

جامعة قاصدي مرباح \_ ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية ، علوم تسيير و علوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب : زاوي موسى عبد الودود

بعنوان :

دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية  
دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافضي الحسابات – ورقلة (2017)

نوقشت و أجزت بتاريخ : 2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أستاذة محاضرة ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....رئيسا

الأستاذة/ كيجلي سلمى عائشة

أستاذ محاضر ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مشرفا

الأستاذ/ بابنات عبد الرحمان

أستاذ محاضر أ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

الأستاذ/ بكاري بلخير

# الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف الخلق وسيد المرسلين  
إلى اللذين قال الله تعالى فيهما " وبالوالدين إحسانا " وأمرنا بالدعاء لهما  
فقال " قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"  
أهدي ثمرة جهدي إلى أغلى جوهرة في الوجود إلى منبع الحب والحنان  
إلى التي منحني سر الحياة إلى أحلى هدية أهداني إياه القدر  
إلى أحلى درة قد استحت منها الدرر  
إلى منبع حبي وفؤادي أمني  
الغالية بارك الله فيها وأمد في عمرها  
إلى من زرع فيّ قوة العزم وروح الحزم والإرادة وحب العمل والمثابرة  
إلى من علمني الصبر والاحتمال إلى رمز العطاء وأعز ما في الكون أبي الفاضل أطال الله  
في عمره  
إلى أعز ما في الوجود أخوتي كل واحد باسمه  
وإلى جميع العائلة وجميع الأهل والأقارب  
وإلى كل زملائي دفعة تدقيق ومراقبة التسيير إلى كل الأساتذة المحترمين  
وإلى كل طالب علم وإلى أسرة الجامعة .

# الشكر

نشكر الله عز وجل الذي أمدنا بالقوة والعزيمة والصبر لإتمام هذا العمل كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان وخالص التقدير والاحترام إلى أستاذنا "لينات عبد الرحمان" الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة بدون أن ينخل علينا بالتوجيهات والنصائح القيمة البحث عن مصادر المعلومات التي يطلبها إنجاز هذا العمل نشكره على تعبه معنا وحسن المعاملة فكان بذلك في درجة الأخ وليس الأستاذ..

دون أنسى جميع الأساتذة الكرام الذين رافقونا طيلة مشوار الدراسة الجامعية .

ولا يفوتنا في الأخير أن نقدم تشكراتنا إلى كافة دفعة 2017 تدقيق ومراقب التسيير ونتمنى لهم حياة

موفقة بإذن الله

## ملخص

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، ومن أجل ذلك أجريت دراسة ميدانية لعينة المهنيين بورقلة. حيث وزعنا 32 استبياناً على عينة من الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، واستعملنا برنامج SPSS19 " لتحليل النتائج.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة تربط ما بين التدقيق و الإفصاح المحاسبي السليم، ففي حالة ضعف إجراءات التدقيق أو عدم وجودها بالأساس، سوف يشكل ذلك عائقاً أمام دقة و صحة معلومات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية .

**الكلمات الافتتاحية:** تدقيق خارجي، إفصاح محاسبي، قوائم المالية، محافظ الحسابات.

## Résumé:

L'étude vise à identifier le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la communication comptable de l'entreprise économique, et qui a mené une étude empirique d'un échantillon de professionnels à Ouargla. Où nous avons distribué 32 questionnaire sur un échantillon d'experts comptables, les commissaires aux comptes, et on a utilisé le programme « 19SPSS » pour analyser les résultats.

L'étude a conclu qu'il existe un lien étroit entre l'audit et la Divulgation comptable. et dans le cas où les procédures d'audit sont faibles ou absente, constituerait un obstacle à l'exactitude des informations fournies par les états financiers de l'entreprise économique.

**Mots clés :** audit externe, divulgation comptable, états financiers, commissaire aux comptes.

## قائمة محتويات

الصفحة	العنوان
II	إهداء
III	شكر
IV	الملخص
VI-V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي</b>
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
3	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
4	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
6	الفرع الثالث: أهداف التدقيق الخارجي
8	المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي
8-9	الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه
10	الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب SCF
11	الفرع الثالث: أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي
12	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالإفصاح المحاسبي
13	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
14	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
15	المطلب الثاني: الدراسات باللغات الأجنبية
16	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
17	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني : دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة
20	تمهيد
21	المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات
21	المطلب الأول : طريقة الدراسة
21	الفرع الأول : منهج الدراسة
22	الفرع الثاني : مجتمع و عينة الدراسة
23	المطلب الثاني : إجراءات الدراسة
23	الفرع الأول : الأساليب و البرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان
23	الفرع الثاني : صدق و ثبات أداة الدراسة
24	المبحث الثاني : نتائج الدراسة و المناقشة
24	المطلب الأول : تحليل خصائص عينة الدراسة
29	المطلب الثاني : النتائج و المناقشة
38	خلاصة الفصل
46	خاتمة
48	مراجع
51	ملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(1-2)
22	مقياس ليكارت الثلاثي	(2-2)
23	معامل ألفا كرونباخ	(3-2)
24	توزيع المستجوبين حسب الجنس	(4-2)
25	توزيع المستجوبين حسب المركز الوظيفي	(5-2)
26	توزيع المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة	(6-2)
27	توزيع المستجوبين حسب المؤهل الأكاديمي	(7-2)
28	توزيع المستجوبين حسب التخصص العلمي	(8-2)
29	المتوسط المرجح و الانحراف المعياري لكل أسئلة المحاور	(09-2)
30	الاتجاهات الخاصة بالمحور الأول	(10-2)
33	الاتجاهات الخاصة بالمحور الثاني	(11-2)
35	الاتجاهات الخاصة بالمحور الثالث	(12-2)
37	معامل الارتباط بين المحاور	(13-2)

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	توزيع المستجوبين حسب الجنس	(1-2)
25	توزيع المستجوبين حسب المركز الوظيفي	(2-2)
26	توزيع المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة	(3-2)
27	توزيع المستجوبين حسب المؤهل الأكاديمي	(4-2)
28	توزيع المستجوبين حسب التخصص العلمي	(5-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	رقم الملحق
51	الاستبيان	1
53	قائمة أسماء محكمي الاستبيان	2
54	المتوسط المرجح و الانحراف المعياري لكل أسئلة المحاور	3
55	معامل الثبات الفا كرونباخ	4
55	معامل الارتباط بين المحاور	5
56	التكرارات الخاصة بأسئلة المحاور	6

# مقدمة العامة

نظرا لما يشهده العالم اليوم من تقدم علمي و تقني كبيرين بحيث نلاحظ انعكاسه على الحياة الاقتصادية، فقد أصبح الاعتماد على البيانات و المعلومات الصحيحة الدقيقة ضروري جدا.

و كما هو معلوم أن مهنة التدقيق تلعب دورا كبيرا وهاما في رقي ونمو الوحدات الاقتصادية و المجتمع، ولقد نشأت الحاجة و الطلب على خدمات التدقيق من قبل المقرضين و المستثمرين و غيرهم من الأطراف ذوى العلاقة و ذلك نتيجة وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد و تقديم المعلومات المحاسبية و مستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات.

حيث أن أصحاب الشركة وإدارتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق الخارجي اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال، كما يتوقعون منه منع صدور القوائم المالية المضللة، حيث يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش و الإفصاح عنها.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار و التمويل.

### طرح الإشكالية :

و مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بالشكل الآتي : مامدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ؟

## ❖ و للإجابة على الإشكالية نطرح بعض التساؤلات التالية:

✓ ما هو دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش و الأخطاء التي تؤثر على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية؟

✓ كيف يحسن المدقق الخارجي الإفصاح المحاسبي على ضوء مبادئ النظام المحاسبي المالي في تنفيذ مهامه؟

✓ هل التزام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها هذا النظام المحاسبي؟

## ❖ و كمحاولة أولية سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطروحة :

✓ اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي.

✓ حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية عند قيامه بمهامه يحسن الإفصاح المحاسبي.

✓ التزام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة.

## ◀ مبررات اختيار الموضوع :

- هذا الموضوع يدخل ضمن مجال التخصص.

- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق.

## ◀ أهداف الدراسة :

- معرفة رأي محافظي الحسابات حول دور المدقق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي.

- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي.

## ◀ حدود الدراسة :

- الحدود المكانية : تم توزيع الاستبيان على مستوى مكاتب محافظي الحسابات بولاية ورقلة .

- المجال الزمني: أجريت الدراسة من 19 / 03 / 2017 إلى 10 / 04 / 2017.

