

## السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي ودورها في تحقيق الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية (دراسة تحليلية)

م.م. نجاة وليد خالد، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة نوروز، أقليم كردستان العراق

### مخلص

يهدف البحث إلى استعراض السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وبيان دور هذه السمات في تعزيز الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية في ظل تفتية المعلومات. ان سبل الدعم المتعلقة بدعم ثقة ومصداقية القوائم والتقارير المالية والتي تروم الباحثة تسليط الضوء عليها تتعلق بالنواحي الشخصية له والمتمثلة بالاتي: (التعليم، التدريب، جودة الأداء المهني)، ووصولاً إلى تحقيق أهداف وفرضية البحث فقد تم إلى أربع محاور:- تناول المحور الأول/ المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي، أما المحور الثاني فقد تناول الاستقلال المهني لمدقق الحسابات الخارجي أما المحور الثالث فقد تناول جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي، أما المحور الرابع فقد تناول الجانب التطبيقي من البحث، وتضمن البحث مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

**الكلمات المفتاحية:** السمات الشخصية للمدققين، المدققون الخارجيين، الثقة، مصداقية التقارير والقوائم المالية، تكنولوجيا المعلومات..

### 1. مقدمة

#### 2.1. أهمية البحث

يمكن حصر أهمية البحث بالنقاط التالية:

- المساهمة في تحديد سبل تفعيل دور السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي عند ادائه لمهامه.
- المساهمة في تقليل فجوة الأداء بين توقعات مستخدمي التقارير والقوائم المالية وبين أداء مدقق الحسابات الخارجي
- تسليط الأضواء على موضوع سبل تفعيل دور السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية لما له من أهمية بالغة في إضفاء الثقة والمصداقية على تلك القوائم والتقارير المالية وبما ينعكس أثره على القرارات المستقبلية لمستخدمي تلك القوائم والتقارير.

#### 3. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- بيان السمات الشخصية للمدقق الخارجي والمتمثلة بالمعرفة المهنية، الاستقلال المهني، الجودة المهنية المؤثرة على إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم والتقارير المالية.
- إظهار دور السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي في مجال دعم الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية.

#### 4.1. فرضية البحث

تتمحور فرضية البحث في الآتي:

- الفرضية الأولى:** إن تفعيل المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي من شأنها إضفاء الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية.
- الفرضية الثانية:** إن المحافظة على الاستقلال المهني للمدقق الخارجي من شأنها إضفاء الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية.
- الفرضية الثالثة:** إن جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تساهم في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم والتقارير المالية.
- الفرضية الرابعة:** هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$  بين السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي والثقة والمصداقية للقوائم

إن زيادة حالات الانهيار والإفلاس المالي الذي تعرضت له العديد من شركات الأموال في شتى أنحاء العالم نهاية القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين مثل شركة (إيزون، ورد كوم، وزيروكس) وفشل المشاريع الاقتصادية وتفتي حالات الغش والاحتيال المالي وحالات التلاعب والاختلاس والتحريرات والمخالفات المالية، وما ترتب على انهيار واحدة من كبريات شركات التدقيق في العالم (شركة اير اندرسون) مما أدى إلى فقدان ثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية فيما تعرضه من نتائج وتأكيدات لنتائج الأحداث المالية الخاصة بالشركة والتي تعرضها هذه القوائم، وكذا فقدان الثقة في شركات المحاسبة والتدقيق وما ينتج عنها من تقارير تدقيق عن هذه القوائم.

وفي سبيل تحقيق ذلك فقد اعتمد الباحث دراسة السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية، والمتمثلة بالآتي:

● المعرفة المهنية له المتعلقة بالنواحي الآتية: (التعليم المهني، التدريب المهني، الثقافة المهنية)

● الاستقلال المهني له

● جودة الأداء المهني له

#### 1.1. مشكلة البحث

إن التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، والرأي المهم لمدقق الحسابات الخارجي في التقارير والقوائم المالية جعلت من السمات الشخصية له (المعرفة المهنية، الاستقلال المهني، جودة الأداء المهني) الدور الكبير في إضفاء الثقة والمصداقية على تلك التقارير والقوائم المالية، وعليه كانت مشكلة البحث التساؤلات الفكرية الآتية:

س1- هل اختلاف السمات الشخصية للمدققين الخارجيين يعد سبباً في عدم توفير الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية؟

س2- هل تختلف سبل تفعيل دور مدقق الحسابات الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم والتقارير المالية باختلاف النواحي الإجرائية والسلوكية في تأدية مهامه؟

وفي هذا المجال يرى الباحث أن أهمية التدريب لمصدق حسابات الخارجي تأتي من خلال اعتباره خدمة داعمة Support Service إلى جانب التعليم، فوجود مثل هذه الخدمات تجعل عمل مصدق الحسابات الخارجي ذا إنتاجية أكبر. (البكوع، 2006، 140)

كما يشير البعض في هذا المجال إلى أن الأهمية تأتي من خلال:- (احمد، 2012، 156)

- تطوير الخدمات التدقيقية وتحسينها.
- إعداد وتأهيل المدققين خصوصا الخارجيين منهم والتكيف مع كل المستجدات المعرفية المتعلقة بالنضج المعرفي
- عمليات التطوير المعرفي من خلال:-
  - تطوير الجوانب المعرفية.
  - تطوير معرفة المدقق فيما يتعلق بمسؤولياته المهنية.
  - بناء استراتيجية للدورات التدريبية للمدققين وضمن المجالات التالية:
    - دورات في مجال معايير التدقيق وتطبيقاتها.
    - دورات في مجال الأخلاقيات المهنية.
    - دورات في مجال تقنيات المعلومات.
    - دورات في مجال رقابية جودة عملية التدقيق.
    - دورات في مجال المسؤوليات المهنية للمدقق.

