الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف –المسيلة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي

– دراسة عينة لمجموعة من المهنيين بولاية المسيلة –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطلبة:
- خيراني عماد الدين
- مخلوف نور الإيمان

تحت إشراف الدكتور:
– د.طويرات رابح.

لجنة المناقشة:

د. سبتي إسماعيل	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. رابح طويرات	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
د. بوتيارة عنتر	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية:

2022-2021

وَلِيَعْلَمَ الَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ أَنَّهُ الْحَقُّ مِنْ رَبِّكَ (٥٤ الحج)

صدق الله العظيم

كلمَة شُكْر و تقدير

الشكر الأول والأخير للمولى عز وجل الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا العمل المتواضع.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف رابح طويرات الذي لم يبخل علينّا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة المحترمين اللذين أشرفوا على تدريسنا والذين قدموا لنا يد العون لإتمام هذه المذكرة.

إهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل

"ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "،

إلى من سهرا وتعبا لوصولي إلى هذا المقام

إليك أنت يا من احترقت في صمت لتضيء حياتي-أبي الغالي-

إليك أنت يا من جعل الله الجنة تحت قدميك

- أمي الغالية رحمك الله –

إلى أختي الغالية وأخي الغالي.

إلى صديقي العزيز حاتم و طه ياسين.

الى ابن عمي زيان.

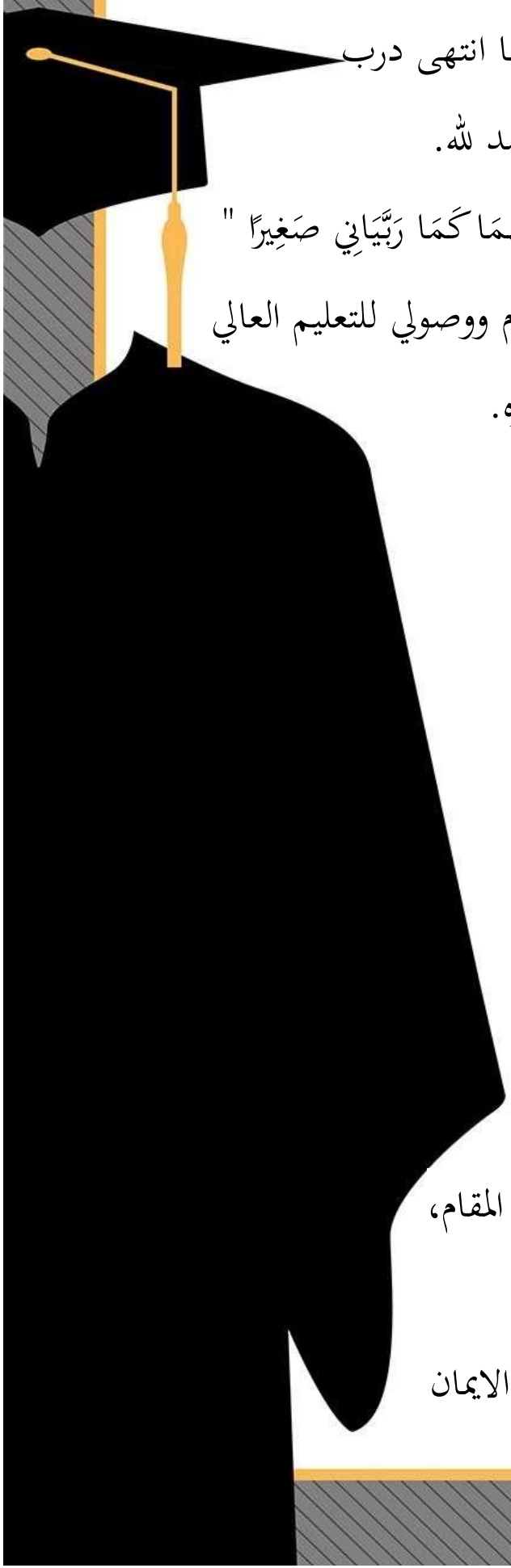
إلى كل أساتذة قسم العلوم المالية.

الى استاذي العزيز زاوش عبد الفتاح.

إلى جميع أقاربي وأصدقائي الأعزاء.

عماد الدين

إهداء



ما ختم جهد ولا تم سعي وما انتهى درب

إلى بفضله تعالى فالحمد لله.

إلى من قال الحق تعالى فيهما : " وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا "

إلى من كان له الفضل الأول في بلوغي هذا المقام ووصولي للتعليم العالي

إلى سندي والدي العزيز حفظه الله وأمد في عمره.

إلى من وضع المولى عز وجل الجنة تحت قدميها

إلى الأعز والأقرب علي والدتي الغالية

أمد الله في عمرها وجزاها كل خير.

إلى إخواني "تقي الدين، إياد" وأختي أماني.

إلى رفيقتي دربي شيماء ونسرين.

إلى صديقتي الغالية هيبة.

إلى زملائي و زميلاتي في الجامعة،

إلى الأساتذة الكرام

وكل من ساهم في إتمام هذا البحث وبلوغنا هذا المقام،

سائلة الله العلي العظيم أن ينتفع به.

نور الايمان

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر	-
الاهداء	-
الفهرس	-
قائمة الاشكال	I
قائمة االجداول	I
قائمة الاختصارات والرموز	I
المقدمة العامة	أ – د
الفصل الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي	-
تمهيد	6
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	7
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	7
1.1.مفهوم التدقيق الخارجي	7
المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي	8
1.2.فروض التدقيق الخارجي	9
2.2.المبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي	9
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	11
المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي	12
المطلب الاول: تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي وشروط ممارسة المهنة	12
1.1.مفهوم محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	12
1.2.شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	13
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	14
1.2.مهام الخبير و محافظ الحسابات	14
2.2.مسؤوليات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	16
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	18

1.3.حقوق الخبير و محافظ الحسابات	19
2.3.واجبات االخبير و محافظ الحسابات	20
المبحث الثالث:معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق	21
المطلب الاول: المعايير الدولية وأنواعها	21
1.1.مفهوم المعايير الدولية للتدقيق	21
2.1.معايير التدقيق الخارجي	22
المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	25
1.2.المعايير الشخصية ومعايير الأداء المهنية و إعداد التقارير	25
المطلب الثالث: إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق	28
1.3. الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	28
2.3. الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	29
3.3. الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	31
4.3. الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	33
المطلب الرابع: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق في الجزائر	35
1.4.المبادئ الأخلاقية	35
2.4.قواعد السلوك المهني	36
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني: موضوعية القياس المحاسبي	-
تمهيد	40
المبحث الاول: ماهية القياس المحاسبي	41
المطلب الاول: مفاهيم حول القياس المحاسبي	41
1.1.مفهوم عملية القياس المحاسبي	41
2.1.مكونات القياس المحاسبي	42
3.1.أساليب القياس المحاسبي	43
المطلب الثاني: الإطار العام للقياس المحاسبي	45
1.2.أهداف القياس المحاسبي	45
2.2.معايير القياس المحاسبي	45
3.2.مضمون القياس المحاسبي	47

المطلب الثالث: مراحل القياس المحاسبي وقيوده	47
1.3.مراحل القياس المحاسبي	47
2.3.قيود القياس المحاسبي	49
المبحث الثاني: التحيز المحاسبي	50
المطلب الاول: مفهوم التحيز المحاسبي	50
1.1.تحيز القياس المحاسبي	50
المطلب الثاني: مصادر تحيز القياس المحاسبي واشكاله	51
1.2.مصادر تحيز القياس المحاسبي	51
4.4.أشكال تحيز القياس المحاسبي	52
المطلب الثالث:عموميات حول التلاعب والغش المحاسبي	53
1.3.مفهوم التلاعب المحاسبي	53
4.3. دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	54
3.3.مظاهر التلاعب المحاسبي	55
4.3.مفهوم الغش وخصائصه	57
5.3.أنواع الغش	58
6.3.مواطن الغش ومجالات ارتكابه	58
المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية	60
المطلب الاول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	60
المطلب الثاني: الخصائص النوعية الأساسية و الثانوية لجودة المعلومات	61
1.2.الخصائص النوعية الأساسية	61
2.2.الخصائص الثانوية	65
المطلب الثالث: القيود على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	66
خلاصة الفصل	69
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	-
تمهيد	71
المبحث الاول: الأدوات والإجراءات لمتبعة في الدراسة	72
المطلب الاول: عينة ونموذج الدراسة الميدانية	72