### ◀ منهجية الدراسة:

- تتضمن منهجية الدراسة اعتماد المناهج التالية.
- الجانب النظري: اعتمدنا على المنهج الوصفي حيث يبرز هذا المنهج الإطار النظري لمساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية.
- الجانب التطبيقي: اعتمدنا على المنهج التحليلي لترجمة المعلومات النظرية و تحليلها و تبويبها و ترجمتها في أرض الواقع .

### ◀ صعوبات الدراسة :

- صعوبة استرجاع استمارات الاستبيان كاملة .
- امتناع بعض مكاتب محافظي الحسابات الإجابة على الاستبيان.

### ◀ هيكل الدراسة :

سعى للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناولنا الموضوع من خلال فصلين:

الفصل الأول متعلق بالإطار النظري للدراسة، ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن مفاهيم حول التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي ، أما المبحث الثاني تم التطرق فيه للدراسات السابقة. والفصل الثاني متعلق بالدراسة عينة من مكاتب محافظي الحسابات، ويشتمل على مبحثين هو الآخر. ففي المبحث الأول الطريقة الإجراءات تناولنا أما المبحث الثاني نتائج الدراسة و المناقشة .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للتدقيق

الخارجي والإفصاح

المحاسبى

تمهيد :

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من المهن الهامة التي تلعب دورا حيويا في تقدم ورقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، لقد نشأت الحاجة و الطلب على خدمات التدقيق الخارجي من قبل المقرضين و المستثمرين و الجهات الحكومية و غيرهم من ذوي العلاقة ، و ذلك نتيجة وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات .

ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية و الأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار و التمويل .

و سيقصر هذا الفصل على دراسة التدقيق الخارجي و الإفصاح المحاسبي من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية لكل منهما، حيث ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : مفاهيم حول التدقيق الخارجي و الإفصاح المحاسبي .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة .

## المبحث الأول : مفاهيم حول التدقيق الخارجي و الإفصاح المحاسبي

### المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي

سنتكلم في هذا المطلب عن التدقيق الخارجي، الذي يدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات. وفي هذا يجدر بنا أن نؤكد أن كلمة : تدقيق، مراجعة،... مترادفة وتعني في كل ما سيأتي، ما يقوم به هذا الشخص المحترف المستقل الخارجي.

### الفرع الأول : مفهوم التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي، نوجز منها مايلي :

حيث يعرفه الحصن ع م بأنه "عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين من ذوي الاهتمام"<sup>1</sup>.

تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعى المراجعة الرئيسية الداخلية و الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة و من ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة<sup>2</sup>.

يقصد بالمراجعة "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر ونطبع فيه صورة واضحة وحقائقية ودقيقة للغرض الذي أعد هذا التقرير"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بابات عبد الرحمان ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، دار المحمدي العامة ، 2008 ، ص 21 .

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية ، 2007 ، ص 39 .

<sup>3</sup> كمال عبد السلام على ، خالد المتخصص ، أصول علم المراجعة ، جامعة المنصورة ، 2003 ، ص 18 .

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات و هي <sup>1</sup> :

- التدقيق القانوني ( Audit légal ) أي الذي يفرضه القانون و يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات ( Commissaire aux comptes ) .
- التدقيق التعاقدية ( Audit contractuel ) هو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف ( داخلية أو خارجية ) المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تجديده سنويا .
- الخبر القضائية ( Expertise judiciair ) وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

### الفرع الثاني : أهمية و أهداف التدقيق الخارجي

#### ❖ فوائد التدقيق الخارجي

للمراجعة فوائد عديدة بالنسبة لجميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المنشأة محل المراجعة حيث أن هذه الأهمية تطمئنهم إلى صحة البيانات التي تظهرها الإدارة في تقاريرها المالية المنشورة كما تفيد المراجعة الإدارة ذاتها حيث تخلي مسؤوليتها عن التصرفات التي تمت خلال الفترة المالية و لذلك يعرض الكاتب لتلك الفوائد التي تعود على الأطراف الآتية :<sup>2</sup>

- الفوائد التي تعود على أصحاب المنشأة .
- الفوائد التي تعود على الأطراف الخارجية .

#### أولاً: الفوائد التي تعود على أصحاب المنشأة

- اكتشاف الأخطاء و الغش في وقت مبكر بسبب الأثر النفسي الذي تتركه زيارات المراجع لدى موظفي المنشأة وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها .
- اكتشاف مواطن الضعف أو الثغرات في نظم الرقابة الداخلية في المنشأة مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة .

<sup>1</sup> تامة فيروز، دور التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلي لعمليات المخزون ، مذكرة ماستر ، 2016 ، ص 3 .

<sup>2</sup> كمال عبد السلام على ، خالد المعتصم ، نفس المرجع السابق، ص 36 .

- استخدام إدارة المنشأة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي خضعت للمراجعة في أغراض التخطيط ورسم السياسة واتخاذ القرارات المستقبلية حيث تؤدي المراجعة إلى وجود معلومات يمكن الوثوق من صحتها .
- تسهيل تسوية حسابات (تحديد حقوق الشريك المتوفى) في شركات الأشخاص .
- تسهيل تقدير ثمن بيع المنشأة في حالة رغبة أصحابها في بيع مشروعهم للغير وغالبا ما يطمئن المشتري إلى نتيجة الميزانية التي تمت مراجعتها بواسطة مرجع خارجي .
- قد تستشير الإدارة المراجع في بعض الجوانب الفنية على الرغم من أن ذلك ليس واجبا على المراجع .
- زيادة اطمئنان أصحاب المنشأة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة .

### ثانيا : الفوائد التي تعود على الأطراف الخارجية

- تسهيل مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة حيث يعتمد موظفو مصلحة الضرائب على القوائم المعتمدة من مراجع الحسابات في ربط الضريبة.
- توفير البيانات والمعلومات الموثوق فيها واللازمة لأجهزة التخطيط على المستوى القومي وخاصة الدول الاشتراكية، كذلك تفيد المراجعة كوسيلة من وسائل الرقابة الخارجية أهمها إعطاء فكرة واضحة عن نشاط الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة التي تمثل القطاع العام فيها. وإعطاء أفراد الجمهور صورة واضحة عن مدى كفاية أموالهم المستثمرة في المشروعات المختلفة.
- تفيد المراجعة الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة في التخطيط والرقابة وأجهزة تحديد الأسعار والإشراف على نشاط المشروعات.
- تفيد المراجعة فئات متعددة من الجمهور والمنشآت التي تعتمد على تقرير مراقب الحسابات والقوائم المنشورة للشركات المساهمة ومن بين هؤلاء:
  - **المستثمرون** : في اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم في الشركات المعنية أم لا بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها مستقبلا.
  - **الدائنون** : يهمهم الاطمئنان إلى متانة المركز المالي والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية Ability Profit مستقبلا وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان والتعامل معها مستقبلا.

■ **البنوك وشركات التأمين :** يهتما الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للوحدات الاقتصادية، ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيدا لمنحها قروضا أو تسهيلات ائتمانية.

أما بالنسبة لشركات التأمين فإنها تستطيع تحديد قيمة التعويض على أساس حسابات السنوات السابقة التي خضعت للمراجعة.

■ **العاملون :** يهتمهم الاطمئنان إلى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح.

### ❖ أهداف التدقيق الخارجي

تقسم أهداف المراجعة كما يلي :<sup>1</sup>

#### ✓ المراجعة لإبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية :

إن هذا الهدف الأول والرئيسي للمراجعة حيث كان ينظر للمراجعة قديما على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع تكون قاصرة على تعقب تلك الأخطاء والغش واكتشافها-ويرجع الفضل في الوصول بأهداف المراجعة إلى مرحلة إبداء الرأي الفني المحايد إلى القضاء الإنجليزي، الذي نص صراحة في بعض أحكام القضايا التي أصدرها ( 1897 ) أن الهدف من إجراء المراجعة لحسابات إحدى المنشآت ليس من المفروض أن يبدأ المراجع عمله بالشك في كل ما يقدم إليه من دفاتر ومستندات أو في الأشخاص الذين يقدمون إليه البيانات التي تتصل بعملية المراجعة .

<sup>1</sup> كمال عبد السلام على ، خالد المعصم ، نفس المرجع السابق ، ص 34 .

