



التدقيق المحاسبي بين القصور الذاتي وبين الحدود التي تفرضها التغيرات بيئة العمل:

أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المزاولين للمهنة بالجزائر

Accounting Audit Between Inherent Shortcomings and the Constraints Imposed by Changes in the Work Environment: Opinions of a Sample of Academics and Practitioners in Algeria

ط.د بوغرلة مريم*	أ.د بن لولو سليم بدر الدين	د. حابي عبد اللطيف
مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر	مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر	مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر
meryem.boughrara@univ- tlemcen.dz	salimbadraddin.benloulou@univ- tlemcen.dz	abdellatif.habi@univ- tlemcen.dz
تاريخ الإرسال: 2024/10/27	تاريخ القبول: 2024/12/08	تاريخ النشر: 2024/12/14

ملخص:

حاولنا من خلال هذا البحث التعرف على العوامل التي قد تؤثر على عملية التدقيق عامة ومخرجاتها خاصة والتي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها. لمعالجة الموضوع قمنا بإعداد إستبيان وزع على مجموعة من المهنيين والأكاديميين ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق على المستوى الوطني. من أهم النتائج التي توصلنا إليها أنه يؤثر على عملية التدقيق المحاسبي وعلى مخرجاته مجموعة من العوامل أهمها العنصر البشري المتمثل في الأشخاص المزاولين للمهنة ودرجة استقلاليتهم وموضوعيتهم، طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي، وكذلك طبيعة البيانات والأدلة التي يبنى عليها المدقق المحاسبي رأيه. حظيت مهنة التدقيق المحاسبي بإهتمام كبير منذ نشأتها، ولكن يجب العمل على تطويرها بصفة مستمرة حتى تواكب التغيرات التي تحدث بالبيئة الاقتصادية وتستجيب لمطالب الجمهور المتزايدة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق محاسبي؛ مدقق حسابات؛ استقلال مدقق الحسابات؛ فجوة توقعات؛ محاسبة إبداعية.

Abstract: In this research, we aimed to identify the factors that may influence the auditing process in general, and its outcomes in particular, which prevent the achievement of its intended objectives. To address the topic, we prepared a questionnaire that was distributed to a group of professionals and academics specializing in accounting and auditing at the national level. Among the key findings, we discovered that the accounting audit process and its outcomes are influenced by several factors, the most significant of which are the human element, represented by the practitioners of the profession and their degree of independence and objectivity, the nature of the auditing procedures, and the nature of the data and evidence upon which the auditor bases their opinion. The accounting audit profession has received significant attention since its inception. However, continuous efforts must be made to develop it to keep pace with the changes occurring in the economic environment and to meet the increasing demands of the public.

Key Words: accounting audit; auditor; auditor independence; expectation gap; creative accounting.

JEL Classification : M41 ; M42.

*مرسل المقال: بوغرلة مريم (meryem.boughrara@univ-tlemcen.dz)



المقدمة:

نشهد في عالم الأعمال والاقتصاد بصفة مستمرة فضائح مالية وانحيار شركات عملاقة ذات مكانة اقتصادية عالمية كبيرة، كانهيار شركة (Enron) الأمريكية للطاقة سنة 2001، شركة (Arthur Anderson) لتدقيق الحسابات وانحيار الشركة القابضة الدولية للصحة (HIH Health International Holdings) وحالة التلاعب المسجلة في القوائم المالية لشركة (Xerox) المنتجة لأجهزة التصوير، وانحيار شركة (parmalate) الأوروبية للأغذية، والاختلاسات الكبيرة في شركة (Worldcom) الأمريكية للاتصالات. كما نشهد نفس الوضع على مستوى الاقتصاد الوطني، فقد مس الفساد المالي العمود الفقري للاقتصاد الوطني والمصدر الأول لتمويل الخزينة العمومية المتمثل في شركة (سونطراك) للنفط مطلع 2010، فهي ليست الفضيحة المالية الأولى التي تعرفها الجزائر، حيث سبقتها قضايا أخرى كفضيحة بنك الخليفة، ولا الأخيرة ولعل أعظم دليل على ذلك هو ما تعيشه البلاد اليوم على وقع فضيحة المؤسسة العمومية الاقتصادية (أفيكاب) لتربية الدواجن بولاية سيدي بلعباس.

تفجرت كل هذه الفضائح المالية بالرغم من وجود عملية تدقيق محاسبي "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة" في كل مؤسسة من هذه المؤسسات المفلسة وخلفت الكثير من المساهمين الدائنين والمستثمرين الذي ضاعت أموالهم بسبب الثقة التامة بمهنة التدقيق، الأمر الذي أدى الى الشك في صدق وموثوقية المخرجات التي تقدمها هذه العملية وإرجاع ذلك إما الى قصور ذاتي متأصل في مهنة التدقيق المحاسبي أو الى نقص في كفاءة العنصر البشري ومدققي الحسابات، باعتبار ان مهارتهم واستقلالهم وأخلاقياتهم هي أسس لمزاولة مهنة التدقيق، أو أن هناك عوامل أخرى في بيئة العمل المحيطة بالتدقيق المحاسبي تؤثر على نتائج هذه العملية. بناء على ما سبق فان الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذه الدراسة يمكن طرحها على النحو التالي:

ماهي العوامل التي تؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي؟

قسمنا هذا التساؤل الرئيسي الى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك أثر لعوامل التدقيق في سير عملية التدقيق المحاسبي؟
- هل يؤثر استقلال وكفاءة العنصر البشري على عملية التدقيق المحاسبي؟
- هل تؤثر متطلبات البيئة الاقتصادية على عملية التدقيق المحاسبي؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على مشكلة البحث اعتمدنا الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي درجة استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات.
- الفرضية الثانية: يؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.
- الفرضية الثالثة: يؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي طبيعة البيانات والأدلة التي يبنى عليها المدقق المحاسبي رأيه.



أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من الأهمية التي تحظى بها مهنة التدقيق المحاسبي خاصة في الأونة الأخيرة بعد أصابع الإتهام والانتقادات التي وجهت لها وعدم رضا المجتمع المالي عن الأداء الذي تقدمه.

