم آداب وسلوكيات المهنة.

الفرع الثاني: أثر استقلالية وحياد المدقق عند جمع وتقييم أدلة الإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية

تمثل الاستقلالية والحيادية معيار من المعايير الشخصية الأساسية والحيوية التي لا بد للمدقق أن يتحلى بها من أجل ضمان نزاهة وموضوعية عملية التدقيق بجميع مراحلها ما يساعد المدقق في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وجمع أكثرها إقناعا وتقييمها بكفاءة بالتركيز على إجراء التحقيقات المذكورة سابقا بكل موضوعية ودقة ما يدعم تحقيق جودة أدلة الإثبات والقرائن وزيادة أهميتها في التوصل لنتائج نهائية أكثر موثوقية تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول الكشف المالية دون تدخل الإدارة أو أي أطراف أخرى ينجم عنه تضارب في المصالح. يظهر أثر استقلالية وحياد المدقق في جمع وتقييم أدلة الإثبات من أجل تعزيز موثوقية الكشف المالية في النقاط الرئيسية التالية:

➤ تحقق استقلالية وحياد المدقق جمع أدلة إثبات ذات جودة عالية في ظل عدم الخضوع لأي تأثيرات أو ضغوطات من الإدارة أو طرف آخر بالتالي فإن أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها أو تم جمعها تكون قوية ذات كفاية لتحقيق أهداف عملية التدقيق كذلك تتمتع هذه الأدلة بصلاحياتها وملاءمتها أكثر في إبداء الرأي المحايد حول الكشف المالية، تساعد استقلالية وحياد المدقق عند تقييم أدلة الإثبات التي تم جمعها التحقق من توافرها علي ميزات تم ذكرها سابقا أهمها التمكن من تحديد بدقة مدى عدالة ومصداقية الكشف المالية لضمان تعزيز موثوقيتها لدى متخذي القرارات المختلفة.

➤ توفر استقلالية وحياد المدقق الاختبار الأمثل للوسائل والإجراءات الضرورية المناسبة من أجل الحصول على أدلة الإثبات بكل حرية تامة دون تدخل للإدارة أو تأثيرات خارجية ما يسبب إضعاف استقلالية وحياد المدقق ويعزز الشك في موثوقية النتائج التي سيتوصل إليها المدقق في نهاية مرحلة التدقيق ما يفقد الثقة في موثوقية الكشف المالية المدققة.

➤ يستطيع المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية والحياد المنصوص عليها بمعايير التدقيق الدولية والمحلية على الاختيار الموضوعي والنزيه لأدلة الإثبات الكافية والأكثر ملائمة ذات الصلة بالفحص دون التأثير برغبات أو طلبات الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية أو أي تضارب في المصالح.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ تساهم حيادية المدقق في تقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية ما ينجم عنه تحليلها للتأكد من صحتها ودقتها في إعطاء الصورة الصادقة والسليمة لواقع الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق ما يعزز قدرة وكفاءة المدقق المستقل والمحايد في ممارسته التقدير المهني بإصدار الحكم الشخصي في اتخاذ قرارات تقييميه مبنية على أساس أدلة مقنعة وملائمة دون أي تحيز لأي طرف معين.

➤ تستخدم أدلة الإثبات المقنعة التي تم جمعها وتقييمها للكشف عن التلاعبات والانحرافات والتناقضات المحتملة من أجل تحديد مخاطر الاحتيال في ظل استقلالية وحياد المدقق أثناء عملية التدقيق هذا ما يعزز من دور المدقق في تقديم الملاحظات والتوصيات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة لتجنبها أو التقليل منها ومن آثارها بتقرير المدقق النهائي.

➤ تتحقق عند الالتزام بالاستقلالية والحياد أثناء تقييم المدقق لأدلة الإثبات بموضوعية العدالة والشفافية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق والذي تعكسه الكشوف والتقارير المالية المدققة ما يعزز الموثوقية بها.

➤ تلزم استقلالية وحياد المدقق التوثيق الموضوعي لكافة أدلة الإثبات التي جمعها وقام بتقييمها بشكل سليم ودقيق يثبت وجود أوراق عمل واضحة دليل على أدائه للفحص والتحقق لجميع جوانب عناصر الكشوف المالية حسب المهمة الموكلة للمدقق.

➤ تؤثر استقلالية وحياد المدقق في دعم سمعته ليصبح الأكثر طلبا واعتمادا عليه في فحص وتقييم أدلة الإثبات بشكل أكثر موضوعية وشفافية ما يعزز الثقة برأيه الذي سيبيده ضمن تقريره النهائي حول الكشوف المالية ما يساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة وبالتالي يعزز من موثوقية هذه الكشوف المالية التي تم تدقيقها.

➤ يستخدم المدقق الملزم بالاستقلالية والحياد الشك المهني ويحافظ عليه عند جمع أدلة الإثبات والقرائن المتعلقة بتأكيدات الإدارة حيث يزداد التمسك بنزعة الشك المهني في تقدير مخاطر حدوث الأخطاء أو التلاعبات أو التزوير التي تتسبب في احتمال تضمن الكشوف المالية لأخطاء جوهرية ما يمكن المدقق المستقل والمحايد إبداء رأيه بالكشف عنها كلها ما يعزز الثقة في تقريره الصادر عنه بكل شفافية ومصداقية.

المبحث الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

بعد قيام المدقق بتنفيذ جميع الإجراءات المدرجة ضمن كل مرحلة من المرحلتين السابقتين لتنفيذ مهمة التدقيق تأتي المرحلة النهائية من عملية التدقيق وهي إعداد التقرير للمدقق والتي تشمل: إنهاء عملية التدقيق ثم إعداد التقرير النهائي.

المطلب الأول: إنهاء عملية التدقيق

قبل إعداد لمدقق للتقرير النهائي لعملية لا بد أن يقوم بوضع إجراءات تدقيقية للتأكد من الاتساق بين الحسابات السنوية كتدقيق الأحداث اللاحقة ثم الاستقصاء في نهاية مهمة التدقيق ثم التوثيق لكل ما تم التوصل إليه لإنهاء عملية التدقيق ككل للانتقال للخطوة القادمة في إصدار تقريره النهائي.

الفرع الأول: تدقيق الأحداث اللاحقة

يقصد بالأحداث اللاحقة وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 560 العنوان الأحداث اللاحقة " تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد التقارير المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق"، حيث أن: (زين، 2024، صفحة 108)

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ تاريخ إعداد التقارير المالية (تاريخ الإقفال): وهو التاريخ الذي أعدت فيه التقارير المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك؛

➤ تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ المتعلق بالتقارير المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق الذي لا يمكن أن يسبق تاريخ إعداد التقارير المالية ؛

➤ تاريخ المصادقة على التقارير المالية: هو تاريخ تعتمد فيه التقارير المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف هيئة المداولة (بعد تاريخ إعداد التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد التقارير المالية).

أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال معيار التدقيق الدولي 560 تأكيده على وجوب أخذ المدقق بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة على التقارير المالية باتخاذ مجموعة من الإجراءات الضرورية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لغاية تاريخ تقرير المدقق دون تحميله لأية مسؤولية عن تنفيذ الإجراءات لإدراك الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد تاريخ تقرير المدقق بالتحديد من تاريخ إعداد التقارير المالية لغاية تاريخ إصدار المدقق لتقريره، فالمسؤولية تقع على الإدارة لإبلاغ المدقق عن الأحداث التي تظهر وتؤثر على التقارير المالية، أما فيما يخص الاستفسار عن الحقائق المكتشفة بعد صدور التقارير المالية فهو غير ملزم بها إلا في حالة كانت لها تأثير مادي عليها، كما يقوم المدقق القيام بالإجراءات والخطوات اللازمة لإعداد التقرير الجديد الذي يبين فيه كل الظروف والأسباب بالتفصيل إلا في حالة كان اقتراب موعد تدقيق البيانات الجديد شرط موافقة الإدارة على وضع إيضاحات مناسبة عنها. (جمعة، 2012، الصفحات 440-442)

الفرع الثاني: الاستقصاء عن نهاية عملية التدقيق

يقصر دور المدقق في هذه المرحلة إعلام مجلس الإدارة وفقا للحالة وما يحل محله من صور تسيير المؤسسات حسب طبيعة ومتطلبات كل دولة الأتي: (Bertin, Godowski, & Khelassi, 2013, p. 673)، (سوسة، 2019، صفحة 45)

- الإخبار بالمعانيات المختلفة التي آداها المدقق والإفصاح بالبرنامج العام لمهمة التدقيق؛
- كل التعديلات المقترحة المناسبة أو الضرورية للحسابات أو المستندات والوثائق المحاسبية الأخرى، أو إبداء الملاحظات المناسبة من وجهة نظره فيما يخص أساليب وتقنيات التقييم المتبعة كمنهج لعملية التدقيق؛
- الأخطاء والهفوات المكتشفة من قبل المدقق؛

➤ ما تم التوصل إليه من استنتاجات و التصحيحات اللازمة والمقارنات مع الفترات السابقة.

يلجأ المدقق للقيام باستقصاء نهاية مهمته بالاستعانة بمذكرة التجميع للتأكد من أدائه جميع الأعمال التي تمكنه إبداء رأي في حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني ملتزم بها، إذ تمكن مذكرة التجميع المدقق من إعداد ملخص للأحداث والوقائع المعبرة والهامة بالمهمة حيث تشمل وصفا لها وللمشاكل التي واجهت المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق وحلولها، إضافة لذلك تبرز مذكرة التجميع النقاط العالقة الواجب تسويتها قبل إصدار التقرير. (شريقي، 2013، الصفحات 105-106) بتصرف

المطلب الثاني: إعداد التقرير

بعد إتمام المدقق أعماله تأتي مرحلة إعداد وتحرير التقرير الذي يوضح فيه رأيه المؤسس على الاستنتاجات والنتائج النهائية التي توصل إليها بعد مجموعة من الإجراءات المطبقة أثناء الفحص والإثبات، لذلك سنحاول في هذا المطلب دراسة مرحلة إعداد

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

التقرير بالتفصيل في الجوانب المتعلقة بتقرير المدقق حول الكشف المالية باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال ومصدر للثقة.

الفرع الأول: ماهية التقرير

يتطلب تحديد ماهية تقرير المدقق التعرف على مفهوم التقرير وأهميته مع ذكر الخصائص التي يتميز بها .

أولا. تعريف تقرير المدقق: يقصد به "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا ومهنيًا للحكم على مدى صحة وسلامة الكشف المالية ولإبداء رأي في محايد حولها بهدف إعلام مستخدميها حول درجة التطابق بين المعلومات المحاسبية وإطار الإبلاغ المالي المحدد باعتباره وسيط و وسيلة اتصال وأداة نقل البيانات والوقائع والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، كما يقدم إيضاحات للمستخدمين المهتمين بذلك" (محمد، 2013، صفحة 143) بتصرف

حسب دراسة (بن يحيى و بابنات، 2022) تقرير المدقق هو الحوصلة النهائية لمهمة تدقيق الحسابات التي يقوم بها المدقق خلال أدائه مهامه المنصوص عليها ضمن القانون 10-01، تخرج بالشكل النهائي حسب معيار التدقيق الجزائري (700)، تجدر الإشارة إلى أن المدقق يقوم إضافة للمهام سابقة الذكر فإنه يقوم أيضا بالإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة في تقارير إضافية تضاف للتقرير العام للتعبير عن الرأي". (بن يحيى و بابنات، 2022، صفحة 701)

يمكن استنتاج مفهوم تقرير المدقق من التعريفا المذكورة سابقا بأنه وثيقة كتابية للحوصلة النهائية لجميع الأعمال التي أتمها المدقق أثناء عملية تدقيق حسابات المؤسسة محل التدقيق تحرر من قبل شخص مؤهل علميا وعمليا مستقل يصدر حكمه النهائي بإبداء رأيه الفني المهني المحايد عن مدى سلامة وعدالة البيانات الواردة بالكشف المالية ما يدعم ثقة مستخدميها على اعتبار أن تقرير المدقق وسيط ووسيلة اتصال لنقل المعلومات للمهتمين بها.

ثانيا. أهمية تقرير المدقق: يعد تقرير المدقق ذا أهمية كبيرة بالنسبة للعديد من الأطراف والفئات من حيث الاستعمال الموضح كما يلي: (نقاز، 2022، صفحة 156)

1- بالنسبة للمدقق نفسه: يعتبر التقرير مهم جدا بالنسبة له بسبب العديد من الدوافع أهمها كون التقرير بمثابة مؤشر أو دليل على قيامه بكل المهام المكلف بها أثناء عملية تدقيق الكشف المالية ليوجه بالدرجة الأولى للمساهمين أو الملاك تلبية لحاجاتهم من خدمة التدقيق، إضافة أنه يستعمل كوسيلة لإيصال رأيه الفني للمستخدمين أصحاب المصالح مع المؤسسة محل التدقيق كونه يهتم برودود أفعالهم إتجاهه كآلية من آليات التغذية العكسية مما يمكنه من تحسين وتطوير التقرير إن سمحت الفرصة.

يقترن نجاح إعداد وعرض المدقق تقريره على مدى الالتزام بتطبيق معايير التقرير والتي هي من أحد المؤشرات الأساسية على أداء المدقق المرحلة الأخيرة من عملية التدقيق بجودة عالية ماله الأثر الإيجابي على العملية ككل، هذا ما يعني أن جودة تقرير المدقق حول الكشف المالية خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تعتبر خاصية ضرورية مهنية واقتصادية.

2- المساهمون: تكمن أهمية تقرير المدقق حول الكشف المالية من أجل الاستفادة من المعلومات الواردة بها لاتخاذ القرارات خاصة تلك المتعلقة بعائد السهم والأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق بحثا عن معرفة القيمة السوقية بسوق الأوراق المالية (البورصة) (مناعي، 2009، صفحة 65)، كما يرفع درجة الثقة والاطمئنان لديهم عن التزام الإدارة بالقوانين واللوائح والتشريعات السارية ما يؤثر على القرارات العديدة لهم.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

3- الإدارة: تعطي الإدارة أهمية بالغة لتقرير المدقق لأنه الدليل على مدى التزامها بمسؤوليتها في إعداد ونشر الكشف المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فهو الوسيلة التي تضفي مدى مصداقية هذه الكشف المالية بإبداء المدقق فيه رأيه النظيف عن خلوها من ارتكاب أي مخالفات أو تحريفات متعمدة بها وغير قانونية.

4- المنظمات المهنية: تكمن أهمية التقرير بالنسبة للمنظمات المهنية في معرفة إذا كانت هنالك الحاجة بإصدار إرشادات وتوجيهات حديثة لتحسين وتطوير التقرير للرفع من جودته بهدف تحقيق جودة التدقيق، أيضا حصر المشاكل وكل الصعاب المحتملة التي تواجه الممارسات المهنية فيما يخص إعداد وعرض وإيصال تقرير المدقق.

ثالثا. خصائص تقرير المدقق: بما أن تقرير المدقق وثيقة رسمية مكتوبة يعدها بعد إتمام تدقيق حسابات المؤسسة بهدف تقديم رأي مستقل ومحيد حول دقة وموثوقية الكشف المالية، إذ يتميز هذا التقرير بعدة خصائص أهمها:

- 1- الاستقلالية:** لا بد للمدقق التمتع بالاستقلال التام عن المؤسسة محل عملية التدقيق لضمان عدم وجود تضارب المصالح.
- 2- الحيادية (الصدق والأمانة):** من الضروري على أن يكون التقرير خاليا من التحيز يعطي الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة بناء على الأدلة والقرائن المتاحة والأكثر إقناعا.
- 3- التفصيل والدقة:** يتوجب على المدقق عند إعداد التقرير إدراج فيه التفاصيل الكافية والدقيقة التي تتيح لمستخدميه فهم النتائج المتوصل إليها من قبل المدقق موضحا فيما إذا كانت الكشف المالية تعبر بصدق عن صافي المركز المالي للمؤسسة .
- 4- المهنية:** على المدقق عند إعداد تقريره الالتزام باحترام وتطبيق المعايير المهنية المستند عليها بمجال التدقيق المحاسبي كمعايير التدقيق الدولية والمحلية.
- 5- الشمولية:** من الضروري أن يتميز تقرير المدقق بالشمولية من ناحية التغطية الشاملة لجميع النواحي التدقيقية بما فيها نطاق عملية المراجعة والإجراءات المتبعة والاستنتاجات النهائية المتوصل إليها.
- 6- الوضوح والترابط:** يجب على المدقق كتابة التقرير بلغة واضحة ومفهومة خالية من التعقيد والإبهام وبجمل مترابطة تشجع قارئه على مواصلة القراءة دون شتات في الأفكار والمعاني الواردة به.
- 7- التوقيت:** صدور تقرير المدقق يجب أن يكون بالوقت المناسب المحدد لنهاية مهمة التدقيق موجها لفائدة أصحاب القرار من المستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة.
- 8- الامتثال:** لا بد أن يمثل التقرير المعد من قبل المدقق للمعايير والتشريعات القانونية الدولية والمحلية الخاصة بمجال التدقيق.

الفرع الثاني: أنواع تقارير المدقق

تتنوع تقارير المدقق حسب النتائج التي يصل إليها المدقق أثناء فحص الكشف المالية للمؤسسة وفقا لمعايير تصنيفها كما يلي: (نقاز، 2022، الصفحات 158-159)

- 1- من حيث الغرض:** تصنف التقارير من حيث الغرض لنوعين من التقارير: التقارير العامة والتقارير الخاصة
- **التقرير العام:** هو وثيقة رسمية يعده المدقق ليستعمل من قبل جميع المستخدمين الخارجيين أصحاب المصالح مع المؤسسة، يتضمن هذا التقرير على الرأي العام في الكشف المالية إذ يتم نشره نشرًا عامًا كما هو الحال عند عرض تقرير المدقق على الجمعية العامة للوفاء بالالتزامات القانونية.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

- وفقا للتشريع الجزائري يقوم محافظ الحسابات بعد أدائه مهمته إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي حول الكشف المالية يرسل للجمعية العامة العادية، يتضمن هذا التقرير رأيه في المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو الرفض المبرر عند الضرورة على انتظام وصحة الوثائق المستندية والكشف المالية وصورتها الصحيحة (عبد الصمد ن، 2022، صفحة 64).

- يعد محافظ الحسابات تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة للمصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدجة أو الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة وفقا لمعيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة الذي يهدف للتعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى هذا التقرير (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2013، صفحة 15).

➤ **التقرير الخاص:** يختلف التقرير الخاص عن العام كون التقرير الخاص يعد لإبداء الرأي الخاص بجانب أو مجال محدد. حيث تنقسم التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري إلى تقارير خاصة دورية وتقارير خاصة ظرفية كالآتي:

- التقارير الخاصة الدورية: تشمل ما يلي:

- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات؛
- التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال؛
- التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

- التقارير الخاصة الظرفية: تتمثل التقارير الخاصة الظرفية التي يعدها محافظ الحسابات في:

- التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛
- التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التوزيعات على أرباح الأسهم؛
- التقرير الخاص المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

2- من حيث التفصيل: يشمل نوعين من التقارير: التقارير المختصرة والمطولة

➤ **التقرير المختصر:** يبدي المدقق في هذا النوع من التقارير رأيه بشكل مختصر الذي يبين فيه مسؤولياته ونطاق الفحص الذي قام بأدائه حيث يرفق هذا التقرير بالكشف المالية المنشورة مع وجود نموذج لشكل التقرير المختصر يستعمل من قبل العديد من المدققين في نهاية عملية التدقيق.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ **التقرير المطول:** يشتمل هذا النوع من التقارير على تفاصيل تحليلية للكشوف المالية والإيضاحات والمعلومات الإحصائية وكذا المعلومات الأخرى إضافة لعناصر التقرير المختصر ، ما يعني وصف المدقق في تقريره لنطاق التدقيق بصورة تفصيلية مبينا فيه رأيه المحايد.

3- من حيث الموقف عند إبداء الرأي: يشمل العديد من الأنواع حسب الرأي الذي يبديه المدقق وهي:

➤ **التقرير النظيف:** يبدي فيه المدقق رأيا إيجابيا عن الكشف المالية المدققة.

➤ **التقرير المتحفظ:** يبدي فيه المدقق رأيا متحفظا أي مقيدا عن الكشف المالية المدققة.

➤ **التقرير المعاكس:** يبدي فيه المدقق رأيا سلبيا عن الكشف المالية المدققة.

➤ **تقرير الامتناع أو التنحي:** يمتنع فيه المدقق من إبداء رأيه عن الكشف المالية المدققة لدوافع معينة .

الفرع الثالث: مضمون تقرير المدقق

أولا. أوضح معيار التدقيق الدولي **ISA700** العناصر المحددة التي لا بد أن يتضمنها تقرير المدقق حول الكشف المالية وهي كما الآتي: (A.I.C.P.A, 2017, pp. 786-788)

1- **عنوان التقرير:** لا بد لعنوان التقرير الإشارة في طياته أنه تم إعداده من قبل مدقق مستقل التزم باستيفاء جميع المتطلبات الأخلاقية والمهنية الخاصة بالاستقلالية، ما يميزه عن تقارير المؤسسة المتبقية الأخرى.

2- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يوجه المدقق تقريره للجهة المعنية (الهيئة) التي كلفته بإعداد التقرير وذلك وفقا لمتطلبات التكليف والأنظمة المحلية، ففي الغالب يوجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة أو المساهمين.

3- **الفقرة التمهيدية للتقرير:** في الفقرة التمهيدية يحدد المدقق الكشف المالية المدققة مع ذكر تسمية المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق، تاريخ التقرير والفترة الزمنية التي تغطيها بيانات الوضعية المالية، كما يشير المدقق في الفقرة التمهيدية مسؤولية الإدارة عن إعداد وعرض كشفها المالية وفقا لإطار التقرير المالي المعتمد تطبيقه بالمقابل أيضا يشير المدقق مسؤوليته عن إصدار حكمه المهني بإبداء الرأي المحايد حول الكشف المالية. يذكر المدقق في تقريره بإيجاز مجموعة الإجراءات الخاصة بمسؤوليات المدقق.

4- **فقرة النطاق:** تحذف فقرة النطاق إلى بيان واقع قدرة وكفاءة المدقق على القيام بإجراءات التدقيق الضرورية ما يسمح لقارئ التقرير التأكد من أن عملية التدقيق تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمحلية والممارسات المعمول بها في مجال التدقيق، كما يشير المدقق في تقريره بأنه قام بالتخطيط لعمله وتم تنفيذه من أجل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن للتأكيد المعقول حول ما إذا كانت الكشف المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية. يصف المدقق بتقريره الفحص الذي تم بعملية التدقيق على أساس الاختبارات للأدلة التي تم الحصول عليها لدعم قيم مبالغ الكشف المالية والإبلاغ وتقييم المبادئ المحاسبية المطبقة في إعداد الكشف المالية، كذا تقنيات وأساليب وطرق تقييم الكشف المالية بشكل عام ووصف المدقق بتقريره التقديرات التي قامت بها الإدارة في إعداد الكشف المالية وبذلك التدقيق يوفر أساسا معقولا لإبداء المدقق رأيه الفني المحايد حولها.

5- **فقرة رأي المدقق:** يوضح المدقق ضمن فقرة الرأي بشكل واضح رأيه المحايد حول الكشف المالية عن مدى تعبيرها الصادق بصورة واضحة وعادلة عن وضعية المؤسسة الحقيقية وأنه تم إعدادها وفقا للإطار المفاهيمي للتقرير المالي المطبق فقد يكون الرأي

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

حسب الأنواع السابقة الذكر إذ تجدر الإشارة أن التحفظات ذات الأهمية النسبية تكتب بشكل واضح ومفهوم لتدرج في فقرة ثم يليها رأي المدقق.

6- تاريخ تقرير المدقق: يحدد المدقق في تقريره تاريخ توقيعه عليه والذي يعبر فيه عن رأيه حول الكشف المالية، فهذا التاريخ يعبر عن الانتهاء الرسمي لعملية التدقيق.

7- عنوان المدقق: يذكر المدقق في تقريره وبدقة عنوانه الذي يشمل موقع مكتبه والمدينة والبلد الذي يتواجد به.

8- توقيع المدقق: يقوم المدقق شخصيا بالتوقيع على تقريره، فيمكن ان يكون التقرير باسم شركة التدقيق أو باسم المدقق نفسه أو كليهما معا.

ثانيا. أوضح المعيار الجزائري للتدقيق 701 بعنوان: "الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل" وفقا لـ **نحال تطبيقه** مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره من خلال الحكم الصادر عنه فيما يخص القضايا الواجب الإبلاغ بها في تقريره وشكل ومضمون هذا الإبلاغ. كما حدد هذا المعيار المسائل الجوهرية بأنها تلك المسائل التي تتحلّى بأهمية بالغة عند تدقيق الكشف المالية لفترة معتبرة وفقا للحكم المهني للمدقق المستقل والتي يتم اختيارها من بين تلك المبلغة للمسؤولين عن الحوكمة، إن الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق قد يساعد المستخدمين في فهم المؤسسة وتلك الجوانب من الكشف المالية المدققة الواجب على الإدارة إتخاذ أحكام مهمة فيما يخصها. كما يمكن أيضا أن يبعث حوارا مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بخصوص المسائل المرتبطة بالمؤسسة أو الكشف المالية المدققة أو التدقيق المنجز من طرف المدقق المستقل، في إطار الرأي الذي كونه المدقق المستقل عن الكشف المالية ككل يقوم بالإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقريره. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 1)

حسب هذا المعيار **NAA701** عند الإبلاغ في تقرير المدقق عن المسائل الجوهرية للتدقيق يجب أن لا يؤدي إلى استبدال تعبير المدقق للرأي المعدل إذا تطلبت ظروف مهمة تدقيق معينة محددة بالمعيار **NAA705**؛ استبدال الالتزام بإعداد تقرير عدم اليقين وفقا للمعيار **NAA570**؛ تشكيل رأي منفصل بشأن المسائل الفردية. يطبق هذا المعيار عند تدقيق الكشف المالية ذات الاستخدام العام للمؤسسات المدرجة وفي حالة اختيار المدقق الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره، بالإضافة إلى الطلب من المدقق بموجب النصوص التشريعية أو التنظيمية الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق. يعتبر الهدف الأساسي من تطبيق المعيار **NAA701** تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق والإبلاغ عنها في تقريره بعد تكوين رأيه حول الكشف المالية وذلك عن طريق الوصف. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 1)

تفرض الواجبات المطلوبة من المدقق وفقا للمعيار **NAA701** عند تحديد المسائل الجوهرية للتدقيق الأخذ بعين الاعتبار الجوانب التي يعتبر أنها تشكل اختلالات معتبرة أو مخاطر من تلك المحددة وفقا للمعيار **NAA315**، أيضا الأحكام الهامة للمدقق المتعلقة بالجوانب ذات الصلة بالكشف المالية والتي بموجبها يتعين على الإدارة اتخاذ أحكام هامة بشأنها كالتقديرات المحاسبية المحددة الممثلة لمستوى مرتفع من عدم اليقين في تقرير المدقق. ويأخذ بعين الاعتبار كذلك التأثير الحاصل على المدقق نتيجة الأحداث أو العمليات الهامة الواقعة خلال الفترة المعتبرة. يتوجب على المدقق تحديد من بين المسائل المذكورة سابقا التي لها أهمية أكثر في تدقيق الكشف المالية للفترة المعنية وتشكل مسائل جوهرية هامة في تقرير المدقق المستقل. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 2)

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

أما عند الإبلاغ بالمسائل الجوهرية تفرض الواجبات المطلوبة وفقا للمعيار **NAA701** وصف المدقق كل مسألة جوهرية في فقرة منفصلة عن العنوان الفرعي مناسب في الفقرة المخصصة لها ماعدا الحالات المذكورة في الفقرتين 14 و 15، يتوجب أن يتضمن تقرير المدقق بالعبارة الافتتاحية منه على صيغة المسائل الجوهرية وفقا للحكم المهني للمدقق من بين تلك المسائل التي كانت أكثر أهمية في تدقيق الكشف المالية للفترة المعتبرة، صيغة هذه المسائل قد تم تناولها في سياق تدقيق المدقق للكشف المالية ككل من أجل تكوين رأيه حولها ولا يبدي رأيا منفصلا حول تلك المسائل الجوهرية للتدقيق. ويمنع إبلاغ المسائل الجوهرية للتدقيق محل الرأي المعدل أو إحلال محله، ويحتوي وصف كل مسألة من المسائل الجوهرية للتدقيق إشارة لتلك المعلومات ذات العلاقة المقدمة إن وجدت بالكشف المالية ما يوضح كيفية معالجتها في إطار التدقيق ودوافع جعلها ذات أهمية أكثر. تعتبر الظروف التي لا يمكن فيها الإبلاغ عن المسألة التي تعتبر جوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل عندما تمنع النصوص التنظيمية والقانونية ذلك أو في حالة ما حدد المدقق الحالات النادرة للغاية أنه لا يتوجب عليه القيام بالإبلاغ عن مسألة تعتبر مسألة جوهرية للتدقيق بتقريره إذا ما توقع بشكل منطقي حدوث عواقب تضر بالمصلحة العامة نتيجة الإبلاغ عنها، في حالة كون المسائل تؤدي إلى تكوين رأي معدل أو عدم اليقين على قدر معتبر بالأحداث أو الأوضاع المحتمل أن تبعث بالشك عن مدى قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال والتي يحكم على طبيعتها بأنها مسائل جوهرية للتدقيق لا ينبغي إدراجها في تقرير المدقق ولا تنطبق عليها متطلبات الفقرتين 13 و 14 ما يلزم المدقق على إعداد تقرير حولها وفقا لمعايير التدقيق الجزائية المعمول بها مع إدراج ضمن قسم "المسائل الجوهرية للتدقيق" ذكر قسم تأسيس الرأي بتحفظ أو تأسيس الرأي بالرفض؛ و الإشارة في قسم عدم اليقين المعتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال أو ذكرهما معا في آن واحد أما في حالة الظروف الأخرى وعدم وجود أي مسائل جوهرية للتدقيق للإبلاغ عنها يذكر المدقق هذا الحدث في قسم منفصل في تقريره بعنوان المسائل الجوهرية للتدقيق. كما يقوم المدقق بالإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن المسائل التي يعدها جوهرية للتدقيق؛ يحدد لهم المدقق عدم وجود مسائل جوهرية للتدقيق الواجب الإبلاغ عنها في تقريره بناء على أحداث وظروف المؤسسة والتدقيق إن وجدت. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 3-4) أوجب هذا المعيار **NAA701** على المدقق عند التوثيق إدراج المسائل التي استدعت منه إهتماما كبيرا والتفكير الذي جعله يعتبرها مسألة من المسائل الجوهرية للتدقيق أو العكس. فإن وجد التصور الذي أسس عليه المدقق عدم وجود مسألة جوهرية للتدقيق للإبلاغ عنها في تقريره أو تلك المسائل المذكورة في الفقرة 15؛ إن وجد التفكير الذي قرر بموجبه المدقق عدم تبليغ في تقريره مسألة تعتبر مثل مسألة جوهرية للتدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 4)

ثالثا. قدم المعيار الجزائري للتدقيق **NAA705** بعنوان "التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل" توضيحات وإرشادات حول مسؤولية المدقق فيما يخص إصدار تقرير مناسب في الحالات التي يبدي فيها المدقق عن رأيه حسب ما جاء به المعيار **NAA700** ثم يرى ضرورة تعديل رأيه في تقريره للكشف المالية المدققة، كما يعالج هذا المعيار **NAA705** شكل ومضمون التقرير الذي يعده المدقق في حالة التعبير عن الرأي المعدل، فمن أنواع الرأي المعدل التي يمكن للمدقق التعبير عنها هي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 1): الرأي مع التحفظ والذي يتوصل إليه المدقق بعد حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الاختلالات لها تأثير معتبر وليس لها طابع معمم في الكشف المالية كذلك عندما لا يمكن للمدقق الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية يؤسس رأيه عليها في حين يستنتج أن التأثيرات المتوقعة للاختلالات غير المكتشفة ضمن الكشف المالية

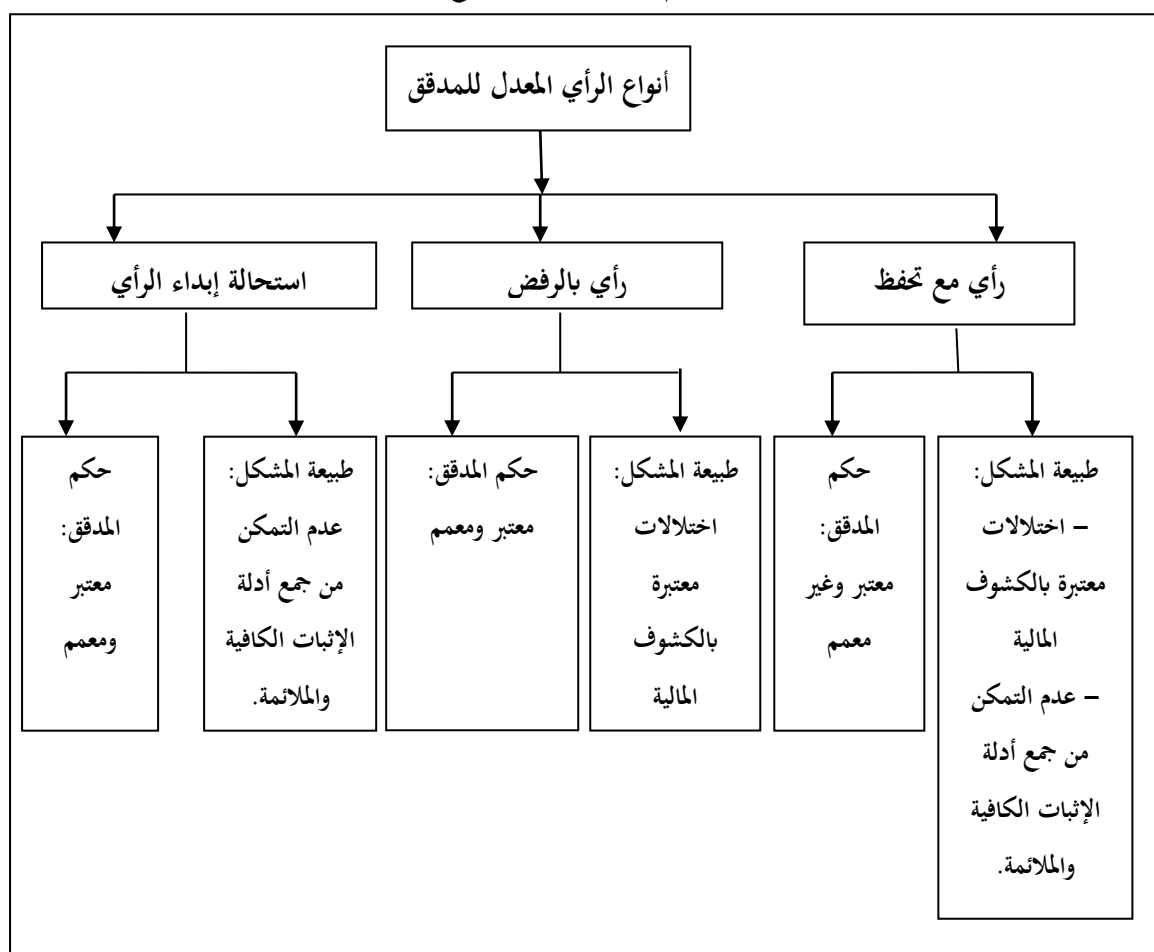
الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