✓ المراجعة لاكتشاف الأخطاء والغش :

تعتبر المراجعة لاكتشاف الأخطاء والغش هدف فرعي للهدف الرئيسي للمراجعة حيث أن ذلك سوف يتحقق أثناء قيام المراجع بواجباته أثناء تحقيق الهدف السابق، ولكن قديما مع نشأة علم المراجعة وممارسة المهنة كان ينظر إلى مراجعة الحسابات على أنها وسيلة لتصيد الأخطاء واكتشاف التلاعب والغش والتزوير الذي قد يكون موجودا في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن مسؤولية المراجع تنحصر في محاولة تعقب ما قد يكون موجودا من غش وأخطاء والعمل على اكتشافه.

✓ المراجعة لمنع الأخطاء والغش :

إن منع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل فرص حدوثهما وذلك عن طريق أثر العامل النفسي الذي تتركه زيارات المراجع المفاجئة في نفوس الموظفين بالمنشأة وشعورهم بأن أعمالهم سوف تخضع للرقابة الخارجية فيؤدون واجباتهم على خير ما يكون وفي الوقت المناسب .

إن الهدف الأول هو الهدف الرئيسي للمراجعة حيث كان ينظر للمراجعة قديما على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر والسجلات وأن مهمة المراجع قاصرة على اكتشاف الغش والأخطاء ولكن سرعان ما تغيرت النظرة للمراجعة وأهدافها وإلى مهمة المراجع في ألا يبدأ عمله متشككا بل أن اكتشاف الغش والأخطاء يتحقق أثناء قيام المراجع بمهمته وعن طريق غير مباشر .

ومن الأهداف العامة للتدقيق حسب معيار الدولي للتدقيق رقم: <sup>1</sup> (200)

- ✓ إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة. وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق هي "...تعبّر بصورة حقيقية وعادلة" أو "تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية" لها نفس المعنى.
- ✓ بالرغم من أن رأي المدقق يغزى مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المنشأة، وأن الرأي لا يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بشكل كفؤ وفعال.

<sup>1</sup> المعيار الدولي للتدقيق، الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية، ص 45 .

المطلب الثاني : ماهية الإفصاح المحاسبي

❖ الفرع الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

يعتبر الإفصاح المحاسبي أساس أي سوق مالية والمفتاح السحري لنجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جوا من الثقة والأمان بين المتعاملين والمتعاطين فمن خلال شفافية المعلومات و البيانات المفصحة عنها تتمكن الجهات المستفيدة من اعتماد هذه البيانات والمعلومات إضافة إلى معلومات أخرى تقررها تلك الجهات، وكذلك من خلال قيام جهات معينة بمراقبة البيانات والمعلومات التي تمثلها القوائم المالية وملاحقتها الخاصة بنشاطات الوحدات الاقتصادية المتعاملة في السوق.

◀ مفهوم الإفصاح المحاسبي

تعريف الإفصاح :<sup>1</sup>

الإفصاح - في اللغة العربية ، هو (الفصاحة) والبيان ، ويقال رجل (فصيح) وكلام فصيح أي بليغ .  
ولسان فصيح أي طليق . (فصاحة الرجل) انطلاق اللسان بكلام صحيح واضح ، ويقال (أفصح الصبح) أو أفصح الأمر ، أي وضع وبدأ في الظهور . وتعني Disclosure إفشاء ، و كل ما يكشف عنه .

فالإفصاح Disclosure في الاصطلاح هو اتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين وسوق المال وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها . والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني :

- إشهار كافة الحقائق عن الشركة .
- إظهار جميع البيانات والمعلومات .
- توفير كافة المعلومات سواء الدورية أو غير الدورية، وكذلك المالية وغير المالية لجميع الأطراف وسوق المال.

يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد علي حنجر ، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، دار الفكر الجامعي ، 2012 ، ص52 .  
<sup>2</sup> محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، 2008 ، ص344 .

"إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) ، وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، ويمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم".<sup>1</sup>

يعرف الإفصاح المحاسبي بشكل عام بأنه عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بنشاطات وفعاليات الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة وفي الوقت المناسب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة الاستثمارية منها.<sup>2</sup>

### ← أنواع الإفصاح المحاسبي :

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة الوحدة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكن القول إن أنواع الإفصاح المحاسبي هي<sup>3</sup>:

- الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوب على القارئ لكن مفهوم الكامل غير ممكن حالياً.
- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.
- الإفصاح الكافي: يشير الإفصاح الكافي إلى الحد الأدنى الواجب إشهارة من المعلومات،
- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة المنشأة،

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي ، مرجع سابق ،ص 344 .

<sup>2</sup> إبراهيم جابر السيد ، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، دار غيداء ، 2014 ، ص 29 .

<sup>3</sup> رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، الماجستير، كلية الاقتصاد، سوريا، ص 56 .

- الإفصاح الوقائي: ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.
- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية.

### ❖ المعلومات الواجب الإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة<sup>1</sup>:

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة عن الميزانية وحساب النتائج.
- يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

يجب أن تعرض الكشوف المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المدة 25 .

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المادة 26 .

❖ الفرع الثاني : أهمية الإفصاح المحاسبي

- للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة وسندكر بعض أهميته في النقاط التالية :<sup>1</sup>
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
  - توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات المتوقعة.
  - تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة وإلتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
  - يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها.
  - تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.

❖ الفرع الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:<sup>2</sup>

1. وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي.
2. وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به و وصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون.
3. توفير معلومات لمساعدة المستثمرين و الدائمين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
4. تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
5. لتقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقلة.

<sup>1</sup> بالعبد محمد الكامل ، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها ، مذكرة ماستر ، 2010 ، ص 16 .

<sup>2</sup> فلاح حمودة شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض، رسالة ماجستير، 2010 ، ص 16 .

## المطلب الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالإفصاح المحاسبي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هي مراجعة البيانات المالية للشركة والتحقق من صحتها لغرض تكوين رأي بخصوص تلك البيانات المالية، لذلك قد يؤيد المدقق المعلومات والبيانات أو قد لا يؤيدها، وفي بعض الأحيان قد يكون رأيه مخالفا تماما لما تعرضه الشركة، وفي حالات أخرى قد يبدي المدقق رأيا يؤدي بالنتيجة إلى إخلاء مسؤوليته التدقيقية تجاه المعلومات والبيانات الخاصة بالشركة، لهذا تكون كل واحدة من هذه الآراء مهمة جدا بالنسبة للشركة، هذه الآراء قد تعبر عن عدالة البيانات والمعلومات المقدمة، أو قد تصفها بالتضليل أو عدم كفايتها لتكوين الرأي التدقيقي بشأها، وبهذا قد يتأثر أصحاب المصلحة ولحد كبير بنتائج عملية التدقيق الجارية. وبشكل عام فإن النتائج التي يتوصل إليها المدقق والتي تعرض على المستفيدين (ذوي المصلحة منهم)، سوف تبين مدى مصداقية ووضوح البيانات المالية للشركة أو فيما إذا كانت على النقيض من ذلك لذا قد يعتبر المدقق الخارجي (مراجع الحسابات الخارجي) بمثابة رجل شرطة أو رجل قضاء في الشؤون المالية العامة. وبالنتيجة يكون هدفهم الوصول إلى مجموعة آمنة وسليمة من البيانات والمعلومات التي تؤدي إلى حماية الاستثمارات الخاصة والعامة.<sup>1</sup>

إذن فمهمة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا حيث توفر لنا الأرضية اللازمة التي من خلالها يمكننا الوصول إلى معلومات وبيانات مالية ومحاسبية تتصف بالدقة والشفافية التي قد لا يمكن الحصول عليها في حالة عدم وجود التدقيق الخارجي. بذلك يكون واضحا تأثير ذلك على عملية الإفصاح المحاسبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم جابر السيد ، مرجع سابق ، ص 245 .

<sup>2</sup> إبراهيم جابر السيد ، مرجع سابق ، ص 249 .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

- دراسة بالعيد محمد الكامل ، بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى توفر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية من وجهة نظر المستفيدين منها، ومعرفة دور الإفصاح المحاسبي في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين الوحدة الاقتصادية و المساهمين . و من أهم النتائج المستخلصة من الدراسة أن المؤسسات الحكومية بصفة عامة تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية في قائمة الدخل دون لبس وتظليل فهي تطبق الإفصاح الشامل والكافي وعلى هذا الأساس فإن القرارات المتخذة من طرف أصحاب الاهتمام بالمعلومات المحاسبية في قائمة الدخل يكون دقيق و جيد لأن هناك قدر كبير من الحقائق في هذه القائمة المعدة من طرف مؤسسات الدولة عكس المؤسسات الخاصة التي لا تقوم بالإفصاح الكامل عن قائمة الدخل فأغلب هذه المؤسسات تقوم بتحليل على مصلحة الضرائب خاصة في هذه القائمة<sup>1</sup>.