أهداف البحث: تهدف هذه الدراسة بالإضافة الى الإجابة على الإشكالية المطروحة الى:

- التعرف على العوامل المؤثرة في عملية تدقيق الحسابات وفعاليتها.

- التعرف على طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.

- التعرف على رأي المدققين والخبراء المحاسبين حول درجة تأثير بعض العوامل على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي.

منهج الدراسة: اعتمدنا في إعداد الإطار النظري لهذا البحث على المنهج الوصفي حيث تم دراسة ما ورد في الأدب المحاسبي والتدقيق حول التدقيق المحاسبي من تعاريف، القيود الموروثة والمتأصلة بالتدقيق المحاسبي، أنواع التدقيق الأخرى المكمل له، علاقته بالمحاسبة الإبداعية، مصطلح فجوة التوقعات ببيئة التدقيق بالإضافة الى مقومات التدقيق المحاسبي في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية. أما في إعداد الإطار التطبيقي فاعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك في تحليل استمارة إستبيان وفق طريقة إحصائية باستخدام برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات.

الدراسات السابقة: اعتمدنا في إعداد هذا البحث على مجموعة من الدراسات السابقة التي تطرقت الى موضوع بحثنا أو الى أحد متغيراته وعلى النتائج التي توصلت إليها، نذكر منها:

• دراسة (عمامرة ياسمين، 2018)، (أثر معياري الكفاءة والاستقلالية لمراجعة الحسابات الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر)، حيث تمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة أثر المعايير العامة للمراجعة الخارجية على جودة الخدمات المقدمة، توصلت الدراسة الى ان هناك عدم التزام صارم بمحتوى المعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وخاصة تلك المتعلقة بمعياري الكفاءة والاستقلالية في الجزائر، وأن الالتزام يبقى شكلي لا غير ويعود عدم الالتزام هذا إلى عدم إدراك العديد من الممارسين لمحتوى هذه المعايير، وعدم معرفتهم لدرجة أهميتها بالنسبة لعملية المراجعة ككل.

• دراسة (يونس الزين، عبد الحميد حسياني، 2016)، (خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة "حالة فضيحة شركة أنرون")، تطرقت الدراسة الى خطر المحاسبة الإبداعية على التدقيق والتحديات الكبيرة التي واجهت المهنة منذ بداية القرن الحادي والعشرين، وقد تمثلت قمة هذه التحديات في إغلاق مكتب المراجعة العالمي آرثر أندرسون، وقد ترتب على هذه الأحداث تدخل الفاعلين في مهنة التدقيق لإعادة ترتيب الأمور وتصويبها لإرجاع الثقة للمستثمرين مثل ما قام به الكونغرس الأمريكي لإعادة تنظيم مهنة التدقيق من خلال قانون ساربنز اوكسلي.

• دراسة (أبو عطوي، رائدة إبراهيم، 2012)، (أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي)، هدفت الدراسة إلى تحديد أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة عمل المدقق في قطاع غزة، حيث أظهرت النتائج أن المهارات والكفاءة تؤثر على جودة التخطيط لعملية التدقيق الخارجي وأن مخاطر الوصول هي من أكثر المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي في المنشآت الخاضعة للتدقيق.



I. إطار الدراسة النظري:

1. تعريف التدقيق المحاسبي:

التدقيق المحاسبي هو فحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والحسابات الخاصة بالمنشأة قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة. (إبراهيم، 2009، صفحة 17)

تعريف التدقيق المحاسبي في الجزائر حسب نص القانون (10-01) مرتبط بتعريف:

-الخبير المحاسبي: (حسب المادة 18) يعد خبيراً محاسبياً 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 لخبرة الحسابات. -محافظ الحسابات: (حسب المادة 22) يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

-المحاسب المعتمد: (حسب المادة 42) يعد محاسباً معتمداً في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

2. حدود التدقيق المحاسبي:

نشأ التدقيق المحاسبي ونشأت معه قيود موروثية ومتأصلة لا يمكن إزالتها تعيق عمل المدقق، كما شهدت المؤسسة في العقدين الأخيرين تغير جذري في وظائفها واستثماراتها وأهدافها، حيث لم يعد تحقيق الأرباح هدفها الوحيد بل تعدت الى ما هو أبعد من الناحية المالية وظهور أنواع جديدة من المحاسبة كمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة رأس المال البشري. كما أصبحت الاستثمارات غير الملموسة أو غير المادية بالمؤسسة تنافس الاستثمارات المادية الأمر الذي يستدعي وجود مراجعة وتدقيق مختصة بهذا النوع من الاستثمارات، وذلك من أجل خلق نظام تدقيق ومراجعة متكامل من جهة، ومن جهة أخرى أن أي تطور في المحاسبة يتطلب تطور مواز في مهنة التدقيق. ولهذا سنتطرق الى هذه القيود المتأصلة للتدقيق المحاسبي والى أنواع التدقيق الأخرى التي تحتاجها المؤسسة لتستجيب الى متطلبات المجتمع الواعي الذي تنشط فيه اليوم، وكذلك الى التغيرات التي فرضت نفسها بأنظمة تشغيل البيانات بالمؤسسة والتي تؤثر على التدقيق المحاسبي.

1.2. القصور الذاتي للتدقيق المحاسبي:

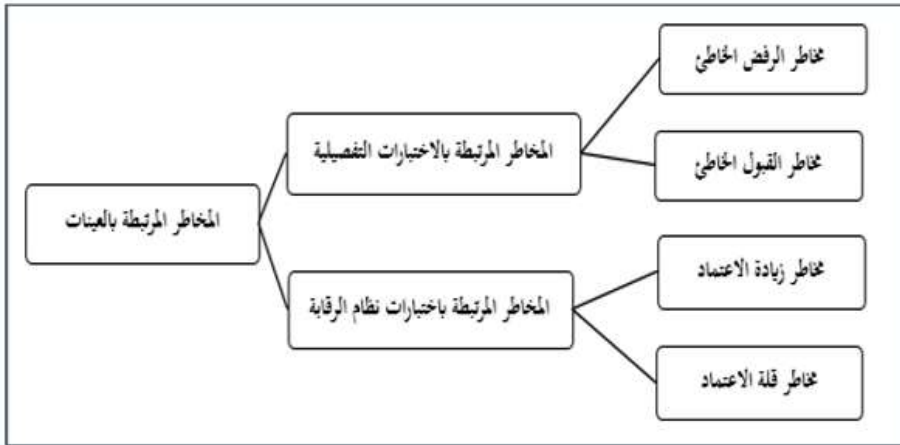
-نظراً للقصور الذاتي للتدقيق فالمدقق قادر على تقديم "تأكيد معقول" حول حقيقة وعدالة البيانات المالية بدلاً من "تأكيد مطلق"، كما ان التدقيق عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها، ذلك بأن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن اكتشافها، بالرغم من ان تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تم حسب المعايير الدولية للتدقيق. (المعيار الدولي للتدقيق 240 "الاحتيال والخطأ")