قد تكون معتبرة ولكن غير معتمدة بها (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 2). أما النوع الثاني من الرأي المعدل للمدقق فهو الرأي بالرفض من خلال استنتاجه بعد جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة أن الاختلالات لها تأثير معتبر وطابع معمم على الكشف المالية ككل والمأخوذة بشكل فردي أو جماعي. أما النوع الثالث يتمثل في استحالة إبداء الرأي بسبب تعذر جمع أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من بناء رأيه للوصول لاستنتاج التأثيرات المتوقعة للاختلالات غير المكتشفة في الكشف المالية قد تكون متزامنة معتبرة ومعتمدة عليها. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 3)

يستند المدقق في تحديد واختيار الرأي المعدل على طبيعة الاختلالات المعتبرة أي المشكل الذي يستوجب التعبير عن الرأي المعدل، حكم المدقق عن التأثيرات ذات الطابع المعمم المتوقعة من الاختلالات المعتبرة التي تتضمنها الكشف المالية أو التي لا تمكن من جمع أدلة إثبات كافية وملائمة. يطبق هذا المعيار من قبل المدقق بهدف التعبير بوضوح وبشكل مناسب عن الرأي المعدل حول الكشف المالية المدققة عندما يتوصل على أساس أدلة الإثبات التي تم جمعها أن الكشف المالية تتضمن اختلالات معتبرة أو في حالة عدم جمع أدلة إثبات كافية وملائمة ليتوصل إلى الاستنتاج بأن الكشف المالية ككل لا تحتوي على اختلالات معتبرة وهي من الواجبات المطلوبة على المدقق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 2)

يوضح الشكل التالي ملخص لأنواع الآراء المعدلة:

الشكل رقم (05): ملخص أنواع الرأي المعدل



المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 3)

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

في حال ما اكتشف المدقق بعد قبوله أداء المهمة وجود قيود فرضتها الإدارة على نطاق عمله لاحتتمال إبداء المدقق رأيا مع التحفظ أو استحالة إبداء الرأي حول الكشف المالية يتوجب عليه طلب من الإدارة رفع القيود فإذا رفضت ذلك لابد للمدقق تبليغ المسؤولين عن الحوكمة غير منتمين للإدارة، مع النظر في إمكانية تنفيذ الإجراءات البديلة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، إذا لم يحصل المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة فإنه لابد للمدقق اختيار اتخاذ قرارا إبداء الرأي بتحفظ إذا توصل بأن للاختلالات غير المكتشفة على الكشف المالية تأثيرات متوقعة يمكن ان تكون معتبرة وغير معمرة عليها أو لا يكون الرأي بتحفظ مناسباً للتعبير عن خطورة الوضعية في حال ما استنتج المدقق أن التأثيرات المتوقعة للاختلالات غير مكتشفة على الكشف المالية قد تكون معتبرة ومعممة بنفس الوقت لابد عليه إما الانسحاب من المهمة أو التعبير عن استحالة إبداء الرأي حول الكشف المالية. يقوم المدقق مراعاة اعتبارات أخرى تتعلق بالتعبير عن الرأي بالرفض أو استحالة إبداء الرأي حول الكشف المالية ككل إذ لا يجب عليه إبداء رأي غير معدل في تقريره حول كشف مالي وحيد أو على عنصر واحد أو أكثر أو فقرات أو حسابات خاصة بالكشف المالي المدقق وايضا وضع هذا المعيار شكل ومضمون إعداد تقرير المدقق الذي يحتوي رأي معدل بوصف مشكلة سبب التعديل فإذا كانت ناتجة عن إفال المعلومات المطلوبة توجب على المدقق مناقشته مع المسؤولين عن الحوكمة ووصف طبيعة المعلومات التي تم إغفالها في فقرة تأسيس الرأي المعدل والإشارة إليها ما لم تمنع بموجب القانون أو التنظيم. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 3-4)

تكون فقرة الرأي المعدل التي يعبر عنها المدقق بعنوان (رأي متحفظ أو الرأي بالرفض أو استحالة إبداء الرأي) وفقا للحالة المستنتجة. يجب عند إبداء المدقق رأيه في الحالة الثالثة (استحالة إبداء الرأي حول الكشف المالية) الا يتضمن تقريره فقرة مخصصة للمسائل الجوهرية الهامة للتدقيق وفقا للتنظيم المعمول به مراعاة له (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 4). لابد للمدقق التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة عند اعتزامه ابداء رأي معدل في تقريره ليلبغهم بالظروف سبب التعديل المحتمل وصياغة الرأي المعدل من قبل المدقق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 5)

رابعا. جاء المعيار الجزائري للتدقيق NAA706 بعنوان "فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل" ليقدم توضيحات وتفسيرات عن كيفية معالجة الإبلاغات الإضافية في تقرير المدقق عندما يرى من الضروري لفت انتباه المستخدمين لنقطة أو نقاط هامة تم عرضها بالكشف المالية تعد أساسية لفهمها أو لفت انتباههم لكل في نقطة أخرى غير تلك المعروضة في الكشف المالية التي تعد مناسبة ذات صلة للفهم من قبل المستخدمين للتدقيق وتقريره ومسؤوليات المدقق المستقل، يهدف المدقق للتقدير حسب حكمه المهني الشخصي فيما اذا كان من اللازم لفت انتباه المستخدمين بوسيلة تواصل إضافي واضح في تقريره عن الحالات المذكورة أعلاه في هذا المعيار بمجال تطبيقه (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 1).

تلزم الواجبات المطلوبة على المدقق إدراج فوري لفقرة الملاحظة أو تضمينها مباشرة مع فقرة الرأي في تقريره عند جمعه لأدلة الإثبات الكافية والملائمة فقط على أن النقاط المعروضة أو المشار إليها في الكشف المالية خالية من اختلالات معتبرة، ويشير أيضا المدقق في فقرة الملاحظة إلى مرجع واضح للنقطة التي يلفت الانتباه إليها ومحلها في الكشف المالية الموصوفة لها، كما يجدد المدقق رأيه غير المعدل بالنسبة للنقطة التي الملفت لها الانتباه في فقرة الملاحظة. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 1-2)

حدد المشرع الجزائري ضمن المعيار الجزائري للتدقيق NAA706 الظروف التي تجعل من فقرة الملاحظات ضرورية في بعض الحالات عندما يكون المرجع المنصوص عليه قانونا وتنظيميا غير مقبول ما لم يكن مقننا أو لفت المدقق انتباه المستخدمين

الفصل الثالث: ————— علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

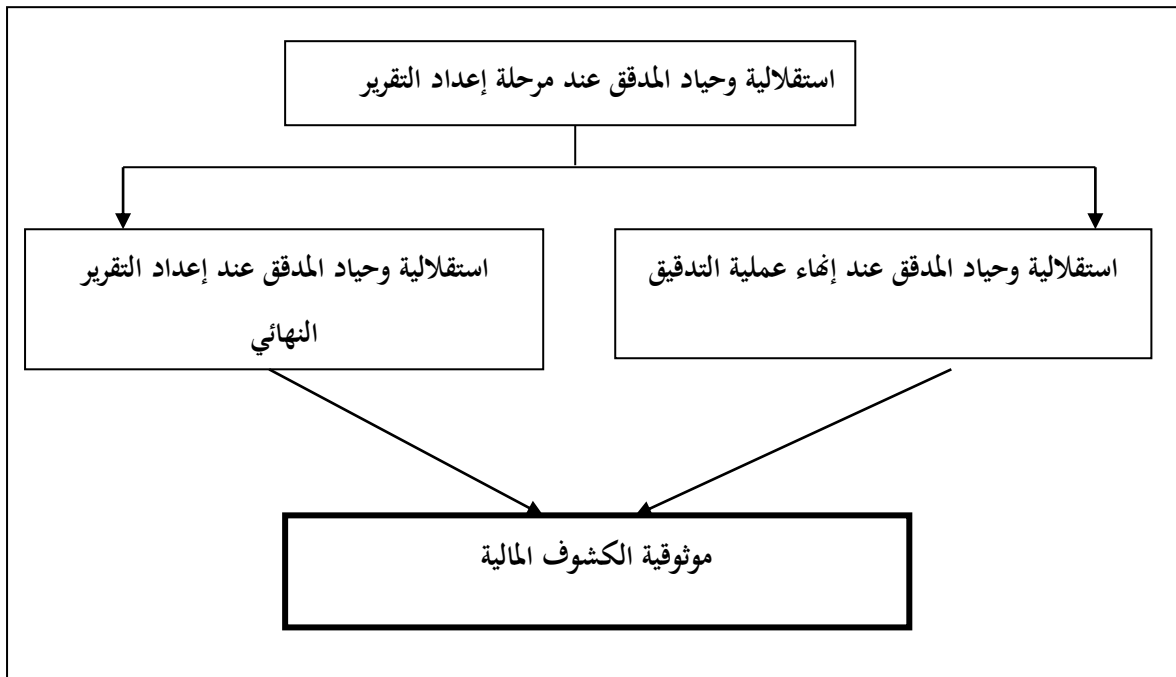
للكشف المالية أنه تم إعدادها وفق مرجع خاص أو إدراك المدقق للأحداث التي تقع بعد الإقفال حيث يسلم المدقق تقريراً معدلاً أو جديداً حسب المرجع المعتمد تطبيقه. ويعتبر إدراج فقرة الملاحظات في تقرير المدقق لا تأثير لها على رأيه. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 2)

يدرج المدقق في تقريره فقرة حول نقاط أخرى غير تلك المعروضة أو المشار إليها في الكشف المالية بشكل مباشر بعد فقرة الرأي وعند الضرورة بعد فقرة الملاحظة أو في أي موضع في تقرير التدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 3)

المطلب الثالث: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إنهاء عملية التدقيق وإعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

بعد انتهاء المدقق من المراحل السابقة لعملية التدقيق في ظل الالتزام بالاستقلالية والحياد لما لها من دور حاسم في التوصل لاستنتاجات هامة تتميز بالموضوعية والنزاهة بمرحلة إنهاء عملية التدقيق والتي تساعده في إصدار رأيه الفني المهني المحايد بكل شفافية دون تحيز لأي طرف معين ما يعزز الموثوقية في التقرير النهائي ويعكس جودة التدقيق التي تعزز بدورها الثقة للمستخدمين بالكشف المالية المدققة والصادر فيها حكم المدقق الموثوق. لذلك ستشير الدراسة في هذا المطلب بالتفصيل بأثر استقلالية وحياد المدقق في إنهاء عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي لتعزيز موثوقية الكشف المالية.

الشكل رقم (06): أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الأول: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إنهاء عملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية

يتعين على المدقق خلال مرحلة إنهاء عملية التدقيق مثلما هو الحال بالنسبة لسابق المراحل التي قام بأداء إجراءاتها المرتبطة بمهمته الالتزام بالاستقلالية والحيادية لما لها من الأثر الفعال على مصداقيتها وموثوقية النتائج التي توصل إليها التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد يظهر مدى عدالة وسلامة الكشف المالية محل الفحص والتدقيق ذو الجودة العالية وبالتالي الرفع من موثوقيتها لدى العديد من المستخدمين لها والموضحة وفقاً للنقاط الهامة الموجزة كالآتي:

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ لا بد للمدقق عند إتمام مهمة التدقيق والتحقيق والفحص في الأحداث اللاحقة في ظل الالتزام بالاستقلالية والحياد ما يمكنه من اتخاذ الإجراءات الضرورية لجمع أدلة الإثبات المقنعة حتى تاريخ تقرير المدقق دون تحميله لأية مسؤولية على العكس تقع المسؤولية على الإدارة بإبلاغ المدقق عن الأحداث التي تبرز على التقارير المالية وتؤثر فيها. ففي حال لم يتم الإبلاغ عنها من قبل الإدارة يقوم المدقق المستقل والحياد بالإجراءات اللازمة للكشف عن الأحداث اللاحقة وإدراكها بكل موضوعية وشفافية دون تحيز ما يعزز موثوقية الكشف المالية.

➤ يتحقق المدقق المستقل والحياد من الأحداث اللاحقة بكل موضوعية ونزاهة والتي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة وإن هذه الأحداث اللاحقة تؤثر بالكشف المالية مما يستدعي تأكيد المدقق من مدة معالجتها السليمة والإفصاح عنها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لذلك يدرج المدقق تاريخ تقريره حتى يعلم قارئه بأنه قام باتخاذ جميع الاعتبارات اللازمة من تأثير الأحداث والعمليات حتى تاريخ تقرير المدقق حول الكشف المالية المدققة ومسؤوليته بالنسبة لتلك الأحداث اللاحقة وعن اكتشاف حقائق بعد إصدار الكشف المالية وتوضيح أهم الإجراءات الواجب إتباعها بكل موضوعية ونزاهة للوفاء بالمسؤولية التي تترتب عنها دون أي تأثيرات.

➤ لا بد للمدقق المستقل والحياد إتباع إجراءات تدقيق موضوعية ونزيهة تمكنه من التأكد بأنه تم تحديد الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره الصادر عنه والتي من الممكن تعديلها أو الإفصاح عنها ضمن الكشف المالية، إضافة لذلك القيام بإجراءات تطبق على العمليات اللاحقة للحصول على أدلة إثبات عن مدى صحة أرصدة الحسابات لغاية تاريخ الكشف المالية بكل موضوعية ونزاهة تامة.

➤ يستعين المدقق في ظل الالتزام بالاستقلالية والحياد بمذكرة التجميع التي يعد فيها موجز من الإجراءات للقيام باستقصاء نهاية مهمة التدقيق بكل موضوعية ونزاهة دون تحيز ما يؤكد قيامه بجميع الأعمال التدقيقية الموكلة إليه وبهذا يستطيع إبداء رأيه الفني المهني المحايد حول الحسابات السنوية ويثبت مدى امتثاله لمعايير الأداء المهني في جميع مراحل عملية التدقيق والتي تؤكد صحة وموثوقية النتائج النهائية التي توصل إليها المدقق المستقل والحياد قبل إصدار تقريره النهائي.

➤ أثناء مرحلة إنهاء عملية التدقيق يقوم المدقق المستقل والحياد التأكد من جمع أدلة الإثبات النهائية الكافية والملائمة التي تدعم قراراته وأرائه حول الاستنتاجات التي يستخلص بها النتائج النهائية من عملية التدقيق ككل. هذا يعني أن المدقق المستقل والحياد يقوم بتدقيق شامل لجميع المعلومات والأدلة النهائية المتحصل عليها لضمان دقتها وصلاحياتها من أجل دعم رأيه الفني المحايد وتعزيز الثقة بتقريره النهائي حول الكشف المالية التي تم فحصها وتدقيقها.

➤ عند مرحلة نهاية مهمة التدقيق تدفع الاستقلالية والحياد بالمدقق كونها من المبادئ الأخلاقية المهنية التحقق التام من عدم وجود أي تضارب في المصالح وأنه قد امتثل بالوفاء بمتطلبات معايير الاستقلالية والحياد التي تقضي بأن يقتصر تفاعل اتصال المدقق المستقل والحياد مع الإدارة لمناقشة النتائج النهائية دون تأثير منها عليها والتأكد من عدم وجود أية قضايا عالقة تحتاج للمعالجة قبل إتمام تقرير المدقق النهائي المحايد.

➤ إن التزام المدقق أثناء مرحلة إنهاء عملية التدقيق بالاستقلالية والحيادية يدفع به للوفاء بالامتثال بمتطلبات معايير التدقيق الدولية والمحلية والتشريعات واللوائح القانونية المنصوص عليها المتعلقة بمجال التدقيق تضمن إصدار أحكام مهنية واتخاذ قرارات تدقيقية صارمة وموضوعية مبنية على الوقائع، الأدلة الكافية والملائمة بشكل نزيه وشفاف دون تحيز أو تدخل للإدارة أو أي طرف آخر

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

هذا ما يعزز الثقة في الرأي الذي سيبيده المدقق المحايد بتقريره النهائي عن الكشف المالية محل فحصه وتدقيقه الذي بدوره يعزز ثقة المستخدمين دون أدنى شك في عدالة وموثوقية الكشف المالية ويمكن أيضا تعزيز الشفافية والمساءلة بالكشف والتقارير المالية.

الفرع الثاني: أثر استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير النهائي في تعزيز موثوقية الكشف المالية

من خلال هذا المطلب سنحاول التعرف على أثر استقلالية وحياد المدقق في إعداد التقرير النهائي لتعزيز موثوقية الكشف المالية وفقا لما يلي:

➤ من أهم الخصائص التي لا بد أن يتميز بها التقرير النهائي المعد من طرف المدقق بعد إتمام جميع مراحل عملية التدقيق خاصيتي الاستقلالية والحيادية لضمان عدم تدخل الإدارة أو أي تضارب في المصالح وأن يكون التقرير النهائي خاليا من التحيز يعطي الصورة الواقعية للمركز المالي للمؤسسة والمبني على أسس سليمة من أدلة الإثبات والقرائن المقنعة والكافية والملائمة.

➤ تضمن استقلالية وحياد المدقق إعداد تقرير موضوعي يعكس الصورة الدقيقة والموضوعية للواقع المالي للمؤسسة دون تأثيرات من الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية الأخرى مالا يثير الشك في مصداقيته ونزاهته دون تحيز أثناء قيامه بعملية التدقيق بمراحلها المذكورة ما يسمح له بإبداء رأيه المهني المحايد المؤسس وفقا للأحكام وقرارات المدقق المحايدة التي لم تخضع لرغبات الإدارة أو مصالح شخصية أو تضارب في المصالح ما يعزز الموثوقية أكثر بالتقرير النهائي الصادر عن المدقق حول الكشف المالية لدى الأطراف المستفيدة منها في اتخاذ القرارات العديدة.

➤ تجعل الاستقلالية والحيادية المدقق يمثل للمعايير المهنية للتدقيق والالتزام الصارم بها في إعداد التقرير النهائي حول الكشف المالية ما يجعله أكثر قبولا واعترافا به من قبل العديد من الجهات التنظيمية المهنية والرقابية ما يعزز الاعتماد عليه من قبل المستخدمين لاتخاذ القرارات المناسبة.

➤ بناء على الاستقلالية والحيادية التي يتمتع بها المدقق من خلال التحليل الشامل والتدقيق الموضوعي للكشف المالية يمكن الكشف عن المسائل المحاسبية الحرجة أو الأنظمة التي تحتاج لمعالجة صارمة ما يستوجب من المدقق المستقل والمحايد إعداد تقرير نهائي يتضمن الملاحظات والتوصيات أو الاقتراحات التي تعالج هذه المسائل المحاسبية الحرجة أو تحسين من فعالية الأنظمة ما يحقق الجودة بعملية التدقيق وتعزيز موثوقية الكشف المالية المدققة.

➤ عند إعداد المدقق المستقل والمحايد التقرير النهائي يحدد المخاطر المتوقعة من عملية التدقيق التي تم الكشف عنها عند أدائه مهمته بكل موضوعية وشفافية موضحا آثارها مما يساعد في اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة للحد منها أو تقليل آثارها.

➤ يوضح المدقق المستقل والمحايد أثناء إعداد التقرير النهائي مدى صحة وسلامة المعلومات المالية الواردة بالكشف المالية من خلال بيان كافة الأحداث الجوهرية التي تؤثر على البيانات المالية وأن الإفصاح عنها تم بكل موضوعية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يعزز الثقة بتقريره النهائي.

➤ يلتزم المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية والحياد في تقريره المتضمن رأيه بإظهار الحقيقة الكاملة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة مالية معينة مستندا على أدلة إثبات كافية وملائمة تم تقييمها بدقة وموضوعية وتوضيحها ضمن تقريره النهائي دون تدخل أو ضغوط للتأثير على الحقائق المكتشفة ما يعزز الموثوقية في الكشف المالية التي تم فحصها وتدقيقها.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ تعتبر موثوقية ومصداقية التقرير النهائي للمدقق الأساس القوي المعتمد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والإدارية الهامة بالنسبة للجميع من المستفيدين من استخدامها لأنه دليل لتجنب النزاعات القانونية المحتملة من خلال النتائج النهائية التي يتضمنها التقرير النهائي التي تعكس موضوعية وشفافية ونزاهة الرأي الذي يتضمنه التقرير النهائي المعد من طرف المدقق الذي التزم بالاستقلالية والحيادية في أداء مهمة التدقيق الموكلة له ما يؤكد جودة التقرير النهائي وبالتالي جودة التدقيق.

➤ لا بد أن يتميز تقرير المدقق بالشفافية خاليا من التحريفات الجوهرية وهذا لا يتم إلا بالتزام المدقق بالاستقلالية والحياد التي ترتبط ارتباطا قويا بتحقيق جودة التدقيق فكلما زادت استقلالية المدقق وحياده تحسنت جودة التدقيق أكثر رغم التهديدات التي يتعرض لها المدقق أثناء عملية التدقيق.

➤ من الضروري أن يعتمد الحكم المهني للمدقق عند إعداد تقريره على صدقه الفكري وموضوعيته ونزاهته المثلثة في استقلاليته التي تختلف عن تصور المستخدمين كأطراف ثالثة إذ ترتبط بالحالة الذهنية للمدقق التي تسمح له بالتعبير عن النتائج النهائية دون تأثيرات داخلية أو خارجية قد تعرض حكمه المهني للخطر لذا لا بد من التمسك بالشك المهني الذي يمكنه من السلوك النزيه والممارسة الموضوعية في إبداء الرأي المحايد ما يعزز الثقة في حكمه المهني وتقريره لدى الأطراف الأخرى.

➤ تملّي الاستقلالية والحياد على المدقق عند إعداد التقرير النهائي في الإفصاح بحرية تامة عن نتائج عمله ما يمكنه من إبداء رأيا غير متحيز حول الكشف المالية رغم مواجهته لضغوط من أجل تغيير رأيه وإيصال رأي مختلف له الصلة بحجج الإدارة وتدخلها ما يفقد الثقة في رأي المدقق حول المعلومات الواردة بالكشف المالية التي تم فحصها وتدقيقها.

➤ يأخذ المدقق بعين الاعتبار إشرافه على فريقه المساعد بالتحقق من كل ما قاموا بأدائه مما يشجعه على الإبلاغ باستقلالية وحياد أكبر عند إعداد تقريره النهائي هذا ما يؤكد الحاجة المتزايدة للحفاظ على موضوعية ونزاهة فريقه المساعد خلال عملية التدقيق، ففي حالة القيام بفحص ملف التدقيق من قبل المدقق يستوجب القيام ببذل العناية المهنية اللازمة بكل موضوعية وأمانة ما يعزز استقلاليته في الواقع والقيام بإجراءات إضافية للاطلاع ضمن إطار تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات.

➤ تضمن استقلالية وحياده المدقق تجنب أي وصاية من الغير لتعديل الوقائع المكتشفة والمدرجة ضمن تقرير صادر منه كاستبعاد بعض العناصر ذات الأولوية الهامة من تقرير المدقق الرسمي المرفق بالكشف المالية المدققة ما يضعف استقلاليته ويبحث بالشك لدى الغير عن مصداقيته في إبداء رأي محايد يكشف كل الحقائق والوقائع المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق .

➤ يتطلب من المدقق الحفاظا على استقلاليته وحياد وعدم إثارة الشك في تقريره لدى الغير بتفادي استخدام العبارات المعقدة والألفاظ الغامضة أو التي تتضمن في مضمونها أكثر من معنى واحد سواء بقصد أو بدونه عند إصدار حكمه بإبداء الرأي الفني المحايد أو تقديم ملاحظات وتوصيات محددة.

➤ يستند المدقق على الاستقلالية والحياد كدعامة أساسية لصياغة القرارات التي تجسد المزيج الإستراتيجي لجودة التدقيق من أجل حماية مصالح المساهمين وتعزيز موثوقية الكشف والتقارير المالية ككل.

➤ من بين العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المدقق الأتعاب الشرطية التي تحددها الإدارة وفقا لنتائج محددة يتفق عليها مع المدقق ضمن عقد بينهما وهو ما جرمه القانون لأن تقرير المدقق ينحاز للإدارة بتلبية رغباتها ما يعكس التأثير السلبي الذي تظهره النتائج النهائية من عملية التدقيق الموكلة له وبالتالي فقدان الثقة في كل ما ورد بتقرير المدقق حول مصداقية وعدالة الكشف المالية.

الفصل الثالث: علاقة استقلالية وحياد المدقق بموثوقية الكشف المالية

➤ تفرض الاستقلالية والحياد على المدقق وأسرته رفض الهدايا والهبات الممنوحة له من طرف الإدارة وغيرها من الأطراف الأخرى بهدف تجنب تأثيرهم وتدخلهم بعمله الموكل إليه ما يدفع به لكشف الحقائق كاملة عن المعلومات المالية التي تحتويها الكشف المالية والمنافية لرغبات وطلبات الإدارة وغيرها ما يكرس الرفع من مستوى موضوعية ونزاهة تقرير المدقق وحياد رأيه الفني الذي يعزز الثقة في نتائج عملية التدقيق أكثر ويجنبه الشك عن عدم قدرته عن كشف كل التجاوزات والمخالفات أو حجبها.

➤ أشار المعيار الجزائري لإدارة الجودة **NAGQ2** بعنوان: "**فحوصات جودة المهمات**" بأن مراجعة جودة المهمة تتمثل في التقييم الموضوعي للأحكام الهامة التي أصدرها فريق مهمة التدقيق والاستنتاجات المستخلصة بشأنها حيث يقوم المسؤول عن مراجعة جودة المهمة دون أن يكون منتما لفريق مهمة التدقيق بتقييم تلك الأحكام الصادرة بالتحقق من المعايير المهنية المطبقة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المستعملة، دون أن يكون القصد من مراجعة المهمة تقييم الالتزام بجميع المعايير والمتطلبات القانونية أو السياسات أو إجراءات المكتب، لا بد أن يلتزم مراجع جودة المهمة بقواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة لاسيما تلك المرتبطة بالتهديدات التي تمس بالموضوعية والاستقلالية. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 2-3)

➤ وفقا للواجبات المطلوبة التي تضمنها المعيار الجزائري للتدقيق **NAA 220** بعنوان: "**إدارة الجودة لتدقيق الكشف المالية**" فيما يخص قواعد الأخلاقيات المهنية ذات الصلة بما في ذلك المرتبطة بالاستقلالية التي تلزم مسؤول المهمة اكتساب فهم الأخلاقيات ذات الصلة خاصة منها الاستقلالية المطبقة بغض النظر عن طبيعة وظروف مهنة التدقيق مع إعلام أعضاء فرق عمله أيضا بما وذلك من أجل تحديد وتقييم التهديدات التي تواجه الامتثال لقواعد أخلاقيات ذات الصلة بما فيها الاستقلالية ومدى الاستجابة لتلك التهديدات أو الظروف التي تؤدي إلى مخالفة قواعد الأخلاقيات ذات الصلة بما فيها الاستقلالية والمسؤوليات الملقة عليهم عند المخالفة لاتخاذ المدقق المسؤول عن المهمة التدابير اللازمة. يتوجب على مسؤول المهمة طوال عملية التدقيق أن يبقى منتبها باستخدام الملاحظة وطلب المعلومات عند الضرورة، لمخالفة أعضاء فريق المهمة لقواعد الأخلاقيات ذات الصلة أو السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالمكتب. في حال ما علم مسؤول المهمة عن طريق نظام جودة المكتب أو من مصادر أخرى، بوقائع تشير إلى عدم احترام قواعد الأخلاقيات ذات الصلة والتي تطبق على طبيعة وظروف مهمة التدقيق، التشاور مع أشخاص آخرين داخل المكتب باتخاذ التدابير المناسبة، فقبل تاريخ تقرير المدقق يجب على مسؤول المهمة أن يتحمل مسؤولية تحديد ما إذا كانت قواعد الأخلاقيات ذات الصلة بما في ذلك المرتبطة بالاستقلالية قد تم احترامها ما يضمن جودة تدقيق الكشف المالية ما يعزز موثوقية الكشف المالية. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، صفحة 3)

خلاصة الفصل:

تعد فعالية التدقيق مصدر هام جدا للحفاظ على ثقة العديد من المستخدمين والذي يتحقق من خلال استقلالية وحياد المدقق التي تعتبر بدورها عنصرا حيويا للقيام بجميع مراحل عملية التدقيق خاصة تلك المتعلقة بإعداد التقرير النهائي الذي يصدره المدقق دون تدخلات الإدارة أو الخضوع لرغبات الأطراف الخارجية والذي يتضمن رأي المدقق الفني والمحايد حول الكشف المالية التي تم فحصها وتدقيقها. فقد أظهرت الدراسة النظرية أن التزام المدقق بالاستقلالية والحياد لها الأثر الفعال في جميع مراحل عملية التدقيق (التخطيط لعملية التدقيق، الفحص وجمع والإثبات، إعداد التقرير) التي تؤدي إلى استنتاجات تبنى على أساس أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة ليصل بها إلى النتائج النهائية من أداء مهمته بكل موضوعية ونزاهة وشفافية وخلوها من أي تحريف أو تلاعبات أو تحيز لأي طرف معين ما يسمح بتجنب المخاطر المحتملة عند القيام بعملية التدقيق لها علاقة بإضعاف استقلالية وحياد المدقق، فمن هذه النتائج النهائية يتم إنشاء تقرير يعكس الحقائق ذات الصلة بمدى عدالة ومصداقية ودقة المعلومات المصرح بها ضمن الكشف المالية التي تخضع للفحص والتدقيق والتي يمكن أن تكون أساس اتخاذ القرارات السليمة، فكلما كان تقرير المدقق المستقل والمحايد موثوقا كلما زادت جودة التدقيق مما يعزز موثوقية متخذي القرار (المستخدمين) بالكشف المالية المدققة.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

تمهيد:

بعد تناول الإطار النظري والإمام بجميع جوانبه النظرية ضمن ثلاثة فصول سابقة تتعلق باستقلالية وحياد المدقق وأثرها في تعزيز موثوقية الكشف المالية، خصت الدراسة الجانب التطبيقي بتناول دراسة كمية من خلال إسقاط المعارف والمفاهيم النظرية للجانب النظري من الدراسة على الواقع العملي لاستقلالية وحياد المدقق في جميع مراحل عملية التدقيق بالجزائر وأثرها في تعزيز موثوقية الكشف المالية في شكل دراسة ميدانية حيث تم الاعتماد على دراسة استقصائية بهدف فحص آراء عينة من المدققين الممثلين في محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر وأيضاً الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق خاصة المهنيين منهم بالجامعات الجزائرية بمختلف ربوع الوطن. فلتحقيق الغاية من الدراسة الاستقصائية تم الاستعانة باستخدام استبيان كأداة أساسية لجمع البيانات. للإجابة على المشكلة الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة سيتم استعراض الإطار المنهجي وأدوات الدراسة الميدانية ثم الانتقال إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي باختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية مع تقديم تفسير لها. في الأخير يتم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل لها. في هذا السياق المتبع لإنجاز الدراسة الميدانية سيتم معالجة هذا الجانب التطبيقي من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

في هذا المبحث الأول من الجانب الميداني للدراسة سيتضمن الإلمام بجميع الجوانب المنهجية التي تعكس الإطار المنهجي للدراسة الميدانية بما يتوافق مع دراسة أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية موجهة لمعرفة آراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر، يتضمن الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وصف لمجتمع الدراسة وعينتها مع توضيح الأساليب المعتمد عليها في قياس المتغير المستقل والمتغير التابع للدراسة، ثم تحديد الحدود المكانية والزمانية لها مع ذكر مختلف مصادر جمع البيانات الضرورية لانجاز الدراسة الميدانية، لإتمام هذا المبحث سيتم التطرق للأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية من أجل تسهيل معالجة البيانات التي تخدم موضوع الدراسة.

المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

يمكن اعتبار منهج الدراسة بأنه مجموعة من الخطوات التي يستخدمها الباحث للوصول إلى الطرح المعلوماتي، وترتيبه وتنظيمه وفقا لما يتلاءم مع طبيعة الظاهرة أو المشكلة التي يتناولها في دراسته، حيث تكون المعلومات مرتبطة بإطار عام يتبناه المنهج العلمي المستخدم، وهذا الإطار يختلف من منهج لمنهج آخر، وكل ظاهرة أو مشكلة لها منهاج مناسب والذي يساعد الباحث في صياغة المعلومات بشكل منطقي، وبما أن الدراسة تسعى للوصول إلى معرفة دقيقة ومفصلة حول "أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية -دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر"، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج العلمي، وهذا يتوافق مع المنهج الوصفي والتحليلي، الذي يهدف إلى جمع البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، حيث أن المنهج الوصفي التحليلي سيتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة. إن الدراسة ستعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة. ولأن المنهج الوصفي التحليلي يناسب موضوع هذه الدراسة، حيث يصفها وصفا دقيقا، ويعبر عنها كيفا وكما، ومن ثم استخلاص النتائج وتقييمها واختبار فرضيات الدراسة بهدف التوصل إلى توصيات واضحة وعملية.