- دراسة سميحة غلوس ، بعنوان مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة 2013 .

تهدف هذه الدراسة إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ، والحفاظة عليه ، ومراعاة تطبيقه ، وأنها هي المسؤولة عن وجود الأخطاء أو الغش والتحايل أو التصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، ومن أهم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة أن المراجع لا يعتمد كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية ، لأن قيامه بدراسة وتقييم هذه الأنظمة لا يمنع من وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية ، وإنما يقلل منه احتمال حدوثها ، فهناك قيود على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها ، يعني ذلك أن إدارة المنشأة هي التي تتحمل مسؤولية وجود أخطاء بالقوائم المالية لأن مهامها إنشاء إجراءات رقابية محاسبية إدارية حماية أصول المؤسسة من العبث والاختلاس<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.

<sup>2</sup> سميحة غلوس ، مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 .

- دراسة حجة الله شاوش، بعنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق

### النظام المحاسبي المالي، 2013

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأي فني محايد، و معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية. ومن النتائج المستخلصة من الدراسة أن استقلالية محافظ الحسابات تعد بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتبار أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية، وبينت الدراسة أن هنالك عوامل تهدد هذا الاستقلال منها التعيين والعزل، تحديد الأتعاب، وتقديم الخدمات الاستشارية. ومن النتائج المستخلصة أيضا أن مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء تقع على عاتق إدارة الشركة ويتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعال ومراقبة تنفيذه، ويقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش.<sup>1</sup>

- دراسة وسيلة بوخالفة ، بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

، 2013 .

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المراجعة الخارجية تعتبر وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية، ومن النتائج المستخلصة أيضا أن تضافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي يؤدي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بتالي حسن تسييرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013 .

<sup>2</sup> وسيلة بوخالفة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013 .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

- **Irina Malaescu, Steve G. Sutton. The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit,2013.**

- إشكالية الدراسة تتمحور حول : اعتماد التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق المستمر.

- نتائج هذه الدراسة تشير إشارة كيو جود لوس انجليس للمراجعة المستمرة قد يتم التضمين التأثيرات السلوكية عمليات اتخاذ القرار مراجعي الحسابات الخارجيين . وتمشيا مع التوجيهات التنظيمية، مراجعي الحسابات الخارجية تبدي استعدادها لمواجهة بعض درجة الاعتماد وعملهم التدقيق الداخلي العميل . نتائج هذه الدراسة تشير بدل مراجعي الحسابات على درجة عالية من الاعتماد عندما مشتق أتمتة مراقبة المعاملات مراقبة واختبار المعنية، وهي إجراءات المراجعة المستمرة<sup>1</sup> .

- **Borie Khoy,LE ROLE DES AUDITEURS DANS LA PREVENTION ET LA DETECTION DES FRAUDES ET LA PERCEPTION DES INVESTISSEURS, 2014 .**

- إشكالية الدراسة تتمحور حول: ما تصور أن يكون المراجعين والمستثمرين دور مراقب الحسابات في منع وكشف الغش اليوم؟

- نتائج هذه الدراسة، التي أجريت من خلال مقابلات مع خمسة مراجعين وخمسة مستثمرين، تظهر أن المستثمرين تقرض فعلا إلى المستمع دورا في الكشف عن الغش مما هو عليه، حتى استقراء دورها. تحديد الغش، وحماية المصالح المالية للجمهور ولكن أيضا حل قضايا الاحتيال، تعيين العقوبات على الموظفين المحتملين تتدارك حسابات العملاء هي المهمات التي أثبتت من قبل المستثمرين التي شملها الاستطلاع<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Irina Malaescu, Steve G. Sutton. The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit,2013.

<sup>2</sup> Borie Khoy,LE ROLE DES AUDITEURS DANS LA PREVENTION ET LA DETECTION DES FRAUDES ET LA PERCEPTION DES INVESTISSEURS, 2014 .

المبحث الثاني : علاقة الدراسة الحالية بالدراسة السابقة

بعد طرح أهم الدراسات السابقة باللغة العربية و اللغات الأجنبية، التي تناولت موضوع دور التدقيق

الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي .

يتضح تشابه نوعا ما مع الدراسة الحالية في الجانب النظري حيث تناولت كل من المتغيرين التدقيق الخارجي

و الإفصاح المحاسبي، لكن هناك اختلاف في الجانب التطبيقي حيث :

✓ تمت دراستنا على مستوى مكاتب محافظي الحسابات – ورقة .

✓ محاولة التعرف على آراء محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين وهذا وعلى مستوى ولاية ورقلة حول دور

التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي .

## خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل من مفاهيم نظرية حول كل من التدقيق الخارجي و الإفصاح المحاسبي ثم استنتاج العلاقة التي تربط بينهما، نستخلص أن مهمة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا حيث توفر لنا الأرضية اللازمة التي من خلالها يمكننا الوصول إلى معلومات و بيانات مالية و محاسبية تتصف بالدقة والشفافية، ومن هنا يكون تأثير التدقيق الخارجي على الإفصاح المحاسبي واضح فشفافية المعلومات المفصح عنها مرتبطة بمدى قيام المدقق الخارجي بدوره على أكمل وجه من خلال اكتشاف الغش و الأخطاء التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

## الفصل الثاني

دراسة آراء عينة من محافظي

الحسابات - ورقلة

تمهيد :

بعد انتهائنا من الجزء النظري الذي تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي و الإفصاح المحاسبي سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من مكاتب محافظي الحسابات ، و هذا لتقصي و جهات النظر حول دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية.

و لتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق و جهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين يغطيان متغيرات الدراسة وفقا للآتي:

المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة والمناقشة.

المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات

سننظر في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث تحتوي على أساليب جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات وتحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

المطلب الأول: طريقة الدراسة.

الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات و خبراء محاسبين في ولاية ورقلة، حيث أن العينة الممثلة لهذا المجتمع تتكون من مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات في ولاية ورقلة.

قمنا بتوزيع 40 استبيان شمل محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين لعينة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية ورقلة، حيث بلغ عدد الاستبيانات المفقودة 06 استبيانات بنسبة 15%، أما عدد الاستبيانات الملغاة 02 استبيان بنسبة 5%، أما في ما يخص الاستثمارات الصالحة فبلغ عددها 32 استبيان بنسبة 80% ، و الجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم (2-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	40	عدد الاستثمارات الموزعة
15%	06	عدد الاستثمارات المفقودة
5%	02	عدد الاستثمارات الملغاة
80%	32	عدد الاستثمارات الصالحة

المصنر من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان

الفرع الثاني: أداة الدراسة ومصادر الحصول على المعلومة

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة الحالي فقد تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، تم تصميمه خصيصاً لهذا الغرض وقد شمل الاستبيان على عدد من العبارات التي تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عنها من قبل المبحوثين، ولقد قسم الاستبيان إلى جزأين رئيسيين كما يلي:

- الجزء الأول: يضم معلومات حول المركز الوظيفي والشخصية لعينة الدراسة.
- الجزء الثاني: يضم ثلاثة محاور كالآتي:
  - المحور الأول: يضم ستة أسئلة حول اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي.
  - المحور الثاني: خمسة أسئلة حول حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي.
  - المحور الثالث: يضم خمسة أسئلة حول تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة.

ولاختبار مقياس استبيان الدراسة تم اعتماد مقياس لكارث الثلاثي، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الدرجة	1	2	3
مستوى الملائمة	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1,66	من 1,67 إلى 2,33	من 2,34 إلى 3

جدول رقم ( 2-2): مقياس ليكارت الثلاثي

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

الفرع الأول: الأساليب و البرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان .

تم استخدام برنامج حزمة التحليل الإحصائي SPSS 19 ،أما الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها

على النحو التالي:

- معامل الثبات الفا كرونباخ

- المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و النسب المئوية، و معامل الارتباط بين المحاور

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة.

