تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر

د.حابي أحمد
جامعة الجزائر3

ملخص:
تناولت هذه الدراسة تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.
بحيث تم حصر أربعة عوامل أساسية لها تأثير عليها، متمثلة في حجم المؤسسة محل المراجعة، ومخاطر نشاط المؤسسة محل المراجعة، وكفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن أهم عاملين من هذه العوامل لهما تأثيرًا كبير على جودة ويتمثلان في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وكفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.
الكلمات المفتاحية: جودة ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة على جودة .

Abstract:
This study has dealt with the effect of factors that are related to the has been auditted on the exterior audit quality from a point of view expert accountans and auditor in algeria.
These factors has been shortened to only four, namely the size of the enterprise, risks of enterprise's activities, the sufficiency in declaration of the statenent of accounts and the internal control system of the enterprise. This study also neached that two of these factors has the most effective impact over the exterior audit quality which are the internal control system of the enterprise and the sufficiency in declaralion of the statement of accounts.
Key words: Exterior audit quality, Factors affecting the quality of audit, Effect of factors that are relatd to the enterprise on the exterior audit quality.

المقدمة:

تشكل عملية جودة المراجعة، قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسيين، وذلك باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام، فيمكن النظر إلى عملية جودة للمراجع الخارجي، بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ مهمة، بحيث يتأثر هذا المنتج النهائي، إيجابيا أوسلبيا بما يقوم به المراجع.

تمثل جودة مطلبًا ضروريًا لكافة الأطراف المهتمة بها، فالمراجع يهمه أن تتم عملية المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة، وذلك بهدف إضفاء الثقة على تقريره، ويهم إدارة المؤسسة أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على قوائمها المالية، بحيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية لأداء إدارة المؤسسة وإشرافها على المهام الموكولة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأنها مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة، وأن إعدادها للقوائم المالية قد تم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أما مستخدمي القوائم المالية فيهمهم أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على القوائم المالية والتي تمكنهم من الإعتماد عليها في تلبية إحتياجاتهم، كما يهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف المحافظة على مصالح جميع الأطراف.

لقد اختلفت وجهات النظر للعديد من المهتمين بجودة بوضع مفهوم محدد ومرجعي لها، ويرجع هذا الإختلاف أساسا لصعوبة قياسها، وذلك لعدم تحديد العوامل المؤثرة فيها، فيرى البعض أن هذه العوامل متعلقة بمكتب المراجعة، وآخرون يرون أن هذه العوامل متعلقة بالمراجع وفريق عمله، والبعض الأخر يرى أن هذه العوامل متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وعوامل أخرى متعلقة بالهيئات المشرفة على مهنة المراجعة.

وفي ظل هذا التعدد في الآراء ارتأينا أن نطرح إشكالية الدراسة والتي تتمثل في السؤال الجوهري التالي:

مامدى تأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة المراجعة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر ؟

يدفع بنا هذه السؤال إلى تقديم فرضية تكون بمثابة جواب محتملة يتطلب التأكد منه من خلال هذه الدراسة، والذي يأتي على النحو التالي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وجودة المراجعة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

لاختبار صحة هذه الفرضية تم تقسيم الدراسة إلى جزئين، الأول نظري والأخر تطبيقي، والذي يمكن عرضهما على النحو الآتي:

أولاً- الجزء النظري:

سنطرق في الجزء النظري للعناصر الآتية:

1- مفهوم جودة المراجعة:

رغم الأهمية التي حضيت بها جودة ، إلا أنه لم يرد لها تعريفًا واضحًا وشاملًا ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين أو المهنيين، ويرجع ذلك إلى وجود وجهات نظر متعددة ومختلفة، فقد اخترنا أربعة ووجهات نظر منها، نعرضها كمايلي:

أ- مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية:

يقوم هذا المفهوم على ربط جودة المراجعة باكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية والنظام المحاسبي للمؤسسة محل المراجعة، وتعتبر De Angelo سنة 1981 من أوئل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة ، حيث عرّفتها بأنها "قدرة المراجع على اكتشاف الثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذه الثغرات[1]".

اعتمدت De Angelo في تعريفها على عنصري الكفاءة والاستقلالية، بحيث لايتم اكتشاف الثغرات في النظام المحاسبي (اكتشاف الاخطاء والغش والمخالفات المالية) إلا بكفاءة المراجع، أما التقرير عنها لا يتم إلا بتمتع المراجع بالاستقلالية.

يعتبر تعريف De Angelo من أكثر التعريفات التي حضيت بقبول واسع من العديد من الباحثين والدارسين في مجال جودة ، ومازل هذا التعريف يعتمد عليه في كثير من الدراسات والبحوث حتى اليوم.

كما عرفت جودة من طرف Palmrose سنة 1988 على أنها "درجة الثقة التي يمنحها المراجع لمستخدمي القوائم على خلو القوائم المالية من الغش والاخطاء الجوهرية[2]".

اعتمد Palmrose في تعريفه على مخرجات المراجعة*، والمتمثلة في نسبة الثقة التي يمنحها المراجع في تقريره لمستخدمي القوائم المالية على خلو القوائم المالية من الغش والاخطاء الجوهرية، فكلما زادت نسبة الثقة زادت معها جودة المراجعة والعكس.

ب- لقد ربط الباحثان مفهوم جودة من حيث علاقتها باكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية بالأهداف التقليدية** للمراجعة المالية الخارجية، حيث أن هذه الأهداف لاتتماشى مع متطلبات الأهداف في الوقت الحاضر.

ت- مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة:

يقوم هذا المفهوم على ربط جودة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة♦، حيث تبنت هذا المفهوم العديد من الدراسات فتصف جودة في ضوء خطر المراجعة بحيث أن وجود خدمات جودة مرتفعة تعكس خطر مراجعة أقل، وهو مايعني الربط بين خطر

المراجعة وجودتها، فمن هذا المنظور تعرف جودة المراجعة "بأن يقوم المراجع المالي بخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة، حيث يتمثل الخطر الكلي لعملية المراجعة في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف[3]".