و يؤكد الباحث على ذلك بقوله إن المدققين بحاجة إلى التدريب على كيفية استخدام البرامج الأكثر تطورا أثناء ممارستهم لمهنتهم، وهناك حاجة إلى تطوير المهارات بشكل ذاتي بعد عملية التدريب، و إنه لا بد من استقصاء آراء هؤلاء المتدربين بعد فترة من تدريبهم لمعرفة مدى مساهمة التدريب في تطوير أدائهم. ويتضح مما سبق أن أهمية توافر الخبرة المهنية التي يستطيع مصدق الحسابات الخارجي من خلالها اكتساب المعرفة والمهارات والقيم المهنية الكافية لتكامل الأهلية المهنية والاستمرارية في التطوير خلال العمل المستقبلي، وأنها تخلق بيئة محنية يستطيع المهني خلالها تحسين فهمه لمسؤولياته وتطوير أخلاقيات وقيم المهنة (د همش، 1996، 16)

إن القدرات المهنية التي يمتلكها المدقق إلى جانب تلك التي يكتسبها ويتعلمها من التأهيل الأكاديمي والممارسة العملية في مجال تخصصه والعلوم المرتبطة بعناصر البيئة التقنية الحديثة التي يعمل بها، تمثل خيرة تصهر في بؤفته المعرفة، وموجهها يصبح ذا اهلية محنية على درجة رفيعة المستوى لمواجهة المستجدات التقنية وهذه المعرفة يستخدمها في اتخاذ القرارات الرئيسة التي تقود في النهاية إلى التصرف السليم. (دهمش وأبو زر، 2005، 28)

#### ج- الثقافة المهنية لمصدق الحسابات الخارجي

يشير البعض إلى اتفاق العديد من التعاريف التي قدمت الثقافة حول فكرتها ومضمونها فهي تمثل مجموعة قيم وقواعد وأفكار ونماذج سلوك ومعتقدات وعادات وتقاليد وأخلاق ومهارات وأساليب حياة ووسائل اتصال ، فضلاً عن أن أغلب الدراسات المحاسبية والرقابية التي تبنت الثقافة قد ركزت على تعريف Hosted لها بوصفها ((البرمجة الجماعية Collective Progamme للعقل و التي تميز أعضاء مجموعة إنسانية واحدة عن مجموعة أخرى، ويخلص إلى أن الثقافة المهنية ما هي إلا

#### 5.1. منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج التاليين:

أ) المنهج الاستقرائي : اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي من خلال ما تيسر له من الاطلاع على الكتب والدراسات والبحوث ذات العلاقة بموضوع البحث.

ب) المنهج التحليلي : يظهر ذلك من خلال الجانب التطبيقي منه الخاص بتحليل البيانات والمعلومات التي حصل عليها الباحث والتي تضمنتها الاستبانة والمعلومات العامة عن مستخدمي القوائم المالية.

#### 6.1. هيكل البحث

وصولا إلى تحقيق أهداف وفرضية البحث فقد تم تقسيمه إلى المحاور الآتية:

- المحور الأول : المعرفة المهنية لمصدق الحسابات الخارجي
- المحور الثاني : الاستقلال المهني لمصدق الحسابات الخارجي
- المحور الثالث : جودة الأداء المهني لمصدق الحسابات الخارجي
- المحور الرابع : موثوقية ومصداقية التقارير والقوائم المالية
- المحور الخامس: العلاقة بين السات الشخصية لمصدق الحسابات الخارجي والثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية / الجانب التطبيقي

#### المحور الأول: المعرفة المهنية لمصدق الحسابات الخارجي

لغرض التعرف على المعرفة المهنية لمصدق الحسابات الخارجي برأي الباحث يستوجب عرض مفهوم المعرفة له وفق النواحي التالية:

أ- التعليم والتأهيل المهني لمصدق الحسابات الخارجي

يعد مصدق الحسابات الخارجي أهم موارد مهنة التدقيق الخارجية بما يمتلكه من مقدرة وكفاءة ومعرفة ومهارة، فاهتمام المهنة بهذا المورد البشري يمكنها من النمو والبقاء والاستمرار بتأدية أنشطتها المختلفة، فضلا عن أن ذلك المورد يحقق لها النجاح للوصول إلى أهدافها ؛ لأنها تمثل أهم عوامل التقدم والتنمية والفاعلية من خلال ما تمتلكه من خبرات ومهارات وكفاءات تمثل جوهر عملية التنمية وأهم وأكبر عوائدها المنظورة وغير المنظورة (عبد الوهاب، 2005، 7)

ويرى البعض أن عملية تطوير هذا المورد هي عملية ثلاثية الأبعاد، فبعدها الأول يختص بتغيير أهداف التعليم من الشكل التقليدي الذي يتمحور حول حشو ذهن طالب المعرفة بالمعلومات إلى شكل آخر يتمحور حول إعداد مهني له من القدرات والمهارات بما يجعله قادرا على تعلم وتدريب نفسه بنفسه Learning (How to Learn البكوع، 2006، 139)

والبعد الثاني يتمثل في إعادة هيكلة المناهج والخطط الدراسية لأقسام المحاسبة والتدقيق. أما البعد الثالث فيتمثل في إحداث تغيير نوعي لكل من أساليب التقييم التي يتبعها أعضاء هيئة التدريس العاملين، وفي اتجاه يقرب مناخ التدريس السائد في قاعة المحاضرات من المناخ السائد في بيئة العمل وكيفية جعل الامتحان يصبح معها أداة فعالة لتحفيز ذهن طالب المعرفة على التفكير العلمي (جبرائيل، 2004، 96)

ب- التدريب المهني والتأهيل المهني لمصدق الحسابات الخارجي

يعرف التدريب بشكل عام على أنه ( إعداد الفرد وتدريبه على عمل معين لتزويده بالمهارات والخبرات التي تجعله جديرا بهذا العمل ، وكذلك إكسابه المعارف والمعلومات التي تنقصه من أجل رفع كفاءته الإنتاجية وزيادة إنتاجيته ) ( جابر،

الجوهر Independence in Fact ويتحقق عندما يتمكن المدقق فعلا من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند ادائه لمسؤوليته المهنية والثاني: الاستقلال في المظهر Independence in Appearance ويتضمن أن يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلاله أي أنه يتضح من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المدقق (القاضي ودحود، 2009، 175)

وتأتي أهمية استقلال مدقق الحسابات الخارجي بوصفه حكما يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال في بيئة تطوي على العديد من العلاقات المختلفة والمصالح المتعارضة والتي يمكن صياغتها في العلاقات الآتية : (جمعة ، 2006 ، 65)

- التعارض بين الإدارة من ناحية والمدقق من ناحية أخرى
- التعارض بين الملاك والإدارة
- التعارض بين المصالح المادية لمدقق الحسابات الخارجي والمعايير المهنية.