1.1.المنهج المستخدم	72
2.1.مجتمع وعينة الدراسة	72
المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة	72
1.2.أساليب جمع البيانات	72
2.2.تصميم أداة الاستبيان	73
المطلب الثالث: التأكد من ملائمة الاستبيان للدراسة	75
1.3.اختبار ثبات الاستبيان	75
2.3.صدق الاستبيان	76
3.3.الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان	77
3.4.التحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات	79
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي وعرض الفرضيات	81
المطلب الأول: عرض و تحليل البيانات الوصفية لافراد العينة	81
المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة	85
المطلب الثالث: عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة	90
خلاصة	95
الخاتمة العامة	97
قائمة المراجع	101
الملاحق	-
الملخص	-

قائمة الاشكال والجداول

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مراحل القياس المحاسبي	48
02	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	82
03	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	83
04	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	84
05	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	85

الرقم	العنوان	الصفحة
01	درجات مقياس الدراسة	74
02	ثبات استبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي عن طريق التناسق الداخلي	75
03	مصفوفة ارتباطات الدرجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية	76
04	صدق المقارنة الطرفية لاستبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي	77
05	الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان	78
06	اختبار طبيعة البيانات	80
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	81
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	82
09	اتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	83
10	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	84
11	تحليل معطيات لبعاد المحور الأول	85
12	تحليل معطيات لبعاد المحور الثاني	87
13	تحليل معطيات لبعاد المحور الثالث	88
14	تحليل معطيات لبعاد المحور الرابع	89
15	درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي	91
16	درجةمساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي	92
17	درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية	93
18	يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي	93

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الاستبيان
02	قائمة الأساتذة المحكميين
03	مخرجات SPSS
04	تصريح شرفي

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الشرح
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
FIFO	الداخل أولا خارج أولا
LIFO	الداخل اخرا خارج أولا
ISA	المعيار الدولي للمراجعة
AAA	الجمعية المحاسبية الامريكية
NAA	معاير التدقيق الجزائرية

مقدمة عامة

مقدمة:

لقد شهدت المؤسسة تطورا كبيرا عبر الزمن في مجال العلاقات الاقتصادية مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات ذات مصالح، وهذا ما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات الحاصلة داخل المؤسسة، ولكي يتم ذلك وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر،وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق الخارجي.

كما سعت المؤسسات في إتباع سياسات تستطيع من خلالها إظهار القوائم المالية بأفضل صورة ممكنة، ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها والاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات وجب إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بالتحسين من جودتها .

من هنا جاءت الحاجة إلى المدقق الخارجي الذي يعمل على طمأنة أصحاب رأس المال على أموالهم وما يجري عليها من عمليات وكذا الظروف الاقتصادية التي تعيشها وبذلك فإن المدقق الخارجي تعتبر كمهنة محايدة تعمل على تعزيز موضوعية القياس المحاسبي.

ولكي يكون للمدقق الخارجي أثر ودور كبير على مستخدميه وعلى موضوعية القياس المحاسبي يجب أن يتميز بالكفاءة والفعالية، ويعتبر التقرير النهائي الذي يقدمه المدقق الخارجي عبارة عن مجموعة من المعلومات المحاسبية التي تمكنه من الوصول إليها بعد القيام بمهمته حيث تتحقق موضوعية القياس المحاسبي عند توفر مجموعة من الخصائص والأساليب، وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن مجموعة من الخصائص النوعية أساسية وثانوية للمعلومات التي يجب توفرها حتى تتمتع بالجودة وبتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة من اجل معرفة مدى قدرة المدقق الخارجي على تعزيز موضوعية القياس المحاسبي والحد من التحيز المحاسبي وكذا الغش والتلاعب.

أولا: إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق تتشكل معالم الإشكالية لهذه الدراسة والتي يمكن صياغتها من خلال التساؤل التالي:

ما مدى تأثير مدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس المحاسبي ؟

وللإجابة عن الإشكالية نطرح الأسئلة التالية وذلك للإحاطة بجوانب الموضوع:

- هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي ؟
- هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش و التلاعب المحاسبي ؟
- هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش و التلاعب المحاسبي ؟

- هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في دعم و تعزيز جودة المعلومات المالية ؟

ثانيا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات ودوره في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي والحد من التحيز، بالإضافة الى أن هاته الدراسة تبحث في موضوع مهم في مجال المحاسبة وهو القياس المحاسبي فهو يعتبر الخطوة الاولى في إعداد القوائم المالية ويلعب دورا اساسي في إعطاء صوره واضحة ومعبرة للمستفيدين من القوائم المالية، فكلما زادت دقة عمليات القياس المحاسبي زادت جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

ثالثا: فرضيات الدراسة

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

- يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي.
- يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش و التلاعب المحاسبي.
- يساهم مدقق الحسابات الخارجي في دعم و تعزيز جودة المعلومات المالية.

رابعا: أهداف الدراسة

- محاولة إظهار دور التدقيق الخارجي ومدى مساهمته في ترشيد أداء المؤسسة.
- التعرف على المعايير الدولية والجزائرية المتعلقة بمهنة المدقق الحسابات.
- تحديد الإجراءات المتبعة لسير عمل مدقق الحسابات ومدى مساهمته في تعزيز جودة القياس المحاسبي.
- التعرف على القياس المحاسبي وطرق التحيز.
- التعرف على الدور الفعال الذي يلعبه المدقق الخارجي في الحد من التحيز المحاسبي والغش والتلاعب.

خامسا: أسباب اختيار الدراسة

تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية المتمثلة في التالي:

- أهمية التدقيق ومساهمته في ترشيد قرارات المؤسسة.
- الرغبة في التعرف أكثر على مهنة مدقق الحسابات.
- الموضوع ذو صلة بالتخصص العلمي الذي ندرسه.

سادسا: منهج الدراسة

ولكي يتم الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاستناد في هذا البحث العلمي على المنهج الوصفي التحليلي والذي اعتمدنا عليه في الجانب النظري ويهدف هذا المنهج الى جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة من مصادر أولية من كتب، ومذكرات وأطروحات، مجلات علمية وملتقيات، والجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج دراسة الجزء النظري، حيث تتم المعالجة باستخدام الاستبيان الذي يتم توزيعه على عينة الدراسة من أجل استقصاء آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة، ثم اختبار الفرضيات من خلال برنامج SPSS.

سابعا: حدود الدراسة

- **الحدود المكانية :** تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية المسيلة وأساتذة جامعيين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف المسيلة.
- **الحدود الزمنية :** تتمثل حدود هذه الدراسة من منتصف شهر ماي إلى بداية شهر جوان.

ثامنا: صعوبات الدراسة

- صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص مدقق الحسابات الخارجي.
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافظي 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 .
- انتشار وباء كورونا الذي شكل صعوبة للوصول إلى مراكز المعلومات على غرار المكتبات وغيرها.

تاسعا: دراسات سابقة

- دراسة فاتح سردوك "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية "مذكرة تخرج لنيل الماجستير في إدارة الأعمال مسيلة 2003، تهدف الدراسة إلى بيان إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه مدقق الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة وتلبية الحاجات المتزايدة للمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات وإيضاح بعض الغموض والتمديد لدراسات أخرى في هذا المجال وتوضيح الأسس والنظرية و الإطار العملي ومحاولة التوفيق بينهما.
- دراسة آسيا هيري "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات تقرير المدقق "أطروحة تدخل ضمن دكتوراه قسم العلوم الاقتصادية جامعة احمد دراية أدرار 2018، حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على مفاهيم كل من التدقيق وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات والعلاقة التي تربط بينهما تقرير المدقق حيث يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة رقابية يساعد على تسيير المؤسسات تهدف

الدراسة إلى التعرف على مفاهيم كل من التدقيق وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وجودة المعلومات والعلاقة التي تربط بينهما تقرير المدقق حيث يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة رقابية يساعد على تسيير المؤسسات ومعالجة الضعف الذي تعاني منه أنظمة الرقابة الداخلية واكتشاف مواطن الخلل والأخطاء والتنويه على التجنب الوقوع فيها في المستقبل.