-ينطوي التدقيق على استخدام الحكم المهني الشخصي في تحديد الأهمية النسبية وكفاية أدلة الإثبات، ومخاطر التدقيق واختيار إجراءات التدقيق المناسبة وتفسير أدلة التدقيق وعلى الرغم من أن معايير التدقيق توفر مبادئ توجيهية وارشادية لمساعدة مراجعي الحسابات في صياغة أحكام مهنية سليمة، يقوم مدقق الحسابات في بعض الأحيان بسوء تقدير، الموقف الذي قد يتسبب في تجاهل المراجع لأخطاء في البيان المالي. (Coulibaly، 2010)

-تؤكد المعايير المحلية والدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته والتدقيق باستخدام العينات (هو تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات نشاط معين كنشاط المخزون أو صنف معين من العمليات كعمليات التحصيل). (المعيار الدولي للتدقيق 530 "عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية"، صفحة 163) ومن صعوبات أسلوب العينات حسب (سمير، 1997، صفحة 23) أنه ليس للمدقق أي وسيلة للتعرف على مدى كفاية الاختبارات التي قام بها للحصول على دليل كافي أو أنها ليست كذلك، لا يوجد أي تأكيد على أن الأجزاء التي لم يتم فحصها وتدقيق حساباتها لا تحتوي على خطأ جوهري، كما لا يستطيع المدقق تحديد مقدار المخاطرة التي يتحملها نظرا لعدم قيامه بفحص جزء من العمليات أو تحديد دقة أو تقديرات لمجموع الخطأ الكامل. بالإضافة الى الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات عند إتباع أسلوب العينات يوجد كذلك مخاطر العينات (sampling risks) والتي تنشأ من احتمالية اختلاف استنتاجات المدقق المبنية على العينة عن استنتاجاته التي سيصل إليها في حالة خضوع المجتمع بكامله لنفس إجراءات التدقيق. (المعيار الدولي للتدقيق 110 "معاني المصطلحات كما في (يوليو/تموز) 1990")

الشكل 01: أنواع المخاطر المرتبطة بالعينات.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (العزب، 2012، صفحة 230 231). (حلمي، 2005، صفحة 220)

-ان خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة من الاحتيال (فعل مقصود ينتج عنه تحريف في البيانات المالية) هي أكبر من خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة من الخطأ، (المعيار الدولي للتدقيق 240 "الاحتيال والخطأ") ذلك لأن الاحتيال يتضمن عادة التلاعب والتزييف، اختلاس الأصول، طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات، تسجيل معاملات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية (الله، 2012، صفحة 200) وكلها



اعمالا مقصودة لتحريف المعلومات المعطاة الى المدقق. ومالم تكشف عملية التدقيق دليلا يثبت العكس، فان من حق المدقق قبول إقرارات الإدارة (الإقرارات المقدمة من الإدارة الى المدقق خلال قيامه بعملية التدقيق) (المعيار الدولي للتدقيق 110 "معاني المصطلحات كما في (يوليو/تموز 1990)" واعتبارها حقيقية.

-يعد عامل الوقت كذلك أحد القيود الرئيسية الملازمة لتدقيق الحسابات، حيث يقوم المدقق حسب المعيار الأول للعمل الميداني من معايير التدقيق بأداء عمله وفق جدول زمني محدد. بسبب المتطلبات القانونية يقوم المدقق في بعض الأحيان بتدقيق حسابات مؤسسة لسنة مالية كاملة في غضون بضعة أسابيع الأمر الذي يؤدي الى ارتباك في العمل وارهاق العاملين بمكاتب التدقيق وإعطاء مدقق الحسابات الأولوية للمهام الضرورية لفعالية مهمة التدقيق. (مطاحن، 2009، صفحة 15)

-ان الوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على اقناع مستخدمي القوائم المالية باستقلال مدقق الحسابات وحياده في كافة مراحل عملية التدقيق، ولكن على مر العصور بدا وكأن استقلالية المدقق يمثل نوعا من الصراعات التي يصعب حلها، وحالة عجز أصابت المهتمين بمهنة التدقيق وحالت دونهم من الوصول الى خطوات فعلية وذات معنى للوقوف على طبيعة هذه الصراعات وبالتالي إمكانية إيجاد الحلول المناسبة لها. (القمصان، 2007، صفحة 88)

يهدف استقلالية مدقق الحسابات مجموعة من العوامل أهمها: (الذنيات، 2010، صفحة 123)

أ. **المصالح المالية:** خاصة إذا كان أحد أعضاء فريق المهمة أو أحد أعضاء عائلته له مصلحة مالية مباشرة او غير مباشرة ذات أهمية مادية مع العميل.

ب. **تعارض المصالح بين المدقق والعميل:** حيث ان المنشأة ترغب في الحصول على تقرير بدون تحفظات كونها تترك اثرا سلبيا على أسهم الشركة، واعتماد الملاك على المدقق في تقييم أداء المنشأة، نجد ان الإدارة ترغب في الحصول على تقرير لإرضاء الملاك. (يوسف، 2010، صفحة 112).

ت. **طريقة تعيين مدقق الحسابات:** رغم ان لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الامريكية وحرصا منها على دعم استقلالية المدقق أوكلت حق التعيين وتحديد الاتعاب الى لجنة المراجعة الخارجية للمنشأة فإن بقاء صلاحية عزل مدقق الحسابات بيد إدارة المنشأة يمثل مصدر تحديد لاستقلاله وحياده. (محمود ج، 2002، صفحة 106)

ث. **المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية:** يمكن أن يقوم المدقق بتغيير هذه المبادئ بحسب مصالحه الشخصية والمالية. (فلاح، 2009، صفحة 88)

ج. **الفترة الزمنية المستغرقة بتدقيق الحسابات:** احتمال تغاضي المدقق عن ممارسات غير سليمة بسبب توطيد العلاقة الشخصية بينه وبين إدارة المنشأة نتيجة بقاءه بالمنشأة مدة زمنية طويلة.