ث- مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية:

يقوم هذا المفهوم على ربط جودة من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث تم تعريفها في بعض الدراسات بأنها" الخصائص التي يتميز بها الرأي الفني المهني للمراجع، والذي يؤدي إلى إشباع رغبات احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة[4]".

ويتميز هذا التعريف بأنه ركز على إشباع حاجة مستخدمو القوائم المالية، وإن جعل إشباع احتياجاتهم مقياساً لدرجة جودة يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، وتعمل على تعديل المعايير المهنية باستمرار لتلبية هذه الاحتياجات، مما يسهم في سد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية و بالتالي زيادة رضاهم عن المهنة.

إن ربط مفهوم جودة بمدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية لا يمكن أن يفي بالغرض في تحديد مفهوم جودة لأنه يمثل متطلباتها من وجهات نظر مختلفة، أو بصورة أخرى يمثل نظرة كل من الأطراف المهتمة بها.

ج- مفهوم جودة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية:

يقوم هذا المفهوم على ربط جودة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية، حيث تبنى هذا المفهوم العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين * (IFAC) والمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث تتوقف جودة بالدرجة الأولى على مدى الإلتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 على أنه يضمن مكتب المراجعة وموظفيه أنهم يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تكون التقارير الصادرة من قبل المكاتب أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب معايير المراجعة المتعارف عليها في مجال التقرير[5].

يعتبر التزام المراجع الخارجي بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تمثل الحد الأدنى لضمان جودة المراجعة وتوفر خط دفاع لحماية المراجع في مواجهة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما أن التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة مرتفع[6].

كذلك يعتبر الاعتماد على مفهوم جودة المراجعة من خلال ربطها بمدى الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يرجع إلى ما يلي[7]:

- إن معايير المراجعة تمثل معايير يسترشد بها المراجعون في تنفيذ مهامهم، وتمثل مقاييس للحكم على مستويات أدائهم، نظراً لما تتسم به معايير المراجعة من القبول العام من الممارسين لمهنة المراجعة.
- تعبر معايير المراجعة عن أداء المراجع العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة، وتمثل خط دفاع لحمايته في مواجهة القضايا المرفوعة ضده بدعاوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

استنادا لوجهات النظر الأربعة المعروضة يؤيد الباحث وجهة النظر التي تربط جودة بعلاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، لأن الالتزام بالتقيد بها يشمل تطبيق وجهات النظر الثلاثة، فاكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية والتقريرعنها، يمكن المراجع من تقليل خطر المراجعة وإضفاء الثقة للقوائم المالية، وبالتالي إرضاء مستخدميها.

يتضح من عرضنا السابق أن هناك اختلافات حول مفهوم جودة وهناك صعوبات في قياسها، ويرجع السبب لكون مهنة تمتاز بالخصائص التالية[8]:

- أنها غير ملموسة: إذ أن أنشطة باعتبارها خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدما، كما هو الحال مع السلع المادية الملموسة.

- غير متجانسة: إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، فبسبب ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل نفسه من شخص لآخر، كما أن هناك تباينا في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة .
- صعوبة المقارنة: إن إدراك جودة الخدمة المقدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة.
- صعوبة القياس: يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها؛ نظرا لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توفر الخبرة لديهم.
- السرية المهنة: خدمة ليست كباقي الخدمات الأخرى فلايمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظرا للسرية المتعارف عليها لدى شركات المراجعة.
- اهتمام المدقق: يركز المراجع اهتمامه على إجراءات تنفيذ الخدمة دون الاهتمام بمخرجاتها.

بالإضافة للخصائص السابقة التي تميزة بها مهنة ، والتي انعكست على جودة المراجعة بالصعوبة في تحديد مفهومها، يوجد سبب أخر جوهري لها والمتمثل في كونها تمتاز بحداثة النشأة ولا تزال قيد البحث من قبل الباحثين والمنظمات المهنية[9].

كما أن دراسة أي قضية في ، أو في ممارسات المراجع في الواقع العملي، تحدد كفاءتها وفعاليتها، وفقا لطبيعة تأثرها على عملية جودة المراجعة.

2- تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة المراجعة:

نهدف من خلال هذا العنصر عرض أهم العوامل تأثيرًا على جودة المراجعة والمرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، وتتمثل في أربعة عوامل كالآتي:

أ- حجم المؤسسة محل المراجعة

تختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع المختلفة لحجم المؤسسات فيوجد العديد من أنواع المؤسسات التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية وهي مؤسسات تتميز: أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها[10].

فيختلف مستوى الجهد الذي يبذله المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة باختلاف حجم المؤسسة محل المراجعة، فالمؤسسات محل المراجعة صغيرة الحجم، والتي تنفذ عدد محدود من التعاقدات والصفقات، وتتعامل مع عدد محدود من العملاء تتسم عادة بمحدودية الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية، ولذلك يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة بما يتلائم مع حجم تعاملاتها والمسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها، حيث يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة، وفحص نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تمكنه من تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها، وتزيد من مقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويزداد مستوى الجهد الذي يبذله المراجع عند الارتباط بإحدى المؤسسات محل المراجعة كبيرة الحجم، والتي تتسم بزيادة حجم تعاقداتها وزيادة عملياتها المالية، وتعدد الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية المنشورة، وذلك من خلال التخصيص الجيد للمراجعين المساعدين على مهام المراجعة المختلفة في ضوء خبرتهم المهنية بطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها، وتخصيص فترة زمنية كافية لتمكين المراجعين من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية في ضوء نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة[11].