- دراسة فاطمة الزهراء القيطوني، مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، البحث هو عبارة عن مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في شعبة علوم التسيير، جامعة الوادي، 2014 إشكاليتها 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 لمحافظي 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.

عاشرا: هيكل البحث

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

في الفصل الأول "الإطار النظري للتدقيق الخارجي"

تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار ألمفاهيمي للتدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني الإطار النظري لمحافظ الحسابات، وفي المبحث الثالث المعايير الدولية والجزائرية المتعلقة بمهنة التدقيق.

وفي الفصل الثاني "موضوعية القياس المحاسبي"

تطرقنا في المبحث الأول إلى القياس المحاسبي، في المبحث الثاني إلى التحيز المحاسبي، وفي المبحث الثالث إلى جودة المعلومات.

الفصل الأول

تمهيد:

لقد كانت للتطورات الاقتصادية منذ الثورة الصناعية حتى يومنا هذا دور كبير على المؤسسة الاقتصادية بخصوص تنظيمها وتسييرها مما جعلها تشهد تغيير كبير في مجال علاقتها الاقتصادية حيث تتعامل مع عدة أطراف مختلفة ، وهذا ما أدى إلى يتعين شخص محايد مستقل يمثلهم في مراقبة وتسيير وتدقيق حسابات المؤسسة وهذا ما يعرف بمصطلح محافظ الحسابات الذي يسعى إلى التحقق من صحة البيانات وتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي تصدرها المؤسسة بغرض منع التلاعب والغش والأخطاء وهذا ما يعرف بالتدقيق المحاسبي باعتبار أن محافظ الحسابات هو شخص خارجي لا تربطه صلة لا بالإدارة ولا بأملاك المؤسسة.

حيث أن المحافظ الحسابات له دورا هاما في إضفاء الثقة وفحص القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقية المحاسبية.

مما سبق تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

المبحث الثالث: معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا كبيرا في الحياة الاقتصادية وذلك من خلال الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، من خلال إصدار رأي فني محايد ومستقل بخصوص المعلومات المالية التي تفصح عنها إدارة الشركة. سيتم التطرق في هذا المطلب إلى دراسة مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه والمعايير التي تنظم هذه المهنة.

1.1. مفهوم التدقيق الخارجي

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الخارجي من بينها:

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.[1]

من خلال هذا التعريف يظهر أن التدقيق الخارجي عملية تشمل على خطوات دقيقة وتنفذ في إطار منظم يقوم بها مدقق مستقل عن الشركة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه عن مدى صدق الكشوف المالية.

التعريف الثاني: يتمثل التدقيق الخارجي في عمليات التدقيق المؤداة لأطراف خارج المنشأة محل التدقيق، عن طريق متخصصين مستقلين عن هذه الأخيرة أو موظفيها يطلق عليهم المدققين الخارجيين ويتميز هؤلاء المدققين بالتأهيل والاستقلال، ومحال هذا التدقيق يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية، ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.[2]

أضاف هذا التعريف مقارنة بالتعريف الأول المقومات الشخصية التي يجب أن تتوفر لدى المدقق الخارجي والمعايير التي تنظم عمله وتساعده في إنجاز المهمة التي أوكلت إليه، بالإضافة إلى أنه تم ذكر مجالات عملية التدقيق الخارجي.

التعريف الثالث: التدقيق الخارجي هو عملية فحص المجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك

---

[1] رجب السيد وآخرون: **"أصول المراجعة الدار الجامعية"**، الإسكندرية، مصر، 2000، ص07.

[2] عائدة عثمان عبد الله: **" دور المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة"**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2011، ص53.

القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها على الحكم على مدى جودة المعلومات، وتحديد درجة الاعتماد على تلك القوائم.[1]

ومن خلال هذا التعريف تظهر أهمية التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي.

وكتعريف شامل للتدقيق الخارجي فهو عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن الشركة، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقة وعدالة الكشوف المالية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، لخدمة الأطراف ذات العلاقة بالشركة محل التدقيق.

ومن التعاريف السابقة تتضح خصائص التدقيق الخارجي ألا وهي:

- ✓ عملية منظمة، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.
- ✓ عملية هادفة، تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في الكشوف المالية.
- ✓ عملية موضوعية، فعمل المدقق الخارجي موضوعي ليس له أهدف ذاتية، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.
- ✓ يمارسها مدقق مستقل أي يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، إضافة لضرورة توفر المقومات الشخصية في المدقق الخارجي كالتأهيل العلمي والعملي.
- ✓ تتم في إطار معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.
- ✓ يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف ذات العلاقة من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بالتأكد من أن الكشوف المالية المعدة من قبل إدارة الشركة تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

المطلب 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.

[1] محمد سمير صبان: **"عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص10 (بتصرف).

1.2. 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.[1]

وتعتمد نظرية التدقيق بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية:[2]

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

2.2. المبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق الخارجي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1.2.2. المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص) وتتمثل في:[3]

أ. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويقصد به المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المالية من هذه الآثار من جهة أخرى.

ب.مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة، مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك الأهداف والتقارير.

---

[1] غسان فلاح المطارنة: **" تدقيق الحسابات المعاصرالناحية النظرية "**، دار المسيرة والتوزيع، عمان،الأردن، 2006، ص20.

[2] محمد سرايا: **" أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، الطبعة01، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 32.

[3] أحمد حلمي جمعة: **" المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 51،52.

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

د. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة التخفيض 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 خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

2.2.2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير وتتضمن ما يلي:

أ. **مبدأ كفاية الاتصال:** يقصد به مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها، بصورة حقيقة 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 أهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.[1]

ج. **مبدأ الإنصاف:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة.

د. **مبدأ السببية:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي واجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[2]

يدعم الممارسة العملية للتدقيق الخارجي أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والتي تعتبر الأساس للأداء المهني لهذه المهنة، وقد تم تقسيم مبادئ التدقيق الخارجي إلى مجموعتين الأولى مرتبطة بركن التحقيق (الفحص) كالشمول في مدى الفحص وضرورة التخفيض إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي

[1] زوهري جليلة **:" أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر"**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، ديسمبر 2015، ص 56.
[2] زوهري جليلة، مرجع نفسه، ص 57.

أو التمييز أثناء الفحص، والثانية مرتبطة بركن التقرير يجب أن يكون التقرير الذي يقوم بإعداده المدقق الخارجي يقدم تفسيرات واضحة وصادقة عن أعمال الشركة محل التدقيق لجميع الأطراف ذات العلاقة بإنصاف.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

أ. التدقيق القانوني (Audit légal):

وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويكون هذا التدقيق على أعمال المراقبة السنوية الإجبارية والذي يقوم به محافظ الحسابات.

ب.التدقيق التعاقدي أو الاختياري (Audit contractuel):

هذا النوع من التدقيق يقوم به شخص محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة، كما يمكن أيضا القيام بعملية تجديده في كل سنة.

ج.الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):[1]

هي تدقيق يقوم به محترف بطلب من المحكمة.

[1] بوزيدي عبد الرؤوف، بلال نصيرة: **"أثر نظم المعلومات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية"**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الوادي، الجزائر، العدد 02، 2020، ص94.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي

يعرض هذا المبحث الإطار النظري لمحافظ الحسابات من حيث المفهوم والمهام والمسؤوليات إضافة إلى معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي وشروط ممارسة المهنة

يتم تسليط الضوء في هذا المطلب بمفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

1.1. مفهوم محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك يتحقق مندوبي الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[1]

- حسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]
- محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبة العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها.[3]
- تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقلا لتعبير عن رأيه الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة.[4]
- اما الخبير المحاسبي حسب المادة 18 من القانون 10-01 فإنه: "يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715، ص188.
[2] قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-6-2010، المادة 22، ص7.
[3] عبد العالي محمدي: **"مداخلة بعنوان محافظ الحسابات في تفعيل آليات حكومة البنوك"**، الملتقى الوطني حول: حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012، ص4.
[4] شريفي عمر: **"محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب"**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 2.

وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".

من خلال هذه المفاهيم يستخلص أن: محافظ الحسابات والخبير المحاسبي هو شخص مؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

2.1. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يتوفر على الشروط الآتية:

1.2.1. الشروط العامة: نصت المادة 8 من قانون 10-01 على الشروط الآتية:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
- ✓ أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية.
- ✓ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليه في هذا القانون.
- ✓ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل.[1]

2.2.1. المؤهلات العلمية:

المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادات التعليم العالي في العلوم المالية شهادة المدرسة العليا للتجارة فرع مالية ومحاسبة أو فرع تدقيق، الجزء الأول أو الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

[1] قانون 10-01، مرجع سابق، المادة 08، ص5.

أما المؤهلات المهنية فتتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني واثبات خبرته قدرها 10 سنوات في ميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر وكذلك بالنسبة لأعوان المفتشية العامة للمالية المتحصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها 10 سنوات ضمن الهيئة.[1]

3.2.1. الاستقلالية:

يقصد باستقلالية محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون والتي من بينها:

- ✓ ممارسة نشاط تجاري.
- ✓ القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ قبول مهام التنظيم في حسابات المؤسسة التي يراقب حساباتهم.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد لنفس المؤسسة.
- ✓ البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

يتضح خلال هذا المطلب المهام التي يقوم بها كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وكذا المسؤوليات التي يتحملونها عن كل تقصير، وذلك من خلال ما يوضحه القانون 10-01 والقانون التجاري الجزائري.

1.2. مهام الخبير و محافظ الحسابات

حسب المواد 18،19،20،23،24،25 من القانون 10-01 فان مهام محافظ الحسابات تتمثل في الأتي:

أ. مهام الخبير المحاسبي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات.
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقدعمل.

[1] حمومة رزيقة: **"دور محافظ الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية"**، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم تجارية وعلوم تسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة، 2018/2017، ص 11.

- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- مهام ظرفية أو مؤقتة.[1]
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الادارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

ب. مهام محافظ الحسابات:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.[2]
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين او المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات 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 والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ومن الأعمال المترتبة عن مهام محافظ الحسابات إعداد ما يلي:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

[1] لقانون 10-01، مرجع سابق، المواد،18،19،20، ص ص 6،7.
[2] لقانون 10-01، مرجع سابق، المواد23،24،25، ص 7.

- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية.
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2.2. مسؤوليات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات الآتية:

1.2.2. المسؤولية المدنية: لقد بين القانون المنظم في الجزائر 10-01 حسب المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.[1]

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

2.2.2. المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقلالهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.[2]

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، فتتخذ درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم وتتمثل العقوبات فيما يلي:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

3.2.2. المسؤولية المهنية: مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفترض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبذله من أراء وما يعده من تقارير.[3]

تتمحور مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية تدقيق الحسابات المهنية في النواحي الآتية:

---

[1] القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 59، ص 7.
[2] المرجع نفسه، المادة 63، ص 10.
[3] سامي محمد، لؤي محمد:" **تدقيق الحسابات**"، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ط1، ص ص 60،61.

1.3.2.2.المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء: من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:

أ. **أخطاء دفترية أو حسابية:** وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.

ب.**أخطاء فنية:** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم فهم بعض العمليات الآلية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ الطبيعة هذه العمليات.

ج.**أخطاء إجرائية:** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توفر أدلة الإثبات المستندة لبعض هذه العمليات.

.3.2.2. المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية

تتمثل هذه المخالفات في نوعين من المخالفات وهي:

أ. **المخالفات المالية والحسابية**

- مخالفات إجراءات صرف بعض المبالغ والنفقات وعدم الالتزام بها.
- الخطأ في تسجيل المبالغ المعنية زيادة أو نقصان.
- الخطأ في توجيه المحاسبي داخل السجلات والدفاتر لبعض العمليات.
- مخالفة إجراءات بعض المناقصات أو المزايدات لغرض ما.

ب.المخالفات القانونية للنظام العام للدولة

وهي المخالفات بمختلف القوانين التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسات موضوع تدقيق الحسابات منها ما يلي:[1]

- مخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشبكة.
- مخالفة بنود تكوين عقد الشركة في بعض النواحي.
- مخالفة القانون المنظم للنشاط المعين أو الصناعة المعينة على مستوى القطاع أو الوزارة.
- مخالفة القانون العام على مستوى الدولة.

[1] رأفت سلامة محمود، يوسف أحمد، وآخرون: **"علم تدقيق الحسابات العلمي"**، ط1، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011، ص ص 191،192.

4.2.2. المسؤولية الجزائية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون كما جاء في نص المادة 62 من قانون 10-01 على أنه: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[1]

وتنقسم هذه الجرائم إلى قسمين:[2]

أ. جرائم مرتكبة من طرفه وتأخذ أحد الأشكال الآتية:

- قبول المهمة رغم وجود مانع من الموانع التي ينص عليها القانون.
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن وضعية المؤسسة.
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية.
- إفشاء السر المهني.
- الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات.

ب. المشاركة في الجرائم التي يرتكبها الغير وتكون بالتواطؤ مع المسير أو القائمين على إدارة المؤسسة كتقديم معلومات خاطئة بما يخص بعض الحسابات ووضعية المؤسسة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

5.2.2. مسؤولية جنائية: قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية:[3]

- إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.
- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.
- علمه بالجريمة ومشاركته فيها.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

حتى يستطيع الخبير و محافظ الحسابات أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات ويقوم بعمله وفق معايير محددة، فهي مرتبطة بمتطلبات عمله وبمصالح الشركة ومصداقية المهنة.

[1] قانون 10-01، مرجع سابق، المادة 62، ص 10.
[2] محمد سيد سرايا: **"أصول قواعد المراجعة والتدقيق"**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.
[3] زاهرة توفيق سواد: **"مراجعة الحسابات والتدقيق"**، ط1، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص47.

1.3. حقوق الخبير و محافظ الحسابات

هنالك عدة حقوق من أهمها:

- ✓ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير أو نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- ✓ فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقتضي به القواعد والمبادئ المحاسبية من ناحية أخرى، إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المستندات.
- ✓ حق جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك، كالتأكد مثلا من الأوراق المالية سواء كانت أسهم أو سندات محفوظة فيها أو الأوراق النقدية.
- ✓ حق طلب أي تقرير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة وفي أي مستوى إداري.
- ✓ حق تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة وحتى الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.[1]
- ✓ حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه، حضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد تثريها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.[2]
- ✓ حق مناقشة اقتراح عزله: يحق محافظ الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير عليه.[3]
- ✓ من حق محافظ الحسابات أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.[4]
- ✓ لمحافظ الحسابات حق الاستقالة من دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.[1]

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا: **"دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص215.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 65 .

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق،ص 91.

[4] القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 34، ص8.

- ✓ حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه": يحق لمحافظ الحسابات قانونيا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة.[2]

يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل التدقيق وبين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه.

2.3. واجبات االخبير و محافظ الحسابات

تتمثل الواجبات المفروضة لأداء مهمته فيما يلي:

- ✓ الأداء الشخصي للمهمة: يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره.
- ✓ الالتزام بالسر المهني: خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه.
- ✓ عدم التدخل في التسيير: محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.[3]
- ✓ الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات التدقيق، كذلك الجانب الضريبي والجبائي لمعرفة حدود مهنته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.[4]
- ✓ ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.
- ✓ تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة.
- ✓ ضرورة حضور اجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.
- ✓ ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وأداها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.[5]

---

[1] نفس المرجع، المادة 38، ص 8.
[2] غسان فلاح المطارئة، مرجع سابق، ص 91.
[3] القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص 7.
[4] محمد سمير الصبان، علي عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص 50.
[5] زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 138.

المبحث الثالث: 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.

1.1.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.[1]
- 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.[2]
- 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.[3]
- 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.[4]

---

[1] قافة نورة و سعدولي نورة: **"مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 01-10"**، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم تجارية وعلوم تسير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة، 2016/2017، ص8.

[2] 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، ص2.