ومن هنا فإن محافظة المدقق على استقلاله عند ممارسته لمسؤوليته المهنية تمكنه من تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وزيادة ثقته في تقريره، وتضيق فجوة التوقعات الحاصلة في التدقيق، وما يعكس في قوة المهنة، بينما يعد الشك في استقلاله أحد العوامل المهمة في نشوء هذه الفجوة وهذا يعكس على ضعف المهنة، وهذا الأمر يدعو مهنة التدقيق إلى دعم الاستقلال والمحافظة عليه في الواقع وفي المظهر بإصدار المعايير والإرشادات وتفسيرات قواعد السلوك والتوصية بإنشاء لجان تدقيق وما إلى ذلك. (Arens, 2008, 86)

وفي هذا المجال نجد أن بعض الوحدات تقوم بالاستعانة بمدققين خارجيين آخرين بخصوص تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبطريقة لا تنسجم مع التفسير الذي طبق في الماضي، أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية الاقتصادية Economic Substance of a Transaction أو تطبيق معالجة محاسبية اقل تفضيلاً وهو ما يطلق عليه تسويق الرأي Opinions & shopping، إن مثل هذه الممارسة مع أنها ملائمة إلا أنها تضعف استقلالية مدقق الحسابات الخارجي و مصداقية التقارير المالية وسمعة المهنة. (البكوع، 2006، 151)

### المحور الثالث: جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي

إن المتبع لمفهوم جودة الأداء المهني لا بد أن يميز بين ثلاثة اتجاهات : تتمثل الاتجاه الأول في الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بالتدقيق والرقابة على الحسابات إذ توقف الجودة على مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه المنظمات عند إنجاز أعمالهم . (البكوع، 2006 ، 154)

في حين يركز الثاني على فريق العمل الذي يتولى الإشراف على المساعدين في تنفيذ العمل وجمع الأدلة، وفي هذه الحالة يتم الحكم على جودة الأداء المهني من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية لأداء عملية التدقيق (العقدة وسعادة، 2006، 24)

أما الاتجاه الثالث فيركز على نتائج عملية التدقيق، إذ يتم الربط بين جودة الأداء ودرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم والتقارير المالية والتقرير عنها.

ويرى أبو العزم - ويتفق الباحث معه في الرأي - أن مفهوم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي يتحدد من خلال التكامل بين المفهوم العام للجودة وبين المفهوم التشغيلي لها (أبو العزم ، 2000 ، 28)

آلية لتنظيم الحياة بكل جوانبها الاقتصادية السياسية، الاجتماعية، الدينية، العلمية، الفنية، الأخلاقية، والمحاسبية)). (العاني، 2004، 25)

بينما ينظر آخرون إلى الثقافة المهنية على أنها متغيرات البيئة الداخلية لمهنة التدقيق الخارجية ويرى أنها يجب أن تقاس بالقيم أو ما يجب أن يكون عليه السلوك، في حين تقاس الممارسة بما هو كائن الآن، وتقاس القيم باتجاهات الفرد لتفضيل وضع معين على آخر، فهي الزعة لتفضيل حالة معينة على غيرها، وتقاس ثقافة المهنة بمجموع القيم السائدة فيها. (نوم، 2006، 7)

يتضح مما سبق أن الثقافة المهنية تقاس بالقيم السائدة وتمثل القيم المهنية التي تشكل كما أشارت إليها الفقرة السابعة من الإرشاد الدولي التاسع مع المعرفة والمهارات الأساسية التي يمكن أن يعتمد عليها مدقق الحسابات الخارجي في التعليم والتكيف مع المتغيرات طوال حياته المهنية (البكوع، 2006، 146)

فالأخلاقيات بشكل عام ما هي إلا المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح فهي مجموعة من القواعد السلوكية التي تضبط نسج المجتمع نحو الخير والصواب في مواجهة الشر والخطأ ( الراوي، 2007، 39)

في حين يعرف (العشاوي) الأخلاقيات بشكل عام بأنها: (مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية الأساسية التي تعمل على تشجيع السلوك الأخلاقي المهني في مجالات العمل المختلفة ( القانون، الطب و الأعمال التجارية، المحاسبة، الصحافة، وغيرها). (العشاوي و غريب، 2013، 150)

ويميز (الهاوش) بين الأخلاقيات الشخصية التي هي معايير للتصرفات والسلوك الذي يتبعه الفرد وبين أخلاقيات الأعمال والتي تتعلق بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة، وتشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم وزبائنهم والأشخاص الآخرين الذين تتعامل معهم في المهنة، كذلك يميز بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني والذي يتعامل مع الأفعال المطلوبة (الهاوش ، 2005، 192)

بينما يشير الد سيطي أن الأخلاقيات المهنية تعتبر أهم الركائز الأساسية الواجب توفيرها في كل المهن وبخاصة تلك المهن التي تستوجب إبداء الرأي والحكم المهني Professional Judgment (الدي سيطي، 2001، 50)

### المحور الثاني: الاستقلال المهني لمدقق الحسابات الخارجي

إن قيمة مهنة التدقيق الخارجية تعتمد بشكل كبير على ادراك وفهم الجمهور لاستقلال المدقق، فهو يعتبر حجر الزاوية في ممارسة هذه المهنة، فقد ارتبط بها منذ نشأتها إذ يوصف بأنه المناخ الملائم لنشئها، وبدونه تفقد المهنة دورها الاجتماعي وربما يغدو ضررها أكثر من نفعها، وأن الاستقلال هو السبب الرئيس لوجود الحاجة إلى خدمات المهنة (مهنة التدقيق) و ان المهنة تفقد قيمتها اذا فقد مدقق الحسابات الخارجي استقلاله (القاضي ودحود، 2009، 174)