-تعرف أتعاب المدقق بانها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بتدقيق حسابات منشأة ما، حيث يوجد الاتعاب الثابتة، الاتعاب المتغيرة والاتعاب الشرطية. (يوسف، 2010، صفحة 106) تتحدد قيمة الأتعاب الشرطية بناء على تحقق شرط مستقبلي، وعليه يعتبر هذا النوع من الاتعاب مخالفا لآداب مهنة التدقيق. كما أن قبول هذه الاتعاب عن خدمات تأكيد قد تؤدي الى تحديد الموضوعية والاستقلالية. (الذنيات، 2010، صفحة 123)



-قدمت فكرة دوران مدقق الحسابات (التوازن بين الحاجة لوجود مدقق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق) لأول مرة سنة 1976 (Daugherty, 2010)، يكون إلزاميا (كل فترة محددة بخمسة سنوات غالبا) أو اختياريا طوعيا (على أساس قرارات من مجلس الإدارة وغير محدد بفترة زمنية معينة). (Mustafa, 2010) في الجزائر الدوران الإلزامي لمحافظ الحسابات محدد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. (المادة 27 من القانون 01/10، صفحة 07) هناك مجموعة من العيوب المترتبة غالبا عن دوران مدقق الحسابات المنتظم وهي: (منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة، 2004)

- عملية مكلفة لكل من العميل والمدقق كما أنها تستغرق وقتا طويلا.
- زيادة مخاطر فشل عملية التدقيق.
- عزوف المراجع الخارجي عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على المنظمة العميلة وأنشطتها عندما تكون صلاحياته قصيرة جدا.

2.2. تكامل التدقيق المحاسبي مع أنواع التدقيق الأخرى: بالإضافة إلى إلزامية وجود تدقيق محاسبي، هناك أنواع أخرى من التدقيق تفرض وجودها اليوم بالمؤسسات منها:

أ. التدقيق الاجتماعي: هو عملية دراسة وفحص وتدقيق للبيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم بأنشطة المنشأة في المجال الاجتماعي في ضوء مجموعة من المعايير المختلفة، ثم إعداد تقارير إلى الجهات المعنية بذلك في المستقبل. يساهم التدقيق الاجتماعي حسب (إبراهيم، 2009، صفحة 243) في الاستجابة للمطالب المتزايدة من أطراف المجتمع للحصول على معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها عن الأداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية، والحكم على المنشأة ما إذا قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية، التحكم الأمثل في التكاليف الاجتماعية المباشرة منها وغير المباشرة بالإضافة إلى إيجاد نظام تدقيق متكامل للأنشطة التي يزاؤها المشروع.

ب. التدقيق البيئي: يعرف (غالي) التدقيق البيئي بأنه "فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها". (سليمان، 2008، صفحة 117) ومن الأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية (Annals of the association of American geographers، 2003، صفحة 22) هو صدور القوانين والأنظمة البيئية التي قد تتضمن تعطيل للأصول وبالتالي الحاجة إلى شطب قيمتها المحمولة، والفشل في الالتزام بالمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمور البيئية، أو التخلص من الانبعاث أو النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تفويضية أو قانونية.

ت. التدقيق التشغيلي/العملي: "اختبار مستقل وموضوعي لإدارة المنظمة وبرامجها ووظائفها لأغراض تكوين أو ابداء الرأي حول ما إذا كانت المنظمة قد اديرت بشكل اقتصادي وكفؤ وفعال، وإن كفاءة الإجراءات الداخلية تساعد في تعزيز وتطوير الاقتصاد والكفاءة والفعالية، بالإضافة إلى اقتراح الوسائل التي يتم من خلالها تحسين الممارسات الإدارية بما في ذلك إجراءات رقابة الأداء". (حسن، 2010، صفحة 23) من التعريف نستنتج أن التدقيق التشغيلي



يتناول ثلاثة جوانب أساسية لأداء المنشأة لا يقدمها التدقيق المحاسبي وهي حسب (رجب، 2013، صفحة 17) الاقتصادية (economy) "الحصول على الموارد اللازمة بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة"، الكفاءة (efficiency) "تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد، أو تحقيق مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد" و الفعالية (effectiveness) "مدى تحقيق نشاط ما لأهدافه المحددة مسبقاً".

3.2. التدقيق المحاسبي والمحاسبة الإبداعية: المحاسبة الإبداعية عبارة عن مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل والتضليل المالي في القوائم المالية، وذلك من خلال استغلال المرونة المعطاة في السياسات والقوانين المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية، ويلجأ المحاسبون لهذه الممارسات بمهدف خداع المستفيدين من القوائم المالية من خلال إظهار مركز مالي غير حقيقي لشركتهم وخصوصاً إذا كان الوضع المالي الحقيقي للشركة سيئاً. بحيث يجب على مدقق الحسابات أن يعرف ماهية مسؤولياته اتجاه تلك التلاعبات والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي: (وزملائه، 2011، صفحة 126)

- اكتشاف الغش بكل أنواعه، إساءة استخدام الأصول أو إعطاء قوائم مالية خاطئة، اكتشاف الأخطاء المحاسبية كخطأ حساب مبالغ معينة، حذف حساب معين، أخطاء في التسجيل. كل هذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيحها، في حال العكس وجب عليه ذكر ذلك في تقريره.
- اكتشاف الأعمال الغير قانونية: بالنسبة للأعمال غير القانونية فعلى المدقق أن يرفع دعاوى قضائية على الشركة في حال مثلاً مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب التي تؤثر تأثيراً مباشراً على القوائم (قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية والأرباح المحتجزة).