في هذا المطلب سيتم وصف أفراد مجتمع الدراسة مع تحديد عينة من هذا المجتمع، ثم محاولة تحديد أساليب قياس متغيرات الدراسة، بعده الانتقال لتحديد الحدود المكانية والزمانية للدراسة الميدانية، دون إغفال ذكر مختلف المصادر التي استندت إليها الدراسة الميدانية عليها لجمع البيانات الضرورية التي تخدم تحقيق الغرض من هذه الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة مجموعة من العناصر أو المفردات أو مجموعة من الوحدات الإحصائية التي تتميز بخصائص أو خاصية تشترك فيها يمكن أن تميزها عن غيرها من المفردات المشكلة لمجتمع آخر أو غيرها من العناصر الأخرى محل اهتمام الباحث والدراسة الاستقصائية. نظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة في الغالب يواجه الباحث صعوبة القيام بعملية المسح الشامل له ولجميع مفرداته أو عناصره لذلك يختار الباحث عينة للدراسة من أفراد مجتمع الدراسة ثم يقوم عند الوصول إلى نتائج البحث يعممها على باقي أفراد مجتمع الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

أولا. مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من جميع المدققين الممثلين في محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين المهنيين بالجزائر بالإضافة إلى الأكاديميين المختصين بمجال المحاسبة والتدقيق في الجامعات الجزائرية عبر جميع ربوع القطر الجزائري، حيث قدر عددهم الإجمالي بـ 3575 فردا فقد تم تحديد عدد المدققين وفقا لجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الصادرين عن المجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 1-184) (المجلس الوطني للمحاسبة، 2024، الصفحات 6-31)، أما الأكاديميين فقد تم تقدير عددهم حسب عدد الأساتذة الأكاديميين المتخصصين بقسم المحاسبة والمالية في كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر. ونوضح توزيع مجتمع الدراسة وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (16): توزيع مجتمع الدراسة

أفراد المجتمع	النوع	الأشخاص الطبيعيون	الأشخاص المعنويون	المجموع
محافظي الحسابات	2 801	21	2 822	
الخبراء المحاسبين	318	11	329	
الأكاديميين	424	/	424	
المجموع	3543	32	3575	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: مقرر رقم 118 المؤرخ في 16 ماي 2024 يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني

للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمات الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعنوان نشاط 2024

نلاحظ من الجدول رقم (16) أعلاه أن مجتمع الدراسة يتشكل من أغلبية محافظي الحسابات بعدد إجمالي يقدر بـ: 2 822 بحيث يبلغ عدد الأشخاص الطبيعيين 2 801 والباقي منهم يمثل الأشخاص المعنويين، أما ما يمثله الخبراء المحاسبين داخل مجتمع الدراسة ما بعد 329 خبير محاسبي منهم 318 أشخاص طبيعيين والباقي 11 شخص معنوي (مؤسسات). أما بالنسبة للأكاديميين المتخصصين بقسم المحاسبة والمالية في كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قدر بـ: 424 أستاذ جامعي أكاديمي.

ثانيا. عينة الدراسة:

يقصد بالعينة " مجموعة جزئية من المجتمع الأصلي فيكون حجم العينة هو عدد مفرداتها وعادة تجري الدراسة على العينة" (بركات، 2013، صفحة 3)، فمن الحالات النادرة التي يتمكن الباحث التواصل مع أفراد المجتمع كله لذا يقوم بتحديد عينة تشترك في نفس مواصفات وخصائص المجتمع ومثله له قصد جمع البيانات من أجل إجراء بحث كمي والتي من خلالها يستطيع الباحث تعميم النتائج التي يتحصل عليها من عينة المجتمع.

تصنف العينات إلى صنفين أساسيين: عينات احتمالية (عشوائية) وعينات غير احتمالية (غير عشوائية). فالعينات الاحتمالية (العشوائية) تسحب من المجتمع الإحصائي الأصلي المعروف عادة ما يسمح لجميع أفراد المجتمع الأصلي الحصول على نفس فرصة الظهور عند سحب العينة ما يجعل تعميم النتائج على المجتمع الأصلي بكل ثقة ممكنا، كما يصنف هذا النوع من العينات بدوره إلى عدة أنواع وهي: العينات العشوائية البسيطة، العينات العشوائية المنتظمة، العينات العشوائية الطبقية، العينات العشوائية العنقودية. أما بالنسبة للعينات غير الاحتمالية (غير العشوائية) تسحب من مجتمع إحصائي أصلي غير معروف على عكس

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

الصف السابق ما لا يسمح لجميع أفراد المجتمع الأصلي الحصول على نفس فرصة الظهور عند سحب العينة ما يمنع تعميم النتائج على المجتمع الأصلي، ويصنف هذا النوع من العينات غير العشوائية بدورها إلى: العينة غير العشوائية المتاحة، العينة غير العشوائية القصدية، العينة غير العشوائية الحصصية، العينة غير العشوائية كرة الثلج.

ونظرا لمعطيات الدراسة فقد تم الاعتماد على العينة العشوائية البسيطة من المجتمع الإحصائي الأصلي للدراسة الممثل في الجدول رقم (16) من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممثلين للمدققين بالجزائر المزاوئين للمهنة إضافة للأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق نظرا لكونهم الفئة أكثر اطلاعا على المعارف النظرية وأحدث المستجدات التي يشهدها مجال التدقيق والمحاسبة، حيث يمكن الاعتماد على هذه العينة العشوائية البسيطة للتوصل إلى النتائج المطلوبة واختبار فرضيات الدراسة، حيث قدر حجمها في الدراسة بـ : 346 فرد، بالاعتماد على معادلة روبرت ماسون لحساب حجم العينة الموضحة بالمعادلة التالية :

(V.KREJCIE & W.MORGAN, 1970, p. 610)

$$n = \frac{M}{[(S^2 \times (M - 1)) \div pq] + 1}$$

M: حجم المجتمع؛

S: قسمة الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 أي قسمة 1.96 على معدل الخطأ 0.05؛

P: نسبة توافر الخاصية وهي 0.50؛

q: النسبة المتبقية للخاصية وهي 0.50.

وعليه فقد تم توزيع 346 استمارة استبيان على المدققين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) والأكاديميين بالجزائر، بالاستناد على التوزيع الإلكتروني والتوزيع اليدوي من خلال التنقل لبعض مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر للحصول على الإجابات التي تخدم أهداف الدراسة، وتم استرجاع 323 استمارة استبيان بنسبة 93,35%، في حين تم إستثناء منها 11 استمارة استبيان بعد فحصها بدقة لأنها غير كاملة، وبالتالي فقد قدرت العينة المستخدمة في الدراسة من خلال عدد استمارات الاستبيان المقبولة والسليمة التي تمكن من التحليل الإحصائي يساوي 312 فرد أي ما يعادل نسبة 90,17%. يوضح الجدول التالي توزيع استمارة استبيان الدراسة بالتفصيل:

الجدول رقم (17): توزيع استمارات استبيان الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100%	346	عدد استمارات الاستبيان الموزعة
93,35%	323	عدد استمارات الاستبيان المسترجعة
06,65%	23	عدد استمارات الاستبيان غير المسترجعة
90,17%	312	عدد استمارات الاستبيان المسترجعة مقبولة للتحليل
03,18%	11	عدد استمارات الاستبيان المسترجعة غير مقبولة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: حدود الدراسة الميدانية

حدود الدراسة الميدانية المكانية والزمانية نوجزها كما يلي:

أولاً. الحدود المكانية للدراسة الميدانية:

تعد الغاية من الدراسة بيان أثر استقلالية وحياد المدقق خلال جميع مراحل عملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية لذلك استندت الدراسة على آراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر .

ثانياً. الحدود الزمانية للدراسة الميدانية: تم بداية انجاز الجزء التطبيقي للدراسة الميدانية من بداية شهر جويلية 2024 إلى غاية شهر جانفي 2025.

ثالثاً. الحدود البشرية للدراسة الميدانية:

تعتمد هذه الدراسة الميدانية على آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر الذين يزاولون المهنة والمسجلين ضمن جدولين للمهنيين الصادرين عن المجلس الوطني للمحاسبة، والأكاديميين الممثلين في الأساتذة الجامعيين المتخصصين بمجال المحاسبة والتدقيق في الجامعات الجزائرية بمختلف ربوع الوطن وكل هذه العينة يملكون المهارات العلمية والعملية والكفاءة بمجال المحاسبة والتدقيق.

رابعا. الحدود الموضوعية للدراسة الميدانية:

سعت الدراسة بالاهتمام بكل المعلومات والتفاصيل ضمن مواضيع ومحاور لها علاقة بأثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية حسب آراء عينة من المدققين (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين) والأكاديميين بالجزائر.

الفرع الثالث: قياس متغيري الدراسة

تضم الدراسة متغيرين وهما: المتغير المستقل (استقلالية وحياد المدقق)، والمتغير التابع (موثوقية الكشف المالية) لذلك سنحاول بشكل موجز بيان كيف تم قياس متغيرات الدراسة كالآتي:

أولاً المتغير المستقل (استقلالية وحياد المدقق):

في هذه الدراسة اعتمدت لقياس استقلالية وحياد المدقق الممثل للمتغير المستقل من الدراسة على استخدام أبعاد استقلالية وحياد المدقق في مختلف مراحل عملية التدقيق وهي: استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات، استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير.

ثانياً: المتغير التابع (موثوقية الكشف المالية):

اعتمد في هذه الدراسة لقياس موثوقية الكشف المالية التي تمثل المتغير التابع للدراسة على جميع ما تحتويه موثوقية الكشف المالية من مختلف جوانبه كبعد واحد من: خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة بالكشف المالية (الخلو من الأخطاء الجوهرية، الحيادية، الدقة والشمولية -الكفاية-)، ثقة مستخدمي الكشف المالية (المعلومات المالية المفيدة المقدمة لاتخاذ القرارات المختلفة).

الفرع الرابع: مصادر جمع البيانات

تم جمع البيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة لتحقيق الغاية من البحث فيه بالاعتماد على مصادر ثانوية متعلقة بالدراسة النظرية ومصادر أولية مرتبطة بالدراسة الميدانية نوجزها كما يلي:

أولاً. مصادر ثانوية لجمع البيانات:

اتجهت الباحثة في دراستها لمعالجة الإطار النظري في جمع البيانات التي تخدم موضوع بحثها إلى مصادر ثانوية المثلة في: المراجع والكتب باللغتين الأجنبية والعربية، الأبحاث والدراسات الأكاديمية السابقة التي تطرقت بصورة مباشرة أو غير مباشرة لموضوع الدراسة، المقالات والدوريات والتقارير، القوانين والمراسيم التشريعية الصادرة عن المشرع الجزائري في إطار استقلالية وحياد المدقق وأيضا الكشوف المالية، المعايير الدولية والمحلية للتدقيق الصادرة عن الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية للمهنة، الإطلاع والبحث في مواقع الانترنت ومواقع الذكاء الاصطناعي المتعددة.

ثانياً. مصادر أولية لجمع البيانات:

اتضح للباحثة عدم كفاية المصادر الثانوية لبلوغ تحقيق الغرض من الدراسة وأهدافها واختبار الفرضيات والتأكد من صحتها، لذا لجأت إلى الاعتماد على مصادر أولية لجمع البيانات التي تساعد في تحليل الجانب الميداني لموضوع الدراسة وذلك باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية للتحليل الموجه لعينة من آراء المدققين والأكاديميين بالجزائر والتي تخضع إجاباتهم للتحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS ما يحقق هدف الدراسة في معالجة الإشكالية المطروحة.

المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية

تحتاج الدراسة الميدانية إلى جمع البيانات، وهذا بغرض معالجتها والحصول على المخرجات، وبطبيعة الحال فإن الوصول إلى نتائج دقيقة وموضوعية يحتاج إلى توفر بيانات بدرجة عالية أو مقبولة من الدقة وسليمة إلى حد ما عن متغيرات موضوع البحث، وبغرض الحصول على البيانات تم استخدام أداة الاستبيان وأساليب إحصائية في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

أولاً. أداة الاستبيان

إلتزاما بنوعية البيانات المراد جمعها وطبيعة الدراسة فقد تم استعمال أداة الدراسة الميدانية المعتمدة والمتمثلة في الاستبيان لمعالجة موضوع الدراسة، فهو وسيلة من وسائل جمع البيانات غالبا ما يستخدمها الباحثون يصمم في شكل استمارة تضم مجموعة من الفقرات المكتوبة حول موضوع الدراسة، والتي توجه لعينة من أفراد المجتمع الأصلي بهدف الحصول على بيانات موضوعية (إجابات عن تساؤلات مطروحة لهم) لتحليلها والوصول إلى نتائج نهائية للبحث، يعد تصميم استمارة الاستبيان أمر ضروري يستلزم الدقة حسب طبيعة الموضوع وأهداف الدراسة.

ثانياً. مراحل تحضير استمارة الاستبيان:

تكتمل للإطار المنهجي للدراسة وتحقيق الغاية منه وسعيا من الباحثة لمعرفة مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق عند قيامه بعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوف المالية.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

- تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات اللازمة لمعالجة الدراسة الميدانية بعد الإطلاع على مختلف الدراسات الأكاديمية الأجنبية والعربية السابقة التي لها صلة بمتغيرات الدراسة (استقلالية وحياد المدقق، موثوقية الكشف المالية) ما ساعد الباحثة في تحديد أبعاد المتغير المستقل وبعد المتغير التابع ما ساهم في تحقيق تصور واضح لهيكل استمارة الاستبيان والقيام بالتعديلات الضرورية لإعداد استمارة استبيان نموذجية تحقق أغراض الدراسة.
- ركزت الباحثة في تصميمها لاستمارة الاستبيان الأولية على صياغة أسئلة بسيطة وواضحة خالية من التعقيد لتكون قابلة وسهلة للفهم من قبل أفراد العينة الموجه لهم الاستمارة مع أخذها بعين الاعتبار ترتيب محاور وأسئلة الاستبيان ذات الصلة بمتغيرات الدراسة بشكل منهجي ومعقول يتوافق مع موضوع الدراسة.
- قامت الباحثة بعرض استمارة الاستبيان الأولية على مجموعة من الأكاديميين المحكمين الممثلين في : الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، أساتذة جامعيين متخصصين في مجال منهجية البحث العلمي، بعض المهنيين المزاوولون للمهنة من أجل استطلاع آرائهم وملاحظاتهم واقتراحاتهم حول الجانب الشكلي لاستمارة الاستبيان ومضمونه.
- بعد الحصول على اقتراحات وملاحظات والانتقادات البناءة من طرف الأساتذة المحكمين تم تحين استمارة الاستبيان الأولية.
- تم إعداد استمارة استبيان نهائية للتوزيع باللغتين العربية والأجنبية كما هو موضح في الملحق رقم (01)، الملحق رقم (02).

ثالثا. هيكل ومحتوى استمارة الاستبيان:

صمم هيكل استمارة الاستبيان بتقسيمه إلى جزئين رئيسيين وهما:

1- الجزء الأول: البيانات الشخصية

يتناول هذا الجزء الأول الحصول على البيانات الشخصية الخاصة بأفراد عينة الدراسة بطرح أسئلة ذات الصلة بالسلمات الشخصية لهم والتي ينعكس مضمونها عن: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وذلك من أجل التأكد من قدرة أفراد العينة المستجوبين لاستجاباتهم الجادة في الإجابة على محتوى استمارة الاستبيان بكل دقة ويعود ذلك لمعارفهم المكتسبة بالمجال وخبرتهم وكفاءتهم ومهارتهم العلمية والعملية المتوفرة لديهم.

2- الجزء الثاني: محاور ومجالات الاستبيان

خصص الجزء الثاني من هيكل استمارة الاستبيان للتطرق إلى مجالات الاستبيان الذي يحتوي على 44 فقرة موزعة ضمن محورين رئيسيين وفقا للآتي:

➤ **المحور الأول: استقلالية وحياد المدقق (المتغير المستقل)**، يحتوي على المجالات الثلاثة وهي:

- **المجال الأول: استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق** ، يتضمن 10 فقرات الغاية منها معرفة مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق قبل قبول المهمة وعند التخطيط وعند إعداد برنامج التدقيق المتعلق بعملية التدقيق.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

- المجال الثاني: استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات، يتضمن 10 فقرات الغاية منها معرفة مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق عند مرحلة الفحص للحسابات وجمع وتقييم أدلة الإثبات.
 - المجال الثالث: استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير، يتضمن 10 فقرات الغاية منها معرفة مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق عند مرحلة إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق.
- المحور الثاني: موثوقية الكشف المالية (المتغير التابع)، يحتوي على 14 فقرة .
- رابعا. قياس محاور الاستبيان:

لقياس محاور الاستبيان تم الاعتماد على مقياس ليكرت (Scale Likert) المتدرج خياراته من واحد غير موافق بشدة (Disagree Strongly) إلى خامسا موافق بشدة (Agree Strongly) وهو المقياس الأكثر شيوعا في الاستخدام لمعرفة آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة حول إشكالية أو ظاهرة ما تستدعي الدراسة كذلك تم اختيار هذا المقياس لسهولة فهمه وتوازن درجاته، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي يمنح لكل خيار إجابة درجة محددة حول محاور الجزء الثاني من استمارة استبيان الدراسة كل واحد على حدى، لكي يسهل على الباحثة عملية تحليل النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18): توزيع درجات مقياس الدراسة

الدرجة	خيارات الإجابة
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	موافق نوعا ما
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارة الاستبيان

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية

تختلف أساليب التحليل الإحصائي من حيث شمولها، وعمقها، وتعقيدها باختلاف الهدف من إجرائها. وبغية الوصول إلى مؤشرات معتمدة، تدعم أهداف الدراسة وفرضياتها لذلك تم فحص البيانات، وتبويبها وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة جهاز الكمبيوتر، إذ تم استشارة متخصصين في الجوانب الإحصائية، ومعالجة البيانات لغرض اختبار أنموذج الدراسة وفرضياتها، للتفصيل أكثر قامت الباحثة بعد جمع إجابات أفراد العينة المستهدفة على الإستمارات الموزعة لهم بتنظيمها وترتيبها وتبويبها لاستمارات مقبولة وأخرى غير مقبولة حيث تم استخراج 312 استمارة قابلة للتحليل من خلال تفريغ الباحثة لبياناتها (إجابات استمارة الاستبيان) وذلك بتميزها عدديا في برنامج (EXCEL2007) لادخالها إلى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية الإصدار الثاني والعشرون (SPSS V22) لتحليل بيانات الحصول على مخرجات لجميع أسئلة الاستمارة لمعرفة مدى موافقة أفراد

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

عينة الدراسة على أسئلة استمارة الاستبيان المختلفة التي تمكن من التوصل لنتائج تسمح باختبار الفرضيات ومعالجة الإشكالية المطروحة بالدراسة.

من أجل تحقيق الباحثة تحليلها للبيانات وإعطاء مدلول لإجابات المستجوبين اعتمدت على استخدام الأساليب والأدوات الإحصائية التالية:

- اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ: لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة (اختبار ثبات فقرات الاستبيان كوسيلة للدراسة)
- التكرارات والنسب المئوية: لوصف آراء العينة المدروسة حول متغيرات الدراسة.
- المتوسط الحسابي (Mean): لتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستمارة.
- الانحراف المعياري (Ecart -type): لقياس درجة تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
- معامل الارتباط (بيرسون): لقياس قوة العلاقة بين كل فقرة من فقرات الاستبيان (اختبار الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان) والدرجة الكلية للبعد التابعة له، وارتباطهما ببعضهما البعض.
- اختبار الانحدار البسيط: لدراسة وتحليل أثر متغير كمي على متغير كمي آخر.
- اختبار الانحدار المتعدد: لقياس العلاقة بين المتغير التابع وأكثر من متغير مستقل.
- اختبار تحليل التباين الأحادي (one - way - anova): لاختبار الفروق ذات الدلالة الإحصائية في المتغير التابع طبقا لعدد من المتغيرات المستقلة.
- المدى: لقد تم استخدام مقياس "ليكرت" الخماسي كما توضح ذلك في أداة الدراسة للإجابة على فقرات الاستبيان، ثم تم احتساب المدى بطرح أكبر قيمة في مقياس ليكرت من أقل قيمة فيه أي المدى يساوي: $5-1=4$ ، ليتم بعدها تحديد طول الخلية السليم بتقسيم المدى على عدد خلايا المقياس أو أكبر قيمة للمقياس حيث يحسب طول الخلية وفقا للعلاقة: $0.80=5/4$ ، بعد ذلك تم إضافة القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (الواحد 1 الصحيح) ذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، هكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

- من 1 إلى 1.80 يمثل **ضعيف جدا** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 1.81 إلى 2.60 يمثل **ضعيف** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 2.61 إلى 3.40 يمثل **متوسط** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 3.41 إلى 4.20 يمثل **جيد** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 4.21 إلى 5 يمثل **جيد جدا** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة

سعت الباحثة إلى تخصيص دراسة هذا المبحث في عرض نتائج الدراسة الميدانية بالتطرق لاختبار صدق أداة القياس وثباتها كذلك عرض الوصف الإحصائي لعينة الدراسة المستهدفة بتحليل خصائص السمات الشخصية والمهنية لها.

المطلب الأول: صدق وثبات الاستبيان

لقد تم اختبار صدق أداة القياس (الاستبيان) باتباع نوعين من الإختبارات وهي اختبار قياس الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة بعرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين ، اما بالنسبة للنوع الثاني من الاختبارات فهو اختبار قياس صدق الاتساق الداخلي باستعمال معامل بيرسون. اعتمدت الباحثة في اختبار ثبات الاستبيان على معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ قيمة تتراوح بين 0 و 1 صحيح، فإذا تميزت البيانات بالثبات التام فإن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 1 حيث يدل الزيادة في قيمة المعامل زيادة في مصداقية البيانات.

الفرع الأول: صدق المقياس

الاختبار الصادق هو الذي يقيس ما وضع الاختبار لقياسه، وبذلك فإن صدق الاستبيان يقصد به أن تكون استمارة استبيان الدراسة قادرة على إنجاز وقياس ما وضعت لأجله، بما يحقق أهداف الدراسة ويجب على أسئلتها وفرضياتها. ومن أجل إثبات جودة المقياس المستخدم نتطرق إلى صدق المقياس، وبالتالي يتحدد صدق أداة البحث من خلال العلاقة التي تربط كلا من المستجوبين ومهام تلك الأداة ومنه هناك عدة مؤشرات تعزز وتثبت صدق الأداة من بينها نجد:

أولاً. الصدق الظاهري أو السطحي: يقصد بالصدق الظاهري للمقياس إلى أي درجة يبدو المقياس ظاهرياً يقيس ما صمم من أجله. هذا النوع من الصدق يقوم على فكرة مدى مناسبة الاستبيان لما يقيسه، ولمن سيطبق عليهم، وهو وجه أو مؤشر من مؤشرات صدق المحتوى. ويشير مصطلح الصدق الظاهري إلى الدرجة التي يقيس بها الاختبار ما يفترض قياسه، وهو إجراء أولي لاختبار المقياس. ومنه تكون الأداة صادقة إذا كان مظهرها يشير إلى ذلك من حيث الشكل ومن حيث ارتباط فقراتها بالسلوك المقاس، فإذا كانت محتويات الأداة وفقراتها مطابقة للسمة التي تقيسها فإنها تكون أكثر صدقا. وهذا النوع من الصدق ليس صدقا حقيقيا إلا أنه ينال ثقة المستجوبين وتعاونهم مع الباحث (بشنة و بوعموشة، 2020، صفحة 121). وقد قامت الباحثة بالتأكد من مدى صدق أداة الدراسة بعرضها على عدد من الأساتذة المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص في مجال المحاسبة والتدقيق والمهنيين ومجال البحث العلمي من أجل تحقيق توافر شرط الصدق الظاهري، بالإضافة لجمع آراءهم للتحقق من أن فقرات الاستبيان تم صياغتها بشكل منطقي يناسب المنهج العلمي للدراسة ما يحقق الهدف من الدراسة كذلك التحقق من أنها قادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه، بعدها قامت الباحثة بإجراء التعديلات اللازمة وتحيين الاستبيان وفقا لملاحظات واقتراحات مجموعة المحكمين.

ثانيا. الاتساق الداخلي (الصدق البنائي)

يقصد بصدق الاتساق الداخلي أو الصدق البنائي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع البعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط اختبار بيرسون (Corrélation de Person) لاتساق فقرات الدراسة بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد التابعة له،

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

للتأكد من صدق أداة الدراسة لعينة الدراسة البالغة 312 فردا، فإذا كان معامل الارتباط معنويا وكبيرا، يمكن القول أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي أي الاتساق الداخلي، علما أنه يمكن تقييم معامل الارتباط كما يلي:

$$0.3 < R < 0.7 - \text{العلاقة ضعيفة}$$

$$0.3 \leq R < 0.7 \text{ أو } -0.3 \leq R < 0.7 - \text{العلاقة متوسطة، مقبولة}$$

$$0.7 \leq R < 1.0 \text{ أو } -0.7 \leq R < -1.0 - \text{العلاقة قوية}$$

كما تعتبر علاقة الارتباط قوية إحصائيا، إذا كان مستوى الدلالة الإحصائي المرافق لمعامل الارتباط صغير (أقل أو يساوي 0.05) أما إشارة معامل الارتباط فإذا كانت موجبة فإن العلاقة طردية، وإذا كانت سالبة فإن العلاقة عكسية. (العتوم، 2006، الصفحات 418-419)

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات لبحر الأول:

يتضمن لبحر الأول (استقلالية وحياد المدقق) ثلاث مجالات يحتوي كل منها على عشرة 10 فقرات يمكن عرض نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لكل مجال وفقا لما يلي:

أ. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق):

استخدمت الباحثة معامل الارتباط بيرسون ومستوى المعنوية (القيمة الاحتمالية) Sig للقيام باختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق) من لبحر الأول، وبين الجدول رقم: (19) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (19): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول من لبحر الأول

الرقم	الفقرات	قيمة معامل الارتباط R	قيمة مستوى المعنوية (Sig)
01	يتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية.	0.768	0.000
02	يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليته.	0.778	0.000
03	يتأكد المدقق من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب أو عزله تجنبا لأي ضغوطات.	0.814	0.000
04	يقوم المدقق بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.	0.833	0.000
05	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.	0.826	0.000
06	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع	0.814	0.000

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

		كل المعلومات اللازمة لمهمته .	
0.000	0.774	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.	07
0.000	0.805	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.	08
0.000	0.600	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.	09
0.000	0.661	يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها.	10

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

من خلال الجدول رقم (19) تظهر معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق) والمجموع الكلي لفقراته من خلال الفقرات 01، 02، 03، 04، 05، 06، 07 و 08 في هذا المجال تتراوح ما بين $0.7 \leq R < 1.0$ بإشارة موجبة وهي علاقة طردية قوية، وبمستوى دلالة أقل من 0.05 مما يدل على أن هذه الفقرات دالة إحصائيا.

في حين جاءت الفقرتين 09 و 10 ومعامل ارتباط في المجال $0.3 \leq R < 0.7$ وهي علاقة موجبة طردية ومتوسطة القوة. وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

ب. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني (استقلالية وحياد المدقق عند الفحص و الإثبات):

استخدمت الباحثة معامل الارتباط بيرسون ومستوى المعنوية (القيمة الاحتمالية) **Sig** للقيام باختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني (استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات) من المحور الأول، ويبين الجدول رقم: (20) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (20): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني من المحور الأول

الرقم	الفقرات	قيمة معامل الارتباط R	قيمة مستوى المعنوية (Sig)
11	يحق للمدقق الوصول والإطلاع على كافة السجلات والمستندات والمصادر للحصول على أدلة الإثبات دون قيود.	0.806	0.000
12	يلتزم المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية.	0.791	0.000

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

13	يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية.	0.841	0.000
14	يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	0.737	0.000
15	يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية.	0.483	0.000
16	يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد.	0.592	0.000
17	يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجة.	0.804	0.000
18	يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا.	0.857	0.000
19	توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكيدات الخارجية الملائمة.	0.830	0.000
20	تحديد الظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته.	0.773	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

من خلال الجدول رقم (20) تظهر معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات) والمجموع الكلي لفقراته من خلال الفقرات 11، 12، 13، 14، 17، 18، 19 و 20 في هذا المجال تتراوح ما بين $0.7 \leq R < 1.0$ بإشارة موجبة وهي علاقة طردية قوية، وبمستوى دلالة أقل من 0.05 مما يدل على أن هذه الفقرات دالة إحصائيا.

في حين جاءت الفقرتين 15 و 16 ومعامل ارتباط في المجال $0.3 \leq R < 0.7$ وهي علاقة موجبة طردية ومتوسطة القوة. وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

ت. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير):

استخدمت الباحثة معامل الارتباط بيرسون ومستوى المعنوية (القيمة الاحتمالية) Sig للقيام باختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير) من المحور الأول، وبين الجدول رقم: (21) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (21): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث من المحور الأول

الرقم	الفقرات	قيمة معامل الارتباط R	قيمة مستوى المعنوية (Sig)
21	يلتزم المدقق الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولا لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.	0.711	0.000
22	يحدد المدقق بجرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار التقرير لمعالجتها بشكل مناسب.	0.715	0.000
23	يتحقق المدقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك.	0.706	0.000
24	ييدي المدقق رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشوف المالية و عدم فعالية نظم الرقابة الداخلية.	0.731	0.000
25	ييدي المدقق رأيه السلبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.	0.636	0.000
26	يتمتع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلا على جوهر الكشوف المالية.	0.667	0.000
27	عدم خضوع المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.	0.755	0.000
28	يبعد المدقق الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليه أو إخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.	0.664	0.000
29	يتفادى المدقق قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقا.	0.608	0.000
30	يتجنب المدقق النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.	0.464	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

من خلال الجدول رقم (21) تظهر معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير) والمجموع الكلي لفقراته من خلال الفقرات 21، 22، 23، 24 و 27 في هذا المجال تتراوح ما بين $0.7 \leq R < 1.0$ بإشارة موجبة وهي علاقة طردية قوية، وبمستوى دلالة أقل من 0.05 مما يدل على أن هذه الفقرات دالة إحصائيا. في حين جاءت الفقرات 25، 28، 29 و 30 ومعامل ارتباط في المجال $0.3 \leq R < 0.7$ وهي علاقة موجبة طردية ومتوسطة القوة. وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

يتضمن المحور الثاني (موثوقية الكشف المالية) على أربعة عشرة 14 فقرة يمكن عرض نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لكل فقرة من فقراته من خلال الجدول رقم: (22) الذي يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني وبين الدرجة الكلية لفقراته.

جدول رقم (22): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	قيمة معامل الارتباط R	قيمة مستوى المعنوية (Sig)
01	تكون الكشف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة.	0.760	0.000
02	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشف المالية يعزز خلوها من الأخطاء الجوهرية.	0.742	0.000
03	تعرض المعلومات المالية بالكشف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون تشوهات.	0.747	0.000
04	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية مع الأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.	0.800	0.000
05	وضوح الكشف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.	0.798	0.000
06	حيادية المعلومات المالية بالكشف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.	0.765	0.000
07	توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشف المالية.	0.558	0.000
08	الأساس من إعداد الكشف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	0.739	0.000
09	يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الاحتيال والتلاعب بالكشف المالية كمقياس لموثوقيتها.	0.510	0.000
10	تركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب .	0.703	0.000
11	تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	0.700	0.000
12	الاهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشف المالية ضروري لموثوقية المعلومات المحاسبية	0.722	0.000
13	فعالية نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني يحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية .	0.621	0.000
14	دقة تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح بموضوعية وحياد مراعاة للحيطه والحذر.	0.569	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

من خلال الجدول رقم (22) تظهر معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (موثوقية الكشف المالية) والمجموع الكلي لفقراته من خلال الفقرات 01، 02، 03، 04، 05، 06، 08، 10، 11 و 12 في هذا المحور الثاني تتراوح ما بين $0.7 \leq R < 1.0$ بإشارة موجبة وهي علاقة طردية قوية، وبمستوى دلالة أقل من 0.05 مما يدل على أن هذه الفقرات دالة إحصائياً.

في حين جاءت الفقرات 07، 09، 13 و 14 ومعامل ارتباط في المجال $0.3 \leq R < 0.7$ وهي علاقة موجبة طردية ومتوسطة القوة. وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة الميدانية

بعد عرض نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحوري الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة أي ثبات استبيان الدراسة الميدانية، يعتبر هذا المعامل من أهم مقاييس الثبات، فهو يربط ثبات الاستبيان بثبات بنوده، والنسبة الإحصائية المقبولة له هي 60%. تتراوح قيمة المعامل ألفا كرونباخ بين 0 و 1 [1-0] فكلما اقتربت قيمته من 1 دل على ثبات أداة الدراسة. يبين الجدول الموالي عرض اختبار ثبات الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (23): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

حجم العينة	متغيرات الدراسة (المحور/المجال)	عدد الفقرات	معامل ألفا-كرونباخ
312	استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق	10	0.923%
312	استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات	10	0.916%
312	استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير	10	0.859%
312	موثوقية الكشف المالية	14	0.917%
312	المجموع	44	0.965%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (23) فإن معاملات ألفا-كرونباخ لمتغيرات الدراسة تجاوزت النسبة المقبولة عادة والمتمثلة في 60% حيث بلغت المعاملات نسباً عالية تمثلت في 92.3% - 91.6% - 85.9% وذلك بالنسبة لكل مجال من مجالات المتغير المستقل (استقلالية وحياد المدقق) على الترتيب، في حين بلغ معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمتغير التابع (موثوقية الكشف المالية) 91.7%، أما بالنسبة لمعامل الثبات الذي يخص كل فقرات الاستبيان كان أعلى بكثير حيث بلغ 96.5%. إن زيادة قيمة معامل ألفا-كرونباخ، تعني زيادة ثبات البيانات مما ينعكس على نتائج العينة لمجتمع الدراسة، وتعني نسبة ثبات الدراسة 96.5% أنه إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة فإن نسبة 96.5% سيعيدون نفس إجاباتهم

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

الأولى، بالتالي نخلص إلى أن المقاييس المعتمدة في الاستبيان تتمتع بدرجة جيدة من الثبات والثقة الكافيين للوصول للنتائج المستهدفة من هذه الدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للبيانات

بعد تبويب وتفرغ البيانات في الحاسب الآلي ومعالجتها إحصائيا تمكنت الدراسة من الوصول إلى مجموعة من الحقائق التي ساهمت في الإجابة على تساؤلات الدراسة. لهذا تم تخصيص هذا المطلب لعرض الوصف الإحصائي لعينة الدراسة المستهدفة بتحليل خصائص السمات الشخصية والمهنية لها.