- صدق المحتوى (المحكمين): تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بأرائهم حول الأسئلة و الفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، وقد تم الأخذ بأراء المحكمين حيث تم حذف بعض الأسئلة التي لا ترتبط بموضوع الدراسة كما تم تعديل الأسئلة الأخرى حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبيان.
- قياس ثبات الاستبيان: تم استخدام معامل الثبات الفا كرونباخ

جدول رقم (2-3): معامل ألفا كرونباخ

الصدق	عدد العبارات
0,738	16

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ للاستبيان بلغ 0,738 و هي قيمة جيد من الناحية

الإحصائية، وبذلك نكون قد تأكدنا من صدق وثبات استبيان الدراسة و المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في

تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان و صلاحيته لتحليل

النتائج و الإجابة على أسئلة الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة و المناقشة

المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة

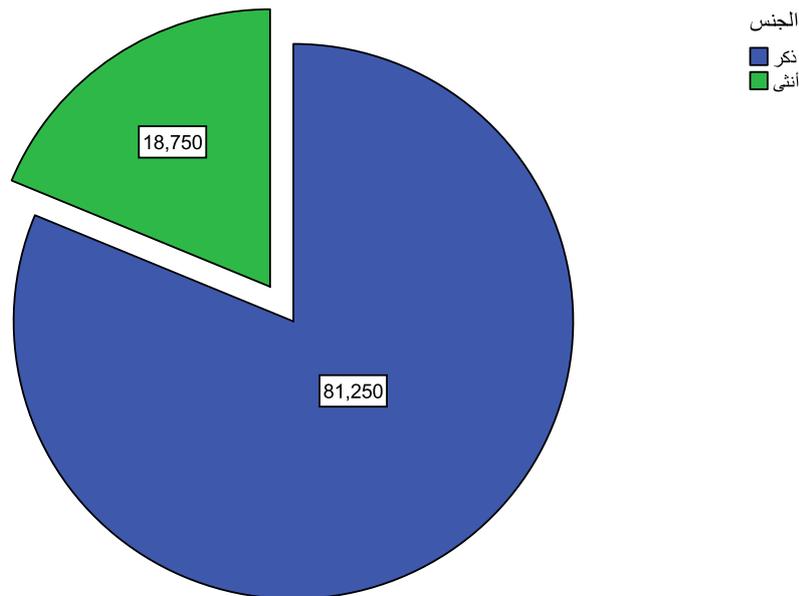
- الجنس: نلاحظ من خلال الشكل أن أغلب الفئة المستجوبة كانت من الذكور بنسبة 81,250%، ثم الإناث بنسبة 18,750%، وهذا يدل على أن غالبية العاملين في مكاتب محافضي الحسابات من الجنس المذكور.

جدول رقم (2-4): توزيع المستجوبين حسب الجنس

النسبة	التكرار	البيان
81,3%	26	الذكور
18,8%	6	إناث
100%	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

الشكل البياني رقم (2-1): يمثل توزيع المستجوبين حسب الجنس



المصدر من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان

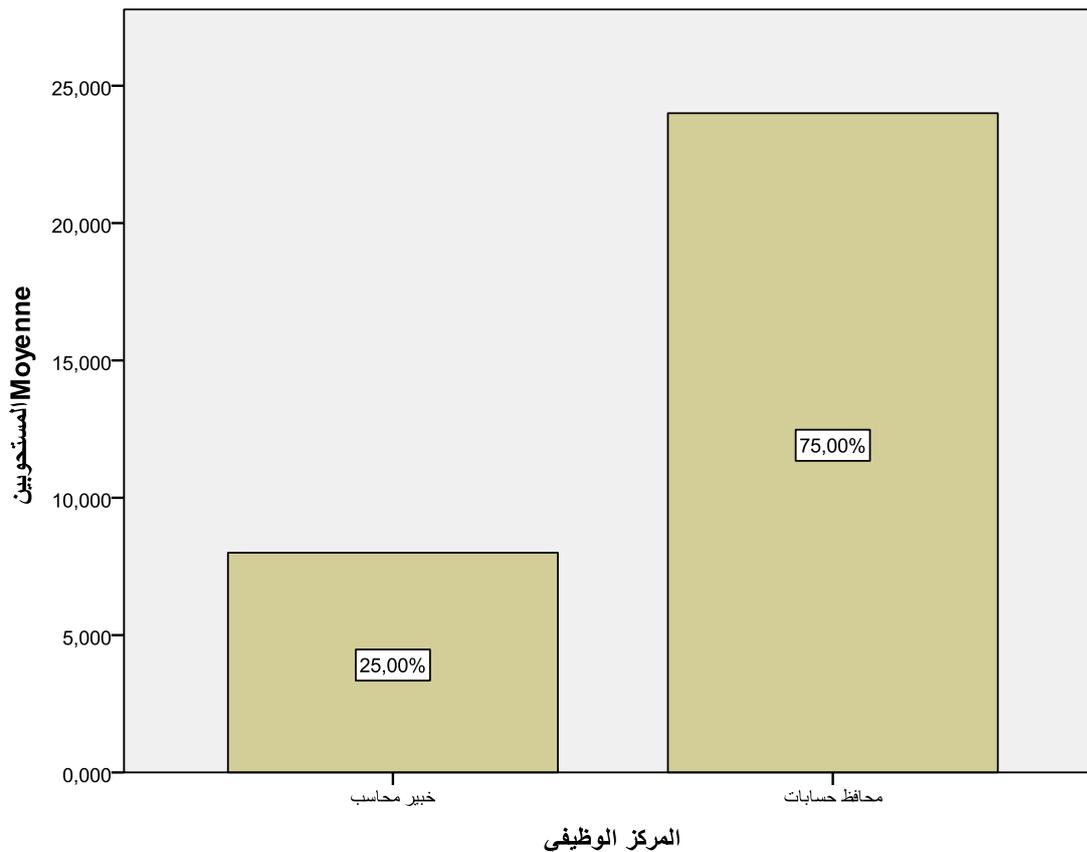
- المركز الوظيفي: نلاحظ من الشكل أن غالبية أفراد العينة المستجوبة يشتغلون في وظيفة محافظ حسابات بنسبة 43,8% ثم تليها وظيفة خبير محاسب بنسبة 25%.

جدول رقم (2-5): توزيع المستجوبين حسب المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	البيان
25%	8	خبير محاسب
75%	24	محافظ حسابات
100%	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

الشكل البياني رقم (2-2): يمثل توزيع المستجوبين حسب المركز الوظيفي



المصدر من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان

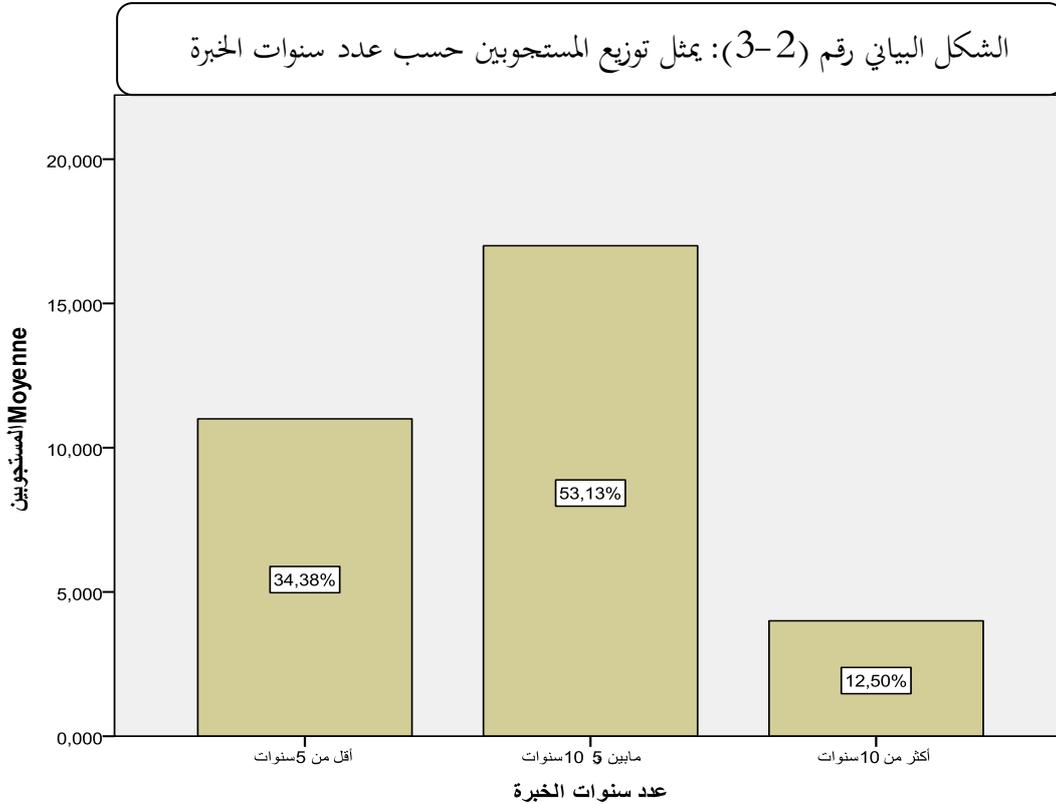
■ عدد سنوات الخبرة:

نلاحظ من الشكل توزيع المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة ، حيث نجد نسبة 12.5% خبرتهم أكثر من 10 سنوات و نسبة 34,4% خبرتهم أقل من 5 ، أما الباقي و الذين تتمثل خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات بلغت نسبتهم 53,1% و هي النسبة العالية .