4.2. التدقيق المحاسبي وفجوة التوقعات (Expectation gap) في بيئة التدقيق: تم استخدام مصطلح فجوة التوقعات أول مرة من قبل (Liggio) في بداية السبعينيات من القرن الماضي ولكن القضايا المتعلقة بفجوة التوقعات بدأت في الظهور في أواخر القرن التاسع عشر. وهي تباين الفهم بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف التدقيق والأهداف التي تسعى مهمة التدقيق إلى تحقيقها. (صديقي، 2004، صفحة 144). وتعود وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق حسب (الدين، 2015، صفحة 103) الى الشك في استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي، عدم التحديد الواضح لدور المدقق الخارجي في المجتمع ومسؤولياته، نقص الكفاءة المهنية لدى المدققين، قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة، انخفاض جودة الأداء في التدقيق وقصور التقارير المالية عن مسايرة التغيرات في المجتمع. فجوة التوقعات في بيئة التدقيق تنقسم الى جزئيين أساسيين هما حسب (السرطاوي، 2010، صفحة 296) **فجوة المعقولة** (تنشأ نتيجة لمغالاة المجتمع في توقعاته بسبب رغبته في الحصول على أقصى خدمة مقدمة من طرف المدققين أو بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته) و **فجوة الأداء** (تكمن في الاختلاف بين الأداء الذي يتوقعه المجتمع من المدقق وبين أدائه الفعلي). تم فيما بعد تحليل فجوة الأداء إلى فجوة القصور في الأداء نفسه نتيجة الاختلاف في أداء المدققين



ومدى التزامهم بمعايير التدقيق وتطبيقها بالطرق الصحيحة، وفجوة القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة التي تعني أنه حتى لو أدى المدقق دوره كما تتطلب معايير التدقيق يرى المجتمع دائما عدم كفاية هذه النصوص القانونية المؤطرة لعملية التدقيق بغية تحقيق الأهداف المرجوة منها.

5.2. مقومات التدقيق المحاسبي في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: اتجهت معظم الشركات إلى تصميم أنظمة معلومات محاسبية إلكترونية وهي مجموعة من التراكيب بين الأجزاء المادية والبرمجيات تعمل بصورة مشتركة من أجل تسجيل ومعالجة وتخزين البيانات بشكل منتظمة بغرض السيطرة على الإجراءات المعلوماتية في المنظمة. (محمد، 2003، صفحة 20). تعتبر عملية تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية امتداداً لعمليات التدقيق العادية مع اعتبار أن العديد من الأنشطة أصبحت تتم بالاعتماد على نظم معلومات إلكترونية. (محمود ج.، 2001، صفحة 107) يؤثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مقومات التدقيق المحاسبي، فمهمة تخطيط وتقسيم العمل وتعيين المساعدين والإشراف عليهم تكون أصعب وأكثر تعقيداً. (حصيرة، 2015، صفحة 40) كما يجعل الرقابة الداخلية أمام العديد من المخاطر كخطر الاعتماد على برامج غير دقيقة لمعالجة البيانات، خطر الفقد المحتمل للبيانات وكذلك خطر دخول أشخاص غير مصرح لهم لتغيير البيانات. (العبيدي، 2012، صفحة 42) كما قد تتعرض أدلة الإثبات في بيئة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة هي الأخرى إلى مجموعة من المخاطر كخطر فقدان آثار المعاملة، المعالجات المتماثلة للمعاملات، فقدان الفصل بين الوظائف وخطر احتمال الأخطاء والمخالفات. (حلمي ج.، 2009، صفحة 347) نحاول من خلال هذا الجدول إجراء مقارنة بين خصائص الدليل التقليدي والدليل الإلكتروني (المعلومات التي تشغل أو تعدل إلكترونياً والتي يستخدمها المدقق في تقييم القوائم المالية).

الجدول 01: مقارنة بين خصائص الدليل التقليدي والدليل الإلكتروني.

الخاصية	الدليل التقليدي/الورقي	الدليل الإلكتروني
صعوبة التغيير	صعب التغيير وهناك وسائل لحمايته بالتدقيق العادي.	سهل التغيير ومن الصعب حمايته، للرقابة الداخلية دوراً جوهرياً في حمايته من التغيير.
الموثوقية	لديه مستوى عال من الموثوقية.	الثقة تعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
الاكتمال	يشتمل على كل المستندات الخاصة بالمعاملات.	التشغيل الإلكتروني قد يخفي الدليل بشفرات معينة أو أن يتم الوصول إليها باستخدام حقول بيانات أخرى.
توثيق الدليل (اعتماده)	الدليل الورقي يكون التوثيق على المستندات الأصلية.	التوثيق الإلكتروني لا يكون فيه حياة حيث أنه يتم عن طريق الضغط على مفتاح في لوحة المفاتيح.
سهولة الاستخدام	لا يحتاج إلى أدوات خاصة لاستخدامها في تقييمه وفهمه.	يتطلب معرفة بأساليب استخلاص البيانات لتقييمه وفهمه.
الوضوح	واضح ويقود إلى نفس النتائج بواسطة المدققين المختلفين.	ليس واضح بنفس مستوى الدليل الورقي وبالتالي قد يؤدي إلى نتائج مختلفة بين المدققين على حسب الإجراءات المتبعة حسب كل مدقق.

المصدر: نخال، أيمن محمد صبري شعبان، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية، دار التعليم الجامعي،

الطبعة 01، 2010، ص136.



II. إطار الدراسة التطبيقي:

قصد تدعيم الجانب النظري للبحث واعتمادا على المعلومات الواردة فيه، قمنا بإجراء دراسة ميدانية عن طريقة الاستبيان وذلك بتوزيعها على مجموعة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق على المستوى الوطني لإستطلاع آرائهم حول الموضوع.

1. طريقة وأدوات الدراسة الميدانية:

1.1. مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، المدققين الداخليين وكذا الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الوطني. كالم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، فحاولنا التماسي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول الى نسبة مقبولة تعكس قدر المستطاع آراء مجتمع الدراسة. تم توزيع (66) إستمارة إستبيان لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمدققين الداخليين والأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي على مستوى الوطن، وذلك عن طريق البريد الإلكتروني للمهنيين والتي تم الحصول عليها من موقع المجلس الوطني للمحاسبة. الجدول التالي يعرض إحصائيات توزيع الإستمارات:

الجدول 02: إحصائيات توزيع الإستمارات

النسبة	التكرار	البيان
100%	66	الاستمارات الموزعة
34.85%	23	الاستمارات المسترجعة
65.15%	43	الاستمارات المهملة
3.03%	02	الاستمارات الملغاة
31.82%	21	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين.