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت تأثير حجم المؤسسة محل المراجعة على جودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وكبر حجم المؤسسة محل المراجعة، في حين توصل البعض الأخر إلى وجود علاقة عكسية، ويمكن عرض الآراء في اتجاهين كما يلي:

الإتجاه الأول: يرى أصحاب هذا الاتجاه أن كبر حجم المؤسسة محل المراجعة يكون له أثر سلبي على جودة المراجعة، ولعل ذلك نابع من أن كبر حجم المؤسسة محل المراجعة قد يشكل جزءًا هامًا من إيرادات مكتب المراجعة وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديدًا حقيقيًا لإستقلالية المراجع، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوطًا عليه من إدارة المؤسسة تصل إلى حد تغييره، مما ينعكس هذا سلبًا على جودة المراجعة.

الإتجاه الثاني: يرى أصحاب هذا الاتجاه عكس الاتجاه السابق، أن كبر حجم المؤسسة محل المراجعة يكون له أثر إيجابي على جودة المراجعة، لأن المؤسسات كبيرة الحجم تتعقد فيها النشاطات وتصبح بحاجة ماسة إلى التمويل، وبالتالي تلجأ إلى مكاتب المراجعة التي تحقق مستويات عالية من الجودة وذات السمعة الجيدة،وذلك حتى تقوم بمراجعة حساباتها وإبداء رأيه بشأن صدق وشرعية عرض القوائم المالية وسلامة تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة، مما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في محتويات تلك القوائم.

ب- مخاطر نشاط المؤسسة محل المراجعة

تنشط المؤسسة في بيئة متقلبة وهذا ما يهدد استقرارها ويجعلها عرضة لمختلف المخاطر التي تهدد انجاز أهدافها، وقد تؤثر سلبا على استمرارية المؤسسة الهادفة إلى تحقيق رسالتها، ومع مرور الزمن ازدادت حدة المنافسة وتشابكت بشدة ارتباطات المؤسسة مع محيطها القريب والبعيد، كما زادت التقلبات والمفاجآت مما سمح بتعاظم الأخطار وتعددها وتنوعها واستمرارها وتجددها، إضافة إلى ذلك فإن عدم استقرار المحيط واحتدام المنافسة في محيط يتسم بحالة عدم التأكد جعل من الصعب إجراءات تقديرات دقيقة أو التحكم في تسييرها[12].

فارتفاع المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة محل المراجعة تضع أمام المراجع تحديات كبيرة بشأن فهم وإدراك طبيعة تلك المخاطر، وسلامة تقييمها، والآثار المترتبة عليها والإفصاح عنها في تقرير المراجعة. وترى معظم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، أن للمخاطر الناجمة عن نشاط المؤسسة محل المراجعة أثرًا إيجابياً على جودة المراجعة، وتعمل على رفعها، وذلك نظراً لما يلي[13]:

- حرص المراجعين على تنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة والإشراف على أعمال المراجعين خلال جميع مراحل تنفيذ عملية المراجعة، مما يزيد من مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- قيام المراجعين بالتوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات بما يمكن من تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياتها.
- التخصيص الجيد للمراجعين على مهام المراجعة وفق تأهيلهم العلمي وخبرتهم السابقة بطبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة وطبيعة المخاطر التي تعترض نشاطها.
- قيام المراجعين بالإفصاح الكافي عن التغيير في تطبيق السياسات المحاسبية من فترة مالية لأخرى وأثر التغيير في تطبيق تلك السياسات على القوائم المالية للمؤسسة.
- حرص المراجعين على الإفصاح الكافي عن المشاكل المالية ومشاكل التشغيل والتسويق التي تواجه المؤسسة وتأثيرها في مقدرة المؤسسة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- يؤدي وجود بعض المؤشرات بشأن ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة إلى زيادة حرص المراجع على التقييم الدقيق لتلك المخاطر وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدرته في التعرف على تلك المخاطر والافصاح عنها في تقرير المراجعة.

ت- نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزامًا قانونيًا يقع على عاتق المؤسسة بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

فوجود نظام رقابة داخلية وفعال يرتبط إيجابيا مع جودة الأداء المهني للمراجع،لأنه يقلل من الإجراءات التي يقوم بها المراجع أثناء القيام بعمله والعكس صحيح[14].

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، ومساعدة المراجع على تحديد توقيت وإجراءات المراجعة، كما أكد أحد عملاء المراجعة على أهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش التي تحقق جودة المراجعة[15].

ث- كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة

يعتبر الإفصاح في القوائم المالية هو دعامة لإظهار المعلومات المحاسبية لضمان العدالة والنزاهة، والثقة في إجراءات إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الرشيدة حيث تؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة بنشاط المؤسسة، حيث كلما ازدادت درجة الإفصاح في القوائم المالية كلما إزدات درجة الثقة بها، وبالتالي تؤدي لإرضاء الأطراف ذات المصلحة بنشاط المؤسسة، ويساهم المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية، لذلك فإن دور أصبح جوهريا وفعال في مجال الإفصاح في القوائم المالية لأنه يحد من التعارض بين الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة.

☜الإفصاح في القوائم المالية مفهومه وشروطه وأهميته:

إن موضوع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية من المواضيع التي نالت إهتمام العديد من المهتمين بالشأن المحاسبي على المستويين النظري والعملي، وإن هذا الإهتمام كان نتيجة الظروف الإقتصادية التي أثرت على نشاطات الا قتصادية بكافة أنواعها وأشكالها وأحجامها.

سنتطرق من خلال هذا العنصر لمفهوم وأنواع وأهمية الإفصاح في القوائم المالية.