جدول رقم (2-6): توزيع المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	البيان
34,4%	11	أقل من 5 سنوات
53,1%	17	ما بين 5 و 10 سنوات
12,5%	4	أكثر من 10 سنوات
100%	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss



المصدر من إعداد الطالب اعتماداً على تحليل نتائج الاستبيان

■ المؤهل الأكاديمي:

نلاحظ من خلال الشكل أن غالبية المستجوبين حاملين لشهادة ليسانس بنسبة 81,3% ثم تليها شهادة ماجستير بنسبة 15,6%.

جدول رقم (2-7): توزيع المستجوبين حسب المؤهل الأكاديمي

النسبة	التكرار	البيان
84,3%	27	ليسانس
15,6%	05	ماجستير
100%	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS



المصدر من إعداد الطالب اعتماداً على تحليل نتائج الاستبيان

■ التخصص العلمي:

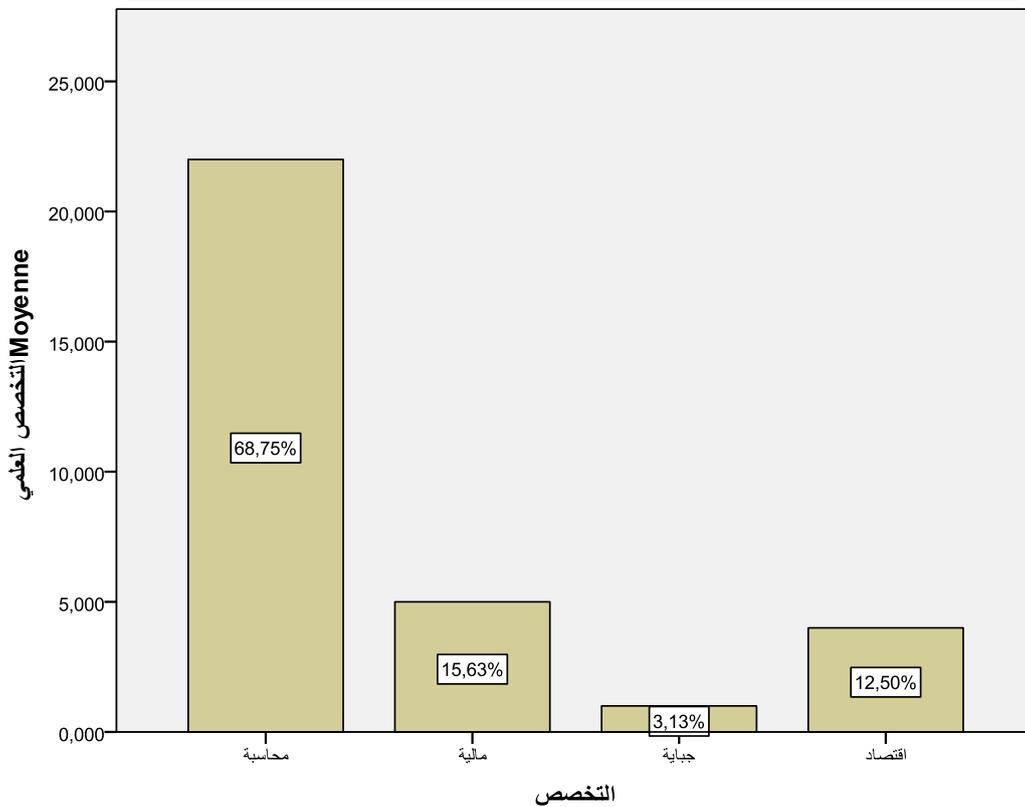
نلاحظ من خلال الشكل أن أغلب الأفراد المستجوبين هم محاسبين بنسبة 62,5% ، ثم يليها تخصص مالية بنسبة 15,6% ، وبلغت نسبة تخصص اقتصاد ب 12,5% ، أما تخصص جباية فبلغت نسبته 3,1% و هي النسبة الأضعف .

جدول رقم (2-8): توزيع المستجوبين حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	البيان
68,75%	22	محاسبة
15,6%	05	مالية
3,1%	01	جباية
12,5%	04	اقتصاد
100%	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الشكل البياني رقم (2-5): يمثل توزيع المستجوبين حسب التخصص العلمي



المصدر من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان

المطلب الثاني : النتائج و المناقشة

❖ حساب المتوسط المرجحو الانحراف المعياري

جدول رقم (2-09): المتوسط المرجح و الانحراف المعياري لكل أسئلة المحاور

الإنحراف المعياري	المتوسط المرجح	الأسئلة	
0,4212	2,875	1 اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي	المحور الأول
0,4399	2,750	2 ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	
0,4479	2,844	3 التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	
0,7931	1,875	4 تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي	
0,4212	2,875	5 قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدین ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء	
0,5527	2,781	6 خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	
0,4709	2,812	7 يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماشياً مع مبادئ النظام المحاسبي المالي	المحور الثاني
0,5227	2,719	8 النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية	
0,3360	2,875	9 القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية	
0,6832	2,719	10 تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لا تغيرها من فترة إلى أخرى	
0,3902	2,906	11 تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائم المالية	المحور الثالث
0,3902	2,906	12 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي	
0,5080	2,750	13 يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية	
0,1768	2,969	14 يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية	
0,5680	2,750	15 يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية	
0,4709	2,812	16 المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

من خلال الجداول السابقة و بالاستعانة بجدول لكارت الثلاثي نحصل على الاتجاهات للمحاور الثلاثة في صورة نهائية.

- بالنسبة للمحور الأول: اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي.

جدول رقم (2-10): الاتجاهات الخاصة بالمحور الأول

الاتجاه	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق	محايد	موافق	المحور الأول	
				التكرار	التكرار	التكرار		
				%	%	%		
موافق	1	0,421	2,875	1	2	29	اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي	1
				3,1	6,2	90,6		
موافق	4	0,439	2,750	00	8	24	ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	2
				00	25	75		
موافق	2	0,447	2,844	1	3	28	التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	3
				3,1	9,4	87,5		
محايد	5	0,793	1,875	12	12	8	تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي	4
				37,5	37,5	25		
موافق	1	0,421	2,875	1	2	29	قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء	5
				3,1	6,3	90,6		
موافق	3	0,552	2,781	2	3	27	خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	6
				6,3	9,4	84,4		
موافق	-	0,512	2,67	17	30	145	المتوسط العام للمحور الأول	
				8,85	5,63	75,51		

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

◀ مناقشة نتائج الجدول رقم (2-10) :

يشير الجدول أعلاه إلى أن السؤال رقم 01 و السؤال رقم 05 احتلا المرتبة الأولى و كنا الأكثر أهمية بين بقية العبارات .

بالنسبة للسؤال رقم :01 الذي ينص على أن " اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي " احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,875 وانحراف معياري 0,421 وبتجاه إجابة موافق .  
 ✓ ومنه نستنتج أن اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي .

أما بالنسبة للسؤال رقم 05 الذي ينص على " قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء " احتل هو كذلك المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,875 وانحراف معياري 0,421 وبتجاه إجابة موافق .

✓ ومنه نستنتج أن قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء .

السؤال رقم 03 الذي ينص على أن " التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2,844 وانحراف معياري 0,447 وبتجاه إجابة موافق .

✓ وعليه نستنتج أن التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية .

السؤال رقم 06 الذي ينص على أن " خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2,781 وانحراف معياري 0,552 وبتجاه إجابة موافق .

✓ ومنه نستنتج أن خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية .

- السؤال رقم 02 الذي ينص على أن " ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية " احتل المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,750 و انحراف معياري 0,439 و باتجاه إجابة موافق .
- ✓ ومنه نستنتج أن ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية .
- السؤال رقم 04 الذي ينص على " تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 1,875 وانحراف معياري 0,793 و باتجاه إجابة محايد .
- ✓ ومنه نستنتج أن المدقق الخارجي غير مسئول عن الغش و الأخطاء المكتشفة.
- من خلال التحليل السابق نستنتج أن الاتجاه العام للآراء أفراد العينة كان بالموافقة على أغلب تساؤلات المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي العام ( 2,67 )، ماعدا السؤال المتعلق بأن المدقق الخارجي هو المسئول عن اكتشاف الغش و الأخطاء فكان رأى أفراد العينة بمحايد حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 0,512 ) .

