

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجبالي بونعاما - خميس مليانة -

قسم العلوم الاقتصادية



مساهمة التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في تخصص المحاسبة و التدقيق

اشراف الاستاذ:
د. ظريف عبد الله

اعداد الطالبة:
مصطفى اكرام

أعضاء لجنة المناقشة:

بن زهية محمد استاذ محاضرة / 'ا' رئيسا
استاذ ظريف عبد الله استاذ مساعد / 'ا' مشرفا
دكتور فرحول ميلود استاذ محاضرة / 'ب' ممتحنا

الموسم الجامعي 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث
إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أمانيه ،إلى
من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى إلى الذي
سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه
للعلم إلى مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي على قلبي
أطال الله في عمره.

إلى التي وهبت فلذة أكبادها كل العطاء والحنان إلى التي
صبرت على كل شيء والتي رعنتي حق الرعاية
وكانت سندي في الشدائد نبع الحنان أمني.
أعز ملاك على القلب والعين جزاها الله عني خير
الجزاء في الدنيا.

إلى إخوتي و أخواتي الذين تقاسموا معي عبء الحياة
كما لا أنسى الأحباء
كما أهدي ثمرة جهدي إلى أستاذي الكريم "ظريف عبد
الله " الذي لم يبخل بنصاحه وتوجيهاته ،إلى كل أساتذة
العلوم الاقتصادية.

إلى رفيقاتي الغاليات و العزيزات نسرين و مروى و
يسرى و زينب الذين ساعدوني في هذا العمل.
إلى كل عائلة مصطفى

إلى كل من في ذاكرتي ولم تسعه ورقتي، إلى كل من
تمنى لي النجاح ولو بلسانه،
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

ملاك الحراء

شكر و تقدير

نشكر المولى عز وجل الذي وفقنا إلى هذا العمل شكريا
يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه فهو القائل في محكم
تنزيله

"وَإِذ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ
عَذَابِي لَشَدِيدٌ"

الآية 70 - سورة إبراهيم -

نتقدم بجزيل الشكر الخالص والتقدير والاحترام إلى كل
من: الأستاذ الدكتور "ظريف عبد الله" على المجهود
الجبار الذي بذله معنا وتوجيهاته القيمة التي أمدنا بها
خلال الدراسة وانجاز هذه المذكرة أعضاء لجنة
المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة كما لا ننسى
كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية وإلى كل من ساعدنا
من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة.

الملخص

اهتمت هذه الدراسة بدور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية وتمثل هدف هذه الدراسة في بيان دور التدقيق الخارجي في إعطاء شرعية و مصداقية للمعلومات و التقديرات المحاسبية حتى نساهم في تحسين الأداء المحاسبي، و لتجسيد ذلك تم استخدام المنهج الوصفي لسرد معلومات متغريرات الدراسة بأكملها، كما تطرقت في الجزء التطبيقي إلى تصميم استمارة استبيان و توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الخبراء المحاسبين و الأساتذة الجامعيين و قد اعتمدت على الأسلوب التحليلي لتحليل المعطيات باستخدام برنامج **spss** و برنامج الحزم الإحصائية و **exel** .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن للتدقيق الخارجي دور غير مباشر في مصداقية التقديرات المحاسبية من خلال تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في تدقيق الحسابات، وتأثيره على مدى صحة التقديرات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي، و أهمية قيام مدقق الحسابات بتوسيع نطاق فحصه عند اكتشاف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، أسلوب التقدير الذاتي، التقديرات المحاسبية.

Abstract

The objective of this study is to explain the role of external auditing in providing the legitimacy and credibility of accounting information and estimates in order to contribute to the improvement of accounting performance. In order to achieve this, the descriptive approach was used to list the information of the entire study variables, In the applied part, the questionnaire was designed and distributed to the sample of the study, namely, accountants, accountants, accountants, accountants and university professors. M and statistical exel.

The study concluded that the external audit plays an indirect role in the credibility of the accounting estimates by designing adequate procedures to meet the risks of material errors in the audit, its impact on the validity of the accounting estimates in the external auditor's report and the importance of the auditor's The discovery of material errors affecting the accounts.

Keywords: External Audit, Self Esteem Method, Accounting Estimates.

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

أ.....	مقدمة
5.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والتقديرات المحاسبية
5.....	تمهيد
6.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و التقديرات المحاسبية
6	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
6	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
7	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
8	الفرع الثالث: أهداف التدقيق الخارجي:
9	الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي
11.....	الفرع الخامس: معايير التدقيق الخارجي:
14.....	المطلب الثاني: أساسيات التقديرات المحاسبية
14.....	الفرع الأول: ماهية التقديرات المحاسبية:
14.....	الفرع الثاني: المحددات المؤثرة في إعداد التقديرات المحاسبية
15.....	الفرع الثالث: طبيعة التقديرات المحاسبية
16.....	المبحث الثاني: أسلوب التقدير الذاتي
16.....	المطلب الأول: صعوبات و فروقات تطبيق نظام التقدير الذاتي
16.....	الفرع الأول: مفهوم أسلوب التقدير الذاتي
17.....	الفرع الثاني: صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي
18.....	الفرع الثالث: الفرق بين التقدير بالأسلوب التقليدي وأسلوب التقدير الذاتي
19.....	المطلب الثاني: مميزات و طريقة آلية أسلوب التقدير الذاتي
19.....	الفرع الأول: مميزات آلية التقدير الذاتي
19.....	الفرع الثاني: طريقة نظام التقدير الذاتي و أهم مزاياه
22.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
22.....	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
22.....	الفرع الأول: دراسات حول التقديرات المحاسبية
23.....	الفرع الثاني: دراسات حول أسلوب التقدير الذاتي

26.....	المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة.
27.....	خلاصة الفصل
28.....	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.
29.....	تمهيد
30.....	المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
30.....	المطلب الأول : عينة الدراسة.
35.....	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
39.....	المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.
43.....	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
64.....	خلاصة الفصل
66.....	خاتمة
69.....	قائمة المراجع
73.....	الملاحق

قائمة الجداول:

- الجدول رقم 1: مقارنة بين التقدير بالأساليب التقليدية و أسلوب التقدير الذاتي 18
- الجدول رقم 2: عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة..... 30
- الجدول رقم 2: محاور الاستبيان وعدد عبارات 19..... 32
- الجدول رقم 1: مقياس ليكارت الخماسي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي المرجح 34
- الجدول رقم 1: الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول 35
- الجدول رقم 6: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني 36
- الجدول رقم 7: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث..... 37
- الجدول رقم 8: الصدق البنائي (علاقة المحور بمجموعة عبارات المحاور) 37
- الجدول رقم 9: معامل ألفا كرومباك 38
- الجدول رقم 13: معامل ألفا كرومباك لكل محور 38
- الجدول رقم 11: صدق محاور الاستبيان 39
- الجدول رقم 12: وصف خصائص عينة الدراسة 39
- الجدول رقم 12: نتائج الاستبيان حول المحور الأول..... 44
- الجدول رقم 11: اختبار T للتدقيق الخارجي 47
- الجدول رقم 11: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الأول 48
- الجدول رقم 16: نتائج الاستبيان حول فقرات المحور الثاني 50
- الجدول رقم 17: اختبار T للتدقيق الخارجي دور في مصداقية التقديرات المحاسبية 53
- الجدول رقم 18: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الثاني 54
- الجدول رقم 19: نتائج الاستبيان حول فقرات المحور الثالث 56
- الجدول رقم 23: اختبار T للفرضية الفرعية الأولى..... 58
- الجدول رقم 21: اختبار T للفرضية الفرعية الثانية 59
- الجدول رقم 22: اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة 60
- الجدول رقم 22: اختبار T للفرضية الفرعية الرابعة..... 60
- الجدول رقم 21: اختبار T للفرضية الفرعية الخامسة..... 61
- الجدول رقم 21: اختبار T للفرضية الفرعية السادسة..... 61
- الجدول رقم 26: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الثالث..... 62

قائمة الأشكال:

- الشكل رقم 1: ملخص معايير التدقيق الخارجي 13
- الشكل رقم 2: مخطط بياني يوضح نموذج الدراسة ومتغيراتها..... 33
- الشكل رقم 2: عينة الدراسة حسب متغير الجنس..... 40
- الشكل رقم 1: عينة الدراسة حسب متغير السن 41
- الشكل رقم 1: عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 42
- الشكل رقم 6: عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة 42
- الشكل رقم 7: عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 43

قائمة الملاحق:

- 73..... الملحق رقم 1:الاستبيان
- 77..... الملحق رقم 8:ألفا كرومباخ والبيانات الديمغرافية
- 78..... الملحق رقم 2:المتوسط الحسابي
- 82..... الملحق رقم 2: **One-Sample Test**
- 82..... الملحق رقم 5: **ANOVA**

مقدمة

توطئة

نظرا لتطور الأوضاع الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و نظرا لتزايد هذا التطور و مواكبته مع مهنة التدقيق و توسعها ، و دورها الفعال في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع في شتى المجالات ، حيث أن مهنة التدقيق تعد عملية منتظمة تمكن المدقق من إعطاء رأي فني محايد و مستقل حول مدى صدق و شرعية القوائم المالية المدققة من جهة و مصداقية تقديراتها المحاسبية من جهة أخرى ، حيث يعبر هذان العنصران عن المركز المالي الحقيقي محل التدقيق في المنشأة الاقتصادية.

تحظى مهنة التدقيق بثقة كبيرة من كافة أطراف و هذا راجع إلى ما توفره من جودة القوائم المالية كهدف أولي و لما توفره من صدقية لتقديراتها المحاسبية كهدف ثانوي ، لكن في السنوات الأخيرة الماضية واجهت هذه المهنة أزمة تشكيك في مصداقيتها مما أدى إلى تراجع ثقة هذه الأطراف نتيجة إهمال و تقصير المدققين في مسؤولياتهم عن اكتشاف الأخطاء و أعمال الغش المدققة للقوائم المالية و تراجع مصداقيتها المحاسبية.

من اجل هذه الأزمة التي تعرضت لها مهنة التدقيق ظهرت مساهمات العديد من الباحثين حتى تسترجع مكانتها بين باقي المهن الأخرى و استرجاع ثقة المجتمع بها ، حيث اهتم الباحثون بموضوع أهمية التدقيق و بمصداقية التقديرات المحاسبية و قد أثار اهتمامهم العديد من العوامل المؤثرة عليهم. كما يعد التدقيق في حد ذاته عنصر فعال جد هام في إضافة الثقة على التقارير المالية و على مصداقيتها المحاسبية ، إذ أن وجود التدقيق و أهميته القصوى في المؤسسات الاقتصادية لا يخلو من إلزامية وجود تقديرات محاسبية ذات مصداقية عالية.

1. طرح إشكالية الدراسة:

-تتمحور إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

"كيف يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في مصداقية التقديرات المحاسبية"

-الأسئلة الفرعية :بغرض الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

-هل هناك أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد.

-هل لتدقيق الخارجي اثر في تحسين التقديرات المحاسبية.

-ما هي الأساليب المعتمدة التي توصلنا إلى مصداقية عالية للتقديرات المحاسبية

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- هناك مجموعة من الأسس و المبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمدققين الخارجيين، مما يمكن اخذاً وتقدّم رأي فني محايد و مستقل حول الوضعية المالية للمؤسسة.

- التدقيق الخارجي دور هام في دعم التقديرات المحاسبية بحيث إن جودته تؤدي إلى اتخاذ قرارات مناسبة من قبل الأطراف المستفيدة.

- للتقديرات المحاسبية مجموعة من الأساليب منها أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتبر كشف للتقدير الذاتي للمكلف للضريبة لنتيجة أعماله و دخله و نفقاته.

3. أهداف الدراسة: تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

- توضيح الأسس النظرية للتدقيق.

- إبراز دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية.

- توضيح الدور المتبادل الذي يؤثر و يتأثر به التدقيق الخارجي على مصداقية التقديرات المحاسبية.

- توضيح أهمية أسلوب التقدير الذاتي في الحصول على أعلى مصداقية التقديرات المحاسبية.

4. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية دور التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ، حيث قمت بتسليط الضوء على مصداقية التقديرات المحاسبية كونها تعبر عن تقدم أو تأخر النشاط المالي لها و إبراز العلاقة المحورية بينهما ، كما ركزت على تبيان أهم المحددات الأساسية التي تؤدي إلى إعطاء مصداقية ذات فعالية اكبر لتقديراتها المحاسبية ، في حين أننا لا ننسى أن هذه الدراسة تستمد أهميتها من خلال تحقيق هدف علمي في هذا المجال.

5. حدود الدراسة: تنقسم حدود الدراسة إلى الحدود المكانية و الحدود الزمنية نذكرها كما يلي:

- **الحدود المكانية:** تضمنت هذه الدراسة دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية حيث تم القيام بإعداد استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين بعين الدفلى و خميس مليانة و كذلك توزيعه على عينة من الأساتذة الجامعيين بجامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة

-الحدود الزمنية: تمثلت الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من شهر جافني إلى شهر ماي من سنة 2022

6.منهج الدراسة: بغية تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم إتباع منهجية معينة حيث قسمتها إلى:

-القسم النظري الذي اعتمدنا فيه على المنهج الوصفي لسرد المعلومات بالاعتماد على مجموعة من الكتب والمذكرات بمختلف درجاتها العلمية.

-القسم التطبيقي قمنا فيه بإعداد و توزيع استبيان على عينة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين و أيضا على مجموعة من الأساتذة الجامعيين مستخدمة المنهج الإحصائي، و قمت باستخدام برامج الحزم الإحصائية لتحليل المعطيات.

7.صعوبات الدراسة: تمثلت صعوبات هذه الدراسة في:

-قلة الدراسات الأكاديمية التي تخص التقديرات المحاسبية وعلاقتها بالتدقيق الخارجي؛

-عدم التحلي بالجدية في الرد على الاستبيان من قبل الفئة المستجوبة؛

-صعوبة توزيع الإستبيان على محافظي الحسابات وتحديد أماكن تواجدهم؛

-صعوبة تطبيق برنامج SPSS.

8.هيكل الدراسة: بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين:

-الفصل الأول قمت بالتطرق إلى الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، و ينقسم إلى ثلاث مباحث،

المبحث الأول يتمحور حول ماهية التدقيق الخارجي و التقديرات المحاسبية إضافة إلى المبحث الثاني الذي يخص أسلوب التقدير الذاتي أما المبحث الثالث فقامت بتخصيصه للدراسات السابقة لدراستي.

-أما الفصل الثاني قمت بالتطرق إلى الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبيان و توزيعه على عينة من المهنيين و الأساتذة الجامعيين و يحتوي على مبحثين المبحث الأول خصصته للطرق و الإجراءات المنتهجة في الدراسة، و المبحث الثاني قمت بتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

**الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق
الخارجي والتقديرات المحاسبية**

تمهيد

إن ظهور التدقيق، و تطوره كان بسبب توسيع المؤسسة و تعدد فروعها مع زيادة تعقدها الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من الجانب المالي فضلا عن الحاجة إليها في تقديم الخدمات المستخدمة القوائم المالية.

فالتدقيق أداة فعالة لدورها الذي تلعبه في التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية و تطبيقها الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش.

ولهذا نسعى من خلال هذا الفصل إلى تقديم ثلاثة مباحث رئيسية وفق الخطة التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي والتقديرات المحاسبية.

المبحث الثاني: أسلوب التدقيق الذاتي.

المبحث الثالث: دراسات سابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و التقديرات المحاسبية.

من خلال هذا المبحث سنتناول مطلبين يتمحور الأول حول ماهية التدقيق الخارجي والثاني حول أساسيات التقديرات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

سنسلط الضوء في هذا المطلب على مفهوم التدقيق الخارجي الذي يعتبر نوع من أنواع التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المستقل أو المحايد و يقصد به "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحفا فنيا ، للتحقق والتأكد من صحة تحركات العمليات المالية خلال تاريخان معينان و للتأكد من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة، ووجهت التوجيه المحاسبي السليم طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، حتى يقتنع مدقق الحسابات المستقل بمدى دقة و عدالة نتائج الأعمال و المركز المالي الذي أعدته الوحدة الاقتصادية، و من ثمة رفع تقرير فني محايد للجهات الداخلية و الفئات المتعددة في المجتمع".¹

كما تم تعريفه على انه: "عملية يقوم بها المحاسب القانوني أي المدقق المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى رأي للقيم في حالة ما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة وان هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها أو حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، لهذا على المدقق إن يكون محاسب جيد".²

من خلال هذه التعاريف نستنتج إن التدقيق الخارجي هو: "عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي يمكن من خلالها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية المسجلة في الدفاتر والقوائم المالية للمشروع ؛ بهدف إبداء رأي فني محايد في التعبير عن القوائم المالية الختامية ؛ وعن المركز المالي له في آخر فترة.