➢ مفهوم الإفصاح:

تعددت التعريف التي تناولت مفهوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، نعرض أهم هذه التعاريف كما يلي:

يقصد بالإفصاح بصفة عامة هو"الإعلان عن شيء أونشره، أوالإبلاغ عن موضوع معين أومحدد وقد يكون هذا الإبلاغ موجها إلى شريحة معينة ومحددة في المجتمع، وقد يكون الإفصاح تثقيفيا أوتوجيهيا أوإلزاميا حسب طبيعة الإفصاح والجهة الصادرة عنه[16]."

ويقصد بالإفصاح المحاسبي بأنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة، للأطراف التي لها مصالح حالية أومستقبلية بتلك المؤسسة، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أوتضليل[17]."

كذلك، "يقصد به عرض وتقديم البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة أوالوحدة الاقتصادية والتي تتضمنها القوائم والتقارير المالية وملاحقها التوضيحية، شريطة أن تكون تلك البيانات والمعلومات كاملة الوضوح (غير مبهمة) وغير معقدة وتتسم بالكمال والصدق والشفافية، وعلى أن تقدم أو تعرض للمستفيدين في الوقت المناسب بحيث يمكن الاستفادة منها أو اعتمادها في اتخاذ القرارات الرشيدة وخاصة الاستثمارية منها، وعلى أن لا تكون عملية إيضاح هذه البيانات والمعلومات مكلفة للمستفيد مما يستبعد استخدامها وبذلك تكون عديمة الجدوى للمستخدمين والمستفيدين[18]."

وكما يعني أيضا، "على أنه إجراء يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلالها، فهو يعنى أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثـــوق بهـــا وأن

تظهر القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية عن المؤسسة والتي تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه المؤسسة بصورة واقعية وحقيقية وان تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية[19]."

من خلال ما تم عرضه سابقا، يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه عملية إبلاغ أوعرض البيانات والمعلومات المالية للنشاطات المؤسسة، ويتم إيصال هذه البيانات والمعلومات في شكل قوائم وتقارير مالية، بهدف خدمة الأطراف التي لها مصالح في المؤسسة، شريطة أن تكون هذه البيانات والمعلومات المالية بلغة مفهومة وكاملة الوضوح وصادقة وفي الوقت المناسب، ولاينتابها أي لَبس أو تضليل، بحيث يمكن الإعتماد عليها لاتخاذ قرارات رشيدة تخدم الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة.

➢ شروط الإفصاح في القوائم المالية:

هناك عدة شروط لابد من توافرها ووجودها في القوائم المالية،حتى تكون تتسم بالإفصاح الكافي، نذكر هذه الشروط في النقاط التالية[20]:

- أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها ويجب أن يكون الإفصاح في هذه القوائم واضحا وبدون أي غموض مع مراعاة عامل الزمن بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها.
- يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجهاً لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.
- يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير.
- يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدي القوائم المالية حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات.
- يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

➢ أهمية الإفصاح في القوائم المالية:

تكمن أهمية الإفصاح في القوائم المالية إلى توفير معلومات مالية على درجة عالية من الدقة لأصحاب المصالح ومساعدتهم في اتخاذ القرارات، كما ترجع هذه الأهمية للإفصاح في القوائم المالية للنقاط التالية[21]:

- يساعدالإفصاح في القوائم المالية المساهمين على بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.
- يساعد الإفصاح في القوائم المالية وتقاريرها على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة.
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للمؤسسة.
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه.
- إمداد المستخدمين بالتقارير و المعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل.
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضيقة في الحصول على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية أساسا كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.

بالإضافة للنقاط السابقة، يمثل الإفصاح المحاسبي أهمية بالغة للأطراف المهتمة بالمؤسسة عموما، وفئة المستثمرين خصوصا، نظرا لما يقدمه من معلومات تفيدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير المالية وفقًا للقواعد والمعايير المنظمة لذلك بغرض توصيل البيانات والمعلومات التي يبحث عنها المستخدمون لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بناء على قاعدة معلوماتية موضوعية؛ فيقبلون أو يحجمون عن التبادل بالأوراق المالية، فالإفصاح عملية تتصل فيها المؤسسة بالعالم الخارجي لإظهار المعلومات التي بحوزة الإدارة إلى المستثمرين مما يسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات والمفاضلة في الاستثمار فيها[22].

إذن تنبع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم و التقارير المالية) هي المصدر المهم، إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة، وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى

بثقة المستخدمين وتلبّي احتياجاهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

☜ تأثير كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة على جودة المراجعة

إن كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة يساهم في تحسين جودة المراجعة، حيث أن الافصاح الكافي في القوائم المالية يساعد المراجعين على تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، وتحديد الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في تسجيل العمليات المالية، بالإضافة إلى أن الافصاح الكافي يساعد المراجعين على التنبؤ باحتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء، وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من اكتشاف تلك الأخطاء والتقرير عنها[23].

كما أن لممارسات المراجعة الخاطئة للإفصاح في القوائم المالية أثراً سلبيا على جودتها، فهناك عدد من الممارسات الخاطئة التي قام بها بعض المراجعون، إما لخطاء في تطبيق معايير المراجعة أو لتواطئهم مع المسئولين بالمؤسسات في إخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للمؤسسة، ومن أمثلة تلك الممارسات ما يلي [24]:

☜ أبداء رأى غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم المراجع بممارسات الإدارة الخاطئة في المحاسبة والإفصاح .

☜ عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر وإعداد برنامج المراجعة.

☜ عدم بذل العناية المهنية الواجبة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية، بما في ذلك عدم الحصول أو التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية.

☜ عدم بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

☜ عدم تعديل نطاق المراجعة للاستجابة للمؤشرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة.

☜ عدم الحفاظ على استقلالية المراجع وتعامله على أسهم الشركة محل المراجعة.

☜ عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

☜ عدم كفاية إجراءات الإشراف على الجرد.

☜ عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدينين.