[3] محمد السريا: **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي"**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007، ص 41، 42.

[4] عريب عامر، احمادو عثمان: **"دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس الحاسبي"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2020/2019، ص19.

وبالتالي يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها: عبارة عن المقياس والنموذج الذي يستطيع المدقق على ضوئه أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يعترف ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة.[1]

2.1. معايير التدقيق الخارجي.

في سنة 1954 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بعشر معايير للتدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات، لقيت القبول العام في معظم دول العالم وتتمثل هذه المجموعات فيما يلي:[2]

1.2.1. المعايير العامة أو الشخصية.

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق المحاسبي، حيث أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، كما تعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، وتتمثل المعايير العامة فيما يلي:

أ. **التأهيل العلمي والعملي:** يشير هذا المعيار إلى أنه يجب أن تتم عملية التدقيق من طرف شخص أو أشخاص لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية ما يؤهلهم للعمل كمدققي حسابات، وتنبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي مدقق الحسابات، ويعني التأهيل العلمي أن يكون لدى مدقق الحسابات درجة التأهيل الفني (مؤهل جامعي) في مجال المحاسبة والتدقيق مع توفر بعض جوانب المعرفة الأخرى ومنها النواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال، أما التأهيل العملي فيعني ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة قبل البدء في مزاولة مهنة التدقيق.[3]

ب. **استقلال (حياد) المدقق:** يجب على المدقق أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع مراحل التحقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيزا خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون:[4]

- ✓ الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق دون تدخل الإدارة في أي تعديل على هذا البرنامج.

---

[1] حامد داود الطحلة: **"معايير المحاسبة الدولية"**، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،2000، ص 3.

[2] دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي: **"أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص14.

[3] بوسنة حمزة: **"دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على الأرباح"** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2012، ص 23.

[4] لشحنة رزق أبو زيد: **"تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، ط1، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015، ص ص 123-125.

- ✓ الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.
- ✓ الاستقلال في مجال إعداد التقرير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تتم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي بالقوائم المالية محل التدقيق كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما:
  - **الاستقلال المادي:** بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها.
  - **الاستقلال الذاتي أو الذهني:** بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل.

تنبع أهمية استقلال المدقق من اعتماد الأطراف العديدة على تقريره، حيث يتحدد مدى الثقة في المدقق بمدى حياده واستقلاله في إبداء الرأي وإصداره للتقرير النهائي، فالاستقلال بعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات التدقيق، ويؤكد البعض على ذلك باعتبار أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاله.

ج. بذل العناية المهنية المعقولة: يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن أي مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

- ✓ بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.
- ✓ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزما في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.
- ✓ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

ويجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد حدود واضحة للحكم على العناية اللازمة التي يجب أن يبذلها بل يجب عليه الالتزام ببذل عنايته المهنية في ضوء المعايير الملزمة لإنجاز الأعمال المكلف بها.[1]

2.2.1. معايير العمل الميداني:

هي معايير تمثل إرشادات لازمة تحكم العمل الميداني للمدقق وتنحصر هذه المعايير في ثلاث:[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص 125.

[2] الصحن عبد الفتاح محمد، عبيد حسن أحمد، وآخرون: **"أسس المراجعة الخارجية"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 40،41.

أ. **التخطيط والإشراف الكافي:** يعني هذا المعيار ضرورة التخطيط المناسب والكافي لإجراءات التدقيق الفعلية، وكذلك التعيين والإشراف المناسب على مساعدي المدقق خلال كافة مراحل التدقيق، فمن ناحية البدء في مهمة التدقيق يتطلب الأمر التعاقد على المهمة في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، وعمل التخطيط اللازم لإجراء فحص تحليل تمهيدي يساعد فيما بعد على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عمل التدقيق النهائي، كما أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل بصورة مبدئية يعد أمرا مفيدا في تحديد مواطن الضعف في نظام والتي سيتطلب مزيدا من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

ب. **الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل:** تبرز أهمية هذا المعيار من معايير العمل الميداني في أنه يساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقيق لعناصر القوائم المالية، فالمدقق لا يمكنه تدقيق كافة العمليات بنسبة 100% ولكنه يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ومن ثم يمكن للمدقق الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض اختباراته إذا كان هذا النظام يعمل جيدا وبصورة فعالة، والعكس في حالة ضعف النظام الرقابي وما يترتب عليه ضرورة توسيع الاختبارات.

ج. **كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:** يتطلب هذا المعيار من معايير العمل الميداني ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية التي توفر أساسا معقولا لإبداء رأيه في القوائم المالية، ويستطيع المدقق تبرير كافة قراراته طالما كانت مدعمة بأدلة إثبات كافية وملائمة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المحقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، من ناحية أخرى يستخدم المدقق نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم عملية فحص عناصر القوائم المالية، كذلك يجب على المدقق أن يقيم مدى صلاحية هذه الأدلة أي مدى جودتها شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.[1]

3.2.1. معايير اعداد التقارير

نظرا لأن تقرير المدقق يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية التدقيق من حيث أنه يتضمن المعلومات التي يرغب المدقق بإبلاغها للأطراف المعنية، فإنه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منظمة، وفي هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق:[2]

[1] المرجع نفسه، ص 41.

[2] راجع كمال: **"دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية وصف الدورة (تموينات، مخزونات)"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014، ص ص 17،18.

أ. إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية متعارف عليها:

هذا هو المعيار الأول في إعداد التقرير حيث يتطلب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك لأن تلك المبادئ تستخدم كمعيار في حد ذاته يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

ب.ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وجدير بالذكر أن إشارة تقرير المدقق إلى مسألة ثبات واتساق تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إنما يهدف إلى تأكيد خاصية المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية، من ناحية أخرى لو كان هناك مبرر لحدوث تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية فإن ذلك يتطلب الإشارة بصورة واضحة في تقرير المدقق.

ج.الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية الصدق وعدالة عرض القوائم المالية إذا كانت مثل هذه المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات المرفقة لها بواسطة معديها، فالإفصاح المناسب مفترض في القوائم المالية مالم يشير تقرير المدقق إلى خلاف ذلك.

د. **التعبير عن الرأي:** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما يمكن أن يمتنع عن إبداء هذا الرأي، فإذا أبدى المدقق رأيا في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه فقد يكون رأيا غير متحفظ (نظيف) أو غير متحفظ مع إبداء ملحوظة معينة، أو متحفظ، أو سلبي، وكل نوع من أنواع الرأي له ظروف خاصة يجب توفرها عند إصداره.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

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.

1.2. المعايير الشخصية ومعايير الأداء المهنية و إعداد التقارير

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

1.1.2. المعايير الشخصية:

أ. **الاستقلالية:** نصت المادة 03 من القانون 10-01 أنه يجب على الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.[1]

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

ج. **التأهيل العلمي:** اشترطت النصوص التشريعية لممارسة التدقيق الآتي:

المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزئين 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 للتكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.
- مضاف إليها شهادة متخصص في المحاسبة.

د. **التأهيل العملي:** اشترط المقرر السابق للمجموعتين أحد الشرطين التاليين:[2]

✓ متابعة تدريب مهني كخبير محاسبي مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.

✓ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مدته ستة أشهر.

هـ. **العناية المهنية اللازمة:** نصت المادة 59 من قانون 10-01 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 اشترط قانون 10-01 على

[1] الجريدة الرسمية، المادة 3، من القانون 10-01، مرجع سابق، ص04.

[2] محي الدين عمر: **"مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز الجامعي المدية, 2007/2008، ص112،113.

محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ الجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.[1]

و. **السر المهني:** تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المدققين ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.[2]

نصت المادة 71 من القانون رقم 10-01: على أنه يتعين على الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.[3]

2.1.2. معايير الأداء المهني:

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 للحد 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.[4]

3.1.2. 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 مقدمة للجمعية العامة للمساهمين، وسيتناول نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص.[5]

---

[1] الجريدة الرسمية، المادة 59، من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10.

[2] عمر شرفي: **"مدى ملائمة المعايير الدولية للواقع المهني للجزائر"**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف 2002/2003، ص 168.

[3] الجريدة الرسمية، المادة 71، من القانون 10-01، مرجع سابق، ص11.