2.1. إعداد وهيكल الاستبيان:

أ. إعداد الاستبيان: تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية المعتمد عليها للقيام بالدراسة ميدانيا وجمع البيانات من الواقع، والمتمثلة في آراء المهنيين والأكاديميين حول العوامل المؤثرة على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي. مر تصميم هذه الاستمارة بالمراحل التالية:

1أ. مرحلة التصميم الأولي: في إطار المعلومات المتطرق إليها في الجانب النظري والإشكالية المطروحة وفرضيات البحث، تم صياغة مجموعة من الأسئلة وذلك بمراعاة جملة من النقط أهمها الأسلوب البسيط والمختصر، اللغة المفهومة وترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المتوخاة من الدراسة الميدانية.



2. مرحلة التصميم النهائي: وهي المرحلة النهائية المتعلقة بتصميم أسئلة الاستبيان، وذلك بإدخال بعض التعديلات (حذف، إضافة، تغيير).

ب. هيكل الاستبيان:

1. متغيرات الدراسة الميدانية: تعتمد هذه الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي لدراسة مدى تأثير بعض العوامل على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال تحديد نوعين من المتغيرات: المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

✓ المتغير التابع:

- مخرجات عملية التدقيق المحاسبي
- ✓ المتغيرات المستقلة التي لها علاقة بتدقيق الحسابات:
- كفاءة وإستقلال مدقق الحسابات.
- طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.
- طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها المدقق رأيه.

2. تقسيمات الاستبيان:

صممت استمارة الاستبيان في ضوء أهداف وفرضيات البحث، فبعد المقدمة التعريفية التي بينت طبيعة الدراسة، تم تقسيم الأسئلة الى قسمين وهي كالتالي:

✓ القسم الأول: تضمن هذا القسم أسئلة خاصة بعينة الدراسة، كالمستوى الأكاديمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

✓ القسم الثاني: وهو القسم الذي يعالج إشكالية الدراسة، تماشياً مع طبيعة الموضوع تم تقسيم هذا الأخير الى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 40 سؤالاً.

المحور الأول: يضم 15 سؤالاً حول إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات ولها علاقة بفرضية البحث الأولى.

المحور الثاني: يضم 15 سؤالاً حول طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي، تتعلق بفرضية البحث الثانية.

المحور الثالث: يضم 10 أسئلة حول طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها المدقق رأيه، ولها علاقة بالفرضية الثالثة للبحث.

3. معالجة الاستبيان: تم إعداد أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي (LIKERT SCALE) بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان.

طول الفئة = المدى / عدد الفئات أي: طول الفئة = $5/4 = 0.8$



الجدول 03: مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1.8-1)	(2.6-1.81)	(3.4-2.61)	(4.2-3.41)	(5-4.21)

المصدر: من إعداد الباحثين

بغية التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان المتمثلة في آراء عينة الدراسة، اعتمدنا على كل من التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وهي أساليب إحصائية يتيحها برنامج (Excel) وبرنامج الحزم الإحصائية (SPSS-ver22) للعلوم الاجتماعية، ذلك بعد تجميع وتفرغ البيانات المحصلة المتمثلة في آراء عينة الدراسة بالبرنامجين.

معامل الثبات (Alpha cronbach) الذي ينحصر بين الصفر والواحد يؤكد صدق وثبات أداة الدراسة وذلك كلما إقترب من الواحد، كما يكون مقبولا إذا كان أكبر أو يساوي (0.6).

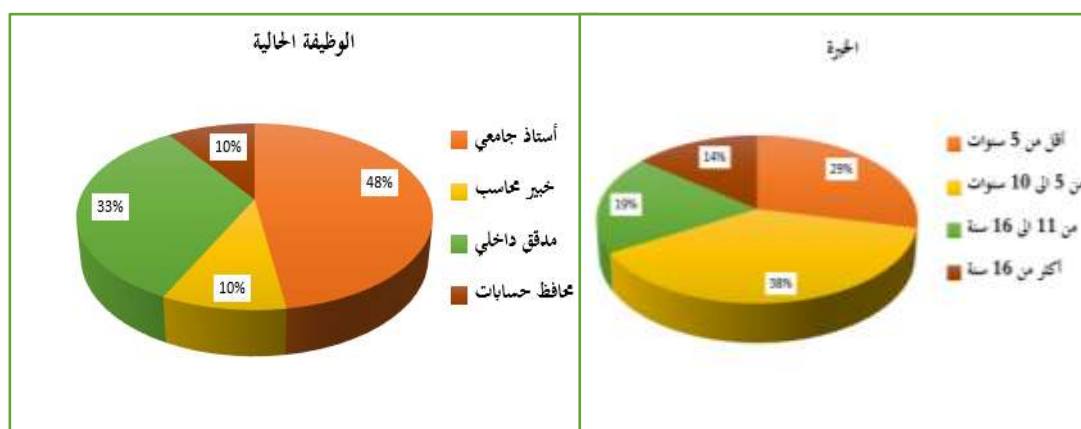
الجدول 04: ثبات الاستبيان

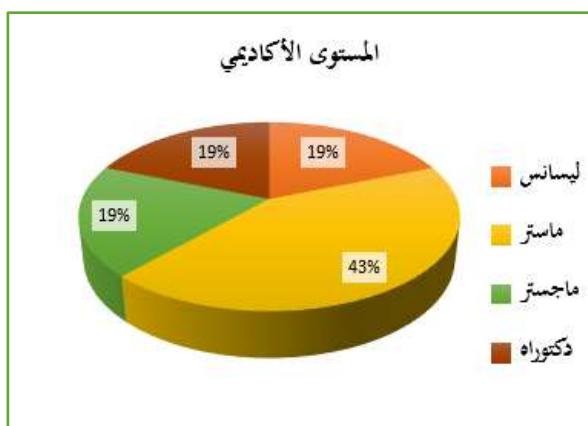
العنصر	عدد الفقرات	معامل الثبات Alpha cronbach
المحور الأول	15	0.98
المحور الثاني	15	0.98
المحور الثالث	10	0.97
الإستبيان	40	0.99

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

2. عرض وتحليل نتائج الدراسة:

1.2. خصائص عينة الدراسة:





المصدر: مخرجات برنامج (Excel).