☜ عدم كفاية الإتصال مع المراجع السابق وفقا لمعايير المراجعة.

☜ عدم كفاية الإشراف على مساعدي المراجع.

ثانيًا- الجزء التطبيقي:

سنطرق في الجزء التطبيقي للعناصر الآتية:

1- أدوات الدراسة:

سنتطرق في هذا العنصر إلى كيفية تم تصميم أداة الدراسة وإختبارها، من خلال الآتي:

أ- تصميم أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة ولاختبار فرضيتها قام الباحث بإستخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، وتم توجيهها لأفراد العينة، ولقد أعتمد في إعداده على مجموعة من الأفكار التي تم الحصول عليها من قراءة الدراسات السابقة في هذا الموضوع، وبعد أن تبلورت تلك الأفكار تم صياغة مجموعة من الأسئلة للعوامل المؤثرة على جودة والمرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

☜سهولة اللغة المستخدمة.

☜عدم الإطالة لضمان سرعة الإجابة.

☜اعتماد الأسئلة المباشرة.

وقد اشتمل الاستبيان على صفحتين، تضمن الصفحة الأولى منه خطاب موجه للفئة المستهدفة، وتضمن طبيعة الدراسة، ودرجة الأهمية التي تكتسبها في سبيل تطوير مهنة المراجعة في الجزائر، والتأكيد على أهمية المشاركة في الدراسة كوسيلة للإسهام بدور فاعل في تطوير البحث العلمي في مجال المراجعة، مع تقديم الشكر مسبقاً للمشاركين في الدراسة وتقدير الباحث لانشغالاتهم.

أما الصفحة الثانية مكونة من أربعة أسئلة متعلقة بالعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعةومدى تأثيرها على جودة .

وقدتم إعداد أسئلة الأجزء الأربعة الأخيرة على أساس مقياس ليكارت (الخماسي) "Five Points Likert scale "، وهو مقياس باسم الباحث "Likret"، يؤكد على التمييز بين مدى قوة توافق المفردة مع الخيار أو العبارة، وذلك بتحديد المستويات من علاقة قوية موجبة إلى قوية سلبية، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما، ويقوم هذا المقياس على استخدام خمس خيارات لقياس مدى التوافق، نعرضها مكيفة حسب موضوع دراستنا كمايلي:

☜موافق بشدة أن هذه من العوامل المؤثرة على جودة .

☜موافق أن هذه من العوامل المؤثرة على جودة .

☜رأي محايد.

☜غير موافق أن هذه من العوامل المؤثرة على جودة .

☜غير موافق بشدة أن هذه من العوامل المؤثرة على جودة .

ب- إختبار أداة الدراسة:

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها، ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيء المراد قياسه، فإننا تحققنا من صلاحية قائمة الاستبيان وموضوعيتها قبل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات .

2- مجتمع الدراسة وأسلوب إختيار العينة:

سنتطرق في هذا العنصر للآتي:

☜ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر، والبالغ عددهم (1941) حسب المسجلين في الجداول الرسمية لممارسة المهنة لعام 2014، حيث أنه يبلغ عدد الخبراء المحاسبين المرخص لهم بمزاولة المهنة (234)، أما محافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة يبلغ عددهم (1707). ويمكن توضح:

الجدول رقم(01): عدد الممارسين لمهنة في الجزائر

المؤهل المهني	العدد	النسبة
الخبراء المحاسبين	234	12.05%
محافظي الحسابات	1707	87.95%
المجموع	1941	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجداول الرسمية لممارسة المهنة لسنة 2014

☜ أسلوب إختيار العينة:

لقد قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على مجتمع الدراسة كاملا والبالغ عدده 1941، وتم إعتماد الردود الصالحة كعينة للدراسة والبالغ نسبتها 28.85 %، حيث بلغ عدد الردود الإجمالي 576 استمارة شملت 489 استمارة لفئة محافظي الحسابات، و87 استمارة لفئة الخبراء المحاسبين.

ولقد كانت نتيجة فرز الإجابات 560 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات الموزعة حيث استبعدت 16 استمارة غير صالحة للدراسة مع عدم استلام 1365 استمارة.

ويمكن توضح ماسبق من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الإحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيان

الرقم	الاستمارات	خبير محاسب		محافظ حسابات		إجمالي العينة	
		العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
	عدد الاستمارات الموزعة	234	12.05 %	1707	87.95 %	1941	100%
1	عدد الاستمارات الصالحة	80	4.20%	480	24.65%	560	28.85%
2	عدد الاستمارات غير الصالحة	07	0.36%	09	0.46%	16	0.82%
3	عدد الاستمارات غير المسترجعة	147	0.76%	1218	62.75%	1365	70.33%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج فرز البيانات

3- طريقة توزيع وجمع الاستبيان وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

سنتطرق في هذا العنصر للآتي:

أ- طريقة توزيع وجمع الاستبيان

بعد إتمام الاستبيان في شكله النهائي واطمئنان الباحث من ناحية صدقه عن طريق موافقة لجنة التحكيم، وثباته واتساقه الداخلي عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية (ألفا كرنباخ، التجزئة النصفية)، قام الباحث بترجمة هذا الاستبيان إلى نماذج جوجل والتي هي أحد أنواع خدمات محرك جوجل درايف، التي وضعتها شركة جوجل خدمة للمسح والإستطلاع عن الآراء، أوجمع المعلومات، وبعدها تم إرساله _عن طريق البريد الالكتروني_ لكافة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في الجداول الرسمية.

☜توزيع قوائم الإستبيان

بعد إتمام الاستبيان الالكتروني في شكله النهائي باستخدام نماذج جوجل، وأصبح جاهزًا في شكل رابط موقع تم إرساله إلى كافة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في الجداول الرسمية لممارسة المهنة باستعمال البريد الالكتروني، وذلك من خلال رسالة تحفيزية تبين عنوان الدراسة وأهميتها، وقد وضع فيها رابط موقع الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية، وقد حددت فيها مدة 10 أيام كحد أقصى للرد على الاستبيان، وبعد انقضاء هذه الفترة تم إعادة مراسالتهم مرة أخرى لمنحهم 10 أيام كفرصة نهائية للرد.