¹ محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، 2009، صص 35-35

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2004، صص 23.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق الخارجي إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تم تدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد وكذلك رسم سياستها واستراتيجيتها وسيتم التطرق لأهمية التدقيق على أساس الجهات المستفيدة من خدماته كمايلي¹:

أولاً: إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها واتخاذ قرارات الملائمة، و تقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشارتها للمهام الموكلة إليها ودليل لمستخدمي الأوراق المالية بان الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة لإعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثانياً: الدائنين والموردون: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

ثالثاً: البنوك و مؤسسات الاقتراض الأخرى: تلعب هذه الأخيرة دوراً هاماً في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها بتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي "القروض" وتعتمد كأساس للتوسع فيه عن طريق تقييم درجة الخطر في هذا الإطار.

رابعاً: المؤسسات الحكومية: تعتمد القوائم المالية على تقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.

خامساً: رجال الاقتصاد: ازداد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات لما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقديم الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية؛ وتعتمد تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها في المصادقة عن هذه التقارير

سادساً: نقابات العمال: تعتمد على البيانات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع لرسم السياسات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال².

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل أهداف التدقيق في الأهداف التقليدية و الأهداف الحديثة نلخصها فيما يلي:

¹ سامي محمد الوقاد و لوي محمد وديان ، تدقيق الحسابات ، 1 مكتبة المجتمع العربي، عمان ،الأردن، 2010 ص25-27

² سامي محمد الوقاد و لوي محمد وديان، تدقيق الحسابات ، 1 مرجع سبق ذكره ، عمان ، الأردن، 2010-ص23-24

أولاً: الأهداف التقليدية هي:

- التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها؛
- تقديم رأي فني محايد الذي يتوقف على قوة الأدلة و مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
- محاولة الوصول إلى الأخطاء الموجودة في الدفاتر و السجلات المالية؛
- وضع مجموعة من الضوابط التي تتحكم في تقليص فجوة ارتكاب الأخطاء و الغش؛
- اعتماد الإدارة على الضوابط في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات الملائمة لاستثماراتهم¹.

ثانياً: الأهداف الحديثة: تتمثل فيمايلي:

- تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها؛
- مراقبة الخطة المنتهجة و متابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المتوقعة²؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية و خلوها من الأخطاء؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية و الفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة أي إهمال أو تقصير؛
- التحقق من النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي؛
- دراسة الإجراءات الخاصة لان تدقيق الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم³.
- من خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق استخراج أهداف عملية و ميدانية نذكر منها:
 - الشمولية: نقصد بها إن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق و الكشوف المالية.
 - الوجود: هي إن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي و نقصد بمبدأ الوجود "إن كل العناصر المادية في المؤسسة من استثمارات و محزونات لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى كالديون و النفقات والإرادات"
 - الملكية: نقصد بها إن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي إن هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية.
 - التقييم: معناه إن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و إن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة لأخرى.
 - التسجيل المحاسبي: نقصد به إن جميع العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلها

¹ زاهر توفيق عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية و النشر و التوزيع ، الأردن ،، 2009ص19

² شوقي جباري و محمد الخميلى، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة 20 أوت، 1955 سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010-ص12

³ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسير للنشر و التوزيع، الأردن،، 2009-ص19

وتركيزها باحترام مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و باعتماد طرق ثابتة من دورة لأخرى¹.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق الخارجي: يمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى ما يلي:

أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم إلى قسمين هما:

- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بحيث يكون مستقل عن إدارة بهدف رئيسي هو تقديم رأي محايد و مستقل حول القوائم المالية

- **المراجعة الداخلية:** لقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.

ثانياً: من حيث الالتزام بالمراجعة: تنقسم بدورها إلى قسمين هما:

- **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي يهتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها اعتماد قوائم مالية لها.

- **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون التزام معين بقانون أو بلائحة معينة.

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة: و تنقسم بدورها إلى قسمين:

- **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص و العمل الذي يقوم به، حيث إن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

- **المراجعة الجزئية:** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع لتلك العمليات على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤوليته في نطاق أو مجال المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره².

رابعاً: من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات: بدورها تنقسم إلى قسمين:

- **المراجعة الشاملة "التفصيلية":** تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود و الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات الصغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات الكبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراقبة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و بالتالي تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة.

- **المراجعة الاختيارية:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة الجزء من الكل حيث يقوم باختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها فالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر. ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات من أهمها ما يظهره فحص و تقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية ، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من ناحية أخرى.

خامساً: من حيث عملية المراجعة و إجراء الاختبارات: كذلك انقسمت إلى قسمين:

- **المراجعة النهائية:** تعتبر هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية و اعداد الحسابات والقوائم

¹ زاهرة عاطف السواد ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الراية و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 216.

² محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، ط 2002، ص-29-30-31-32-33-34.

المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

-المراجعة المستمرة : في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية¹.

الفرع الخامس: معايير التدقيق الخارجي:

تعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق ، إما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختبار لآخر، رغم اختلاف مفهوم كلا من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا، يتعين على المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بم ا زولي المهنة وإجراءات العمل الميداني بغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص وقسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات هي كالتالي:

أولاً: المعايير العامة و الشخصية:

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة لمعايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدققي الحسابات الخارجي و تتكون من ثلاث عناصر هي:

-إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا و علميا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛

-يجب الاستقلال أي الحياد في أي عمل يوكل للمراجع القيام به؛

-يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة و ذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

ثانياً: معايير العمل المهني أو العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق ، وبمبادئ التدقيق التي تتمثل في التحكم في طبيعة و مدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق و تشمل هذه المعايير على ثلاث هي:

-يجب أن يكون العمل مخطط بدقة و أن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه؛

-يجب القيام بدراسة سليمة و تقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه ،نحو تحديد الحجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة للتنفيذ.

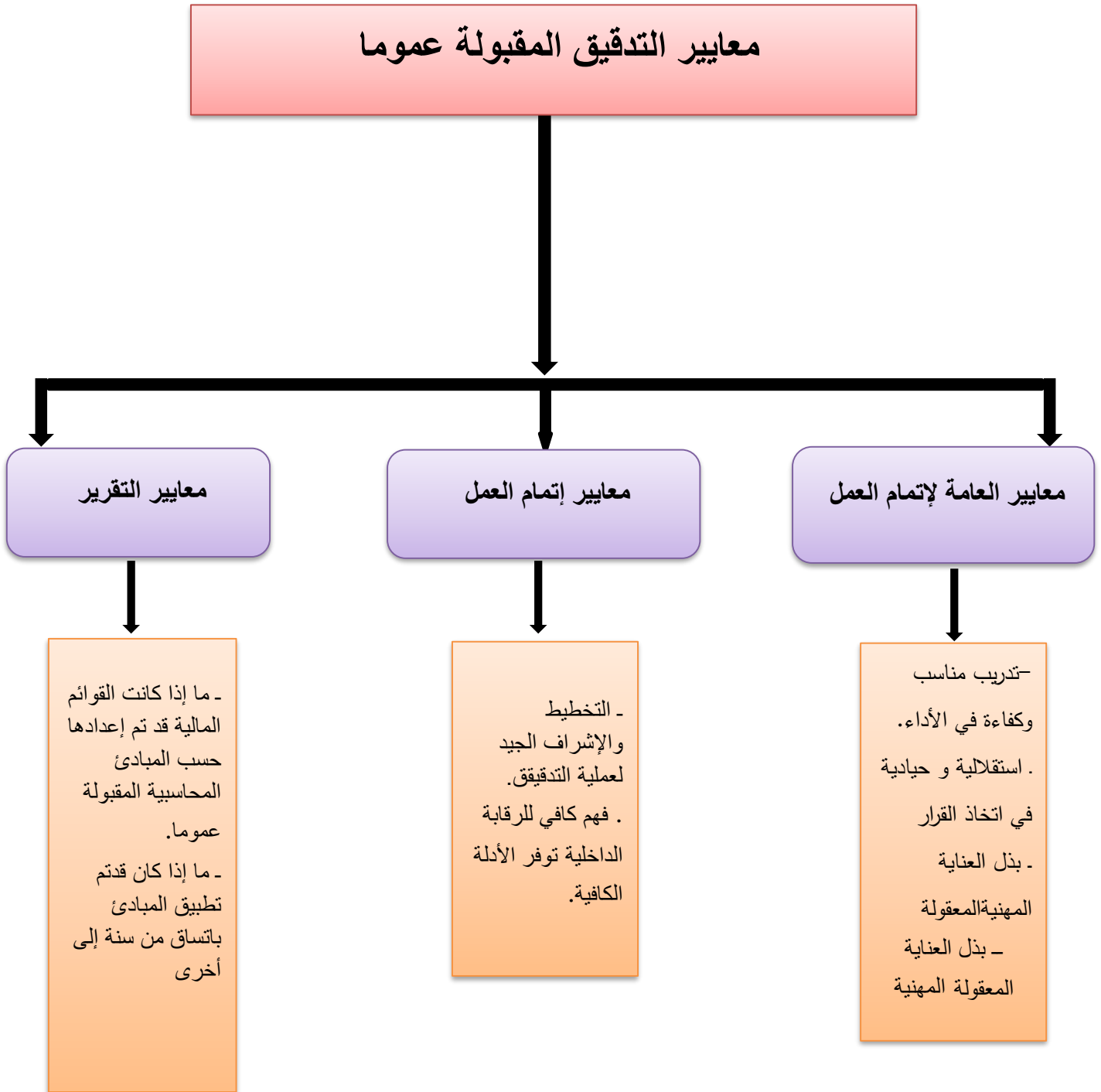
¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجزائر 2010/2009 ص-ص-23-

- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملاحظة والاستقصاء وذلك لتكون القرائن أساسا يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه¹.
 - يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي و نتيجة النشاط بطريقة ملائمة والا فيجب إن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- معايير إعداد التقارير:**

- رغبة من المنظمات المهنية في رفع كفاءة الأداء لمحافظي الحسابات قامت بوضع معايير لعملية التدقيق التي تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله ، وقد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكية ثلاث أنواع من هذه المعايير ، النوعين الأوليين تطرقنا إليهما سابقا " المعايير العامة، معايير الأداء المهني " إما النوع الثالث فهو معيار إعداد التقرير والذي يتضمن العناصر التالية:
- يجب أن يوضع التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب إن يوضع التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب إن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة والا فيجب إن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- يجب إن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

¹ احمد قائد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2010-ص-ص21-22.

الشكل رقم 1: ملخص معايير التدقيق الخارجي



المصدر: ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008ص

21.

المطلب الثاني: أساسيات التقديرات المحاسبية.
سنتناول في هذا المطلب ماهية التقديرات المحاسبية والمحددات الأساسية المؤثرة عليها إضافة إلى طبيعتها.
الفرع الأول: ماهية التقديرات المحاسبية:

في ظل تنوع الطرق المتبعة في إعداد التقديرات المحاسبية بل و تناقص تلك الطرق في بعض الصلاحيات إلا انه في كل الأحوال تعتبر الشركات هي المسؤولة عن إعداد تلك التقديرات، و بالتالي يقع على عاتق الإدارة مسؤولية الاجتهاد في قياس التقديرات المحاسبية من حيث اختيار الآليات المناسبة التي يتم بها تقدير البنود والمدى المسموح به للتقدير وعليه فان التقديرات المحاسبية ما هي إلا " توقعات مستقبلية تخضع للعديد من الاعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للأشخاص القائمين بعملية التقدير الذاتي،" وفي أحيان كثيرة تلجأ الشركة إلى التغيير في التقدير المحاسبي الذاتي ، ينشأ هذا التغيير نتيجة التقديرات المحاسبية وبالتالي تعد تصحيحا للتطورات الجديدة ومما هو جدير بالذكر إن اختلاف السياسات المحاسبية التي تم إتباعها في ظل المعايير المحاسبية والمبادئ المتبعة في القوائم المالية غالبا ما تؤدي إلى اختلاف للتقدير من دولة إلى أخرى

في حين إن فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية و الذي ينتج نتيجة الاختلاف في الريح المحدد في المعايير والمبادئ ، وهو ما دعت إليه الهيئات العلمية والمهنية إلى ممارسة المزيد من الضغوط الدولية في مجال تقييم البدائل المتاحة واتخاذ القرارات الملائمة في إعداد التقديرات المحاسبية¹.
الفرع الثاني: المحددات المؤثرة في إعداد التقديرات المحاسبية.

لقد تم تحديد انه من الصعب تجنب التقديرات المحاسبية في ظل عدم دقة المعايير المحاسبية الحالية والمرونة التي توفرها تلك المعايير في اختبار السياسات المحاسبية البديلة التي يمكن إتباعها لعمل التقديرات المحاسبية ، ومن هنا أصبح استعمال التقديرات المحاسبية الملائمة جزء يمكن الاستغناء عنه في عملية تحديد قيمة بعض البنود الواردة في القوائم المالية . ترتبط عملية التقديرات المحاسبية بمجموعة من المحددات الأساسية يمكن ذكرها في:

-السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية تعرف بأنها "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم بها المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية"؛

-يفضل كافة المستخدمين دائما إن تكون التقديرات المحاسبية مفهومة وواضحة؛

- إن اختلاف السياسات المحاسبية يوفر معلومات محاسبية متباينة بشكل جوهري من حيث الشكل والمضمون بالنسبة للمستخدمين².

-من بين أهم السياسات المحاسبية التي تعد بها التقديرات المحاسبية هي:

¹ سامي محمد احمد الغنيمي، دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية و المحاسبة الإبداعية في منظمتالأعمال ،دراسة ميدانية، مجلة

المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة ، أستاذ مشارك جامعة بنها طيبة بالمدينة المنورة، ص-ص-ص73-74-75

² بو نصار المشاغل و آخرون محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق، عمان، 2005، ص-ص15.

- طرق تقدير المخزون؛
- المصروفات المستحقة؛
- الإيرادات المستحقة؛
- الضرائب المؤجلة؛
- تقدير اهتلاك الأصول الثابتة؛
- الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.

الفرع الثالث: طبيعة التقديرات المحاسبية.

تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع هذه التقديرات المحاسبية وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف عدم التأكد المناسبة للأحداث و تحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي.

- إن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى.

- قد يكون تحديد التقدير المحاسبي الذاتي بسيط أو معقد.

- يستخدم مراقب واحد أو أكثر أسلوب التقدير المحاسبي لمراجعة التقديرات المحاسبية أولاً أو استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة الضريبية¹.

- يقوم المكلف بتقديره المستقل "الذاتي" و مقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة مجلس الإدارة، فعندما نستخدم هذا التقرير قد يكون من السهل أيضاً مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لتلك الفترات و بالتالي الوصول إلى معقولية التقدير الذاتي.

- من هنا نستنتج أن التقدير الذاتي هو أسلوب من الأساليب المنتهجة في إعداد التقديرات المحاسبية للمنشأة أولاً و معرفة المدى المسموح به للتقدير الشخصي الذي يقوم به المكلف بالضريبة عن طريق التصريح برقم أعماله الحقيقي و فرض الضرائب المستحقة الدفع عليه ثانياً.

المبحث الثاني: أسلوب التقدير الذاتي.

تطرقنا في هذا المبحث إلى مطلبين الأول حول صعوبات وأهم فروقات نظام التقدير الذاتي و الثاني حول ميزات و آلية التقدير الذاتي.

المطلب الأول: صعوبات و فروقات تطبيق نظام التقدير الذاتي.

سننطلق في هذا المطلب إلى مفهوم التقدير الذاتي كما تطرقنا إلى ذكر أهم صعوبات تطبيقه والفرق بين التقدير بالأسلوب التقليدي وأسلوب التقدير الذاتي.

الفرع الأول: مفهوم أسلوب التقدير الذاتي.