■ بالنسبة للمحور الثاني: حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي.

جدول رقم (2-11): الاتجاهات الخاصة بالمحور الثاني

الاتجاه	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	المحور الثاني			
				موافق	محايد	غير موافق	
				التكرار %	التكرار %	التكرار %	
موافق	3	0,479	2,812	27	4	1	يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماشياً مع مبادئ النظام المحاسبي المالي
				84,4	12,5	3,1	
موافق	5	0,522	2,719	24	7	1	النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية
				75	21,9	3,1	
موافق	2	0,336	2,875	28	4	00	القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية
				87,5	12,5	00	
موافق	4	0,683	2,719	27	1	4	تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لا تغيرها من فترة إلى أخرى
				84,4	3,1	12,5	
موافق	1	0,390	2,906	30	1	1	تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية
				93,8	3,1	3,1	
موافق	-	0,482	2,806	136	17	7	الم متوسط العام للمحور الثاني
				85,02	10,62	4,36	

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على نتائج SPSS

#### ◀ مناقشة نتائج الجدول رقم (2-11) :

يشير الجدول أعلاه إلى أن السؤال رقم 05 الذي ينص على " تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية " احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,906 و انحراف معياري 0,390 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن المؤسسات تلتزم بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية .

كما يشير السؤال رقم 03 الذي ينص على " القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية " احتل المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2,875 و انحراف معياري 0,336 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية .

و يشير السؤال رقم 01 الذي ينص على "يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماشيا مع مبادئ النظام المحاسبي المالي " احتل الرتبة الثالث بمتوسط حسابي 2,812 و انحراف معياري 0,479 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو التأكد من أن القوائم المالية للمؤسسات قد تم عرضها بشكل عادل تماشيا مع مبادئ النظام المحاسبي المالي .

أما السؤال رقم 04 الذي ينص على " تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لا تغييرها من فترة إلى أخرى " احتل الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,719 و انحراف معياري 0,683 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن المؤسسات تلتزم بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية.

أما في ما يخص السؤال رقم 02 والذي ينص على " النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية " احتل المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2,719 و انحراف معياري 0,522 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية.

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول أعلاه نستنتج أن الاتجاه العام للآراء أفراد العينة كان بالموافقة على أغلب تساؤلات المحور الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 2,806.

■ بالنسبة للمحور الثالث: تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة .

جدول رقم (2-12): الاتجاهات الخاصة بالمحور الثالث

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	المحور الثالث					
			موافق	محايد	غير موافق			
			التكرار %	التكرار %	التكرار %			
موافق	2	0,390	2,906	30	1	1	1	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي
				93,8	3,1	3,1		
موافق	5	0,508	2,750	25	2	6	1	يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية
				78,1	3,1	18,8		
موافق	1	0,176	2,969	31	3	1	00	يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية
				96,9	00	3,1		
موافق	4	0,568	2,750	26	4	4	2	يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية
				81,3	6,3	12,5		
موافق	3	0,470	2,812	27	5	4	1	المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي
				84,4	3,1	12,5		
موافق	-	0,422	2,837	139			5	المتوسط العام للمحور الثالث
				86,88	3,12	10		

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

### ◀ مناقشة نتائج الجدول رقم (2-12) :

يشير الجدول أعلاه إلى أن السؤال رقم 03 الذي ينص على " يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية" احتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,969 و انحراف معياري 0,176 و باتجاه إجابة موافق.

✓ ومنه نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية السليم يساهم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية.

و يشير السؤال رقم 01 الذي ينص على " فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي " احتل المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2,906 و انحراف معياري 0,390 و باتجاه إجابة موافق .

✓ ومنه نستنتج أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي .

كما يشير السؤال رقم 05 الذي ينص على " المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي " احتل المرتبة الثالث بمتوسط حسابي 2,812 و انحراف معياري 0,470 و باتجاه إجابة موافق .

✓ وعليه نستنتج أن المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي .

أما في ما يخص السؤال رقم 04 الذي ينص على " يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية " احتل المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2,750 و انحراف معياري 0,568 و باتجاه إجابة موافق .

✓ ومنه نستنتج أن تقرير المدقق الخارجي يساعد بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية .

أما في ما يخص السؤال الأخير رقم 02 الذي ينص على " يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية " احتل المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2,750 و انحراف معياري 0,508 و باتجاه إجابة موافق .

✓ ومنه نستنتج أن المدقق الخارجي يفصح في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية .

من خلال عرض النتائج المبينة سابقا نستنتج أن الاتجاه العام للآراء أفراد العينة كان بالموافقة على أغلب تساؤلات المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي العام ( 2,837 ) .

❖ حساب معامل الارتباط بين المحاور الثلاثة :

جدول رقم (2-13) : معامل الارتباط بين المحاور

		اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية بحسن الإفصاح المحاسبي.	حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية بحسن الإفصاح المحاسبي.	تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة
اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية بحسن الإفصاح المحاسبي.	<b>C .pearson</b> <b>Sig</b> <b>N</b>	1 - 32	0,426* 0,015 32	0,546** 0,001 32
حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية بحسن الإفصاح المحاسبي.	<b>C .pearson</b> <b>Sig</b> <b>N</b>	0,426* 0,015 32	1 - 32	0,693** 0,000 32
تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة	<b>C .pearson</b> <b>Sig</b> <b>N</b>	0,546** 0,001 32	0,693** 0,000 32	1 - 32

المصدر : من إعداد الطالب بناءً نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك ارتباط بين المحاور الثلاثة، حيث تشير النتائج الجدول أن الارتباط الأقوى بين المحور الثاني و المحور الثالث بقيمة 0,693 . ثم يليها الارتباط بين المحور الأول و المحور الثالث بقيمة 0,546 . أما الارتباط بين المحور الأول و المحور الثاني فكان الأقل بينهما بقيمة 0,426 .

## خلاصة الفصل:

حولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، و ذلك من خلال التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و تحليل نتائج الاستبيان .

و من خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على أن المدقق الخارجي يساهم في إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية و يجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة مما ينعكس ذلك على الإفصاح المحاسبي ككل و يساهم في تحسينه.

خاتمة

استهدفت الدراسة في هذا البحث إبراز دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح للمؤسسة الاقتصادية من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري و التطبيقي.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة تربط ما بين التدقيق و الإفصاح المحاسبي السليم، ففي حالة ضعف إجراءات التدقيق أو عدم وجودها بالأساس، سوف يشكل ذلك عائقاً أمام دقة و صحة المعلومات و البيانات المقدمة عن نشاطات و فعاليات المؤسسة الاقتصادية .

وبعد قيامنا بتحليل إجابات عينة الدراسة ، تم التوصل إلى الاستنتاجات و النتائج التالية:

#### ■ نتائج اختبار الفرضيات

من خلال تحليل بيانات الدراسة ومناقشة فرضياتها، فإنه يمكن تلخيص نتائجها كما يلي:

✓ في ما يخص الفرضية الأولى و المتعلقة باكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي، لقد تحققت هذه الفرضية بناء على آراء عينة الدراسة فأغلب المستجوبين يقرون على أن المدقق الخارجي في تدقيقه للقوائم المالية يساهم في اكتشاف التحريفات و لكن هو غير مسئول عنها، حيث بلغت نسبة الموافقة بمتوسط حسابي ( 2,67 ) .

✓ أما بالنسبة للفرضية الثانية و المتعلقة بحرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي، تحققت هي أيضاً فأغلب العينة المستجوبة اتفقت على أن النظام المحاسبي المالي يحسن الإفصاح المحاسبي و على أن غالبية المؤسسات تلتزم بتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بلغت نسبة الموافقة بمتوسط حسابي ( 2,806 ) .