☜جمع قوائم الاستبيان

بعد إتمام إرسال الاستبيان والذي تطلب مدة يومين متتالين، تم تلقي أغلبية الإجابات خلال المدة المحددة للرد، وقد كان الرد بطريقة أوتوماتيكية إلى البريد الالكتروني الخاص بالباحث، ووضعت في المكان المخصص للإجابات في نموذج جوجل، وقد تم حفظها في شكل جداول جاهزة للمعالجة الإحصائية.

ب- أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم الاعتماد على العديد من الاساليب الإحصائية المناسبة لهذه الدراسة بإستخدام برنامج SPSS *، وفي مايلي نعرض هذه الاساليب وغايتنا من استخدامها:

✓ تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسوب الآلي حسب مقياس ليكارت الخماسي لتحديد أهمية كل عمل من العوامل الموجودة بالاستبيان، لقياس إستجابات المبحوثين بإعطاء رقم لكل درجة أهمية والتي نوضحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03): درجة إجابة المبحوثين

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

كما أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا بإستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للإستفادة منها فيما بعد في تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار التالي للحكم على الأتجاه عند إستخدام مقياس ليكرت الخماسي وهو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04): مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي		المعدل النسبي		درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى		
4.20	5.00	%84	%100	موافق بشدة	درجة كبيرة جدًا
3.40	4.19	%68	%83.8	موافق	درجة كبيرة
2.60	3.39	%52	%67.8	محايد	درجة متوسط
1.80	2.59	%36	%51.8	غير موافق	درجة صغيرة
1.00	1.79	%20	%35.8	غير موافق بشدة	درجة صغيرة جدًا

المصدر: من إعداد الباحث

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

المدى =الحد الأعلى – الحد الأدنى = 5- 1= 4

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)

طول الفئة = 4 /5= 0.8 (المدى /على أكبر قيمة في المقياس)

إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم متوسطات الحسابية لكل عامل من العوامل الموضوع في الاستبيان، والأهمية النسبية له كما هو موضح في الجدول السابق.

✓ معامل ثبات ألفا كرونباخ:

نهدف من خلال حساب معامل ثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الاستبيان وثباته الكلي، ويتم حسابه باستخدام برنامج SPSS، ويعد معامل ألفا كرونباخ من أكثر مقاييس الثبات استخداما كونها تعتمد على قياس ارتباط الفقرات مع بعضها البعض ومع درجة المقياس الكلي، وهذا النوع من الثبات يسمى الاتساق الداخلي أو التجانس الداخلي ويشير إلى قوة الارتباط بين الفقرات في الاختبار[25]

✓ طريقة التجزئة النصفية: لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

✓ التوزيعات التكرارية:

لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تتحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة وبيان.

✓ الوسط الحسابي:

نهدف من إستخدامه لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، كما نهدف من إستخدامه ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.

علما بأن تفسير الاستخدام أو الموافقة على العبارة يتم كما سبق أن وضحناه في الجدول رقم (04)

✓ الإنحراف المعياري:

لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي، وكلما كان الانحراف صغيرا، كان معناه أن القيم متجمعة حول متوسطها الحسابي، وبالتالي فإن قيمة المتوسط تمثل إجمالي الإجابات تمثيلا صادقًا.

✓ اختبار "ت" One sample T test: لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحسابي

✓ اختبار كولوجروف- سمرنوف: لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

4- عرض وتحليل نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (01): الأهمية النسبية للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وترتيبها

الرقم	العوامل المؤثرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الأهمية
18	يؤثر كبر حجم المؤسسة محل المراجعة على جودة .	2.46	1.452	الرابع	غير هام
19	تؤثر المخاطر الناجمة عن النشاط الذي تنتمي له المؤسسة محل المراجعة على جودة .	4.25	1.049	الثالث	هام جدًا
20	تؤثر قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة على جودة .	4.40	0.95	الأول	هام جدًا
21	كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة	4.31	0.937	الثاني	هام جدًا
العبارات كوحدة واحدة		3.855	0.951	/	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال الجدول (01) أن المتوسط الحسابي للفقرات كوحدة واحدة والمقدر بـــ 3.855 وهذا يدل على أن العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة لها تأثير على جودة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث كانت الاجابات حول هذا الجزء مختلفة.

وبالنسبة لكل فقرة على حدى ومدى أهمية تأثيرها على جودة ، فيلاحظ هناك تفاوت في أهمية كل فقرة من الفقرات المتعلقة بهذا الجزء وتأثيرها على على جودة ، وهذا ما سنعرضه من خلال مايلي:

☜ اتفق أفراد عينة الدراسة على ثلاث فقرات من فقرات هذا الجزء لها تأثير هام جدًا، وهم على الترتيب حسب أكثر أهمية، نالت الفقرة رقم (20) على الترتيب الأول وذلك من خلال المتوسط الحسابي المقدر بـــ 4.40 والانحراف المعياري بـــ 0.95، ونالت الفقرة رقم (21) الترتيب الثاني وذلك من خلال حصولها المتوسط الحسابي المقدر بـــ 4.31، والانحراف المعياري بـــ 0.937، أما الفقرة (19) فقد نالت الترتيب الثالث وذلك من خلال حصولها المتوسط الحسابي المقدر بـــ 4.25، والانحراف المعياري بـــ 1.049، فهذا يدل على أن هذه العوامل – قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، والتزام المؤسسة محل المراجعة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتوفير قوائم مالية ذات إفصاح كاف، و المخاطر الناجمة عن النشاط الذي تنتمي له المؤسسة محل المراجعة - لها تأثير كبيرة جدًا على جودة .

