

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

ميدان: العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

**دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي**

**- دراسة على عينة من مدققي الحسابات بالمسيلة -**

من إعداد:

- عريب عامر

- أحمادو عثمان

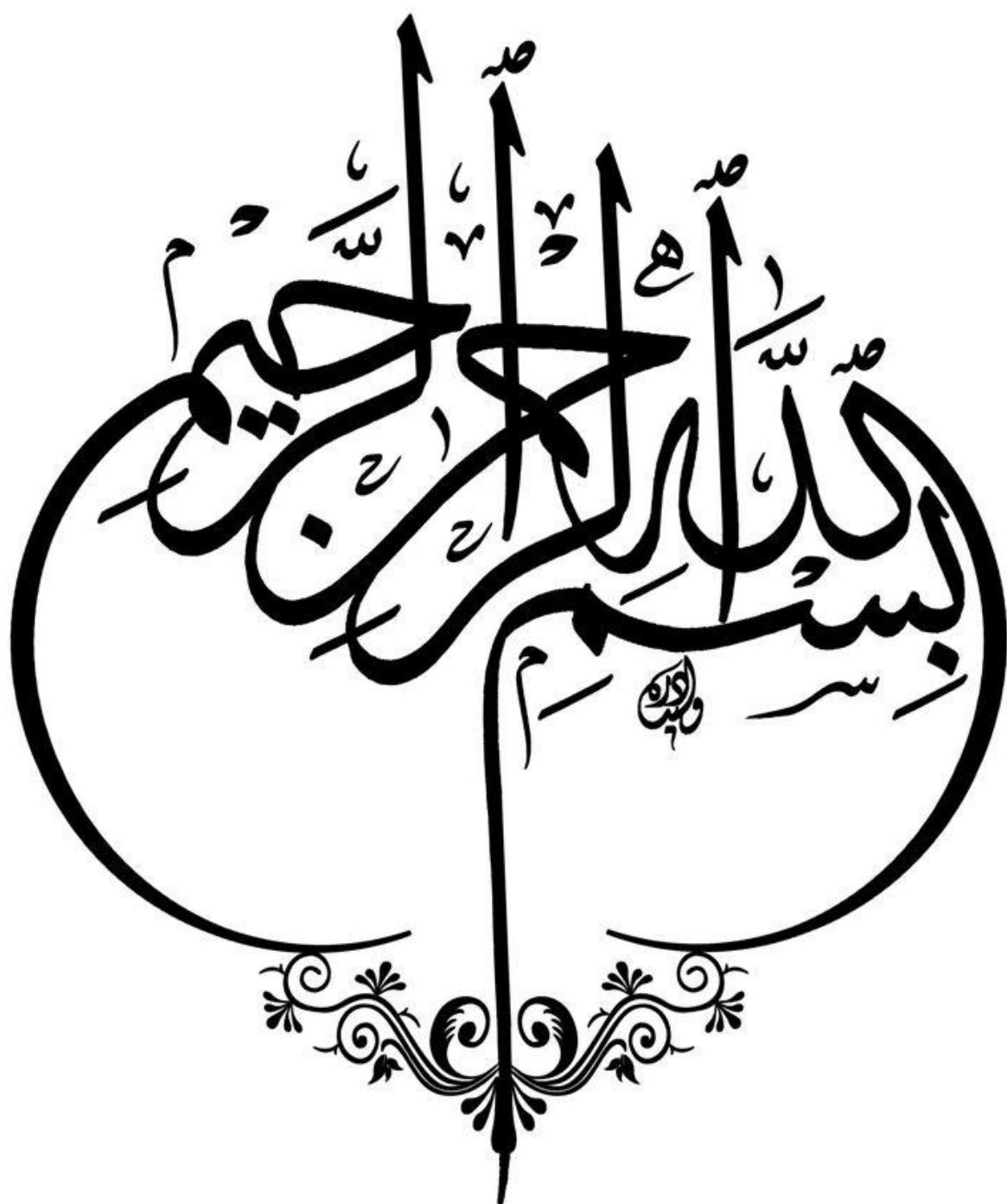
تحت إشراف

د. رابح طويرات

لجنة المناقشة

| الاسم واللقب   | الرتبة العلمية  | الجامعة       | الصفة        |
|----------------|-----------------|---------------|--------------|
| أحمد ميلي سمية | استاذ محاضر ب-  | جامعة المسيلة | رئيسا        |
| د. رابح طويرات | استاذ محاضرا أ- | جامعة المسيلة | مشرفا ومقررا |
| عنتر بوتيارة   | استاذ محاضر أ-  | جامعة المسيلة | ممتحنا       |

السنة الجامعية : 2020-2019



## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى

الذرع الوافي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى أبي الغريز أطال الله عمرك .

رمز العطاء وصدق الإيلاء ، إلى ذروة العطف والوفاء ، لك أجمل حواء ، أنت أُمي الغالية أطال الله  
عمرك .

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة العبادي أحمد ، محمد عبد القدوس ، بولغيتي محمد الصغير

يدا عمر

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل اللواتي لا عيش بدونهم ولا متعة إلا برفقتهم  
إخوتي الأعزاء

إلى الزملاء

وفي الأخير يا رب ..

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجربة  
الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

عثمان أحمدادو



اهداء

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء  
الآية 24.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما ،

إلى الإخوة والأخوات ، إلى كل الأهل والأقارب ،

إلى جميع الأصدقاء،

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد،

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم

أساتذتي الأفاضل،

إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يسقط من قلبي.

عريب عامر

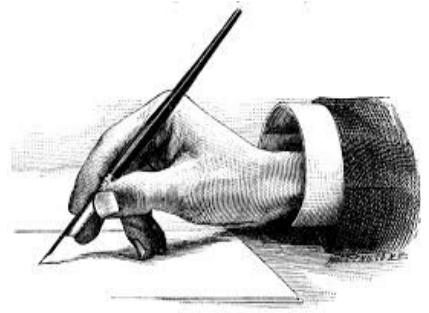


# شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بانجاز هذا العمل ، فإننا نتوجه إليه الله سبحانه وتعالى أولاً وأخراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه ، وانطلاقاً من قوله ﷺ : "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" ، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف " راجح طويرات " ، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معنا ، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام ، كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا وندين بالشكر أيضاً إلى كل عمالم كاتب التدقيق الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم لانجاز هذا البحث .

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطر

## فهرس المحتويات

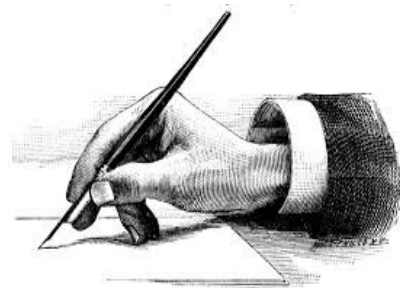


|      |                                                               |
|------|---------------------------------------------------------------|
|      | الفهرس المحتويات                                              |
|      | شكر وعرفان                                                    |
|      | الإهداء                                                       |
|      | الملخص                                                        |
|      | الفهرس                                                        |
|      | قائمة الجداول                                                 |
|      | قائمة الأشكال                                                 |
| أ-هـ | مقدمة                                                         |
| 36-1 | الفصل الأول : الإطار النظري حول المدقق الخارجي                |
| 2    | تمهيد                                                         |
| 3    | المبحث الأول : عموميات حول المدقق الخارجي                     |
| 3    | المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي                |
| 3    | الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي                            |
| 4    | الفرع الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي                     |
| 6    | الفرع الثالث : أنواع التدقيق الخارجي                          |
| 7    | المطلب الثاني: مفهوم المدقق الخارجي                           |
| 7    | الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي                             |
| 9    | الفرع الثاني : شروط ممارسة المهنة                             |
| 11   | الفرع الثالث: مهام مدقق الخارجي                               |
| 13   | المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر    |
| 18   | المبحث الثاني : معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق |
| 18   | المطلب الأول: المعايير الدولية وأنواعها                       |
| 18   | الفرع الأول: المعايير الدولية                                 |
| 19   | الفرع الثاني : أنواع المعايير الدولية                         |
| 21   | المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية                       |
| 24   | المطلب الثالث : إصدارات معايير الجزائرية للتدقيق              |
| 32   | المطلب الرابع : مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق                |
| 36   | خلاصة الفصل                                                   |

|       |                                                            |
|-------|------------------------------------------------------------|
|       | تمهيد                                                      |
| 57-39 | الفصل الثاني: المفاهيم نظرية حول القياس المحاسبي           |
| 39    | المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي                |
| 39    | المطلب الأول: مفهوم ومكونات القياس المحاسبي                |
| 41    | الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي                         |
| 41    | الفرع الثاني : مكونات القياس المحاسبي                      |
| 41    | المطلب الثاني: أهداف ومعايير القياس المحاسبي               |
| 41    | الفرع الأول : أهداف القياس المحاسبي                        |
| 42    | الفرع الثاني : معايير القياس                               |
| 43    | المطلب الثالث: مراحل القياس المحاسبي وأساليبه              |
| 44    | الفرع الأول : مراحل القياس المحاسبي                        |
| 44    | الفرع الثاني : أساليب القياس المحاسبي                      |
| 45    | المبحث الثاني : التحيز المحاسبي                            |
| 45    | المطلب الأول : مفهوم التحيز المحاسبي                       |
| 45    | المطلب الثاني : مصادر التحيز المحاسبي                      |
| 46    | المطلب الثالث: أشكال التحيز المحاسبي                       |
| 47    | المبحث الثالث : الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية         |
| 49    | المطلب الأول : الخصائص النوعية الأساسية                    |
| 53    | المطلب الثاني : الخصائص الثانوية                           |
| 54    | المطلب الثالث: القيود على الخصائص النوعية للمعلومة محاسبية |
| 57    | خلاصة الفصل                                                |
| 81-59 | الفصل الثالث:                                              |
| 59    | المبحث الأول : الأدوات والاجراءات المتبعة في الدراسة       |
| 59    | المطلب الأول: أدوات جمع البيانات                           |
| 61    | المطلب الثاني : الأساليب الاحصائية                         |
| 62    | المطلب الثالث: ثبات والاتساق الدخلي للاستبيان              |
| 66    | المبحث الثاني : عرض وتحليل الدراسة                         |
| 66    | المطلب الأول : وصف خصائص عينة الدراسة                      |

|    |                                               |
|----|-----------------------------------------------|
| 70 | المطلب الثاني : التحليل الوصفي لمحاور الدراسة |
| 80 | المطلب الثالث: نتائج فرضيات الدراسة           |
| 81 | خلاصة الفصل                                   |
| 85 | الخاتمة العامة                                |
| 91 | قائمة المراجع                                 |
| 97 | الملاحق                                       |

## قائمة الجداول والأشكال



| الصفحة | العنوان                                                                                | رقم<br>الشكل |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 20     | معايير التدقيق                                                                         | 01           |
| 48     | الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة المالية                       | 02           |
| 60     | توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي                                                       | 03           |
| 61     | تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح                                                   | 04           |
| 62     | يقيم (Cronbach's Alpha) لأداة الدراسة                                                  | 05           |
| 63     | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول                                       | 06           |
| 64     | معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني                                    | 07           |
| 65     | معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث                                    | 08           |
| 66     | يبن توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي                                         | 09           |
| 66     | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي                                       | 10           |
| 67     | توزيع افراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة                                              | 11           |
| 67     | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة                                        | 12           |
| 67     | توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية                                                 | 13           |
| 68     | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية                                           | 14           |
| 69     | توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي                                                   | 15           |
| 69     | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي                                             | 16           |
| 70     | نتائج تحليل محور الأول                                                                 | 17           |
| 74-73  | نتائج تحليل محور الثاني                                                                | 18           |
| 77-76  | نتائج تحليل محور الثالث                                                                | 19           |
| 80     | نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة                                      | 20           |
| 81     | اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط<br>الفرضي (الفرضية الأولى) | 21           |
| 82     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثانية                                      | 22           |
| 83     | ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثالثة                                      | 23           |

## مقدمة عامة



يعتبر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دور في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتوجيه وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة .

لقد أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية والمالية المعينة بالقوائم المالية بشكل عام القول بأنه لا بد من السعي في إتباع سياسة من طرف غدارة المؤسسات تستطيع أن من خلالها إبراز الصورة المفضلة من قبلها عن هذه المؤسسة ولكي تركز الإدارة على إظهار القوائم المالية للمؤسسة لأفضل صورة ممكنة .

ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لا بد من إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بتحسين من جودتها .

من هنا جاءت الحاجة الى المدقق الخارجي الذي يقوم بمهنة التدقيق الخارجي من أجل طمأنة أصحاب رأس المال عن أموالهم وما يجري عليها من عمليات والظروف الاقتصادية التي تعيشها وبذلك فإن التدقيق الخارجي يعتبر مهنة محايدة تعمل على تعزيز جودة القياس المحاسبي.

ولكي يكون التدقيق الخارجي أثر كبير على مستخدميه وعلى جودة القياس المحاسبي يجب أن يتميز بالفعالية لأنها ترمي الى مقاصد عدة حسب التصريحات التي صرح بيها العلماء عنها

ويعتبر التقرير النهائي الذي يقدمه المدقق الخارجي عبارة عن مجموعة من المعلومات المحاسبية التي تمكن المدقق الخارجي من الوصول إليها ،بعد القيام بمهمة التدقيق لمؤسسة ما، حيث أن جودة القياس المحاسبي لكي تحقق يجب توفر مجموعة من الخصائص والأساليب ، واختلف الأخصائية في عدة ونوع الخصائص الواجب توفرها في المعلومة التي يجب أن تتوفرها المعلومة ،وهذا يقودونا الى الحديث عن خصائص المعلومات التي توفرها حتى تتمتع بجودة المماثلة وبالتالي يمكن اعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة من اجل معرفة مدى قدرة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القياس المحاسبي وتأثيره على القوائم المالية .

## 01- طرح الإشكالية :

بناء على مسابق تتبلور معالم الإشكالية لهذه الدراسة والتي يمكن صياغتها من خلال التساؤل التالي

## مدى تأثير مدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي ؟

وللإجابة عن الإشكالية نطرح الأسئلة التالية وذلك لإحاطة جوانب الموضوع :

- ما المقصود بالمدقق الخارجي وكيف يمكن أن يساهم في تحسين القوائم المالية المؤسسة ؟
- ما مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الجزائية لا داء مهنته ؟
- كيف يمكن أن يؤثر عمل التدقيق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز المحاسبي ؟
- هل يعتبر التدقيق المحاسبي الخارجي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ؟

## 02- الفرضيات :

من أجل التوصل الى الإجابة على الإشكالية المطروحة يتم اقتراح فرضيات التالية تتمثل في :

- كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات، وتكمن مساهمته من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد التصحيح الأخطاء و التلاعبات وإعطاء صورة صحيحة لوضعية المالية للمؤسسة من لمتخذي القرار من اجل اتخاذ القرارات المناسبة .
- يعتمد المدقق الخارجي أثناء أداء مهمته على معايير التدقيق الجزائية تساهم في تحسين واقع المهنة.
- التدقيق الخارجي وسيله يعتمد عليها في تحسين القياس المحاسبي للمؤسسة ويقدم معلومات صادقة خالية من التحيز .
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين نوعية المعلومة المحاسبة.

## 03- أهمية الدراسة:

- تتناول هذه الدراسة موضوعا حيويا وهاما يناقش الدور الذي يمكن أن يقوم به المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي .
- يعتبر التدقيق الخارجي أداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها .

#### 04- أهداف الدراسة :

- \* التعرف على الدور مدقق الخارجي في تعزيز الثقة في إدا المؤسسة.
- \* محاولة إظهار دور التدقيق المحاسبي الخارجي ومدى مساهمته في ترشيد أداء المؤسسة
- \* تحديد الإجراءات المتبعة لسير عمل محافظ الحسابات وكذا مساهمته في تعزيز جودة القياس المحاسبي .
- \* التعرف على القياس المحاسبي وطرق التحيز.
- \* التعرف على المعايير الدولية والجزائرية المتعلقة بمهنة المدقق الحسابات.

#### 05-أسباب اختيار الموضوع :

- تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية المتمثلة في التالي :
- أهمية التدقيق ومساهمته في خدمة الاقتصاد الوطني ؛
- ميول شخصي والرغبة للممارسة مهنة المدقق الحسابات والتعرف أكثر على هذه المهنة
- صلة موضوع بحثنا بالتخصص العلمي الذي ندرسه ؛
- قلة دراسة هذا الموضوع .

#### 06- المنهج المتبع :

- لكي يتم الإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه ،سوف نعتمد على المنهج المعتمد في البحث العلمي ،حيث سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي ،ويهدف هذا المنهج الى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع الدراسة ،تحليلها وتصنيفها وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري للموضوع .
- بالإضافة الى المنهج التقويمي باعتبار الدراسة تبحث عن الايجابية في التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر للاستمرار فيها .

#### 07-حدود الدراسة :

لقد اخترنا حدود مكانية بيئة على مكاتب محافضي الحسابات من خلال مفهوم المدقق الخارجي وذلك بخصوص دراسة حالة .

أما الحدود الرمانية فكلنا ملزمين على تتبع القوانين الجديدة لمهنة محافظ الحسابات

## 08- صعوبات الدراسة :

- صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص مدقق الحسابات الخارجي وذلك للوضع الراهن للبلاد كوفيد19
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافضي و مدققي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة .
- صعوبة فهم بعض مدققي الحسابات لبعض العبارات ما تطلب من الباحث الشرح المستمر لعبارات الاستبيان لضمان الاجابات الدقيقة والموضوعية .
- الوضع الراهن للبلاد من انتشار وباء كورونا الذي كان حائل بيننا وبين مراكز المعلومات على غرار المكتبات وغيرها

## 09- دراسات سابقة :

- دراسة سمية قحموش، المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، البحث هو عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، إشكاليته حول ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، قامت الطالبة بتقسيم دراستها 2012، إشكاليته حول ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، قامت الطالبة بتقسيم دراستها الى جزئين إطار نظري وتطبيقي كما ذكرت أهم العناصر التي تساهم في تحسين جودة التصريحات و العلاقة بين المراجعة الجبائية و جودة التصريحات من خلال بعض الملفات المكلفين مديرية الضرائب بولاية بسكرة.
- دراسة فاطمة الزهراء القيطوي، مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، البحث هو عبارة عن مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في شعبة علوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، إشكاليته حول: إلى أي مدى يمكن أن يساهم المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، قامت الطالبة في تقسيم دراستها إلى فصلين الفصل الأول إعطاء لمحة نظرية لمراجعة والمراجع الخارجي وعرض القوائم المالية، تناولت فيه مفهوم المراجعة وأهدافها ومبادئها وماهية المراجع الخارجي مع عرض القوائم المالية شملت كل من التعريف والأهداف وطرق قياسها و دراسة ميدانية لعينة لمحافضي الحسابات بجامعة الوادي.

- دراسة أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التطبيق الدولية IAS، البحث هو عبارة عن شهادة ماستر أكاديمي في علوم التجارة، يهدف إلى إلقاء الضوء على الإتحاد الدولي للمحاسبين وإبراز المنظمات الدولية في إصدار المعايير الدولية للتدقيق مع بحث عن أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين المعايير التدقيق الجزائرية معايير تدقيق الدولية.

كما توصلت إلى وجود علاقة بين المعايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. - مُجّد هشام ملوكة، دراسة نور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، البحث هو عبارة عن شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير يهدف إلى التعرف بوظيفة المراجعة الجبائية ودورها الفعال في إيجاد حلول مشاكل الضريبة التي تواجه المكلفين وعمل على تصحيح الأخطاء التي تصدر من المكلف ومعرفة آليات اللازمة لإزالة فعالية هذا الدور خاصة لمدى مساهمتها في تحسين التصريح الجبائي، كما توصلت الدراسة إلى معرفة مراجع الجبائي وعمل المكلف الذي يؤدي إلى معرفته للأنظمة التفصيلية التي يجب استعمالها من أجل استفادة المكلف بالامتيازات الضريبية مما يساهم في جودة تصريح الجبائي

## 10- هيكل البحث :

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه الى ثلاث فصول ، فصلين لنظري وفصل للجانب التطبيقي بالاضافة الى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المدقق عليها منهجيا .