الفرع الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة، حيث تضمن الاستبيان أربع أسئلة حول البيانات الشخصية لعينة الدراسة وهي كما يلي: العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية والجدول أدناه توضح نتائج التحليل الخاصة بأفراد عينة الدراسة.

أولا. وصف خصائص عينة الدراسة حسب العمر

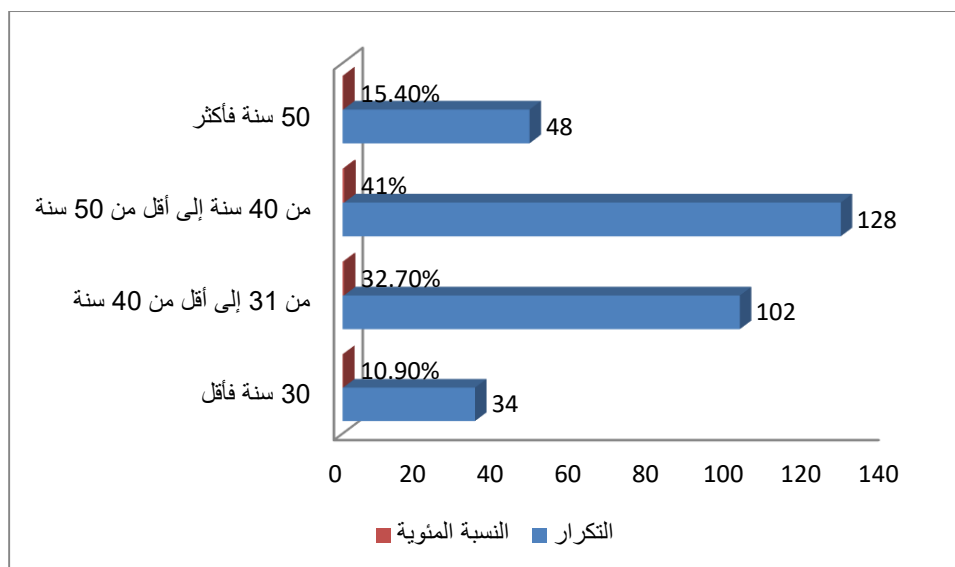
تم تقسيم متغير العمر إلى أربع فئات عمرية، وتوزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر يوضحه الجدول أدناه.

جدول رقم (24): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	34	10.9%
من 31 إلى أقل من 40 سنة	102	32.7%
من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	128	41%
50 سنة فأكثر	48	15.4%
المجموع	312	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

شكل رقم (07): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يوضح الجدول أن الفئة العمرية من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة هي الأكثر تكرارا حيث بلغت 128 فرد أي بنسبة 41%، تليها الفئة من 31 إلى أقل من 40 سنة بتكرار قدر بـ 102 فرد، أي ما نسبته 32.7% فيما حصلت الفئة الأكبر من 50 سنة على تكرار قدر بـ 48 فرد أي ما نسبته 15.4%، أما الفئة المتبقية وهي الأقل من 30 سنة فحصلت على تكرار بلغ 34 فرد أي بنسبة 10.9% وعليه يمكن القول بأن النتائج تدل على أن الفئة العمرية الأكبر سنا الممثلة في الكهول هي الغالبة لقدم مؤهلاتهم العلمية (الشهادات)، أما بالنسبة للفئة العمرية للشباب الأقل من 30 سنة يعود تدني نسبتها بسبب عدم منح الإعتماد لفترة زمنية معينة من السنوات السابقة الأخيرة واستحداث إصلاحات تضمنها القانون 10-01 لتنظيم ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسبي الذي يفسر كيفية الحصول على الشهادات والاعتماد الذي يسمح لهم بمزاولة المهنة.

ثانيا. وصف خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

تم تقسيم متغير المؤهل العلمي إلى خمس فئات، وتوزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي يوضحه الجدول أدناه.

الجدول رقم (25): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي

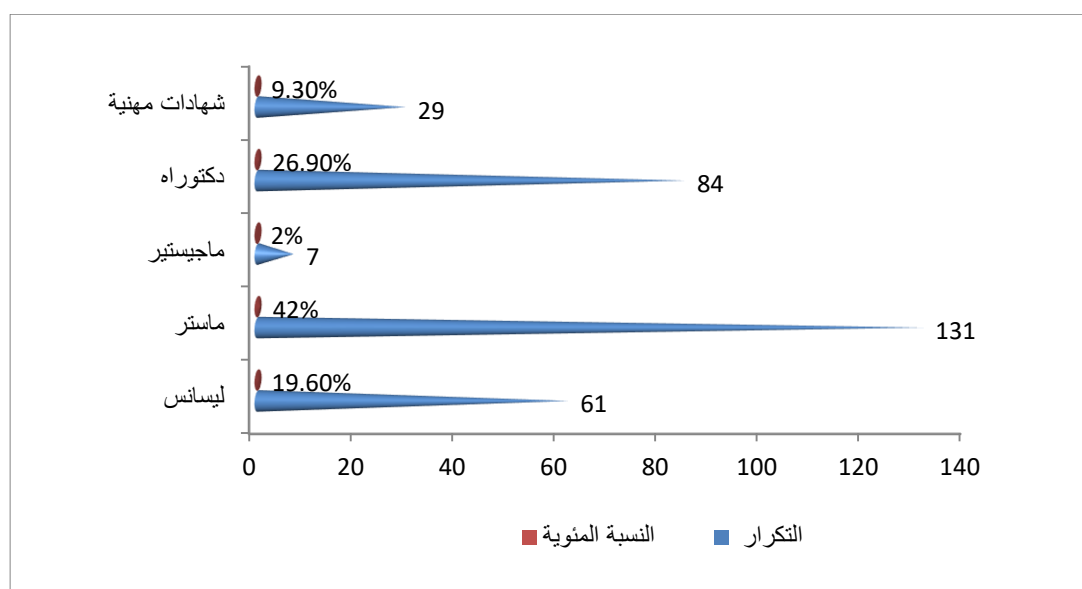
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	61	19.6%
ماستر	131	42%
ماجستير	7	2.2%

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

دكتوراه	84	26.9%
شهادات مهنية	29	9.3%
المجموع	312	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

شكل رقم (08): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

نلاحظ من جدول توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير المؤهل العلمي رقم (25) أن أكبر نسبة هي لحاملي شهادة الماستر بتكرار بلغ 131 فرد أي ما نسبته 42% ثم يليها حاملي شهادة الدكتوراه الذين يمثلون فئة الأكاديميين بتكرار بلغ 84 فرد بنسبة مئوية قدرت بـ 26.9%، بما يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة هم من حاملي الشهادات الجامعية الماستر تثبت أن لديهم مؤهلات علميا مكنتهم من ممارسة المهنة وهم فئة المهنيين الجدد ما يثبت عدم توجه أغلبية المهنيين من مزاولي المهنة لاستكمال الدراسات العليا وإهمال مواصلة الحصول على مؤهلات علمية أعلى ممثلة في شهادات علمية عليا بهذا المجال من أجل تعزيز المعارف المكتسبة لديهم به، بينما قدر حاملي شهادة الليسانس بتكرار بلغ 61 فرد أي ما نسبته 19.6%، أما بقيت أفراد العينة فتوزعت بين حاملي شهادة الماجستير وشهادات مهنية أخرى بتكرار بلغ 7 و 29 فرد على التوالي وهي تمثل فئة أقلية من عينة الدراسة المستهدفة.

ثالثا. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة

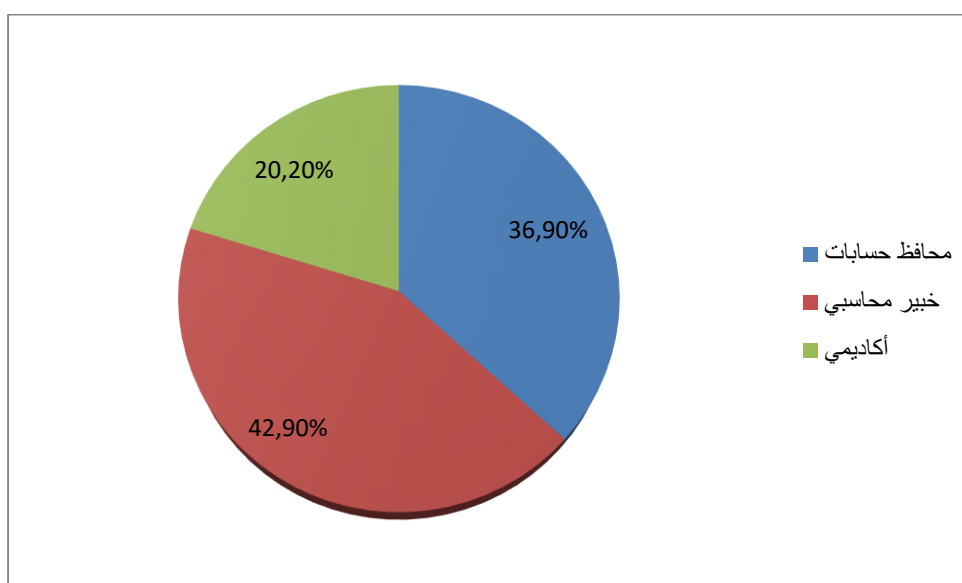
تم تقسيم متغير الوظيفة إلى ثلاث فئات، أما توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الوظيفة يوضحه الجدول أدناه.

جدول رقم (26): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	115	36.9%
خبير محاسبي	134	42.9%
أكاديمي	63	20.2%
المجموع	312	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

شكل رقم (09): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يلاحظ من خلال جدول توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة، أن أكبر نسبة كانت للخبراء المحاسبين بتكرار بلغ 134 فردا أي بنسبة مئوية قدرت بـ 42.9%، تليها وظيفة محافظ الحسابات بتكرار بلغ 115 فردا أي ما نسبته 36.9% لتأتي بعد ذلك فئة الأكاديميين بتكرار بلغ 63 فرد وهو ما يعادل نسبة 20.2% تبرز هذه النتائج وتدل على أن أغلبية المدققين الممارسين للمهنة (التدقيق المحاسبي) في الجزائر ذو مهارات علمية وخبرات مهنية تعكس كفاءتهم العلمية والعملية بمجال مزاولتهم للمهنة.

رابعا. وصف خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

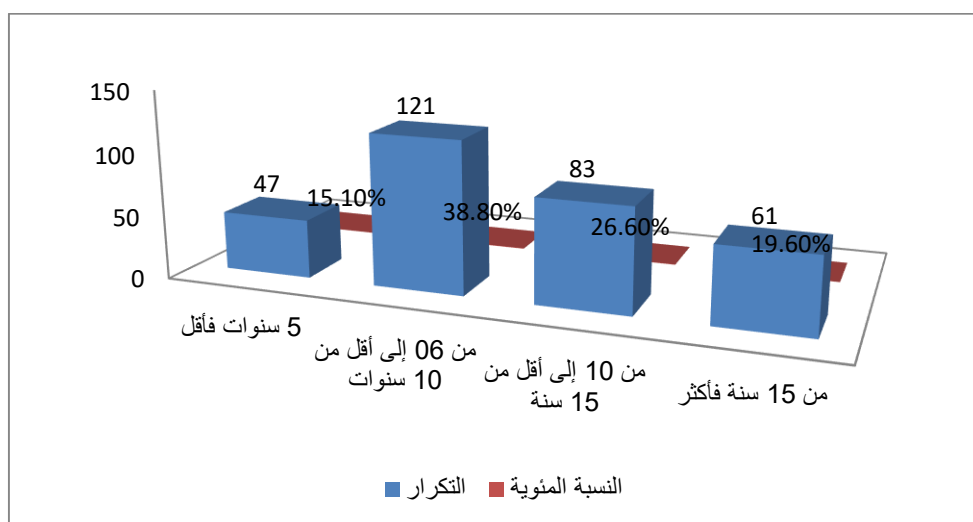
تم تقسيم متغير الخبرة المهنية إلى أربع فئات، أما توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الخبرة المهنية يوضحه الجدول أدناه.

جدول رقم (27): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	47	15.1%
من 06 إلى أقل من 10 سنوات	121	38.8%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	83	26.6%
من 15 سنة فأكثر	61	19.6%
المجموع	312	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

شكل رقم (10): توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يلاحظ من خلال جدول توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية، أن أكبر نسبة كانت للذين يمتلكون خبرة تتراوح بين 06 سنوات إلى أقل من 10 سنوات بتكرار بلغ 121 فرد أي بنسبة قدرت بـ 38.8%، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها بين 10 إلى أقل من 15 سنة بتكرار بلغ 83 فرد أي ما نسبته 26.6% لتأتي بعد ذلك الفئة التي تزيد خبرتها عن 15 سنة بتكرار 61 فرد وهو ما يعادل نسبة 19.6%. وأخيرا تأتي الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات بتكرار بلغ 47 فرد أي ما نسبته 15.1%، تدل هذه النسب على أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي خبرة متوسطة إلى جيدة في مجال ممارسة المهنة تمكنهم من معرفة العديد من المشاكل والمسائل المحاسبية وكيفية معالجتها من خلال ممارسة مهنة المحاسبة. كما تشير المعطيات أيضا أن التغيرات والإصلاحات المتعلقة بتنظيم ممارسة المهنة في الجزائري سابقا أدت إلى ضعف وتأخر مزاولتها من طرف الفئة الجديدة من الجيل الصاعد.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

الفرع الثاني: المقاييس الوصفية لمتغيرات الدراسة

سيتناول في هذا الفرع الثاني تحليل وتفسير للبيانات التي تم استخراجها من استمارة الاستبيان، حيث يتم عرض ذلك في جداول تظهر التوزيع التكراري لمحاوِر الدراسة، بالاستعانة في بداية الأمر بأساليب الإحصاء الوصفي من مقاييس النزعة المركزية متمثلة في الأوساط الحسابية ($\bar{X}$) ومقاييس التشتت متمثلة في الانحرافات المعيارية في جميع الفقرات و ثم تحليل الإجابات لكل فقرة.

أولا. المقاييس الوصفية للمتغير المستقل استقلالية وحياد المدقق

يمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها الخاصة بالمحور الأول (استقلالية وحياد المدقق) في الجدول التالي:

الجدول رقم (28): المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير المستقل استقلالية وحياد المدقق

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
	المجال الأول: استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق	3.57	0.787	جيد
01	يتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية.	3.78	1.005	جيد
02	يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليته.	3.67	0.967	جيد
03	يتأكد المدقق من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب أو عزله تجنباً لأي ضغوطات.	3.48	1.042	جيد
04	يقوم المدقق بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.	3.38	1.066	متوسط
05	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.	3.46	1.107	جيد
06	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهنته .	3.58	1.039	جيد
07	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.	3.64	1.021	جيد
08	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.	3.32	1.097	متوسط
09	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.	3.79	0.946	جيد

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

10	يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها.	3.68	0.922	جيد
المجال الثاني: استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات				
11	يحق للمدقق الوصول والإطلاع على كافة السجلات والمستندات والمصادر للحصول على أدلة الإثبات دون قيود.	3.44	1.050	جيد
12	يلتزم المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية.	3.63	1.085	جيد
13	يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية.	3.45	1.080	جيد
14	يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	3.50	1.079	جيد
15	يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية.	3.76	1.021	جيد
16	يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد.	3.83	0.941	جيد
17	يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفاءها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجة.	3.63	1.015	جيد
18	يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا.	3.28	1.095	متوسط
19	توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكدات الخارجية الملائمة.	3.45	1.130	جيد
20	تحديد الظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته.	3.53	1.108	جيد
المجال الثالث: استقلالية وحياد المدقق عند اعداد التقرير				
21	يلتزم المدقق الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولا لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.	3.21	1.128	متوسط
22	يحدد المدقق بجرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار	3.40	1.066	متوسط

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

			التقرير لمعالجتها بشكل مناسب.	
23	يتحقق المدقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك.	3.38	0.991	متوسط
24	ييدي المدقق رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشوف المالية و عدم فعالية نظم الرقابة الداخلية.	3.56	0.984	جيد
25	ييدي المدقق رأيه السلبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.	3.61	1.021	جيد
26	يتمنع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلا على جوهر الكشوف المالية.	3.55	1.023	جيد
27	عدم خضوع المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.	3.44	1.098	جيد
28	يبعد المدقق الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليه أو إخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.	3.78	1.016	جيد
29	يتفادى المدقق قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل اصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقا.	3.75	1.059	جيد
30	يتجنب المدقق النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.	3.44	1.101	جيد
الإجمالي				جيد
				0.761
				3.54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يوضح الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المتغير المستقل (استقلالية وحياد المدقق)، والذي يقع ضمن مجال التقييم "جيد" حيث يساوي 3.54، وانحراف معياري قدره 0.761، وهي قيمة تشير إلى أن مجموع المستجوبين من أفراد العينة المدروسة يقرون بوجود استقلالية وحياد المدقق بمستوى جيد، وبالنظر إلى النتائج المتحصل عليها بالنسبة لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات واستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير، وذلك بمتوسطات حسابية تقدر بـ 3.57، 3.55 و 3.51، على التوالي. ويمكن توضيح النتائج الجزئية كما يلي:

1- وصف آراء عينة البحث للمجال الأول لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق:

لأجل اختبار هذا المجال الأول وضعت العديد من الفقرات في الاستبيان، وهي من 1 إلى 10:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

يتبين من خلال الجدول رقم (28) أن إجابات المستجوبين من أفراد العينة المدروسة، ومن خلال الفقرات 09، 01، 10، 02، 07، 06، 03 و 05، تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، وبمتوسطات حسابية قدرت بـ 3.79، 3.78، 3.68، 3.67، 3.64، 3.58، 3.48 و 3.46 على التوالي، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يرون بأن الإدارة توفر كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل، ويتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية، كما يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها، زيادة على ذلك يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليتهم بالإضافة إلى أن المدقق يحدد بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية. ويقرون أيضا بأن المدقق يقوم باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهمته، ويتأكد من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب أو عزله تجنباً لأي ضغوطات.

ويتبين من خلال الجدول أيضا أن إجابات المستجوبين من أفراد العينة المدروسة، ومن خلال الفقرتين 04 و 08، تقعان ضمن مجال التقييم "متوسط"، وبمتوسطات حسابية قدرت بـ 3.38 و 3.32 على التوالي، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يقوم بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة، ويتحقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.

أما المتوسط الحسابي العام للفقرات في هذا المجال الثاني فقد بلغ 3.57 وانحراف معياري قدره 0.787 والذي يدل على أن تقييم أفراد عينة الدراسة لمدى وجود استقلالية وحياد المدقق عند عملية التخطيط لدى عينة المدققين والأكاديميين بالجزائر كان بتقييم "جيد"، مما يتطلب من المدققين والأكاديميين بالجزائر مواصلة الاعتماد على الاستقلالية والحياد عند التخطيط لعملية التدقيق، والالتزام بالأحكام القانونية وذلك للحفاظ على كفاءتهم في العمل.

2- وصف آراء عينة البحث للمجال الثاني استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات:

لأجل اختبار هذا المجال الثاني وضعت العديد من الفقرات في الاستبيان وهي من 11 إلى 20:

يتبين من خلال الجدول رقم (28) أن إجابات المستجوبين من أفراد العينة المدروسة، ومن خلال الفقرات 16، 15، 17، 12، 20، 14، 13، 19 و 11، تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، وبمتوسطات حسابية قدرت بـ 3.83، 3.76، 3.63، 3.63، 3.53، 3.50، 3.45 و 3.44 على التوالي، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يستند على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد، ويتحقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية، كما يتأكد من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجة. ويقرون أيضا بأن المدقق يلتزم بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية، ويعمل على تحديد الظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته، ويستعين كذلك بكفاءته وخبرته وتقديره

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. كما يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية. ويتبين من خلال الجدول أيضا أن إجابات المستجوبين من أفراد العينة المدروسة، ومن خلال الفقرة 18، تقع ضمن مجال التقييم "متوسط"، وبتوسط حسابي قدر بـ 3.28، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يلتزم بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا. أما المتوسط الحسابي العام للفقرات في هذا المجال الثاني فقد بلغ 3.55 وانحراف معياري قدره 0.800 والذي يدل على أن تقييم أفراد عينة الدراسة لدى وجود استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات لدى عينة المدققين والأكاديميين بالجزائر كان بتقييم "جيد"، مما يتطلب من المدققين والأكاديميين بالجزائر العمل بالاستمرار في تحسين ممارسة عملية الفحص والإثبات من خلال الحفاظ على الاستقلالية والحياد أثناء عملية الفحص وجمع أدلة الإثبات وعدم الخضوع لأي تأثير، إضافة إلى التحلي بمبادئ السلوك الأخلاقي من أجل تعزيز الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية.

3- وصف آراء عينة البحث للمجال الثالث استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير:

لأجل اختبار هذا المجال الثالث وضعت العديد من الفقرات في الاستبيان وهي من 21 إلى 30: يتبين من خلال الجدول رقم (28) أن إجابات المستجوبين من أفراد العينة المدروسة، ومن خلال الفقرات 28، 29، 25، 24، 26، 27 و 30، تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، وبتوسطات حسابية قدرت بـ 3.78، 3.75، 3.61، 3.56، 3.55، 3.44 و 3.44 على التوالي، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يبعد الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليه أو إخفاء الحقائق المكتشفة الهامة، ويتفادى قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقا، وييدي رأيه السلي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات كما ييدي رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشوف المالية وعدم فعالية نظم الرقابة الداخلية. يتمتع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلا على جوهر الكشوف المالية. ويقرون أيضا بعدم خضوع المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.

كما يتبين من خلال الجدول أيضا أن إجابات المستجوبين من أفراد نفس العينة، ومن خلال الفقرات 22، 23 و 21، تقع ضمن مجال التقييم "متوسط"، وبتوسطات حسابية قدرت بـ 3.40، 3.38 و 3.21 على التوالي، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يحدد بحرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار التقرير لمعالجتها بشكل مناسب، ويتحقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك، كما يلتزم بالامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولا لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.

أما المتوسط الحسابي العام للفقرات في هذا المجال الثالث فقد بلغ 3.51 وانحراف معياري قدره 0.697 والذي يدل على أن تقييم أفراد عينة الدراسة لدى وجود استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير لدى عينة المدققين والأكاديميين بالجزائر كان بتقييم

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

"جيد"، مما يتطلب من المدققين والأكاديميين بالجزائر مواصلة التزام بالاستقلالية والحياد من خلال الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقارير وعدم التأثر بأي ضغوط لإظهار الوقائع التي تم التوصل إليها أثناء عملية الفحص والتدقيق.

ثانيا. المقاييس الوصفية للمتغير التابع موثوقية الكشوفات المالية

يمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها الخاصة بالمتغير التابع للدراسة (موثوقية الكشوفات المالية) في الجدول التالي:

جدول رقم (29): المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير التابع موثوقية الكشوفات المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
01	تكون الكشوف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة.	3.79	0.927	جيد
02	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشوف المالية يعزز خلوها من الأخطاء الجوهرية.	3.65	0.902	جيد
03	تعرض المعلومات المالية بالكشوف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون تشوهات.	3.68	1.039	جيد
04	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية مع الأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.	3.58	1.017	جيد
05	وضوح الكشوف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.	3.63	1.010	جيد
06	حيادية المعلومات المالية بالكشوف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.	3.70	0.900	جيد
07	توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشوف المالية.	3.81	0.999	جيد
08	الأساس من إعداد الكشوف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	3.62	1.051	جيد
09	يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الاحتيال والتلاعب بالكشوف المالية كمقياس لموثوقيتها.	4.25	0.841	جيد جدا
10	تتركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب .	3.99	0.913	جيد
11	تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشوف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	3.81	0.856	جيد

12	الاهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشوف المالية ضروري لموثوقية المعلومات المحاسبية	3.90	0.825	جيد
13	فعالية نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني يحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية .	3.88	0.851	جيد
14	دقة تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح بموضوعية وحياد مراعاة للحظية والحذر.	3.53	1.120	جيد
المجموع		3.77	0.658	جيد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يوضح الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المتغير التابع (موثوقية الكشوفات المالية)، والذي يقع ضمن مجال التقييم "جيد" حيث يساوي 3.77 وانحراف معياري قدره 0.658 وهي قيمة تشير إلى أن مجموع المستجوبين يقرون بوجود موثوقية للكشوفات المالية بمستوى "جيد"، وبالنظر إلى النتائج المتحصل عليها من خلال العبارات التابعة لهذا المتغير وهي كما يلي:

يتبين من خلال الجدول رقم (29) أن إجابات المستجوبين من أفراد عينة الدراسة، ومن خلال الفقرة 09، تقع ضمن مجال التقييم "جيد جدا"، حيث سجل متوسطها الحسابي بـ 4.25، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المدقق يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الاحتيال والتلاعب بالكشوف المالية كمقياس لموثوقيتها.

ويتبين أيضا من خلال الجدول نفسه أن إجابات المستجوبين من أفراد عينة الدراسة، ومن خلال الفقرات 10، 12، 13، 11، 07، 01، 06، 03، 02، 05، 08، 04 و 14 التي تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، حيث سجل أعلى متوسط حسابي فيها بـ 3.99 والمتعلق بالفقرة رقم 10 وانحراف معياري قدره 0.913، أما أدنى متوسط حسابي ضمن نفس مجال التقييم "جيد" فتم تسجيل 3.53 والمتعلق بالفقرة رقم 14 وانحراف معياري قدره بـ 1.120، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن الإدارة تركز على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب، والاهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشوف المالية ضروري لموثوقية المعلومات المحاسبية، كما أن فعالية نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني يحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية، ويقرون أيضا بأن موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية تحدد مستوى موثوقية الكشوف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وأن الكشوف المالية تكون موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة، إضافة إلى تعرض المعلومات المالية بالكشوف المالية وفق واقعها الإقتصادي دون تشوهات، كما يقرون كذلك بأن الأساس من إعداد الكشوف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

نستعرض في هذا المبحث النتائج المتحصل عليها من اختبار الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، وهذا بالاعتماد على مجموعة من أدوات التحليل الإحصائي والمتمثلة في معامل الارتباط الخطي كارل بيرسون، وتحليل التباين ANOVA للتحقق من معنوية النموذج الخاص بكل فرضية والانحدار الخطي البسيط وتحليل التباين الأحادي One-way ANOVA وأخيرا الانحدار المتعدد لاختبار معنوية النموذج المقترح للدراسة.

المطلب الأول: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

نتناول في هذا المطلب نتائج اختبار فرضيات الدراسة والتي تتعلق بأثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر، ووجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى للمتغيرات الديمغرافية.

الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية

أولا. الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

من أجل اختبار الفرضية الرئيسية نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

➤ الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى نختبر الفرضيات الفرعية التالية:

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

➤ الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية نعمل على تحليل معامل الارتباط كارل بيرسون، كما نقوم بتحليل الانحدار الخطي البسيط واختبار ANOVA لنصل في الأخير إلى النتائج الموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (30): ملخص نتائج الفرضية الفرعية الأولى

ANOVA تحليل التباين				معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	الفرضية
SIGN	T	SIGN	F	0.526	0.726	الفرضية الفرعية الأولى
0.000	18.562	0.000	344.549			
1,600 + استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق =0,607 موثوقية الكشف المالية						معادلة نموذج الانحدار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بلغت قيمته 0.726 ما يدل على وجود علاقة موجبة قوية بين المجال الأول استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق وموثوقية الكشف المالية للمجتمع محل الدراسة، مما انعكس على معامل التحديد الذي بلغ 0.526 بمعنى أن 52.6 % من التباين في المجال الأول استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق راجع إلى التباين في متغير موثوقية الكشف المالية، أما فيما يخص تحليل التباين ANOVA فيتبين أن F بلغت قيمتها 344.549 في حين أن T بلغت قيمتها 18.562 وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% كما أن مستوى معنوية هذه النتائج أقل من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة، ما يدل على أن النموذج الخاص بهذه الفرضية ذو دلالة إحصائية، وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية البديلة، التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

➤ الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية نعمل على تحليل معامل الارتباط كارل بيرسون، كما نقوم بتحليل الانحدار الخطي البسيط واختبار ANOVA لتتوصل في الأخير إلى النتائج الموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (31): ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثانية

ANOVA تحليل التباين				معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	الفرضية
SIGN	T	SIGN	F	0.557	0.746	الفرضية الفرعية الثانية
0.000	19.729	0.000	389.235			
1,593 + استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات 0,614 = موثوقية الكشف المالية						معادلة نموذج الانحدار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بلغت قيمته 0.746 ما يدل على وجود علاقة موجبة قوية بين المجال الثاني استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات وموثوقية الكشف المالية للمجتمع محل الدراسة، مما انعكس على معامل التحديد الذي بلغ 0.557 بمعنى أن 55.7% من التباين في المجال الثاني استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات راجع إلى التباين في متغير موثوقية الكشف المالية، أما فيما يخص تحليل التباين ANOVA فيتبين أن F بلغت قيمتها 389.235 في حين أن T بلغت قيمتها 19.729 وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% كما أن مستوى معنوية هذه النتائج أقل من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة، ما يدل على أن النموذج الخاص بهذه الفرضية ذو دلالة إحصائية، وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية البديلة، التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ فرضية العدم (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

➤ الفرضية البديلة (H_1): " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية نعمل على تحليل معامل الارتباط كارل بيرسون، كما نقوم بتحليل الانحدار الخطي البسيط واختبار ANOVA لتوصل في الأخير إلى النتائج الموضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (32): ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثالثة

ANOVA تحليل التباين				معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	الفرضية
SIGN	T	SIGN	F	0.341	0.584	الفرضية الفرعية الثالثة
0.000	12.669	0.000	160.516			
معادلة نموذج الانحدار +1,835 استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير =0,552 موثوقية الكشف المالية						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بلغت قيمته 0.584 ما يدل على وجود علاقة موجبة متوسطة بين المجال الثالث استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير وموثوقية الكشف المالية للمجتمع محل الدراسة، مما انعكس على معامل التحديد الذي بلغ 0.341 بمعنى أن 34.1 % من التباين في المجال الثالث استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير راجع إلى التباين في متغير موثوقية الكشف المالية، أما فيما يخص تحليل التباين ANOVA فيتبين أن F بلغت قيمتها 160.516 في حين أن T بلغت قيمتها 12.669 وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% كما أن مستوى معنوية هذه النتائج أقل من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة، ما يدل على أن النموذج الخاص بهذه الفرضية ذو دلالة إحصائية، وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية البديلة، التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير على موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

ثانيا. ملخص نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

من خلال ما سبق ومن خلال نتائج الفرضية الرئيسية الأولى أسفله :

جدول رقم (33): ملخص نتائج الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVAتحليل التباين				معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	الفرضية
SIGN	T	SIGN	F	0.581	0.763	الفرضية الرئيسية الأولى
0.000	20.753	0.000	430.702			
معادلة نموذج الانحدار 1,186 + استقلالية وحياد المدقق =0,729 موثوقية الكشف المالية						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بلغت قيمته 0.763 ما يدل على وجود علاقة موجبة قوية بين استقلالية وحياد المدقق وموثوقية الكشف المالية للمجتمع محل الدراسة، مما انعكس على معامل التحديد الذي بلغ

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

0.581 بمعنى أن 58.1 % من التباين في استقلالية وحياد المدقق راجع إلى التباين في متغير موثوقية الكشوفات المالية، أما فيما يخص تحليل التباين **ANOVA** فيتبين أن F بلغت قيمتها 430.702 في حين أن T بلغت قيمتها 20.753 وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% كما أن مستوى معنوية هذه النتائج أقل من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة، ما يدل على أن النموذج الخاص بهذه الفرضية ذو دلالة إحصائية، وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية البديلة، التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق على موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية

أولا. الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛ من أجل اختبار الفرضية الرئيسية الثانية نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛
➤ الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية وجب اختبار الفرضيات الجزئية التالية:

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير العمر؛

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير العمر؛
➤ الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير العمر؛

الجدول رقم (34): اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير العمر

مستوى المعنوية (Sig)	F	متوسط المربع	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.000	6.624	2.727	3	8.181	داخل المجموعات
		0.412	308	126.808	خارج المجموعات
			311	134.989	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

نلاحظ من خلال الجدول الفروق المتعلقة بمتغير العمر أن قيمة F تساوي 6.624 وقيمة (sig) المقابلة لها هي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي معنوية إحصائيا مما يدل على قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير العمر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة

الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي ؛

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول

موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي ؛

➤ الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول

موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي ؛

الجدول رقم (35): اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي

مستوى المعنوية (Sig)	F	متوسط المربع	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.082	2.086	0.893	4	3.573	داخل المجموعات
		0.428	307	131.416	خارج المجموعات
			311	134.989	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

نلاحظ من خلال الجدول الفروق المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي أن قيمة F تساوي 2.086 وقيمة (sig) المقابلة لها هي 0.082 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي غير معنوية إحصائيا مما يدل على قبول الفرضية الصفرية التي تنص على عدم

الفصل الرابع: ————— دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الوظيفة ؛

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الوظيفة ؛

➤ الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الوظيفة ؛

الجدول رقم (36): اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير الوظيفة

مستوى المعنوية (Sig)	F	متوسط المربع	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.630	0.463	0.202	2	0.404	داخل المجموعات
		0.436	309	134.585	خارج المجموعات
			311	134.989	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

نلاحظ من خلال الجدول الفروق المتعلقة بمتغير الوظيفة أن قيمة F تساوي 0.463 وقيمة (sig) المقابلة لها هي 0.630 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي غير معنوية إحصائياً مما يدل على قبول الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

4- اختبار الفرضية الجزئية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية ؛

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة نحتاج إلى وضع فرضيتين هما: فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة.