يتولى المكلف بالضريبة بتقدير دخله الخاضع للضريبة و مقدار الضريبة المستحقة الدفع عليه ضمن الإجراءات الضريبية في الدولة، و يقدم المكلف إقراراً كتابياً موقعا من طرفه بصحة التقرير و المبالغ الواردة فيه وهذا ما يعرف بأسلوب التقدير الذاتي².

- قد وردت لهذا الأسلوب عدة تعاريف نذكر منها:

¹ سامي محمد احمد الغنيمي ، دور معايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية و المحاسبية الإبداعية في منظمات الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص-74.

² الكبيسي مازن محمود عبد الله، أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية و أثرها في إنجاح التقدير الذاتي لضريبة الدخل، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2008 ص87.

- يعرف الكبيسي "التقدير الذاتي" انه قيام المكلف بالضريبة بتقديم كشف لتقديره الذاتي الذي يعده بنفسه لأنه أكثر دراية بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته¹.

- يرى الباحثون إن أسلوب التقدير الذاتي هو "أسلوب من أساليب تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة الضريبية المالية" وقد أصبح ضروريا إن تقدم السلطة المالية على تشريع تطبيق هذا الأخير مع الأخذ بعين الاعتبار وضع إجراءات صارمة بحق المتلاعبين بالحسابات المالية".

-من خلال هذه التعاريف نستنتج إن أسلوب التقدير الذاتي هو: ذلك الأسلوب في تقدير وعاء الضريبة الذي يبنى على أساس تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، من خلال تقديم الإقرار الضريبي الذي يملأ و يوقع من طرف المكلف كما يوقع من طرف منظم الحسابات و يصادق عليه من طرف مراقب الحسابات².

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي.

إن متطلبات تطبيق نظام التقدير الذاتي هي في الوقت نفسه تمثل صعوبات ترافق تطبيق هذا النظام و تتمثل فيما يلي:

-إن معرفة المكلفين بالضريبة بعدم وجود إجراءات فحص و تدقيق لاحقة لإقراراتهم الضريبية المقدمة إلى الإدارة المالية قد يشجع العديد من المكلفين على ارتكاب الغش والخداع ؛ الأمر الذي ينعكس سلبا على تقليل الإذعان الضريبي و بالتالي زيادة الفجوة الضريبية ، في حين إن توفر الأساليب و الإجراءات المناسبة يمكن إن تحول دون القيام بذلك، و تشكل رادعا لمن يتبع أسلوب الغش والاحتيال أو يساعده في ذلك.

-يتطلب أسلوب التقدير الذاتي أن يكون المكلفين بالضريبة على مستوى تعليمي مناسب يمكنهم من القيام بإجراءات التقدير، ويستدعي أن يكونوا على علم بالتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المتعلقة بتلك التشريعات فضلا عن المعرفة المسبقة بالتسجيل المحاسبي والمعايير المعمول بها³.

-كما يتطلب إضافة تحدي آخر يواجه هذا الأسلوب وهو توفير كوادر ضريبية مؤهلة من الناحية المحاسبية والتدقيقية كما تقوم بعملية الفحص اللاحق الذي تجربه الإدارة الضريبية على الإقرارات المقدمة من قبلي دافعي الضرائب ، بالإضافة إلى توفير أنظمة معلوماتية تساعد السلطة المالية علي التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة إلى السلطة المالية.

¹ رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، وزارة البحث العالي، جامعة بغداد، 2001ص501.

² أبو نصار المشاغل و آخرون ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق ، عمان ، 2001ص14.

³ البازي علي محمود علي، الارتقاء بشعبة التدقيق الداخلي في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب باعتماد أسلوب التقدير الذاتي، بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على المحاسبة القانونية، 2009ص80.

الفرع الثالث: الفرق بين التقدير بالأسلوب التقليدي وأسلوب التقدير الذاتي.

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين التقدير بالأساليب التقليدية للتقدير و نظام التقدير الذاتي فيما يلي:

الجدول رقم 1: مقارنة بين التقدير بالأساليب التقليدية و أسلوب التقدير الذاتي

المتغيرات والمفاهيم	التقدير بالأساليب التقليدية	نظام التقدير الذاتي
المهام والإجراءات	تقوم الإدارة الضريبية بممارسة كافة المهام والإجراءات بحصر واحتساب للضريبة.	تقديم خدمات للمكلفين بالضريبة لمساعدتهم في القانون الضريبي.
العمل عند استلام الإقرار	تقوم الإدارة الضريبية بالفحص الضريبي والميداني والمكتبي والقيام بإجراءات التسوية اللازمة.	موافقة الإدارة الضريبية على ما ورد بالإقرار الضريبي دون إجراء أي تسويات عليها
المسؤولية	تتحصر مسؤولية الإدارة الضريبية في التحقق من المعلومات والإقرارات الأخرى الخاصة بالتقدير والاحتساب.	تنتقل المسؤولية بشكل تلقائي إلى المكلف بالضريبة.
المعرفة بالتشريعات الضريبية	الإدارة الضريبية هي المعنية بتطبيق القوانين الضريبية والتعاملات الخاصة بتلك القوانين.	يترتب على المكلف المعرفة والإلمام بالقوانين الضريبية والتعليمات الخاصة بها لأنه هو المعني بتطبيقها.
إجراءات الفحص الضريبي	تقوم الإدارة الضريبية بإجراءات الفحص الضريبي المكتبي وتنتقل بعد ذلك إلى أماكن عمل المكلفين.	توافق الإدارة الضريبية على الإقرارات الضريبية بما تحتويه من معلومات وبعدها تقوم بأسلوب فحص العينات.
المساومة والفساد الإداري	يكون هناك احتمال كبير في حصول المساومة والفساد الإداري بين المكلفين في الإدارة الضريبية	إن احتمال المساومة والفساد الإداري قليل جدا وشبه معدوم.
الثقة والتعاون	هناك حالات من الشك والارتياب وعدم الثقة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي.	يتحقق هذا النظام في ظل نوع من الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من جهة وبين مراقبي الحسابات من جهة أخرى.

المصدر: محمد حلو داود الخرسان ، تحت عنوان تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير

الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة ، المعهد التقني الناصرية ، 2002ص - 23.

المطلب الثاني: مميزات و طريقة آلية أسلوب التقدير الذاتي.

تطرقنا في هذا المطلب إلى مميزات التقدير الذاتي و آلية التقدير الذاتي.

الفرع الأول: مميزات آلية التقدير الذاتي.

لكل نظام و أسلوب خصائص يمتاز بها عن الأساليب الأخرى من ضمن المزايا التي يتمتع بها التقدير

الذاتي هي:

- يتحقق نظام التقدير الذاتي في تخفيض تكاليف الدخل الخاضع للضريبة و كذلك احتساب و جباية تلك

الضريبة عن التكاليف التي تم إنفاقها على الأساليب التقديرية الأخرى، تتحصر هذه التكاليف على الفحص

الضريبي للحالات التي تم اختيارها بشكل استثنائي.

- يعتبر نظام التقدير الذاتي أسلوب من الأساليب الابتدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على التقدير الجزافي وحالات إجحاف المكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي، بينما يحقق نظام التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب الذي سيحدد وعائه المكلف بالضريبة بنفسه¹.

- يوفر نظام التقدير الذاتي الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهمية ، وما تتضمنه من معايير فنية وأخلاقية بعد سنوات عديدة من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة ، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة أي "البيانات المالية" عند تبني هذا النظام على أساس تحديد الوعاء الضريبي و بالتالي ضرائب الدخل مستحقة على هذا الوعاء، وبذلك فان العمل المحاسبي سواء في مراحل التوثيق والتسجيل أو مراحل إعداد التقارير المالية وتدقيقها سوف يكسب أهمية جد كبيرة لان الجهة المستخدمة للبيانات المالية أي الإدارة الضريبية ستعتمد على هذه الأخيرة في انجاز التقدير الضريبي وتحصيل دين الضريبة².

الفرع الثاني: طريقة نظام التقدير الذاتي و أهم مزاياه.

تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة و إدارتها على مبدأ الالتزام الطوعي "الذي يعني أن المكلفين بالضريبة يؤدون التزاماتهم الضريبية الأساسية و هنا يكون تدخل الإدارة الضريبية محدود ،" و يتحقق هذا الالتزام من خلال نظام الربط الضريبي الذاتي الذي يقوم به المكلفون بالضرائب من خلال إعداد حساباتهم الختامية و تقديمها مع نماذج معينة للإدارة الضريبية ، و بالتالي دفع مستحقاتهم الضريبية بقدر ما تم التصريح به في إقراراتهم.

يقترن أسلوب التقدير الذاتي بوجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية مما يتيح لها الرقابة اللاحقة على عيّنات دافعي الضرائب ، يكون هذا النظام الضريبي بمثابة صمام أمان للرقابة الضريبية و رادع للمكلفين بالدفع الضريبي الذي يلجا إليه البعض للتهرب الضريبي³.

-تم تقسيم المكلفين بالضريبة حسب دراسة أمريكية إلى أربعة أصناف نذكرها فيها ما يلي:

-مكلفون يرغبون في الالتزام، و يلتزمون بأحكام القانون الضريبي؛

-مكلفون لديهم الاستعداد و الرغبة للالتزام بالقانون الضريبي و لكن محدودية معرفتهم لأحكام القانون الضريبي لا تساعدهم على ذلك؛

-مكلفون يختارون الالتزام مع معرفتهم و فهمهم للأحكام الضريبية؛

-مكلفون لا يلتزمون بالأحكام الضريبية عن قصد؛

¹ الخرسان ، محمد حلو داود، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة مقدمة إلى قسم المحاسبة ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ،2002

² الخرسان محمد حلو داود تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة ، بحث

مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية ، الدائرة الاقتصادية، بغداد،2006.

³ الهادي ادم محمد إبراهيم و احمد الضى عبد الله عثمان، كفاءة و فعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات و شروط و مزايا نظام التقدير الذاتي ، دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان ، جامعة التباين ، كلية التجارة ، السودان، 2015ص33-34

في حين إن الهدف الأساسي لأسلوب التقدير الذاتي هو السعي لنقل هؤلاء المكلفين من مجموعة إلى أخرى، ويمكن التزام المكلفين ودفعهم إلى الإفصاح عن المعلومات الدقيقة لحقيقة نشاطاتهم من خلال زيادة احتمال اكتشاف المخالفات المتمثلة في إخفاء أو تحريف للمعلومات ، بقصد التقليل من الدخل الخاضع للضريبة إذ يكون ذلك رادع للمكلف بالضريبة قبل القيام بأي تهرب أو غش ضريبي، إذا ما أدرك أن هناك عملية فحص تقوم بكشفه والحاك عقوبة وضرر به ، وأيضا الاهتمام بتوفير عدة بيانات عن الأحوال المالية للمكلفين من قبل الدوائر الحكومية.

ومن شأن القطاع العام و الخاص و المختلط أيضا ذات الصلة بالأحوال المالية للمكلفين أن يحقق اثر وقائي بين الأفراد المكلفين بالضريبة من خلال إقناعهم بان لا فائدة من التهرب الضريبي خاصة عندما يرون أن الإدارة الضريبية نظمت معلومات كافية و فعالة للكشف عن المخالفات و ايقاع الجزاءات القانونية لمرتكبيها، وذلك فإنها تدفع عدد من المكلفين نحو الاقتراب من هدف التصريح الطوعي لحقيقة تعاملاتهم الاقتصادية وحتى تصرفاتهم المالية!

نلخص من خلال هذه المزايا إلى أن التقدير الذاتي هو في النهاية عبارة عن إقرار "بيان" يقدمه دافع الضريبة إلى الإدارة الضريبية المختصة و يتضمن جميع الإيرادات التي حققها خلال السنة المالية وجميع المصروفات التي تتعلق بهذه الإيرادات، و يقوم أيضا بتحديد الوعاء الضريبي الخاضع له، ويحدد أيضا الضريبة المستحقة عليه، وان استخدام أو تبني الإدارة الضريبية إذا صح التعبير للأساليب العلمية في عملية التحاسب الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي يساهم في :

- تحقيق المعادلة الضريبية و تعزيز الثقة؛
- تقديم صورة واضحة ايجابية للحد من ممارسات الفساد الإداري؛
- زيادة التحصيلات الضريبية و تحقيق العدالة بالنسبة للمكلف و الخزينة؛
- استثمار أفضل للوقت بالنسبة للسلطة المالية أو لدافع الضريبة؛

¹ أمين عبد الله محمود، تقييم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة الممتنصرية كجزء من متطلبات درجة الدكتوراه ، فلسفة في المحاسبة ، بغداد، 2000-ص57.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

سنتناول في هذا المبحث عرض الدراسات السابقة لدراستنا في المطلب الأول و تحليل الدراسات السابقة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

سنعرض في هذا المطلب الدراسات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تشبه دراستنا وأيضا الدراسات المتعلقة بأسلوب التقدير الذاتي نذكرها في ما يلي:

الفرع الأول: دراسات حول التقديرات المحاسبية.

الدراسة 1: دراسة عبد الوهاب وائل محمد "تأثير التناقضات المحاسبية على جودة التقرير المالي" في المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة و المراجعة "الواقع و التحديات" جمعية المحاسبين و المراجعين بالكويت خلال الفترة من 12/03 الى 2014/12/04م، الكويت.

هدفت الدراسة إلى: تبيان التقديرات المحاسبية و طبيعتها و التعريف بها و بأساليبها و طرق تقدير بنودها، ومدى تأثير التناقضات المحاسبية على جودة المحتوى الإخباري للتقرير المالي.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- إن التقديرات المحاسبية من الأمور التي يصعب تجنبها تماما و بالتالي فهي توفر مجالا خصبا لممارسات إدارة الأرباح و إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- وجود عدد من البدائل لمعالجة البنود المالية التي تتسم بها معايير المحاسبة الدولية و الذي يعتبر نوعا من القصور و بالتالي تم استغلاله لإحداث تحريفات جوهرية على القوائم المالية؛
- ضرورة إتباع خطوات و آليات محددة لمراجعة مدى معقولية التقديرات المحاسبية و ضمان عدم وجود أي مخاطر أو تحريفات في القوائم المالية بسبب التقديرات المحاسبية.

الدراسة 2: دراسة يوسف احمد محمد 1999 "اثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة

القوائم المالية "المجلة العلمية لكلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة قطر العدد. 10

هدفت الدراسة إلى: أن التقديرات المحاسبية تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع العملي للبيئة المحيطة، و ينعكس أثرها على القوائم المالية لتحسين درجة الثقة في التقديرات المحاسبية و من ثم معلومات التقارير المالية.

خلصت الدراسة عدة نتائج من أهمها:

- توصلت أن هذا النموذج الفعال في التوصل إلى معلومات تعتمد على دقة التقديرات المحاسبية؛
- توصلت إلى أن قرار الاستثمار يحسن بزيادة التقديرات المحاسبية؛
- توصلت أيضا إلى أن استخدام التقديرات المحاسبية في التقارير المالية ازداد بسبب متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية.

الدراسة 3: احمد رجب عبد المالك عبد الرحمان، أسامة محمد صالح محمد "مدى إسهام دقة

التقديرات

المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية" مجلة أما ربابك "العلمية الصادرة عن الأكاديمية

الأمريكية العربية للعلوم و التكنولوجيا، المجلد 7، العدد 23، سنة 2016

هدفت الدراسة إلى: كهدف رئيسي أولي من خلال دراسة تحليلية للتقديرات المحاسبية، أما الهدف الرئيسي

الثاني من خلال الدراسة الميدانية أي اختبار فروض البحث و ذلك للتعرف على مدى إسهام دقة إعداد التقارير المحاسبية و التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية و أيضا التطرق إلى أدبيات المحاسبية و التقديرات المحاسبية و التركيز على أهم العوامل المؤدية إلى دقة التقديرات المحاسبية.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

-من ضروري التحري بدقة و الابتعاد عن التحفيز و الحكم الشخصي في معالجة التقديرات المحاسبية؛
-من الضروري تفعيل قواعد حكومة الشركات بشركات المساهمة العامة المدرجة لضبط عملية التقديرات المحاسبية؛
-من الضروري أيضا إصدار قواعد ملزمة تركز على الإفصاح الإلزامي في الإيضاحات للتقديرات المحاسبية.

الفرع الثاني: دراسات حول أسلوب التقدير الذاتي

الدراسة 1: دراسة حواش سعيدة و عبد القادر خداوي أميرة "دور التدقيق الداخلي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي" مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية و محاسبية ، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة ، خميس مليانة 2017-2018

هدفت الدراسة إلى: توضيح أسلوب التقدير الذاتي و ما يمكن أن تؤديه الجهود التدقيقية عند تكاملها في إنجاح هذا الأسلوب و بالتالي يعكس أثرها في ترشيد القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية في المديرية العامة للضرائب.