كما يعد مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى كالمحاماة على سبيل المثال ( جمعة، 2006، 64) و مفهوم الاستقلال ينصرف الى وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق، وتقييم النتائج، وإصدار التقرير، فإذا كان مدقق الحسابات الخارجي مدافعاً عن زونه فلن يكون محايداً في نظر الدائنين والبنوك أو أي طرف آخر، ويجب أن ينظر إليه (الاستقلال) على أنه أهم الخصائص الواجب توفرها في مدقق الحسابات الخارجي على الإطلاق؛ بسبب رغبة أطراف متنوعة في الاعتماد على تقاريره الخاصة بعدالة القوائم والتقارير المالية اعتقاداً منهم بان هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة. (Arens, 2008, 118)

ويميز القاضي ودحود بوجود نوعين من الاستقلال، الأول: الاستقلال في

الأسئلة الموجهة للمبحوثين وفيها أربعة محاور تتعلق المحور الأول بالمعرفة المهنية، أما المحور الثاني فيتعلق بالاستقلال المهني، ويتعلق المحور الثالث بجودة الأداء المهني للمدقق الحسابات الخارجي، في حين يتعلق المحور الرابع بثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية، أما الجزء الأول فقد نظم فيه الباحث الجدول التالي:

الخصائص الشخصية		التكرار	النسبة %
1. الجنس	ذكر	33	66%
	انثى	17	34%
الإجمالي		50	100
2. العمر	أقل من 25 سنة	8	16%
	25-35 سنة	10	20%
	31-50 سنة	25	50%
	أكثر من 50 سنة	7	14%
الإجمالي		50	100
3. المؤهل العلمي	بكالوريوس	11	22%
	دبلوم عالي	12	24%
	ماجستير	23	26%
	دكتوراه	4	8%
الإجمالي		50	100
4. الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	15	30%
	من 5 إلى أقل 10 سنوات	13	26%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	2	4%
	أكثر من 15 سنة	20	40%
الإجمالي		50	100

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي لبرنامج spss

يتبين من الجدول رقم (1) الآتي:

- ان متغير الجنس قد أظهر تفوق نسبة الذكور على نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 66% ونسبة الإناث 34%
- إن متغير العمر يشير إلى أن الفئة (31-50) سنة هي الأكثر تكراراً وهذا يدل على النضج الفكري والخبرة العلمية والعملية لعينة البحث ويعد مؤشر إيجابي على إعطاء إجابات موضوعية لأسئلة الاستبانة
- إن متغير المؤهل العلمي يشير إلى أن 46% من عينة البحث هم من حملة شهادة الماجستير، يليهم دبلوم العالي بنسبة 24%، ثم حملة شهادة البكالوريوس بنسبة 22% مما يمكنهم من وضع اجابات علمية دقيقة
- إن متغير الخبرة المهنية يشير إلى أن (40%) من عينة البحث هم من يمتلكون خبرة أكثر من 15 سنة مما يجعل أجاباتهم علمية ودقيقة.

ب- وصف وتشخيص متغيرات البحث وتحليل النتائج

بعد التعرف على طبيعة المبحوثين، تنتقل لتوضيح آراء العينة بشأن دور السمات الشخصية في دعم الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية، واختبار صحة الفرضيات الخاصة بالبحث و اظهار علاقة التأثير والارتباط بين متغيرات البحث ومدى قبول أو رفض الفرضيات وذلك على النحو الآتي:

المحور الأول (المعرفة المهنية) المحور الثاني (الاستقلال المهني) المحور الثالث (جودة الأداء المهني)، المحور الرابع: ثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية، كما

وتتمثل أبعاد جودة الأداء المهني لمهنة التدقيق الخارجي في ظل تقنية المعلومات بالآتي: (العقدة وسعادة، 2006، 8)

-معرفة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية (تقديم الخدمات).

-ترجمة الاحتياجات إلى معايير مضمّنة (وضع المعايير).

-الالتزام بالمعايير المهنية والتشريعات المالية.

### المحور الرابع: موثوقية ومصداقية التقارير والقوائم المالية

إن الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو تقديم القوائم المالية لتوفير معلومات مفيدة لكل الأطراف لاتخاذ مختلف قراراتها، إذ تعد هذه القوائم الوسيلة الرئيسية لتزويد مختلف الأطراف بالمعلومات، فهي ناتج العمل المحاسبي والوسيلة المهمة والفعالة لإيصال المعلومات لمستخدميها سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها، وهذه المعلومات معدة وفقاً للمبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية ومصداق عليها من سمات مستقلة تقوم بإبداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية ( عبد الواحد، 2003، 33)

وذكر (الخداش وآخرون) بأنها عبارة عن مرآة تعطي صورة صادقة لكل ما يمتلكه المشروع من موجودات وملكية، وما عليه من التزامات في نهاية الفترة المالية. (الخداش وآخرون، 2004، 306)

وتحتل خاصية الثقة والمصداقية في القوائم المالية مكانة كبيرة لدى مستخدمي القوائم المالية لأنها تمنحهم الأمان وإمكانية الاعتماد على تلك المعلومات الواردة فيها؛ لأنها تعبر عن طبيعة المركز المالي للوحدة الاقتصادية، كما أن توفير الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية تعتبر ضرورة ملحة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتحتل الثقة والمصداقية أهمية كبيرة لمستخدميها ولكي تكون المعلومة يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها لابد من أن يتوفر الحد الأدنى من الصفات لكي يتم الاعتماد عليها من قبل مستخدميها في اتخاذ قراراتهم المختلفة التي تمثل الصدق وعدم التحيز وإهمال المعلومات الهامة وتوفيرها في الوقت المناسب بطريقة سهلة ومفهومة تمكن من إمكانية المقارنة لمعرفة النتائج واتخاذ القرار. ( الشيلازي، 2016، 79)

والثقة والمصداقية تمثل الصفات التي يجب توفرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية للغير، إذ يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية الواردة في تلك القوائم لتلبية احتياجات مستخدميها بأقل درجة من الخوف عندما يبدي المدقق رأيه بشأنها من خلال بذل العناية المهنية والمعرفة المهنية واستقلاليته.

### المحور الخامس: العلاقة بين السمات الشخصية لمدقق الحسابات

#### الخارجي والثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية / الجانب التطبيقي

المحور الخامس: بعد توضيح السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي والثقة والمصداقية للتقارير والقوائم المالية في الجانب النظري نتقل إلى الجانب العملي لوصف أفراد عينة البحث وتشخيص المتغيرات وتحليل النتائج كآتي:

(أ) وصف أفراد عينة البحث (المبحوثين).