### في الفصل الأول "الإطار النظري حول المدقق الخارجي "

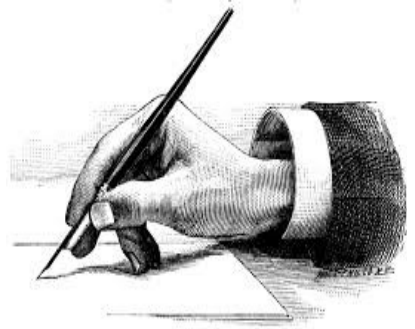
تطرقنا في المبحث الأول عموميات حول المدقق الخارجي ، اما المبحث الثاني معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق

### وفي الفصل الثاني "مفاهيم نظرية حول القياس المحاسبي "

المبحث الاول الاطار النظري للقياس أما المبحث الثاني الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

## الفصل الأول:

الإطار النظري حول المدقق الخارجي



### تمهيد

يقوم مدقق الحسابات الخارجي في تقييم إمكانية استمرارية بإذن من الشركة، وهو يعد مسئولا عن اكتشاف الأخطاء والغش الذي يظهرها التدقيق العادي شريطة أن يكون قد مارس حذره المهني، كما يجب عليه أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومسئولا لاكتشاف الأخطاء أي أخطاء أو ظروف يمكن تحديدها، وهذا من أجل الحد من الفشل المالي الذي يهدد كيان المؤسسات الاقتصادية، وتجنب حدوث افلاسات لدى الشركات الكبرى وأزمات اقتصادية التي تسبب أضرار كبيرة للمجتمع المالي بالسبب فشل المدقق الخارجي في توفير إرشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المنشآت في الفترة المستقبلية القريبة، وتقصيرهم في تقديم افصاحات كافية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية، مما يؤثر على مصداقية المدقق وسمعة مهنة التدقيق وثقة الرأي العام فيها.

كما ان مدقق الحسابات يواجه أثناء أداء مهنته مجموعة من المعايير يستند إليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية

ومن ذلك فإن هذا الفصل سيعرض الأدبيات النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول لعرض المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق.

المبحث الأول: عموميات حول المدقق الخارجي

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

الفرع الأول: تعريف تدقيق الخارجي:

هناك تعريفات عديدة ومتنوعة لجهات مختلفة غير أن المفهوم واضح المعالم والمتفق عليه ضمناً بحسب جل التعاريف كما هو ملاحظ فيما يلي:

التعريف الأول:

أما معهد المحاسبة الأمريكي (AAA) فعرف التدقيق بأنه عملية منظمة و ممنهجة لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بالنتائج التدقيق.<sup>1</sup>

و يتضح من هذا التعريف ما يلي<sup>2</sup>:

- 1- إن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق،
- 2- أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.
- 3- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثر على نتائج عمليات المشروع ومركزه المالي.
- 4- يهتم المدقق عند تقييمه للأدلة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2003 ، ص 09

<sup>2</sup> وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ، 2009، ص 49

5- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية، ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده لمحقق في نهاية عملية التدقيق..

### الفرع الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي:

يدعم الممارسة العملية لتدقيق الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لتدقيق الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

### 01 - فروض التدقيق الخارجي

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند إليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغير<sup>1</sup>؛ وتعتمد نظرية التدقيق بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية<sup>2</sup>:

1. ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين ومعدّي البيانات والمعلومات المالية؛
2. يتصرف المدقق عند أداء عمله كمدقق فقط؛
3. التزام المدقق بسلوك وقواعد المهنة المتعارف عليها، والتي يتم استحداثها مطلقا؛
4. النتائج الاقتصادية التي تزعم المؤسسة تحقيقها يمكن فحصها وتدقيقها والتحقق من مدى صدقها، بمعنى يمكن تدقيقها؛
5. توافر نظام رقابة داخلية جيدة يعني إمكانية أكبر في الاعتماد على البيانات والمعلومات المتاحة؛
6. ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يكن هناك عكس؛
7. العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعني ضمنا استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، أو أية معايير أخرى مقررّة ومتعارف عليها.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة والتوزيع، عمان، 2006، ص20.

<sup>2</sup> نَجْد سَرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص32.

### 02 - مبادئ التدقيق الخارجي

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيقية<sup>1</sup>. وتدقيق الحسابات يقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية التدقيق وهي:

#### 1-2. المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل فيه<sup>2</sup>:

أ. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المالية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛

ب. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

ج. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

د. مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

#### 2-2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة مُجْد بوضياف المسيلة 2003-2004، ص30.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص23.

<sup>3</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير الدولية، رسالة ماجستير، المركز الجامعي، المدينة، 2007-2008، ص 21، 22.

## الفصل لأول:.....الإطار النظري حول المدقق الخارجي

أ. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدققي الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكل التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية؛

د. مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

### الفرع الثالث : أنواع التدقيق الخارجي :

يشمل ثلاثة أنواع ، هم على التوالي<sup>1</sup> :

أ- التدقيق القانوني: (Audit Legal) يقوم به شخص مؤهل إما خبير محاسبي أو محافظ حسابات يعين من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة الشركة أو مؤسسة أو منشأة اقتصادية معينة، لغرض المصادقة على صحة ومشروعية الحسابات في تقرير مبين النتائج العملية، يوضع تحت تصرفهم في نهاية العملية التدقيقية التي تكون محددة بفترة زمنية معينة، للمدقق فيها كافة صلاحيات الإطلاع على الوثائق الإدارية المحاسبية والمالية منها دون التدخل في شؤون التسيير بطبيعة الحال، كما يتمتع الشخص المدقق بالاستقلالية التامة والحياد في عمله لقاء تلقيه لأتعابه من طرف الجهة المعنية له والمحدد سلفاً قبل بداية عمله.

<sup>1</sup> محمد أمين لونيصة ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية، أطروحة الدكتوراة ، غير منشورة، بنوك مالية ومحاسبة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 20016-2017، ص 38-39.

ب- التدقيق التعاقدى: (Audit Contractuel) يحق لشخص الخبير المحاسب فقط القيام بهذا النوع من الأعمال بموجب ما يخوله له القانون المنظم للمهنة في الجزائر من صلاحيات، يكون ذلك العقد أساس الإنفاق بحيث يتضمن هذا الأخير كافة الحقوق والمسؤوليات، نعدد أبرزها في النقاط التالية:

- ينفرد بنطاق صلاحيات أوسع من سابقه إذ يمكنه التدخل في التسيير بتقديمه نصائح وإرشادات دون الإخلال باستقلاليته اتجاه الإدارة من حيث المبدأ.
- يهدف من خلال العقد إلى تصويب خلل وظيفي من الوظائف المالية والمحاسبية في المؤسسة أو الشركة محل التعاقد.
- يقتصر عمله على فترة زمنية محددة في العقد، مبررة بأتعاب.
- يعد في ختام عمله تقرير موجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي كلفته بالمهمة.

ج- الخبرة القضائية: (Expertise Judiciaire) | يشترط في هذا النوع من التدقيق أن يكون الشخص الممارس للمهنة معتمد من طرف القضاء، مؤدي لليمين مسجل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى المجالس القضائية وفق الشروط المنصوص عليها قانوناً، حيث يحصر التزامه وتعيينه من طرف القضاء بقصد إبداء رأي في محايد خبير في قضية مالية أو محاسبية طرحت أمام القاضي للفصل فيها، تكون الخبرة بطبيعة الحال محددة بفترة زمنية قابلة للتمديد في حدود المسموح بها.

يخضع الخبير القضائي في عمله لجميع الأحكام التي تحكم مهنة الخبير المحاسبي والمحافظ و المحاسب المعتمد، يجب أن يسلك في ذلك سلوك الخبير المحترف المستقل.

### المطلب الثاني: مفهوم المدقق الخارجي

يتم من خلال هذا المطلب التطرق الى مفاهيم حول المدقق الخارجي ،شروطه ،مهامه :

#### 01-تعريف المدقق الخارجي:

التعريف الأول :

عرف المدقق الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، والتي نصت على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>1</sup>.

### التعريف الثاني :

و هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها بطلب من الجمعية العامة للمساهمين، أو يطلب من الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة، وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها والهدف من كل هذا هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية، والمدقق الخارجي يمكن أن يكون قانوني أو تعاقد<sup>2</sup>.

### أ. المدقق القانوني | محافظ الحسابات:

هو الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة وانتظام الحسابات والقوائم المالية للشركة، وطبقا للمادة 06 من قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر، والذي يجب توفر الشروط الآتية في محافظ الحسابات، وهي:

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ألا يكون قد صدر في شأنه حكم ارتكاب جناية أو جنحة عمديه من شأنها أن تخل الشرف؛
- توفر الشهادات المشترطة في القانون؛
- تأدية اليمين؛

<sup>1</sup> الباهي سهام وجعيو صفية، دور مدقق حسابات الخارجي للحد من الغش الجبائي، مذكرة مقدمة انيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة، كلية علوم اقتصادية وتجاريو وعلوم نسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2018/2019، ص:3.

<sup>2</sup> حماد نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، جامعة حسنية بن علي، الشلف، 2007/2008، ص:51.

- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات حيث تقدم طلبات التسجيل إلى مجلس المنظمة الوطنية الذي يجتمع مرة كل ثلاث أشهر على الأقل، يدرس المجلس الطلبات في الاجتماع الأول الذي يلي التسجيل، وبعد أربعة أشهر من التسجيل يعتبر صاحب الطلب مسجل قانونا في المنظمة الوطنية ما لم يصل الرد قبل ذلك.

### ب. المدقق التعاقدي الخبير المحاسبي:

هو الشخص الذي يمارس مهنة فحص الحسابات وتحليلها لدى الشركات التجارية أو المدنية بصفة تعاقدية، ويشترط فيه:

- الجنسية الجزائرية؛

- التمتع بكل الحقوق المدنية؛

- شهادة الخبراء المحاسبين؛

- تأدية اليمين؛

- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين<sup>1</sup>.

### 02-شروط ممارسة المهنة:

يهدف هذا القانون الى تحديد شروط و كفاءات ممارسة مهن الخبير المحاسب و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

وحسب ما نصت عليه المادة 02 يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون<sup>2</sup>.

كما نصت المادة 03 يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية

المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حمادي نبيل ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات ،مذكرة ماجستير، جامعة حسيبة بن علي، الشلف، 2007-2008، ص51.

<sup>2</sup> ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية :القانون رقم 10-01،مصدر نفسه ، المادة 02، ص04.

<sup>3</sup> المصدر نفسه ،المادة 03، ص04.

## الفصل لأول:..... الإطار النظري حول المدقق الخارجي

وحسب المادة 06 يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل تسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ، اليمين أما المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية<sup>1</sup>:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد "

يجر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

- وأخيرا حسب نص المادة 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية،

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

\* بالنسبة لمهنة خبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

\* بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها

\* بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية

لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 أعلاه،

<sup>1</sup> المصدر نفسه ، المادة 06، ص05.

- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي<sup>1</sup>.

### 03- مهام مدقق الخارجي:

حسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية<sup>2</sup>:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعيات أو الهيئات المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير.

<sup>1</sup> ينظر الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مصدر نفسه، المادة 8، ص5.

<sup>2</sup> المصدر نفسه، المادة 23-24، ص7.

كما نصت المادة 24 عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .

وحسب المادة 25 فانه يترتب على مهمة محافظ الحسابات اعداد<sup>1</sup>:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عن الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول الإجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير الى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- وأخيرا حسب نص المادة 27 فانه تتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على الحسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
- وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ينظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية :القانون 10-01، مصدر سابق ، المادة 25، ص7.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة.

(أ) مفهوم ونشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وقد تم إنشاؤه بموجب المادة 04 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ثم تلت بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلته وقواعد سيره، ووضع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلاً عنه.

(ب) مهام المجلس الوطني المحاسبي:

يستشف من استقراء المادة 04 من القانون 10-01 السالف الذكر أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي:

\* مهام الاعتماد.

\* مهام التقييس المحاسبي.

\* مهام التنظيم والمتابعة للمهنة المحاسبية.

\* مهام الإشراف والتسيير للتنظيمات المهنية.

(ج) تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

أشارت كل من المادة 04 من القانون 10-01 والمادتين 02 و 03 من المرسوم التنفيذي 1124 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره على أنه يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من :

\* ممثل عن الوزارات التالية والذين يجب أن تتوفر فيهم شرط رتبة مدير مركزي بالإدارة على الأقل ولهم كفاءات في المجال المحاسبي والمالي (الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة).

<sup>1</sup> المصدر نفسه، المادة 27، ص 7-8.

\* رئيس المفتشية العامة للمالية.

\* المدير العام للضرائب.

\* المدير المكلف بالتقريب المحاسبي لدى وزارة المالية.

\* ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.

\* ممثل برتبة مدير عن لجنة مراقبة عمليات البورصة.

\* ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

\* ثلاثة أعضاء منتخبون من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

\* ثلاثة أعضاء منتخبون من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

\* ثلاثة أعضاء منتخبون من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

\* ثلاثة أشخاص يعينهم الوزير المكلف بالمالية لكفاءتهم في مجال المحاسبة.

### ملاحظات:

\* يعين الأعضاء المذكورين أعلاه بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 06 سنوات بعد اقتراحهم من الوزراء ورؤساء الهيئات المعنية.

\* تتجدد تشكيلة المجلس في حدود الثلث كل سنين.

\* استخلاف العضو المنقطع خلال عهده إلى غاية انتهاء العهدة بنفس الكيفية.

\* للمجلس الحق في الاستعانة بأي شخص له دراية واهتمام بالمجال المحاسبي والمالي.

عند استقراءنا للمادة 05 من القانون 10-01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24 يتبين لنا أن المجلس الوطني

للمحاسبة يضم (د) اللجان المكونة للمجلس:

اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

### 1) لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

ومن بين المهام المسندة إليها إعداد مشاريع الآراء بخصوص تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، ودراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة مع إبداء الرأي وتقديم توصيات حولها، وكذا اقتراح كل الإجراءات الهادفة إلى التقييس المحاسبي.

### 2) لجنة الاعتماد :

تتولى مهام إعداد طرق وكيفية معالجة ملفات الاعتماد، وتحضير ودراسة طلبات الاعتماد المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

### 3) لجنة التكوين:

من بين المهام التي تقوم بها تعد طرق العمل المتعلقة بالتربصات، ودراسة ملفات المشاركة في التربصات وضمان متابعتها، وتسليم شهادات التربص.

### 4) لجنة الانضباط:

مهمتها إعداد سبل العمل في مجال التحكيم والانضباط والصلح، ودراسة الحالات التأديبية المتعلقة بالمهنيين المخالفين لقواعد المهنة وأخلاقياتها.

### 5) لجنة الرقابة والنوعية:

من أهم الأعمال المسندة لهذه اللجنة إعداد معايير العمل بخصوص نوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها المكاتب المهنية المحاسبية، وكذا التدابير التي تسمح بمراقبتها.

ثانيا : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أ) مفهوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هي عبارة عن تنظيم أو جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01 السالف الذكر، تضم أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات، تسير من طرف مجلس وطني ينتخب من

طرف نظرائهم المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا عن هذا التنظيم لهذا الغرض، مقرها الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي إقليم داخل التراب الوطني بقرار من وزير المالية "

مهامها:

استنادا إلى المادة 15 من القانون 10-01 المذكور آنفا تتضح لنا مهام الغرفة الوطنية المحافضي الحسابات في النقاط الآتية: |

- (01) تسهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- (2) تحفظ وتصور كرامة أعضائها وتضمن استقلاليتهم.
- (3) تسهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- (4) تقوم بإعداد النظام الداخلي للغرفة.
- (5) تقوم بإعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- (6) تبدي رأيها في المسائل المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها .

### ج) تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات:

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات من تسعة أعضاء ينتخبون بالاقتراع السري، من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والذين يتحصلون على أكبر عدد من الأصوات، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يؤخذ بعين الاعتبار معيار الأقدمية في ممارسة المهنة، ويمارس الأعضاء المنتخبون مهامهم بالمجلس لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبعاً عن طريق الانتخاب، وفي حالة شغور منصب بالمجلس يتم تعويضه من قائمة الفائزين في الانتخاب.<sup>1</sup>

ثالثا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

أولا- تشكيلته وتسييره:

<sup>1</sup> ، بوحنة علي وزعتر خير الدين ، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية ( NAA ) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2018/2019، ص:34-38.

## الفصل الأول: الإطار النظري حول المدقق الخارجي

- يتكون من مهنيين معتمدين تتوفر فيهم الشروط القانونية المحددة للممارسة المهنة.
- يفصل بين المصنف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- يتمتع كل صنف منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- يعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية والذي يعين في هذا الشأن ممثلاً عنه.
- يحدد رئيس لكل صنف مهني عن طريق الاقتراع السري المباشر من بين أعضاء المهنة الواحدة كما ينتخب معه أعضاء مسيرين.
- يسير المصنف والغرفة والمنظمة من قبل مجلس وطني لكل صنف.
- يمكن إنشاء مجالس جهوية تسييرية.

### ثانياً - مهامه:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمة داخلية يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع.
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- ابداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها

### ثالثاً - دوره

- المساهمة في مجال التقييس المحاسبي.
- المبادرة في إثراء الواجبات المهنة المتعلقة بكل صنف.
- تحديد تسعيرة الخدمات.

- إعداد النصوص المتعلقة بالمهنة.

- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات المهنية الأجنبية المماثلة.

المبحث الثاني: معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق

المطلب الأول: المعايير الدولية وأنواعها

قامت المنظمات الدولية التي لها صلاحية تنظيم مهنة التدقيق على إصدار مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق، بغية توحيد عمل المدققين على المستوى الدولي وتحقيق التوافق في ممارسة المهنة، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم معايير التدقيق الدولية وأنواعها .

الفرع الأول : معايير الدولية

1. مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (standard) الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية. فهي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة<sup>1</sup>.

\* تعرف معايير التدقيق: بأنها الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة.

كما تعتبر على أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق<sup>2</sup>.

كذلك عرفها محمد سرايا بأنها: هي أنماط يلزم تحققها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي وهي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المدقق بها أثناء أداء مهمته المهنية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> قافة نورة وسعدوني نورة، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 01-10، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2016/2017، ص: 8.

<sup>2</sup> عطاء الله الحسبان، مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاسات على اقتصادية الدول (تحديات، فاق، مستقبلية)، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بعداد للعلوم الاقتصادية العرق يومي 28-29 أفريل، 2009، ص: 02.

بينما فاتح سردوك عرف المعيار على أنه: نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عمله يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان عملية التدقيق بكفاءة، وحماية المدقق من المسؤولية إذا التزم بها<sup>2</sup>.

وبالتالي يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها: عبارة عن المقياس والنموذج الذي يستطيع المدقق على ضوئه أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني : أنواع معايير الدولية للتدقيق

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألفت قبولاً عاماً من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل مزاوي المهنة، وتشمل ثلاث معايير هي: المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني (معايير الأداء المهني)، معايير إعداد التقارير (معايير إبداء الرأي)<sup>4</sup>.

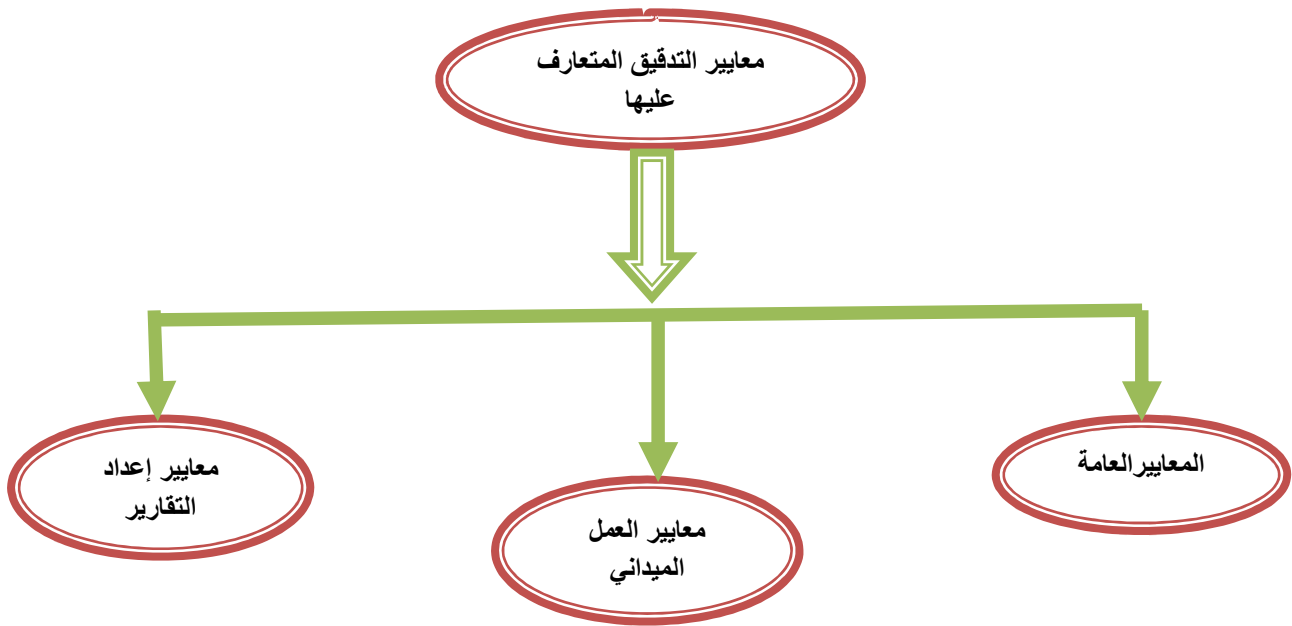
<sup>1</sup> مُجّد السريّا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري -المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007، ص41-42.

<sup>2</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص:14.