[4] الجريدة الرسمية، المادة 71، من القانون 10-01، مرجع سابق، ص11.

[5] عريب عامر، احمادو عثمان، مرجع سابق، ص24.

المطلب الثالث: إصدارات المعايير 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 لأربعة إصدارات.

1.3. الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي كالآتي:[1]

1.1.3. المعيار الأول: 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، وكل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

- **الأهداف:**

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها ويجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة .

2.1.3. المعيار الثاني: 505 التأكيدات الخارجية

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

- **الأهدف:**

- هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

[1] مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

3.1.3. المعيار الثالث: 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- **الأهداف:**

- هدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره.
- يسعى المدقق إلى المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن علم بها قبل ذلك التاريخ.

4.1.3. المعيار الرابع: 580 التصريحات الكتابية

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية والواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

- **الأهداف:**

- هدف المدقق هو الحصول على التصريحات الكتابية من رف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه.
- يسعى إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

2.3. الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي كالآتي:[1]

[1] مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

1.2.3. المعيار الأول: 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.
- تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- **الأهداف:** يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

2.2.3. المعيار الثاني: 500 العناصر المقنعة

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه و يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

- **الأهداف:**

- يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق.

3.2.2. المعيار الثالث: 510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية و تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

- **الأهداف:** يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

– قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة للسنة المالية الجارية.

– الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

– قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغييرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع المعلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

4.2.3.المعيار الرابع: 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

- **مجال تطبيق المعيار:** يعالج المعيار 700 ما يلي:

– التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.

– شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

- **الأهداف:** تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

– تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة

– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

3.3. الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي كالآتي[1]:

1.3.3. المعيار الأول: 520 الإجراءات التحليلية

- **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار:

– استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

– إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التحقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

- **الأهداف:**

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.
- على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

2.3.3. المعيار الثاني: 570 استمرارية الاستغلال

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- **الأهداف:** أهداف المدقق هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.
- استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها.
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3.3.3. المعيار الثالث: 610 إستخدام أعمال المدققين الداخلين

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار 610 شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذ تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 "التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

- **الأهداف:** إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها الاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4.3.3. المعيار الرابع: 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

- **مجال تطبيق المعيار:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة فيميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق والتي تمت معالجتها في المعيار 220 "مراقبة النوعية التدقيق الكشوف المالية".
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية "خبير معين من طرف الإدارة" التي تمت معالجتها في معيار 500 العناصر المقنعة".

- **الأهداف:** أهداف المدقق هي كالتالي:

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

4.3. الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 24 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي كالآتي:[1]

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

1.4.3. المعيار الأول: 230 وثائق التدقيق

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار. ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

- **الأهداف:** أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.

2.4.3. المعيار الثاني: 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفق المعايير 330 "ردود المدقق في تقييم المخاطر" و500 "العناصر المقنعة" وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

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

- وجود المخزونات وحالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3.4.3. المعيار الثالث: 530 السبر في التدقيق

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يطبق المعيار 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق الإنجاز إجراءات التدقيق.
- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص الإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

- يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 "العناصر المقنعة".

- **الأهداف:**

- يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4.4.3. المعيار الرابع: 540 التدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

- **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التغييرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الادارة.

- **الأهداف:** الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلقة بها ذات دلالة.

المطلب الرابع: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق في الجزائر

1.4. المبادئ الأخلاقية

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

أ. **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 وأملاك المؤسسة.[1]

ب. **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.

[1] أحمد حلمي جمعة: **"تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة"**، ط1، سلسلة الكتب المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص100.

ج. **الاستقامة:** يجب أن يتم الرد بالشجاعة ويكون صاحب القرار مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية مبرر الوسيلة.[1]

د. **احترام الآخرين والاهتمام بهم:** يجب أن يتميز الفرد باللينونة أي أن يكون كريما ولديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان.[2]

هـ. **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.

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

2.4. قواعد السلوك المهني

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

أ. **النزاهة:** أشار المشرع إلى النزاهة وذلك بمضمون المادة 2 من القانون 96-136

يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وان يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من نشأته المساس بكرامة المهنية وشرقها ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.

كما يجب أن تستند الإجراءات 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.

ب. **الموضوعية:** تطرق المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 04 و05 من نفس القانون 96-136:

يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

[1] أمين السيد محمد لطفي: **"دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد"**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 210.
[2] أمين السيد أحمد لطفي: **"معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر،2008، ص 13.

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 معللا ومؤسس، أخذ كامل الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.[1]

نستنتج أن الموضوعية تتمثل في الحياد والإخلاص واحترام باقي قواعد السلوك المهني.

ج. **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.[2]

د. **الكفاءة والغاية المهنية:** تنقسم الكفاءة المهنية إلى قسمين محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعيا مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد، وتعني الكفاءة المهنية أيضا 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.

[1] المادة 04, 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.

[2] آسيا هيري: **"فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومة تقرير المدقق"**، أطروحة دكتورة، علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار ,2018، ص60.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق تم التوصل الى ان الهدف الاساسي لمهنة مدقق الحسابات هو فحص الحسابات والقواعد المالية بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية بطريقة سليمة من سنة الى اخرى وهذا بغرض اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني عن صحة وصدق القوائم المالية ، كما يشترط ان يكون مدقق الحسابات محايدا ومستقلا وان يقوم بتأدية مهامه وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها، ولأجل مواكبة التطور الاقتصادي على المستوى الدولي قامت الدولة الجزائرية بتبني المعايير الدولية واصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية والتي تعتبر كمرجع اساسي يحتكم اليه مدقق الحسابات لإبداء رايه الفني المحايد.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر القياس من أهم عناصر البحث العلمي حيث لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج من دونه، كما انه احد الوظائف الأساسية للمحاسبة مما تطلب البحث في الآثار الناجمة عن التحيز الشخصي والغش والتلاعب المحاسبي وكذا الطرق التي من شانها ضبطها مما يقدم معلومات محاسبية تتسم بالخصائص النوعية المتمثلة (الملائمة، الموثوقية، قابلية الفهم، قابلية المقارنة) والتي تمكننا من تحقيق موضوعية في القياس ولعل الجدل القائم هنا يكمن في الخاصية محل القياس التي ليس لها مفهوم محدد لدى المحاسبين مما يجعلهم غير متوافقين.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالاتي:

المبحث الأول : ماهية القياس المحاسبي

المبحث الثاني : ماهية التحيز

المبحث الثالث : جودة المعلومات المحاسبية

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي بمثابة الوظيفة القاعدية للمحاسبة والخطوة الأولى لإعداد القوائم المالية، وبالتالي كلما كانت عملية القياس دقيقة كلما زادت جودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى كافة الجوانب النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم حول القياس المحاسبي

1.1. مفهوم عملية القياس المحاسبي

- توجد عدة مفاهيم العملية القياس هي وإن اختلفت الى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وسنكتفي بتقديم بعض التعاريف للقياس المحاسبي منها:
- يعرف القياس بشكل عام هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز.[1]
- ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام الى (campell) الذي عرف القياس المحاسبي كما يلي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعة يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ".
- أما (Steven) أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها: "تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[2]
- أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد فيها ما يلي:
- يتمثل القياس المحاسبي في القرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[3]

---

[1] بالراقي تيجاني: **"القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2008، ص 59.

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي: **"مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2009، ص10.

[3] محمد مطر، موسى السويطي: **"التأصيل المحاسبي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح"**، ط1،دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 130.

يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس على النحو التالي:

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، الشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.[1]

1.1.1. مفهوم موضوعية القياس

الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي وذلك نظرا لأن ذلك من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية. كلما زادت الموضوعية كلما زادت امكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها.[2] وعلى الرغم من هذه الأهمية، إلا أنه هناك عدم اتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية. ويمكن حصر المعاني الأساسية المتداولة بين المحاسبين فيما يلي:[3]

- القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد عن شخصية القائمة بعملية القياس tmpersonal. أي أنه يجب أن يكون القياس مستقلا ومتواجد خارج التصور الذهني للمحاسب.
- القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه –Verifi Able evidence.
- القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل اي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأسلوب القياس، أي أنه للتثبت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار Replication.
- القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيرا عليه، أي أنه ذلك الناس الذي بنصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة.