(ب) وصف وتشخيص متغيرات البحث وتحليل النتائج.

(أ) وصف أفراد عينة البحث (المبحوثين)

تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية، وهي مجموعة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق، والبالغ عددهم 56 مدقق بواقع 56 استبانة ويبلغ عدد الاستبانات المعادة (المسترجعة) الصالحة للتحليل 50 استبانة، وتضمنت الاستبانة معلومات عامة عن المبحوثين في جزئها الأول، أما الجزء الثاني فتضمن مجموعة من

استخدم الباحث في تحليل النتائج برنامج SPSS ، ومقياس ليكرت الخماسي، التوزيعات التكرارية، النسب المئوية، الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية وبالشكل التالي :

■ فيما يتعلق بالمحور الأول جدول (المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي) كما

موضح بالجدول (۲) أدناه:

الجدول (۲) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور (المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي)

رقم السؤال	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		المجموع		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
X1	24%	12	50%	25	22%	1	4%	2	--	--	100	50	2.00	0.793
X2	28%	14	48%	25	16%	8	6%	3	--	--	100	50	2.00	0.833
X3	48%	24	48%	24	4%	2	--	--	--	--	100	50	2.00	0.577
X4	52%	26	44%	20	4%	2	--	--	--	--	100	50	1.00	0.580
X5	34%	17	52%	26	10%	5	4%	2	--	--	100	50	2.00	0.766
X6	46%	23	30%	15	12%	6	4%	2	8%	4	100	50	2.00	1.220
X7	24%	12	38%	19	18%	9	12%	6	8%	4	100	50	2.00	1.214
X8	38%	19	58%	29	4%	2	--	--	--	--	100	50	2.00	0.557
المعدل	36.75%		46%											

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

البحث بأن المدققون بحاجة مستمرة الى التدريب على كيفية استخدام البرامج الأكثر تطوراً اثناء ممارستهم المهنة لمدقق الحسابات الخارجية وتشير النسبة 82.75% إلى وجود اتفاق كبير بين أفراد عينة البحث على أهمية المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي بكافة تفاصيلها (التعليم، التدريب، الثقافة المهنية)، إذ نلاحظ بأن نسبة (96%) اتفقوا على أنه يتوجب على المدقق الإلمام بمهارات المهنية وأخلاقيتها ومتابعة ما يحدث فيها من تطورات اذا بلغ المتوسط الحسابي (2.00) وانحراف معياري (0.557) ، وكذلك أكدوا بنفس النسبة أعلاه على أنه لا بد من تطوير التعليم المهني للمدققين بالشكل الذي يجعل المدقق قادراً على تعلم نفسه بنفسه وكذلك أكدوا بنسبة (52%) متفقين بشدة على أنه لا بد من تطوير التدريب المهني لغرض زيادة خبرته ومهارته المهنية إذ بلغ الوسط الحسابي (1.00) وانحراف معياري (0.580) كما أيدوا افراد عينة

البحث بأن المدققون بحاجة مستمرة الى التدريب على كيفية استخدام البرامج الأكثر تطوراً اثناء ممارستهم المهنة لمدقق الحسابات الخارجية وتشير النسبة 82.75% إلى وجود اتفاق كبير بين أفراد عينة البحث على أهمية المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي بكافة تفاصيلها (التعليم، التدريب، الثقافة المهنية)، إذ نلاحظ بأن نسبة (96%) اتفقوا على أنه يتوجب على المدقق الإلمام بمهارات المهنية وأخلاقيتها ومتابعة ما يحدث فيها من تطورات اذا بلغ المتوسط الحسابي (2.00) وانحراف معياري (0.557) ، وكذلك أكدوا بنفس النسبة أعلاه على أنه لا بد من تطوير التعليم المهني للمدققين بالشكل الذي يجعل المدقق قادراً على تعلم نفسه بنفسه وكذلك أكدوا بنسبة (52%) متفقين بشدة على أنه لا بد من تطوير التدريب المهني لغرض زيادة خبرته ومهارته المهنية إذ بلغ الوسط الحسابي (1.00) وانحراف معياري (0.580) كما أيدوا افراد عينة

■ فيما يتعلق بالمحور الثاني الاستقلال المهني للمدقق الحسابات الخارجي

الجدول (۳) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات المحور الثاني (الاستقلال المهني للمدقق الخارجي)

رقم السؤال	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		المجموع		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
X9	48%	24	44%	22	4%	2	4%	2	--	--	100	50	2.00	0.749
X10	12%	6	18%	9	30%	10	38%	19	12%	6	100	50	3.50	1.229
X11	--	--	24%	12	32%	16	36%	18	8%	4	100	50	3.00	0.927
X12	42%	21	58%	29	--	--	--	--	--	--	100	50	2.00	0.499
X13	12%	6	46%	23	18%	9	24%	12	--	--	100	50	2.00	0.994
X14	8%	4	44%	22	20%	10	20%	10	8%	4	100	50	2.00	1.117
X15	42%	21	50%	25	4%	2	4%	2	--	--	100	50	2.00	0.735
X16	36%	18	36%	18	12%	6	16%	8	--	--	100	50	2.00	1.066
المعدل	22.22%		35.55%											

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

الوسط الحسابي له (2.00) بأحرف معياري (0.499) ، في حين يليه المتغير X15 بمتوسط حسابي (2.00) بأحرف معياري (0.735) والذي يشير لابد من توفير الارشادات والإجراءات التي يجب أن يقوم ويلتزم بها المدقق الخارجي كونها

حيث تشير نتائج الجدول إلى أن نسبة اتفاق كبيرة جدا بشأن المتغير X12 الذي يدل على أن المدقق الخارجي يجب أن يكون محايداً ومستقلاً ولا يرتبط بأي مصلحة مع الوحدة الاقتصادية، حيث ساهم هذا المتغير في تعزيز هذا المحور إذ بلغ

المدقق بالخبير عند ممارسته مهنته يضعف من الاستقلالية وبالتالي من مصداقية التقارير والقوائم المالية فكانت الاجابات متباينة اذا بلغ الوسط الحسابي (2.00) بأخرف معياري (1.117) كما موضحة بالجدول أعلاه