<sup>3</sup> حامد داود الطحّلة، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000، ص: 03.

<sup>4</sup> إلهام حجاب، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد بوضياف -المسيلة، 2020/2019، ص:11.

الشكل رقم (01): معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مرجع صديقي مسعود أحمد نقار.

### أ- المعايير العامة:

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

تتكون المعايير العامة (الشخصية) من:<sup>1</sup>

✓ معيار التدريب والكفاءة: أي أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم.

✓ معيار الاستقلال (الحياد): يجب أن تتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.

✓ معيار العناية المهنية الملائمة: يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك عند إعداد التقرير.

### ب- معايير العمل الميداني:

<sup>1</sup> عسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، الطبعة الأولى ، دار للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006، ص: 37-38.

هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، حيث تتكون من<sup>1</sup>:

- ❖ معيار التخطيط لعملية التدقيق: يجب أن يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وان يقوم بالإشراف على مساعد به بطريقة ملائمة.
- ❖ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات.
- ❖ معيار الحصول على ادلة الإثبات الكافية: يجب أن يحصل على ادلة وقرائن إثبات كافية ومقنعة، عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات.

### ت- معايير إعداد التقرير:

هي مجموعة من المعايير المتعلقة بالأعداد النهائي للتقرير وشروطه وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- معيار تمشي المبادئ المحاسبية المستخدمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- معيار تجانس وثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية: يجب أن يبين التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها.
- معيار التحقق من مدى تعبير القوائم المالية والإفصاح

عنها: يجب أن يبين التقرير مدى كفاية المعلومات ( الإفصاح من المركز المالي ونتيجة الأعمال) أو يعتبر الإفصاح كافيا مالم يذكر عكس ذلك.

- معيار ضرورة ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

### المطلب الثاني : معايير التدقيق الجزئية

<sup>1</sup> عسان فلاح المطارنة ، مرجع نفسه ، ص:38.

<sup>2</sup> عسان فلاح المطارنة ، مرجع نفسه ، ص: 38.

تعد المعايير الموجه والمرشد الذي يعتمد عليه المدقق في إعداد تقريره، لكن في الجزائر لا توجد معايير للتدقيق وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات يلتزم بها المدقق الجزائري، ولهذا سوف نحاول التطرق للأحكام والنصوص القانونية المتعلقة بأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها .

### أ/ المعايير الشخصية ومعايير الأداء المهني:

تعد معايير التدقيق بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، بحيث أنها تمثل الأنماط التي يجب أن يحترمها المدقق ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته، ويعالج هذا المطلب معايير التدقيق المطبقة في الجزائر.

#### 1. المعايير الشخصية:

**1.1 الاستقلالية<sup>1</sup>:** نصت المادة 03 من القانون 01-10 أنه يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهنهم بكل استقلالية ونزاهة، وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.

**2.1 الكفاءة:** حددت النصوص التشريعية الجزائرية كفاءة المدقق في عنصرين أساسيين هم :

**3.1 التأهيل العلمي:** اشترطت النصوص التشريعية لممارسة التدقيق الآتي:

#### المجموعة الأولى:

\* ليسانس في العلوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛

\* الجزآن الأول والثاني من الامتحان الأول من الخبرة المحاسبية.

#### المجموعة الثانية:

\* ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ما عدا المالية؛

\* شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛ ليسانس في التسيير؛

\* شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛

\* شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛ :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية ، المادة 3، من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره ، ص:04.

\* مضاف إليها شهادة متخصص في المحاسبة.

### 4.1 التأهيل العملي:

اشتراط المقرر السابق للمجموعتين أحد الشرطين التاليين<sup>1</sup>:

\* متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته ستين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

\* إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مدته ستة أشهر؛

### 5.1 العناية المهنية اللازمة<sup>2</sup>:

نصت المادة 59 من قانون 01-10 على أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن محافظ الحسابات في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة وهو المسؤول الوحيد على ذلك وقد اشتراط قانون 01-10 على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ اللجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.

### 6.1 السر المهني<sup>3</sup>:

تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المدققين ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

نصت المادة 71 من القانون رقم 01-10<sup>4</sup> على أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

### 2- معايير الأداء المهني<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محي الدين عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز الجامعي المدية، 2007/2008، ص: 112-113.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، المادة 59، من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

<sup>3</sup> عمر شرقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للواقع المهني للجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف 2002/2003، ص: 168.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، المادة 71، من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

تكتسي معايير الأداء المهني أهمية كبيرة في عمل المدقق، وهي تحتوي على الحد الأدنى من الإجراءات والاجتهادات التي يجب على المدقق القيام بها من بداية إلى نهاية مهمته، ويعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الاجتهادات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة والشروع في العمل، حيث هناك العديد من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها قبل الشروع في العمل مثل طلب قائمة القائمين بالإدارة والإجراءات بعد الشروع في العمل مثل التأكد من صحة تعيينه بواسطة الجمعية العامة كما تعتبر أول مهمة يقوم بها المدقق هي إنشاء ملف دائم ويتم تحديث عناصر السنوات القادمة فقط والملف السنوي وهو ملف يستعمل لدورة مالية واحدة.

### 3/ إعداد التقارير في الجزائر

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات التقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد من خلال هذا المطلب سوق نتطرق الى معايير التقارير المعمول بها في الجزائر وذلك من خلال القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة مقدمه للجمعية العامة للمساهمين. وسيتناول نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص.

### المطلب الثالث : إصدارات معايير الجزائرية للتدقيق

أدت الحاجة الملحة إلى تبني وإصدار معايير تدقيق جزائرية والمقتبسة في مجملها من معايير التدقيق الدولية حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار هذه المعايير وفقا ل 4 إصدارات وهي كالتالي<sup>2</sup>:

#### 1. الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية:

الفرع الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق

#### 1- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

<sup>1</sup> عمر شرقي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 169-172.

<sup>2</sup> معتوق شهيرة و طيبي أحلام ، واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المسيلة ، 2020/2019، ص: 46 الى 54.

- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة.
- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

### 2- المحتويات الأساسية لرسالة المهمة

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على العناصر الآتية:

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين آخرين أو خبراء.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (505) التأكيدات الخارجية:

### 1- مفهوم التأكيدات الخارجية:

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني وشكل آخر.

### 2- إجراءات التأكيدات الخارجية:

(أ) تحديد المعلومات موضوع التأكيد والطلب.

(ب) اختيار الغير المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.

(ج) مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (560) الأحداث اللاحقة

### 1- مفهوم الأحداث اللاحقة:

هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق المالي والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

2- واجبات المدقق اتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة:

1-2- أحداث تقع بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

- يجب على المدقق أن يطالب الإدارة أو حسب حالة الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة بمنحه رسالة توثقت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها

2-2 - حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية:

- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره لكن وإذا صادف إن أعلمت الإدارة المدقق بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشف المالية يحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره فعليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة.

3-2- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشف

لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشف المالية بعد إشهارها.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (580) التصريحات الكتابية

1- مفهوم التصريحات الكتابية:

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

2- واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

1-2- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة. 2-2- تصريحات كتابية أخرى

تتمثل في:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية.

- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

الفرع الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية أولا: المعيار الجزائري للتدقيق (300) تخطيط تدقيق الكشف المالية

### 1- مفهوم تخطيط تدقيق الكشف المالية:

هو عبارة وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري. 2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

#### 1-2- قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية:

- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.

#### 2-2- عند بداية مهمة التدقيق الأولية:

- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (500) العناصر المقنعة

### 1- مفهوم العناصر المقنعة :

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج التأسيس رأيه.

### 2- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

#### 1-2- تفتيش التسجيلات أو الوثائق

حيث تتمثل هذه العملية في فحص التسجيلات والوثائق داخلية كانت أو خارجية ورقية أو الكترونية.

#### 2-2- تفتيش الأصول العينية

يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها الذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثقة والمتعلقة بوجودها.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (510) مهام التدقيق الأولية

### 1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشف المالية.

### 2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بالإثبات.
- تقييم أثر تدقيق الكشف المالية من طرف المحقق السابق التي نجم عنها تعديل.
- أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية.
- فحص الكشف المالية الأحدث.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية

### 1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية وشكل ومضمون تقريره عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

### 2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

#### 1-2- تأسيس الرأي حول الكشف المالية

يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

#### 2-2- شكل الرأي

- إذا استخلص المدقق انه قد تم إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها المهمة.

### 3-2- تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير للمدقق مستقل.

- المرسل إليه.

- فقرة تمهيدية تذكر تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.

### الفرع الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق (520) الإجراءات التحليلية

#### 1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها. 2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

#### 1-2- الإجراءات التحليلية المادية

- قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية.

#### 2-2- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصته

حيث يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

#### 3-2- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد فانه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها بطلب معلومات من الإدارة

ثانياً: المعيار الجزائري للتدقيق (570) استمرارية الاستغلال

### 1- مفهومه:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع مثل كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

### 2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- عند إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأن أن تبعث الشك حول قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله.

- على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين

### 1- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديون للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

### 2- واجبات المدقق:

- تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين على المدقق الخارجي.

- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة.

- التوثيق..

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق ( 620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

- مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق. - لا يعالج هذا المعيار حالة عندما يكون الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.

### 2- أهدافه:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه. تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة للاحتياجات التدقيق.1

الفرع الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية أولا: المعيار الجزائري للتدقيق (230) وثائق التدقيق

### 1- مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى.

### 2- الأهداف:

- أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي: - تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للنصوص القانونية والتنظيمية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (501) العناصر المقنعة اعتبارات خاصة

### 1- مجال التطبيق:

- يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا فيما يخص جوانب محددة سمي المخزونات والنزاعات التي تلزم الكيان.

### 2- الهدف:

- يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص :

- وجود المخزونات وحالتها.

- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (530) السير في التدقيق.

### 1- مفاهيم السير:

السير الذي أجري على نسبة أقل من 100 عناصر المجتمع الإحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر المدقق قاعدة معقولة للاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

يعد السير إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- الاختبار العشوائي للعناصر المكونة للعينة.

- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السير بما ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (450) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

### 1- مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشف المالية.

### 2- الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقيق من أن التقديرات المحاسبية هي التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.

المطلب الرابع : مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق في الجزائر

أولا: المبادئ الأخلاقية:

## الفصل لأول:.....الإطار النظري حول المدقق الخارجي

من بين أهم المبادئ التي يجب على المدقق الخارجي أن يتحلى بها والمتمثلة فيها :

✓ **الأمانة:** وتتجلى الأمانة في حقيقة المهنة بالحفاظ على خصوصية العلاقة بين الأطراف، أما فيما يخص التصرف في المهنة هو الحفاظ على مصالح المهنة الحقيقية لا للمصلحة الشخصية على حساب المهنة، وأن يكون الحفاظ على مال وأموالك المؤسسة<sup>1</sup>.

✓ **العدالة:** يجب أن يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمدا على الأدلة والبراهين كما يجب أن يلتزم العدالة عند التعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف.

✓ **الاستقامة:** يجب أن يتم الرد بالشجاعة ويكون صاحب القرار مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية مبرر الوسيلة<sup>2</sup>.

✓ **احترام الآخرين والاهتمام بهم:** يجب أن يتميز الفرد بالليونة أي أن يكون كريما ولديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان<sup>3</sup>.

✓ **المثابرة والسعي نحو التفوق:** يجب أن يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابرا وسعيا في كامل المجالات حيث يجب أن يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل الاعتماد من طرف الآخرين، مع أهمية الاستمرار في الحفاظ على تطوير الكفاءات.

✓ **الالتزام بالمواطنة والقوانين :** يجب أن يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركة في الخدمة العامة ويجب أن يلتزم بالقوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه.

### ثانيا: قواعد السلوك المهني:

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي إذ خصص له قانون رقم 96-136 المؤرخ في 17 أفريل 1996، تتضمن بعض قواعد السلوك المهني المتمثلة فيما يلي:

#### 01- النزاهة: أشار المشرع إلى النزاهة وذلك بمضمون المادة 2 من القانون 96-136:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة ، سلسلة الكتب المهنية ، الطبعة 01، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009، ص:100.

<sup>2</sup> أمين السيد محمد لطفي ، دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007، ص:210.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي ، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، مصر ، 2008، ص:13.

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من نشأته المساس بكرامة المهنة وشرقها ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء . - كما يجب أن تستند الاجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.
- من هذا نستنتج أن النزاهة تتمثل في الصرامة والرصانة في أداء المهمة والمهنة، وعلى المدقق الخارجي أن يهتم بشرف وكرامة مهنته ويتجنب أي تصرف من نشأته المساس بها .

### 02- الموضوعية: تطرق المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 04 و 05 من نفس القانون 96-136:

- يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية ، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والاخلاص والشرعية و كذا القواعد الأخلاقية المهنية.
  - يجب على المهني أن يقوم بما يلي: تنفيذ الخدمات المطلوبة بعناية، احترام الآجال المتفق عليها، يتابع كل التحريات الضرورية التي من شأنها تكون لديه رأيا معطلا ومؤسس، أخذ كامل الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية<sup>1</sup>.
  - نستنتج أن الموضوعية تتمثل في الحياد والاخلاص واحترام باقي قواعد السلوك المهني.
- ### 03- السر المهني: يعتبر عدم إنشاء السر المهني من أهم قواعد السلوك المهني التي يستوجب تطبيقها عند أداء مهنة التدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي ملزم بكتم أسرار مهنته وكل ما يتعلق بها وعدم إفشائها إلا في حالات ثلاث وهي بموجب إلزامية إطلاع الادارة الجبائية أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين أو عندما يدعي المحقق الخارجي للإدلاء بشهادته أمام غرفة التأديب والتحكيم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ج.ر : عدد المؤرخة في 17-04-1996.

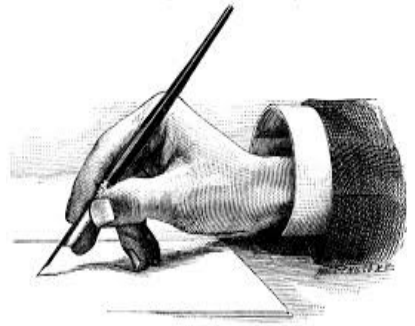
<sup>2</sup> آسيا هيري ، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومة تقرير المدقق ، أطروحة دكتوراة ، علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار 2018، ص:60.

**04- الكفاءة والغاية المهنية:** تنقسم الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعياً مستمراً وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد، وتعني الكفاءة المهنية أيضاً اكتساب المهني لمجموعة من القيم المتمثلة في الولاء والحياد والشفافية والالتزام بالمواعيد، أما العناية المهنية فتتطلب من المدقق أن يبذل كل ما بوسعه للقيام بمهنته على أكمل وجه ويجب عليه تحمل كامل المسؤولية عند أداء مهمته وأن يقوم هذا بإخلاص وأمانة وشجاعة.

### خلاصة الفصل:

من خلال مما سبق تم التوصل الى أن مدقق الحسابات هدفه الأساسي من صحة البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأي فني ومحايد حول سلامة قوائم المالية وذلك وفق لمعايير الدولية المتعارف عليها ومسايرة لتطور الحاضر على المستوى الدولي لاسيما في جانبه الاقتصادي والسياسي قامت الدولة الجزائرية الى تبني معايير التدقيق الدولية وإصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية التي تعتبر بمثابة خارطة الطريق التي يحتكم ويستند إليها محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية للكيان المراقبة .

**الفصل الثاني:**  
**مفاهيم نظرية حول القياس المحاسبي**



### تمهيد:

تتمثل الإجراءات المحاسبية في منح القيم النقدية لعناصر القوائم المالية من خلال تقييم العمليات والأحداث المالية التي تتم أثناء قيام المؤسسة بنشاطها، وتعتبر هذه الإجراءات بمثابة المرحلة المتقدمة في المحاسبة المالية والتي تعرف بالقياس المحاسبي، كما انه يرتبط ارتباطا بجودة المعلومة المحاسبية وذلك كونها مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة إضافة أنها موجه الى العديد الأطراف التي تتميز على أنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا الى التساؤل حول شي الذي يمكن المدقق الحسابات من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، سيكون الجواب هو القياس حيث يعد القياس ترجمة للمعلومات المحاسبية في شكل قيام يتفق عليها الجميع.

من هنا ارتأينا في هذا الفصل الموسوم ب: "القياس المحاسبي إلى دراسة مختلف المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي، والأساليب بالإضافة إلى مكونات القياس المحاسبي وفق لثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي.

المبحث الثاني: التحيز المحاسبي.

المبحث الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية .

### المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي

تقوم المحاسبة المالية على عدة وظائف أساسية، نذكر منها القياس المحاسبي الذي تعددت أساليبه ومداخله، والاعتراف، والإفصاح عن هذه المعاملات. وفي هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على القياس المحاسبي من خلال عرض مفهومه وأهدافه وأهميته، وصولاً إلى الأسس النظرية للقياس المحاسبي وما يتضمنه من أساليب وأدوات للقياس.

### المطلب الأول : مفهوم ومكونات القياس

#### الفرع الأول : مفهوم القياس المحاسبي :

تشمل وظيفة القياس المحاسبي جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر المحاسبية حتى إعداد القوائم المالية النهائية؛ بحيث تشمل هذه الوظيفة على عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية.

#### 01- تعريف القياس المحاسبي:

قام الكثير من الباحثين والدارسين لمفهوم القياس المحاسبي؛ بحيث تعددت تعاريفه وتنوعت من باحث لآخر ومن تنظيم إلى آخر، ومن هذه التعاريف:

#### 1-1 تعريف الباحثين والمختصين :

عرف (Campell) القياس المحاسبي بأنه: "يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءً على قواعد محددة"<sup>1</sup>. ويعتبر هذا التعريف أول تعريف علمي محدد لوظيفة القياس المحاسبي، ويتضح من خلاله أن القياس المحاسبي هو عبارة عن مقابلة الخصائص المختلفة للأحداث الاقتصادية والمالية التي تقع بالمؤسسة بالأعداد وفق قواعد معينة.

وعرفه (Mcdonald) بأنه: "عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهذه الإجراءات

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط2، ص:130

تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها<sup>1</sup>. ويتبين من خلال هذا التعريف أن القياس المحاسبي بصفة مختصرة يتمثل في تحويل الأحداث الاقتصادية والمالية التي تقع بالمؤسسة إلى قيم كمية ورقمية.

كما عرفه أيضا (Hendriksen) بأنه: "تحديد القيم العددية للأشياء والأحداث الخاصة بالمؤسسة، وأن هذه القيم تحدد بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجزئة"<sup>2</sup>. ومن خلال هذا التعريف يفهم أن القياس المحاسبي هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة.

### 2 - 1 . تعريف الجمعيات والاتحاديات المهنية:

تعرف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) القياس المحاسبي بأنه: "يتمثل في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"<sup>3</sup>.

ويعرفه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأن القياس المحاسبي: "يتمثل في تخصيص الأرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، بهدف الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"<sup>4</sup>.

أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) يرى أن القياس المحاسبي هو: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يتم الاعتراف والإفصاح عنها في القوائم المالية ضمن الميزانية وقائمة الدخل، وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة"<sup>5</sup>.

### الفرع الثاني : مكونات القياس المحاسبي

تشتمل متطلبات القيام بأنشطة القياس المحاسبي على عدة مكونات هي<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرياح، ورقة، 2015، ص: 21

<sup>2</sup> بكر إبراهيم مجد، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، الجامعة المستنصرية، بغداد 2008، ص: 07

<sup>3</sup> The AAA Committee ، Report of the Committee on Foundatoin of Accouting Measurement the Accouting Review ، value XXVI2001، p:47

<sup>4</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كأجيحي وآخرون، دار المريح، الرياض - السعودية، 2006، ص: 185

<sup>5</sup> طارق عبد العال حامد، مرجع سبق ذكره، ص: 101

<sup>6</sup> آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة مجد بوضياف، المسيلة، 2013/2014، ص: 09

01. الخاصية محل القياس (Property to be measured): تنصب عملية القياس أيا كان نوعها على

خاصية معينة لشيء معين، وإذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس المحاسبي، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لحدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، أو الطاقة الإنتاجية لها؛

02. المقياس المناسب للقياس (Scale of measure): يتوقف نوع المقياس على الخاصية محل القياس، فإذا

كانت هذه الأخيرة تتمثل في التعدد النقدي للربح فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة، أما إذا كانت الخاصية محل القياس تتمثل في الطاقة الإنتاجية فالمقياس المستخدم هو عدد الوحدات المنتجة مثلاً؛

03. وحدة القياس (Measurement Unit): من المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة تتمثل في وحدة

النقد، ويشترط أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون نتيجة القياس قابلة للمقارنة والتجميع؛

04. الشخص القائم بعملية القياس (Measurer): تختلف نتائج القياس المحاسبي باختلاف الشخص القائم

بعملية القياس خاصة في حالة عدم توفر مقاييس موضوعية.