2.1. مكونات القياس المحاسبي

تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، توجد أو تقوم عملية القياس بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي:

---

[1] وليد ناجي الحيالي: **"نظرية المحاسبة"**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص ص 100،101.

[2] عباس مهدي الشيرازي: **"نظريةالمحاسبة"**، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل للطباعة والنشروالتوزيع، الكويت،1999، ص69.

[3] عباس مهدي الشيرازي، المرجع نفسه ، ص69.

1.2.1. الخاصية محل القياس:

ينصب عمل القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا أو معدل دوران المخزون السلعي.[1]

2.2.1. المقياس المناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.

3.2.1. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل القياس فمن الضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، وتحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.[2]

4.2.1. الشخص القائم بعملية القياس:

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا مهما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية يلعب المحاسب دورا أساسيا في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.[3]

3.1. أساليب القياس المحاسبي

1.3.1. اساليب قياس عامة: تقسم أساليب القياس بوجه عام إلى:

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص ص101.

[2] محمد مطر، موسي السويطي، مرجع سابق، ص 132.

[3] تامر بسام جابر الأغا: **"أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص 24.

أ. **القياس الاسمي (Nominal):** وهنا تستخدم الأرقام كأسماء لتمييز العناصر عن بعضها، حيث أن الخاصية الأساسية التي يتم تحديدها هنا هي خاصية التمييز والتعريف، ومثال ذلك مدونة الحسابات للمؤسسة.[1]

ب. **القياس الترتيبي (Ordinal):** يمكن أن يغطي هذا المقياس جوانب كمية ونوعية، كما أنه يصنف المتغيرات ويرتبها حسب درجة امتلاكها لخاصية معينة،[2] حيث يعتمد على ترتيب خصائص أو ظواهر الأشياء أو الأحداث حسب درجة أفضلية كل عنصر من عناصر موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى، مثل ترتيب الأصول حسب درجة سيولتها في الميزانية، وهو أفضل من المقياس السابق لأنه يتوفر على خاصية التمييز والترتيب.

ج. **القياس العددي (Numerical):** يؤدي استخدام هذا القياس إلى تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها، بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة بين الأعداد.[3]

د. **القياس النسبي(Ratio):** يستخدم الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر، ويعتبر أقوى نظم القياس المتاحة نظرا لتمتعه بجميع الخواص السابقة[4]، ومثال ذلك استخدام الأرقام القياسية لتعديل البيانات المحاسبية من أجل قبول نتائج القياس المحاسبي في فترات التضخم.[5]

نستنتج مما سبق أن القياس الاسمي والترتيبي تعتبر من أساليب القياس الوصفية، في حين يعتبر القياس النسبي والعددي من أساليب القياس الكمية.

2.3.1. القياس في المحاسبة:

أما في المجال المحاسبي فتنحصر أساليب القياس في ثلاثة أنواع تتمثل في:[6]

أ. **القياس المباشر أو الأساسي (Direct or Fundamental):** حسب هذا الأسلوب فإن نتيجة القياس تتحدد بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى استخدام العلاقات الرياضية، وكمثال على ذلك قياس تكلفة الآلة من خلال تحديد ثمنها المثبت في الفاتورة، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس المباشرة.

---

[1] عباس مهدي شيرازي، مرجع سابق، ص 65.
[2] حيدر محمد علي بن عطا الله: **"مقدمة في نظرية محاسبة والمراجعة"**، ط1، دار حامد، عمان، الأردن، 2007، ص 43.
[3] بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص 60.
[4] عباس مهدي شيرازي، مرجع سابق، ص 68.
[5] بالراقي نيجاني، مرجع سابق، ص 60.
[6] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص139، 140.

ب.القياس غير المباشر أو المشتق (Indirect or Derived): تعد أساليب القياس المباشرة مدخلات الأساليب القياس المشتقة، وتعتبر العلاقات الرياضية الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس غير المباشرة.

ج.القياس التحكمي (Arbitrary): يتمثل الفرق الأساسي بين أساليب القياس التحكمية والمشتقة في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، بينما تفتقر أساليب القياس التحكمية لمثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

المطلب الثاني: الإطار العام للقياس المحاسبي

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من أهداف القياس المحاسبي ومعاييره.

1.2. أهداف القياس المحاسبي

تتمثل أهداف القياس من منظور اقتصادي ومحاسبي فيما يلي:[1]

1.1.2. 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.

2.1.2. تأمين استغلال أمثل للموارد المتاحة: إن قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة استغلالا عقلانيا، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لا بد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

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.

2.2. 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.[2]

[1] كمال عبد العزيز النقيب: **"مقدمة في نظرية المحاسبة"**، ط1، دار وائل، عمان، 2004، ص329.
[2] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 331.

وتتمثل معاير القياس المحاسبي فيما يلي:[1]

أ. 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.

ب.معيار الموضوعية (Objectivity):

إن القياس المحاسبي الذي لا يلبي 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.

ج.معيار القياس الكمي (QuantitiveMeasurement):

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 كميا 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.

د. معيار قابلية للتحقق (Verifiability):

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة 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.

---

[1] اسيا لعروسي: **"تأثيرالقياس 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، ص12.

هـ.معيار المنفعة الاقتصادية (Economical Utility):

لابد 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 لابد من الاهتمام بمعيار منفعة القياس بما لا يؤثر على أهمية المعايير الأخرى والمتمثلة في الموضوعية والملائمة 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 لابد من محاولة الموازنة بينها.

3.2. مضمون القياس المحاسبي.

يتضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي وفيما يلي سنتناول شرح لكل منهما:[1]

أ. **تحديد الكميات:** أي عملية تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية وزمنية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية وزمنية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، وعادة ما يتم قياس الكميات باستخدام وحدة متجانسة يتفق عليها كمعيار.

ب.**تحديد الأسعار:** تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية، ولكن يترتب على استخدام وحدة النقود كوحدة للقياس في فترات التضخم أخطاء في نتائج القياس، ما لم يتم تعديل قو ها الشرائية بما يتناسب مع معدل التضخم السائد.

المطلب الثالث: مراحل القياس المحاسبي وقيوده

يمر القياس المحاسبي بالعديد من المراحل، كما أن هناك العديد من القيود التي تؤثر سلبا على نتائجه.

1.3. مراحل القياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي ليست عملية عشوائية، وإنما تمر بمجموعة من المراحل تتمثل في:[2]

[1] بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص 62، 63.
[2] سامي محمد الوقاد **: " نظرية المحاسبة"**، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011، ص ص، 181-186.

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

2.1.3. 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 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.

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

4.1.3. وحدة القياس المستخدمة: تتمثل اساسا في النقود.

يمكن التعبير عن مراحل القياسي المحاسبي بالمخطط الاتي:

الشكل رقم (01): مراحل القياس المحاسبي

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على المعلومات السابقة .

يلاحظ من الشكل أن مراحل القياس المحاسبي تنطلق من تحديد موضوع القياس والذي يتمثل في عناصر القوائم المالية، ثم ينتقل إلى تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث، وبعدها إلى تحديد الخاصية محل القياس ووحدة القياس والتي تتمثل عادة في الوحدة النقدية.

2.3. قيود القياس المحاسبي

هناك العديد من القيود التي تقف عائقا أمام القياس المحاسبي، تتمثل فيما يلي:[1]

أ. **عدم التأكد:** ينتج عدم التأكد عن حاجة التقييم المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل، الذي يتصف بالغموض فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد الدخل دوريا لأغراض الإفصاح المحاسبي، يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصيص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الاعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل، التي تختلف درجة الاعتماد عليها.

ب. **الخلو من التحيز:** يعتبر تحديد درجة تحيز التقييم المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغمأنه قد يكون كبيرا، نظرا لطبيعة المحاسبية من جهة؛ ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية التقييم المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم إعدادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.