■ ويتعلق المحور الثالث بجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي الجدول (4) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات المحور الثالث (جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي)

تساهم في المحافظة على اسفلائية. ومن ثم اتفقوا بنسبة (92%) على أن الاستقلال المهني يمثل حجز الزواية في ممارساته المهنية بوسط حسابي (2.00) وبانحراف معياري (0.749)، وجاء المتغير X13 و X16 بمتوسط حسابي لهما (2.00) بأخرف معياري لهما (0.994) و (1.066) على التوالي، والذي يدل على أن للتدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية دورا فعلا في ترشيد حكم المدقق الخارجي بشأن الثقة والمصداقية بالتقارير والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية وأن الموضوعية والاستقلال يعدان مبدئين للمحافظة على استقلالية المدقق الخارجي من حيث الجوهر والمظهر، وحينما سأل افراد عينة البحث فيما إذا كانت استعانة

رقم السؤال	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		المجموع		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
X17	68%	34	32%	16	-	-	-	-	-	-	100%	50	1.00	0.471
X18	8%	4	28%	14	20%	10	24%	12	20%	10	100%	50	3.00	1.278
X19	44%	22	28%	14	4%	2	20%	10	4%	2	100%	50	2.00	1.288
X20	40%	20	36%	18	12%	6	4%	2	12%	6	100%	50	2.00	1.195
X21	40%	20	36%	18	20%	10	4%	2	20%	10	100%	50	2.00	1.256
X22	4%	2	10%	5	12%	6	38%	19	36%	18	100%	50	4.00	1.122
X23	50%	25	46%	23	4%	2	-	-	4%	2	100%	50	1.50	0.579
X24	24%	12	34%	17	6%	3	14%	7	-	-	100%	50	2.00	1.519
المعدل	30.88%		27.77%											

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

وضع معايير، مطابقة التنفيذ) بوسط حسابي (4.00) وبانحراف معياري (1.122)، أما فيما يخص التساؤل الذي ينص على أنه (يجب وضع الآلية من قبل الجهات المختصة بتقييم أداء جودة التدقيق بعد أداء عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي)، فكان الوسط الحسابي له (2.00) بانحراف معياري (1.190)، ومن بعدها المتغيرات X18، X19، X21، X24 التي ساهمت في اغناء هذا المحور وكما موضح في جدول أعلاه.

المحور الرابع: ثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية

الجدول (5) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات المحور الرابع (ثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss أظهرت النتائج بالنسبة للمحور الثالث أن نسبة الاتفاق الإجمالية بلغت (66%) وأن التساؤل الذي حصل على أهمية نسبية كبيرة بين آراء الباحثين كان المتغير X17 الذي ينص على (أن الالتزام بالمعايير المهنية من قبل المدقق الخارجي يحقق جودة الأداء المهني لمهنة التدقيق الخارجي) حيث بلغ الوسط الحسابي له (1.00) بانحراف معياري (0.471)، يليه المتغير X23 الذي ينص على (وجود تأثير سلبي للعلاقة بين جودة الأداء المهني وطول فترة التعاقد مع المدقق الخارجي على التقارير والقوائم المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي له (1.50) بانحراف معياري (0.597)، يليه المتغير X22 الذي ينص على أن (هناك ثلاثة أبعاد لجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي تتمثل بالآتي: (تقديم الخدمات،

رقم السؤال	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		المجموع		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
X25	64%	32	32%	16	4%	2	-	-	-	-	100%	50	1.00	0.571
X26	36%	18	26%	13	85%	4	26%	13	4%	2	100%	50	2.00	1.321
X27	72%	36	12%	6	12%	6	4%	2	-	-	100%	50	1.00	0.863
X28	34%	17	50%	25	6%	3	8%	4	2%	1	100%	50	2.00	4.344
X29	36%	18	36%	18	16%	8	8%	4	4%	2	100%	50	2.00	1.104
X30	36%	18	36%	18	16%	8	8%	4	4%	2	100%	50	2.00	1.104
X31	28%	14	48%	24	12%	6	12%	6	-	-	100%	50	2.00	1.332
X32	36%	18	60%	30	4%	2	-	-	-	-	100%	50	2.00	0.551
X33	32%	16	32%	16	16%	8	8%	4	-	-	100%	50	2.00	1.336
المعدل	41.55%		36.88%											

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

السؤال X32 يشير الى تحقيق اعلى نسبة اتفاق بين أفراد العينة بوسط حسابي

فيما يتعلق بالمحور الخامس فقد بلغت نسبة الاتفاق (78.43%) ويلاحظ في أن

	(Sig)		MS	DF	SOS	
تقبل الفرضية البديلة	0.02	11.172	3.818	1	3.818	بين المجموعات
			0.342	48	16.405	ضمن المجموعات
				49	20.223	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

يوضح الجدول (7) العلاقة بين الاستقلال المهني للمدقق الخارجي ( المتغير المستقل) وثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية (المتغير التابع) إذ ظهرت قيمة F المحسوبة 11.172 التي سوف تكون بالتأكيد أقل من قيمة F الجدولية لأن مستوى الدلالة (Sig) لهذا المتغير ظهر بقيمة 0.02 وعليه تقبل الفرضية البديلة (الفرضية الثانية) .

■ فيما يتعلق بالفرضية الثالثة التي تنص على ( أن جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تساهم في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم والتقارير المالية). فقط ظهرت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أكبر من 0.05 وعليه ترفض الفرضية البديلة.

■ فيما يتعلق بالفرضية الرابعة التي تنص على أن (هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha \leq 0.05$ ) بين السمات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي والثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية) الجدول (8) درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

X333	X222	X111	Y	
0.014	-0.435	0.474	1.000	Y
0.013	0.011	1.000	0.474	X111
-0.205	1.000	0.011	-0.435	X222
1.000	-0.205	0.013	0.014	X333

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

من تحليل الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتغير ( X111 ) المتمثل بالمعرفة المهنية ذو علاقة ارتباط أكثر من المتغيرات الأخرى مع المتغير (Y) (ثقة ومصداقية في التقارير والقوائم المالية)، في حين كانت المتغيرات الأخرى ضعيفة في الارتباط مع المتغير التابع، وعليه فإن للتعليم والتدريب والثقافة المهنية للمدقق الخارجي علاقة ارتباط مع ثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية.