المطلب الثاني : أهداف ومعايير القياس المحاسبي

الفرع الأول : أهداف القياس المحاسبي :

تتمثل أهداف القياس من منظور اقتصادي ومحاسبي فيما يلي<sup>1</sup>:

1. قياس الموارد التي تحقق الدخل: حتى تتمكن المؤسسة من الوقوف على كافة التغيرات التي تطرأ على الدخل

ومواجهة كل ما يؤثر على تناقصه، أصبح من الضروري الاهتمام بقياس مصدر تحققه والمتمثل في مصادر واستخدامات الموارد، والعمل على المحافظة عليها، وبذلك فإن الموارد تشكل موضوع القياس ذاته

2. تأمين استغلال أمثل للموارد المتاحة : إن قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على

استغلال الفرص المتاحة استغلالاً عقلانياً، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لا بد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، طبعة 1، دار وائل، عمان، الاردن، 2004، ص: 329

## الفصل الثاني: مفاهيم نظرية حول القياس المحاسبي

إن هدف القياس المحاسبي يتمحور حول قياس القيمة الاقتصادية للموارد المتاحة ومتابعة كافة التغيرات التي تطرأ عليها، وتأمين الاستغلال الأمثل لها والمحافظة عليها حتى تستمر المؤسسة في خلق الدخل.

### الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

بعد التعرف على أهداف القياس المحاسبي لابد من الاعتماد على معايير تساعدنا في التأكد من تحقيق تلك الأهداف، إذ أن المعايير تمثل المرشد أو الموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة، والأسس والقواعد والمبادئ التي يتم على ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى وما تسفر عنه عملية القياس من نتائج<sup>1</sup>. وتتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي<sup>2</sup>:

#### 1. معيار الملائمة (Relevance): أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس،

وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وما طرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة، أي لا بد من وجود تكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية، وبين الأحداث والعمليات التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة به

#### 2. معيار الموضوعية (Objectivity): إن القياس المحاسبي الذي لا يلي شرط الموضوعية لا يمكن قبول نتائجه أو

الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات، لذلك كان مفهوم الموضوعية عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها: - أن يكون القياس خال من التحيز الشخصي، أي الانفصال التام بين القائم بعملية القياس ونتائجه؛ - القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛ - القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس.

#### 3. معيار القياس الكمي (Quantitative Measurement): تعتمد المحاسبة على الأسلوب الكمي للقياس،

لكن على الرغم من أن هذا الأخير يعطي معلومات أكثر دلالة ووضوح، إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية التي لا يمكن قياسها كمياً قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذا لابد من الاعتماد على المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات دلالة وفائدة؛

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص: 331

<sup>2</sup> 12 آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص:

4. معيار قابلية للتحقق (Verifiability): تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات

مماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وتستند هذه البيانات على مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر بصرف النظر عن شخصية الفاحص، أو المستفيد منها، أي وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق بين المحاسبين المستقلين الذين يقومون بعملية القياس

5. معيار المنفعة الاقتصادية (Economical Utility): لا بد من المقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية

الناجمة عن عملية القياس وما تكبدته تلك العملية من تكاليف، ومن المعروف أن هناك علاقة طردية بين الدقة في المعلومات وتكلفة الحصول عليها، وهذا ما يحتم ضرورة إيجاد توازن بينهما، كما أن تطبيق هذا المعيار يترك أثره المباشر على تطبيق معايير أخرى لذا لا بد من الاهتمام بمعيار منفعة القياس بما لا يؤثر على أهمية المعايير الأخرى والمتمثلة في الموضوعية و الملائمة في ظل أفضل النتائج وأقل التكاليف.

تعتبر معايير القياس المحاسبي بمثابة المرشد أو الدليل المدى دقة نتائج القياس المحاسبي، وإن تطبيق كل هذه المعايير جملة واحدة يعتبر أمر نادر الحدوث لذا لا بد من محاولة الموازنة بينها.

المطلب الثالث : مراحل القياس المحاسبي وأساليبه

الفرع الأول: مراحل القياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي ليست عملية عشوائية، وإنما تمر بمجموعة من المراحل تتمثل في<sup>1</sup>:

1. تحديد موضوع القياس: يقدم الإطار الفكري للمحاسبة المالية عناصر القوائم المالية التي تصلح أساساً للقياس المحاسبي، لارتباطها باحتياجات مستخدمي المعلومات، وتنقسم هذه العناصر إلى عناصر تمثل مقياساً في لحظة (الأصول والخصوم) وعناصر تمثل مقياساً للتغير خلال فترة زمنية (الإيرادات والتكاليف)؛

2. تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية: تتمثل هذه المرحلة في تسجيل البنود المترتبة على أثر الأحداث الاقتصادية، أو إدخال هذه الآثار في القوائم المالية كأصول أو خصوم أو إيرادات أو تكاليف، كما أن الاعتراف بالبند ضمن القوائم المالية لا يقتصر على تسجيل عملية الحصول عليه بل يمتد إلى محاسبة التغيرات التي تطرأ عليه إلى غاية

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2011، ص: 181-186

اختفائه، بالإضافة إلى ذلك فإن عملية الاعتراف هذه تساعد على التمييز بين المعلومات الواجب الاعتراف بها في صلب القوائم المالية، وبين المعلومات التي يتم تقديمها في الملاحق؛

3. تحديد الخاصية محل القياس: كما بينا سابقا فإنه إذا خضع أحد عناصر القوائم المالية للقياس، فلا بد من تحديد خاصية معينة تكون موضوعا للقياس، نظرا لأن هذا البند يمكن أن تتوفر له عدة خصائص يمكن إخضاع أي منها لعملية القياس؛

4. وحدة القياس المستخدمة: والمتمثلة في النقود.

### الفرع الثاني : أساليب القياس المحاسبي

تنقسم أساليب القياس إلى:

1- 1 . أساليب القياس الاسمية (Nominal): هو أحد أنواع القياسات المستخدمة في الفكر المحاسبي، ويستخدم الأرقام كأسماء التمييز عنصر معين من عناصر الأحداث المراد إخضاعها لعملية القياس؛ بحيث أن الخاصية الأساسية التي يتم تحديدها هنا هي خاصية التمييز والتعريف، ومثال ذلك مدونة الحسابات النظام المحاسبي<sup>1</sup>.

2 - 1 . أساليب القياس الترتيبية (Ordinal): هذا المقياس يستخدم الأرقام أو الرموز لتوضيح مراكز العناصر أو الخصائص اتجاه بعضها البعض وتفسير الأحداث والظروف المراد قياسها؛ حيث يتم ترتيب المفردات ترتيبا معيناً وفقاً لأفضليات معينة، بحيث يعطينا هذا المقياس معلومات على أن هنالك اختلافات في الترتيب ويتوفر هذا الأسلوب على خاصيتي الترتيب والتمييز ومثال ذلك: ترتيب أصول الميزانية حسب درجة السيولة؛ أي ترتيب كل أصل مقارنة بالأصول الأخرى حسب درجة سيولته<sup>2</sup>.

3 - 1 . أساليب القياس العددية: يؤدي استخدامه هذا المقياس إلى تعيين أعداد للأشياء المطلوبة قياسها؛ بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب توافر شروط معينة هي:

- أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة.

- أن يكون أساس القياس واحدة.

<sup>1</sup> الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية - أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 1996، ص: 147

<sup>2</sup> مالكوم سميت، طرق البحث في المحاسبة، ترجمة عبيد بن سعد المطيري آخرون، الرياض، دار المريخ للنشر، 2014، ص: 104

- أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة<sup>1</sup>.

**4 - 1 . أساليب القياس النسبية (Ratio):** يستخدم هذا المقياس في تحديد القيم المطلقة للمتغيرات المراد قياسها؛ حيث يعتمد هذا المقياس على الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر المراد قياسها، ويعتبر أقوى نظم القياس المتاحة نظرا لتمتعه بجميع الخواص السابقة<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر أن القياس النسبي والعدي من أساليب القياس الكمية ويعتبران كأساليب أساسية في القياس المحاسبي، أما القياس الاسمي والترتيبي يعتبران من أساليب القياس الوصفية ويعتبران كأساليب مساعدة في القياس المحاسبي؛ وعليه فإن أساليب القياس في المحاسبة تنقسم إلى أساليب كمية ونقدية بالإضافة إلى الأساليب الوصفية، ويقوم القياس المحاسبي على الأساليب الكمية نتيجة اعتماد الاعتراف بالأحداث الاقتصادية على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب القوائم المالية طبيعتها المميزة أما الأساليب الوصفية فيتم الاستعانة بها في توضيح القيم الرقمية للقوائم المالية الأساسية في شكل ملاحق لهذه القوائم

### المبحث الثاني : التحيز المحاسبي

من خلال هذا المبحث سيتم التعرض إلى مفهوم التحيز في القياس المحاسبي، مصادره، وأشكاله

### المطلب الأول : مفهوم تحيز المحاسبي

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)\* التحيز في القياس "هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين" وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني : مصادر تحيز القياس المحاسبي

يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو التالي<sup>4</sup> :

<sup>1</sup> الصبان محمد سمير ، مرجع سبق ذكره ص:147

<sup>2</sup> بالرقى تيجاني ، مرجع سبق ذكره، ص:59

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير ، ط2، دار وائل ، عمان، الاردن، 2006، ص:209

<sup>4</sup> مرجع نفسه، ص: 212-214 رضوان حلوة حنان،

1. تحيز قواعد القياس (A Rule Bias): تحكم عملية القياس المحاسبي مفاهيم ومبادئ وقواعد وأعراف مقبولة قبولاً عاماً، وبافتراض الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس فإن مصدر التحيز كله سيكون مقتصرًا على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي في ظروف التضخم الذي تحتويه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

2. تحيز القائم بعملية القياس (A measurer Bias): ترتبط أسبابه بالشخص القائم بعملية القياس وليس بقواعد القياس نفسها، أي أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً، ولكن المحاسب يستخدم هذا النظام بصورة خاطئة أو مبالغ فيها، إلى جانب تحيز أخطاء التطبيق نتيجة جهالة وضعف خبرة المحاسب، وكمثال على هذا التحيز مبالغة المحاسب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو تقدير النفاية؛

3. التحيز المشترك (Ajoint Bias): هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه كل من القائم بعملية القياس ونظام القياس نفسه، أي أن هناك نقص في درجة موضوعية كلا من نظام القياس المحاسبي والمحاسب معاً، وهكذا فإن تحيز نظام القياس المحاسبي المعتمد على منهج التكلفة التاريخية تتضاعف آثاره السلبية على القوائم والتقارير المحاسبية إذا ما أضيف إليه سوء استخدام هذا النظام من قبل المحاسب، مثال على ذلك تحيز القياس المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر، حيث تؤدي إلى تخفيض قيم الأصول وصافي الربح السنوي، ويضاف إلى هذا التحيز، تحيز من قبل المحاسبين أنفسهم في درجة تحفظهم؛ كما تجدر الإشارة إلى أنه نادراً ما يكون لتحيز القياس المحاسبي مصدراً واحداً إذ عادة ما يشترك فيه كل من النظام المحاسبي والقائم بعملية القياس معاً.

### المطلب الثالث : أشكال تحيز القياس المحاسبي

تحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية، وكذلك أغراض استخداماتها، حيث يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي عندما تكون الموثوقية هي مركز اهتمام المحاسب أو أن الملائمة هي مركز اهتمامه، كما يختلف شكل التحيز عندما تستخدم القياسات المحاسبية في إعداد تقرير داخلي، عنه عندما تستخدم في إعداد تقرير خارجي، ولذلك يمكن حصر أشكال التحيز في القياس المحاسبي فيما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانرك، 2007، ص: 100

1. **تحيز الموضوعية:** يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وينعدم هذا التحيز في حالة تمتع كل من المحاسب وقواعد الحساب بالموضوعية التامة ، وأكثر مراحل القياس عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل (Allocation Process) لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية لا توفر مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس؛

2. **تحيز الملائمة:** يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، فكلما زادت الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية كلما نقص تحيز الملائمة، وينشأ تحيز الملائمة في مرحلة الدمج أو التجميع (Aggregation) لأن هذه العملية تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية، وبالتالي تؤثر على عامل الاستفادة منها بسبب خسارة المعلومات الناتجة عن عملية الدمج؛

3. **تحيز الموثوقية:** يعد بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، ولفهم تحيز الموثوقية نتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ:

- في المرحلة الأولى تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وإذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي وجود تحيز الموضوعية؛

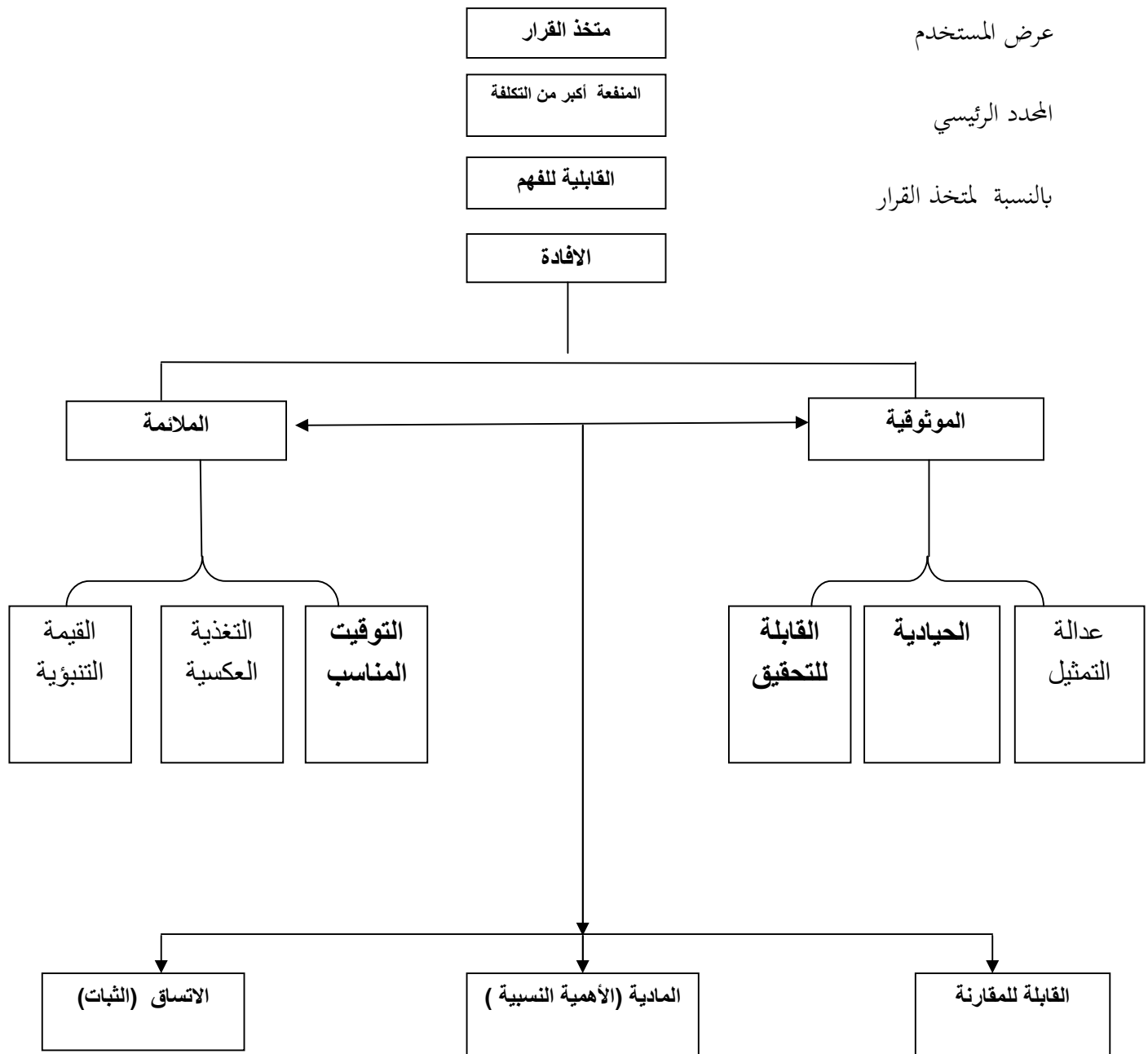
- في المرحلة الثانية وهي مرحلة التشغيل والمعالجة فتحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقوائم بعملية التنبؤ، فإذا نجح المحلل في الحصول على معلومات مناسبة له تماماً، فإنه ينتفي تحيز الملائمة، وفيما عدا ذلك ينشأ هذا التحيز الذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات أو خطأ في تحليلها؛ - في المرحلة الأخيرة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات، مع معلومات أخرى يوفرها له نظام المعلومات الإداري في بناء نموذج التنبؤ.

إن تحيز الموثوقية إما أن يكون في المرحلة الأولى وبالتالي يكون سببه مرتبط بتحيز الموضوعية، أو في مرحلة التشغيل وبالتالي ترتبط أسبابه بتحيز الملائمة، أو بتحيز الملائمة والموضوعية معا إذا كان هناك تحيز في المرحلة الأولى والثانية، كما لا يمكن إهمال التحيز الذي يكون مصدره متخذ القرار، خاصة إذا ارتبط هذا التحيز بالمرحلة الثانية أو الثالثة ..

### المبحث الثالث : الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

يوضح الشكل رقم (2): الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة المالية

الشكل رقم (2): الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة المالية



المصدر : رايح طويرات مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير المعنونة تحت عنوان "علاقة المعلومة المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية " كلية علوم الاقتصادية، تخصص علوم تجارية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة 2014/2013

### المطلب الأول : الخصائص النوعية الأساسية

#### أولاً: خاصية الملائمة

ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية ، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي:<sup>1</sup>

**1- التوقيت المناسب:** أي توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات، إذ أنه توجد علاقة وثيقة بين الملائمة و التوقيت المناسب، إذ أن

المعلومات التي يكون توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة والمعلومات الملائمة من صفاها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلاً واضحاً على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي. أي أنه عند إعداد المعلومات المحاسبية المراد استعمالها للغرض معين لا بد أن يتم ضبط إعدادها في وقت محدد يكون مناسب للجهات المستعملة للمعلومات، مثل القوائم و التقارير المالية يتم إعدادها في نهاية السنة لأنه في تلك الفترة يتم تحديد قيمة المؤسسة التي حققتها خلال تلك السنة بغرض جذب أكبر قدر من المساهمين الجدد الذين يسعون في بداية كل سنة لتوجيه مساهماتهم للمؤسسات التي قامت بالإفصاح عن قوائمها في الوقت المناسب.

أي أن المقصود بخاصية التوقيت المناسب أو الملائم توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في مستخدميها، ويتحقق ذلك في ضوء الآتي :

- السرعة في تقديم المعلومات مع درجة دقة أفضل من درجة دقة عالية مع التأخير، حيث تفقد المعلومات قيمتها إن لم تقدم عند الحاجة إليها؛

- تقديم المعلومات العادية في الوقت المحدد لذلك، أما المعلومات عن الأحداث الهامة والطارئة فيجب أن تقدم المتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وإن أدى ذلك إلى عدم إتباع الدورة المعتادة للتقرير.

<sup>1</sup> نمر عبد الحميد لبسليحات ، منذر بركان النمر ، قياس كفاءة وفعالية النظم الحاسبة في الشركات النفط الكويتية ، العدد الخامس ، مجلة الدنانير ، الجامعة العراقية ، العراق ، 2014، ص: 237-238، بتصرف

**2- - القدرة التنبؤية:** إذ أن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية و قريبة من الواقع فأنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي و معرفة الانحرافات و مواضعها و أسبابها و من ثم القيام بمعالجتها.

وتكتسي المعلومات المحاسبية صفة القدرة التنبؤية من أنها تنتج في نظام يقوم بمعالجة بيانات ذات صبغة واقعية بأساليب منطقية لا تعمل على تحريفها، هذا ما يجعلها معلومات واقعية أكثر تعبر عن الحدث المراد العمل عليه في ظروف محيطية تؤثر و تتأثر به، هذا ما يجعلها مرنة للتنبؤ المستقبلي لنفس الحدث بتطوير التنبؤات السابقة عن طريق تعديلها أو إلغائها أو بناء تنبؤات جديدة من شأنها التأثير في مستخدم المعلومات (متخذ القرار).

ويمكن القول أن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية هي الخاصية التي تعمل على التوجيه الجيد والصحيح السياسات العمل داخل المؤسسة وخارجها بدءا من عملية اتخاذ القرارات اللازمة ذات البعد الإستراتيجي كقرار الاستمرار في النشاط، إلى غاية القرارات ذات البعد التشغيلي مثل نظام التسعير للوحدات المنتجة مستقبلا

**3- التغذية العكسية:** أو ما يعرف بالتغذية الراجعة أو الارتدادية و تعتبر من مكونات أي نظام للمعلومات، كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي، و ذلك لما تمثله من أهمية على استمرار و تطور المؤسسة، فكلما توفرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية أسهمت في تحسين و تطوير نوعية المخرجات المستقبلية، و كلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية و جودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، و كلما زادت من ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص،

إن توفر عنصر التغذية العكسية في أي نظام يعتبر ضرورة لا بد منها، فهي تعمل كآلية لإعادة تدوير المعلومات الغير مفيدة أو المعلومات التي تم استهلاكها من خلال اعتبار ما كان معلومة محاسبية تامة الصنع أصبحت مجرد بيان مرتد، و هذا العنصر يعد كخاصية للمعلومات المحاسبية فهو يعطيها مرونة أكثر للعمل المراد منها كونه في حالة عدم قابليتها للعمل بها في هذه الفترة فأنه بمجرد إعادة تعديلها وفق هدف معين ستكون أكثر فاعلية.