توضح الأشكال التي أخرجها برنامج (EXCEL) تحليل بيانات كل من المستوى الأكاديمي، الخبرة والوظيفة الحالية لأفراد عينة الدراسة. احتلت نسبة الحاصلين على شهادة الماستر المرتبة الأولى بنسبة 43%، بينما تساوت نسب الحاصلين على كل من شهادة الليسانس، الماجستير والدكتوراه بنسبة 19%، نلاحظ أن الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي هم الفئة الأكثر تحابوا وذلك بنسبة 48%، تليها فئة المدققين الداخليين بنسبة 33%، أما تجاوب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فكان بنسبة 10% تقريبا كما أن أغلبية أفراد العينة خبرتهم المهنية تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات ممثلين بذلك بنسبة 38%، تليهم الفئة التي تملك خبرة مهنية أقل من 05 سنوات بنسبة 29%، تليهم فئة من 11 إلى 16 سنة وذلك بنسبة 19%، فيما لم تمثل فئة الخبرة المهنية الأكثر من 16 سنة إلا نسبة 14% من عينة الدراسة.

2.2. عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان:

أ. نتائج المحور الأول: يختبر هذا المحور صحة الفرضية الأولى حول إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات.

الجدول 05: النتائج الاحصائية للمحور الأول حول إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات.

الاتجاه	المتوسط الحسابي	نسبة التشتت	الاتجاه
الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الأول	2.076	0.99	موافق

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

نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الأول وحسب مقياس ليكرت الخماسي يقع ضمن الفئة الثانية (1.81-2.60) والتي تدل عن الإجابة "موافق"، بمتوسط حسابي قدره 2.076 ونسبة تشتت 0.99. كما نلاحظ من خلال إتجاهات فقرات نفس الجدول أن أغلب الفقرات تقابلها الإجابة "موافق" و "موافق بشدة" أي الفئة الأولى (1-1.80) والفئة الثانية (1.81-2.6) لمقياس ليكرت الخماسي.



ب. نتائج المحور الثاني: يختبر صحة الفرضية الثانية ممثلة في طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.

الجدول 06: النتائج الإحصائية للمحور الثاني حول طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.

الاتجاه	المتوسط الحسابي	نسبة التشتت	الاتجاه
الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الثاني	2.083	0.8672	موافق

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

نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على فقرات المحور، ويدل على ذلك المتوسط الحسابي المقدر ب 2.08 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية (1.81-2.60) من مقياس ليكرت الخماسي التي تقابل الإجابة "موافق" وكذلك القيمة الصغيرة للانحراف المعياري المقدر ب 0.86 والتي ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة "موافق".

ت. نتائج المحور الثالث: يركز هذا المحور على الفرضية الثالثة حول طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه.

الجدول 07: النتائج الإحصائية للمحور الثالث حول طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها المدقق رأيه.

الاتجاه	المتوسط الحسابي	نسبة التشتت	الاتجاه
الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الثالث	2.343	0.914	موافق

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

نلاحظ من خلال الجدول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة حول المحور الثالث جاء بمتوسط حسابي قدره 2.34 ونسبة تشتت 0.914 وهو ما يدل على موافقة عينة الدراسة الى حد ما على الفقرات التي تدور حول طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه وتأثيرها على مهمة التدقيق المحاسبي وذلك حسب الفئة (1.81-2.60) لمقياس ليكرت الخماسي والتي تقابل الإجابة "موافق".

3.2. النتائج المستخلصة من تحليل الاستبيان واختبار صحة الفرضيات:

أ. المحور الأول: إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات.

بعد دراسة وتحليل مخرجات المحور الأول للإستبيان، نجد أن جميع فقراته التي تدور حول إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات تقريبا حظيت بالقبول والموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.076 ونسبة تشتت 0.99. بمعنى عينة الدراسة توافق على أن إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات تمثل نوعا من الصراعات التي يصعب حلها وأن كل من إستخدام الحكم المهني الشخصي، تقديم الخدمات الإدارية الإستشارية للعميل، الأتعاب الشريطية، تعارض المصالح، تعيين مدقق الحسابات من طرف المساهمين وعامل الوقت، كلها عوامل تؤثر على إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات، كما توافق عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يخضع لضغوطات بهدف خفض أتعابه وكذا إخفاء



التلاعبات والتهديد بمقاضاته أو إستبداله أو الإستغناء عنه. تسمح هذه النتائج بقبول وتأكيد صحة فرضية البحث الأولى والتي مفادها "تؤثر درجة استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي".

ب. المحور الثاني: طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي.

نستنتج من المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني "طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي" المقدّر ب 2.08 بإنحراف قدره 0.86، أن آراء عينة الدراسة جاءت بالموافقة وهو ما يؤكد أن طبيعة إجراءات التدقيق المحاسبي تؤثر على مخرجات العملية وهو ما ورد بفرضية البحث الثانية.

ت. المحور الثالث: طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه.

نستنتج بعد دراسة وتحليل نتائج المحور الثالث "طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه" أن آراء عينة الدراسة كانت بين الموافقة بشدة والحيادة على فقرات هذا المحور وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.34 ونسبة تشتت عن هذا المتوسط قيمتها 0.91. هذا ما يعني أن أفراد عينة الدراسة تثبت صحة الفرضية الثالثة "يؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي طبيعة البيانات والأدلة التي يبني عليها المدقق المحاسبي رأيه".