☜ بينما اتفق أفراد عينة الدراسة على عدم أهمية الفقرة رقم (18) وذلك من خلال ماتحصلت عليه من متوسط حسابي والمقدر بـــ 2.46، والانحراف المعياري بـــ 1.452، وهذا يدل على أن عامل كبر حجم المؤسسة محل المراجعة ليس له تأثير ذو أهمية كبيرة على جودة .

5- اختبار فرضية الدراسة:

من أجل اختبار صحة فرضية الدراسة تم إجراء الاختبار التائي للجزء المتعلق بهذه الفرضية، والتي تنص على:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وجودة المراجعة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر "

ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل محور بقيمة إفتراضية هي (3)، وعند مستوى الدلالة α يساوي 5% وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

☜ رفض الفرضية العدمية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) إذا كانت القيمة المطلقة لـــ (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لـــ (T) أو إذا كانت ($\alpha \leq 0.05$)؛

☜ قبول الفرضية العدمية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) إذا كانت القيمة المطلقة لـــ (T) المحسوبة أصغر من القيمة الجدولية لـــ (T) أو إذا كانت ($\alpha > 0.05$)؛

وتقدر قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة 5% ودرجة الحرية 559 بـــ (1.96)، ولقد كانت نتائج هذا الاختبار بالنسبة للفرضية الأولى ممثلة وفقا للجدول الآتي:

جدول رقم (02): نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة

الرقم	العوامل المؤثرة	المتوسط الحسابي	T المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	الدلالة	القرار الاحصائي
18	يؤثر كبر حجم المؤسسة محل المراجعة على جودة .	2.46	-8.728-	0.00	دال	رفض الفرضية العدمية
19	تؤثر المخاطر الناجمة عن النشاط الذي تنتمي له المؤسسة محل المراجعة على جودة .	4.25	28.202	0.00	دال	
20	تؤثر قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة على جودة .	4.40	34.915	0.00	دال	
21	كفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة	4.31	33.164	0.00	دال	
العبارات كوحدة واحدة		3.855	33.105	0.00	دال	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

يتبن من الجدول رقم (02) بأن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور والخاص بالفرضية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي والمقدر بـــ 3 وقيمة (T) المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة1.96، كما أن قيمة الدلالة المحسوبة لكل عبارة من عبارات الجزء أقل من قيمة الدلالة الافتراضية والمقدرة ب 0.05 ، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع الفقرات والذي يمثل متوسط الفرضية والمقدر بـــ3.807 أكبر من المتوسط الافتراضي المقدر بـــ 3 وقيمة (T) المحسوبة والمقدرة بـــ 33.105 أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـــ1.96 وقيمة الدلالة المعنوية لجميع العبارات والمقدرة بـــ 0.000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية وهي 0.05، وبالتالي نقوم برفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وجودة منوجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

الخاتمة:

بينت هذه الدراسة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وجودة المراجعة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، وهي ذات تأثير كبير جدًا على جودة المراجعة، حيث اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على أن أهم هذه العوامل تأثيرًا تتمثل في قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وكفاية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، والمخاطر الناجمة عن النشاط الذي تنتمي له المؤسسة محل المراجعة.

تبين من خلال الدراسة أنه على الرغم من الإهتمام الأكاديمي والمهني بجودة المراجعة الخارجية إلا أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم واضح ومتفق عليه لها نظرًا لسببين، أولاً طبيعة المراجعة كونها خدمة والخدمة يصعب قياس جودتها، ثانيًا تعدد وإختلاف الأطراف التي تطلب هذه الجودة.

المراجع:

1- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة على عمليات إدارة الأرباح – مع دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد45، العدد 2، مصر، 2008.

2- رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية- دراسة حالة-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد رقم 8، العدد رقم 1، اليمن، 2007.

3- حمد عبد الله مطلق المهمل، مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة الأعمال المراجعة الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة معدي القوائم المالية، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، الجامعة آل البيت، الأردن، 2009.

4- سارة بنت عبد الله بكر و حسام بن عبد المحسن العنقري، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية-، مجلة االإدارة العامة، المجلد22، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2008.

5- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2011.

6- وشادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطرالأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن،2009.

7- عبد المصدر مرشد، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة-، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

8- أحمد محمد عبد النور، وحسين أحمد عبيد، وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

9- محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم – 220 دراسة تطبيقية-، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.

10- حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012/2011.

11- أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص نقود ومالية غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/2009.

12- رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية- دراسة حالة-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد8، العدد 1، اليمن، 2007.

13- عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص إدارة الأفراد وحوكمت الشركات غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان-، الجزائر، 2012/2011.

14- سارة حدة بودربال، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة –دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص محاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2014.

15- حمادي نبيل، أثر آليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية-، المجلة الصادرة عن الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي بالمدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 10- 2011، الجزائر، 2011.

16- جورج توما بيداويد، الإفصاح المالي، أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة و الإقتصادية قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2012.

17- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار الميسرة، الأردن،2007.

18- محمد عبد الله المهندي، ووليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجّلد 34 ، العدد2، الإردن، 2007.

19- محمد عبد الله المهندي، ووليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجّلد 34 ، العدد2، الإردن، 2007.

20- حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية-، المجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خضير بسكرة، العدد رقم 11، الجزائر، جوان2012.

21- مصطفي حسن بسيوني السعدني، المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبدل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية و الدولية، ورقة مقدمة إلى مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ – جمهورية مصر العربية في ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2007.

22- أحمد سليمان عوده، وفتحي حسن ملكاوي، أساسيات البحث العلمي في العلوم الانسانية، مكتبة المنار للنشر، الأردن، 2000.