➤ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية ؛

الفصل الرابع: ————— دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

➤ الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة حول موثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية ؛

الجدول رقم (37): اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير الخبرة المهنية

مستوى المعنوية (Sig)	F	متوسط المربع	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.000	6.125	2.533	3	7.599	داخل المجموعات
		0.414	308	127.389	خارج المجموعات
			311	134.989	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

نلاحظ من خلال الجدول الفروق المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية أن قيمة F تساوي 6.125 وقيمة (sig) المقابلة لها هي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي معنوية إحصائيا مما يدل على قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$.

المطلب الثاني: نتائج اختبار معنوية نموذج الدراسة

بغرض اختبار معنوية نموذج الدراسة تم التطرق لاستخدام الانحدار الخطي المتعدد، والذي يمكننا من دراسة العلاقة العكسية بين موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر واستقلالية وحياد المدقق، وهذا وفقا للمدخل النظامي الذي يعتمد على المدخلات والمخرجات، وهذا ما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (38): ملخص النتائج الخاصة بنموذج الدراسة

ANOVA تحليل التباين		معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	المتغيرات
SIGN	F	0.595	0.772	موثوقية الكشوفات المالية استقلالية وحياد المدقق
0.000	150.992			
1,290 + استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق 0,261 + استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات 0,342 + استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير 0,095 = موثوقية الكشوفات المالية				معادلة الانحدار الخطي المتعدد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من مخرجات برنامج (SPSS V22)

يتضح من خلال النتائج التي يعرضها الجدول أن معامل الارتباط وفقا للمدخل النظامي لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر واستقلالية وحياد المدقق بلغت قيمته 0.772 وهذا ما انعكس على معامل التحديد الذي بلغ

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

0.595 أي أن 59.5% من التباين في نظام المدخلات الممثل في موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر راجع إلى نظام المخرجات الممثل في استقلالية وحياد المدقق، كما يتبين لنا أن F بلغت 150.992 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 وأن مستوى معنوية هذه النتائج تفوق مستوى معنوية الدراسة، وبناء على ما تقدم من نتائج نستطيع أن نقول أن نموذج الانحدار الخطي المتعدد المتعلق بنموذج الدراسة وفقا للمدخل النظامي ذو دلالة إحصائية.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة اقترحت مجموعة من الفرضيات التي تم القيام باختبارها سابقا، وفي هذا المطلب سيتم التطرق إلى مناقشة النتائج المتحصل عليها من اختبار هذه الفرضيات.

الفرع الأول: النتائج الخاصة بالفرضية الرئيسية الأولى

تنص الفرضية الرئيسية الأولى على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$. وستتم مناقشة هذه الفرضية من خلال فرضياتها الفرعية.

أولا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$. وقد تم قبول الفرضية البديلة، حيث تعد الكشوف المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، وحتى تتمتع الكشوف المالية بدرجة عالية من صدق البيانات والمعلومات الواردة فيها، لا بد من تمتع المدقق باستقلالية وحياد عند التخطيط لعملية التدقيق، في حين يتأكد المدقق بأنه بإمكانه الالتزام بالأحكام القانونية عند مزاولته لمهنته، وأنه بعيد عن أي ضغط ناتج عن علاقاته الشخصية والتزاماته الاجتماعية، إضافة إلى تحققه من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيقوم بها، وطريقة تحديد أتعابه، وحتى يكون عمله نزيها وموضوعيا غير متحيز قد يضطر المدقق للاتصال بالمدقق السابق في حال استفساره عن شيء ما، وبأن الإدارة لن تتدخل في عمله، أو أي طرف ما بعد إبرام العقد. كل هذا من شأنه أن يحدث تأثيرا إيجابيا على موثوقية الكشوف المالية، من خلال احتواء هذه الأخيرة على معلومات مالية مفيدة، وتحليها بالأمانة، كما أن المدقق سيتوصل إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون، عند تدقيق الكشوف المالية، حتى الإدارة إذا قامت بتوفير كافة المعلومات اللازمة للمدقق، فإن ذلك يعكس موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية، والتي بدورها تؤثر على مستوى موثوقية الكشوف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثانيا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات على موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$. وقد تم قبول الفرضية البديلة، فإذا كان المدقق بعيدا عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات، التي سوف تخضع لعملية الفحص بصفة عامة، إلى جانب أحيته في الوصول والاطلاع على كافة السجلات والمستندات والمصادر ورفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

عناصر الكشف المالية، كما يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية، لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وتحققه من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات، وعدم سماحه للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا، كل ما تم ذكره سابقا سيؤثر بشكل مباشر على تعزيز موثوقية الكشف المالية، ويجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لهاته الكشف المالية وعليه يمكن القول أن الكشف المالية تتسم بالموثوقية من خلال وجود صفة كل من التمثيل الصادق للوضع المالي للمؤسسة، وإمكانية التحقق من المعلومات الواردة في الكشف والحيادية في المعلومات المحاسبية.

ثالثا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير على موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$. وقد تم قبول الفرضية البديلة، ويمكن القول بهذا الخصوص أن تقرير المدقق يصبح شديد الأهمية عندما يعد من قبل مدقق يتمتع بالاستقلالية والحياد، من خلال التزام المدقق بالامتثال لمعايير التدقيق، في إعداد التقرير، كما عليه أن يتحقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل، زيادة على ذلك فإن المدقق يبدي رأيه السلبي إذا ما لاحظ وجود تحريف جوهري بالكشف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات، ويتعين عليه أن لا يخضع لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية، كما يتفادى قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليها مسبقا، هذا ما يجب أن يكون عليه الحال حتى يتمتع المدقق باستقلالية وحياد عن إعداد تقرير، وتظهر جليا آثار هذه الإجراءات على موثوقية الكشف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، كما أن تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح تكون أكثر دقة نظرا للموضوعية والحياد السائدين، دون نسيان الاعتماد على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الاحتيال والتلاعب بالكشف المالية كمييار لموثوقيتها.

الفرع الثاني: النتائج الخاصة بالفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ لموثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى للمتغيرات الديمغرافية؛ وستتم مناقشة هذه الفرضية من خلال فرضياتها الفرعية.

أولا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير العمر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ وقد تم قبول الفرضية البديلة، حيث أوضحت النتائج أنه يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير العمر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشف المالية، ويعود هذا التباين في إجابات المستجوبين من المدققين والأكاديميين إلى اختلاف احتياجات الفئات العمرية وتصوراتها، وكذلك اختلافات الآراء ووجهات النظر فيما يخص موثوقية الكشف المالية، وكذلك التأثير الذي يخضع له المدقق أو الأكاديمي، بناء على شخصيته، وخبرته في هاته الحياة، فكلما تقدم به السن زاد ادراكه ووعيه واختلفت نظرتة، وعليه تختلف قراراته اتجاه مواضيع معينة، حتى الوازع الديني يؤثر على شخصية الفرد (الالتزام بالأمانة)، ويحدد قناعاته ومبادئه، ويتضح أن العامل الأكثر أهمية الذي يحدد قدرة الإنسان على الاختيار العفوي في اتخاذ القرار هو سنه، وفق تجربة أجراها مجموعة من الباحثين من البرتغال، وهذا له صلة بالدراسة، باعتبار أن المدقق ملزم باتخاذ قرارات

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

حاسمة ومصيرية تؤثر بشكل مباشر على مستقبل المؤسسة، لهذا وجد التباين أو الاختلاف في إجابات المستجوبين نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية.

ثانيا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ وقد تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ حيث أوضحت النتائج أنه لا يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية، ويمكن تفسير ذلك في أن كل مدقق أو أكاديمي يسعى لأداء مهامه على أكمل وجه، بالسعي والاجتهاد والتحري عن الحقائق فهو مدرك لحجم المسؤولية الملقاة على عاتقه، وحتى إن كان لا يمتلك المؤهلات المناسبة فإنه يستعين بأصحاب الخبرة يستشيرهم ويتناقش معهم إذا صادف عائقا أو مشكلا ما، فيؤدي عمله بدقة وفق خطوات مضبوطة خاصة في ظل وجود نظام معلوماتي محاسبي، وأساليب محاسبية، وفي ظل الاستناد على مؤشرات رياضية وإحصائية مساعدة للوصول إلى الحقائق.

ثالثا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ وقد تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ حيث أوضحت النتائج أنه لا يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير الوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية، فسواء كان الشخص محافظ حسابات أو خبير محاسبي أو أكاديمي، كل إجاباتهم تصب في نفس السياق وهذا راجع إلى طبيعة العمل في حد ذاته والذي يستند على قواعد وأسس متعارف عليها، لا يجب مخالفتها، خصوصا إذا كانت الأهداف العامة المراد الوصول إليها أو تحقيقها واضحة ولا تختمل التأويل، وهنا على المدقق أن يدرك أن الأساس من إعداد هذه الكشوفات المالية تحقيق الغرض العام وليس أهدافا محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين، فالتأكد من احترام وتطبيق التشريعات المالية المعمول بها، وصحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في المستندات الرسمية، والجرد الدوري لمختلف العمليات المالية، تدخل ضمن مسؤوليات المدقق، وبالنظر إلى إجابات المستجوبين وجد أنها تعكس النظرة المتقاربة لموضوع الدراسة.

رابعا. النتائج الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة

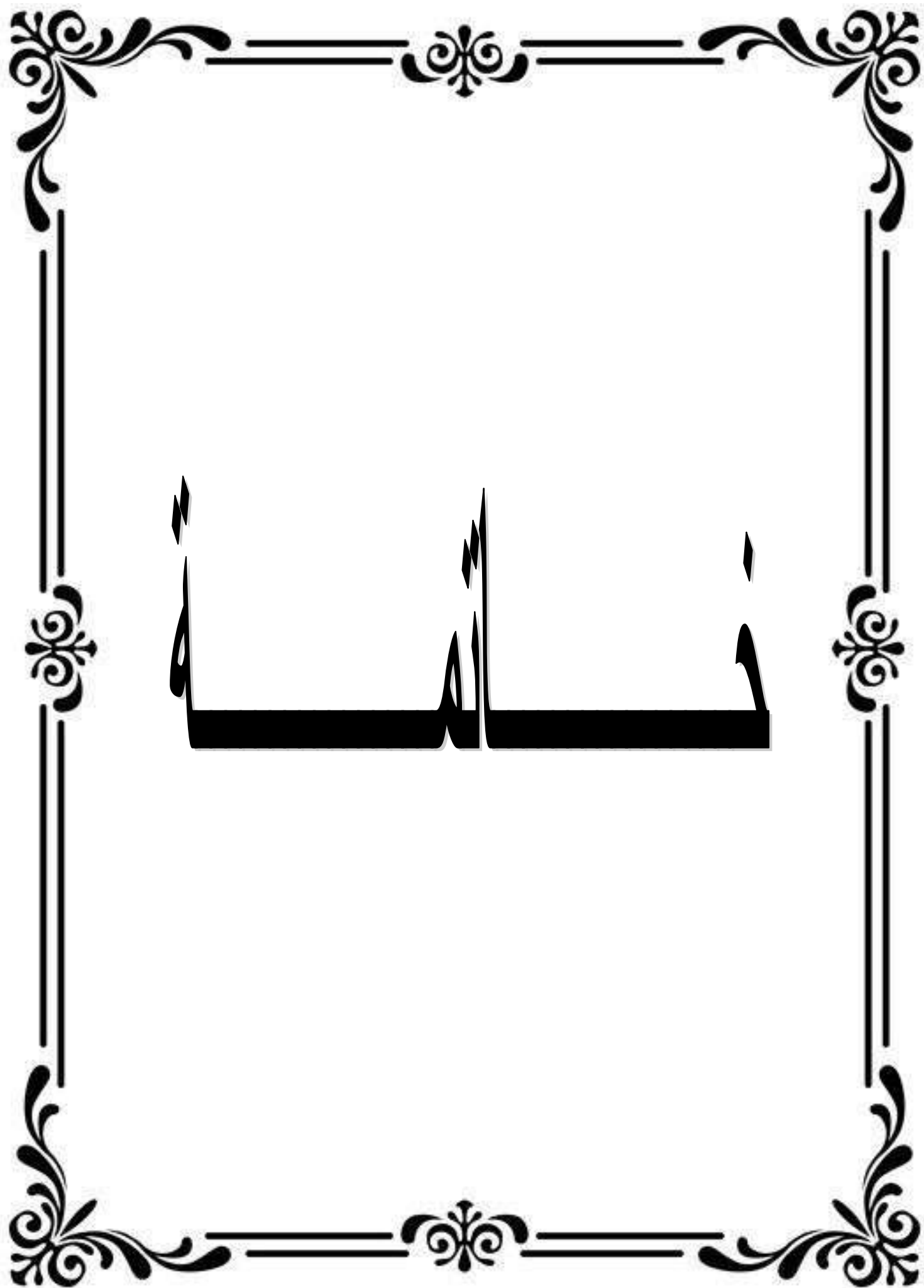
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ؛ وقد تم قبول الفرضية البديلة، حيث أوضحت النتائج أنه يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية، ويعود هذا التباين في إجابات المستجوبين من المدققين والأكاديميين إلى أن صدق البيانات والمعلومات الواردة في الكشوفات المالية يجب أن لا تتأثر بالأفكار الشخصية أو أفكار المسؤولين عن إعدادها، وينبغي أن تحقق الأهداف المطلوبة لكي تضمن توصيل الحقيقة المالية التي تبنى عليها القرارات

الفصل الرابع: ————— دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر

المصيرية وغير المصيرية للمؤسسة، وهنا يلعب عنصر الخبرة المهنية دورا كبيرا في تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية للشركة، خصوصا وأنّ المدقق قد مرَّ بعدّة تجارب وتعرض لعدة مواقف، وهو على دراية بخبايا المسؤولية الملقاة على عاتقه، فيحسن التصرف واتخاذ القرار المناسب في مهامه، والذي من خلاله يعزز من موثوقية الكشف المالية، فالمهارات والمعرفة المكتسبة خلال مسار العمل تدل على القدرة على التأقلم مع بيئة عمل محددة كما توحى بالقدرة على تحقيق النجاح، من خلال المرور بمختلف الأدوار والمسؤوليات، وهنا يظهر الفارق، فتظهر الحاجة إلى المدقق الذي يمتلك الخبرة المهنية اللازمة.

خلاصة الفصل:

سعينا في هذا الفصل التطبيقي من الدراسة الميدانية لمعالجة إشكالياتها المطروحة في بيان مدى أثر استقلالية وحياد المدقق عند مختلف مراحل عملية التدقيق (التخطيط لعملية التدقيق، الفحص والإثبات، إعداد التقرير) في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية بالجزائر. من أجل تحقيق هذا الهدف من الدراسة تم التوجه لاستقصاء آراء عينة من المدققين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق بالجزائر بالاعتماد على أداة من أدوات التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها وهي الاستبيان باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS V22) الذي به تم اختبار فرضيات الدراسة حيث أظهر وجود علاقة ارتباطية قوية بين استقلالية وحياد المدقق عند: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، الفحص والإثبات، إعداد التقرير وموثوقية الكشوفات المالية. بناء على النتائج المتحصل عليها من اختبار وتحليل فرضيات الدراسة توصلت الباحثة الى أنه أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وحياد المدقق على موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى للمتغيرات الديمغرافية العمر والخبرة المهنية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ ، لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لموثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر تعزى للمتغيرات الديمغرافية المؤهل العلمي والوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$. على ضوء كل ما سبق خلصت الدراسة إلى وجود أثر لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوف المالية.



لا تزال الجزائر تستمر في مساهمة التطورات الحاصلة بمجال المحاسبة والتدقيق من خلال إرساء مجموعة من الإصلاحات الهامة عملاً باستحداث وتحسين قوانين ونصوص تنظيمية للمهنة وإنشاء هيئات ومنظمات مهنية محلية منظمة للمهنة مهمتها إصدار معايير تدقيق جزائرية جديدة وذلك منذ سنة 2016 إلى غاية نهاية سنة 2024 ليلعب عدد المعايير الجزائرية للتدقيق NAA الصادرة ثلاثة وعشرون (23) معياراً مع إرفاقهم بإصدار معيارين جزائريين لإدارة الجودة NAGQ جديدين بداية من 01 جوان 2024. بالإضافة إلى أنه قد تشمل الإصلاحات القادمة محاولة تعديل عاجل وعميق للقانون 10-01 في الآونة الأخيرة بسبب الانتقادات الموجهة للعمل به لعدم ملائمته للتطلعات والآفاق المهنية باقتراح دمج المهن الثلاثة معاً للتمثيل الأحادي لها مع زيادة الحاجة إلى تحديد مفصل للمتطلبات الإلزامية لاستقلالية وحياد المهنيين والمهنة ككل مع احترام وتطبيق الأخلاقيات الأدبية المهنية وتكثيف التدريب والتكوين المستمر للمهنيين من أجل التطوير والنهوض بالمهنة، لهذا حظي موضوع استقلالية وحياد المدقق بالجزائر اهتمام واسع من قبل الباحثين والأكاديميين وممارسي المهنة وبالأخص المنظمات والهيئات المهنية المحلية المستقلة بالجزائر لما له من أهمية بالغة في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق ضماناً لجودتها بهدف إبداء الرأي الفني المحايد بتقرير المدقق المستقل والمحايد عن مدى صحة وسلامة وعدالة الكشف المالية تلبية لحاجات المستخدمين للمعلومات التي تفيدهم في اتخاذ القرارات السليمة وبعث الثقة بتقريره.

كما ركزت أغلب الدراسات الأكاديمية الأجنبية والعربية وخاصة منها بالجزائر على إبراز أهم العوامل المؤثرة في الاستقلالية والحياد أثناء أداء مهمة التدقيق بضبطها بمجموعة من الإجراءات والقواعد والمتطلبات المنصوص عليها قانوناً والتي تمكن من ضمان عدم خضوع المدقق للتأثيرات أو الضغوطات التي تعتبر تهديداً لاستقلاليته وحياده وإلزامه بإتباعها تعزيزاً لها ومساهمة لمعايير التدقيق المعمول بها وخاصة معيار التدقيق الدولي الاستقلال والحياد.

إن مراقبة وقياس استقلالية وحياد المدقق الظاهر ممكنة إذ يتقيد المدقق بالحفاظ عليها، لكن المشكل يكمن في الاستقلالية والحياد الذهني الذي يعد أكثر المسائل صعوبة كونه يعتمد على القيم الأخلاقية الشخصية للمدقق وضميره المهني بالرغم من المحاولات العديدة، إلا أنه يمكن دراستها من زوايا مختلفة من أجل وضع جملة من الآليات المقترحة لدعم استقلالية وحياد المدقق لإذلال ومعالجة كل العوائق التي تواجهه وتحد من تحقيق جودة تقريره الصادر عنه وتعزيز الثقة في تقريره.

يعتمد المدقق في إعداد تقريره المحايد في ظل التزامه بالاستقلالية المطلوبة منه على مخرجات النظام المحاسبي المالي من معلومات مالية واردة بالكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق والتي لا بد أن تتميز بأحد أهم خصائصها وهي الموثوقية التي تعكس خلوها من الأخطاء الجوهرية، غير متحيزة، دقيقة وشاملة من أجل أن تلي حاجات المستخدمين وبهذا يعتمد عليها في التمثيل الصادق الموثوق على ما تحمله من معنى لواقع المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة مالية معينة وبالتالي تعكس كل التوقعات التي يحتمل أن تمثلها. إذ يتوقع مستخدمو الكشف المالية من أن يقوم المدقق بإصدار تقريره على درجة عالية من القبول لديهم ما يكسبهم درجة عالية من الثقة في الكشف المالية المنشورة والمدقق فيها ويبعد شكوكهم بدرجة مرتفعة عن مدى نجاح عملية التدقيق التي قام بها المدقق والتزامه بكل واجباته المهنية واحترامه لأخلاقيات المهنة وأدائه كامل المسؤوليات التي تقع عليه ما يعكس عدم ظهور اختلاف بين توقعات مستخدمي الكشف المالية واستقلالية وحياد المدقق وهو ما يعرف بـ: "فجوة الاستقلالية والحياد".

خاتمة:

سعت دراسة موضوع اثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر إلى معالجة إشكالية تتمحور حول ما مدى تأثير استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية. أبرزت الدراسة أهمية استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات، استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير بالمساهمة بالتأثير في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى المستخدمين لها.

أولا. نتائج اختبار صحة الفرضيات:

توصلت الباحثة من خلال معالجة الجانب النظري للدراسة و بيان أثر استقلالية وحياد المدقق في الجانب التطبيقي من الدراسة الميدانية إلى الآتي:

1- تنص الفرضية الرئيسية الأولى على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر" بذلك تم إثبات عدم صحة الفرضية الرئيسية الأولى وقبول الفرضية البديلة والتي أكدتها نتائج التحليل الإحصائي لآراء المدققين والأكاديميين من عينة الدراسة حيث بينت وجود أثر لاستقلالية وحياد المدقق بمختلف مراحل عملية التدقيق (عند التخطيط لعملية التدقيق، عند الإفصاح والإثبات، عند إعداد التقرير) في تعزيز موثوقية الكشف المالية بالجزائر. وقد توصلت نتائج اختبار الفرضيات الفرعية التي تندرج ضمن الفرضية الرئيسية الأولى إلى ما يلي:

➤ **تفيد نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر، تم إثبات عدم صحة هذه الفرضية الفرعية وقبول الفرضية البديلة لأن نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة المدققين والأكاديميين أكدت وجود اثر لاستقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق في تعزيز موثوقية الكشف المالية من خلال قيام المدقق بمجموعة من الإجراءات للتأكد عند قبول المهمة من توفر الاستقلالية والحياد في ظل وجود العوامل المؤثر بها من ضغوطات ناتجة عن العلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية، طبيعة الخدمات الاستشارية، تحديد الأتعاب، كيفية تعيين وعزل المدقق، العمل بنزاهة وأمانة دون تحيز أو أية عوائق تحول دون تحقيقها أو تهديدات تحد منها أو تضعفها. يتحرى أيضا المدقق بكل حرية تامة عن المدقق السابق وتقاريره وذلك للاستفسار عن كل شئ يخص أعمال المؤسسة محل التدقيق دون أن تتدخل الإدارة أو غيرها في أي إجراء من إجراءات التخطيط عند قبول المهمة وإعداد برنامج التدقيق وتحديد نطاقه ما يحدث الأثر الإيجابي بتعزيز موثوقية الكشف المالية.**

➤ **أثبتت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر، عدم صحة هذه الفرضية الفرعية وقبول الفرضية البديلة وفقا لما توصلت إليه نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة المدققين والأكاديميين فقد بينت وجود اثر لاستقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات في تعزيز موثوقية الكشف المالية فكلما رفض المدقق تدخل الإدارة أو أي طرف ما القيام بحرية تامة للإجراءات الأولية لعملية الفحص من اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي ستخضع بصفة عامة له، مع عدم السماح والابتعاد عن أي ضغوط أو تأثيرات قد تهدد استقلاليته وحياده من خلال تمكين الإدارة له الحق في الوصول والاطلاع بكل حرية على كافة الدفاتر والسجلات والمستندات والمصادر التي تمكنه من جمع المعلومات اللازمة والقيام باختبارات فحص الحسابات للتحقق من عناصر الكشف المالية ومدى تمثيلها الصادق عن واقع المركز المالي للمؤسسة وحقيقة نتائج أعمالها وخلو المعلومات الواردة بها من**

خاتمة:

الأخطاء الجوهرية وعدم تمييزها ودقتها مستعينا بذلك خبرته وكفاءته وتقديره المهني لإجراء الاختبارات الإحصائية التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة الأكثر إقناعا واتساقا باستخدام وسائل وإجراءات للحصول عليها ما يؤثر إيجابيا في تعزيز موثوقية الكشف المالية.

➤ أثبتت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر، عدم صحة هذه الفرضية الفرعية وصحة الفرضية البديلة وفقا لما توصلت إليه نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها لآراء عينة المدققين والأكاديميين حيث أكدت وجود اثر لاستقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية، فعند إبداء الرأي الفني المحايد ضمن التقرير الذي يعده المدقق لا بد أن يلتزم بامتناله لمعايير التدقيق المعمول بها خاصة تلك التي تنص على ضرورة تحليه بالاستقلالية والحياد طول مدة عملية التدقيق خلال كافة المراحل من ضمنها هذه المرحلة النهائية التي تجعله بموجبها يزاول التحقق من أدائه جميع المهام والواجبات المنوطة إليه دون تقصير أو إهمال أو تدخلات داخلية أو خارجية، برفضه الخضوع لرغبات الإدارة عند الاتصال بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية التي توصل إليها المدقق أو قبول أية هبات وهدايا أو تقاضي الأتعاب الشريطية المتفق عليها ما يحافظ على استقلاليته وحياده في إعداد التقرير النهائي. يبدي المدقق المستقل رأيه المحايد السلبي عند اكتشافه للتحريفات الجوهرية بالكشوفات المالية أو في حالة عدم حصوله على أدلة الإثبات المقنعة والملائمة، فمن خلال الاستعانة بالمؤشرات الرياضية والإحصائية للكشف عن التحريفات الجوهرية ودرجة الاحتيال أو التلاعب بالكشوفات المالية يتم التأكد من درجة موثوقية الكشوفات المالية وأن تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح تعد أكثر دقة نظرا للاستقلالية والحياد السائدين ما يظهر جليا الأثر الإيجابي في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى مستخدميها وتعزيز الثقة في رأي المدقق الصادر بتقريره بناء على نتائج التدقيق التي توصل إليها والت سيعتمد عليها أكثر في اتخاذ القرارات السليمة.

2- تنص الفرضية الرئيسية الثانية "لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)" حيث تظهر نتائج اختبارها من نتائج اختبار فرضياتها الفرعية الأربعة التالية:

➤ تفيد نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى "لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير العمر" بإثبات عدم صحة هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة من خلال وجود اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير العمر عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية بسبب تباين الآراء، الأفكار، التصورات واحتياجات الفئات العمرية حول موثوقية الكشوفات المالية والتأثير الذي يخضع له المدقق أو الأكاديمي حسب شخصيته وخبرته فكلما تقدم عمره كلما زاد إدراكه ووعيه أكثر واختلفت نظراته وقراراته اتجاه مواضيع محددة، فالمدقق ملزم بإصدار أحكام مهنية مبنية على النتائج النهائية للتدقيق تمكنه من اتخاذ قرارات حاسمة ومبصرة بشأن واقع المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تؤثر مباشرة على المؤسسة ومستقبلها.

➤ تفيد نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية "لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي" بإثبات صحة هذه الفرضية حيث بينت النتائج أنه لا يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير موثوقية الكشوفات المالية لأن المسؤولية التي تقع على كل

خاتمة:

مدقق أو أكاديمي تجعلهم يدركون الزامية التحقق والتحري والاجتهاد في الكشف عن الحقائق بالرغم من عدم امتلاكهم للمؤهلات المناسبة يمكنهم الاستعانة بالخبرة المهنية لمواجهة العوائق أو حل أي مشكل ما قد يصادفهم. كل هذا يجعل الدقة في عمل المدقق وفقا لخطوات مضبوطة في ظل وجود نظام المعلومات المحاسبي وتوفر الأساليب المحاسبية والامثال لقواعد المعايير الدولية واستخدام المؤشرات الرياضية والإحصائية للوصول إلى الحقائق وتحقيق الأهداف المرجوة.

➤ تفيد نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة "لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الوظيفة" إثبات صحة هذه الفرضية حيث بينت النتائج أنه لا يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير الوظيفة عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير الكشوفات المالية، لأن إجابات مفردات العينة كلها تصب في نفس السياق بغض النظر سواء كانوا محافظي حسابات أو خبراء محاسبين أو أكاديميين ويعود ذلك إلى طبيعة العمل الذي يستند على قواعد وأسس متعارف عليها لا بد من الامتثال لها وعدم مخالفتها بهدف تحقيق الغرض العام من إعداد الكشوفات المالية مع الأخذ بعين الاعتبار أن لا تكون الأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين، فبقيام المدقق بكامل مسؤولياته بالتحقق من احترام وتطبيق المعايير المعمول بها، وبالتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في السجلات والمستندات المحاسبية الرسمية، والتحقق من الجرد الدوري لمختلف العمليات المالية ما يعكس النظرة المتقاربة لموضوع الدراسة وإجابات المستجوبين من أفراد عينة الدراسة.

➤ تفيد نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة على أنه "لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية" إثبات عدم صحة هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة حيث بينت النتائج أنه يوجد اختلاف بين أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ نحو متغير الكشوفات المالية، ويرجع ذلك إلى أن صدق البيانات والمعلومات الواردة ضمن الكشوفات المالية لا بد أن لا تتأثر بالأفكار الشخصية أو أفكار المسؤولين عن إعدادها ورغبتهم، بل ينبغي أن تحقق الأهداف المسطرة لما أعدت له كي تضمن نقل وإيصال الوقائع والحقائق المالية التي تعد أساس بناء واتخاذ القرارات المختلفة سواء كانت مصيرية أو العكس ذات الصلة بالمؤسسة ليرز في هذه الحالة الدور الكبير لعنصر الخبرة المهنية في توفير المعلومات الموثوقة عن العناصر الاقتصادية للمؤسسة خاصة ان المدقق قد تعرض بعدة تجارب ومواقف زادت من خبرته المهنية ما أكسبه دراية بخبايا المسؤوليات الملقة عليه ما يمكنه من إبداء الرأي المناسب عند أداء مهامه ما يعزز موثوقية الكشوفات المالية، تعد المهارات والمعارف والخبرة المكتسبة خلال مشواره المهني دليل على القدرة في التأقلم مع بيئة عمل التدقيق وتحقيق جودة التدقيق بعد القيام بأداء جميع مهامه ومسؤولياته وبذل العناية المهنية اللازمة لذا تظهر الحاجة لمدقق ذو خبرة مهنية لازمة وهنا يكن الفارق.

ثانيا. نتائج الدراسة:

بالاستناد على كل ما سبق وبعد إلمام الباحثة بكل الجوانب النظرية والتطبيقية -دراسة ميدانية- توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج المتعلقة بهذه الجوانب الهامة مرفقة بمجموعة من التوصيات والاقتراحات، دون إغفال التطرق لذكر آفاق الدراسة وفقا لما يلي:

1- النتائج النظرية للدراسة:

بعد التطرق للجانب النظري من الدراسة توصلت الدراسة إلى النتائج النظرية التالية:

➤ إن الاستقلالية والحياد جوهر عملية التدقيق واللينة الأساسية لها فهي تعبر عن قدرة المدقق على أداء مهامه بكل حرية ونزاهة وموضوعية تمكنه عند التكليف والتنفيذ وإبداء الرأي المحايد عند إعداد التقرير دون تحيز للإدارة أو لأي جهة ضد جهة أخرى بالتححر من

خاتمة:

تأثيرات العوامل ذات الصلة أو التهديدات التي تشكل خطراً عليها وعلى عملية التدقيق ككل ما يعزز الثقة في تقرير التدقيق حول صدق وعدالة المعلومات المالية الواردة في الكشف المالية المدققة.

➤ لا يكفي أن يكون المدقق مستقلاً استقلالية مدركة فقط بل لابد وأن يكون مستقلاً استقلالية مطلقة تستند إلى أخلاقيات وضمير المدقق من أجل الوصول إلى مرحلة تصل فيها فجوة التدقيق إلى العدم؛

➤ تعبر استقلالية وحياد المدقق الظاهرية على أن يتحلى المدقق بالاستقلال الظاهر بأن لا يكون موظفاً أو مساهماً أو مورداً أو عميلاً بالمؤسسة المكلفة له دون أن تربطه بما مصلحة ما أو أية قرابة أو علاقة شخصية أو مالية تعكس تضارب في المصالح، يدركها مستخدمي الكشف المالية كما تظهر لهم وليس في الحقيقة لذا يمكن قياسها ويطلق عليها أيضاً الاستقلالية المدركة؛

➤ تحقق استقلالية وحياد المدقق المطلق تلبية كل توقعات وحاجات المستخدمين من عملية التدقيق ما يكسبهم الثقة في تقريره عن مدى موثوقية الكشف المالية المدققة وهذا ما يجعل الفجوة بين الفجوة الاستقلالية والحياد وفجوة التوقعات وفجوة التدقيق تصل إلى العدم.