الخلاصة:

سمحت هذه الدراسة بالوصول الى جملة من النتائج، التي تبين العوامل المختلفة التي تؤثر على مخرجات عملية التدقيق المحاسبي والتي تجيب على إشكالية البحث المطروحة أهمها:

- تبقى إستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات الذي يعتبر معيار من معايير التدقيق الشخصية وأهم ما يجب توفره في مدقق الحسابات حتى تتم عملية الفحص بجدية تامة ودون أي ضغوط وتصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها، مسألة شخصية نسبية تتفاوت درجتها من شخص لآخر ويعود هذا التفاوت الى عدة أسباب أهمها تعارض مصالح المدقق مع مصالح العميل، صلاحية تعيينه وعزله من طرف الملاك "المساهمين"، تقديم الخدمات الإدارية الإستشارية والعلاقات الشخصية والوثيقة بينه وبين العميل، الأتعاب الشرطية، المحاباة وقبول الهدايا من العميل. كما تمارس على مدقق الحسابات بعض الضغوطات كالتهديد بمقاضاته أو إستبداله أو الإستغناء عنه.
- هناك قيود متأصلة وموروثة في إجراءات التدقيق المحاسبي تعيق سير عملية التدقيق لا يمكن تجنبها وبالتالي تؤثر على مخرجاتها، اهم هذه القيود هو أن تأكيد مدقق الحسابات حول حقيقة عدالة القوائم المالية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بحيث بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن إكتشافها، ضيق الوقت، اعتماد أسلوب العينات وإستخدام الحكم المهني الشخصي في تحديد الأهمية النسبية وكفاية أدلة الإثبات.
- تبين كذلك من خلال الدراسة أن هناك تباين في الفهم بين الأهداف التي يتوقعها المجتمع من عملية التدقيق المحاسبي وبين الأهداف التي تسعى العملية لتحقيقها.



- يؤثر إعتدال المؤسسة على نظام معلومات محاسبية محوسبة على مقومات التدقيق المحاسبي كالتخطيط وتقسيم العمل وتعيين وتخصيص المساعدين والإشراف، كما يؤدي هذا النوع من تشغيل البيانات المالية الى تغير وتعقد البيانات والأدلة التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه.
- إن التدقيق المحاسبي في ظل تعدد وظائف وأهداف المؤسسات وظهور المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الاجتماعية ومحاسبة رأس المال البشري ومحاسبة الموارد الغير ملموسة (علامة، براءة الاختراع، برمجيات..) يحتاج الى وجود أنواع تدقيق أخرى مكملة داخل المؤسسة يستند عليها كالتدقيق العملياني، الاجتماعي، البيئي وتدقيق الإستثمارات والأصول غير الملموسة.
- على ضوء ما جاء في هذا البحث من مفاهيم نظرية ونتائج الدراسة الميدانية، يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة التركيز على العنصر البشري من تكوين أكاديمي وتدريب مهني، كتعزيز الحصول على شهادات مهنية معترف بها دوليًا وتشجيع الالتحاق ببرامج التعليم المستمر والدورات التدريبية المتخصصة، تطوير المهارات الشخصية القيادية لضمان إدارة فعالة لفرق العمل وتحسين مهارات التواصل لتمكين المدققين من تقديم تقاريرهم وتوصياتهم بوضوح. بالإضافة الى تعزيز الأخلاقيات المهنية وذلك بتطوير وتطبيق مدونات السلوك المهني من خلال تنظيم ورشات ودورات تدريبية تركز على الأخلاقيات المهنية.
- ضرورة جمع الأدلة الكافية والموثوقة لدعم نتائج التدقيق واستخدام برامج تحليل البيانات والأدوات التقنية التي تساعد في كشف التلاعب والاحتيال.
- تبني أنواع التدقيق المختلفة والتي تركز على جوانب متعددة مالية وغير مالية كالتدقيق التشغيلي، البيئي والاجتماعي لتعزيز فعالية التدقيق في المؤسسات وتحسين أدائها العام، تعزيز الشفافية، وضمان الامتثال الأمثل للقوانين واللوائح المختلفة.
- تكثيف التعاون الدولي بتأسيس شراكات ومنظمات تدقيق دولية لتبادل المعرفة والممارسات وعقد مؤتمرات وندوات دولية لتعزيز التعلم المستمر والابتكار في مهنة التدقيق وتسهيل تواصل الأطراف المعنية من عملاء وجهات تنظيمية لجمع آراءهم واقتراحاتهم والتي يمكن من خلالها إدخال بعض الإصلاحات على معايير التدقيق الدولية (ISA) التي من شأنها أن تطور من عملية التدقيق المحاسبي والخدمات التي تقدمها حتى تواكب التغيرات التي يشهدها المجتمع وتستجيب لمطالب الجمهور منها وذلك تفاديا لحدوث فجوة توقعات جديدة.



قائمة المراجع:

- Annals of the association of American geographers. (2003). The accounting for environmental, "bottom line", along the u.s. Mexico border.
- Coulibaly, K. (2010). Importance de l'analyse du risque dans la démarche du commissaire aux comptes. Récupéré sur memoireonline.com : https://www.memoireonline.com/08/13/7313/m_Importance-de-lanalyse-du-risque-dans-la-demarche-du-commissaire-aux-comptes17.htm
- Daugherty, b. a. (2010). Audit Partner rotation : an analysis of benefits and costs, integratedresearch. eastcaliforniauniversity and university of wisconsin.
- Mustafa, d. a. (2010). The impact of auditor rotation on the audit quality : a fieldstudy for egypt. Working paper, germen university in cairo.
- إبراهيم، إ. ن. (2009) التدقيق القائم على مخاطر الأعمال-حداثة وتطور- عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر.
- الدين، م. ن. (2015). أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، جامعة المسيلة، الجزائر.
- العزب، إ. ن. (2012). تدقيق الحسابات-الإجراءات -.الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- القمصان، م. أ. (2007). العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي-دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة فلسطين-، مذكرة ماجستير. فلسطين، الجامعة الإسلامية.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- حصيرة، م. أ. (2015). أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق الداخلي. مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
- ابتهاج معين رجب، واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة-دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013، ص 17. فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- سليمان، أ. (2008). التزام مدققي الحسابات الأردنيين بالإجراءات اللازمة لحماية البيئة. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 20.
- سمير، أ. م. (1997). مزايا استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة. جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

الملاحق:

الملحق 01: إستمارة الأستبيان.

الرابط المرفق يحتوي على نموذج لإستمارة الاستبيان الموزعة والمعتمد عليها في إعداد الجانب التطبيقي للدراسة.

<https://drive.google.com/file/d/1n-4PKkA1MCzcV11UAHjDCvIjaX5OsUYq/view>