الهوامش

[1] سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة على عمليات إدارة الأرباح – مع دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد45، العدد 2، مصر، 2008، ص 6.

[2]. رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية- دراسة حالة-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد رقم 8، العدد رقم 1، اليمن، 2007، ص 37.

[*] تقسم الدراسات الحديثة المهتمة بدراسة جودة إلى مدخلين رئيسيين هما: أولا- مدخل العمليات: يهتم بدراسة مستوى جودة أداء عملية من خلال عمل المراجع المختلفة بدءًا من مرحلة القبول حتى مرحلة إعداد تقرير المراجعة.

ثانيا- مدخل المخرجات:ويهتم بقياس قيمة الثقة المضافة إلى القوائم المالية من خلال تقرير المراجع الخارجي. نقلا عن حمد عبد الله مطلق المهمل، مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة الأعمال المراجعة الخارجي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) من وجهة معدي القوائم المالية، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، الجامعة آل البيت، الأردن، 2009، ص 28.

[*] *كان اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية ضمن الأهداف التقليدية للمراجعة المالية الخارجية في جيلها الأول، حيث ارتبط ظهور مفهوم جودة بأربعة أجيال يتمثل جيلها الأول حينما كانت تقدم بمفهومها الشامل وتمتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، ثم في جيلها الثاني والذي تم خلاله الاعتماد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة بسبب كبر حجم المؤسسات المواكب للثورة الصناعية، ثم الجيل الثالث من المراجعات والذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة المستند إلى مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعمًا بمنظورالمراجعة المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية، وأخيرًا ظهور الجيل الرابع والذي يتم من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة مراجعة الحسابات.نقلا عن (سارة بنت عبد الله بكر و حسام بن عبد المحسن العنقري، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية-، مجلة الإدارة العامة، المجلد22، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 110).

♦ يقصد بخطر المراجعة بأنه احتمال إبداء المراجع لرأي غير متحفظ في القوائم المالية تحتوى على أخطاء جوهرية، ويتكون خطر المراجعة من ثلاث عناصرهم: العصر الأول الخطر الملازم ويقصد بها المخاطر التي تتمثل في حدوث خطأ في عنصر محاسبي أو نوع معين من العمليات، ويجب أن يكون هذا الخطأ جوهرياً، وأن لا يكون هذا الخطأ حاصلا نتيجة ضعف في نظام الرقابة الداخلية. أما العنصر الثاني مخاطر الرقابة فيقصد بها الخطر الناتج عن احتمالية أن نظام الرقابة الداخلية الحالي للمؤسسة لم يكتشف أو يمنع حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية، فكلما زادت قوة نظام الرقابة الداخلية كان خطر الرقابة منخفضاً وكلما زات ضعف نظام الرقابة الداخلية كان خطر الرقابة مرتفعًا. أما العنصر الثالث مخاطر الاكتشاف ويقصد به تلك المخاطرالتي تنتج عن عدم قدرة إجراءات المراجعة الجوهرية على اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات والتي قد تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعة أخرى. ولأكثر تفصيل يمكن الرجوع للمراجع التي تم الاعتماد عليها (محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2011، ص362.وشادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطرالأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن،2009، ص ص 21-22. وعبد المصدر مرشد، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة-، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص ص 33-34.).

[3] أحمد محمد عبد النور، وحسين أحمد عبيد، وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 10.

[4] محمد سالم أبو يوسف، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم – 220 دراسة تطبيقية-، رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 25.

[*] International Federation of Accountants

[5] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012/2011، ص 53 .

[6] أحمد محمد صالح الجلال، تأثير متغيرات بيئة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص نقود ومالية غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/2009، ص ص34-35 .

[7] أحمد محمد صالح الجلال، المرجع السابق، ص35 .

[8] رياض العبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمنية- دراسة حالة-، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد8، العدد 1، اليمن، 2007، ص 37.

[9] حمد عبد الله مطلق المهمل، المرجع السابق، ص 28.

[10]. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، المرجع السابق، ص 34.

[11]. أحمد محمد صالح الجلال، المرجع السابق، ص160 .

[12] عبدلي لطيفة، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته SCIS سعيدة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص إدارة الأفراد وحوكمت الشركات غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان-، الجزائر، 2012/2011، ص24.

[13] أحمد محمد صالح الجلال، المرجع السابق، ص ص 172- 173.

[14] سارة حدة بودربال، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة –دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص محاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2014، ص 134 .

[15] حمادي نبيل، أثر آليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية-، المجلة الصادرة عن الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي بالمدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 10- 2011، الجزائر، 2011، ص 144 .

[16] جورج توما بيداويد، الإفصاح المالي، أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة دكتوراه تخصص محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة و الإقتصادية قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2012، ص 29 .

[17] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار الميسرة، الأردن،2007، ص577.

[18] جورج توما بيداويد، المرجع السابق، ص 30 .

[19] مجدي احمد الجعبرى، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية،مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة ، المجلد20، العدد 1، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 4.

[20] محمد نواف حمدان عابد،دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية،رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية القاهرة،مصر،2006، ص 90.

[21] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 89.

[22] محمد عبد الله المهندي، ووليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجّلد 34 ، العدد2، الإردن، 2007، ص 259.

[23] حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية-، المجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خضير بسكرة، العدد رقم 11، الجزائر، جوان2012، ص 89 .

[24] مصطفي حسن بسيوني السعدني، المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبدل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية و الدولية، ورقة مقدمة إلى مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ – جمهورية مصر العربية في ماي 2007 ،منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، 2007، ص80.

[25] أحمد سليمان عوده، وفتحي حسن ملكاوي، أساسيات البحث العلمي في العلوم الانسانية، مكتبة المنار للنشر ، الأردن، 2000، ص 161 .