-إبراز السمات الايجابية و الميزات التي يتمتع بها هذا أسلوب التقدير الذاتي عند وضعه حيز التنفيذ؛
-بيان أهمية أسلوب التقدير الذاتي في ترشيد قرارات الإدارة الجبائية ؛
-بيان مدى أهمية التدقيق في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

-يتطلب تطبيق أسلوب التقدير الذاتي تمتع المدقق بكفاءة علمية و خبرة علمية كافيتين تؤهله لإنجاح هذا الأسلوب مع ضرورة توافر العدد الكافي من المدققين و المخمنين من اجل المعاملات الضريبية بأسرع وقت ؛

-من ضمن الوسائل المهمة لإنجاح تقنية أسلوب التقدير الذاتي هو إنشاء قسم رقابي فعال و كفء، يكون رادعا مهما لكل المتلاعبين.

الدراسة 2: عبد لرحماني ثورية ، تكامل التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و دوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، سنة 2016-2017.

هدفت الدراسة إلى: إبراز مساهمة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحسين نظام المعلومة المحاسبية و اثر ذلك على تحسين نوعيتها .

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- يهدف التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي إلى التأكد من فعالية نظام الرقابة و هذا من خلال دراسته و تقييمه لنقاط القوة و الضعف؛
-من ضمن فوائد التكامل بين التدقيقين الداخلي و الخارجي التعرف أفضل على معايير المحاسبة و التدقيق و أيضا كسب رضا الطالبين لخدمات التدقيق؛
-يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال دوره الايجابي في ملائمة و موثوقية المعلومة المحاسبية.

الدراسة 3: المحاسب القانوني م.م.علي محمد علي البازي ، مجلة كلية التراث العدد العاشر، الارتقاء بمؤهلات مدققي قسم الرقابة و التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لإمكانية نجاح أسلوب التقدير الذاتي.

هدفت الدراسة إلى: تقويم المؤهلات العلمية للعاملين في قسم الرقابة و التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بما يتيح الفرصة للاستغناء عن تطبيق أسلوب التقدير بموجب الضوابط و تطبيق أسلوب التقدير الذاتي بدلا عنه، بما يعزز الثقة بين المكلف والسلطة الضريبية ولكافة المكلفين بدفع الضريبة بمختلف أنشطتهم؛

وضع مقترحات لتفعيل دور الرقابة و التدقيق الداخلي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي. خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: تشير نتائج الدراسة التحليلية للمؤهلات العلمية أن اغلب الموظفين في قسم الرقابة و التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب إلى خبرة علمية طويلة ، وبعيدا عن المؤهل العلمي الذي يعطي الدلالة على انحسار القبول للطاقت الشابة في هذا المجال والبقاء على أشخاص يعملون وفق إطار روتيني قديم لا يتناسب والأحداث المتطورة للعمل في المجال الضريبي عموما و التذقيقي خصوصا.

الدراسة 4: محمد سلمان عبود الزهيري" اثر العناية المهنية لمراقب الحسابات في تفعيل التحاسب الضريبي بأسلوب التقدير الذاتي "مجلة الإدارة و الاقتصاد العدد 106 سنة 2016

هدفت الدراسة إلى: بيان فائدة وأهمية الأساليب الحديثة في التقدير الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي. خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إن عدم توافر إمكانية عملية الفحص الضريبي بشكل عينات على المكلفين المشمولين بهذا الأسلوب بسبب الظروف الأمنية وهذا يعتبر خلل رئيسي تواجهه الإدارة الضريبية في تطبيق أسلوب التقدير الذاتي.

الدراسة 5: منذر سليمان خالد جرادات " اثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل و المبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن جامعة الدلمون للعلوم و التكنولوجيا، كلية العلوم الإدارية و المالية المملكة الأردنية الهاشمية. 2012

هدفت الدراسة إلى: بيان مدى الالتزام الضريبي للمكلفين بالدفع الضريبي مع تبيان زيادة ثقة هذا الأخير بالإدارة الضريبية وأيضا مدى تحصيل الضرائب بسبب الشكاوي المرفوعة والمحولة إلى المحاكم للنظر والفصل فيها.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

-تبيان اختلاف وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل حول التحصيلات الضريبية نظرا لعدة عوامل متحركة فيها؛
-زيادة تحصيلات دائرة ضريبة الدخل عائد إلى تمتع المدقق بمهارات تدقيق عالية في الحسابات الضريبية.

الدراسة 6: محمد علي داود الخرسان "المعهد التقني الناصرية "تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"

هدفت الدراسة إلى: تسليط الضوء على مفهوم و مزايا و صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي وتوضيح آلية تطبيق نظام التقدير الذاتي وأيضا ضمان التطبيق الجيد لنظام التقدير الذاتي مع كيفية الاستفادة من نظام العقوبات.

خلصت الدراسة لعدة نتائج من أهمها:

-يساعد نظام التقدير الذاتي على زيادة أهمية مهنة المحاسبة لان الإدارة الضريبية تعد أهم المستخدمين لمخرجات المحاسبة؛
-إن تحويل وظائف التقدير و احتساب الضريبة من السلطات الضريبية إلى المكلفين بدفع الضريبة يعد أهم النقاط المهمة لنظام التقدير الذاتي.

المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة.

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى ذكر أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة لها.

أوجه التشابه:

-مساهمة أسلوب التقدير الذاتي في خلق الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية؛
- تفعيل دور مصلحة التدقيق الخارجي عند تطبيق أسلوب التقدير الذاتي؛
- دراسة مدى أهمية مصداقية التقديرات المحاسبية من خلال تطبيق أسلوب التقدير الذاتي؛
-كما ركزنا على المحددات الأساسية المتحكمة في التقديرات المحاسبية ومدى إمكانية تجسيدها و تطبيقها.

أوجه الاختلاف:

- هذه الدراسات لم تغطي جميع الجوانب الهامة و خاصة علاقة التدقيق الخارجي بأسلوب التقدير الذاتي، خاصة في كيفية التعامل مع صعوبات تطبيق هذا الأخير؛
- تختلف هذه الدراسات عن دراستنا من حيث عينة الدراسة التي تناولناها فقد شملت على مجموعة من الأساتذة و الدكاترة الجامعيين بالإضافة إلى مهن أخرى؛
- تتضمن الدراسة بعض التفاوتات في مضمونها و في متغيراتها.

خلاصة الفصل

من خلال ما رأيناه حول التدقيق الخارجي الذي هو عبارة عن عملية منتظمة تهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية التي تخص المنشآت الاقتصادية، التي تبحث دوما عن طرق و أساليب إعداد تقديراتها المحاسبية التي تدرج في هذا الإطار، تلجأ المؤسسة الاقتصادية أحيانا إلى التغيير في التقدير المحاسبي الذاتي الذي يعد تصحيحا لتقديراتها المحاسبية و نتاج للتطورات جديدة التي يندرج منها أسلوب التقدير الذاتي الذي ينبثق عن التقديرات المحاسبية و الذي يتمثل في تقدير المكلف بالضريبة لنفقاته و دخله و وعائه و تقديم كشفه للإدارة الجبائية ، حيث قامت المنشآت الاقتصادية بالتعاون مع الإدارة الضريبية بإنشاء قسم رقابي فعال و كفء يكون رادعا للمكلفين بالضريبة و الذين يتلاعبون في تصريحاتهم الجبائية الكتابية ، لأن التدقيق الضريبي الذي يسبق تطبيق أسلوب التقدير الذاتي يعد أمرا ضروريا لا بد منه، لتقليص الفجوة الضريبية و تحقيق الإذعان الضريبي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

تمهيد

بعد استيفائي للجزء الأول من الدراسة المتمثل في الجانب النظري؛ حيث تطرقت فيه إلى الخلفية

النظرية للدراسة، حيث تناول الفصل الأول من الدراسة دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية ثم استقرأ أهم الدراسات السابقة التي شملت مواضيع تصب في نفس سياق الدراسة سواء كانت محلية أو أجنبية، مع توضيح ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

لتحقيق أهداف الدراسة قمت بتصميم استمارة استبيان تتضمن ثلاثة محاور، كل محور يتكون من ستة عبارات إلى سبعة مغلقة، المحور الأول يعبر عن التدقيق الخارجي، والمحور الثاني يعبر عن أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية، أما المحور الثالث فقد تضمن دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية. قمت بتوصيل الاستبيان في نسخته الورقية للمعنيين بالدراسة عن طريق التسليم اليدوي بمقابلتنا لهم، أو الاستعانة ببعض الزملاء، كما تم إرسال استمارة الاستبيان الإلكتروني إلى الذين لم نصل إليهم.

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهجية الدراسة، أفراد مجتمع الدراسة وعينتها، بالإضافة إلى أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن الأساليب الإحصائية المستخدمة، بالإضافة إلى تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، ومناقشة نتائجها. وقد تم تقسيم هذا الفصل على النحو الآتي:

-المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛

-المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

في هذا المبحث سأعمل على توضيح المنهجية التي اعتمدت في البحث؛ من حيث تبيان متغيرات الدراسة مع تحديد مجتمع وعينة البحث، أدوات جمع البيانات، والأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل.

المطلب الأول : عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كل الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق سواء كانوا من الأكاديميين أو المهنيين وقف اختياري على هذا المجتمع بغية الوصول إلى أكبر قدر من الآراء لإثراء بحثنا الرامي لدور التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي. ويمكن تقسيم هذه الفئات كالآتي:

-**الفئة الأولى:** الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين)؛

-**الفئة الثانية:** المهنيين المعتمدين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين).

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع موضوع الدراسة سواء بالرفض أو لتماطل، فحاولت التماشي مع عدد الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس مستوى معين من رؤى مجتمع الدراسة. من بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة:

-وجود أساتذة وطلبة دراسات عليا متحصلين على اعتماد محافظ حسابات أو يزاولون تربية من أجل نيل هذه الشهادة؛

-وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والتدقيق؛

-وجود مهنيين متحصلين على شهادات أكاديمية عليا.

الجدول رقم 2: عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100 %	50	الاستثمارات الموزعة
08 %	04	الاستثمارات المفقودة أو المهملة
00	00	الاستثمارات الملغاة
08 %	04	الاستثمارات الواردة بعد أجل
100 %	42	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

الملاحظ من خلال الجدول (1.2)، أنه قد تم توزيع 50 استمارة استبيان على العينة، وأنه كانت هناك 04 استمارات فقدت أو أهملت من طرف أفراد العينة بسبب عدم مبالاتهم بالدراسة، وبسبب عدم اطلاع العديد منهم على موضوع الدراسة المتضمن لدور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية، في حين بلغ عدد الاستمارات الواردة بعد أجل 04 استمارات ولم تستخدم بسبب تأخرها لمدة طويلة فانتظارها أدى إلى تعطيل الدراسة فقررنا تفاديها، أما بالنسبة للاستمارات المسترجعة التي صالحة فكانت 50 استمارة وهي تمثل العدد الكافي لإجراء الدراسة.

2. أدوات الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع والمتمثلة في آراء وجهات نظر مجموعة من الأكاديميين والمهنيين.

1.2. أدوات جمع البيانات

لكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مر إعدادها وتوزيعها على عدة مراحل كالآتي:

1.1.2. مرحلة التصميم الأولي

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة، مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، وقد راعت في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس؛
- استعمال اللغة السليمة؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على الأساتذة المحكمين المختصين في المحاسبة والتدقيق؛ بهدف التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، وقد تم الرد على الأسئلة من طرف الأساتذة (أنظر الملحق رقم 02)

2.1.2. مرحلة التصميم النهائي

بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، قمت بتصحيح الأخطاء وتعديل الاستبيان، وذلك بالاستغناء عن بعض الأسئلة غير المتعلقة بالموضوع، وإضافة أسئلة لتغطية جوانب أخرى مهمة كانت مهملة من البحث، وبذلك قمت بالتصميم النهائي للاستبيان

3.1.2. مرحلة توزيع الاستبيان

قمت بتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة وذلك عن طريق:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛

- التسليم المباشر لبعض الأساتذة والمهنيين؛

- الاستعانة ببعض الزملاء.

2.2. محتوى الاستبيان

تم إعداد استبيان حول "دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية" (دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين)، وهو يتكون من جزأين هما:

- **الجزء الأول:** يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب، واحتوى هذا الجزء على خمس فقرات

هي (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.

- الجزء الثاني:** وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 19 سؤالاً، موزع على 03 محاور:
- ✓المحور الأول: يحتوي على 06 أسئلة، وهي متعلقة بالتدقيق الخارجي في الجزائر؛
 - ✓المحور الثاني: يحتوي على 07 أسئلة، وهي متعلقة بأخذ أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية؛
 - ✓المحور الثالث: يحتوي على 06 أسئلة، وهي متعلقة بدور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم 3: محاور الاستبيان وعدد عبارات "19"

الترتيب	عنوان المحور	عدد العبارات
1	التدقيق الخارجي	06
2	أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية	07
3	دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية	06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

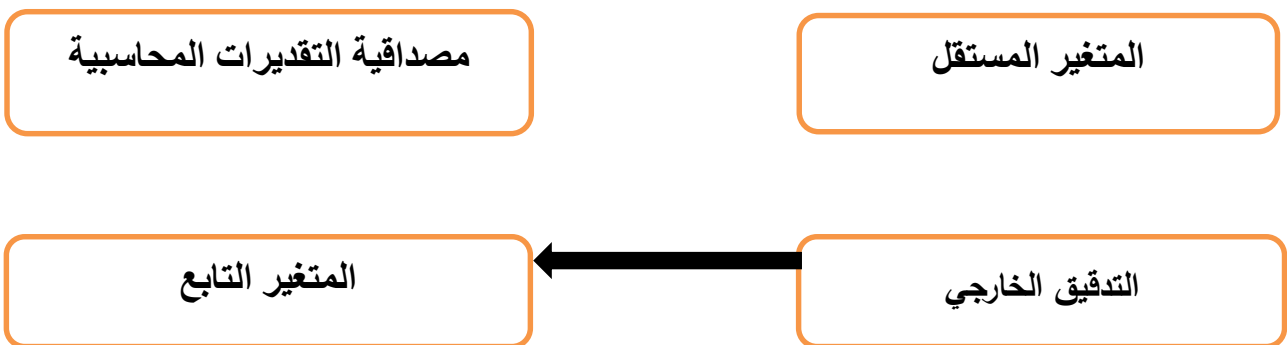
3. متغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة في التحليل

أحاول توضيح أهم متغيرات الدراسة بالإضافة إلى تبيان الأدوات المستعملة في تحليل النتائج

1.3. متغيرات الدراسة

من مشكلة وأهداف الدراسة قمت بوضع نموذج للدراسة، يوضح العلاقة بين المتغيرات الفرعية التابعة والمشتقة من المتغير التابع الرئيسي وهو التدقيق الخارجي، وبين المتغيرات الفرعية المستقلة المشتقة من المتغير المستقل الرئيسي وهو مصداقية التقديرات المحاسبية

الشكل رقم 2: مخطط بياني يوضح نموذج الدراسة ومتغيراتها



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

2.3. الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل

من حيث الأدوات المستعملة في تحليل البيانات، فقد استعملت برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتفريغ بيانات الاستبيانات المجمع ومعالجتها إحصائياً. أما من حيث أسلوب التحليل فقد اعتمدت على كل من الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لمعالجة البيانات والوصول لنتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية تفسرها.