➤ استقلالية وحياد المدقق في الحقيقة تعبر على تحلي المدقق بالضمير المهني والقيم الذاتية الأخلاقية والسمات الشخصية من موضوعية ونزاهة وأمانة عند التحري قبل وبعد قبول المهمة، التخطيط، الفحص والإثبات دون التحيز في إعداد التقرير لأي طرف ضد طرف آخر، هذا النوع من الاستقلالية والحياد يصعب قياسها لان الحكم عليها يخضع لمعايير السمات الشخصية للمدقق؛

➤ يعبر عن استقلالية وحياد المدقق المطلقة بأنها تحلي المدقق بالاستقلال والحياد في المظهر وفي الحقيقة معا من خلال الحكم على بيئة عمل التدقيق بناء على معيار العقل والمنطق والأساس المعقول بتوافر الحقائق اللازمة، إضافة إلى الحكم على تصرف وسلوك المدقق بالاعتماد على معيار السلوك الأخلاقي الشخصي في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة لديه؛

➤ تكمن أهمية استقلالية وحياد المدقق كونها القاعدة الجوهرية في تحقيق الهدف الرئيسي بالإبلاغ عن نتائج التدقيق للغير بكل حرية وأمانة ونزاهة ضمن تقريره المحايد مع مراعاة تحقيق جودة التدقيق ذات العلاقة الطردية مع الاستقلالية والحياد ما يبعث بكسب ثقة المستخدمين للكشف والتقارير المالية التي تم تدقيقها ليستفيدوا من المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة المناسبة والسليمة، كما أنها تضمن حماية مصالح العديد من الأطراف خاصة الملاك والمساهمين منهم؛

➤ ترتبط استقلالية وحياد المدقق بكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق المكلف بها لهذا تم تحديد أبعاد الاستقلالية والحياد وفقها إلى: استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات، استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير؛

➤ لابد للمدقق ضماناً للحفاظ على استقلاليته وحياده التقيد بمتطلبات المعيار الأساسية التي تنص على تعظيم وازع الضمير المهني والقيم الأخلاقية الذاتية مع تخفيض درجة الآثار السلبية من تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المدقق أو مكتب التدقيق؛

➤ حددت العوامل التي تؤثر على استقلالية وحياد المدقق لتشمل ثلاث مجموعات وهي: العوامل المرتبطة بالمدقق، العوامل المرتبطة بالتدقيق، العوامل الأخرى غير مرتبطة بالمدقق ولا بالتدقيق؛

➤ تعتبر أهم العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق والمرتبطة به كيفية تعيين وعزل المدقق، طريقة تحديد أتعاب المدقق سواء كانت أتعاب شرطية أو العمولات وأتعاب الإحالة أو الهدايا والهبات؛

خاتمة:

- تعد أهم العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق المرتبطة بالتدقيق حجم مكتب التدقيق، التحكم وامتداد تسيير النتائج، الخدمات الاستشارية المقدمة، طول فترة الارتباط بالمؤسسة محل التدقيق؛
- حددت المجموعة الثالثة من العوامل المؤثرة باستقلالية وحياد غير مرتبطة بالمدقق ولا التدقيق بالمنافسة بين مكاتب التدقيق، المسؤولية القانونية ومراقبة الضغط؛
- قد يتعرض المدقق لمجموعة من التهديدات التي تضعف أو تفقد استقلاليته وحياده الناتجة عن: تهديدات بسبب المصالح الذاتية للمدقق، تهديدات بسبب عملية التدقيق في حد ذاتها، تهديدات بسبب الدفاع عن الزبون، تهديدات بسبب الألفة، تهديدات بسبب الترهيب؛
- يواجه المدقق التهديدات السابقة بتطبيق جملة من الإجراءات الوقائية المستندة على المتطلبات المهنية أو التشريعية التنظيمية أو الأنظمة هذا من جانب ومن جانب آخر إتباع إجراءات وقائية في بيئة عمل التدقيق من أجل الحفاظ على استقلالية وحياد المدقق، كما يتم وضع آليات حماية من تهديدات الزبائن أو تهديدات الارتباط بالمصالح المالية مع الزبائن أو تهديدات وجود معاملات شخصية وتجارية مع الزبون أو تهديدات تقديم خدمات أخرى وغيرها من التهديدات المذكورة أعلاه؛
- يتوقف دعم وتعزيز استقلالية وحياد المدقق بالجزائر على وضع مجموعة من الآليات الممثلة في مساهمة التنظيمات التشريعية والمهنية، مساهمة لجنة التدقيق، مساهمة التدقيق الداخلي؛
- تعتبر موثوقية الكشف المالية عن التمثيل الحقيقي الصادق للمعلومات المعروضة دون أخطاء أو تشوهات تؤثر على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي الكشف المالية فمن خصائصها الخلو من الأخطاء الجوهرية، الدقة والاكتمال، الحياد بعدم التحيز لأي طرف على حساب طرف آخر؛
- تساهم موثوقية الكشف المالية كأحد أهم المصادر الأساسية التي تلبي حاجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاستثمارية والمالية الهامة بتوفيرها معلومات دقيقة، مفيدة ومساعدة في التخطيط الاستراتيجي المستقبلي ما يعزز توطيد العلاقة الذي تبنى على أساس ثقة المستخدمين بالمؤسسة وبتقرير المدقق المستقل والمحايد؛
- تعكس موثوقية الكشف المالية قدرة المؤسسة على الامتثال للقوانين التشريعية المحاسبية والتنظيمات وذلك بتحقيق توافق العمليات المحاسبية مع المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المعترف بها وطنياً ودولياً ما يسمح بتقييم وتحليل الأداء المالي للمؤسسة وكفاءتها لتحديد المخاطر المالية والتقليل أو الحد منها ؛
- تخضع موثوقية الكشف المالية إلى مجموعة من القيود التي تعمل على الرفع من مستواها بإجراء الموازنة بين التكلفة والمنفعة؛ الموازنة بين ميزة تقديم معلومات موثوقة وميزة تقديم الكشف المالية بالوقت المناسب؛ التقيد بأساس القياس والاعتراف والتحفظ المحاسبي؛
- تستخدم مجموعة من المؤشرات الرياضية والإحصائية في قياس موثوقية الكشف المالية من خلال قياس درجة الأخطاء الجوهرية أو التشوهات الممثلة في التلاعب أو المخالفات أو الاحتيال الممارسة عند إعداد الكشف المالية ومعالجة المعلومات ومن أشهر هذه المؤشرات: أنموذج (White 2007)، مقياس معامل الاختلاف (ف)، أنموذج M-Score، التحقق من موثوقية الكشف المالية وفق قانون بنفورد؛

خاتمة:

- تؤثر مجموعة من العوامل على موثوقية الكشوف المالية التي تم تقسيمها إلى: مجموعة العوامل المؤثرة المتعلقة بالإدارة (الحواجز الظرفية وقت الإفصاح، موثوقية الإدارة، المحاسبة الإبداعية)، العوامل المؤثرة المتعلقة بالمدقق والتدقيق، عوامل التعليم المحاسبي الأخلاقي؛ نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني، موثوقية مصدر المعلومات المحاسبية؛
- يتخذ المدقق جملة من الخطوات والإجراءات الضرورية قبل وعند قبول المهمة للتأكد من توفر استقلاليته وحياده بدراسة وتقييم بعناية العوامل المؤثرة فيها المتعلقة غالبيتها بالمدقق وغيرها خلال هذه الخطوة الأولى من المرحلة الأولى بالتخطيط لعملية التدقيق وتحديد مخاطر التهديدات التي ستعترضه وإمكانية مواجهتها عند قبول التكليف وإبرام العقد ضمانا لأداء عملية التدقيق بكل نزاهة وأمانة ما يعزز الثقة بعمل المدقق والثقة بموثوقية الكشوف المالية؛
- تساهم استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط الفعال للمهمة بكل حرية تامة وإعداد برنامج التدقيق بكل شفافية وموضوعية بالامتثال للمعايير المهنية والتشريعات القانونية دون إغفال أي جانب من جوانبها ضمانا لجودة التدقيق رافضا كل طلبات الإدارة التي قد تكون غايتها السعي وراء التلاعب أو التحريف في الكشوف المالية ما يعزز موثوقيتها لدى المستخدمين وغيرهم؛
- تكون استقلالية وحياد المدقق بالغة الأهمية أكثر عند مرحلة الفحص بالتحقق من الحسابات دون تدخلات داخلية أو خارجية من أي طرف بحرية مطلقة من أجل جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة للكشف عن الأخطاء الجوهرية أو التلاعب أو التحريفات التي قد تتضمنها عناصر الكشوف المالية واختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية وسلامته للتأكد من مدى دقة وكفاية المعلومات وعدم انحيازها في عكس الصورة الحقيقية لنتائج أعمال المؤسسة وواقعها المالي ما يعزز الثقة في الكشوف المالية المتضمنة لها لدى الغير؛
- في ظل حفاظ المدقق على استقلاليته والالتزام بمتطلباتها في المرحلتين السابقتين من عملية التدقيق يستمر المدقق بالتقيد والامتثال لمعيار التدقيق الدولي للاستقلالية والحياد والثاني معيار التدقيق الدولي الخاص بإعداد التقرير بعد إنهاء عملية التدقيق لإبداء الرأي الفني المحايد ضمانا لجودة التدقيق والتقرير الذي يصدره من خلال الرقابة عليه من طرف المنظمات والهيئات المهنية المعنية بالتالي يعزز الثقة به لدى المستخدمين حول موثوقية الكشوف المالية؛
- تفتقر مهنة التدقيق بالجزائر إلى إصدار معيار جزائري للتدقيق عن الاستقلالية والحياد يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الدولي للاستقلالية والحياد من معايير التدقيق الدولية المعمول به؛
- مساهمة المنظمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر في ضبط أهم العوامل المؤثرة في استقلالية وحياد المدقق من خلال القوانين والتشريعات واللوائح التنظيمية الصادرة نذكر أهمها قانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية الثلاث؛
- يعد القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة المحاسبية الثلاث والذي تم إصداره في إطار الإصلاحات بمجال المحاسبة والتدقيق قصد التطوير منها وتفسير كيف تتم الممارسات المهنية وفق التشريع الجزائري المنظم لكن أظهر هذا المرسوم التنفيذ عند تطبيقه مجموعة من الثغرات والنقائص التي تحول دون تحقيق الأهداف والتطلعات المرجوة ومنه؛
- تفعيل الدور الرقابي للمنظمات والهيئات المهنية بالجزائر باستحداث آليات الرقابة من بينها إنشاء لجان التدقيق على مستوى المؤسسات لتعزيز استقلالية وحياد المدقق أثناء أداء مهامه؛
- غياب دور لجنة المراقبة والنوعية في الرقابة على استقلالية وحياد المدقق بالجزائر لما له من أهمية بالغة بصفته هيئة مستقلة متساوية الأعضاء تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة مهمتها التقييم والرقابة على الممارسات المهنية بمكاتب التدقيق الخاضعة للتشريع المهني الجزائري؛

خاتمة:

➤ سعت لجنة المراقبة والنوعية لتحسين جودة التدقيق بتقديم مجموعة من التوضيحات والإرشادات ضمن دليلين هامين أصدرتهما في 22 مارس 2021 هما دليل الرقابة الذاتية ودليل الرقابة النوعية (الجودة) حول متطلبات الرقابة الداخلية والخارجية بمكاتب التدقيق الجزائرية بالجزائر لكنها لم تطرق لمتطلبات الالتزام باستقلالية وحياد المدقق بالجزائر والأخلاقيات الواجب التحلي بها عند القيام بالممارسات المهنية؛ ➤ إصدار سبعة معايير تدقيق جزائرية NAA جديدة و معايير جزائرين لإدارة الجودة NAGQ سنة 2024 ضمانا لتحقيق الجودة وتطوير مهنة التدقيق ما يدعم استقلالية وحياد المدقق وبعث الثقة في عمله وتقديره.

2- نتائج الدراسة الميدانية:

بعد القيام باستقصاء آراء عينة الدراسة من المدققين والأكاديميين بالجزائر واستخدام التحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة توصلت إلى النتائج التي نوجزها كالتالي:

➤ اتجهت آراء عينة الدراسة من المدققين والأكاديميين بالجزائر لنفس الاتجاه بقبول الفرضية البديلة H1 التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر" وإثبات عدم صحة الفرضية الرئيسية الأولى، فمناقشة نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة البديلة التي تم قبولها بعد ذاتها فقد أكدت على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وحياد المدقق عند جميع مراحل عملية التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق وعند الفحص والإثبات وعند إعداد التقرير في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية لدى عينة من المدققين والأكاديميين بالجزائر" حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع موجبة قوية في المرحلة الأولى والثانية ومتوسطة بالنسبة للمرحلة النهائية. يعتبر معامل تغير استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات الذي يقدر بـ 0,342 المستخرج من معادلة الانحدار الخطي المتعدد أكثر المراحل تأثيرا في تعزيز موثوقية الكشوف المالية لأنها أهم المراحل التي يستند عليها في الكشف عن احتمال وجود الأخطاء الجوهرية أو التلاعب أو الاحتيال أو تشوهات بالمعلومات التي تم عرضها وهي المرحلة التي يستند فيها المدقق على استقلالية وحياد المدقق الداخلي بحيث يختبر فيه المدقق في ظل الالتزام برفض تدخل الإدارة عند اختبار نظام الرقابة الداخلية وتحديد حجم العينة لتقديم تفسيرات عن مدى صحة وسلامة وفعاليته فهي أساس تكوين المدقق رأيه الفني المحايد حول التمثيل الصادق والدقة في العرض وعدالة الكشوف المالية بالاعتماد على جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة ورفض رغبات الإدارة أو أي طرف في إبداء رأي نظيف تلبية لمطالبهم لهذا تضمن استقلالية وحياد المدقق عن الفحص والإثبات تعزيز موثوقية الكشوف المالية، أما معامل التغير أو التأثير الأقل في تعزيز موثوقية الكشوف المالية يعود لاستقلالية وحياد المدقق عند مرحلة إعداد التقرير والذي يقدر بـ: 0,095 بسبب أنها مرحلة إصدار الحكم النهائي بناء على النتائج المتوصل إليها من عملية التدقيق في ظل الالتزام بالاستقلالية والحياد في إبداء الرأي. أما فيما يتعلق أثر استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق معامل تأثيرها في تعزيز موثوقية الكشوف المالية بلغ 0,261 يعود لأهمية التأكد من وجودة الاستقلالية والحياد ولا بد من تقييمها عند قبول المهمة وإعداد برنامج التدقيق بمحاولة إدراكه لبيئة عمل المؤسسة والتعرف على كل ما يتعلق بها وتحديد أعضاء فريق عمله بكل حرية دون تأثير أو ضغط ومعرفة طريقة تعيينه وتحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب وغيرها من العوامل التي يمكن أن تؤثر في استقلاليته وحياده تجنباً للتهديدات أو التقليل منها ما يبعث بتعزيز الثقة في عمله وبالكشوف المالية المدققة.

خاتمة:

➤ أثبتت نتائج الفرضية الرئيسية الثانية لفروقات الدراسة التي تنص على أنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)" من خلال ما توصلت إليه نتائج الفرضيات الفرعية الأربعة التي انبثقت منها إلى إثبات عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى والرابعة بقبول الفرضيتين البديلتين بالتأكيد على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير العمر ومتغير الخبرة المهنية" على عكس الفرضية الفرعية الثانية والفرضية الفرعية الثالثة التي أثبتت النتائج صحتهما في عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $a \leq 0.05$ بين آراء عينة الدراسة لموثوقية الكشوفات المالية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي ومتغير الوظيفة.

ثالثا. التوصيات والاقتراحات:

بعد عرض النتائج التي تم التوصل إليها يمكن إيجاز جملة من التوصيات والاقتراحات وفقا للآتي:

➤ الاستمرار في الإصلاحات بهدف تطوير مهنة التدقيق بالجزائر وتوسيع مجال الممارسات المهنية وتحسينها من خلال القيام بتعديل القانون 10-01 بسبب كثرة الانتقادات الموجهة له، ونظرا لعدم تلبية التطلعات المهنية المتوقعة من تطبيقه، لذا لابد من سن قوانين تشريعية وتنظيمية جديدة تحدد وتوضح المتطلبات الإلزامية الضرورية لاستقلالية وحياد المدقق بالجزائر كيفية ضبط مختلف العوامل المؤثر فيها خاصة تلك المتعلقة بتعيين المدقق وعزله وطريقة تحديد أتعابه ومدة التعاقد مع المؤسسة، وبتحديد كيفية تفعيل الرقابة على استقلالية وحياد المدقق ومن القائم عليها بالتفصيل في إجراءاتها؛

➤ ضمان استقلالية المنظمات والهيئات المهنية المحلية بالجزائر من سلطة وزارة المالية بدمجها كلها ضمن هيئة أو منظمة واحدة لتكون رمزا للتمثيل الأحادي للمهنة ككل بالجزائر؛

➤ إصدار معيار جزائري للتدقيق يشمل التوضيحات والإرشادات المتعلقة بالاستقلالية والحياد يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الدولي الاستقلالية والحياد والمعمول به، ليكون التوجه من إصدار هذا المعيار الجزائري للتدقيق تحديد مفهوم واضح للاستقلالية والحياد، التفصيل بالعوامل المؤثرة فيها وكيفية ضبطها، التهديدات التي تواجهها، الآليات الوقائية من كل تهديد وكيفية الحماية منها، آليات دعمها... وغيرها؛

➤ تعزيز الدور الرقابي للجنة التدقيق المستقلة على الممارسات السلوكية والأخلاقية والمهنية للمدقق داخل المؤسسة بفرض الرقابة على تعيين المدقق مع فرض إنشائها لدى الشركات المدرجة بالجزائر؛

➤ وضع قيود للتقليل من تقديم الخدمات الاستشارية نظرا لآثارها السلبية على استقلالية وحياد المدقق بالفصل بين خدمات التدقيق ضمن مهام التدقيق وتقديم الاستشارات المحاسبية والمالية لنفس المؤسسة محل التدقيق؛

➤ تفعيل نظام التدقيق الدوري الإلزامي من قبل هيئة مستقلة منظمة للمهنة لضمان تفعيل الرقابة الدوري على ملفات التدقيق ودعم استقلالية وحياد المدقق ما يعزز الثقة بموثوقية الكشوف المالية المدققة؛

➤ الاستمرار في تكوين وتدريب المدققين مع تطوير وتحسين البرامج الإلزامية للتكوين والتدريب بمجال التدقيق خاصة تلك المتعلقة بأخلاقيات المهنة وفقا للمعايير الدولية المعمول بها، مع إدراج جلسات توعوية لكل حالات الضغط الممكن مواجهتها في مختلف مراحل التدقيق التي سيقوم بها المدقق؛

خاتمة:

- إلزامية التغيير المستمر لأعضاء فريق التدقيق المساعد بعملية التدقيق عن كل فترة ارتباط مع المؤسسة مع فرض القيود على العلاقات التي تربط المدقق وفريقه بالمؤسسة محل التدقيق وغيرها؛
- فرض عقوبات مشددة على المدققين الذين يثبت تورطهم في إخفاء الحقائق المكتشفة وتضليلها أو إبداء الرأي النظيف تلبية لرغبات الإدارة أو أي طرف ما خدمة لمصالحه ومصالحها؛
- تشجيع الشركات المدرجة بنشر الكشوف والتقارير المالية المدقق لتعزيز الشفافية والإفصاح والموثوقية لإتاحتها لدى مستخدمي المعلومات المالية المفيدة في اتخاذهم للقرارات المالية السليمة؛
- تعزيز دور الورشات والملتقيات الوطنية والدولية للباحثين والمهنيين والأكاديميين بالجزائر في الاطلاع بأخر المستجدات والاصلاحات بمجال المهنة مواكبة للتطورات في الممارسات المهنية قصد توحيدها بالعالم ككل.

رابعا. آفاق الدراسة:

- بعد الإلمام بجميع جوانب دراسة أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوف المالية يمكن ذكر أهم المواضيع ذات الصلة تعكس آفاق الدراسة المستقبلية لتكون محل بحث مستقبلا :
- دعم استقلالية وحياد المدقق في ظل الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق الدولية المعمول بها؛
 - مساهمة حوكمة المؤسسة في دعم استقلالية وحياد المدقق تعزيزا لموثوقية التقارير المالية؛
 - فعالية معايير التدقيق الدولية والمحلية في ضمان استقلالية وحياد التدقيق تعزيزا لموثوقية الكشوف المالية؛
 - أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة؛
 - الاتجاهات الحديثة بدعم استقلالية وحياد المدقق في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة الصادرة سنة 2024؛
 - أثر معياري إدارة الجودة NAGQ في تعزيز موثوقية الكشوف المالية بالجزائر.

قائمة المراجع

أولا. المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- ابراهيم جابر. (2015). المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية. عمان، الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.
- 2- ابراهيم محمود حجازي. (2018). المعلومات المحاسبية وأثرها على السياسات الاقتصادية والنقدية. الاسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
- 3- أحمد حلمي جمعة. (2000). المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 4- أحمد حلمي جمعة. (2009). المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي- أدلة ونتائج التدقيق (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 5- أحمد حلمي جمعة. (2011). الريادة في المحاسبة والتدقيق. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 6- أحمد حلمي جمعة. (2012). المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 7- أحمد حلمي جمعة. (2015). المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 8- أحمد عبد السلام سليم. (2019). نظم المعلومات الإدارية. الاسكندرية، مصر: مكتبة الاقتصاد.
- 9- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، و عادل عبد الرحمن أحمد. (2008). أساسيات المراجعة ومعاييرها. القاهرة، مصر: جامعة القاهرة.
- 10- أحمد فايد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- 11- أمين السيد أحمد لطفي. (2000). كيف تراجع حسابات منشأة. القاهرة، مصر.
- 12- أمين السيد أحمد لطفي. (2009). فلسفة المراجعة. القاهرة، مصر: الدار الجامعية.
- 13- إباد رشيد القرشي. (2011). التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا (الإصدار الطبعة الأولى). بغداد، العراق: دار المغرب للطباعة والنشر.
- 14- بشرى حسن محمد التوي، عقيل دخيل الأعاجيبي، و ميثم عبد كاظم الموسوي. (2021). محاسبة القوائم المالية (الإصدار الطبعة الأولى). بغداد، العراق: دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع.
- 15- تامر مزيد رفاعه. (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 16- جمال الطرايرة. (2013). منهج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA) (الإصدار طبعة 2013). عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- 17- جمعة حميدات. (2014). منهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT). عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- 18- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة في البيئة الإلكترونية (الإصدار الطبعة الأولى). العين، الإمارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.
- 19- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة وحوكمة الشركات. العين، الإمارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.
- 20- حازم هاشم الألوسي. (2002). الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق: المراجعة نظريا (المجلد الجزء الأول). طرابلس: الجامعة الفتوحة طرابلس.
- 21- حسن محمد القاضي. (2014). الإدارة المالية العامة. (المنهل، الحرر) دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.
- 22- حسين أحمد دحدوح، و حسن يوسف القاضي. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- 23- حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2008). المحاسبة الدولية زمعايرها. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر.
- 24- حسين عيد الجليل آل غزوي. (2017). التقارير المالية في المنشآت الصغيرة (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: مركز الكتاب الأكاديمي.
- 25- خالد أمين عبد الله. (2014). تدقيق الحسابات (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة، مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- 26- خلف عبد الله الوردات. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية. عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.
- 27- خلف عبد الله الوردات. (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الوراق للنشر والتوزيع.
- 28- دونالد كيسو، و جيري ويجانت. (2005). المحاسبة المتوسطة (الإصدار الجزء الأول). (تعريب أحمد حامد حجاج، المحرر) الرياض: دار المريخ للنشر.
- 29- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 30- رجب السيد، عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 31- رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 32- رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، و فوز الدين أبو جاموس. (2004). أسس المحاسبة المالية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 33- رضوان حلوه. (2006). النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 34- زاهر عاطف سواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.
- 35- زهير عيسى. (2015). تدقيق الحسابات الإجراءات العملية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون.
- 36- سامي محمد الوقاد، و لؤي محمد وديان. (2019). تدقيق الحسابات (1) (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: مكتبة الجمع العربي للنشر والتوزيع.
- 37- سلمان حسين الحكيم. (2017). تحليل القوائم المالية-مدخل صناعة القرارات الإستثمارية والإئتمانية-. دمشق، سوريا: دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع.
- 38- سليمان محمد. (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الاسكندرية، جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية الإسكندرية.
- 39- شفيق العنوم. (2006). طرق الإحصاء-تطبيقات إقتصادية وإدارية باستخدام SPSS. الأردن: دار المناهج للنشر.
- 40- شيراز محمد خضر. (2022). التدقيق الداخلي (الإصدار الطبعة الأولى). لندن: فريق دار الأكاديمية للطباعة والنشر والتوزيع.
- 41- صالح ابراهيم الشعباني، و جرجيس خضر كاكه شين. (2019). مداخل تدقيق المعاصر. اربيل-كوردستان، العراق: مطبعة هيفي.
- 42- طارق عبد العال حماد. (2000). التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 43- طارق عبد العال حماد. (2004). حوكمة الشركات (الإصدار الطبعة الثانية). الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- 44- طارق عبد العال حماد. (2004). موسوعة المعايير المحاسبية (عرض القوائم المالية 1) (الإصدار الجزء الأول). الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 45- طارق عبد العال حماد. (2006). تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 46- طارق عبد العال حماد. (2011). الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية. مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- 47- طلال محمد علي الحجاوي، و حيدر علي المسعودي. (2018). المحاسبة المالية المتوسطة (الإصدار الطبعة الثانية). كربلاء، العراق: دار الكتب موزعون-ناشرون.

- 48- طه الطاهر ابراهيم اسماعيل، و أحمد سباعي قطب. (2014). تحليل ونقد القوائم المالية. القاهرة، مصر: كلية التجارة جامعة القاهرة.
- 49- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي. (2015). الضرائب على الدخل (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: دار الحامد.
- 50- عبد الرزاق محمد عثمان. (2011). أصول التدقيق والرقابة الداخلية (الإصدار الطبعة الثانية). الموصل، العراق: الدار النموذجية للطباعة والنشر.
- 51- عبد الوهاب نصر علي. (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية - الجزء الأول. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 52- عبد الوهاب نصر علي، و هاني خليل فرج. (2021-2022). أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. الإسكندرية، مصر: جامعة الإسكندرية كلية التجارة.
- 53- عبید سعد شريم، و لطف حمود بركات. (2011). أصول مراجعة الحسابات. صنعاء، كلية التجارة والإقتصاد، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.
- 54- عصام الدين محمد متولي. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات (1) (الإصدار الطبعة الأولى، المجلد الجزء الأول). صنعاء، السودان: جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 55- عصام الدين محمد متولي. (2013). المراجعة وتدقيق الحسابات (2) (الإصدار الطبعة الثانية، المجلد الجزء الثاني). صنعاء، السودان: جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 56- عصام قريط. (2008). الخدمات الإستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن. مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية ، المجلد 24 (العدد 01).
- 57- علي عبد القادر حسن الذنيبات. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. عمان، الجامعة الأردنية، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 58- علي عبد الله شاهين. (2011). النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي). غزة، فلسطين: مكتبة آفاق للطباعة والنشر.
- 59- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي (الجزء الاول). الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- 60- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي (الجزء الثاني). الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- 61- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 62- غسان فلاح المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية (الإصدار الطبعة الثانية). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 63- كريم منصور علي حسوبة، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، و محمود اسماعيل محفوظ اسماعيل. (2023/2022). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة، كلية التجارة، مصر: جامعة القاهرة.
- 64- لخضر علاوي. (2018). المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF (الإصدار طبعة اولي). الجزائر: PAGES BLEUES.
- 65- ماجد أحمد ابراهيم. (2020). المحاسبة الموثوقة. اسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- 66- مايكل جريفيين. (2023). كيفية قراءة وتفسير القوائم المالية. (أحمد عبده الصباغ، المترجمون) دار حيثرا للنشر والترجمة.
- 67- محمد أبو النصر، و جمعة حميدات. (2017). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية (الإصدار الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 68- محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 69- محمد عبد الوهاب العزاوي. (2019). إدارة الجودة الشاملة. عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع.

- 70- محمد عبد حسين آل فرج الطائي. (2005). المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: دار وائل للنشر.
 - 71- محمد كمال أبو عجوة، و طارق عبد العال حماد. (2011). الطرق المحاسبية والتقارير المالية. القاهرة، كلية التجارة، مصر: جامعة عين شمس.
 - 72- محمد مصطفى سليمان. (2014). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية-الإسكندرية.
 - 73- مصطفى يوسف كاني. (2014). تدقيق الحسابات- في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة- (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
 - 74- مؤيد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2006). تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
 - 75- مؤيد محمد الفضل، و عبد الناصر ابراهيم نور. (2002). المحاسبة الإدارية (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
 - 76- ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2017). نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر: دار الأصاله للنشر والتوزيع.
 - 77- نافذ محمد بركات. (2013). التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. غزة، فلسطين: دار التعليم المستمر-الجامعة الإسلامية.
 - 78- نجوى عبد الصمد. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
 - 79- نصر الدين عيساوي. (2018). التدقيق المالي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ISA، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، المعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات NARCC. قسنطينة، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، الجزائر: مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار.
 - 80- هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية (الإصدار الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
 - 81- هناء محمود القيسي. (2011). فلسفة إدارة الجودة في التربية والتعليم العالي الأساليب والممارسات (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار المناهج.
 - 82- وائل بن علي الوابل. (2001). أسس المحاسبة (الإصدار الطبعة الثالثة). الرياض، المملكة العربية السعودية: فهرسة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
 - 83- وجدي حامد حجازي. (2010). معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل. مصر: دار التعليم الجامعي.
 - 84- وليد بن محمد الشباني. (2014). مبادئ المحاسبة والتقرير المالي. الرياض، جامعة الملك سعود: العبيكان للنشر والتوزيع.
 - 85- يهاب نظمي، و هاني عبد الحافظ العزب. (2012). تدقيق الحسابات الإطار النظري (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
 - 86- يوسف محمد جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.
- ◆ الأطروحة والرسائل:**
- 87- أحمد طلحة. (2012). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. رسالة ماجستير . الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عمار ثليجي.
 - 88- أحمد محمد غنيم الرشيد. (2012). مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة. رسالة ماجستير في المحاسبة ، 11. عمان، قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

- 89-آسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-. أطروحة دكتوراه . أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية.
- 90-آمنة بوالقارة. (2023). مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق وفقا للمعايير الدولية -دراسة ميدانية-. أطروحة دكتوراه . قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2.
- 91-أمينة حفاصة. (11 03, 2021). أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه . المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- 92-بدر الدين سوسة. (2019). أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية -دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية-. أطروحة دكتوراه . عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باجي مختار.
- 93-البشير زبيدي. (06 أكتوبر، 2016). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي -دراسة حالة مجمع صيدال-. أطروحة دكتوراه . المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف -المسيلة.
- 94-بن شهيدة، ف. (2017). دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات -دراسة حالة الجزائر .-أطروحة دكتوراه . مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس.
- 95-بوعلام صالح. (2010). أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي. رسالة ماجستير . الجزائر العاصمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- 96-حسين سطم صالح. (2016). تأثير جودة الإبلاغ المالي في سياسات توزيع الأرباح وانعكاسها على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. أطروحة دكتوراه . جامعة بغداد، العراق: جامعة بغداد.
- 97-حكيمه مناعي. (2009). تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر. رسالة ماجستير . باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الحاج لخضر-باتنة.
- 98-حمزة ضويقي. (2014). فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي-دراسة ميدانية-. أطروحة دكتوراه . الجزائر العاصمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- 99-دليلة دادة. (10 جويلية، 2019). أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الإئتمان في البنوك العاملة بالجزائر -دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر-. أطروحة دكتوراه . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح-ورقلة.
- 100- رغدة ابراهيم المدهون. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي-دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير . غزة، كلية التجارة، فلسطين: الجامعة الإسلامية-غزة.
- 101- زويينة بن فرج. (2014). المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق. أطروحة دكتوراه. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس-سطيف.
- 102- سامي يوسف محمد اسماعيل. (2014). مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي -دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير . غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية -غزة.
- 103- سعيد يوسف المدلل. (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية . رسالة ماجستير . كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.
- 104- سمير لقويوة. (2019). مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري-. أطروحة دكتوراه . باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باتنة 1.
- 105- صلاح حواس. (2008). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق. أطروحة دكتوراه . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

- 106- طارق تليلي. (24 سبتمبر، 2020). تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية تحليلية- . أطروحة دكتوراه . ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- 107- عباس بن العربي. (20 جوان، 2024). أثر الاختلالات السلوكية للمدقق على بناء استراتيجية التدقيق -دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الجزائر- . أطروحة دكتوراه . الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة زيان عاشور الجلفة.
- 108- عبد القادر مqramنت. (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية. أطروحة دكتوراه . سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة جيلالي ليايس- سيدي بلعباس-.
- 109- عبير عبد الله محمد قريب. (2015). أثر التوافق بين المعايير المحاسبية للمؤسسات المالية الإسلامية ومعايير التقارير المالية الدولية في جودة الإفصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات والمؤسسات المالية العاملة بالسودان. أطروحة دكتوراه . السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 110- عمر شريقي. (12 جانفي، 2013). التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-. أطروحة دكتوراه . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف 1.
- 111- عمر مسعودي. (2018). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-. أطروحة دكتوراه غير منشورة . أدرار، قسم علوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية.
- 112- لبنى بن زاف. (2019). دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-. أطروحة دكتوراه . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر-بسكرة.
- 113- محمد أسامة ابراهيم أبو القمصان. (نوفمبر، 2007). العوامل المؤثرة على الاستقلالية وحياد المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة-فلسطين. رسالة ماجستير . غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية-غزة.
- 114- محمد أمين مازون. (2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. رسالة ماجستير . الجزائر العاصمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- 115- محمد بلقايد خلول. (2020). إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجموعة من الشركات المجموعة الجزائرية. أطروحة دكتوراه . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر-بسكرة.
- 116- محمد بن جميلة. (2011). مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة. رسالة ماجستير . قسنطينة، كلية الحقوق، الجزائر: جامعة منتوري قسنطينة.
- 117- محمد رضا طيبة. (04 فيفري، 2021). أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية. أطروحة دكتوراه. أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية أدرار.
- 118- محمد فيصل مايدة. (2017). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات. أطروحة دكتوراه . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر-بسكرة.
- 119- محمد معاذ الشوا. (د.س). دور استقلال مراجع الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في المصارف السورية الخاصة. رسالة ماجستير . دمشق، سوريا: جامعة دمشق.
- 120- مراد سكاك. (2011). دور التدقيق الاجتماعي في بناء استراتيجية المؤسسة-دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف-. أطروحة دكتوراه . سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس-سطيف.
- 121- مصطفى السيد محمود جودة فرنوي. (2020). قياس مستوى التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وانعكاس ذلك على مؤشرات الأداء المالي وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة FDI. أطروحة دكتوراه غير منشورة . كلية التجارة، مصر: جامعة القاهرة.
- 122- مصطفى عوادي. (2014). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية. أطروحة دكتوراه . أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-.