فقيمة التغذية الراجعة من المعلومة تعبر عن المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تصويب توقعاته السابقة أو تعديلها. مما سبق فإنه لا يمكن اعتبار المعلومات المحاسبية ملائمة إن لم تتوفر بها الخصائص الفرعية السابقة أي إن لم تكون المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها في الوقت المحدد و المناسب للعمل بها و تخدم توقعات المستخدم المستقبلية في حينها أو تساعد في تحسين التوقعات السابقة و اكتسابها قدرة تحسين هذه المعلومة عن طريق إعادة صياغتها بفعل

## الفصل الثاني: مفاهيم نظرية حول القياس المحاسبي

التغذية العكسية، غير أن خاصية الملائمة لا تعتبر كافية وحدها لضمان جودة المعلومات بل يجب أن تتناظر مع خاصية الموثوقية.

### ثانيا: خاصية الموثوقية:

هي الخاصية الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية بعد خاصية الملائمة و التي تمس فكرة إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات للعمل بها.

يقال أنا واثق أي أنا متأكد، و الموثوقية مشتقة من فعل وثق أي تمثل مدى صدق و دقة المعلومات المحاسبية في التعبير على الأحداث المالية و صحة التعبير عن مقاييسها بحياد.

يمكن القول أنه لتكون المعلومات مفيدة فأنها يجب أن تكون موثوقة، و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، و يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.<sup>1</sup>

فالموثوقية عبارة عن مقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض، و التصور الصادق للأحداث و العمليات الاقتصادية، و تمثل المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت و الخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية و إختيار المعلومات المفيدة لهم

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فإنه يجب أن تحتوي على قدر كاف ومقبول من الثقة وإمكانية الإعتماد عليها كمقياس للأحداث و العمليات المالية و الاقتصادية التي تمثلها، و حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة و ذات مصداقية جيدة فإنه يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:<sup>2</sup>

**1-خاصية قابلية التحقق:** بمعنى أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها، و يقصد بهذا المفهوم وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس فأهم يتوصلون إلى نفس النتائج. | يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد) ،دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2010،ص:42.

<sup>2</sup> محمد مطر ،موسى السيوطي ، التاصيل للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح ،الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن، 2008،ص:333.

يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر، مستقل عن الشخص الأول، بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها.

**2- خاصية الحياد:** أو عدم التحيز أي عدم التأثير على المعلومات و عدم تهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تخدم مستخدم دون آخر.

حتى تكون المعلومات ذات موثوقية، يجب أن تتسم بالموضوعية والحياد، أي خلوها من التحيز حيال المصالح المتعارضة لمن يستخدمون تلك المعلومات، أو بمعنى آخر ألا تكون المعلومات المحاسبية متحيزة المستخدم معين من المستخدمين على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين. | أي الابتعاد عن التحيز و التأثير على متخذي القرارات في اتجاه معين أو محاولة الوصول إلى نتيجة محددة سلفاً، و بالنسبة لأهداف التقارير المالية فأنها توفر معلومات متنوعة و كثير للمستخدمين الذين يكون لديهم اهتمامات متنوعة و لن يكون من المتوقع لنتيجة محددة مسبقاً أن تناسب كل الاهتمامات.

**ثالثاً- خاصية الصدق في التعبير :** و يقصد بها وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات و بين الظواهر المراد

التقرير عنها، فالعبارة بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر و ليس مجرد شك. أي أنه لتكون المعلومات المحاسبية ذات درجة من الموثوقية، فإنه يجب على هذه المعلومات أن تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، أو من المتوقع أن تعبر عنها فعلى سبيل المثال : يجب أن تمثل الميزانية في تاريخ إعدادها بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقة المعايير الاعتراف بالأصول، والخصوم، وحقوق الملكية.

تعتبر المعلومات المحاسبية هامة و مفيدة إذ أمكن للمحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف و الأبحاث الاقتصادية التي تمثلها، و خاصة إذا ما توفرت هذه المعلومات على قدر من الموضوعية المتمثلة في عدم التحيز و الحلو من الأخطاء و الأمانة في إعداد هذه المعلومات أي أن توفر المعلومات المحاسبية قدراً من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بها و يعتمد عليها كمصدر للمعلومات و بناء التوقعات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل مجبل دواي، أثر أساليب المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومة المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية ، المجلد 16، العدد3، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، القادسية ، العراق، 2014، ص250.

### المطلب الثاني: الخصائص الثانوية

إن توفر الخصائص الأساسية يترتب عنه أن تكون هناك خصائص ثانوية لتزيد من أهمية ثبات هذه الخصائص وذلك ما يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية تتصف بالثبات في طرق إعدادها من أجل تسهيل عملية مقارنتها مع بعضها البعض ويمكن توضيح مفهوم هذه الخواص وفق التالي<sup>1</sup>:

**أولاً: خاصية الثبات:** هي خاصية مبنية على أساس مبدأ الثبات و الذي يقصد به أن تطبق المؤسسة نفس الأساليب و الطرق لنفس الأحداث المحاسبية من فترة محاسبية إلى أخرى، فعندما تطبق طريقة محاسبية واحدة لنفس الحدث من فترة الأخرى فأنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية، ولا يعني ذلك أن المؤسسة لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، حيث يمكنها التغيير في السياسات والطرق المحاسبية إذا أثبتت أفضليتها، في هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة و أثر التغيير المحاسبي في التقارير المالية وخاصة بالفترات التي حدث فيها التغيير.

يتضمن الثبات:

1- تطبيق الإجراءات المحاسبية نفسها على الأحداث المماثلة عبر الزمن من دورة الأخرى؛

2- تطبيق مفاهيم و طرق القياس نفسها بالنسبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

فالثبات في هذا المعنى لا يعني عدم تغيير الإجراءات و الطرق المحاسبية إذا وجدت مبررات ملائمة لذلك التغيير، شرط الإبلاغ عنها بشكل ملائم في حالة تأثيرها على المعلومات المتضمنة القوائم المالية، وليستطيع مستخدمي المعلومات المحاسبية مراعاة هذه التعديلات عند تحليلها، أي أن توافر خاصية الثبات يساعد في ترشيد عملية إتخاذ القرار، و ترفع من مستوى منفعة القوائم المالية بجعلها أقل عرضة للتشويش و التضليل، فالتعديلات الغير معلن عنها قد يكون الغرض منها التلاعب في محتوى المعلومات المحاسبية.

بالتالي فتوافر هذه الخاصية و العمل بقواعدها له جانب من الأهمية البالغة لتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية ( الملائمة و الموثوقية)، فالثبات في السياسات المحاسبية المطبقة له أثر بالغ في وصول المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب على خلاف أنه قد يحدث تأخر في حالة تغيير السياسات المعمول بها، نفس الأثر سيطبق على باقي المعلومات المحاسبية التي تمتاز بهذه الخاصية.

<sup>1</sup> سميحة بوحفص ، أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتور في العلوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ، 2017/2018، ص: 142-143

ثانيا: خاصية القابلية للمقارنة: يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو لفترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، حيث يستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة الأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل و تتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى، كما تعتبر المعلومات التي تم قياسها و التقرير عنها بصورة مماثلة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة وتمكن هذه الخاصية المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق و الاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير مماثلة .

ينبغي على مستخدمي القوائم المالية سواء الفئات الداخلية أو الخارجية، أن يكونوا قادرين على إجراء عمليات المقارنة للقوائم المالية للمؤسسة خلال فترة إعدادها أو الفترات السابقة، حتى يكون بإمكانهم تحديد اتجاهات المركز المالي وتقييم الأداء بصفة عامة، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى، يجب أن تتم على أساس فرض الثبات عبر الزمن بالنسبة للمؤسسة والمؤسسات المماثلة، أي الاستمرار بقدر الإمكان في استخدام نفس الإجراءات والطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى، كما يتطلب توحيد الممارسة العملية بين المؤسسات، هذا ويعتبر إعلام مستخدمي القوائم المالية عن السياسات المحاسبية التي تم الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية، وما يحدث من تغيرات في هذه السياسات وأثر هذه التغيرات من أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة، وعلى مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على تحديد أثر هذه الاختلافات في السياسات المحاسبية بالنسبة لعمليات المؤسسة المالية والأحداث الأخرى من فترة إلى أخرى، وبين المؤسسات الأخرى المماثلة.

### المطلب الثالث : القيود على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

يمكن تحديد القيود المحاسبية فيما يلي:

#### أولاً- التكلفة والمنفعة

تسعى الأسواق المالية ومختلف المستخدمين إلى التوفيق بين التكلفة المرتفعة لتجميع المعلومات وتحليلها واستخدامها وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف ذات المصلحة. وتتضمن تكاليف المعلومات المحاسبية عدة

عناصر مثل تكاليف تجميع، تشغيل، تخزين واسترجاع المعلومات، تكاليف المراجعة والتدقيق وتكاليف الإفصاح. بمعنى أن التكاليف تشمل تكلفة الموارد البشرية والمادية اللازمة لتشغيل نظام المعلومات المحاسبي وتنقسم إلى نوعين:<sup>1</sup>

أ- **تكلفة المعلومة الأساسية:** هي تكلفة لا بد منها في سبيل الحصول على الموارد البشرية والمادية اللازمة لتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات والمتمثلة في:

\* تكلفة المعدات

\* تكلفة التصميم والتحليل

\* تكلفة الحيز والعوامل المناخية

\* تكلفة التحويل

\* تكلفة التشغيل

ب- **تكلفة المعلومات الإضافية:** تشمل كافة التكاليف التي تنتج عن عملية تجميع وتحليل البيانات وإعداد المعلومات اللازمة لحالة معينة بهدف اتخاذ قرار معين. ويتوقف حدوث هذه التكلفة على القيمة الإضافية للمعلومة والعائد المرتبط بهذه القيمة.

أما التكاليف التي يتحملها مستخدمو القوائم المالية فتشمل تكاليف الحصول على القوائم المالية وتكاليف الاستشارات الخاصة بخبراء التحليل المالي، إضافة إلى التكاليف الأخرى التي يتحملونها في حالة الاعتماد على معلومات غير ملائمة وغير موثوقة.

ومن جهة أخرى، يمكن أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ومع ذلك فهي مكلفة لعملية إنتاجها، لذا يلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات والمنافع التي يمكن الحصول عليها عند استخدامها، ويلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف. إن صعوبة تطبيق هذا القيد المحاسبي تكمن فيما يلي:

- المنافع والتكاليف لا تكون قابلة للقياس دائماً، ويعتبر القياس الكمي للمنافع عادة أكثر صعوبة من التكاليف؛

- تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهدية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير؛

<sup>1</sup> زياد هاشم وآخرون، نظم المعلومة المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص: 88

- التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، فالتكلفة قد تدفع لجهات معينة بينما تستفيد منها جهات أخرى غير الذين أعدت من أجلهم

### ثانيا - الأهمية النسبية

الأهمية النسبية مفهوم يرتبط بالخصائص النوعية وخاصة الملائمة، وتعرف كل من المادية والملائمة في إطار ما يؤثر أو يحدث فرقا لدى متخذ القرار، حيث يمكن اتخاذ قرار بعدم الإفصاح عن معلومات معينة نظرا لعدم حاجة المستثمرين إلى مثل هذا النوع من المعلومات (فهي غير ملائمة)، أو لأن المبالغ التي تنطوي عليها صغيرة جدا لدرجة أنها لا تحدث أي فرق (فهي غير مادية)، ولا يعتبر الحجم في حد ذاته دون مراعاة لطبيعة البند أو الظروف التي تم فيها اتخاذ الحكم عادة كأساس كافٍ للحكم على المادية.<sup>1</sup>

بصفة عامة يمكن القول أن المعلومات تعتبر ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدّر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومة لكي تكون مفيدة

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 88

### خلاصة الفصل :

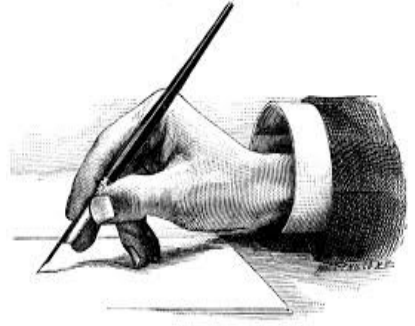
من خلال هذا الفصل نستنتج أن القياس المحاسبي تعبر بمثابة الوظيفة القاعدية للمحاسبة التي تهتم بالتعبير النقدي عن الأحداث وعمليات التي قامت بها المؤسسة وذلك بالاعتماد على العديد من المعايير والأساليب بهدف التوصل الى نتائج دقيقة وغير متحيزة ومفيدة لحاجة الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة لها كما أن للمعلومات المحاسبية تأثير كبير في عملية اتخاذ القرار إذ تتصف المعلومات المحاسبية بالجودة مما تمتلكه من خصائص نوعية أساسية (الملائمة ، الموثوقية ) والثانوية (القابلة للمقارنة ، الثبات ) تستخدم كأداة ربط بين الاهداف ومعايير القياس والتحقيق عند تكوين الإطار الفكري للمحاسبة .

كما أن مستوى جودة المعلومة المحاسبية ودرجة الاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بل يعتمد أيضا على الخصائص تتعلق منها أو متخذ القرار نفسه، الذي لابد أن يتمتع بمستوى فهم وإدراك يمكنه من تحليل تلك المعلومات لاستخدامها في عملية اتخاذ القرار.



## الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية لعينة من مكاتب  
التدقيق في ولاية المسيلة



### المبحث الأول : الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة ، كما سوف يتم التطرق إلى الاطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة،

#### المطلب الأول: أدوات جمع البيانات

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي (عينة من مكاتب محاسبة) فأنا استخدمنا أداة الاستبيان معتمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان وتعديلات واقتراحات الأستاذ المشرف.

#### أولاً: مصادر جمع المعلومات

كما وضعنا سابقا فإن هذه الدراسة ستتم على عينة من خبير محاسبي؛ المحاسبين ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حيث بلغ عدد المستجوبين 34 فرد اعتمدنا في الدراساتنا على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

#### 01: المصادر الثانوية:

تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع دراستنا.

#### 02: المصادر الأولية:

تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها احصائيا بالاستعانة ببرنامج spss.

#### ثانياً: تصميم استمارة الاستبيان

يعتبر الاستبيان: " الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائه على مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال ارسالها الى المستجوبين عبر البريد وغيرها"

من خلال هذه المرحلة قمنا بتصميم أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين، بحيث تسمح لنا هذه الاسئلة بالإجابة عليها:

وقد تم اعداد الاستبيان عبر مراحل التالية:

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

- ✓ تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة؛
- ✓ إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناءً على استبيان أولي؛
- ✓ تعديل الاستبيان الأولي بناءً على تعديلات الأستاذ المشرف على الدراسة؛
- ✓ الاستبيان في صورته النهائية. (أنظر للملحق رقم )
- ✓ توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة مكون من (28) عبارة وتضمن الاستبيان جزأين على النحو التالي:

1. الجزء الأول: يتضمن جميع البيانات الشخصية " الديمغرافية" للعينة محل الدراسة ( المؤهل العلمي؛ الخبرة المهنية؛ الوظيفة الحالية؛ التخصص العلمي)

2. الجزء الثاني : وبدوره تم تقسيمه إلى المحاور كما يلي:

• المحور الاول : يتعلق بتعرف مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائية للتدقيق وتضمن (11) عبارة

• المحور الثاني: يتعلق بتعرف يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية على احتوى على (08) عبارات

• المحور الثالث: يتعلق بتعرف على يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي احتوى على (09) عبارات كما تم استخدام مقياس "ليكاترت الخماسي" لقياس متغيرات الدراسة بإعطائه أوزان لقيم استجابات المتغيرات الترتيبية كما يلي:

جدول رقم (3): توزيع درجات مقياس ليكاترت الخماسي

| بدائل القياس  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| درجة الموافقة | 01             | 02        | 03    | 04    | 05         |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكاترت (Likert Scale)

ولإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان بالاستعانة بالمقياس السابق:

فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري؛

لتحديد مجالات لمقياس ليكاترت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى درجة في مقياس -

أدنى درجة في مقياس) = (5-1) = 4 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات

الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة =  $0.8 = 5/4$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

الأعلى لكل مجال مثلا :  $1.80=0.8+1$  فنحصل على مجال  $[1-1.80]$  وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا ؛ وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (4): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

| مجال المتوسط الحسابي  | درجة الموافقة  |
|-----------------------|----------------|
| من 01 إلى 1.80 درجة   | غير موافق بشدة |
| من 1.81 إلى 2.60 درجة | غير موافق      |
| من 2.61 إلى 3.40 درجة | محايد          |
| من 3.41 إلى 4.20 درجة | موافق          |
| من 4.21 إلى 5 درجة    | موافق بشدة     |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المرجع: د. طويطي مصطفى، د. وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ "أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي" -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة ، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 110-111.

✓ ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

### المطلب الثاني : الأساليب الاحصائية

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية ( SPSS: Statistical Package for the Social Sciences(V25) وتم الاعتماد على بعض الأساليب الاحصائية كمايلي:

1. التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية للعينة محل الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛
2. الرسوم البيانية: لتمثيل البياني للقيم مؤشرات الاحصائية؛
3. المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبيان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة؛
4. الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا كان انحرافها المعياري قليلا؛

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

5. معامل الثبات ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛

6. معامل الارتباط بيرسون: لتأكيد الصدق الاتساق الداخلي وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، كما تم استخدام معامل الارتباط لتحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة؛

7. معامل الانحدار البسيط: معرفة درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع على حدى.