اعتمدت على الإحصاء الوصفي بهدف تحليل البيانات من خلال:
- التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛
- مقاييس النزعة المركزية المتمثلة في حساب المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الاستبيان وكذا المحاور لمعرفة أين تتمركز الإجابات أو اتجاهها؛
- مقاييس التشتت بحساب الانحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الاستبيان، وكذا المحاور لقياس مدى تشتت الإجابات وتباعدها عن بعضها البعض أو بعدها عن مركز النزعة المركزية.
اعتمدت على الإحصاء الاستدلالي بهدف تحليل البيانات من خلال:

- استخدام معامل ألفا كرومباخ، لاختبار ثبات وصدق الاستبيان، بقياس درجة ثبات وصدق عباراته وعدم تناقضها مع نفسها وقدرتها على إعطاء إجابات متوافقة، وتعتبر درجة 0.60 هي أصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا كرومباخ، وأن أفضل قيمة تتراوح بين (0.70 إلى 0.80) وكلما زادت قيمته عن 0.80 كان ذلك أفضل؛
- استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Simple T-Test) لاختبار فرضيات الدراسة، بمقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية مع المتوسطات الحسابية المرجحة، وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\text{Sig}(\alpha) \leq 0.05$ ؛
- دراسة إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الإجابات بتغير خصائص عينة الدراسة بقياس تباين إجاباتها باستخدام اختبار (One-Way Anova) عند مستوى دلالة $\text{Sig}(\alpha) \leq 0.05$ ؛
- معامل الارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

مقياس ليكارت الخماسي

لتحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة كمية، قمت باستخدام مقياس ليكارت الخماسي، إذ قمت بإعطاء إجابة كل عبارة يتضمنها الاستبيان أوزان تتراوح من 01 إلى 05 حسب درجة موافقة أو عدم موافقة المستجوب في المحاور الثلاث. كما قمت بإعطاء وزن ترتيبي للأوزان الخمسة السابقة لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية واقتراض متوسط حسابي مرجح، بهدف مقارنته مع المتوسط الحسابي الفعلي المستمد من تحليل إجابات الاستبيان، والبحث فيما إذا كان هناك فرق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05.

الجدول رقم 4: مقياس ليكارت الخماسي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي المرجح

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1.79-1]	[2.59-1.80]	[3.39-2.60]	[4.19-.3.40]	[5-4.40]

المصدر: بالاعتماد على معطيات spss

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث فحص صدق وثبات الأداة، فمن ناحية صدق الاستبيان يتضمن النتائج الخاصة بصدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان، ومن حيث ثبات الاستبيان يتضمن معامل ألفا كرومباخ. كما سيتم في هذا المبحث تفريغ بيانات الاستبيان المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية من الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

1. صدق الاستبيان

يعبر عن قدرة هذه الاستبانة على انجاز وقياس ما وصفت إليه، ويتم ذلك من خلال إجراء اختبارين هما الاتساق الداخلي والصدق البنائي.

1.1. الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لكل مجال، وذلك بحساب معاملا لارتباط بين كل فقرة والمجال التابع له.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

1.1.1. الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: "التدقيق الخارجي"

يبين الجدول (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، بحيث يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية أقل من 0.05 .

الجدول رقم 5:الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	المحور الأول: التدقيق الخارجي	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	عملية التدقيق في الجزائر تواكب التطورات الدولية	0.721	0.000
2	يؤثر التدقيق الخارجي على كفاءة و جودة الأداء المحاسبي	0.922	0.000
3	التدقيق الخارجي يقلل من الفجوة الضريبية و تحقيق الإذعان الضريبي	0.929	0.000
4	الاعتماد على معايير محددة يساعد على تحديد أهداف و وظيفة التدقيق الخارجي	0.924	0.000
5	يهدف التدقيق الخارجي إلى تحديد الانحرافات و التأكد من صحة القيود المحاسبية	0.891	0.000
6	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات التدقيق الخارجي	0.843	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يوضح الجدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "التدقيق الخارجي" والمعدل الكلي لفقراته؛ والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من مستوى (0.05) ومعامل الارتباط لكل فقرة يتراوح بين (0.7) و (0.9) وهو أكبر من (0.5) حيث ذلك يدل على وجود ارتباط قوي وبذلك نقول أن فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت له.

2.1.1. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: "أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات

المحاسبية"

يبين الجدول (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، بحيث يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية أقل من 0.05 .

الجدول رقم 6:الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	المحور الثاني	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تقع مسؤولية قياس و تغيير التقديرات المحاسبية على عاتق الإدارة	0.950	0.000
2	فقدان الثقة و المصدقية في المعلومات المحاسبية نتج عنه تنوع في الريح المحدد في معايير هذه التقديرات	0.920	0.000
3	أسلوب التقدير الذاتي مبني على أساس الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية وأيضا تقديراته المحاسبية	0.901	0.000
4	من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق و فحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتهم الضريبية	0.895	0.000
5	من الصعب تجنب بعض البنود الموجودة في القوائم المالية لأنه من الصعب تجنب تقديراتها المحاسبية	0.901	0.000
6	يساهم نظام التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري من خلال تحديد المكلف لوعائه الضريبي و القيام بتقديراته المحاسبية	0.940	0.000
7	من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي انعدام كفاءة بعض المكلفين بسبب المستوى التعليمي	0.940	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يوضح الجدول (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من عناصر التقديرات المحاسبية"، والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من مستوى (0.05) ومعامل الارتباط لكل فقرة أكبر من (0.5) وذلك يدل على وجود ارتباط قوي وبذلك نقول إن فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت له.

3.1.1. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: " دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية"

يبين الجدول (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، بحيث يبين معاملات الارتباط عند مستوى معنوية أقل من 0.05 .

الجدول رقم 7:الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	المحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية	0.623	0.000
2	المحاسبية الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات	0.922	0.000
3	يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي	0.929	0.000
4	وجود أخطاء في التدقيق الخارجي يؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية	0.924	0.000
5	توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية	0.841	0.000
6	التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية يؤدي إلى صعوبة القيام بعملية لتدقيق الحسابات	0.843	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يوضح الجدول رقم(7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية، والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين معاملات الارتباط عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من مستوى (0.05) ، ومعامل الارتباط لكل فقرة يتراوح (من 0.6 الى 0.9) وهو أكبر من(0.5) وذلك يدل على وجود ارتباط قوي وبذلك نقول أن فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت له.

2.1.صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وذلك بحساب معامل الارتباط.

الجدول رقم 8:الصدق البنائي (علاقة المحور بمجموعة عبارات المحاور)

رقم المحور	اسم المحور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	التدقيق الخارجي	0.991	0.000
2	أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية	0.988	0.000
3	دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية	0.922	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يبين الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط(R) المبينة عند مستوى الدلالة (0.05) ، حيث أن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0.05) ، ومعامل الارتباط لكل فقرة أكبر من 0.5 ما يدل على قوة الارتباط للمحاور، وبذلك تعتبر كل المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

2. ثبات الاستبيان

يرمي اختبار ثبات الأداة إلى التحقق من إمكانية الحصول على نفس المعلومات في حالة توزيعها على نفس العينة وفي نفس الظروف، ويعد معامل الثبات ألفا كرومباك أحد أهم وسائل قياس الثبات، ونذكر بأن معامل الثبات ألفا يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد، فإن لم يكن هناك ثبات في الاستبيان فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.

حساب ثبات الاستبيان ككل:

الجدول رقم 9: معامل ألفا كرومباك

عدد العبارات	ألفا كرومباك	الصدق
19	0.83	0.91

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

من الجدول (9) نلاحظ أن معامل ألفا يصل إلى 0.83 حيث تعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات، وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان، وهذا يعني أننا إذا وزعنا هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وب نفس حجم العينة فإن النتائج تكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها وذلك باحتمال 91%.

يمكن استنتاج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 10: معامل ألفا كرومباك لكل محور

معامل ألفا كرومباك	محاور الاستبيان
0.81	المحور الأول: التدقيق الخارجي
0.76	المحور الثاني: أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية
0.79	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يتضح من هذا الجدول (10) أن معاملات ألفا كرومباك تراوحت بين 0.79 و 0.81 لمحاور الدراسة حيث نلاحظ أن جميعها مرتفعة وهي قريبة من الواحد، حيث تعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات وتدل على اتساق داخلي للاستبيان، وبذلك نكون قد أكدنا من صدق وثبات استبيان الدراسة والمتعلق بدور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية.

يمكن من خلال الجدول السابق أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كرومباك مثلما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: صدق محاور الاستبيان

جذر معامل ألفا	محاور الاستبيان
0.9	المحور الأول: التدقيق الخارجي
0.87	المحور الثاني: أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية
0.88	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

اتطرق إلى عرض وتحليل النتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية التي تصف عينة الدراسة من حيث السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية، بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية مدعمة بأشكال توضيحية. الهدف من تقسيم هذا وصفي لخصائص عينة الدراسة هو معرفة طبيعة ونوعية البيانات المجمعة للحكم على درجة الثقة بها، بالإضافة لقياس إجابات أفراد العينة حسب اختلاف خصائصها، واختبار وجود تباين في الإجابات بتغير هذه الخصائص.

الجدول رقم 12: وصف خصائص عينة الدراسة

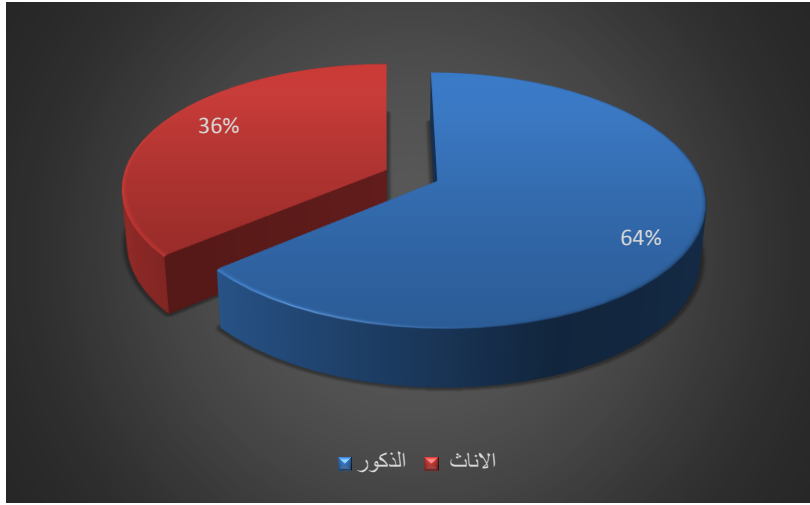
النسبة	المجموع	التكرار	معيار التوزيع	
64	50	32	ذكر	الجنس
36		18	أنثى	
8	50	4	أقل من 23 سنة	السن
78		39	من 23 إلى 13 سنة	
14		7	أكثر من 13 سنة	
28	50	14	دكتوراه	المؤهل العلمي
46		23	ماجستير	
20		10	ليسانس	
6		3	شهادة مهنية أخرى	
62	50	31	أستاذ جامعي	الخبرة المهنية
18		5	خبير محاسب	
8		4	محافظ حسابات	
12		6	محاسب معتمد	
26	50	13	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
20		10	من 5 إلى 10 سنوات	
46		23	من 10 إلى 15 سنة	
8		4	من 15 إلى 20 سنة	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

الجنس

يتم هذا التوزيع وفق الجنس لعينة الدراسة، حيث قمنا بتقسيم الجنس إلى فئتين ذكر و أنثى ، فيما يتعلق بتغير الجنس فقد تحصلت على 64% بالنسبة للفئة الذكورية و 36% بالنسبة للفئة أنثوية وذلك بسبب توزيع استمارة الاستبيان على مستوى جامعة الجيلالي بونعامة ، وهي نتيجة منطقية لأن هاتين الفئتين تسعيان أكثر من غيرها للبحث عن المعرفة واثبات الكفاءة من خلال التجاوب الكبير في الإجابة عن عبارات الاستبيان من قبل الفئتين.

تمت ترجمة النتائج الواردة في الجدول السابق في شكل بياني، وذلك كالآتي:
الشكل رقم 3: عينة الدراسة حسب متغير الجنس



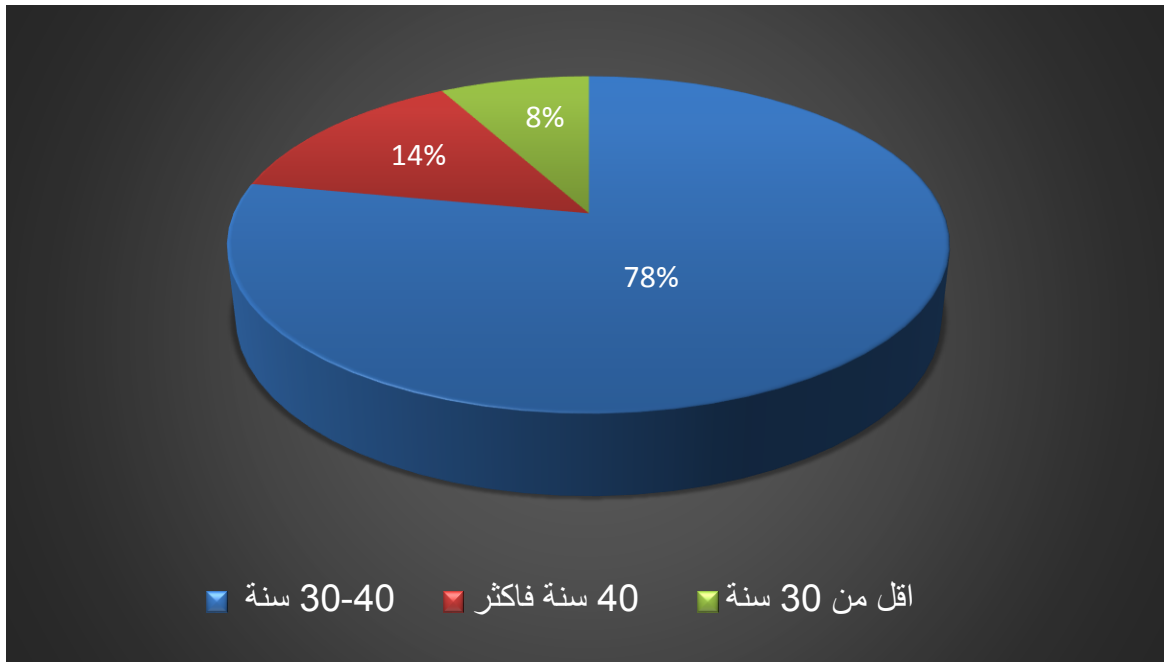
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

3.2. السن.

يتم هذا التوزيع وفق الفئات العمرية لعينة الدراسة، حيث قمت بتقسيم السن إلى ثلاث فئات يتراوح مدى كل منها 10 سنوات، فيما يتعلق بمتغير السن فقد تحصلت الفئة (أقل من 30 سنة) على أعلى نسبة بواقع، 8% وذلك بسبب توزيع استمارة الاستبيان على مستوى جامعة جيلالي بونعامة للفئة (من 30 إلى 40 سنة) بنسبة 78% من أفراد عينة الدراسة، وهي نتيجة منطقية لأن هاتين الفئتين تسعيان أكثر من غيرها للبحث عن المعرفة واثبات الكفاءة من خلال التجاوب الكبير في الإجابة عن عبارات الاستبيان، وفي الأخير الفئة (أكثر من 11 سنة) وذلك بنسبة 14%.