- 123- المهند أحمد ميرغني بابكر. (أكتوبر، 2019). استقلالية المراجع الداخلي وأثرها على تقويم الأداء المالي دراسة ميدانية على عينة المصارف السودانية . أطروحة دكتوراه . كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جمهورية السودان: جامعة شندي.
 - 124- ميلود عزوز. (2007). دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة-. رسالة ماجستير . كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-.
 - 125- ميلود عزوز. (2017). دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير دراسة حالة مجمع صيدال-فرع باتنة-. أطروحة دكتوراه . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر-بسكرة-.
 - 126- نائلة فتحى زكريا. (2014). استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار. أطروحة دكتوراه . كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، سوريا: جامعة دمشق.
 - 127- نور الهدى نفاز. (14 ديسمبر، 2022). التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية. أطروحة دكتوراه . الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.
 - 128- هاني جوهر دعنا. (جوان، 2004). العوامل التي تنال من استقلالية مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحاييد على القوائم المالية-دراسة ميدانية على الواقع الفلسطيني. رسالة ماجستير غير منشورة . القدس، جامعة القدس، فلسطين: جامعة القدس.
 - 129- هوري منصوري. (2020). دور تدقيق الجودة في ضمان جودة التعليم العالي في الجزائر-جامعة أدرار أنموذجاً-. أطروحة دكتوراه . أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية أدرار.
- المقالات:**
- 130- اسلام السيد محمد محمد مرسى الطويل. (2016). جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في ضوء التزام معديها بمجانب المسؤولية الأخلاقية في الشركات التجارية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مجلد 7 (العدد 4).
 - 131- أميرة بوابطة، و مصطفى بودرامة. (2022). أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة التمويل والإستثمار والتنمية المستدامة ، مجلد 7 (العدد 1).
 - 132- الأمين لباز، فايزة زرقط، و حليلة رقيق. (2021). العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10-01. مجلة المحاسبة التدقيق والمالية ، مجلد 03 (العدد 02).
 - 133- أنيسة حروفوش. (2019). البدائل النظرية لتقييم جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية. مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والادارية ، مجلد 2 (العدد 1).
 - 134- إيمان عميرش. (2018). مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي -دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا-. مجلة أبعاد اقتصادية ، مجلد 8 (العدد 1).
 - 135- إيمان عميرش. (2021). مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفونسا-. مجلة البحوث والدراسات التجارية ، مجلد 5 (العدد 1).
 - 136- إيمان لعماري، و محمد زيدان. (2015). دور تدقيق أنظمة المحاسبة الإلكترونية في تقييم الرقابة الداخلية. مجلة الإقتصاد الصناعي ، مجلد 5 (العدد 1).
 - 137- إيمان محمد سعد الدين. (2013). تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة. مجلة المحاسبة والمراجعة (العدد 3).
 - 138- بشرى فاضل خضير الطائي، و مصطفى يونس حميد المثنو. (2013). مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، مجلد 19 (العدد 74).

- 139- البشير زبيدي، و حمال خليفاتي. (2022). أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، مجلد 1 (العدد 1).
- 140- جلييلة زوهري، و محمد أمين بن عزة. (2021). المدقق في الجزائر بين إشكالية الالتزام الأخلاقي والمسؤولية المهنية -دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات الجزائرية-. مجلة المنهل الاقتصادي ، مجلد 04 (العدد 02).
- 141- حازم أحمد فروانة. (2019). الرقابة الداخلية في البنوك التجارية. مجلة آفاق للعلوم ، مجلد 05 (العدد 17).
- 142- حسن محمد فريد حسن، و فيحاء عبد الله يعقوب. (2019). التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء. المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا. العراق: مجلة دراسات محاسبية ومالية.
- 143- حمد فتحي الفرطاس. (2013). جودة البيانات: عوامل النجاح الحاسمة لضمانها في نظم المعلومات المحاسبية. مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، مجلد 2 (العدد 3).
- 144- حمزة بوسنة. (2020). أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة إضافية. مجلة البشائر الاقتصادية ، مجلد 6 (العدد 02).
- 145- حنان بشتة، و نعيم بوعموشة. (2020). الصديق والثبات في البحوث الإجتماعية. مجلة دراسات في علوم الإنسان والمجتمع ، مجلد 03 (العدد 2).
- 146- حيدر علي جراد المسعودي، و علي خلف كاطع الجبوري. (2016). تأثير جودة الإبلاغ المالي في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية. مجلة جامعة ذي قار ، مجلد 11 (العدد 3).
- 147- خالد جمال الجعارات. (2012). وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية -دراسة نظرية تحليلية-. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، مجلد 2012 (العدد 33).
- 148- خديجة بن يحيى، و عبد الرحمان بابنات. (2022). أثر إفصاح المراجع الخارجي على تحسين جودة تقريره القانوني. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، مجلد 05 (العدد 02).
- 149- خلود عاصم. (2013). دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساته على التنمية الاقتصادية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، مجلد 2013 (الإصدار 4).
- 150- رحمة غزالي. (2019). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف-. مجلة المالية وحوكمة الشركات ، مجلد 3 (العدد 2).
- 151- رزين عكاشة، و فاطمة بورقعة. (2020). أهمية التدقيق الإجتماعي لتفعيل حوكمة الشركات حسب معايير المؤسسات الدولية. مجلة إقتصاد المال والأعمال ، مجلد 4 (العدد 1).
- 152- سعدية بن أحمد، أبو بكر حنصال، و شمة نوال. (2020). نظام إدارة الجودة إيزو 9000 وإدارة الجودة الشاملة: مفهومان متكاملان أم متعارضان؟ مجلة مبنا للدراسات الاقتصادية ، مجلد 3 (العدد 5).
- 153- سناء مالطي، و محمد المبارك. (2020). التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولائي سيدي. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي ، مجلد 14 (العدد 1).
- 154- صلاح الدين شريط، و الأخضر قليطي. (2017). استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية ، مجلد 12 (العدد 01).
- 155- الطاهر خامرة، محمد الطاهر الأخضر، و محمد زوزي. (2017). دور نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية-حالة سونلغاز-. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلد 03 (العدد 01).

- 156- طلال حمدونة، و علام حمدان. (2008). مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد 16 (العدد 1).
- 157- عاشور بدار، و هشام ذبيح. (2017). آليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة سطيف. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 2 (العدد 3).
- 158- عبد الباسط ميدون، و محمد مكاوي. (2023). دور الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعاوامات المحاسبية-إستطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-. مجلة آفاق للبحوث والدراسات، مجلد 06 (العدد 01).
- 159- عبد الرحمان بن عيسى، و هشام بن حميدة. (2019). حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر-دراسة لآراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-. المجلة الدولية للأداء الإقتصادي، مجلد 2 (العدد 1).
- 160- عبد القادر عيادي. (2013). مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية. REVUE D'ECONOMIE ET DE STATISTIQUE APPLIQUEE، مجلد 10 (العدد 2).
- 161- عبد الوهاب كنوشة، سليمة عقاب، و آمنة بوالقارة. (2022). مساهمة التدقيق البيئي في تحقيق التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة نفضال-. مجلة دراسات إقتصادية، مجلد 22 (العدد 2).
- 162- عبد الوهاب نصرات، و مفيد عبد اللاوي. (2021). دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية. المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، مجلد 8 (العدد 1).
- 163- عثمان مداحي. (2012). القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها. مجلة أبعاد إقتصادية، مجلد 2 (العدد 1).
- 164- علي بن قطيب، و السعيد قاسمي. (2016). أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق. مجلة أبعاد إقتصادية، مجلد 6 (العدد 2).
- 165- علي بن قطيب، و دلال حطاب. (2019). أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 04 (العدد 01).
- 166- عمار غازي ابراهيم، صالح مهدي حمادي، و أمينة ابراهيم خلف. (2019). دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية في جامعة ديبالي. مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الإقتصادية والإدارية والمالية، مجلد 11 (العدد 4).
- 167- عوض الله جعفر الحسين أبو بكر. (2012). أهمية وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. مجلة العلوم والتقانة، مجلد 12 (العدد 02).
- 168- عيسى زين. (2024). تقييم معيار للتدقيق الجزائري 560 الأحداث اللاحقة في ظل بيئة الأعمال الجزائرية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، مجلد 07 (العدد 02).
- 169- فاتح سردوك. (2004). معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء. مجلة البحوث والدراسات، المجلد 1 (العدد 1).
- 170- فاتن حسن علي الجبوري، و علي عباس كريم الخفاجي. (2022). تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية بحث تطبيقي في شركة التأمين الوطنية العامة. مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 17 (العدد 61).
- 171- فادي جمان. (2019). العوامل المؤثرة على موثوقية الإفصاحات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من وجهة نظر المستثمرين -دراسة ميدانية-. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية -سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية-، مجلد 41 (العدد 1).
- 172- كريم يوسف زمان. (2024). قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي-دراسة تطبيقية في رئاسة جامعة الكوفة-. مجلة القرطاس للعلوم الإقتصادية والتجارية، مجلد 3 (العدد 2).

- 173- ليلي بن أزواو، و نجوى عبد الصمد. (2022). قراءة في ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الجزائر. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، مجلد 08 (العدد 01).
- 174- مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي. (2014). أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية. مجلة المحاسبة والمراجعة (العدد 2).
- 175- محمد السعيد سعيداني، و بوبكر رزيقات. (2018). مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) (دراسة تحليلية تقييمية). مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، مجلد 2 (العدد 3).
- 176- محمد براق، و عمر ديلمى. (2017). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات. دورية الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، مجلد 9 (العدد 17).
- 177- محمد علي وهدان. (2018). تقييم أثر نظم تخطيط موارد المشروع على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ضوء فعالية الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 5 (العدد 2).
- 178- مروة بوقدوم. (2021). قياس جودة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بتحسين اتخاذ القرار الاستثماري الرأسمالي: دراسة تطبيقية على مؤسسة "باروفول لإنشاءات كبرى للأشغال العمومية"-ولاية جيجل-. مجلة مجاميع المعرفة ، مجلد 7 (العدد 1).
- 179- مروة موسى. (2018). فعالية تطبيق التدقيق الإداري في منظمات الأعمال. مجلة البحوث والدراسات التجارية ، مجلد 2 (العدد 1).
- 180- موسى عبد الجليل صابر. (2016). مدخل مقترح لقياس أثر خصائص الشركة على جودة التقارير المالية-دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مجلد 40 (العدد 4).
- 181- موفق عبد الحسين محمد. (2013). جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية-دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم 02. المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، مجلد 9 (العدد 37).
- 182- نشيدة أحططاش. (2019). تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، المجلد 05 (العدد 01).
- 183- نور الدين مزياي. (2012). ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية"دراسة ميدانية". مجلة العلوم الإنسانية ، مجلد 12 (العدد 27).
- 184- هاني محمد سمير فهمي. (2017). آليات دعم استقلالية المراجع الداخلي في ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، مجلد 31 (العدد 4).
- 185- يحي صافي عبد، و آفاق إبراهيم دنون. (2019). أثر خصائص لجان التدقيق على ممارسة الإفصاح الطوعي دراسة تطبيقية في عدد من المصارف المحلية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد 15 (العدد 45).
- 186- يحي عبد اللاوي، و محمدالهادي ضيف الله. (2019). أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي والإداري. مجلة البشائر الاقتصادية ، مجلد 5 (العدد 02).
- 187- يونس زين. (2014). أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات. مجلة رؤى اقتصادية ، مجلد 4 (العدد 6).
- 188- يونس عباس أكبر. (2019). أثر كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق-بحث إستطلاعي لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق- . مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد 10 (العدد 31).

- 189- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2007). قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي. المواد 01-03-04 (العدد 74). الجزائر: وزارة المالية.
- 190- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2008). مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي. المواد 06-07-08-09-10-11-12-13-14-15-16-17-18 (العدد 27). الجزائر: وزارة المالية.
- 191- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2008). مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. المادة 33 (العدد 27). الجزائر: وزارة المالية.
- 192- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2008). مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. المادة 11 والمادة 19 (العدد 27). الجزائر: وزارة المالية.
- 193- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2009). قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الفصل السابع (العدد 19). الجزائر: وزارة المالية.
- 194- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2013). قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. المادة 1.2 (العدد 24). الجزائر: وزارة المالية.
- 195- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2009). قرار مؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. المادة 1.210 (العدد 19). الجزائر: وزارة المالية.
- 196- الجريدة الرسمية. (1995). قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات. المادة 4 (العدد 14). الجزائر: وزارة المالية.
- 197- الجريدة الرسمية. (1996). قانون 96-136 مؤرخ في 15 أبريل سنة 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة الأولى (العدد 24). الجزائر: وزارة المالية.
- 198- الجريدة الرسمية. (2007). القرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات. (العدد 4). الجزائر: وزارة المالية.
- 199- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 200- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 22 (العدد 42). الجزائر.
- 201- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 46-47-48 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 202- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 08 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 203- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 06 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 204- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 77 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.

- 222- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 38 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 223- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 76 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 224- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 50-51-52 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 225- الجريدة الرسمية. (2011). المرسوم التنفيذي 11-24 مؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. المادة 21، المادة 22. (العدد 07). الجزائر.
- 226- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي 11-72 مؤرخ في 16 فبراير سنة 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة. المادة 03 (العدد 11). الجزائر: وزارة المالية.
- 227- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات. (العدد 7). الجزائر: وزارة المالية.
- 228- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات. المادة 3، المادة 4، المادة 12، المادة 13 (العدد 7). الجزائر: وزارة المالية.
- 229- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات. المادة 10، المادة 11، المادة 14 (العدد 7). الجزائر: وزارة المالية.
- 230- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011 يحدد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين. (العدد 65). الجزائر: وزارة المالية.
- 231- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011 يحدد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين. المادة 8، المادة 09 (العدد 65). الجزائر: وزارة المالية.
- 232- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم رئاسي 11-85 مؤرخ في 16 فبراير سنة 2011 يتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة منال ش. ذ. أ. المادة 18 (العدد 12). الجزائر.
- 233- الجريدة الرسمية. (2012). مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 يوليو سنة 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره. المادة 20، المادة 21، المادة 23، المادة 25، المادة 26، المادة 27 (العدد 43). الجزائر: وزارة المالية.
- 234- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 18 (العدد 42). الجزائر: وزارة المالية.
- 235- القانون التجاري. (2007). الامر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم. المادة 629. الجزائر.

◆ النشريات والمعايير:

- 236- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2008). إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. الجزء الأول، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

- 237- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. معيار التدقيق الدولي 610 . السعودية: ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 238- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2008). المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية 2008 . عمان، الأردن: مجموعة طلال أبو غزالة.
- 239- السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين مجلس معايير. (2012). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين . عمان، الأردن: المطابع المركزية.
- 240- المجلس الوطني للمحاسبة . (11 أكتوبر، 2016) . المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة " . المقرر 150 المادة الاولى . الجزائر: وزارة المالية
- 241- المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA610 استخدام أعمال المدققين الداخليين . الجزائر: وزارة المالية.
- 242- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1: إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراءات تدقيقات او فحوصات محدودة للكشف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو خدمات ذات الصلة . الجزائر: وزارة المالية.
- 243- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 فحوصات جودة المهمات . الجزائر: وزارة المالية.
- 244- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق . المعيار الجزائري للتدقيق NAA220 إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية . الجزائر: وزارة المالية.
- 245- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA701 الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل . الجزائر: وزارة المالية.
- 246- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA705 التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل . الجزائر: وزارة المالية.
- 247- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA706 فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل . الجزائر: وزارة المالية.
- 248- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). مقرر رقم 118 المؤرخ في 16 ماي 2024 يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمات الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعنوان نشاط 2024. جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات . الجزائر: وزارة المالية.
- 249- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). مقرر رقم 118 المؤرخ في 16 ماي 2024 يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمات الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعنوان نشاط 2024. جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين . الجزائر: وزارة المالية.
- 250- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). مقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024 المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA240 مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية . الجزائر: وزارة المالية.
- 251- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). مقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA320 بعنوان الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق . الجزائر: وزارة المالية.
- 252- المجلس الوطني للمحاسبة. (2024). مقرر رقم 249 مؤرخ في 28 ديسمبر 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المعيار الجزائري للتدقيق NAA450 بعنوان تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق . الجزائر: وزارة المالية.

- 253- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية. (2013). إصدارات المعايير الدولية لرعاية الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الثاني. عمان، الأردن: المطابع المركزية.
- 254- مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2024). الإصدارات المهنية الصادرة عن المجمع الدولي لعام 2023. الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- 255- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA. (2017). معيار المراجعة (320): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة. مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
- 256- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA. (2023). المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المكمل للمعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومعيير التقرير المالي على أساس التصفية. الرياض، المملكة العربية السعودية: فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
- ❖ المؤتمرات والملتقيات العلمية:
- 257- عامر ابراهيم. (7, 05, 2023). تحديد حجم أدلة الإثبات في المراجعة. (المحاسبون القانونيون المصريون) تاريخ الاسترداد 01, 07, 2024, من E.C.P.A: www.ecpa-eg.com/ar/articles/determining-the-size-of-audit-evidence-or-ecpa
- 258- له نجه اسماعيل كريم، و عمر هاشم طه. (2022). امكانية تحقيق التوازن بين الملائمة والتمثيل الصادق للقوائم المالية في المصارف التجارية في اطار تطبيق المعيار الدولي رقم (1). المؤتمر الدولي الحادي عشر الاصلاح الاقتصادي والاداري. العراق: Universite Of Human Development.
- 259- مجدي محمد سامي. (2005). أثر المراجعة على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية. الملتقى الدولي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية. مصر: جامعة الإسكندرية.
- 260- مصطفى عبد الحسين علي المنصوري، هالة عايد هادي، و أحمد سلمان حمزه راضي. (2023). أثر جائحة كورونا على جودة التقارير المالية للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. المؤتمر العلمي الدولي الأول للعلوم الصرفة والطبية لجامعة سومر للفترة من 20-21 تموز 2022. العراق: كلية الكوت الجامعة.
- 261- نضيرة طرايفي، و سوسن زريق. (2021). أبعاد التعليم المحاسبي الأخلاقي في تدعيم موثوقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية. المؤتمر الدولي الأول لجامعة الخليج في المحاسبة والمالية المنعقد أيام 08 و 09 ديسمبر 2021. مملكة البحرين: مملكة البحرين.
- ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية:

❖ LES OUVRAGES:

- 1- Arens, A. A., Randal, J., & Mark, S. (2005). Auditing And Assurance Service: An Integrated Approach (Éd. 11th). Pearson College Div.
- 2- Ashish Kumar, S., Sawapan, S., Bappaditya, B., & Samyabrata, D. (2017). Auditing Principles and Practices. India: 01 Edition Mc Graw Hill Education (India) Private Limited.
- 3- Bertin, E., Godowski, C., & Khelassi, R. (2013). Manuel Comptabilité & Audit : Confoerme Au SCF. Alger, Algérie: Edition Berti.
- 4- Gorgoi, P. (2001). Making Bad News Pay (EB24 Ed.). U.S.A: Business Week.
- 5- Hémard, J., Terré, F., & Mabilat, P. (1974). Société Commerciales (Ed. Tom 2). Paris, France: Dalloz.
- 6- J.C.Becour, & Bououin, H. (2000). Audit Operationnel (Ed. 3 Eme). Paris, France: Economico.
- 7- Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield, T. (2012). Intermediate Accounting (Éd. 14e Edition). USA: Hoboken Jhon Willey And Sons.
- 8- M.Gryna, F., Hai Chua, R. C., & A.De Feo, J. (2007). Juran's Quality Planning And Analysis For Entreprise Quality (5th Ed Ed.). NEW YORK: Mc-Hill Companies, Inc.

- 9- Obert, R., & Pierre Mairesse, M. (2009). Comptabilité Et Audit (Ed. 2ème). Paris, France: Edition Dunod.
- 10- Obert, R., Mairesse, M.-P., & Desenfans, A. (2019). Comptabilité Approfondie. (F. Lefebvre, Éd.) Paris, France: Dunod.
- 11- Ogien, D. (2008). Comptabilité Et Audit Bancaires (Ed. 2ème Edition). PARIS, France: Edition Dunod.
- 12- Porter, B., Simon, J., & Gatherly, D. (2015). Principles Of External Auditing (Éd. 04 Edition). Britain, United Kingdom: Wiley.
- 13- Renard, J. (2007). Théorie Et Pratique De L'Audit Interne (Ed. 6 Eme Edition). Paris, France: Edition D'organisation.
- 14- Schick, P., Vera, J., & Parège, O. B. (2021). Audit Interne Et Référentiels De Risques (Ed. 3 Eme Edition). Paris, France: Dunod.
- 15- Whittington, R., & Pany, K. (2022). Principles Of Auditing § Other Assurance Services (22 Edition Ed.). New York: Mc Graw Hill LLC.

◆ **THESES ET PROJETS:**

- 16- Chia-Ah, E., & Karlsson, J. (2010, Spring Semester). The Impact Of Extended Audit Tenure On Auditor Independence. Master Thesis , 27. Sweden, Umea School Of Business, Sweden: University Umea School Of Business.
- 17- Lennon, N. J. (2013). Accounting Qualities In Practice Rhizomatic Stories Of Representational Faithfulness, Decision Making And Control. Thesis Of Doctorate . Fulfilment Of Requirements For The Degree Of Doctorate IN Technologies Of Managing: Submitted To Copenhagen Business School.

◆ **LES ARTICLES :**

- 18- Artyuk-Pasyuta, O. V., Lyubimov, M. O., & Tovsta, S. P. (2022). Methodology Of Forensic Economic Expertise Of The Reliabilty Of Financial Reporting Enterprises. Economics Finances Law (N°6).
- 19- Baker, R. c., Ding, Y., & Stolowy, H. (2003). Income Statements" By Nature" And Analysis Of Company Performance- An Application To U.S. Airline Companies. HEC Research Papers Series 780 , Vol 3.
- 20- Beneish, M. (1999). The Detection Of Earnings Manipulation. Financial Analysts Journal , Vol 55 (N°5).
- 21- Benston, G. J. (2003). The Quality Of Corporate Financial Statements And Their Auditors Before And After Enron. Policy Analysis (N°497).
- 22- Blessing, A., & Onoja, E. E. (2015). The Role Of Financial Statements On Investment Decision Making. European Journal Of Business, Economics And Accountancy , Vol 3 (N°2).
- 23- Boukssessa, S. K. (2017). Système D'informatique Comptable: Un Aperçu Sur Le Système Comptable Financier Algérien. Journal Of Academic Finance , Vol 8 (N°1).
- 24- Boyko, D. A. (2021). Définition De La Fiabilité Des Etats Financiers: Le Concept Et La Possibilité De Sover. Economie De Vector , Vol 63 (N°9).
- 25- Bushman, R. M., & Abbie, J. S. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, And Corporate Governance. Economic Policy Review , Vol 9 (N°1).
- 26- Deangelo, L. E. (1981). Auditor Size And Audit Quality. Journal Of Accounting And Economics (N°3).
- 27- Ferrero, J. M. (2014). Consequences Of Financial Reporting On Corporate Performance Evidence At The International Level. Estudios De Economia , Vol 41 (N°1).

- 28- Grine, L., Cherif, L. B., & Baghdadi, A. (2017). L'auditeur Interne, Un Createur De La Valeur Ajouté Au Sein De L'entreprise Publique Algerienne: Defis Et Atouts. *Revue Des Sciences Commerciales* , Vol 16 (N° 4).
- 29- Id Ahmad, F., Hniche, O., & Chegri, B. E. (2023). L'indépendance De Lauditeur Externe: Un Construit Social Collectif. *International Journal Of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics* , Vol 4 (Issue 3-1).
- 30- Josiah, M., & Izedonmi, P. (2013). Critical Issues In International And Electronic Audit Evidence. *International Journal Of Management Sciences And Business Research* , Vol 2 (N°3).
- 31- Koch, A. S. (2002). Financial Distress And The Credibility Of Management Earnings Forecasts. *Gsia Working Paper N°2000-10 (N°2000-10)*.
- 32- Kythreotis, A. (2014). Measurement Of Financial Reporting Quality Based On IFRS Conceptual Framework's Fundamental Qualitative Characteristics". *European Journal Of Accounting, Finance And Business* ,Vol 02 (N°03).
- 33- Lyshchenko, O., Ocheret'ko, L., Lukanovska, I., Olena, S. T., & Inna, N. (2024). The Role Of Financial Audit In Ensuring The Reliability Of Financial Statements. *Ad Alta Journal Of Interdisciplinary Research* , Vol 14 (N°1).
- 34- Mahdavihou, M., & Khotanlou, M. (2011). The Impact Of Professional Ethic On Financial Reporting Quality. *Australian Journal Of Basic And Applied Sciences* , Vol 5 (N°11).
- 35- Mercer, M. (2002). The Credibility Consequences Of Managers Decisions To Provide Warnings About Unexpected Earning. *Sssrn Electronic Journal* .
- 36- Mercer, M. (2004). How Do Investors Assess The Credibility Of Management Disclosures. *Accounting Horizons* , Vol 18 (N°3).
- 37- Mezerji, S. K., Abdeaszadeh, M. R., Vadii Nowghabi, M. H., & Nooghabi, M. J. (2013). The Relationship Between Accounting Information Quality With Discretionary Accruals And Stability Of Earnings. *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business* , Vol 5 (N°7).
- 38- Mindak, M., & Heltzer, W. (2011). Corporate environmental responsibility and audit risk. *Managerial Auditing Journal* , Vol 26 (N°8).
- 39- Nasarova, V. V., Churakova, I. Y., & Kupriyanov, D. A. (2023). Verification Of The Reliability Of Financial Statements Of European Companies By Benford's Law. *Alter Economics* , Vol 20 (N°3).
- 40- Naumova, E., & Gortsevskaia, O. (2023). Increasing The Reliability Of The Enterprise's Financial Statements-Tenant. *Scientific Notes Of RAE* , Vol 22 (N°3).
- 41- Novatiani, R., & Kusumah, R. R. (2019). Analysis Of Factors Affecting The Quality Of Financial Statements. *International Journal Of Innovation,Creativity And Change* , Vol 6 (N°7).
- 42- Pelger, C., & Erb, C. (2015). Twisting Words?': A Study Of The Construction And Reconstruction Of Reliability In Financial Reporting Standard-Setting. *Accounting Orgnizations And Society* , 40.
- 43- Tram Le, T. H., & Huong Le, T. X. (2023). Application Of The M-Score Model To Test The Reliability Of Financial Statements At Companies Listed On The Vietnamese Stock Maret. *Journal Of Economics,Finance And Management Studies* , Vol 06 (N°06).
- 44- Uwuiube, U., Felix, E. D., Teddy, O., & Irene, F. (2018). Corporate Governance And Quality Of Financial Statements: Astudy Of Listed Nigerian Banks. *Banks And Banks Systems* , Vol 13 (N°3).
- 45- V.Krejcie, R., & W.Morgan, D. (1970). Dtermining Sample Size For Research Activities (Vol. 30). *Educational And Psychological Measurement*.

- 46- Zhiwel, L., Yihong, J., Qingliang, T., & Xiangjian, H. (2014). Does High-Quality Financial Reporting Mitigate The Negative Impact Of Global Financial Crises On Firm Performance? Evidence From The United Kingdom. *Australasian Accounting Business And Finance Journal* , Vol 8 (N°5).

◆ **LES JOURNAUX OFFICIELS:**

- 47- Ministère De L'économie. (1994). Décision N°.103/SPM/94. Relative Aux Diligences Professionnelles Du Commissaire Aux Comptes . Alger.
- 48- Sarbanes-Oxley . (2002, Juillet 30). Loi Sarbanes-Oxley Act . USA.
- 49- Conseil National De La Comptabilité. (2006, Juillet). Projet De Système Comptable Financier. Article 124-1 . ALGER: Ministère Des Finances.

◆ **BULTINS ET RAPPORTS :**

- 50- A.I.C.P.A. (2017). Coditfication Of Statements On Auditing Standards. (122 To 132) . New York, United States Of America: American Institue Of Certified Public Accountants.
- 51- Comité Des Cabinets D'expertise Comptable De Petite Et Moyenne Taille IFAC. (Avril 2009). Guide Pour L'Utilisation Des Normes Internationales D'audit Des Petites Et Moyennes Entreprises.
- 52- IASB/IFRS. (2018). International Accounting Standards Board § Foundation Conceptual Framework For Financial Reporting. IASB/FASB.
- 53- International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB). (2022). Handbook Of Internationl Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements. Volume I(Edition 2022).New York, USA: IFAC. Retrieved MAI 12, 2024, From International Federation Of Accounting (IFAC): www.iaasb.org

◆ **DOCUMENTS :**

- 54- Steffan, B. (2008). *Essentiel Management Accounting*. London, UK: British Library Cataloging In Publication Data.

◆ **LES SITES INTERNET :**

- 55- ASCA (2024) . Retrieved03/01,2024.ASCA JORDAN:
https://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=accounting
- 56- E.C.P. (2024) . Retrieved01/07,2024, E.C.P.A: www.ecpa-eg.com /ar/articles/determining-the-size-of-audit-evidence-or-ecpa
- 57- International Accounting Standards Board. (2024). International Financial Reporting Standards (Ifrs).Retrieved02/08,2024,FromIFRS:<https://Www.Ifrs.Org/Supportingimplementation/Supporting-Materials-By-Ifrs-Standards/Ias-1/>.
- 58- New York, USA: IFAC. Retrieved MAI 12, 2024, From International Federation Of Accounting (IFAC) www.iaasb.org

الف

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة إستبيان

تحية طيبة:

إلى السيد(ة) الأستاذ(ة) المحترم(ة):

في إطار إنجاز وإتمام أطروحة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تحت عنوان:

"أثر استقلالية وحياد المدقق في تعزيز موثوقية الكشوفات المالية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين

والأكاديميين بالجزائر -"

تم تصميم هذا الاستبيان من أجل إتمام الدراسة في الجانب الميداني بهدف جمع البيانات اللازمة لاستكمال الدراسة. لتحقيق أهداف الدراسة نرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان وذلك بالنقر أو التأشير على الخيار المناسب مع العلم أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة لأغراض البحث فقط، كما أتقدم لكم بجزيل الشكر والامتنان على ما ستبذلونه من جهد ووقت في ملأ هذا الاستبيان وعلى حسن تعاونكم معنا.

تفضلوا بقبول منا جزيل الإحترام والتقدير

أ.د: عزوز ميلود

ط.د: مخلوف نبيلة

السنة الجامعية: 2025/2024

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (x) أمام الإجابة الصحيحة ؛

- 1- العمر: ☐ 30 سنة فأقل ☐ من 31 سنة إلى أقل من 40 سنة ☐ من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ☐ من 50 سنة فأكثر
- 2- المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات مهنية ☐
- 3- الوظيفة: ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أكاديمي ☐
- 4- الخبرة المهنية: ☐ 05 سنوات فأقل ☐ من 06 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: عبارات الاستبيان

المحور الأول: استقلالية وحياد المدقق (المتغير المستقل)

الرقم	العبارة	العبارة واضحة	العبارة ملائمة للمحور	إقتراحات وتعديلات
المجال الأول: استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق				
5	يتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية.			
6	يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليته.			
7	يتأكد المدقق من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب أو عزله تجنباً لأي ضغوطات.			
8	يقوم المدقق بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.			
09	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.			
10	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهمته .			
11	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.			
12	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.			
13	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم			

					المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.
14					يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها.
المجال الثاني: استقلالية وحياد المدقق عند الفحص و الإثبات					
15					يحق للمدقق الوصول والإطلاع على كافة السجلات والمستندات والمصادر للحصول على أدلة الإثبات دون قيود.
16					يلتزم المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية.
17					يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية.
18					يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
19					يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية.
20					يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد.
21					يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجة.
22					يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا.
23					توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكيدات الخارجية الملائمة.
24					تحديد الظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته.
المجال الثالث: استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير					
25					يلتزم المدقق الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولا لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.
26					يحدد المدقق بجرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار التقرير لمعالجتها بشكل مناسب.
27					يتحقق المدقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك.
28					ييدي المدقق رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشف

					المالية و عدم فعالية نظم الرقابة الداخلية.
29					ييدي المدقق رأيه السليبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.
30					يتمتع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلا على جوهر الكشوف المالية.
31					عدم خضوع المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.
32					يبعد المدقق الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليه أو إخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.
33					يتفادى المدقق قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل اصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقا.
34					يتجنب المدقق النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.

المحور الثاني: موثوقية الكشوفات المالية (المتغير التابع)

الرقم	العبارة	العبارة واضحة	العبارة ملائمة للمحور	اقتراحات وتعديلات
35	تكون الكشوف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة.			
36	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشوف المالية يعزز خلوها من الأخطاء الجوهرية.			
37	تعرض المعلومات المالية بالكشوف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون تشوهات.			
38	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية مع الأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.			
39	وضوح الكشوف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.			
40	حيادية المعلومات المالية بالكشوف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.			
41	توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشوف المالية.			
42	الأساس من إعداد الكشوف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.			
43	يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الإحتيال والتلاعب بالكشوف المالية كمقياس لموثوقيتها.			
44	تركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب .			

					45	تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
					46	الإهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشف المالية ضروري لموثوقية المعلومات المحاسبية
					47	فعالية نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني يحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية .
					48	دقة تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح بموضوعية وحياد مراعاة للحيلة والحذر.