### المطلب الثالث : ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان

#### أولا - ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان: أن مفهوم الثبات يعني أن يكون الاختبار قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ. ونتائج مدونة في الجدول ادناه:

جدول رقم (5): يوضح قيم (Cronbach's Alpha) لأداة الدراسة

| Reliability Statistics |                  | محاور الدراسة                                                                  |
|------------------------|------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| N of Items             | Cronbach's Alpha |                                                                                |
| 11                     | 0.839            | المحور الأول: مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 01-10 ومعايير الجزائية للتدقيق |
| 08                     | 0.856            | المحور الثاني: يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية       |
| 09                     | 0.641            | المحور الثالث: يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي                 |
| 08                     | 0.701            | قيمة ثبات جميع عبارات الاستبيان                                                |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يبتين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ ذات قيم محصورة بين (0.856 الى اعلى قيمة بلغت 0.641) في جميع محاور الاستبيان وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 وأن القيمة إجمالية جميع عبارات الاستبيان بلغت

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

0.701 يدل على ثبات أداة الدراسة وتقدر الإشارة أنه معامل ألفا كرونباخ كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

### ثانيا: الاتساق الداخلي للاستبيان

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان قمنا باختبار الاتساق الداخلي لها، من أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) بين درجة ارتباط كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا المحور، وذلك لكل متغيرات الدراسة والنتائج المحصل عليها مبينة في الجداول لتالية:

أولاً: الاتساق الداخلي لفقرات محور: مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائية للتدقيق

الجدول رقم(6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول

| رقم العبارة                              | معامل الارتباط<br>بيرسون(Pearson) | مستوى المعنوية<br>Sig | رقم العبارة | معامل الارتباط<br>بيرسون(Pearson) | مستوى المعنوية<br>Sig |
|------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------|-------------|-----------------------------------|-----------------------|
| العبارة 01                               | 0.648**                           | 0.000                 | العبارة 07  | 0.769**                           | 0.000                 |
| العبارة 02                               | 0.789**                           | 0.000                 | العبارة 08  | 0.713**                           | 0.000                 |
| العبارة 03                               | 0.533**                           | 0.001                 | العبارة 09  | 0.698**                           | 0.000                 |
| العبارة 04                               | 0.723**                           | 0.000                 | العبارة 10  | 0.384**                           | 0.025                 |
| العبارة 05                               | 0.516**                           | 0.002                 | العبارة 11  | 0.500**                           | 0.003                 |
| العبارة 06                               | 0.718**                           | 0.000                 | //          | //                                | //                    |
| المحور الأول:                            | 0.835**                           | 0.000                 |             |                                   |                       |
| ** : دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05) |                                   |                       |             |                                   |                       |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "00")

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحور الأول مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائية للتدقيق حسب إجابات العينة الدراسة، مع

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.789) في حدها الأعلى مقابل الفقرة (02)، وبين (0.384) في حدها الأدنى مقابل الفقرة رقم (10)، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\leq 0.05$  ( $\alpha$ )، وبذلك يعتبر المحور الأول صادق لما وضع لقياسه

ثانياً: الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية

الجدول رقم (7): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني

| رقم العبارة                               | معامل الارتباط بيرسون (Pearson) | مستوى المعنوية Sig | رقم العبارة | معامل الارتباط بيرسون (Pearson) | مستوى المعنوية Sig |
|-------------------------------------------|---------------------------------|--------------------|-------------|---------------------------------|--------------------|
| العبارة 01                                | 0.769**                         | 0.000              | العبارة 05  | 0.411**                         | 0.016              |
| العبارة 02                                | 0.739**                         | 0.000              | العبارة 06  | 0.375**                         | 0.029              |
| العبارة 03                                | 0.662**                         | 0.000              | العبارة 07  | 0.712**                         | 0.000              |
| العبارة 04                                | 0.362**                         | 0.035              | العبارة 08  | 0.527**                         | 0.001              |
| المحور الثاني:                            | 0.785**                         | 0.000              |             |                                 |                    |
| ** : دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) |                                 |                    |             |                                 |                    |

المصدر: من إعداد الطالب تانيا لاعتقاد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "00")

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.769) في حدها الأعلى مقابل الفقرة (01)، وبين (0.362) في حدها الأدنى مقابل الفقرة رقم (04) من ترتيبها في المحور ، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\leq 0.05$  ( $\alpha$ )، وبذلك يعتبر المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

ثالثا: الاتساق الداخلي لعبارة المحور الثالث يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي

الجدول رقم(8): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث

| رقم العبارة                              | معامل الارتباط<br>بيرسون(Pearson) | مستوى المعنوية<br>Sig | رقم العبارة | معامل الارتباط<br>بيرسون(Pearson) | مستوى المعنوية<br>Sig |
|------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------|-------------|-----------------------------------|-----------------------|
| العبارة 01                               | 0.844**                           | 0.000                 | العبارة 06  | 0.419**                           | 0.014                 |
| العبارة 02                               | 0.850**                           | 0.003                 | العبارة 07  | 0.741**                           | 0.000                 |
| العبارة 03                               | 0.896**                           | 0.001                 | العبارة 08  | 1.000**                           | 0.000                 |
| العبارة 04                               | 0.450**                           | 0.008                 | العبارة 09  | 0.469**                           | 0.005                 |
| العبارة 05                               | 0.732**                           | 0.005                 | //          | //                                | //                    |
| المحور الثالث                            | 0.721**                           | 0.000                 |             |                                   |                       |
| ** : دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05) |                                   |                       |             |                                   |                       |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "00")

تشير معطيات الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي. حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.896) في حدها الأعلى مقابل العبارة (03)، وبين (0.419) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم (06)، وأن جميع عبارات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يعتبر المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

أ-توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

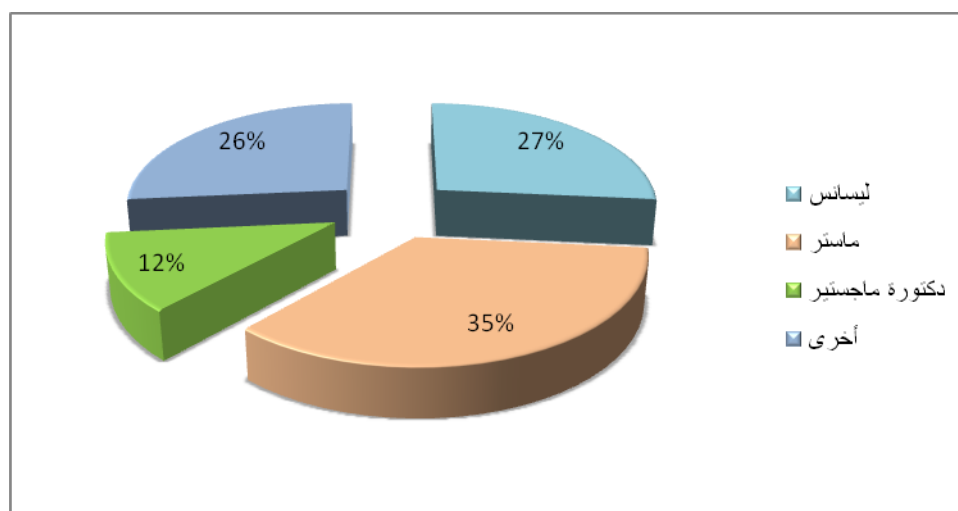
جدول رقم (9): يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

| النسبة % | التكرار |                |
|----------|---------|----------------|
| 26,5%    | 9       | ليسانس         |
| 35,3%    | 12      | ماستر          |
| 11,8%    | 4       | دكتورة ماجستير |
| 26,5%    | 9       | أخرى           |
| 100%     | 34      | المجموع        |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 34 فردا، نلاحظ أنها توزعت حسب متغير المؤهل العلمي أغلبية عينة الدراسة بمستوى جامعي " ماستر " بعدد 12 ونسبة 35,3% تليها كل من المستوى ليسانس ومستويات أخرى بنسبة متساوية على التوالي: 26,5% في حين المستوى دكتوراه بعدد ونسبة 11,8% من المجموع الإجمالي للنسب كما هو مبين في الشكل الموالي.

الشكل رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

ب-توزيع عينة الدراسة حسب متغير السنوات الخبرة

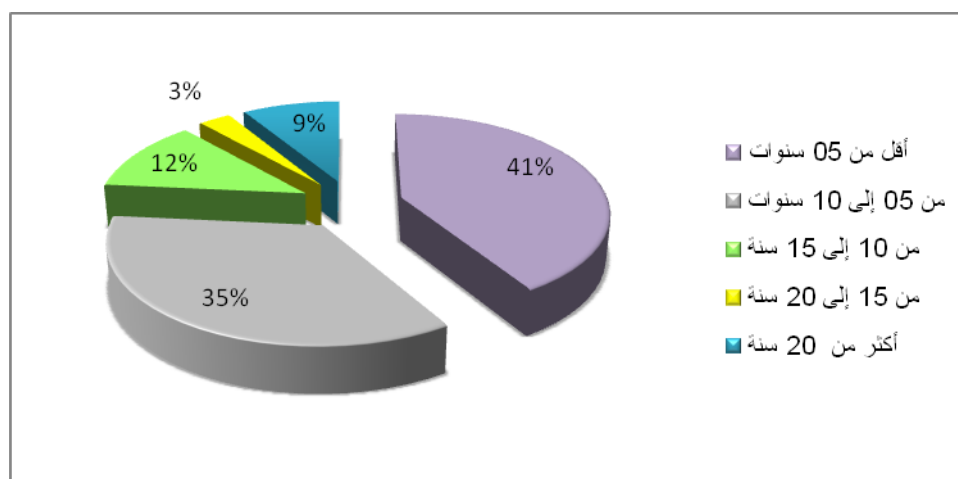
جدول رقم (11): يبين توزيع افراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

| النسبة % | التكرار |                    |
|----------|---------|--------------------|
| 41,2%    | 14      | أقل من 05 سنوات    |
| 35,3%    | 12      | من 05 إلى 10 سنوات |
| 11,8%    | 4       | من 10 إلى 15 سنة   |
| 2,9%     | 1       | من 15 إلى 20 سنة   |
| 8,8%     | 3       | أكثر من 20 سنة     |
| 100%     | 34      | المجموع            |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

تشير معطيات الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة ذو خبرة مهنية حيث كانت النسب متقاربة بين كل من 5 إلى 10 سنوات أقل من 5 سنوات على التوالي 41,2%؛ 35,3%؛ في حين تليها كل من 10 سنوات إلى 15 سنة وأكثر من 20 سنة 11,8%؛ 8,8% أما من 15 إلى 20 سنة بفرد واحد ونسبة 2,9% من المجموع الإجمالي للنسب كما هو مبين في الشكل التالي.

الشكل رقم(12) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

ج-توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

جدول رقم (13): يبين توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

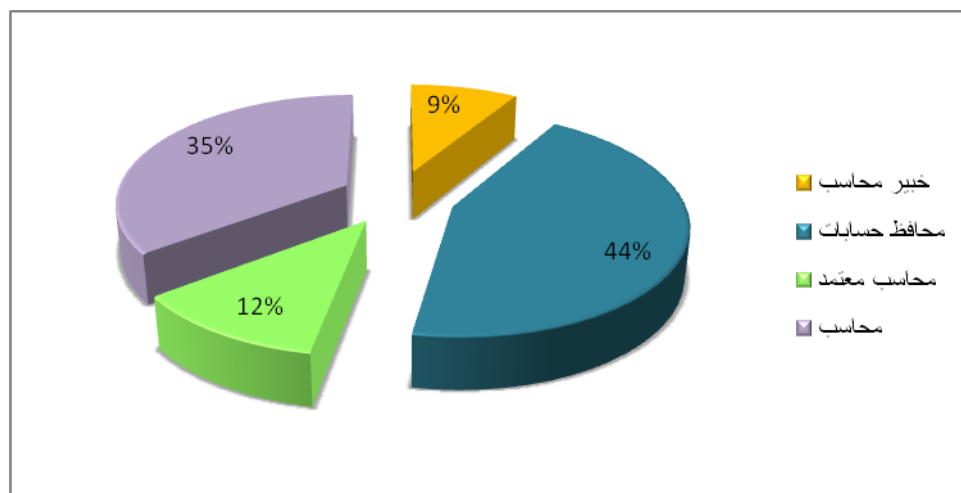
### الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

| النسبة % | التكرار |              |                 |
|----------|---------|--------------|-----------------|
| 8,8%     | 3       | خبير محاسب   | الوظيفة الحالية |
| 44,1%    | 15      | محافظ حسابات |                 |
| 11,8%    | 4       | محاسب معتمد  |                 |
| 35,3%    | 12      | محاسب        |                 |
| 100%     | 34      | المجموع      |                 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة تتوزع حسب متغير الوظيفة الحالية حيث أغلبية المستجوبين من فئة محافظ الحسابات ومحاسب على التوالي 44,1%؛ 35,3% تليها كل من محاسب معتمد وخبير محاسبي بعدد 3 ؛ 4 نسب متقاربة على التوالي: 11,8%؛ 8,8% من المجموع الإجمالي للنسب كما هو مبين في الشكل.

الشكل رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

د -توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

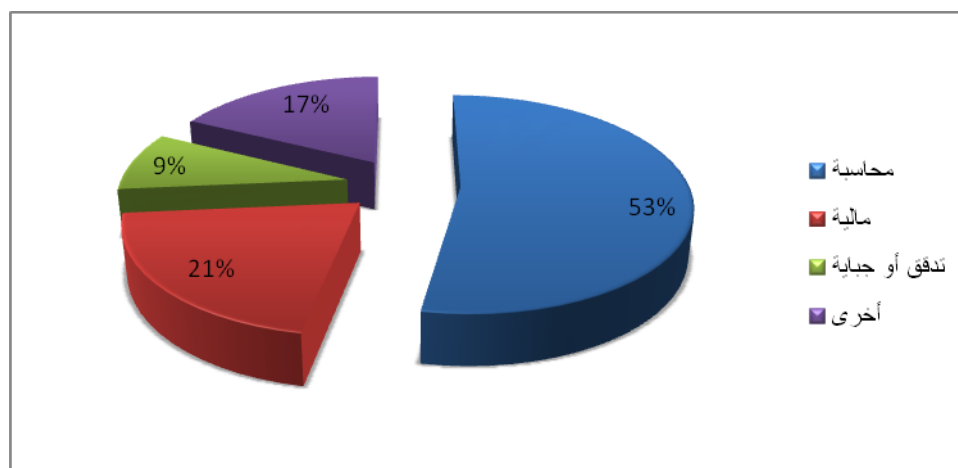
جدول رقم (15): يبين توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي

| النسبة % | التكرار |                |
|----------|---------|----------------|
| 52,9%    | 18      | محاسبة         |
| 20,6%    | 7       | مالية          |
| 8,8%     | 3       | تدقيق أو جباية |
| 17,6%    | 6       | أخرى           |
| 100%     | 34      | المجموع        |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

تشير معطيات الجدول أعلاه عينة الدراسة ضمن التخصص حيث 52,9% بتخصص محاسبة بالاضافة إلى مالية بسنبة 20,6% أما تدقيق وجباية يعدد 6 ونسبة 17,6% من مجموع الإجمالي للنسب.

الشكل رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمخاور الدراسة

المحور الأول: مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائرية للتدقيق

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول.

الجدول رقم(17) : نتائج تحليل محور الأول

| رقم العبارة                                                                                      | المقياس  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط | المعياري | الانحراف   | النتيجة | الترتيب |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------------|-----------|-------|-------|------------|---------|----------|------------|---------|---------|
| يساهم قانون 01-10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات برفع مستوى أداء مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها | التكرار  | -              | 1         | -     | 15    | 18         | 4,4706  | 0,66220  | مرتفعة جدا | 01      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 2,9       | -     | 44,1  | 52,9       |         |          |            |         |         |
| تطور المهنة مرتبط بالقوانين والنصوص التشريعية والمعايير المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر         | التكرار  | -              | 1         | 1     | 19    | 13         | 4,2941  | 0,67552  | مرتفعة جدا | 07      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 2,9       | 2,9   | 55,9  | 38,2       |         |          |            |         |         |
| الالتزام بتطبيق القانون المنظم للمهنة 01-10 يساهم في رفع في كفاءة الخدمات                        | التكرار  | -              | 1         | -     | 16    | 17         | 4,4412  | 0,66017  | مرتفعة جدا | 02      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 2,9       | -     | 47,1  | 50,0       |         |          |            |         |         |
| يلزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون 01-10 ومعايير الجزائرية المتعارف عليها      | التكرار  | -              | -         | 3     | 14    | 17         | 4,4118  | ,65679   | مرتفعة جدا | 03      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | -         | 8,8   | 41,2  | 50,0       |         |          |            |         |         |
| تطبيق المعايير الجزائرية يعزز من جودة التدقيق القوائم المالية وتطور المهنة في الجزائر            | التكرار  | -              | 2         | 3     | 12    | 17         | 4,2941  | ,87141   | مرتفعة جدا | 09      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 5,9       | 8,8   | 35,3  | 50,0       |         |          |            |         |         |
| التدقيق الجزائرية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة في الجزائر                                 | التكرار  | -              | 3         | 7     | 12    | 12         | 3,9706  | ,96876   | مرتفعة     | 10      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 8,8       | 20,6  | 35,3  | 35,3       |         |          |            |         |         |
| تبني الجزائر لمعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير مدقق الحسابات             | التكرار  | -              | 3         | 6     | 12    | 13         | 4,0294  | ,96876   | مرتفعة     | 08      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 8,8       | 17,6  | 35,3  | 38,2       |         |          |            |         |         |
| توحيد وتدوين المعايير المحاسبية هو ما يزيد بفعاليتها ونجاعة التدقيق في الجزائر                   | التكرار  | -              | 1         | 1     | 18    | 14         | 4,3235  | ,68404   | مرتفعة جدا | 06      |         |
|                                                                                                  | النسبة % | -              | 2,9       | 2,9   | 52,9  | 41,2       |         |          |            |         |         |
| يظهر المراجع في تقرير كافة                                                                       | التكرار  | -              | -         | 4     | 13    | 17         | 4,3824  | ,69695   | مرتفعة جدا | 04      |         |

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

|        |            |         |        |      |      |      |      |     |          |                                                           |
|--------|------------|---------|--------|------|------|------|------|-----|----------|-----------------------------------------------------------|
|        |            |         |        | 50,0 | 38,2 | 11,8 | -    | -   | النسبة % | الخصائص التي يتم اكتشافها دون تمييز لأي طرف من المستخدمين |
| 11     | متوسطة     | 1,00799 | 3,1176 | 2    | 12   | 9    | 10   | 1   | التكرار  | المهنيين لا يساعدون الهيئات                               |
|        |            |         |        | 5,9  | 35,3 | 26,5 | 29,4 | 2,9 | النسبة % | المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر   |
| 05     | مرتفعة جدا | ,81704  | 4,3824 | 17   | 15   | 1    | -    | 1   | التكرار  | يحتاج مدقق الحسابات إلى                                   |
|        |            |         |        | 50,0 | 44,1 | 2,9  | -    | 2,9 | النسبة % | تكوين مستمر في المعايير الجزائرية للتدقيق                 |
| مرتفعة |            | ,49529  | 4,1925 | -    | -    | -    | -    | -   | التكرار  | المحور الأول.                                             |
|        |            |         |        | -    | -    | -    | -    | -   | النسبة % |                                                           |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه ، أن المتوسطات الحسابية لاجابات عينة الدراسة للمحور الأول قد تراوحت بين 3.11؛ 4.47، وأن

**\* العبارة رقم (01) والتي تنص على " يساهم قانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات برفع مستوى أداء مهنة محافظ الحسابات وجوده مخرجاتها "**

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.47 وانحراف معياري 0.66 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات يساهم برفع مستوى أداء مهنة محافظ الحسابات وجوده مخرجاتها

**\* العبارة رقم (02) " تطور المهنة مرتبط بالقوانين والنصوص التشريعية والمعايير المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر "**

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.29 والانحراف المعياري 0.68 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن تطور المهنة مرتبط بالمعايير المنظمة لمهنة التدقيق بالقوانين والنصوص التشريعية في الجزائر

**\* العبارة رقم (03) " الالتزام بتطبيق القانون المنظم للمهنة 10-01 يساهم في رفع كفاءة الخدمات "**  بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.44، والانحراف المعياري 0.66 و هي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن لكي يساهم في رفع كفاءة الخدمات لا بد من التزام بتطبيق القانون المنظم للمهنة القانون 10-01

\* العبارة رقم (4) " يلزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون 10-01 ومعايير الجزائية المتعارف عليها.

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.41، والانحراف المعياري 0.66 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن المدقق ملزم بإعداد التقارير المنصوص عليها القانون 10-01 والمعايير الجزائية المتعارف عليها .

\* العبارة (5) " تطبيق المعايير الجزائية يعزز من جودة التدقيق القوائم المالية وتطور المهنة في الجزائر "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.29، والانحراف المعياري 0.87 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن تطبيق المعايير الجزائية يعزز من جودة التدقيق القوائم المالية وتطور المهنة في الجزائر .

\* العبارة (6) " التدقيق الجزائية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة في الجزائر "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.97، والانحراف المعياري 0.96 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم بأن التدقيق الجزائري هو الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة في الجزائر .

\* العبارة (7) "تبنى الجزائر لمعايير الجزائية للتدقيق يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير مدقق الحسابات "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.02، والانحراف المعياري 0.96 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن تبني الجزائر للمعايير التدقيق يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير مدقق الحسابات .

\* العبارة(8) "توحيد وتدوين المعايير المحاسبية هو ما يزيد بفعاليتها ونجاعة التدقيق في الجزائر "

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.32، والانحراف المعياري 0.68 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن توحيد وتدوين المعايير المحاسبية هو ما يزيد بفعاليتها ونجاعة التدقيق في الجزائر.

\* العبارة (9) " يظهر المراجع في تقرير كافة الخصائص التي يتم اكتشافها دون تحيز لأي طرف من المستخدمين

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.38، والانحراف المعياري 0.69 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن الخصائص التي يتم اكتشافها دون تحيز لأي طرف من المستخدمين تظهر في مراجع التقرير .

\* العبارة (10) " المهنيين لا يساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.11، والانحراف المعياري 1.007 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن المهنيين لا يساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر.

\* العبارة (11) " يحتاج مدقق الحسابات إلى تكوين مستمر في المعايير الجزائرية للتدقيق

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 4.38، والانحراف المعياري 0.81 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن المدقق الحسابات لا بد له من تكوين مستمر في المعايير الجزائرية للتدقيق.

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات والمتعلق مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائرية للتدقيق بلغ : 4,1925 وبالانحراف معياري بلغ 0.49529 وقيمة المتوسط الحسابي هو ضمن مجال (من 3.40 الى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوى مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائرية للتدقيق هو موجود بدرجة موافقة وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراس.

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

المحور الثاني: يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية

سوف ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني.