تمت ترجمة النتائج الواردة في الجدول السابق في شكل بياني، وذلك كالآتي:

الشكل رقم 4 : عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

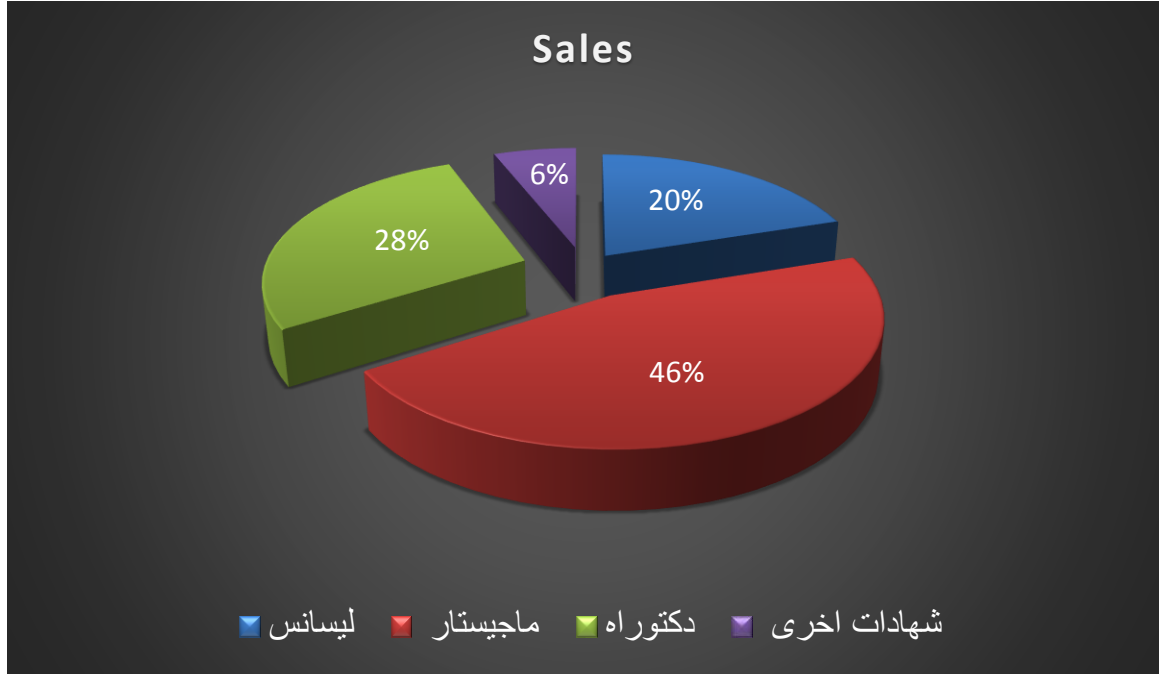
2.3. المؤهل العلمي

يتم هذا التوزيع وفق المؤهل العلمي لعينة الدراسة، حيث تم تقسيم العينة إلى أربعة فئات، وذلك كما هو موضح في الجدول السابق :

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن شهادة الماجستير هي الحائزة على النسبة الأكبر بنسبة % 46 على صعيد الشهادات المحددة، وهذا عائد إلى أن أغلبيتهم أساتذة مساعدين بالجامعة. أما المرتبة الثانية كانت لحملة شهادة الدكتوراه بنسبة 28 % وهم في نفس الوقت طلبة دكتوراه يعملون كأساتذة مساعدين. تليها فئة حملة شهادة الليسانس بنسبة % 20، هذا ما يعطي الدراسة طابع أكاديمي يتماشى والتطورات الحديثة مع مجريات المهنة على المستوى المحلي والدولي، وهذا يعود في نظرنا إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين زاولوا التدريب المهني الذي يشترط فيه شهادة الليسانس فقط، أما الشهادة المهنية الأخرى المتحصل عليها من الجامعات أو معاهد التكوين كانت تمثل أقلية أفراد العينة وذلك بنسبة 6. %

تمت ترجمة النتائج الواردة في الجدول السابق في شكل بياني، وذلك كالآتي:

الشكل رقم 5: عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

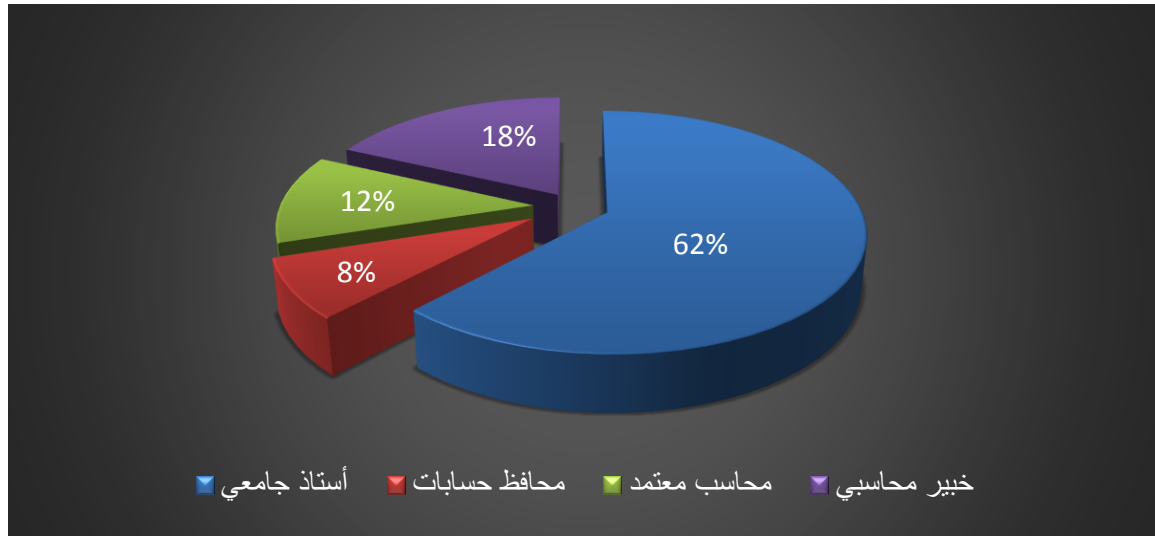
3.3. الوظيفة

يعتمد في هذا التوزيع على متغير الوظيفة، حيث تم تقسيم عينة الدراسة وفق هذا المتغير إلى أربع فئات، بحيث تم توضيح ذلك في الجدول السابق:

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة (أستاذ جامعي) بنسبة 62%، وذلك عائد إلى توزيع استمارة الاستبيان على مستوى جامعة خميس مليانة، تليها فئة (خبير محاسبي) بنسبة 18%، ثم فئة (محاسب معتمد) بنسبة 12% وفي الأخير فئة (وظيفة أخرى) بنسبة 8%، وهي تمثل أقلية أفراد العينة.

تمت ترجمة النتائج الواردة في الجدول السابق في شكل بياني، وذلك كالآتي:

الشكل رقم 6: عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



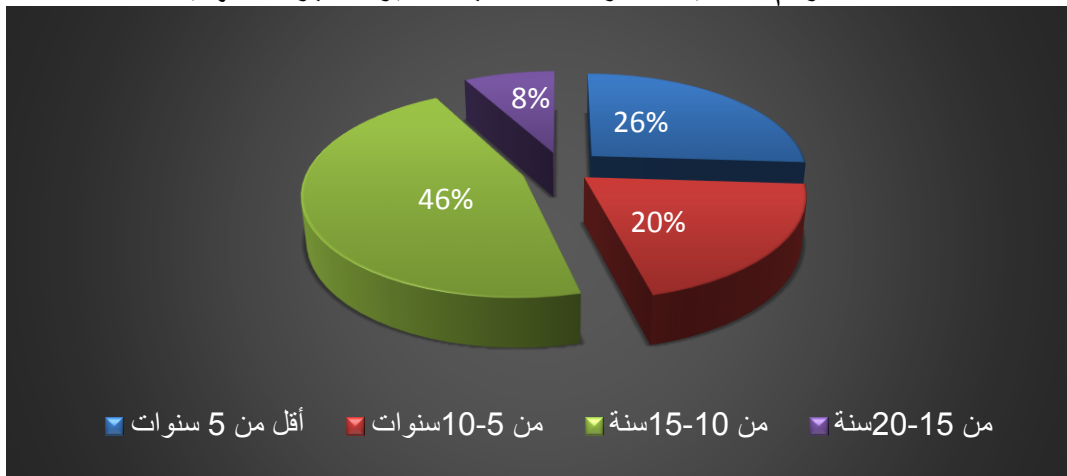
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

4.3. الخبرة المهنية

يعتمد في هذا التوزيع على الخبرة المهنية، حيث قمنا بتقسيمها إلى أربع فئات مدى كل منها 05 سنوات، بحيث يتم توضيح ذلك الجدول الآتي

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة، نلاحظ اختلاف النسب المئوية بين مستويات الخبرة المهنية للعينة، حيث كانت أعلى نسبة للفئة (من 10 إلى 15 سنوات) بنسبة 46% تليها في المرتبة الثانية الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 26%، في حين بلغت فئة (من 5 إلى 10 سنة) نسبة 20%، في حين أن الفئة (من 10 إلى 20 سنة) مثلت نسبة 8% من أفراد العينة. تمت ترجمة النتائج الواردة في الجدول السابق في شكل بياني، وذلك كالآتي:

الشكل رقم 2: عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سيتم عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المتعلقة بكل محور واختبار الفرضيات المتعلقة بهم، وكذا سأدرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية وذلك حسب المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

1.التدقيق الخارجي

سأطرق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الأول المتعلق بالتدقيق الخارجي، عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها واعطائها المبررات المناسبة .

بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية الأولى والتي تنص على "هل هناك للتدقيق الخارجي اثر في تحسين التقديرات المحاسبية،" وذلك باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) لاختبار صحتها، وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية، وفق قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{sig}(\alpha) > 0.05$

✓ قبول الفرضية البديلة إذا كانت $\text{sig}(\alpha) < 0.05$.

كما سأدرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي، ANOVA، وذلك حسب المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في، الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

الجدول رقم 13: نتائج الاستبيان حول المحور الأول

العبارة		التكرار والنسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. عملية التدقيق في الجزائر تواكب التطورات الدولية		(ت)	8	16	5	21	16	3.9600	0.9465	غير موافق
		(%)	42	16	10	32				
2. يؤثر التدقيق الخارجي على كفاءة وجودة الأداء المحاسبي		(ت)	1	16	7	11	15	3.4600	1.2811	موافق
		(%)	2	32	14	22	30			
3. التدقيق الخارجي يقلل من الفجوة الضريبية و يحقق الإذعان الضريبي		(ت)	6	1	1	24	19	4.1200	0.9392	موافق
		(%)	12	2	2	48	38			
4. الاعتماد على معايير محددة يساعد على تحديد أهداف ووظيفة التدقيق الخارجي		(ت)	5	1	1	33	11	4.0000	0.8082	موافق
		(%)	10	2	2	66	22			
5. يهدف التدقيق الخارجي إلى تحديد الانحرافات و التأكد من صحة القيود المحاسبية		(ت)	3	6	6	29	12	4.0000	0.7826	موافق
		(%)	6	12	12	58	24			
6. فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات التدقيق الخارجي		(ت)	7	4	4	29	10	3.8400	0.9110	موافق
		(%)	14	8	8	58	20			
المتوسط العام للمحور الأول								3.8967	0.4748	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

تحليل نتائج المحور الأول

الاتجاه العام لإجابات هذا المحور كان (موافق) بالاعتماد على نتائج الجدول السابق، إذ اتفق أفراد العينة على أن هناك عملية تدقيق تمتاز بالكفاءة و تعد وفق لمعايير محددة بهدف تحديد الانحرافات و التأكد من القيود

المحاسبية، وكان المتوسط الحسابي **3.89** وهذه القيمة تنتمي للفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (موافق)، أما الانحراف المعياري **0.4749** فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات

بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن أغلبية الأفراد أجابوا بغير موافق بنسبة %42 ، مما يعني أن هناك اختلاف في الآراء حول أن عملية التدقيق في الجزائر تواكب التطورات الدولية، ونسبة %16 كانوا محايدون في الإجابة على هذا السؤال، أما نسبة الذين أجابوا بموافق بشدة بلغت %10، ونسبة الذين أجابوا بموافق بشدة %32 أي 16 فرد فقط. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.96 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.9467 فيدل على وجود تباين في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن أغلبية الأفراد لم يوافقوا على أنه يوجد تأثير للتدقيق الخارجي على كفاءة و جودة الأداء المحاسبي بنسبة %32 في حين %2 من العينة أجابوا بغير موافق بشدة حول تأثير التدقيق الخارجي بكفاءة الأداء المحاسبي، و %14 من العينة التزموا الحياد في الإجابة عن هذا السؤال، و %22 من أفراد العينة موافقون بشدة، وأخيرا %30 موافقون بشدة على هذا السؤال. بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.46 وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه (موافق)، وأما الانحراف المعياري **1.128** فيدل على وجود تباين في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للإجابتين موافق وموافق بشدة بنسبة %18 و %38 على التوالي، وذلك لمعرفة إذا كان التدقيق الخارجي يقلل من الفجوة الضريبية و يحقق الإذعان الضريبي، أما بالنسبة إلى الذين أجابوا بغير موافق كانت بنسبة %12، و %2 من أفراد العينة كانوا محايدين هذه الإجابة، في حين عدم وجود إجابة غير موافق بشدة. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 1.09 وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة (موافق) ، وأما الانحراف المعياري **1.2128** فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 4: نلاحظ أن نسبة 66 % من أغلبية أفراد العينة يرون أن الاعتماد على معايير محددة يساعد في تحديد أهداف ووظيفة التدقيق الخارجي، و 2 % كانوا محايدين في الإجابة على هذا السؤال أي نسبة ضئيلة جدا، ونسبة 22 % كانوا موافقون بشدة، أما بالنسبة لإجابات غير موافق فكانت %10 وغير موافق بشدة كانت بنسبة معدومة. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4 وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه (موافق) ، وأما الانحراف المعياري 0.8081 فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن أغلبية الأفراد أجابوا بموافق بنسبة %66 و موافق بشدة بنسبة %24 مما يعني أن التدقيق الخارجي يهدف إلى تحديد الانحرافات و التأكد من القيود المحاسبية، أما بالنسبة إلى الذين أجابوا بمحايد بلغت نسبتهم أيضا %12، و بالنسبة للإجابة بغير موافق كانت بنسبة ضعيفة %6. أما بالنسبة لغير موافق بشدة فكانت معدومة ومن الإجابات السابقة نلاحظ أن معظمها يتمركز حول الإجابة موافق ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4 وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي (موافق)، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.911 فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

بالنسبة للسؤال 6: نلاحظ أن أغلبية الأفراد موافقون على أن فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات التدقيق الخارجي بنسبة 58% في حين بلغت نسبة الموافقين بشدة 20% و 14% من أفراد العينة كانوا غير موافقين لهذه الإجابة، وفي الأخير 8% أي أربعة أفراد فقط كانوا محايدون في حين انعدام نسبة غير موافق بشدة. وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.896 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول إجابة (موافق)، وأما الانحراف المعياري 0.6378 فيدل على وجود تباين نسبي في الإجابات.

النتائج المستخلصة من المحور الأول: عملية التدقيق في الجزائر لا تواكب التطورات الدولية، فقد كانت أغلبية الآراء متفقة حول الإجابة عن هذا السؤال، وفي وجهة نظري أن هذا راجع إلى أن التدقيق الخارجي يساهم إلى حد كبير في تحسين عملية التدقيق على المستوى الوطني، و بتطويره لا يساهم في مواكبة التطورات الدولية على المستوى الدولي، بل أن هناك تحسن بشكل مستمر في عملية التدقيق في الجزائر ليصل إلى مضمار تقدم عمليات التدقيق الدولية.

يؤثر التدقيق الخارجي على جودة الأداء المحاسبي من قبل أغلبية أفراد العينة المستجوبة و هذا راجع إلى انعدام كفاءة المدققين الخارجيين و عدم قيامهم بالتدقيق الفعال الذي يؤثر على جودة الأداء المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

يقلل التدقيق الخارجي من الفجوة الضريبية و يحقق الإذعان الضريبي بفعل عملية التدقيق الفعالة المنتهجة من قِبل الإدارات الضريبية محل عملية التدقيق.

الاعتماد على معايير العمل الميداني و معايير التدقيق الجزائرية يساعد على تحديد أهمية التدقيق الخارجي و نطاق عملية التدقيق و يوفر لنا عملية تدقيق ناجحة و خالية من الأخطاء و الغش.

هدف التدقيق الخارجي تحديد الانحرافات الواجب الابتعاد عنها أو تجنبها للقيام بعملية تدقيق تتسم بمصداقية عالية و التأكد من شرعية و صحة القيود المحاسبية المرتبطة بها.

إن أهم خطوات عملية التدقيق الخارجي فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للقيام بعملية تدقيق خالية من الأخطاء المحاسبية.

اختبار الفرضية الأولى للدراسة

- تنص هذه الفرضية هل هناك للتدقيق الخارجي اثر في تحسين التقديرات المحاسبية:
- الفرضية العدمية : لا يوجد اثر للتدقيق الخارجي في تحسين التقديرات المحاسبية.
- الفرضية البديلة : هناك اثر للتدقيق الخارجي في تحسين التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم 06: اختبار T للتدقيق الخارجي

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig. (bilateral)	Différencemoyenne
الفرضية 1	43.19		0.000	3.89

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{Sig}(\alpha) > 0.05$ ، إذ قدرت قيمتها ب 0.05 (5%) وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن " هناك أثر للتدقيق الخارجي في تحسين التقديرات المحاسبية "، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

اختبار تباين إجابات المحور الأول باختلاف الخصائص الديموغرافية للعينة

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول، حسب متغير الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وذلك باستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA عند مستوى دلالة 0.05 وفق قاعدة القرار التالية

-لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 0.05$ ؛

-توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 0.05$.

للقيام باختبار التباين وفق الخصائص الديموغرافية للعينة نعتمد الفرضيتين التاليتين:

-الفرضية العدمية : ليس هناك مجموعة أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد؛

-الفرضية البديلة : هناك مجموعة من الأسس و المحددات التي تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد.