## 2. الاستنتاجات والتوصيات

### 2.1. الاستنتاجات

- هناك سبيلان لتفعيل دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية، السبيل الأول يتعلق بدراسة السمات الشخصية له والسبيل الثاني يتعلق بالسلوك المهني له بالاعتماد على النواحي التالية :
  - معايير التدقيق - الأهمية النسبية - برامج التدقيق - أنظمة الرقابة الداخلية
  - سبل تضيق فجوة التوقعات- اعتماده وسائل أخرى للتعزيز
- لغرض التعرف على المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي يستوجب التعرف على النواحي الآتية :
  - التعليم والتأهيل المهني له - التدريب والتأهيل المهني له - الثقافة

(2.00) وبانحراف معياري (0.551) ، ويشير ذلك إلى إن الضعف في الاخلاقيات المهنية للمدققين الخارجيين يؤدي الى فقدان الثقة والمصداقية بالمعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية ثم يليه المتغير X25 الذي ينص على أن الإلمام بتقنية المعلومات من قبل مدقق الحسابات الخارجي تعتبر ثقافة مهنية للمدقق وتساهم في توفير ثقة ومصداقية أكثر عن ابداء راية بوسط حسابي (1.00) وانحراف معياري (0.571)، كذلك نجد أن أفراد العينة يجدون أن البرامج التدريبية المستمرة للمدققين سبب في زيادة الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية إذ كانت نسبة الاتفاق (84%)، كذلك نلاحظ وجود انسجام بين أفراد المبحوثين حول التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني بنسبة اتفاق بلغت (76%)، في حين كانت نسبة الاتفاق أقل بالنسبة للمتغيرات الأخرى لهذا المحور كما مبين في جدول رقم (5).

## تحليل واختبار صحة الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات البحث استخدمنا تحليل ANOVA (اختبار T ) والانحدار الخطي المتعدد لمعرفة مدى تذبذب المتغير التابع المتمثل بثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية بناءً على المتغيرات المستقلة ( المعرفة المهنية، الاستقلال المهني، جودة الأداء المهني ) وماهية علاقة الارتباط بين هذه المتغيرات، ولقبول أو رفض الفرضيات استخدمنا القيمة المعنوية عند مستوى الدلالة (0.05) ، ومن أجل الدقة تم إيجاد اختبار T للمتغير التابع مع كل متغير مستقل على حدة ، وكالاتي :

■ ويتعلق الجدول الآتي بالفرضية الأولى التي تنص على ( أن تفعيل المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي من شأنها إضفاء الثقة والمصداقية للقوائم والتقارير المالية)

الجدول (6) تحليل التباين ( ANOVA ) بين المعرفة المهنية للمدقق الخارجي ( متغير مستقل ) وثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية (متغير تابع)

X111	مجموع	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)	نتيجة الفرضية
	SOS	DF	MS			
بين المجموعات	4.535	1	4.535	13.877	0.01	تقبل الفرضية
ضمن المجموعات	15.688	48	0.327			البديلة
المجموع	20.223	50				

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج spss

يتضح من الجدول أن قيمة ( F ) المحسوبة لمتغير المعرفة المهنية (المتغير المستقل) مع الثقة والمصداقية للتقارير والقوائم المالية(المتغير التابع) 13.877 وبناءً على مستوى الدلالة لقيمة (Sig) أصغر من مستوى الدلالة المعنوي (Sig) المقبول (0.05) وهذا يؤدي إلى قبول الفرضية البديلة .

■ ويتعلق الجدول الآتي بالفرضية الثانية التي تنص على ( إن المحافظة على الاستقلال المهني للمدقق الخارجي من شأنها إضفاء الثقة والمصداقية لعلى القوائم والتقارير المالية).

الجدول (7) تحليل التباين ( ANOVA ) بين الاستقلال المهني للمدقق الخارجي ( المتغير المستقل) وثقة ومصداقية التقارير والقوائم المالية (المتغير التابع)

X111	مجموع	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
بين المجموعات						
ضمن المجموعات						
المجموع						

## المهنية له

- أفصح الجانب العملي للمحور الأول المتعلق بالمعرفة المهنية عن وجود اتفاق كبير بين أفراد عينة الدراسة على أهمية المعرفة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي حيث بلغ مستوى الاتفاق الإجمالي لهذا المحور 82.75%
- تشير نتائج إجابات عينة البحث لمحور الاستقلال المهني إلى وجود نسبة اتفاق جيدة فقد بلغت نسبة الاتفاق الاجالية 57.77% التي تؤكد بأن مدقق الحسابات الخارجي يجب أن يكون محايداً ومستقلاً ولا يرتبط بأي مصلحة مع الوحدة الاقتصادية، حيث تفقد مهنة التدقيق الخارجي دورها الاجتماعي بدون الاستقلال ويصبح بدون نفع للمجتمع.

### 2.2. التوصيات

- ضرورة تطوير التعلم المهني والحاسبي من خلال التعليم والتأهيل المهني، والتدريب والتأهيل المهني له، والثقافة المهنية له، وهذه الابعاد الثلاثة تتوفر للمدقق المهارات التي تجعله قادراً على تعليم وتدريب نفسه بنفسه.
- ضرورة التركيز على استقلالية المدقق الخارجي لما لها من دور في تحقيق الثقة والمصادقية في التقارير والقوائم المالية.
- التأكيد على الاخلاقيات والمبادئ الأساسية والسلوك الصحيح للمدقق الخارجي اذ تعتبر هذه الاخلاقيات الضابط لسلكه لتحقيق الثقة والمصادقية للتقارير والقوائم المالية.
- ضرورة الاهتمام بالبرامج التدريبية وكيفية استخدام التقنيات الحديثة لما لها من دور في تحسين عمل المحاسب والمدقق بالشكل الذي يساهم في توفير الجهد والوقت المبذول .