الجدول رقم(18):نتائج تحليل محور الثاني

| رقم<br>العبرة                                                                                                                                       | المقياس  | بشدة<br>غير موافق | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط | المعياري<br>الانحراف | النتيجة | الترتيب |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------------------|-----------|-------|-------|------------|---------|----------------------|---------|---------|
| تعتبر الخصائص النوعية<br>من الصفات التي تجعل<br>المعلومات الواردة في<br>القوائم المالية مفيدة<br>للمستخدمين وترفعه من<br>جودتها                     | التكرار  | -                 | 3         | 1     | 30    | -          | 3,7941  | 0,59183              | مرتفعة  | 01      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 8,8       | 2,9   | 88,2  | -          |         |                      |         |         |
| المعلومات المالية الواردة<br>في القوائم المالية لها صلة<br>باتخاذ القرار وتؤثر فيه                                                                  | التكرار  | -                 | 3         | 2     | 29    | -          | 3,7647  | 0,60597              | مرتفعة  | 02      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 8,8       | 5,9   | 85,3  | -          |         |                      |         |         |
| الزيادة في دقة المعلومات<br>تؤدي إلى زيادة جودتها<br>وقيمتها في تعبر عن<br>الحقائق والتوقعات<br>المستقبلية                                          | التكرار  | -                 | 4         | 1     | 29    | -          | 3,7353  | 0,66555              | مرتفعة  | 04      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 11,8      | 2,9   | 85,3  | -          |         |                      |         |         |
| تتضمن قوائم المالية المدققة<br>معلومات محاسبة تعتبر<br>بصدق عن العمليات<br>المالية التي حدثت في<br>المؤسسة فهي خالية من<br>الأخطاء المادية والتحيز  | التكرار  | -                 | 9         | 9     | 16    | -          | 3,2059  | 0,84493              | متوسطة  | 07      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 26,5      | 26,5  | 47,1  | -          |         |                      |         |         |
| تتضمن قوائم معلومات<br>محاسبية قابلة للتحقيق أي<br>وجود درجة عالية من<br>الإجماع بين محاسب عند<br>استخدامهم نفس طرق<br>القياس والوصول لنفس<br>نتائج | التكرار  | -                 | 7         | 10    | 17    | -          | 3,2941  | 0,79884              | متوسطة  | 06      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 20,6      | 29,4  | 50,0  | -          |         |                      |         |         |
| عند إعداد وعرض القوائم<br>يتم ترجيح خاصة الموثوقية<br>على حساب الخواص<br>الأخرى للمعلومات<br>المحاسبية                                              | التكرار  | -                 | 8         | 12    | 14    | -          | 3,1765  | 0,79661              | متوسطة  | 08      |
|                                                                                                                                                     | النسبة % | -                 | 23,5      | 35,3  | 41,2  | -          |         |                      |         |         |

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

|        |        |         |        |   |      |     |      |   |          |                                                                                            |
|--------|--------|---------|--------|---|------|-----|------|---|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| 03     | مرتفعة | 0,61835 | 3,7353 | - | 28   | 3   | 3    | - | التكرار  | يوفر المدقق في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية |
|        |        |         |        | - | 82,4 | 8,8 | 8,8  | - | النسبة % |                                                                                            |
| 05     | مرتفعة | 0,77907 | 3,6176 | - | 27   | 1   | 6    | - | التكرار  | تتضمن قوائم المالية معلومات محاسبة متاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب                    |
|        |        |         |        | - | 79,4 | 2,9 | 17,6 | - | النسبة % |                                                                                            |
| مرتفعة |        | 0,47767 | 3,8824 | - | -    | -   | -    | - | التكرار  | المحور الثاني                                                                              |
|        |        |         |        | - | -    | -   | -    | - | النسبة % |                                                                                            |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

تشير معطيات الجدول رقم أعلاه أن المتوسطات الحسابية لاجابات عينة الدراسة للمحور الثاني قد تراوحت بين 3.79؛ 3.17

\*العبارة (1) "تعتبر الخصائص النوعية من الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وترفعه من جودتها

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.79، والانحراف المعياري 0.59 و هي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن الخصائص النوعية صفة من الصفات التي تجعل المعلّمة موات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وترفعه من جودتها .

\* العبارة (2) " المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لها صلة باتخاذ القرار وتؤثر فيه"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.76، والانحراف المعياري 0.61 و هي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية لها صلة باتخاذ القرار ويؤثر فيه.

\* العبارة (3) " الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في تعبير عن الحقائق والتوقعات المستقبلية"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.73، والانحراف المعياري 0.66 و هي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في تعبير عن الحقائق والتوقعات المستقبلية.

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

\* العبارة (4) "تتضمن قوائم المالية المدققة معلومات محاسبة تعتبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة فهي خالية من الأخطاء المادية والتحيز"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.21، والانحراف المعياري 0.84 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن تتضمن قوائم المالية المدققة معلومات محاسبة تعتبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة فهي خالية من الأخطاء المادية والتحيز.

\* العبارة (5) "تتضمن قوائم معلومات محاسبية قابلة للتحقيق أي وجود درجة عالية من الإجماع بين محاسب عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنفس نتائج"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.29، والانحراف المعياري 0.8 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن تتضمن قوائم معلومات محاسبية قابلة للتحقيق أي وجود درجة عالية من الإجماع بين محاسب عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنفس نتائج.

\* العبارة (6) " عند إعداد وعرض القوائم يتم ترجيح خاصة الموثوقية على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.18، والانحراف المعياري 0.79 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن خاصية الموثوقية على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية يتم تلريجها عند إعداد وعرض القوائم المالية

\* العبارة (7) " يوفر المدقق في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.74، والانحراف المعياري 0.62 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن يوفر المدقق في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

\* العبارة (8) " تتضمن قوائم المالية معلومات محاسبة متاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.74، والانحراف المعياري 0.62 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن معلومات محاسبة متاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب تتضمن ضمن القوائم المالية .

من خلال الجدول المتعلق يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية يتضح توجه اراء المستجوبين حول عبارات المحور الثاني ، حيث كانت توجهات آرائهم بالموافقة على كل العبارات التي جاءت في هذا المحور، وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي بأجمالي عبارات المحور الذي بلغ 3,8824 وبانحراف معياري قدر بـ0,47767.

المحور الثالث: يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

الجدول رقم(19):نتائج تحليل محور الثالث.

| الترتيب | البيانات | الانحراف المعياري | المتوسط | موافق بشدة | موافق | مبايد | غير موافق | غير موافق بشدة | القياس   | العبارة                                                                                                                       |
|---------|----------|-------------------|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 03      | مرتفعة   | ,47767            | 3,8824  | 1          | 9     | 19    | 5         | -              | التكرار  | يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي اقراها النظام المالي من طرف المؤسسة                                |
|         |          |                   |         | 2,9        | 26,5  | 55,9  | 14,7      | -              | النسبة % |                                                                                                                               |
| 06      | متوسطة   | ,81704            | 3,3824  | -          | -     | 32    | 2         | -              | التكرار  | في حالة عدم وجود قواعد محاسبية واضحة يستخدم المحاسب تقديراته الشخصية                                                          |
|         |          |                   |         | -          | -     | 94,1  | 5,9       | -              | النسبة % |                                                                                                                               |
| 09      | متوسطة   | ,91920            | 2,9412  | 1          | 17    | 10    | 6         | -              | التكرار  | في حالة أن قواعد محاسبية لا توفر معلومات ملائمة للمستخدمين يقوم المحاسب بإتباع طريقة معينة يراها مناسبة لتوفير معلومة ملائمة" |
|         |          |                   |         | 2,9        | 50,0  | 29,4  | 17,6      | -              | النسبة % |                                                                                                                               |
| 08      | متوسطة   | ,71650            | 3,1765  | 1          | 10    | 9     | 14        | -              | التكرار  | عدم ثبات المؤسسة في سياساتها المحاسبية يعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي                                                   |
|         |          |                   |         | 2,9        | 29,4  | 26,5  | 41,2      | -              | النسبة % |                                                                                                                               |
| 04      | مرتفعة   | ,60964            | 3,8529  | 1          | 30    | -     | 3         | -              | التكرار  | يتأثر القياس المحاسبي بكفاءة وخبرة المحاسب                                                                                    |
|         |          |                   |         | 2,9        | 88,2  | -     | 8,8       | -              | النسبة % |                                                                                                                               |
| 07      | متوسطة   | ,71898            | 3,2941  | 1          | 12    | 17    | 4         | -              | التكرار  | تعدد الطرق والسياسات المحاسبية                                                                                                |

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

|        |        |        |        |     |      |      |      |    |          |                                                                   |
|--------|--------|--------|--------|-----|------|------|------|----|----------|-------------------------------------------------------------------|
|        |        |        |        | 2,9 | 35,3 | 50,0 | 11,8 | -  | النسبة % | يؤدي بالحاسب لاستخدام تقديريه الشخصية                             |
| 05     | مرتفعة | ,74635 | 3,5588 | 1   | 21   | 8    | 4    | -  | التكرار  | مبدأ الحيلة والحذر في القياس                                      |
|        |        |        |        | 2,9 | 61,8 | 23,5 | 11,8 | -- | النسبة % | بعض البنود الى تحيز في عملية القياس.                              |
| 01     | مرتفعة | ,17150 | 4,0294 | 1   | 33   | -    | -    | -  | التكرار  | يقوم المدقق بكشف وتقديم                                           |
|        |        |        |        | 2,9 | 97,1 | -    | -    | -  | النسبة % | معلومة صادقة وخيالية من التحيز                                    |
| 02     | مرتفعة | ,38810 | 3,9706 | 1   | 32   | -    | 1    | -  | التكرار  | في حالة كشف المدقق انحرافات                                       |
|        |        |        |        | 2,9 | 94,1 | -    | 2,9  | -  | النسبة % | يجب عليه أن يقوم بتقييمها ما إذا كانت تشير الى الغش أو تحيز أو لا |
| مرتفعة |        | ,17150 | 4,0294 |     |      |      |      |    | التكرار  | المحور الثالث .                                                   |
|        |        |        |        | -   | -    |      |      | -  | النسبة % |                                                                   |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

يتبين لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لاجابات عينة الدراسة للمحور الثالث قد تراوحت بين (2.94، 4.02)،

**\* العبارة (1) يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي اقرها النظام المالي من طرف المؤسسة.**

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.74، والانحراف المعياري 0.62 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "محايد" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة غير متأكدين من أن يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي اقرها النظام المالي من طرف المؤسسة.

**\* العبارة (2) " في حالة عدم وجود قواعد محاسبية واضحة يستخدم المحاسب تقديراته الشخصية"**

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.38، والانحراف المعياري 0.82 و وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "محايد" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة غير متأكدين من أن يستخدم المحاسب تقديراته الشخصية في حالة عدم وجود قواعد محاسبية واضحة .

**\* العبارة (3) " في حالة أن قواعد محاسبية لا توفر معلومات ملائمة للمستخدمين يقوم المحاسب بإتباع طريقة معينة يراها مناسبة لتوفير معلومة ملائمة"**

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 2.94، والانحراف المعياري 0.92 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن في حالة أن قواعد محاسبية لا توفر معلومات ملائمة للمستخدمين يقوم المحاسب بإتباع طريقة معينة يراها مناسبة لتوفير معلومة ملائمة.

\* العبارة (4) "عدم ثبات المؤسسة في سياساتها المحاسبية يعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي"

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.17، والانحراف المعياري 0.72 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "غير موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة غير موافقين على أن عدم ثبات المؤسسة في سياساتها المحاسبية يعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي .

\* العبارة (5) "يتأثر القياس المحاسبي بكفاءة وخبرة المحاسب "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 2.94، والانحراف المعياري 0.92 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن القياس المحاسبي يتأثر بكفاءة وخبرة المحاسب .

\* العبارة (6) "تعدد الطرق والسياسات المحاسبة يؤدي بالمحاسب لاستخدام تقديره الشخصية.

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.38، والانحراف المعياري 0.82 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "محايد " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة غير متأكدين من أنتعدد طرق والسياسات المحاسبة يؤدي بالمحاسب لاستخدام تقديره الشخصية .

\* العبارة (7) " مبدأ الحيطة والحذر في القياس بعض البنود الى تحيز في عملية القياس. "

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 2.94، والانحراف المعياري 0.92 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا " ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن مبدأ الحيطة والحذر في القياس بعض البنود الى تحيز في عملية القياس.

\* العبارة (8) "يقوم المدقق بكشف وتقديم معلومة صادقة وخيالية من التحيز "

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.56، والانحراف المعياري 0.75 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن المدقق يقوم ويعمل على كشف وتقديم معلومة صادقة وخالية من التحيز.

\* العبارة (9) " في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه أن يقوم بتقييمها ما إذا كانت تشير الى الغش أو تحيز أو لا

بلغت قيمة المتوسط حسابي لهذه العبارة 3.97، والانحراف المعياري 0.38 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على أن في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه أن يقوم بتقييمها ما إذا كانت تشير الى الغش أو تحيز أو لا.

من خلال الجدول أعلاه المتعلق يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي يتضح توجه اراء المستجوبين حول عبارات المحور الثالث ، حيث كانت توجهات آرائهم بالموافقة على كل العبارات التي جاءت في هذا المحور، وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي بأجمالي عبارات المحور الذي بلغ 4,0294 وبانحراف معياري قدر ب 17150،

### المطلب الثالث : نتائج اختبار فرضيات الدراسة

#### أولاً: اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) للبيانات

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار Shapiro-Wilk) والنتائج مبينة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم(20): يبين نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة

| نوع التوزيع                                                                                                | Shapiro-Wilk |    |           | Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup> |    |           | اختبار نوع التوزيع<br>البيانات إجابات العينة<br>على المتغيرات الدراسة |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----|-----------|---------------------------------|----|-----------|-----------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                            | Sig          | Df | Statistic | Sig                             | Df | Statistic |                                                                       |
| طبيعي                                                                                                      | 0,121        | 34 | 0,894     | 0,112                           | 34 | 0,199     | المحور الأول                                                          |
| طبيعي                                                                                                      | 0,125        | 34 | 0,655     | 0,145                           | 34 | 0,538     | المحور الثاني                                                         |
| طبيعي                                                                                                      | 0,134        | 34 | 0,642     | 0,120                           | 34 | 0,539     | المحور الثالث                                                         |
| قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي. |              |    |           |                                 |    |           |                                                                       |

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

من خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أقل من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Shapiro-Wilk) وتظهر أن مستوى المعنوية sig للمحور الأول بلغ  $\text{sig} = 0.121$  هي أكبر من (0.05) ، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني بلغت قيمة  $\text{sig} = 0.125$  وهي أكبر من 0.05 ، بالإضافة لبيانات المحور الثالث  $\text{Sig} = 0.134$  ومنه بيانات إجابات العينة على جميع العبارات محاور الاستبيان تدل على إتباع البيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي. ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية العلمية الوصفية والاستدلالية لتحليل إجابات وأراء افراد العينة واختبار الفرضيات الدراسية.

### اختبار الفرضيات

#### ثانيا: نتائج اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية: يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية المنظمة لمهنته بشكل مرتفع

■ الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) : لا يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية المنظمة لمهنته بشكل مرتفع

■ الفرضية البديلة ( $H_1$ ) : يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية المنظمة لمهنته بشكل مرتفع

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Sample-T-test) (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي لفقرات محور الأول ) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05 وفقا لبرنامج SPSS. والجدول التالي يبين نتائج هذا الاختبار:

الجدول (21): اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الأولى)

| قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة sig | الفرق بين المتوسطين | مستوى الثقة 95% |               |
|-----------------|--------------|-------------------|---------------------|-----------------|---------------|
|                 |              |                   |                     | القيمة الدنيا   | القيمة القصوى |
| 14,039          | 33           | 0,000             | 1,19251             | 1,0197          | 1,3653        |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الانحراف  $\text{Sig} = 0.000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول أن مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية المنظمة لمهنته كما يبين

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدر ب (1,19251)، وهذا الفرق في حدود المجال  $[-1,0197; 1,3653]$  بمستوى ثقة (95 %)، ويدل على أن المتوسط العام للإجابات يفوق المتوسط الفرضي (3)، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الأول والمقدر ب (4,1925) في حدود المجال  $[3.41-4.20]$ ، ويمثل مستوى الموافقة مرتفعة حول فقرات المحور الأول.

❖ بناءا عليه نتائج اختبار الفرضية: نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية المنظمة لمهنته بشكل مرتفع

### نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية: يساهم المدقق الخارجي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية

- الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) : لا يساهم المدقق الخارجي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية؛
- الفرضية البديلة ( $H_1$ ) : يساهم المدقق الخارجي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

الجدول رقم ( 22) يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثانية

| معنوية العلاقة بين المتغيرين |                         |                 | معنوية تأثير بين المتغيرين |            |                      |
|------------------------------|-------------------------|-----------------|----------------------------|------------|----------------------|
| معامل الارتباط بيرسون (r)    | معامل التفسير ( $R^2$ ) | قيمة F المحسوبة | معامل الانحدار             | اختبار (T) | مستوى المعنوية (SIG) |
| 0.361                        | 0.451                   | 12.689          | 0.512                      | 0.830      | 0.000                |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25 (أنظر الملحق رقم "00")

يتضح من جدول ما يلي:

❖ دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05)

- معنوية العلاقة بين المتغيرين: من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت ( $F_{cal}=12.689$ ) وهي دالة إحصائية لأن قيمة ( $Sig=0.00$ ) المصاحبة لقيمة (F) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (المدقق الخارجي ونوعية المعلومة المحاسبية في القوائم المالية ) عند مستوى الدلالة 0.05

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

- معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة B): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت  $(T_{cal}=0.830)$  وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة  $(Sig=0.000)$  المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائيا) لمتغير المدقق الخارجي

❖ ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة إحصائيا ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية  $(H_0)$  ونقبل الفرضية البديلة  $(H_1)$ : يساهم المدقق الخارجي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

تفسير ل قيم (معامل الارتباط بيرسون (r)، معامل التحديد  $(R^2)$ ، معامل الانحدار (B

- تفسير قيمة واتجاه العلاقة بين المتغيرين: من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي بلغت قيمته:  $(r=0.361)$  وهو موجب ويدل ذلك أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين طردية (موجبة) أي أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين جودة ونوعية المعلومة المحاسبية في القوائم المالية حسب اجابات عينة الدراسة.
- تفسير نسبة المساهمة  $(R^2)$  بين المتغيرين: من خلال قيمة معامل التفسير المقدرة بـ  $(R^2=0.451)$  ، يتضح بأن متغير المدقق الخارجي تفسر (فعاليته) بـ 45.1 % من التغيرات التي تحدث في جودة المعلومة المحاسبية .
- تفسير قيمة التأثير (معامل الانحدار B) بين المتغيرين: تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول أعلاه والمقدرة بـ  $(B=0.512)$  أنه كلما رفعنا في مستويات تطبيق المدقق الخارجي وحدة واحدة يعقبها زيادة في درجات تحسين جودة المعلومة المحاسبية بقيمة 0.512 وحدة.

### نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: يساهم المدقق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز.

- الفرضية الصفرية  $(H_0)$  : لا يساهم المدقق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز
- الفرضية البديلة  $(H_1)$ : يساهم المدقق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز

الجدول رقم ( 23) يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثالثة

| معنوية تأثير بين المتغيرين |            |                | معنوية العلاقة بين المتغيرين |                       |                           |
|----------------------------|------------|----------------|------------------------------|-----------------------|---------------------------|
| مستوى المعنوية (SIG)       | اختبار (T) | معامل الانحدار | قيمة F المحسوبة              | معامل التفسير $(R^2)$ | معامل الارتباط بيرسون (r) |

## الفصل الثالث:.....دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

|       |       |       |        |       |       |
|-------|-------|-------|--------|-------|-------|
| 0.001 | 0.762 | 0.646 | 11.581 | 0.554 | 0.434 |
|-------|-------|-------|--------|-------|-------|

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25 (أنظر الملحق رقم "00")

يتضح من جدول ما يلي:

### ❖ دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05)

– معنوية العلاقة بين المتغيرين: من خلال نتيجة اختبار  $F$  (F-test) نجد قيمة  $F$  المحسوبة بلغت ( $F_{cal}=11.581$ ) وهي دالة إحصائية لأن قيمة ( $Sig=0.00$ ) المصاحبة لقيمة ( $F$ ) هي أقل من مستوى الدلالة ( $0.05$ ) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (المدقق الخارجي وجودة القياس والحد من التحيز) عند مستوى الدلالة 0.05

– معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة  $T$ ): من خلال نتيجة اختبار ( $T$ -Test) نجد قيمة  $T$  المحسوبة بلغت ( $T_{cal}=0.762$ ) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة ( $Sig=0.000$ ) المصاحبة لقيمة ( $T$ ) هي أقل من مستوى الدلالة ( $0.05$ ) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائي) لمتغير المدقق الخارجي

❖ ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يساهم المدقق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز.

تفسير لقيم (معامل الارتباط بيرسون ( $r$ ), معامل التحديد ( $R^2$ ), معامل الانحدار ( $B$ ))

– تفسير قيمة واتجاه العلاقة بين المتغيرين: من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي بلغت قيمته: ( $r=0.434$ ) وهو موجب ويدل ذلك أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين طردية (موجبة) أي أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز حسب اجابات عينة الدراسة.

– تفسير نسبة المساهمة ( $R^2$ ) بين المتغيرين: من خلال قيمة معامل التفسير المقدرة بـ ( $R^2=0.554$ ) ، يتضح بأن متغير المدقق الخارجي تفسر (فعاليته) بـ 55.4 % من التغيرات التي تحدث في جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز؛

## الفصل الثالث:..... دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق في ولاية المسيلة

---

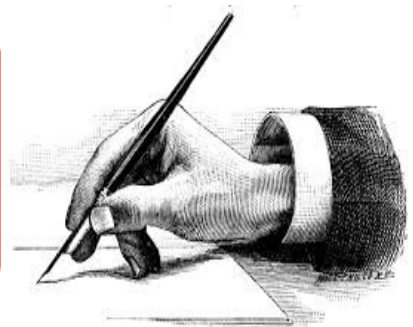
- تفسير قيمة التأثير (معامل الانحدار  $B$ ) بين المتغيرين: تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول أعلاه والمقدرة ب ( $B=0.646$ ) أنه كلما رفعنا في مستويات تطبيق المدقق الخارجي وحدة واحدة يعقبها زيادة في درجات تحسين في جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز بقيمة 0.646 وحدة.

### خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على عينة محل الدراسة واعتمدنا في هذه الدراسة على الاستمارة التي تم توزيعها على عينة الدراسة، وتضمنت الاستمارة ثلاث محاور أساسية هي المحور الأول ى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائية للتدقيق المحور الثاني يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية ، المحور الثالث يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي ، وعند استرجاع الاستمارة ثم تفرغها وتحليل بياناتها بالاعتماد على برنامج " SPSS " ثم الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات الأفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى الإجابة على الأسئلة الفرضية الرئيسية كالتالي:

- ✓ مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائية المنظمة لمهنته
- ✓ يساهم المدقق الخارجي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- ✓ يساهم المدقق الخارجي في تحسين جودة القياس المحاسبي والحد من التحيز.

## الخاتمة العامة



### خاتمة:

لقد عرفت مهن التدقيق انتشارا كبيرا في وقت الحالي كنتيجة للتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال والأعمال اليوم، حيث تشهد طلبا متزايدا سواء من طرف داخلية أو خارجية وذلك للحصول على رأي فني محايد خالي من الهش الذي يصدره مدققي الحسابات وهذا لاتخاذ قرارات إستراتيجية سليمة، كما أن مهنة مدقق الحسابات الخارجي هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات سواء المالية أو المحاسبية أو الجبائية وذلك عن طريق عدالة وجودة قوائمها والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحيادا عن المؤسسة وذو خبرة ومن خلال هذه الدراسة والإشكالية المطروحة فيها والمتمثلة في دور مدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي ومعرفة مسؤولياته ودوره في كشف التحايل .

وفي هذا الإطار سعينا من خلال الجانب النظري الى ابرز الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي من حيث مفهومه ومهامه وشروط ممارسة مهنته ومسؤوليات المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي وتقد التقارير صادقة وخالية من التحيز بالإضافة الى دراسة المعايير الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق التي تبرز واجبات وأهداف المدقق وفق كل معيار كما تساهم في تحسن جودة القوائم المالية وإعطاء صورة صحيحة وذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمحاسبة ، كما قدمنا في فصلنا الثاني كافة المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي المختلفة والقيود المتعلقة به ، وكذا معايير القياس كما قدمنا لمحة عن التحيز القياس المحاسبي وأبرزنا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الأساسية منها والثانوية والقيود الحاكمة لها .

ومن هذا المنطلق أن للمدقق الحسابات دور هام في تحسين القياس المحاسبي وتعزيز مصداقية القوائم المالية وبغرض إسقاط النظري على الواقع الجزائري

وإضفاء جانب التطبيقي عن الموضوع الدراسة الميدانية لمكاتب محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين، حيث حولنا الإجابة على الإشكالية الدراسة من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة في شكل استبيان الذي تضمن ( 3 محاور أساسية ) حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول " دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي " وبعد معالجتنا بجوانب الموضوع اعتماد على الأداة واعتمد على برنامج spss لاختبار فرضيات الدراسة وأبرز علاقة التي تربط مدقق الحسابات المستوى جودة القياس المحاسبي والمعلومات المحاسبة في القوائم المالية المصادق عليها.

### أولا: اختبار الفرضيات :

➤ بالنسبة للفرضية الأولى : كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على

صحة حسابات، وتكمن مساهمته من خلال المصادقة على القوائم المالية بعد التصحيح الأخطاء و

التلاعبات وإعطاء صورة صحيحة لوضعية المالية للمؤسسة من متخذي القرار من اجل اتخاذ القرارات

المناسبة وقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال دراسة عينة من مدقق الحسابات توجدنا أن المدقق الحسابات

يقدم رأي في محاييد من خلال دراسة قوائم المالية والمصادقة عليها . وهذا ما يثبت صحة الفرضية

➤ بالنسبة للفرضية الثانية : يعتمد المدقق الخارجي أثناء أداء مهمته على معايير التدقيق الجزائية تساهم في

تحسين واقع المهنة من خلال الاستبيان توصلنا أن مدقق الحسابات يعتمد اعتماد شكلي أثناء تأدية مهامه على

القانون 01-10 والمعايير والنصوص التشريعية . وهذا ما يثبت صحة الفرضية

➤ بالنسبة للفرضية الثالثة : التدقيق الخارجي وسيله يعتمد عليها في تحسين القياس المحاسبي للمؤسسة ويقدم

معلومات صادقة خالية من التحيز تم التوصل الى إثبات صحة الفرضية من خلال الاستبيان الذي قدمناه لعينة

من مدققي الحسابات حيث أن المدقق يقوم بكشف التحيز والأخطاء في القوائم المالية . وهذا ما يثبت صحة

الفرضية

➤ بالنسبة للفرضية الرابعة : يساهم التدقيق الخارجي في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية من خلال الاستبيان تم

التوصل الى أن التدقيق يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية . وهذا ما يثبت

صحة الفرضية

ثانيا: النتائج الدراسة :

01- لا يختصر مهنة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وانما تعتبر ايضا مهام الأمان وجهاز وافي ضد أي

تلاعب أو تحيز وتغيير .

02- معايير التدقيق الجزائية هي الدليل على مصداقية مراجع الحسابات لأنها تعتبر وسيلة أو قاعدة يتبعها المدقق أثناء

القيام بعملية التدقيق مما تجعل تخرجت عملية ذات ثقة العالية.

03- من خلال الدراسة توصلنا الى أن كلما التزم المدقق الحسابات بعملية وبالمعايير والنصوص المتعلقة بالمهنة كان لها

تأثير في تحسين جودة القياس المحاسبي ومنه زادت درجة جودة القوائم المالية .

04- توجد هيئات مسئولة عن تطور المهنة كالمصنف الوطني للخبراء محاسبين والغرفة الوطنية .

05- تأثير القياس محاسبي بنوعية الخبرات والقدرات للمحاسب .

06- عدم صحة القياس المحاسبي يعني هو التحيز المحاسبي .

07- تعدد قواعد المحاسبة يؤدي الى التحيز .

08- المعلومات المفيدة هي تلك المعلومات الأكثر تأثير في عملية اتخاذ القرار .

09- يؤدي المدقق دورا هام في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### ثالثا: التوصيات :

01- ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطور قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليضلل مواكب لكل ما يستجد من

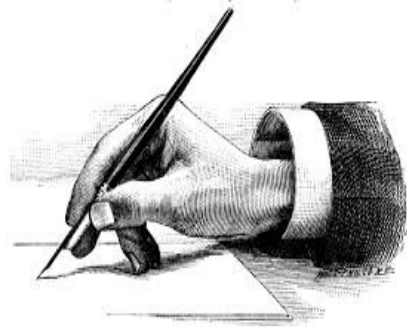
متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوك مهني تنتمي قدرته على أداء مهامه بكفاءة عالية .

02- زيادة الاهتمام بمهنة محافضي الحسابات في الجزائر لاستفادة من مخرجاتها .

03- هناك غموض أو عدم التزام كامل بمحتوى المعايير جزائرية بسبب غموضها أو تعقدها أو بسبب نقصها لتكوين .

04- اعطاء أهمية أكبر للقياس محاسبي وذلك لدور الذي يلعبه في إعداد قوائم المالية ذات شفافية .

## قائمة المراجع



أ- الكتب :

➤ باللغة العربية

01. احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
02. أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة ، سلسلة الكتب المهنية ، الطبعة 01، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ،. 2009
03. احمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، . 2010
04. أمين السيد أحمد لطفي ، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية ،مصر ،. 2008
05. أمين السيد محمد لطفي ، دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007.
06. حامد داود الطحلة، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،. 2000.
07. حيدر محمد علي بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الاولى، 2007 .
08. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، ط2، دار وائل ، عمان، الاردن، . 2006
09. ريتشاد شرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ،ترجمة خالد علي أحمد كأجيحي وآخرون ،دار المريخ ، الرياض - السعودية ،. 2009.
10. ريتشارد شرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ،دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، . 2006
11. زياد هاشم وآخرون، نظم المعلومة المحاسبية ، وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، العراق ، . 2003
12. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان ، . 2011
13. الصبان محمد سمير ، دراسات في الأصول المالية -أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية ،بيروت لبنان ،. 1996
14. عسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، الطبعة الأولى ، دار للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006.
15. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة والتوزيع، عمان، . 2006

16. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر الى علم المحاسبة المالية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2004.
17. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، طبعة 1، دار وائل ، عمان ، الاردن ، 2004.
18. مالكوم سميت، طرق البحث في المحاسبة ، ترجمة عبيد بن سعد المطيري آخرون، الرياض، دار المريخ للنشر ، 2014.
19. مُجّد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعة الجزائر ، 2003 .
20. م. حمد السريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري -المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007.
21. مُجّد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2008.
22. مُجّد مطر ، موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، 2008.
23. مُجّد مطر ، موسى السيوطي ، التأصيل للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والافصاح، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2008
24. وليد ناجي الحيايى ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك ، 2007.

➤ باللغة الأجنبية

Report of the Committee on Foundatoin of The AAA Committee  
 . value XXVI2001، Review Accunting Measurement the Accouting

ب- الرسائل الجامعية :

26. إلهام حجاب ،مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية ،مذكرة - مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف -المسيلة ، 2020 /2019
27. آسيا لعروسي ، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم ، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2013./2014
28. آسيا هيري ، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومة تقرير المدقق ، أطروحة دكتوراة ، علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، 2018.
29. الباهي سهام وجعيو صفية ،دور مدقق حسابات الخارجي للحد من الغش الجبائي ،مذكرة مقدمة انيل شهادة ماستر أكاديمي ، محاسبة وجباية معمقة ،كلية علوم اقتصادية وتجاريو وعلوم نسيير ،جامعة محمد بوضياف -المسيلة ، 2018/2019.
30. بوحتى علي وزعتر خير الدين ، مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية ( NAA ) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ،كلية العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة محمد بوضياف-المسيلة ، 2018/2019 .
31. حكيم مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،قسم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،الجزائر ، 2008.
32. حماد نبيل ، التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ،جامعة حسيبة بن علي ،الشلف، 2007/2008.
33. حمادي نبيل ، التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات ،مذكرة ماجستير، جامعة حسيبة بن علي ، الشلف ، 2007-2008.
34. رابح طويرات ، علاقة المعلومات المحاسبة بمستوى الإفصاح في القوائم المالية ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ،تخصص علوم تجارية ،فرع دراسات مالية ومحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف -المسيلة ، 2013/2014 .

35. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2003-2004.
36. سميحة بوحفص ، أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التسيير ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير ، بسكرة، 2017/2018.
37. عطاء الله الحسبان ، مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاسات على اقتصادية الدول (تحديات ، فاق، مستقبلية ) ، كلية العلوم الادارية والمالية ، جامعة الاسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العرق يومي 28-29 أبريل ، 2009.
38. عمر شرقي ، مدى ملائمة المعايير الدولية للواقع المهني للجزائر، رسالة ماجستير ، غير منشورة، جامعة سطيف 2002./2003
39. قافة نورة وسعدوني نورة ، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10-01، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة 2016/2017،
40. محمد أمين لونية ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة لمالية، أطروحة الدكتوراة ، غير منشورة، بنوك مالية ومحاسبة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2006-2017.
41. محي الدين عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز الجامعي المدية، 2007/2008.
42. معتوق شهيرة و طيبي أحلام ، واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المسيلة 2019./2020،
43. هشام شلغام ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قصدي مرباح ، ورقلة.، 2015.

44. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009.

### ج- المجالات العلمية :

45. إسماعيل مجبل دواي، أثر أساليب المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومة المحاسبية بحث تطبيقي في أحد

المصارف الحكومية ، المجلد 16، العدد 3، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، القادسية ، العراق، 2014.

46. بكر ابراهيم مُجَدّ، الافصح الاعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق ، مجلة الإدارة والاقتصاد،

العدد 71، الجامعة المستنصرية ، بغداد 2008.

47. نمر عبد الحميد لبسليحات ، منذر بركان النمر ، قياس كفاءة وفعالية النظم المحاسبية في الشركات النفط الكويتية

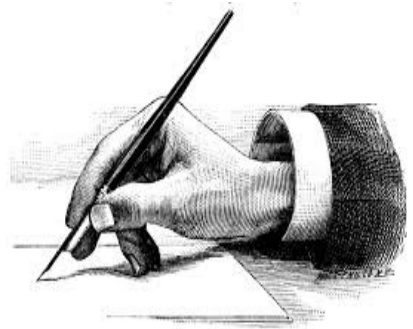
، العدد الخامس، مجلة الدنانير ، الجامعة العراقية ، العراق ، 2014

### د- قوانين ومراسيم :

48. المادة 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ، ج.ر : عدد المؤرخة في 17-04-1996

الملاحق



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - قسم محاسبة ومالية-



### استبيان

في إطار عمل علمي يندرج لتحضير لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق ، نرجو من سيادتكم الإجابة على الأسئلة لاستكمال هذه الدراسة المتعلقة ب: دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي (عينة من مكاتب محاسبة) وذلك بوضع علامة (٨) في الخانة المناسبة ، وفي الأخير نحيطكم علما أن المعلومات تدلون بها تبقى سرية وتوظف في إطار خدمة البحث العلمي فحسب. تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا

#### أولاً: معلومات ديمغرافية :

1. المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ماجستير ☐ أخرى ☐
2. الخبرة المهنية : اقل من 5 ☐ (5-10) ☐ (10-15) ☐ (15-20) ☐ (أكثر من 20) ☐
3. الوظيفة الحالية : خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ محاسب ☐
4. التخصص العلمي : محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق أو جباية ☐ أخرى ☐

#### إعداد الطلبة :

الإشراف :

الطالب : عامر عريب

الدكتور : رابح طويرات

الطالب : عثمان أحمادو

2021/2020

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول : مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير الجزائرية للتدقيق

| الرقم | البيان                                                                                           | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01    | يساهم قانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات برفع مستوى أداء مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها |            |       |       |           |                |
| 02    | تطور المهنة مرتبط بالقوانين والنصوص التشريعية والمعايير المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر         |            |       |       |           |                |
| 03    | الالتزام بتطبيق القانون المنظم للمهنة 10-01 يساهم في رفع كفاءة الخدمات                           |            |       |       |           |                |
| 04    | يلزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون 10-01 ومعايير الجزائرية المتعارف عليها      |            |       |       |           |                |
| 05    | تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعزز من جودة تدقيق القوائم المالية وتطوير المهنة في الجزائر     |            |       |       |           |                |
| 06    | معايير التدقيق الجزائرية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة في الجزائر                          |            |       |       |           |                |
| 07    | تبنى الجزائر لمعايير الجزائرية للتدقيق يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير مدقق الحسابات             |            |       |       |           |                |
| 08    | توحيد وتدوين المعايير المحاسبية هو ما يزيد من فعاليتها ونجاعة التدقيق في الجزائر                 |            |       |       |           |                |
| 09    | يظهر المراجع في تقرير كافة الخصائص التي يتم اكتشافها دون تحيز لأي طرف من المستخدمين.             |            |       |       |           |                |
| 10    | المهنيين لا يساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر              |            |       |       |           |                |
| 11    | يحتاج مدقق الحسابات إلى تكوين مستمر في المعايير الجزائرية للتدقيق.                               |            |       |       |           |                |

المحور الثاني : يؤدي مدقق الحسابات دور هام في تحسين جودة المعلومة المالية

| الرقم | البيان                                                                                                                              | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|--------------|----------------------|
| 01    | تعتبر الخصائص النوعية من الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وترفعه من جودتها                    |               |       |       |              |                      |
| 02    | المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لها صلة باتخاذ القرار وتؤثر فيه.                                                       |               |       |       |              |                      |
| 03    | الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في تعبر عن الحقائق والتوقعات المستقبلية                                      |               |       |       |              |                      |
| 04    | تتضمن قوائم المالية المدققة معلومات محاسبة تعتبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة فهي خالية من الأخطاء المادية والتحيز |               |       |       |              |                      |
| 05    | تتضمن قوائم معلومات محاسبية قابلة للتحقيق أي وجود درجة عالية من الإجماع بين محاسب عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنفس نتائج   |               |       |       |              |                      |
| 06    | عند إعداد وعرض القوائم يتم ترجيح خاصة الموثوقية على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية                                          |               |       |       |              |                      |
| 07    | يوفر المدقق في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية                                          |               |       |       |              |                      |
| 08    | تتضمن قوائم المالية معلومات محاسبة متاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب.                                                            |               |       |       |              |                      |

المحور الثالث: يؤثر عمل المدقق في الحد من تحيز القياس المحاسبي

| الرقم | البيان                                                                                                                       | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق يشدة |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 01    | يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي اقراها النظام المالي من طرف المؤسسة                               |            |       |       |           |                |
| 02    | في حالة عدم وجود قواعد محاسبية واضحة يستخدم المحاسب تقديراته الشخصية                                                         |            |       |       |           |                |
| 03    | في حالة أن قواعد محاسبية لا توفر معلومات ملائمة للمستخدمين يقوم المحاسب بإتباع طريقة معينة يراها مناسبة لتوفير معلومة ملائمة |            |       |       |           |                |
| 04    | عدم ثبات المؤسسة في سياساتها المحاسبية يعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي                                                  |            |       |       |           |                |
| 05    | يتأثر القياس المحاسبي بكفاءة وخبرة المحاسب                                                                                   |            |       |       |           |                |
| 06    | تعدد الطرق والسياسات المحاسبية يؤدي بالمحاسب لاستخدام تقديراته الشخصية.                                                      |            |       |       |           |                |
| 07    | مبدأ الحيطة والحذر في القياس بعض البنود يؤدي إلى تحيز في عملية القياس                                                        |            |       |       |           |                |
| 08    | يقوم المدقق بكشف وتقديم معلومات صادقة وخالية من تحيز                                                                         |            |       |       |           |                |
| 09    | في حالة كشف المدقق انحرافات يجب عليه أن يقوم بتقييمها ما إذا كانت تشير الى الغش أو تحيز أو لا                                |            |       |       |           |                |

شكرا على حسن تعاملكم

## الملخص

مهنة التدقيق الخارجي هو من أكثر المواضيع اهتماما في الميدان باعتبار هذه المهنة ضمان لمصداقية وعدالة القوائم المالية وإعطاء رأي فني محايد لمستخدمي هذه القوائم

وتهدف هذه الدراسة الى معرفة دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي

ومن أجل تحقيق ذلك فقد تم القيام بدراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات ، وصياغة لعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة ، والإجابة على التساؤلات بالإضافة الى ذلك فقد تم إعداد استبيان ، وزع على مجموعة من المدققين الخارجيين ، وبعدها تم جمع البيانات ثم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية وخلصت الدراسة الى العديد من النقاط من أهمها أن للمدقق دور في تعزيز جودة القياس المحاسبي.

## الكلمات المفتاحية :

المدقق الخارجي - القياس المحاسبي - القوائم المالية

## Summary

External Audit is a summary of the most concerned topics in the field as this profession to the credibility and fairness of the financial statements and to give a neutral ensure users of these lists technical opinion of the

his study aims to know the role of the external auditor in enhancing the quality of accounting measurement

and ,a field study was carried out in the Accounts Governor's Office ,In order to achieve this and questions were ,ses were formulated to achieve the objectives of the study some hypothe ,a questionnaire was prepared and distributed to a group of external auditors ,In addition .answered ,To many points .dsafter which the data was collected and then analyzed using statistical metho the most important of which is that the auditor has a role in enhancing the quality of accounting

## Key words

Auditeur externe –Accounting measurement - Finacial Statements

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
م: 1995  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila  
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion  
Département: .....

### تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسفله:

الطالب (ة) ..... **عاصم** ..... المولود (ة) بتاريخ: 17/07/1996 بـ: **بوسعادة**  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 6469550 الصادرة بتاريخ: 17/07/18 من: **بوسعادة**  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: **حاسبة ومسابقات تخصص: محاسبة رقمية** خلال السنة 2020/2021  
الجامعية: ..... والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان "**دور الحاسبة الخارجية في تعزيز جودة النظام المحاسبي**"  
.....  
.....  
.....

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 13/06/2021

التوقيع والبصمة



\* يحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب (ة) واحد.

تصريح شرفی

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضى أسقله:

الطالب (ة): أحمد عثمان المولود (ة) بتاريخ: 1996/1/1 ب: البحر

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 10055879، الصادرة بتاريخ: 14/04/2016 عن: 2016-1-5-6

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: محاسبة مالي تخصص: محاسبة وإدارة خلال السنة

الجامعة: ..... والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان "

دور الحرف الخارج في إعراب

سورة الفاتحة

أصبح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حررتاريخ: 2021/06/13

## التوقيع والبصمة