الجدول رقم 15: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الأول

		Somme Des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig
sex	Intergruppes	0.003	1	0.003	0.008	9.30
	Intergruppes	19.935	48	4.15	00	00
	Total	19.938	49	00	00	00
l'âge	Intergruppes	22.2	2	1.13	2.69	7.65
	Intergruppes	19.713	47	4.19	00	00
	Total	19.938	49	00	00	00
DIPLOME OBTENU	Intergruppes	3.192	3	1.064	2.922	0.44
	Intergruppes	16.747	46	0.364	00	00
	Total	19.938	49	00	00	00
FONCTION ACTUELLE	Intergruppes	0.654	3	0.128	0.520	0.671
	Intergruppes	19.284	46	0.419	00	00

	Total	19.938	49	00	00	00
EXPERIENCE	Intergroupes	0.977	3	0.326	0.790	0.506
	Intergroupes	18.962	46	0.412	00	00
	Total	19.938	49	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

بالنسبة لمتغير الجنس: تشير نتائج الجدول (05) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ إذ جاءت قيمته ب 9.30 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية العدمية

النسبة لمتغير السن: تشير نتائج الجدول (05) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته ب 7665 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية العدمية

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: تشير نتائج الجدول (05) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ إذ جاءت قيمته ب 1.11 (4%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نقبل الفرضية البديلة و نرفض الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير الوظيفة: تشير نتائج الجدول (05) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته ب 0.67 (67%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الوظيفة، وعليه نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية: تشير نتائج الجدول (05) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ إذ جاءت قيمته ب 1.506 (50%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الجنس، السن، الخبرة المهنية، وعليه نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية العدمية.

8. أسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية

نتطرق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني المتعلق بأخذ أسلوب التقدير كعنصر من التقديرات المحاسبية ، عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها واعطائها المبررات المناسبة. بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية الثانية والتي تنص على هل للتدقيق الخارجي اثر في تحسين التقديرات المحاسبية، وذلك باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) لاختبار صحتها، وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية. وفق قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{sig}(\alpha) > 0.05$ ؛

- قبول الفرضية البديلة إذا كانت $\text{sig}(\alpha) < 0.05$.

كما سأدرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي ،ANOVA وذلك حسب المتغيرات الديمغرافية المتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

يتعلق المحور الثاني بأسلوب التقدير الذاتي كعنصر من التقديرات المحاسبية، حيث يحتوي على ستة (7) أسئلة، حول قياس و تغيير التقديرات المحاسبية و على الثقة المتبادلة بين معايير هذه التقديرات و

صعوبات تطبيق أسلوب التقدير الذاتي في إطار هذه التقديرات إضافة إلى مساهمته في الحد من ممارسات الفساد الإداري، و أيضا ذكر بعض الصعوبات في تطبيقه . وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم 16: نتائج الاستبيان حول فقرات المحور الثاني

العبرة	التكرار والنسبة	بشدة غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	بشدة موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينه
1. تقع مسؤولية قياس وتغيير التقديرات المحاسبية على عاتق الإدارة.	(ت)	2	23	19	15	1	2.8	0.898	محايد
	(%)	3.3	38.3	31.6	25	1.6			
2. فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية ناتج عنه تنوع في الربح المحدد في معايير هذه التقديرات.	(ت)	1	5	4	40	10	3.88	0.864	موافق
	(%)	1.6	8.3	6.6	66.6	16.6			
3. أسلوب التقدير الذاتي مبني على أساس الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية و أيضا تقديراته المحاسبية.	(ت)	3	13	18	25	1	3.13	0.947	محايد
	(%)	5	21.6	30	41.6	1.6			
4. من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق و فحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتها الضريبية.	(ت)	15	27	8	8	2	2.25	1.08	محايد
	(%)	25	45	13.6	13.6	3.3			
5. من الصعب تجنب بعض البنود الموجودة في القوائم المالية	(ت)	7	29	12	8	4	2.55	1.01	محايد
	(%)	11.6	48.3	20	13.6	6.6			
6. يساهم نظام التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من	(ت)	5	9	15	27	4	3.48	0.775	موافق

			6.6	45	25	15	8.3	(%)	ممارسات الفساد الإداري من خلال تحديد المكلف لوعائه الضريبي و القيام بتقديراته المحاسبية.
محايد	1.2416	3.3600	07	24	04	10	05	(ت)	7. من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي انعدام كفاءة بعض المكلفين بسبب المستوى التعليمي
			14	48	08	20	10	(%)	
موافق	0.686	3.8	المتوسط العام للمحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

1.2. تحليل نتائج المحور الثاني .

الاتجاه العام لإجابات هذا المحور كان (موافق) بالاعتماد على نتائج الجدول السابق، وكان المتوسط الحسابي 3.80 وهذه القيمة تنتمي للفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.868 فهو يدل على عدم تباين كبير في الإجابات .

بالنسبة للسؤال 1: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الأول بنسبة 46% وهذا يدل على أن مسؤولية قياس و تغيير التقديرات المحاسبية تقع على عاتق الإدارة. حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 4.12 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكرت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.19 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 2 : من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم بشدة على السؤال الثاني بنسبة 42 % وهذا يدل أن فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية نتج عنه تنوع في الربح المحدد في معايير هذه التقديرات ، أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكرت الخماسي (موافق) حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 4.10 والانحراف المعياري 1.10 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 3: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الثالث بنسبة 30 % وهذا يدل على أن أسلوب التقدير الذاتي مبني على أساس الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأيضا تقديراته المحاسبية. حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 4.04 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكرت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.80 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 4: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الرابع بنسبة 64 % وهذا يدل على أن من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق وفحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتهم الضريبية الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ أي ينتمي إلى الفئة الخامسة من ليكرت الخماسي (موافق بشدة) 3.94 و الانحراف المعياري 0.80 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 5: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الخامس بنسبة 58% وهذا يدل على أنه من الصعب تجنب بعض البنود الموجودة في القوائم المالية لأنه من الصعب تجنب تقديراتها المحاسبية. حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.82 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكرت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.80 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 6: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال السادس بنسبة 52% وهذا يدل على أنه نظام التقدير الذاتي يساهم إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري من خلال تحديد المكلف لوعائه الضريبي والقيام بتقديراته المحاسبية حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.90 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكارت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 7: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو عدم موافقتهم على السؤال السابع بنسبة 48% وهذا يدل على أن من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي انعدام كفاءة بعض المكلفين بسبب المستوى التعليمي، حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.36 أي ينتمي إلى الفئة الثالثة من ليكارت الخماسي (محايد) والانحراف المعياري 1.24 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

النتائج المستخلصة من المحور الثاني :

تقع مسؤولية قياس و تغيير التقديرات المحاسبية على عاتق الإدارة و هذا وضح من خلال التعرف الجيد على مستوى التدقيق الخارجي و لان إعداد التقديرات المحاسبية مهمة من مهمات الإدارة. فقدان الثقة و المصادقية للتقديرات المحاسبية ينتج عنه تنوع في الربح المحدد الناتج عن العمل بمعايير هذه التقديرات و ذلك لان التقديرات لها معايير و محددات تتبنى على أساسها .

أسلوب التقدير الذاتي مبني على أساس الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و على التقديرات المحاسبية و ذلك لان المكلف يقوم بتقدير دخله و نفقاته و رقم أعماله حتى يقدم كشفه بمصادقية للإدارة الجبائية. من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات فحص ضريبي لاحقة لتقديم إقراراتهم الضريبية لان معرفة المكلف بوجود إجراءات فحص لاحقة قد يؤثر على مصادقية كشفه الضريبي لتقديره الذاتي .

توجد بعض البنود الموجودة في القوائم المالية يصعب تجنبها أو عدم الأخذ بها لأنها قد تتحمل الخطأ في تقديراتها المحاسبية .

يساهم نظام التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري لان المكلف يقوم بتحديد دخله بنفسه من خلال تحديد وعائه الضريبي لان هناك احتمال وقوع خطأ من قبل الإدارة و هذا ما يؤدي إلى وقوع الفساد الإداري .

من صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي انعدام كفاءة و خبرة بعض المكلفين للقوانين و الأنظمة الضريبية المعمول بها بسبب المستوى التعليمي

3.2. اختبار الفرضية الثانية للدراسة

تنص هذه الفرضية على أن هناك أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد .

-الفرضية العدمية: ليس هناك أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد.
-الفرضية البديلة: هناك أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد.

الجدول رقم 17: اختبار T للتدقيق الخارجي دور في مصداقية التقديرات المحاسبية

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
الفرضية 2	58.10	00	0.000	3.89

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\alpha < 5\%$ sig (α) إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن هناك أسس و محددات تضبط دور المدقق الخارجي حتى يتوصل إلى رأي فني محايد ، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

4.2. اختبار تباين إجابات المحور الثاني باختلاف الخصائص الديموغرافية للعينة

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة بالنسبة للنحور الأول، حسب متغير الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وذلك باستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA عند مستوى دلالة وفق قاعدة القرار التالية:

- o لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 0.05$
- o توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 0.05$.

الجدول رقم 02: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الثاني

		Somme Des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig
sex	Intergroupes	0.002	1	0.002	0.008	0.928
	Intergroupes	11.020	48	0.230	00	00
	Total	11.022	49	00	00	00
l'âge	Intergroupes	0.067	2	0.034	0.144	0.866
	Intergroupes	10.955	47	0.233	00	00
	Total	11.022	49	00	00	00
DIPLOME OBTENU	Intergroupes	1.434	3	4.78	2.294	0.90
	Intergroupes	9.588	46	0.208	00	00
	Total	11.022	49	00	00	00

FONCTION ACTUELLE	Intergroupes	0.394	3	0.131	0.569	0.638
	Intergroupes	10.628	46	0.231	00	00
	Total	11.022	49	00	00	00
EXPERIENCE	Intergroupes	0.660	3	0.220	0.977	0.412
	Intergroupes	10.628	46	0.231	00	00
	Total	11.022	49	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يتبين من البيانات الواردة في الجدول السابق (18) ما يلي:

بالنسبة لمتغير الجنس: تشير نتائج الجدول (18) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته 0.928 (92.8%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير السن: تشير نتائج الجدول (18) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته (0.86 %) 3.866 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: تشير نتائج الجدول (18) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته 0.90 (90%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير الوظيفة: تشير نتائج الجدول (18) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ ، إذ جاءت قيمته 0.638 (63%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الوظيفة، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية.

بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية: تشير نتائج الجدول (18) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$ ، إذ جاءت قيمته ب 0.412 (41%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الخبرة المهنية، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

3. دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية

نتطرق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث المتعلق بدور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية، عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها واعطائها المبررات المناسبة. بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية والتي تنص على أن للتقديرات المحاسبية مجموعة من الأساليب الناجحة منها أسلوب التقدير الذاتي الذي يعبر عن كشف للتقدير الذاتي للمكلف بالضريبة لنتيجة أعماله و دخله و نفقاته، وقد فرعنا هذه الفرضية إلى ستة فرضيات فرعية كما يلي:

1-التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية H 01.

2-الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية H 02.

- 3-يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي H 03.
- 4-وجود أخطاء في التدقيق الخارجي يؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية H 04؛.
- 5-توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية H 05؛
- 6-التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية التقديرات المحاسبية H 06 ذلك باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) لاختبار صحتها، وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية.
- كما سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي، ANOVA وذلك حسب المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

الجدول رقم 02: نتائج الاستبيان حول فقرات المحور الثالث

العبرة		التكرار والنسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من التقديرات المحاسبية	(ت)	8	5	21	16	3.3	0.962	4	موافق	
	(%)	42	16	10	32	25				
2. الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية	(ت)	1	7	11	15	3.92	0.804	7	موافق	
	(%)	2	32	22	30	00				
3. يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي	(ت)	6	1	24	19	3.64	0.739	3	موافق	
	(%)	12	2	48	38	00				
4. وجود أخطاء في التدقيق الخارجي يؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية	(ت)	5	1	33	11	3.66	1.17	6	موافق	
	(%)	10	2	66	22	00				
5. توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية	(ت)	3	6	29	12	3.74	0.803	1	موافق	
	(%)	6	12	58	24	00				
6. التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق الحسابات	(ت)	7	4	29	10	4.26	0.694	2	موافق	
	(%)			58	36					
المتوسط العام للمحور الأول										
موافق 0.557 3 3.84										

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

1.3. تحليل نتائج المحور الثالث:

بالنسبة للسؤال 1: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الأول بنسبة 64% وهذا يدل على أن التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.52 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكارت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.86 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 2: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الثاني بنسبة 60% وهذا يدل على أنه يوجد الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية الذي يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.92 أي ينتمي إلى الفئة الخامسة من ليكارت الخماسي (موافق بشدة) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 3: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الثالث بنسبة 70% وهذا يدل على أن التدقيق الخارجي يساهم في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.94 أي ينتمي إلى الفئة الخامسة من ليكارت الخماسي (موافق بشدة) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 4: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الرابع بنسبة 52%

وهذا يدل على أن الأخطاء الموجودة في التدقيق الخارجي تؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية في حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.66 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكارت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 5: من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال الخامس بنسبة 60% وهذا يدل على أنه توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 3.74 أي ينتمي إلى الفئة الرابعة من ليكارت الخماسي (موافق) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

بالنسبة للسؤال 6: من خلال الجدول نجد أن الاتجاه العام لأفراد العينة نحو موافقتهم على السؤال السادس بنسبة 18% وهذا يدل على أن نظام التقدير الذاتي يساهم إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري من خلال تحديد المكلف لوعائه الضريبي والقيام بتقديراته المحاسبية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي بلغ 4.26 أي ينتمي إلى الفئة الخامسة من ليكارت الخماسي (موافق بشدة) والانحراف المعياري 0.95 وتقع في المجال 3.40 إلى 4.19.

2.3. النتائج المستخلصة من المحور الثالث

يساعد التدقيق الخارجي على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية عن طريق الثقة و المصداقية التي يقدمها المدقق الخارجي في المصادقة على البيانات المالية و التأكد من أن السياسات اللاحقة و الخطط الموضوعية من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة واضحة.

إن الاختلال أو الخطأ أو احتمال الغش في التدقيق القوائم المالية يؤدي إلى فقدان و انعدام صحة و شرعية التقديرات المحاسبية للقوائم المالية المدققة.

يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي عن طريق التخطيط لعمل التدقيق الخارجي الذي يجري بكل استقلالية و ما يمكن أن تؤديه الجهود التدقيقية في إنجاح هذا الأسلوب.

وجود أخطاء في عملية التدقيق الخارجي يؤدي إلى حدوث اختلالات على مستوى التقديرات المحاسبية لان التقديرات المحاسبية تتبنى على أساس عملية تدقيق فعالة و ذات مصداقية عالية.

توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية و ذلك للتعرف على كيفية تحسين مستوى و جودة التدقيق الخارجي للبيانات المالية، و التعرف على نواحي القصور و كيفية الاستفادة و تضيق فجوة و وقوع الأخطاء في التقديرات المحاسبية في التقارير المالية بين المدقق و المجتمع المالي.

تقوم التقديرات المحاسبية على مجموعة من المتغيرات و ان هذه التغيرات الحاصلة على مستواها تؤدي إلى حدوث صعوبة القيام بعملية تدقيق الحسابات لان هذه الأخيرة يجب أن تمتاز بالشرعية و المصداقية العالية.

3.3. اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

لاختبار صحة أو رفض الفرضية والتي تنص على أن التدقيق الخارجي يساهم في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي للتقديرات المحاسبية ، وقد فرعنا هذه الفرضية إلى ستة فرضيات فرعية كما يلي:

3.3.1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص هذه الفرضية على أن التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية:
-الفرضية العدمية: لا يساعد التدقيق الخارجي على التأكد مصداقية التقديرات المحاسبية؛
-الفرضية البديلة: يساعد التدقيق الخارجي على التأكد مصداقية التقديرات المحاسبية

الجدول رقم 20: اختبار T للفرضية الفرعية الأولى

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H01	48.72	00	0.000	3.84

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig} (\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من مصداقية التقديرات المحاسبية. وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

1 اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص هذه الفرضية على أن الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية يؤدي الى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية:
-الفرضية العدمية: لا يوجد اختلال في عملية تدقيق القوائم المالية و الذي يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية .
-الفرضية البديلة : يوجد اختلال في عملية تدقيق القوائم المالية و الذي يؤدي الى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم 21: اختبار T للفرضية الفرعية الثانية

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H02	31.518	59	0.000	66.0033

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig}(\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب (00 %) 0.000 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد اختلال في عملية تدقيق القوائم المالية و الذي يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية. وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أن التدقيق الخارجي يساهم في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي:

-الفرضية العدمية: لا يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي.