### 3. قائمة المصادر:

1. احمد، محمد، (2012)، أثر تنمية وتدريب العاملين في القطاع السياحي على التنمية السياحية في سوريا، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 134، العدد 108، كلية الإدارة والاقتصاد، ص 153-163
2. العشاوي، محمد، غريب، غريب، (2013)، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكد-مدخل متكامل، الرياض، السعودية، دار المرجع للنشر.
3. أبو العزم، محمد، (2000)، مفهوم جودة المراجعة، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 19، أبريل 2000، ص 24-27
4. الكوع، فيحاء، (2006)، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة، أطروحة دكتوراه غير منشورة جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد .
5. الد سيطي، محمد، (2001)، مناهج قياس مستوى الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة، دراسة اختيارية، مجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 25، العدد 2، ص 495-531
6. الراشد، الوائل، (1998)، بناء المهارات المهنية في التعلم الحاسبي، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد 1، البحرين، ص 5-32
7. الراوي، شياء، (2007)، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الابتداع الحاسبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.
8. الشيلازي، نجاة وليد، (2016)، الحكم المهني للمحاسب وتأثيره في مصادقية القوائم المالية) دراسة لآراء عينة مختارة من الأكاديميين والمهنيين في العراق)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.
9. العقدة، صالح، و سعادة، يوسف (2006)، تقييم ضوابط جودة الحسابات في الأردن، المؤتمر العلمي الأول لجامعة العلوم التطبيقية \_ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، الأردن.
10. العاني، معاوية، (2004)، أثر الاطار الثقافي في نظام الإبلاغ المالي، أطروحة

- إن عملية تطوير التعليم المهني والحاسبي عملية ثلاثية الابعاد، البعد الأول فيما يختص بتغير أهداف التعليم من الشكل التقليدي إلى شكل يتمحور حول إعداد محني له من القدرات والمهارات ما يجعله قادراً على تعليم وتدريب نفسه بنفسه، والبعد الثاني يتمثل في إعادة هيكلة المناهج والخطط لأقسام المحاسبة والتدقيق، أما البعد الثالث فيتمثل في إحداث تعبير نوعي لكل من أساليب التقييم المتبعة من قبل أعضاء هيئة التدريس باتجاه مناخ التدريس السائد.
- يعد التدريب المهني خدمة داعمة إلى جانب التعليم المهني، فوجوده يجعل عمل مدقق الحسابات الخارجي ذا إنتاجية أكبر.
- تمثل الثقافة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي أحد متغيرات البيئة الداخلية لمهنة التدقيق الخارجي وتقاس بالقيم أو ما يجب أن يكون عليه السلوك.
- تمثل الأخلاقيات المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو هي مجموعة من القواعد التي تضبط نسيج المجتمع نحو الخير والصواب في مواجهة الشر والخطأ، فهي صفات وقواعد سلوكية تحكم السلوك الصحيح لأفراد مهنة أو طائفة مهنية لضمان سلامة تصرفاتهم نحو العمل.
- ان الأخلاق ومسئولياتها أمر ضروري كضرورة القانون ومسؤوليته، فالأخلاقيات المتعلقة بأداء مدقق الحسابات الخارجي تمثل الضابط لسلكه ومهارته وعليهم التمسك بالمبادئ الأخلاقية المبينة أدناه لما لها من دور كبير في النهوض بمستوى أهداف مهنتي المحاسبة والتدقيق.
- الأخلاقيات ( النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، بذل العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني والمعايير الفنية )
- إن قيمة مهنة التدقيق الخارجية تعتمد بشكل كبير على إدراك وفهم الجمهور لاستقلالية المدقق الخارجي، فاستقلالية مهنة التدقيق الخارجية هذه تعتبر حجر الزاوية في ممارسة هذه المهنة، وبدونها تفقد المهنة دورها الاجتماعي وربما يصبح ضررها أكثر من نفعها.
- تتضح أهمية استقلال مدقق الحسابات الخارجي بصفته وكلا عن ملاك الوحدة، يعمل لمصلحتهم ويقرر مدى نجاح الإدارة (إدارة الوحدة) في كونها وكلا عن الملاك في إدارة الوحدة وهذه العلاقة هي الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق الخارجية، ومصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، ومقدار الثقة التي يمكن أن يوفرها لمستخدمي القوائم والتقرير المالية، لذا فالمحافظة على استقلاليته عند ممارسته لمهامه ومسؤولياته المهنية تمكنه من زيادة ثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وبناء قراراتهم عليها .
- مفهوم جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي يتحد من خلال التكامل بين المفهوم العام للجودة المتمثل في خصائص الأداء المهني له والتي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية وبين المفهوم التشغيلي لجودة مهنة التدقيق الخارجية.
- إن أبعاد جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي تتمثل بالاتي:  
- معرفة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية (تقديم الخدمات) .  
- ترجمة الاحتياجات الى معايير مهنية، (وضع المعايير).  
- الالتزام بالمعايير المهنية والتشريعات المالية (مطابقة التنفيذ).

- دكتوراه محاسبة غير منشورة، جامعة المستنصرية العراق/ بغداد.
11. الفين ارنيز وجميس لوبك، ( 2005 )، ترجمة محمد محمد الديسبي ، السعودية- الرياض، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ
12. القاضي، حسين، ودحود حسين، ( 2009 ) ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع ط1، الأردن، عمان.
13. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ( 2000 )، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، الأردن، عمان.
14. جابر، علي، ( 2007 )، تصميم نظام معلومات محاسبية للموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، العدد الثاني. ص 3- 33
15. جيرائل، وائل، ( 2004 )، المناهج المحاسبية واثرها في تقييم المعارف المحاسبية، مجلة العلوم المحاسبية، المجلد 26/ العدد/ 98 ، ص 20-34
16. جمعة، أحمد. (2006) ، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية في الأردن، المؤتمر السنوي السادس لكلية العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، عمان.
17. دهمش نعيم ، وأبو زر، عفاف، ( 2005 )، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، عمان.
18. عبد الوهاب، إبراهيم طه، (2005)، تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية، المؤتمر العلمي الرابع لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، عمان.
19. نعوم، ريان يوسف، (2006) مؤشرات تكييف البيئة المحاسبية لتكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي السنوي السادس لجامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، عمان.
20. Arens Alivin Afaraks Beasley, 2008, Auditing and Assurance And Internal Approach, 12 Edition, New York, Intemal