✓ أما الفرضية الثالثة و المتعلقة بتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة، تحققت هي أيضاً وذلك من خلال آراء العينة المستجوبة فجلهم يوافق على أن نظام الرقابة الداخلية السليم يساهم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية وهو مساعد لعمل المدقق الخارجي، حيث بلغت نسبة الموافقة بمتوسط حسابي ( 2,837 )

## ■ التائج المتوصل إليها :

✓ إن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو الحصول على رأي فني محايد حول مدي مصداقية القوائم المالية؛

✓ أن المدقق الخارجي غير مسئول عن الأخطاء والغش في القوائم المالية؛

✓ النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي، و ذلك واضح من خلال حرص أغلب المؤسسات الجزائرية على العمل بمبادئه؛

✓ أن نظام الرقابة الداخلية السليم يساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي.

## ■ التوصيات :

من خلال هذه الدراسة توصلنا لبض المقترحات التي نلخصها في النقاط التالية :

- نقترح على المدقق الخارجي القيام بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة .
- نقترح كذلك على المراجعين المشاركة في الدورات التدريبية، و الندوات العلمية من أجل الاطلاع على كل ما هو جديد

## ■ أفاق الدراسة :

تناولنا في هذه الدراسة دور المدقق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، غير أننا لاحظنا أفاقا يمكن البحث فيها وهي :

- دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.
- دراسة مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في الكشف المالية.

# قائمة المراجع

### ❖ الكتب :

- (1) إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، 2014 .
- (2) محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، دار وائل للنشر و التوزيع، 2008 .
- (3) أحمد علي خضر ، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، دار الفكر الجامعي ، 2012 .
- (4) بابنات عبد الرحمان ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، دار المحمدي العامة ، 2008 .
- (5) محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية ، 2007 .
- (6) كمال عبد السلام على ، خالد المعتصم ، أصول علم المراجعة ، جامعة المنصورة ، 2003 .

### ❖ الرسائل الجامعية :

- (1) تامة فيروز، دور التدقيق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلي لعمليات المخزون ، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائري، 2016 .
- (2) رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007 .
- (3) فلاح حمودة شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2010 .
- (4) بالعيد محمد الكامل، بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائري، 2010 .

- 5) دراسة سميحة غلوس ، بعنوان مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائري، 2013 .
- 6) دراسة حجة الله شاوش، بعنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة ورقلة، الجزائري، 2013 .
- 7) دراسة وسيلة بونخالفة، بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة ورقلة، الجزائري، 2013 .

(8)

### ❖ الدراسات باللغة الأجنبية :

- 1) Irina Malaescu, Steve G. Sutton. The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit, 2013.
- 2) Borie Khoy, Le Role Des Auditeurs Dans La Prevention et La Detection Des Fraudes et La Perception Des Investisseurs, 2014 .

### ❖ القوانين و المراسيم :

- 1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المادة 25 .
- 2) المعيار الدولي للتدقيق، الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية، ص 45 .

ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
جامعة قاصدي مرباح . ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير



إستمارة إستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة  
السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إعداد مذكرة للحصول على شهادة الماستر في تدقيق ومراقبة التسيير. والتي نحاول من خلالها إبراز دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية. لذا نرجو من سيادتكم الإجابة عن أسئلة الاستبيان بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة لرأيكم. ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لمأى بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم

الطالب : زاوي موسى عبد الودود

المحور الأول : الأسئلة الخاصة بالبيانات الشخصية.

- 1) الجنس : ذكر  أنثى
- 2) المركز الوظيفي : خبير محاسب  محافظ حسابات
- 3) عدد سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات  ما بين 5 و 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات
- 4) المؤهل الأكاديمي : ليسانس  ماجستير
- 5) التخصص العلمي : محاسبة  مالية  جب  اقت

■ المحور الثاني : اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يحسين الإفصاح المحاسبي.

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غير موافق
1	اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي			
2	ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية			
3	التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية			
4	تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي			
5	قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء			
6	خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية			

■ المحور الثالث : حرص المدقق الخارجي على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي في عرض

القوائم المالية يحسين الإفصاح المحاسبي.

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غير موافق
1	يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماشياً مع مبادئ النظام المحاسبي المالي			
2	النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية			
3	القوائم المالية المعدة وفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية			
4	تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لاغيرها من فترة إلى أخرى			
5	تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية			

■ المحور الرابع : تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ضمان شفافية المعلومات التي

ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غير موافق
1	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي			
2	يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية			
3	يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية			
4	يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية			
5	المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي			

ملحق رقم (02) : قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الاسم و اللقب	التخصص
الأستاذ رجم خالد	أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير
الأستاذ بن تفات عبد الحق	تسويق

الملحق رقم (03) : يوضح المتوسط المرجح و الانحراف المعياري لكل أسئلة المحاور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي	32	2,875	,4212
ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	32	2,750	,4399
التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	32	2,844	,4479
تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي	32	1,875	,7931
قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش و الأخطاء	32	2,875	,4212
خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية	32	2,781	,5527
يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماثيا مع مبادئ النظام المحاسبي المالي	32	2,812	,4709
النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية	32	2,719	,5227
القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة و ذات شفافية	32	2,875	,3360
تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لاغيرها من فترة إلى أخرى	32	2,719	,6832
تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية	32	2,906	,3902
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي	32	2,906	,3902
يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية	32	2,750	,5080
يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية	32	2,969	,1768
يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية	32	2,750	,5680
المراجعة الداخلية مساعدة لعمل المدقق الخارجي	32	2,812	,4709
N valide (listwise)	32		

ملحق رقم (04) : معامل الثبات الفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,738	16

ملحق رقم (05) :معامل الارتباط بين المحاور

Corrélations

		المحور 1	المحور 2	المحور 3
المحور 1	Corrélation de Pearson	1	,426	,546**
	Sig. (bilatérale)		,015	,001
	N	32	32	32
المحور 2	Corrélation de Pearson	,426	1	,693**
	Sig. (bilatérale)	,015		,000
	N	32	32	32
المحور 3	Corrélation de Pearson	,546**	,693**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	
	N	32	32	32

ملحق رقم (07): تكرارات الخاصة بأسئلة المحاور

اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية يعتبر هدف أساسي للمدقق الخارجي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	29	90,6	90,6	90,6
محاييد	2	6,3	6,3	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

ممارسة المدقق للشك المهني يساعده على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	24	75,0	75,0	75,0
محاييد	8	25,0	25,0	100,0
Total	32	100,0	100,0	

التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	28	87,5	87,5	87,5
محاييد	3	9,4	9,4	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش و الأخطاء على المدقق الخارجي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	8	25,0	25,0	25,0
محاييد	12	37,5	37,5	62,5
غير موافق	12	37,5	37,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

## الملاحق

قيام المدقق الخارجي بتنظيم عملية المراجعة و الاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة من شأنه المساهمة في اكتشاف الغش

### و الأخطاء

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	29	90,6	90,6	90,6
محاييد	2	6,3	6,3	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

### خبرة المدقق الخارجي تمكنه من اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	27	84,4	84,4	84,4
محاييد	3	9,4	9,4	93,8
غير موافق	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

يهدف تدقيق القوائم المالية إلى تأكيد ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة قد تم عرضها بشكل عادل تماشياً مع مبادئ

### النظام المحاسبي المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	27	84,4	84,4	84,4
محاييد	4	12,5	12,5	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

### النظام المحاسبي المالي يعزز من الإفصاح في القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
<Valide موافق	24	75,0	75,0	75,0
محاييد	7	21,9	21,9	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

## الملاحق

القوائم المالية المعدة وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بإنتاج معلومات صادقة وذات شفافية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	28	87,5	87,5	87,5
محاييد	4	12,5	12,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تلتزم المؤسسة بإتباع أساليب محاسبية واحدة في إعداد القوائم المالية، لاغيرها من فترة إلى أخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	27	84,4	84,4	84,4
محاييد	1	3,1	3,1	87,5
غير موافق	4	12,5	12,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تلتزم المؤسسة بتوفير معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة في قوائمها المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	30	93,8	93,8	93,8
محاييد	1	3,1	3,1	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يجب أن يهتم بها المدقق الخارجي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	30	93,8	93,8	93,8
محاييد	1	3,1	3,1	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

## الملاحق

يفصح المدقق الخارجي في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	25	78,1	78,1	78,1
محاييد	6	18,8	18,8	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	31	96,9	96,9	96,9
محاييد	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

يساعد تقرير المدقق الخارجي بالحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	26	81,3	81,3	81,3
محاييد	4	12,5	12,5	93,8
غير موافق	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

المراجعة الداخلية مساعدة ل عمل المدقق الخارجي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	27	84,4	84,4	84,4
محاييد	4	12,5	12,5	96,9
غير موافق	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	