-الفرضية البديلة: يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي .

الجدول رقم 22: اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H03	22.625	59	0.000	4.299

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig}(\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب (00 %) 0.00 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن التدقيق الخارجي يساهم في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي. وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

4.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تنص هذه الفرضية على أنه يوجد أخطاء في التدقيق الخارجي تؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية: -الفرضية العدمية: لا يوجد أخطاء في التدقيق الخارجي تؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية؛ -الفرضية البديلة: يوجد أخطاء في التدقيق الخارجي تؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم 23: اختبار T للفرضية الفرعية الرابعة

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H04	33.634	59	0.000	3.9500

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig} (\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يوجد أخطاء في التدقيق الخارجي تؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع .

5.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

تنص هذه الفرضية على أنه توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية: -الفرضية العدمية: لا توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية؛ -الفرضية البديلة: توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم 24: اختبار T للفرضية الفرعية الخامسة

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H05	0.2135	59	0.000	0.6664

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig} (\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه. وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور أنه توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

6.3.3 اختبار الفرضية الفرعية السادسة

تنص هذه الفرضية على أن التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق للحسابات: - الفرضية العدمية: لا يمكن للتغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق للحسابات؛

-الفرضية البديلة: يمكن التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق للحسابات.

الجدول رقم 25: اختبار T للفرضية الفرعية السادسة

Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig (bilateral)	Différence Yenne
H06	75.429	59	0.000	76.663

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig}(\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 1.111 (11%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه يمكن للتغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق للحسابات، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

4.3. اختبار تباين إجابات المحور الثالث باختلاف الخصائص الديموغرافية للعينة

ندرس فيما يلي إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثالث، حسب متغير الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وذلك باستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA عند مستوى دلالة وفق قاعدة القرار التالية :

-لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 0.05$.

-توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{Sig}(\alpha) < 0.05$.

للقيام باختبار التباين وفق الخصائص الديموغرافية للعينة نعتمد الفرضيتين التاليتين:

-الفرضية العدمية : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات مساهمة التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي.

-الفرضية البديلة : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات مساهمة التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي.

الجدول رقم 26: اختبار ANOVA لدرجة التباين حول إجابات المحور الثالث

		Somme Des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig
sex	Intergruppes	0.001	1	0.001	0.004	0.950
	Intergruppes	15.219	48	0.317	00	00
	Total	15.220	49	00	00	00
l'âge	Intergruppes	0.165	2	0.083	0.253	0.774
	Intergruppes	15.055	47	0.320	00	00
	Total	15.220	49	00	00	00
DIPLOME OBTENU	Intergruppes	2.612	3	0.871	3.177	0.033
	Intergruppes	12.608	46	0.274	00	00
	Total	15.220	49	00	00	00
FONCTION ACTUELLE	Intergruppes	0.488	3	0.163	0.508	0.638
	Intergruppes	14.732	46	0.320	00	00
	Total	15.220	49	00	00	00
EXPERIENCE	Intergruppes	0.243	3	0.081	0.248	0.862
	Intergruppes	14.977	46	0.326	00	00
	Total	15.220	49	00	00	00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات spss

يتبين من البيانات الواردة في الجدول السابق (25.2) ما يلي:

بالنسبة لمتغير الجنس: تشير نتائج الجدول (00.2) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$ ، إذ جاءت قيمته بـ 0.950 (95%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة. بالنسبة لمتغير السن: تشير نتائج الجدول (33.2) أعلاه أن $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$ ، إذ جاءت قيمته بـ 0.774 (77%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: تشير نتائج الجدول (00.2) أعلاه أن % $\text{Sig}(\alpha) < 05$ ، إذ جاءت قيمته 3.22 (33%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير المؤهل العلمي، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة. بالنسبة لمتغير الوظيفة: تشير نتائج الجدول (00.2) أعلاه أن % $\text{Sig}(\alpha) < 05$ ، إذ جاءت قيمته ب 3.67 (67%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الوظيفة، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية: تشير نتائج الجدول (00.2) أعلاه أن % $\text{Sig}(\alpha) < 05$ ، إذ جاءت قيمته ب (86%) 3.86 وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور حسب متغير الخبرة المهنية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

خلاصة الفصل

من خلال المبحث الأول تم عرض المنهجية والأدوات المستخدمة في الدراسة، بتعريف مجتمع وعينة الدراسة، الأدوات الإحصائية في التحليل، بالإضافة إلى كيفية إعداد الاستبيان وتوزيعه. في المبحث الثاني تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان المستعمل في الدراسة، وتم التوصل إلى أن محاور وفقرات الاستبيان تتمتع بالصدق وثبات كبير نسبيا مما يجعله صالح للدراسة، كما قمنا في هذا المبحث أيضا بعرض وتحليل خصائص عينة الدراسة، وتوصلنا إلى أن خصائص العينة تعكس خصائص المجتمع الذي تمثله بشكل كبير، وبالتالي فإن النتائج المستخلصة من تحليل بيانات العينة يمكن أن يكون مؤشرا قويا على واقع مجتمع العينة. أما في المبحث الثالث قمنا بتحليل فقرات الاستبيان من خلال عرض وتحليل نتائج أفراد العينة حول الفقرات الموزعة على المحاور الثلاث للاستبيان، ثم قمنا باختبار فرضيات الدراسة، ثم اختبار تباين إجابات عينة الدراسة باختلاف خصائصها الديموغرافية.

خلص الفصل بأن المستوى العام حاليا لخدمات التدقيق الخارجي لا يصل إلى مستوى تطلعات الأطراف المستفيدة من خدماته وأنه يجب على المدققين الخارجيين متابعة التطورات والمستجدات في مجال العلوم المتعلقة بالمراجعة والتدقيق وطنيا ودوليا، وضرورة التنبيه على الأساليب المعروفة لتدقيق التقديرات المحاسبية الملائمة للبيئة المحلية للمهنة، بالإضافة إلى أنه يوجد أثر ايجابي لهذه التقديرات على جودة خدمات التدقيق الخارجي.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية و محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمت بتسليط الضوء على الإطار النظري لمتغيرات الموضوع و استخلصت مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي عبارة عن عملية منتظمة تهدف إلى إعطاء رأي فني محايد و مستقل حول مصداقية القوائم المالية، حيث يشترط وجود توقعات مستقبلية أو حتى التنبؤ بها لهذا التدقيق و التخلص من العديد من الاختلالات الموجودة في التقارير و القوائم المالية المدققة بقصد أو بدون قصد، من أجل تطويع التقديرات المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة بصفة عامة و من خلال الاعتماد على أسلوب التقدير الذاتي و انتهاجه للمكلف بالضريبة بصفة خاصة.

اختبار الفرضيات:

✓ **الفرضية الأولى:** جودة التدقيق الخارجي تؤدي إلى اتخاذ قرارات مناسبة من قبل الأطراف المستفيدة وللتدقيق الخارجي دور هام في دعم التقديرات المحاسبية.

- من خلال تناولي للفصل الأول من هذه الدراسة أي الجزء النظري تطرقت في المبحث الأول إلى ذكر معايير التدقيق الخارجي و اتضح أن مجموعة هذه المعايير تعتبر الركيزة الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد التقديرات المحاسبية و من هنا نؤكد صحة الفرضية الأولى.

✓ **الفرضية الثانية:** هناك مجموعة من الأسس و المبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي مما يساعد على إعطاء رأي فني محايد و مستقل حول الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية. - من خلال المبحث الأول من هذه الدراسة الفصل الأول تطرقت إلى ذكر أهمية التدقيق الخارجي كونه الوسيلة المساعدة في تقديم رأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة و رسم سياسة و إستراتيجية القوائم المالية من خلال أهمية التدقيق على أساس الجهات المستفيدة من خدماته خاصة دراسة مركزها المالي الحقيقي و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

✓ **الفرضية الثالثة:** للتقديرات المحاسبية مجموعة من الأساليب التي تؤكد مصداقيتها منها أسلوب التقدير الذاتي الذي هو عبارة عن كشف للتقدير الذاتي للمكلف بالضريبة لنتيجة أعماله و دخله و نفقاته. - من خلال المبحث الثاني من الفصل الأول تطرقت إلى تبيان أن أسلوب التقدير الذاتي من الأساليب المنتهجة و الفعالة في إعداد التقديرات المحاسبية و الوصول إلى معقولية عالية في مصداقيتها و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج المتوصل إليها:

- هناك دور غير مباشر للتدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية و ذلك من خلال صحة و شرعية القوائم المالية المدققة بفعل تقديم الآراء الفنية المحايدة و المستقلة حول مصداقيتها المحاسبية. - يرى الاكاديميون و المهنيون أن للمدقق الخارجي المكلف بعملية التدقيق دور فعال في تحديد المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق مما يضيف الثقة لقوائمها المالية المدققة. - إن عمل الإدارة بالملاحظات و التقديرات المحاسبية الفعالة يساهم بشكل فعال في تحقيق أهدافها المرجوة من عملية التدقيق. - قد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية لفترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات لتقديم معقولية أكبر للتقدير المحاسبي. - حسب رأي العينة المستجوبة اتضح أن التدقيق الخارجي دور فعال في مصداقية التقديرات المحاسبية بفعل أهميتها في صحة و شرعية القوائم المالية.

اقتراحات الدراسة:

- ضرورة إجراء فحص و تقويم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بشكل دوري للوقوف نقاط القوة و تدعيمها للقيام بعملية تدقيق خارجي عالية و محاولة تخطي نقاط الضعف و تجنبها .
- ضرورة استخدام المدقق الخارجي للمعايير المهنية المنتهجة عند ممارسته لمهنة التدقيق
- جب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات و التقارير المقدمة من قبل المدقق الخارجي من أجل تطوير أدائها المحاسبي و الحصول على مصداقية أكثر لتقديراتها المحاسبية ؛
- العمل على التأكد من المؤهل العلمي الكافي المناسب للمدقق الخارجي الذي يكلف بمهنة التدقيق؛
- التأكد من عدم وجود أي عوائق قد تسيطر أو تعرقل القيام بعملية التدقيق الخارجي للحصول على مصداقية اكبر للقوائم المالية و من ثمة تحقيق تقديرات محاسبية ذات جودة عالية.

أفاق الدراسة:

- لقد تم من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية و نظرا لاتساع نطاق البحث اقترحنا بعض العناوين التي ستكون كأساس بحوث مستقبلية و هي:
- دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.
- دور التدقيق الخارجي في مراجعة التقديرات المحاسبية.
- دور معايير المحاسبة الدولية في مصداقية التقديرات المحاسبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع اللغة العربية

الكتب:

1. أبو نصار المشاغلة و آخرون، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق، عمان، 2001.
1. احمد قائد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
2. ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
3. رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، وزارة البحث العالي، جامعة بغداد، 2001.
4. زاهر توفيق عاطف السواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع الأردن، 2009.
5. زاهرة عاطف السواد، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الراية و التوزيع، عمان، الأردن.
6. سامي محمد الوقاد و لؤي محمدا الوديان، تدقيق الحسابات ،1مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010.
7. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسير للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
8. محمد الحلو داود الخرسان، تحت عنوان تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، المعهد التقني، الناصرية، 2002.
9. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، طبعة 2002.
10. هادي التيمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الأردن، طبعة 2-2002.

الأطروحات والمذكرات:

أ- الأطروحات:

1. البازي علي محمود علي، الارتقاء بشعبة التدقيق الداخلي في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب باعتماد أسلوب التقدير الذاتي، بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على المحاسبة القانونية، 2009.
2. أمين عبد الله محمود، تقييم فعالية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الممتمصرية، كجزء من متطلبات درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، بغداد، 2000.
3. محمد الحلو داود الخرسان، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة البصرة، 2002.

ب- المذكرات:

1. الهادي ادم إبراهيم و احمد الضى عبد الله عثمان، كفاءة و فعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات و شروط مزايا نظام التقدير الذاتي، دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان، جامعة التباين، كلية التجارة، السودان، 2011.
2. الكبيسي مازن محمود عبد الله، أهمية العناية المهنية في تدقيق الحسابات المالية و أثرها في إنجاح التقدير الذاتي لضريبة الدخل، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية. 2008.

قائمة المراجع

- 3.الخرسان محمد حلو داود، تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، 2006.
- 4.عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة ماستر، غير منشورة، الجزائر، 2009-2010.
- 5.محمد فضل مسعد و خالد الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات الطبعة ،[دار كنوز المعرفة العلمية. 2009

المجلات والدوريات:

- 1.سامي محمد احمد الغنيمي ، دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية و المحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال، دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة ،جامعة البنها بالمدينة المنورة.

الملتقيات:

أ- الملتقيات الوطنية:

- 1.شوقي جباري و محمد الخميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات، جامعة 20 اوت ،1955سكيكدة، 12-11 اكتوبر. 2010.

الملاحق



الملحق رقم 1: الاستبيان

جامعة جيلالي بونعاما - خميس مليانة

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة الاستبيان الخاصة بموضوع الدراسة:

دور التدقيق الخارجي في مصداقية

التقديرات المحاسبية

سيدي المحترم سيدتي المحترمة السلام عليكم، و بعد:

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم مالية و محاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق قمت بإعداد هذه المذكرة تحت عنوان "دور التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية" و حرصا منا على تشخيص و تحليل الواقع الميداني بكل صدق و أمانة علمية ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، بوضع إشارة (×) في الخانة المناسبة لرأيكم، و نشكركم سلفا على تعاونكم و تخصيص جزء من وقتكم لملا هذا الاستبيان بما يخدم البحث العلمي.

إشراف الاستاذ:

ظريف عبد الله

اعداد الطالبة:

مصطفى اكرام

السنة الدراسية 2022/2021

الملاحق

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع الذي ينطبق عليه رأيك:

1-النوع الاجتماعي:

ذكر انثى

2-السن:

اقل من 23 سنة 23الى13سنة 13سنة فما فوق

3-المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة أخرى

4-الوظيفة أو المهنة:

أستاذ جامعي محافظ حسابات محاسب معتمد خبير محاسبي

5-الخبرة المهنية:

اقل من 1سنوات من 1الى13سنوات من 13الى11سنة من 11الى23سنة

المحور الأول: التدقيق الخارجي

بشدة موافق	موافق	محايد	موافق بدرجة	بشدة موافق بدرجة	العبرة
					1. التدقيق الخارجي يساعد على التأكد من التقديرات المحاسبية
					2. الاختلال في عملية تدقيق القوائم المالية يؤدي إلى فقدان مصداقية التقديرات المحاسبية
					3. يساهم التدقيق الخارجي في إنجاح أسلوب التقدير الذاتي
					4. وجود أخطاء في التدقيق الخارجي يؤدي إلى اختلال في التقديرات المحاسبية
					5. توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي و بين التقديرات المحاسبية

الملاحق

					<p>6. التغيرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى صعوبة القيام بعملية تدقيق الحسابات</p>
--	--	--	--	--	---

ANOVA						
Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.		
المحور 1	Between Groups	3,192	3	1,064	2,922	,044
Witham Groups	16,747	46	,364			
Total	19,938	49				
المحور 2	Between Groups	1,434	3	,478	2,294	,090
Within Groups	9,588	46	,208			
Total	11,022	49				
المحور 3	Between Groups	2,612	3	,871	3,177	,033
Within Groups	12,608	46	,274			
Total	15,220	49				

الملحق رقم 4: One-Sample Test

Test Value = 0						
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
Lower	Upper					
المحور 1	43,195	49	,000	3,89667	3,7154	4,0780
المحور 2	58,103	49	,000	3,89714	3,7624	4,0319
المحور 3	48,720	49	,000	3,84000	3,6816	3,9984

الملحق رقم 8: ألفا كرومباخ والبيانات الديمغرافية

Case Processing Summary			
N	%		
Cases	Valid	50	100,0
Excusera	0	,0	
Total	50	100,0	
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,858	19