الملحق رقم 02

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed Khidar - Biskra -
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et de Gestion
Département des Finances et de la Comptabilité



Une thèse soumise pour l'obtention d'un doctorat en finance et comptabilité
Spécialisation : Comptabilité et Audit

QUESTIONNAIRE

Monsieur, Madame

Salutations:

Dans le cadre de la réalisation et de la finalisation d'une thèse de doctorat en finance et comptabilité sous le titre :

« L'impact de l'indépendance et de l'impartialité de l'auditeur dans l'amélioration de la fiabilité des états financiers – une étude de terrain des opinions d'un échantillon d'auditeurs et d'universitaires en Algérie – »

Ce questionnaire est conçu pour la réalisation de l'étude sur le terrain afin de collecter les données nécessaires à la réalisation de l'étude. Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous vous demandons de bien vouloir répondre aux questions contenues dans ce questionnaire en cliquant ou en cochant l'option appropriée, sachant que vos réponses seront traitées de manière strictement confidentielle à des fins de recherche uniquement, et je tiens également à vous remercier beaucoup pour vos efforts et votre temps à remplir ce questionnaire et pour votre bonne coopération avec nous.

Veillez accepter notre grand respect et notre appréciation

Le chercheur : Makhlouf Nabila

Professeur : Azzouz Miloud

Année universitaire : 2024/2025

Section I : Données personnelles

Veillez cocher (x) devant la bonne réponse;

1. **Age** : 30 ans et moins ☐ De 31 ans à moins de 40 ans ☐
De 40 ans à moins de 50 ☐ A partir de 50 ans ☐
2. **Niveau de scolarité** : licence ☐ master ☐ Maîtrise ☐
Doctorat ☐ Certificats professionnels ☐
3. **Profession** : expert comptable ☐ commissaire aux comptes ☐
Academique ☐
4. **Expérience professionnelle** : 05 ans et moins ☐ De 06 ans à moins de 10 ans ☐ De
10 ans à moins de 15 ans ☐ A partir de 15 ans ☐

Section II : Énoncés Du Questionnaire

- Veuillez mettre un (x) dans la case appropriée :

Le premier axe : l'indépendance et l'impartialité de l'auditeur (variable indépendante)						
N°	phrase	La phrase est claire		La phrase correspond à l'axe		Suggestions et modifications
I– l'indépendance et l'impartialité de l'auditeur lors de la planification du processus d’audit						
5	Le commissaire aux comptes vérifie la possibilité de respecter les dispositions légales dans l'exercice de sa profession et l'absence de pressions financières, de relations personnelles et d'obligations sociales.					
6	Le commissaire aux comptes vérifie la nature des prestations de conseil qu'il réalisera pour éviter leurs effets négatifs sur son indépendance.					
7	Le commissaire aux comptes vérifie la validité de sa nomination et le mode de détermination de ses honoraires selon le barème ou sa révocation afin d'éviter toute pression.					
8	L'auditeur contacte l'auditeur précédent si nécessaire pour répondre à ses questions sans aucun obstacle potentiel.					
9	Après la conclusion du contrat, l'auditeur s'assure que la direction ou toute partie n'interfère pas dans la détermination des étapes, de la taille et de la portée de son travail.					
10	L'auditeur explore l'organisation pour comprendre					

	son environnement opérationnel librement sans obstacles de la part de la direction pour collecter toutes les informations nécessaires à sa mission.					
11	L'auditeur sélectionne soigneusement et librement les membres de l'équipe d'audit, sans interférence, en tenant compte du fait qu'aucun d'entre eux ne tombe dans des cas d'insuffisance juridique.					
12	L'auditeur vérifie que la direction n'interfère pas dans l'application des procédures analytiques préliminaires et n'y apporte aucune modification, suppression ou ajout.					
13	La direction fournit toutes les informations nécessaires à l'auditeur pour déterminer l'importance relative et évaluer les risques importants potentiels sans interférence.					
14	L'auditeur organise et documente ses documents de travail en fonction de la nature de sa mission en menant des entretiens avec la direction et d'autres personnes pour discuter des questions importantes qui les concernent sans l'influencer ni en empêcher l'accès.					
II- L'indépendance et l'impartialité de l'auditeur lors de l'examen et de la preuve						
15	L'auditeur a le droit d'accéder et d'examiner tous les dossiers, documents et sources pour obtenir des preuves sans restrictions.					
16	L'auditeur adhère aux exigences de conduite éthique de l'indépendance en refusant de se soumettre à la direction lorsqu'il effectue des tests de corroboration sur des éléments des états financiers.					
17	L'auditeur demande à la direction et aux travailleurs d'effectuer des tests de conformité avec les systèmes de contrôle interne et des tests de vérification de base pour détecter les anomalies significatives.					
18	L'auditeur utilise sa compétence, son expérience et son jugement professionnel personnel pour effectuer des tests statistiques afin de recueillir des preuves suffisantes et appropriées.					
19	L'auditeur vérifie la qualité et la fiabilité de la source					

	des éléments probants pour déterminer son adéquation aux objectifs de l'audit sans influences internes ou externes.					
20	L'auditeur s'appuie sur les travaux de l'auditeur interne indépendant, compte tenu de ses responsabilités légales d'exprimer une opinion impartiale.					
21	L'auditeur veille à ne pas être exposé à des pressions internes ou externes qui entravent la collecte de preuves, leur dissimulation ou leur comparaison pour choisir l'argument le plus solide.					
22	L'auditeur est tenu de ne pas permettre à la direction et à d'autres personnes d'interférer dans l'utilisation des moyens et procédures permettant d'obtenir les preuves les plus convaincantes et les plus cohérentes.					
23	Fournir des procédures appropriées permettant à l'auditeur de recueillir les déclarations de la direction et les assurances externes appropriées.					
24	Déterminer les circonstances et les situations dans lesquelles l'auditeur utilise les travaux de l'expert dans le cadre de sa mission.					
III- Le troisième domaine : L'indépendance et l'impartialité de l'auditeur lors de l'établissement du rapport						
25	L'auditeur est tenu de se conformer aux normes d'audit lors de la préparation du rapport, ce qui le rend plus acceptable pour les organismes de surveillance réglementaire professionnels.					
26	L'auditeur détermine librement les modalités d'examen des événements postérieurs à la date d'émission du rapport pour y répondre de manière appropriée.					
27	Le commissaire aux comptes vérifie l'exercice de toutes ses fonctions sans négligence, négligence ou interférence dans la préparation de la note de recouvrement pour enquêter à ce sujet.					
28	Le commissaire aux comptes exprime son opinion avec réserves dans son rapport en cas de restrictions imposées au contrôle des états financiers et					

	d'inefficacité des systèmes de contrôle interne.					
29	Le commissaire aux comptes exprime son opinion négative en cas d'anomalies significatives dans les états financiers ou d'insuffisance de preuves.					
30	Le commissaire aux comptes s'abstient d'exprimer son opinion en cas de certains motifs susceptibles d'affecter la substance des états financiers dans le futur.					
31	L'auditeur ne se soumet pas aux souhaits de la direction lorsqu'il la contacte pour discuter des résultats finaux de l'audit.					
32	L'auditeur élimine le doute sur son opinion lors de la préparation du rapport en niant la confiance, en la modifiant ou en dissimulant des faits importants découverts.					
33	L'auditeur évite d'accepter des cadeaux et des subventions ou de recevoir des honoraires conditionnels de la direction en échange de l'émission d'une opinion sans réserve dans son rapport sans réserves convenues à l'avance.					
34	L'auditeur évite d'éventuels litiges juridiques en émettant dans son rapport une opinion impartiale qui reflète la qualité de l'audit.					

Le deuxième axe : Fiabilité des états financiers (variable dépendante)

N°	phrase	La phrase est claire		La phrase correspond à l'axe		Suggestions et modifications
35	Les états financiers sont fiables lorsqu'ils fournissent des informations financières utiles.					
36	Le respect de l'intégrité des informations financières contenues dans les états financiers garantit qu'elles sont exemptes d'erreurs fondamentales.					
37	L'information financière est présentée dans les états financiers selon sa réalité économique sans distorsion.					
38	L'expression fidèle de l'information comptable correspond sans distorsion aux événements financiers et aux circonstances particulières.					
39	Clarté des états financiers, facilité de compréhension					

	et capacité à être interprétés sans ambiguïté.					
40	La neutralité de l'information financière dans les états financiers représente la véracité des phénomènes économiques qui y sont exprimés.					
41	L'auditeur est parvenu aux mêmes conclusions que les autres auditeurs indépendants lors de l'audit des états financiers..					
42	La préparation des états financiers vise à atteindre un objectif général et non à atteindre des objectifs prédéfinis visant à influencer les décisions des utilisateurs.					
43	Il s'appuie sur des indicateurs mathématiques et statistiques pour détecter le degré de fraude et de manipulation des états financiers afin de mesurer leur fiabilité.					
44	La direction se concentre sur la qualité de l'information financière et des informations comptables en temps opportun.					
45	La fiabilité des sources d'informations comptables détermine le niveau de fiabilité des états financiers et le degré de confiance qui leur est accordé dans la prise de décisions.					
46	Prêter attention aux méthodes comptables lors de la préparation des états financiers est nécessaire pour la fiabilité des informations comptables					
47	L'efficacité du système d'information comptable électronique garantit la confiance dans les informations comptables.					
48	Exactitude des estimations de la direction concernant les bénéfices futurs de manière objective et impartiale, par prudence et prudence.					

الملحق رقم 03

قائمة المحكمين

الرقم	الأستاذة المحكمين	الرتبة	الجامعة
01	أ.د نجوى عبد الصمد	أستاذة التعليم العالي	جامعة باتنة-1-
02	أ.د. زاوي صورية	أستاذة التعليم العالي	جامعة محمد خيضر -بسكرة
03	أ.د فؤاد عز الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة سوق أهراس
04	أ.د تومي ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر -بسكرة
05	أ.د قطاف نبيل	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر -بسكرة
06	أ.د أحمد قايد نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر -بسكرة

الملحق رقم 04

1- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول (استقلالية وحياد المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق) من المحور الأول

Corrélations											
عملية_التخطيط_التدقيق_	يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهمته	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.	يقوم المدقق بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.	يتأكد المدقق من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الاعتاب أو عزله تجنباً لأي ضغوطات.	يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليته.	يتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية.	
.768**	.421**	.383**	.582**	.488**	.535**	.598**	.602**	.607**	.687**	1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312
.778**	.399**	.451**	.506**	.520**	.522**	.565**	.664**	.679**	.687**	1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312
.814**	.391**	.339**	.576**	.612**	.599**	.660**	.758**	1	.679**	.607**	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312

الملاحق:

Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	يقوم المدقق بالاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.	.602** .000 312	.664** .000 312	.758** .000 312	1 .632** 312	.680** .000 312	.626** .000 312	.606** .000 312	.348** .000 312	.449** .000 312	.833** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.	.598** .000 312	.565** .000 312	.660** .000 312	.632** .000 312	1 .759** 312	.591** .000 312	.646** .000 312	.406** .000 312	.439** .000 312	.826** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهمته.	.535** .000 312	.522** .000 312	.599** .000 312	.680** .000 312	.759** .000 312	1 .603** 312	.662** .000 312	.385** .000 312	.470** .000 312	.814** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.	.488** .000 312	.520** .000 312	.612** .000 312	.626** .000 312	.591** .000 312	.603** .000 312	1 .615** 312	.383** .000 312	.490** .000 312	.774** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.	.582** .000 312	.506** .000 312	.576** .000 312	.606** .000 312	.646** .000 312	.662** .000 312	.615** .000 312	1 .432** 312	.523** .000 312	.805** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.	.383** .000 312	.451** .000 312	.339** .000 312	.348** .000 312	.406** .000 312	.385** .000 312	.383** .000 312	.432** .000 312	1 .567** 312	.600** .000 312
Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	يقوم المدقق بتنظيم وتوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة	.421** .000	.399** .000	.391** .000	.449** .000	.439** .000	.470** .000	.490** .000	.523** .000	.567** .000	1 .661** .000

الملاحق:

N ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
التخطيط لعملية التدقيق											
Corrélation de Pearson	.768**	.778**	.814**	.833**	.826**	.814**	.774**	.805**	.600**	.661**	1
Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني(استقلالية وحياد المدقق عند الفحص والإثبات) من المحور الأول

Corrélations											
الفحص_والإثبات	تحديدا لظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته.	توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكيدات الخارجية الملائمة.	يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا.	يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجية.	يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد.	يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية.	يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية.	يلتزم المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية.	يحق للمدقق الوصول والإطلاع على السجلات والمستندات والمصادر للحصول على أدلة الإثبات دون قيود.	
.806**	.591**	.611**	.668**	.618**	.290**	.341**	.555**	.699**	.667**	1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312	
.791**	.525**	.595**	.690**	.744**	.359**	.186**	.507**	.660**	.667**	1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	312	
.841**	.727**	.651**	.673**	.625**	.377**	.329**	.554**	1	.660**	.699**	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312	

الملاحق:

Corrélation de Pearson يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. Sig. (bilatérale) N	.555** .000 312	.507** .000 312	.554** .000 312	1 .000 312	.320** .000 312	.376** .000 312	.494** .000 312	.637** .000 312	.593** .000 312	.484** .000 312	.737** .000 312
Corrélation de Pearson يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية. Sig. (bilatérale) N	.341** .000 312	.186** .001 312	.329** .000 312	.320** .000 312	1 .000 312	.451** .000 312	.222** .000 312	.270** .000 312	.284** .000 312	.287** .000 312	.483** .000 312
Corrélation de Pearson يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد. Sig. (bilatérale) N	.290** .000 312	.359** .000 312	.377** .000 312	.376** .000 312	.451** .000 312	1 .000 312	.420** .000 312	.423** .000 312	.445** .000 312	.393** .000 312	.592** .000 312
Corrélation de Pearson يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجة. Sig. (bilatérale) N	.618** .000 312	.744** .000 312	.625** .000 312	.494** .000 312	.222** .000 312	.420** .000 312	1 .000 312	.738** .000 312	.637** .000 312	.551** .000 312	.804** .000 312
Corrélation de Pearson يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا. Sig. (bilatérale) N	.668** .000 312	.690** .000 312	.673** .000 312	.637** .000 312	.270** .000 312	.423** .000 312	.738** .000 312	1 .000 312	.745** .000 312	.576** .000 312	.857** .000 312
Corrélation de Pearson توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكدات الخارجية الملائمة. Sig. (bilatérale) N	.611** .000 312	.595** .000 312	.651** .000 312	.593** .000 312	.284** .000 312	.445** .000 312	.637** .000 312	.745** .000 312	1 .000 312	.646** .000 312	.830** .000 312
Corrélation de Pearson تحديد الظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته. Sig. (bilatérale) N	.591** .000 312	.525** .000 312	.727** .000 312	.484** .000 312	.287** .000 312	.393** .000 312	.551** .000 312	.576** .000 312	.646** .000 312	1 .000 312	.773** .000 312

الملاحق:

الفحص_والإثبات	Corrélation de Pearson	.806**	.791**	.841**	.737**	.483**	.592**	.804**	.857**	.830**	.773**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

3- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (استقلالية وحياد المدقق عند إعداد التقرير) من المحور الأول

Corrélations											
إعداد_التقرير	يتجنب المدقق	يتفادى المدقق	يبعد المدقق	عدم خضوع	يمتنع المدقق	بيدي المدقق	بيديا لمدقق	يتحقق المدقق	يحدد المدقق	يلتزم المدقق	
	النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.	قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الاتعاب الشرطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقاً.	الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليها وإخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.	المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.	دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلاً على جوهر الكشف المالية.	رأيه السلبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.	رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشوف المالية وعدم فعالية نظم الرقابة الداخلية.	من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك.	بحرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار التقرير لمعالجتها بشكل مناسب.	الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولاً لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.	
.711**	.477**	.588**	.220**	.462**	.245**	.555**	.331**	.373**	.413**	1	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312
.715**	.041	.188**	.468**	.620**	.451**	.250**	.619**	.733**	1	.413**	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.467	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312
.706**	.048	.199**	.459**	.549**	.421**	.324**	.645**	1	.733**	.373**	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N
.000	.403	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	312
.731**	.069	.210**	.604**	.582**	.577**	.296**	1	.645**	.619**	.331**	Corrélation de Pearson

الملاحق:

Sig. (bilatérale) الرقابة الداخلية.	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.226	.000
N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson ييدي المدقق رأيه السلبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.	.555**	.250**	.324**	.296**	1	.318**	.344**	.255**	.472**	.402**	.636**
Sig. (bilatérale) N	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson يمنتع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلا على جوهر الكشوف المالية.	.245**	.451**	.421**	.577**	.318**	1	.570**	.561**	.203**	.136*	.667**
Sig. (bilatérale) N	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.017	.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson عدم خضوع المدقق لرغبات الإدارة عند اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.	.462**	.620**	.549**	.582**	.344**	.570**	1	.559**	.212**	.128*	.755**
Sig. (bilatérale) N	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.023	.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson يبعد المدقق الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليها وإخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.	.220**	.468**	.459**	.604**	.255**	.561**	.559**	1	.280**	.065	.664**
Sig. (bilatérale) N	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.252	.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson يتفادى المدقق قبول الهدايا والهبات أو تقاضي الأتعاب الشريطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقا.	.588**	.188**	.199**	.210**	.472**	.203**	.212**	.280**	1	.641**	.608**
Sig. (bilatérale) N	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson يتجنب المدقق النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.	.477**	.041	.048	.069	.402**	.136*	.128*	.065	.641**	1	.464**
Sig. (bilatérale) N	.000	.467	.403	.226	.000	.017	.023	.252	.000		.000
	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
Corrélation de Pearson إعداد_التقرير	.711**	.715**	.706**	.731**	.636**	.667**	.755**	.664**	.608**	.464**	1

الملاحق: _____

Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

4- صدق الاتساق الداخلي لفقرات اخور الثاني (موثوقية الكشف المالية):

موثوقية_الكشفات_المالية	دقة تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح بموضوعية وحياد مراعاة للحظة والحذر.	فعالية نظام المعلومات المحاسبية	الإهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشف المالية	تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	تركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للكشف عن درجة الإحتيال والتلاعب بالكشف المالية كمقياس لموثوقيتها.	يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	الأساس من إعداد الكشف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشف المالية.	حيادية المعلومات المالية بالكشف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.	وضوح الكشف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المالية والأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.	تعرض المعلومات المالية بالكشف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون تشوهات.	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشف المالية يعزز خلوها من الأخطاء الجوهرية.	تكون الكشف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة.	
.760**	.360**	.424**	.414**	.404**	.480**	.326**	.509**	.279**	.626**	.600**	.617**	.599**	.759**	1	تكون الكشف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة..
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		
312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312		
.742**	.402**	.401**	.394**	.397**	.434**	.262**	.480**	.218**	.647**	.647**	.556**	.616**	1	.759**	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشف المالية يعزز خلوها من الأخطاء الجوهرية.
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		
312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312		
.747**	.373**	.320**	.439**	.449**	.441**	.244**	.610**	.297**	.524**	.588**	.678**	1	.616**	.599**	تعرض المعلومات المالية بالكشف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون تشوهات.
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		
312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312		
.800**	.464**	.390**	.498**	.530**	.429**	.196**	.693**	.357**	.607**	.677**	1	.678**	.556**	.617**	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية مع

الملاحق:

الأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.	Sig. (bilatérale) N	.000 312	.000 312	.000 312		.000 312	.000 312	.000 312	.000 312	.001 312	.000 312	.000 312	.000 312	.000 312	.000 312	.000 312
وضوح الكشف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.600** 312	.647** 312	.588** 312	.677** 312	1 312	.689** 312	.387** 312	.634** 312	.230** 312	.446** 312	.483** 312	.480** 312	.358** 312	.468** 312	.798** 312
حيادية المعلومات المالية بالكشوف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.626** 312	.647** 312	.524** 312	.607** 312	.689** 312	1 312	.318** 312	.562** 312	.337** 312	.419** 312	.498** 312	.471** 312	.355** 312	.400** 312	.765** 312
توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشوف المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.279** 312	.218** 312	.297** 312	.357** 312	.387** 312	.318** 312	1 312	.319** 312	.478** 312	.509** 312	.341** 312	.452** 312	.350** 312	.160** 312	.558** 312
الأساس من إعداد الكشوف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.509** 312	.480** 312	.610** 312	.693** 312	.634** 312	.562** 312	.319** 312	1 312	.198** 312	.392** 312	.513** 312	.505** 312	.311** 312	.370** 312	.739** 312
يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الإحتيال والتلاعب بالكشوف المالية كمقياس لموثوقيتها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.326** 312	.262** 312	.244** 312	.196** 312	.230** 312	.337** 312	.478** 312	.198** 312	1 312	.623** 312	.306** 312	.424** 312	.487** 312	.053 312	.510** 312
تركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.480** 312	.434** 312	.441** 312	.429** 312	.446** 312	.419** 312	.509** 312	.392** 312	.623** 312	1 312	.504** 312	.507** 312	.520** 312	.244** 312	.703** 312

الملاحق:

تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشوف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	Corrélation de Pearson	.404**	.397**	.449**	.530**	.483**	.498**	.341**	.513**	.306**	.504**	1	.556**	.436**	.446**	.700**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
الإهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشوف المالية ضروري لموثوقية المعلومات المحاسبية	Corrélation de Pearson	.414**	.394**	.439**	.498**	.480**	.471**	.452**	.505**	.424**	.507**	.556**	1	.591**	.394**	.722**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
فعالية نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني يحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية .	Corrélation de Pearson	.424**	.401**	.320**	.390**	.358**	.355**	.350**	.311**	.487**	.520**	.436**	.591**	1	.256**	.621**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
دقة تقديرات الإدارة المستقبلية للأرباح بموضوعية وحياد مراعاة للحിطة والحذر.	Corrélation de Pearson	.360**	.402**	.373**	.464**	.468**	.400**	.160**	.370**	.053	.244**	.446**	.394**	.256**	1	.569**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.351	.000	.000	.000	.000		.000
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
موثوقية_الكشوفات_المالية	Corrélation de Pearson	.760**	.742**	.747**	.800**	.798**	.765**	.558**	.739**	.510**	.703**	.700**	.722**	.621**	.569**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312

5- نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.965	44

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.923	10

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.916	10

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.859	10

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.917	14

6- وصف خصائص عينة الدراسة:

أ. توزيع أفراد العينة الإحصائية حسب متغير العمر:

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 30 سنة فأقل	34	10.9	10.9	10.9
من 31 سنة إلى أقل من 40 سنة	102	32.7	32.7	43.6
من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	128	41.0	41.0	84.6
من 50 سنة فأكثر	48	15.4	15.4	100.0
Total	312	100.0	100.0	

ب. توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	61	19.6	19.6	19.6
ماستر	131	42.0	42.0	61.5
ماجستير	7	2.2	2.2	63.8
دكتوراه	84	26.9	26.9	90.7
شهادات مهنية	29	9.3	9.3	100.0
Total	312	100.0	100.0	

ت. توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ الحسابات	115	36.9	36.9	36.9
خبير محاسبي	134	42.9	42.9	79.8
أكاديمي	63	20.2	20.2	100.0
Total	312	100.0	100.0	

ث. توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 50 سنة فأقل	47	15.1	15.1	15.1
من 6 إلى أقل من 10 سنوات	121	38.8	38.8	53.8
من 10 إلى أقل من 15 سنة	83	26.6	26.6	80.4
من 15 سنة فأكثر	61	19.6	19.6	100.0
Total	312	100.0	100.0	

7- المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير المستقل استقلالية وحياد المدقق:

Statistiques											
التخطيط_ لعملية _التدقيق	يقوم المدقق بتنظيم وثوثيق أوراق عمله حسب طبيعة مهمته بإجراء مقابلات مع الإدارة وغيرها لمناقشة القضايا الهامة ذات الصلة بها دون التأثير عليه أو منع الوصول إليها	توفر الإدارة كافة المعلومات اللازمة للمدقق في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر الجوهرية المحتملة دون تدخل.	يتحقق المدقق من عدم تدخل الإدارة في تطبيقه للإجراءات الأولية التحليلية أو إجراء تعديل عليها أو حذفها أو إضافة.	يحدد المدقق بعناية أعضاء فريق عمل التدقيق بحرية دون تدخلات مع مراعاة عدم وقوع أحدهم ضمن حالات عدم الملاءمة القانونية.	يقوم المدقق باستكشاف المؤسسة لفهم بيئة عملها بحرية دون عراقيل من الإدارة لجمع كل المعلومات اللازمة لمهمته	يتأكد المدقق بعد إبرام العقد عدم تدخل الإدارة أو أي طرف ما في تحديد خطوات عمله وحجمه ونطاقه.	يقوم المدقق الاتصال بالمدقق السابق كضرورة للإجابة على تساؤلاته دون أية عوائق محتملة.	يتأكد المدقق من صحة تعيينه ومن طريقة تحديد أتعابه وفق سلم الأتعاب أو عزله تجنباً لأي ضغوطات.	يتحقق المدقق من طبيعة الخدمات الاستشارية التي سيؤديها لتفادي آثارها السلبية على استقلاليته.	يتحقق المدقق من إمكانية التزامه بالأحكام القانونية في ممارسة مهنته وغياب الضغوط المادية والعلاقات الشخصية والالتزامات الاجتماعية.	
312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.5772	3.68	3.79	3.32	3.64	3.58	3.46	3.38	3.48	3.67	3.78	
.78717	.922	.946	1.097	1.021	1.039	1.107	1.066	1.042	.967	1.005	Ecart type

Statistiques

		يحق للمدقق الوصول والإطلاع على كافة السجلات والمستندات والمصادر للحصول على أدلة الإثبات دون قيود.	يلتزم المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي للاستقلالية برفضه الخضوع للإدارة عند أداء اختبارات التحقق من عناصر الكشف المالية.	يستفسر المدقق من الإدارة والعمال لإجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للكشف عن التحريفات الجوهرية.	يستعين المدقق بكفاءته وخبرته وتقديره الشخصي المهني في إجراء الاختبارات الإحصائية لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.	يتحقق المدقق من نوعية وموثوقية مصدر أدلة الإثبات لتحديد درجة ملائمتها لأهداف التدقيق دون تأثيرات داخلية أو خارجية.	يستند المدقق على أعمال المدقق الداخلي المستقل مع مراعاة مسؤولياته القانونية في إبداء الرأي المحايد.	يتأكد المدقق من عدم التعرض لضغوطات داخلية أو خارجية تعيق جمع أدلة الإثبات أو إخفائها أو المفاضلة بينها لاختيار أقوى حجية.	يلتزم المدقق بعدم السماح للإدارة وغيرها التدخل في استخدام وسائل وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الأكثر إقناعا واتساقا.	توفير الإجراءات المناسبة لجمع المدقق تصريحات الإدارة والتأكيدات الخارجية الملائمة.	تحديدا لظروف والحالات التي يستعين فيها المدقق بأعمال الخبير في مهمته.	الفحص_والإثبات	
N	Valide	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3.44	3.63	3.45	3.50	3.76	3.83	3.63	3.28	3.45	3.53	3.5503	3.5503
	Ecart type	1.050	1.085	1.080	1.079	1.021	.941	1.015	1.095	1.130	1.108	.80080	.80080

Statistiques

إعداد_التقرير		يتجنب المدقق النزاعات القانونية المحتملة بإصدار رأي محايد بتقريره يجسد جودة التدقيق.	يتفادى المدقق قبول الهدايا والهيئات أو تقاضي الأتعاب الشريطية من الإدارة بمقابل إصدار رأي نظيف بتقريره دون تحفظات متفق عليه مسبقاً.	يبعد المدقق الشك في رأيه عند إعداد التقرير برفض الوصاية أو التعديل عليها وإخفاء الحقائق المكتشفة الهامة.	عدم خضوع المدقق لרגبات الإدارة اتصاله بها لمناقشة نتائج التدقيق النهائية.	يتمتع المدقق دون إبداء رأيه في حالة دوافع معينة يحتمل أن تؤثر مستقبلاً على جوهر الكشوف المالية.	يبيد المدقق رأيه السلبي في حالة وجود تحريف جوهري بالكشوف المالية أو عدم كفاية أدلة الإثبات.	يبيد المدقق رأيه بتحفظ بتقريره في حالة فرض قيود على تدقيق الكشوف المالية وعدم فعالية نظم الرقابة الداخلية.	يتحقق المدقق من أداء جميع مهامه دون تقصير أو إهمال أو تدخل في إعداد مذكرة التجميع للاستقصاء عن ذلك.	يحدد المدقق بحرية إجراءات فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار التقرير لمعالجتها بشكل مناسب.	يلتزم المدقق الامتثال لمعايير التدقيق في إعداد التقرير يجعله أكثر قبولاً لدى الجهات التنظيمية المهنية الرقابية.
N	Valide	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3.21	3.40	3.38	3.56	3.61	3.55	3.44	3.78	3.75	3.5112
	Ecart type	1.128	1.066	.991	.984	1.021	1.023	1.098	1.016	1.059	.69729

8- المقاييس الوصفية لاستجابات عينة الدراسة اتجاه المتغير التابع موثوقية الكشوفات المالية:

Statistiques															
موثوقية_الكشوفات_المالية	دقة تقديرات الإدارة	فعالية نظام المعلومات المحاسبية	الاهتمام بالأساليب المحاسبية في إعداد الكشوف المالية	تحدد موثوقية مصادر المعلومات المحاسبية مستوى موثوقية الكشوف المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	تركز الإدارة على جودة الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية بالوقت المناسب . بالكشوف المالية كمقياس لموثوقيتها.	يستند على مؤشرات رياضية وإحصائية للكشف عن درجة الاحتيال والتلاعب بالكشوف المستخدمين.	الأساس من إعداد الكشوف المالية تحقيق الغرض العام وليس لأهداف محددة مسبقا للتأثير على قرارات المستخدمين.	توصل المدقق إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدققون المستقلون الآخرون عند تدقيق الكشوف المالية.	حيادية المعلومات المالية بالكشوف المالية يمثل صدق الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بها.	وضوح الكشوف المالية وسهولة فهمها وقدرتها على التفسير دون غموض.	تطابق التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية مع الأحداث المالية والظروف الخاصة دون تشوه.	تعرض المعلومات المالية بالكشوف المالية وفق واقعها الاقتصادي دون خلوها من الأخطاء الجوهرية.	تحلي المعلومات المالية بالأمانة ضمن الكشوف المالية يعزز	تكون الكشوف المالية موثوقة عندما توفر معلومات مالية مفيدة.	
312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	312	N Valide
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	Manquant
3.7722	3.53	3.88	3.90	3.81	3.99	4.25	3.62	3.81	3.70	3.63	3.58	3.65	3.79	3.72	Moyenne
.65882	1.120	.851	.825	.856	.913	.841	1.051	.999	.900	1.010	1.017	1.039	.902	.927	Ecart type

9- نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

أ. ملخص نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.763 ^a	.581	.580	.42690

a. Prédictors : (Constante), استقلالية_وحياد_المدقق

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	78.493	1	78.493	430.702	.000 ^b
	Résidus	56.496	310	.182		
	Total	134.989	311			

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

b. Prédictors : (Constante), استقلالية_وحياد_المدقق

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1.186	.127		9.342	.000
	استقلالية_وحياد_المدقق	.729	.035	.763	20.753	.000

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

➤ ملخص نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

Récapitulatif des modèles

	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
Modèle				
1	.726 ^a	.526	.525	.45413

a. Prédictors : (Constante), التخطيط لعملية التدقيق

ANOVAa

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Modèle						
1	Régression	71.057	1	71.057	344.549	.000 ^b
	Résidus	63.932	310	.206		
	Total	134.989	311			

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

b. Prédictors : (Constante), التخطيط لعملية التدقيق

Coefficientsa

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
Modèle		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1.600	.120		13.354	.000
	التخطيط لعملية التدقيق	.607	.033	.726	18.562	.000

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

➤ ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.746 ^a	.557	.555	.43938

a. Prédicteurs : (Constante), الفحص_والإثبات

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	75.143	1	75.143	389.235	.000 ^b
	Résidus	59.846	310	.193		
	Total	134.989	311			

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

b. Prédicteurs : (Constante), الفحص_والإثبات

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1.593	.113		14.069	.000
	الفحص_والإثبات	.614	.031	.746	19.729	.000

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

➤ ملخص نتائج الفرضية الفرعية الثالثة:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.584 ^a	.341	.339	.53563

a. Prédicteurs : (Constante), إعداد_التقرير

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	46.051	1	46.051	160.516	.000 ^b
	Résidus	88.938	310	.287		
	Total	134.989	311			

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

b. Prédicteurs : (Constante), إعداد_التقرير

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1.835	.156		11.766	.000
	إعداد_التقرير	.552	.044	.584	12.669	.000

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية

➤ اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير العمر:

ANOVA

موثوقية الكشوفات المالية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	8.181	3	2.727	6.624	.000
Intragruppes	126.808	308	.412		
Total	134.989	311			

➤ اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل العلمي:

ANOVA

موثوقية الكشوفات المالية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	3.573	4	.893	2.086	.082
Intragruppes	131.416	307	.428		
Total	134.989	311			

➤ اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير الوظيفة:

ANOVA

موثوقية الكشوفات المالية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.404	2	.202	.463	.630
Intragruppes	134.585	309	.436		
Total	134.989	311			

➤ اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير الخبرة المهنية:

ANOVA

موثوقية_الكشوفات المالية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	7.599	3	2.533	6.125	.000
Intragroupes	127.389	308	.414		
Total	134.989	311			

10-ملخص النتائج الخاصة بنموذج الدراسة:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.772 ^a	.595	.591	.42118

a. Prédicteurs : (Constante), إعداد_التقرير, الفحص_والإثبات, التخطيط_لعملية_التدقيق

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	80.353	3	26.784	150.992	.000 ^b
	Résidus	54.636	308	.177		
	Total	134.989	311			

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات المالية :

b. Prédicteurs : (Constante), إعداد_التقرير, الفحص_والإثبات, التخطيط_لعملية_التدقيق

الملاحق:

Coefficientsa

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
1 (Constante)	1.290	.129		9.974	.000
التخطيط لعملية التدقيق	.261	.057	.311	4.593	.000
الفحص_والإثبات	.342	.058	.416	5.863	.000
إعداد التقرير	.095	.048	.101	2.010	.045

a. Variable dépendante : موثوقية_الكشوفات_المالية :

الحمد لله