ج. **حدود وحدة النقد:** تضع وحدة النقد حدين أساسيين على عملية التقييم المحاسبي:

حد قابلية الأحداث الاقتصادية للتقييم، وحد وحدة التقييم، فمن جهة يقتصر العمل المحاسبي على إنتاج معلومات كمية، وبالتالي يستبعد بعض المعلومات المهمة لأنه لا يمكن التعبير عنها بوحدة النقد، ومن جهة أخرى فمن الضروري أن تتصف أي وحدة التقييم المحاسبي بالثبات، وبما أن النقود التي يتم قياسها بالقوة الشرائية غير ثابتة، فإن القوائم المالية أصبحت مجرد تجميعات لعناصر تم تقييمها بوحدات نقدية غير متجانسة.

د. **الحيطة والحذر:** يقصد به اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعيا أنها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحي بما إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر.

---

[1] بلال كيموش: **"التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة المؤسسة الوطنية الأجهزة القياس والمراقبة)"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010، ص29.

هـ.تعدد بدائل القياس المحاسبي: إن اختلاف بدائل القياس يؤدي بالتبعية إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي وبخاصة إذا كانت هذه البدائل كلها تتمتع بالقبول سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية وأن ما يحد من فعالية المحاسبة وكفاءتها كنظام قياس أنه لا يوجد أساس موضوعي محدد للاختيار بين هذه البدائل، إذ أن الاختيار بين البدائل المحاسبية إما أن يتم عشوائيا دونما تبرير منطقي أو أن يتوقف على اعتبارات أخرى غير مجرد قياس حقيقة الأحداث والعمليات التي تمر بها وتمارسها المؤسسة.[1]

المبحث الثاني: التحيز المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم التحيز المحاسبي

1.1. تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة التحيز من أكبر المحددات التي يعاني منها القياس ليس فقط في المحاسبة و العلوم الاجتماعية على العموم وإنما يمتد حتى للعلوم الحقيقية الأخرى، ورغم الإجماع على أن الخاصية محل القياس في الحدث الاقتصادي هي القيمة المالية، إلا أن مفهوم هذه القيمة ليس مفهوما محددا لدى المحاسبين مما يجعلهم غي متفقين تماما في قياس هذه القيمة، ويعود سبب هذا التحيز إلى عدة عوامل أهمها تدخل الشخص وذاتيته في عملية القياس، بالإضافة إلى النظام المحاسبي في حد ذاته من قواعد القياس المستعملة، دون أن نغفل تأثير مستخدمي البيانات المالية في ذلك وأثر عدم استقرار قيمة العملة أو النقود.[2]

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[3]، حيث يكون القياس متحيزا عندما تكون هناك فروق بين نتائج القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

---

[1] صادق، الحسني: **"التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)"**، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998، ص 24.

[2] سي محمد لخضر: **"أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية"**، أطروحة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسير، ب اتنة1-الحاج لخضر، 2017/201، ص 96.

[3] رضوان حلوة حنان: **" النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير"**، ط2، دار وائل، عمان،2006، ص 209.

تقديم عام للتحيز

يقصد بالتحيز انعدام الحياد والوصف الدقيق للمعلومات المعروضة من خلال التدخل الشخصي في تحديد نتائج عملية القياس عبر الأحكام الجزافية والاحتمالات غير المؤكدة الحدوث، ويكون القياس متحيزا في الحالات التالية:[1]

- عندما يعتمد القياس على شخصية القائم بهذه العملية وفي إطار تصوراته الذهنية.
- عندما يغيب الدليل الموضوعي المتمثل في الإثبات القابل للتحقق منه.
- عندما يختلف المحاسبون كثيرا على نتائج هذا القياس.

المطلب الثاني: مصادر تحيز القياس المحاسبي واشكاله.

1.2. مصادر تحيز القياس المحاسبي

يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو التالي:[2]

1.1.2. تحيز قواعد القياس (A RuleBias): تحكم عملية القياس المحاسبي مفاهيم ومبادئ وقواعد وأعراف مقبولة قبولا عاما، وبافتراض الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس فإن مصدر التحيز كله سيكون مقتصرا 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.

2.1.2. تحيز القائم بعملية القياس (A measurerBias): ترتبط أسبابه بالشخص القائم بعملية القياس وليس بقواعد القياس نفسها، أي أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، 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.

3.1.2. التحيز المشترك (AjointBias): 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 معا، 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 ذاك تحيز القياس المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر، حيث تؤدي إلى تخفيض قيم الأصول وصافي

[1] سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص96.
[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص212-214.

الربح السنوي، ويضاف إلى هذا التحيز، تحيز من قبل المحاسبين أنفسهم في درجة تحفظهم؛ كما تجدر الإشارة إلى أنه نادرا ما يكون التحيز القياس المحاسبي مصدرا واحدا إذ عادة ما يشترك فيه كل من النظام المحاسبي والقائم بعملية القياس معا.

2.2. أشكال تحيز القياس المحاسبي

تتحدد 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 الملاءمة 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:[1]

1.2.2. 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.

2.2.2. تحيز الملاءمة:

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

3.2.2. 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.

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص ص 142 -145.

- في المرحلة الثانية وهي مرحلة التشغيل والمعالجة فتحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ، فإذا نجح المحلل في الحصول على معلومات مناسبة له تماما، فإنه ينتفي تحيز الملاءمة، 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 الملاءمة، أو بتحيز الملاءمة 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.

المطلب الثالث: عموميات حول التلاعب والغش المحاسبي.

1.3. مفهوم التلاعب المحاسبي

نظرا لاختلاف توجهات الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وفيما يلي سنقوم بعرض بعض من التعاريف المتعلقة بالتلاعب المحاسبي.

يعرف التلاعب المحاسبي من وجهة نظر أكاديمية بأنه "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".[1]

ويعرف أيضا بأنه "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية المعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.[2]

كما يعرف بأنه "وصف شامل وعام لعملية التلاعب با لمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية.[3]

[1] Naser, K. And M. Pendlebury: "A Note on the use of Creative Accounting". British Accounting Review 24, 1992, p 4.

[2] Amat 0, and Blake J :"The Ethics of Créative Accounting ",2nd Edition. Prentice-Hall New Jersey ،p22.

[3] Breton G, And Taffler R.J:" Créative Accounting and Investment Analyste Response", Accounting and Business Research P98.

ويعطى للتلاعب المحاسبي مفهوم آخر على أنه" عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".[1]

2.3. دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتتمثل في كل من:

أ. **التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق:** استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة.[2]

ب. **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

ج. **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من شركات الأعمال من منشآت الأعمال في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية استنادا إلى تقييم تجربة هذه المؤسسات حيث تعتمد على القيم المالية التي تنعكس على البيانات المالية السنوية ونصف الشهرية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال ، لذلك تلجأ منشآت الأعمال هذه إلى تحسين بعض قيمها للحصول على تصنيف متقدم.

د. **لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفين الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

---

[1] Mulford C & Comiskey, Comiskey E:"The Financial Numbers Game: Detecting Revsine Enron", Journal of auditing and Public, Practices USA, 2002, p22.

[2] عماد الأغا: **"المحاسبة الإبداعية"** ، مجلة مال وأعمل ، قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ، العدد02، الفصل 01 ، 2011-2012، ص19.

هـ.**الحصول على مكافات كبيرة للمديرين:** حيث يقوم المدراء بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ولذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

و. **تجنب التكلفة السياسية:** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة.[1]

ز. **تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين:** إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني default Technical في اتفاقيات الديون.[2]

3.3. مظاهر التلاعب المحاسبي

يمكن تقسيم أهم أساليب التلاعب المحاسبي إلى الأتي:

1.3.3. التلاعب في جدول حسابات النتائج

يمكننا عرض بعض من أساليب وطرق التلاعب المستخدمة في جدول حسابات النتائج:[3]

– تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما يتعلق بعملية البيع لا تزال موضعا لشك.

– تسجيل إيرادات مزيفة.

– نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.

–نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.

– الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.

2.3.3.التلاعب في جدول الميزانية: يعتبر جدول الميزانية من أهم الوثائق لدى المؤسسة، لأنها توفر

---

[1] عصام علي أحمد الجنايدة: **"أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (من وجهة نظر المدقق الخارجي)"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008، ص90.

[2] عماد الأغا: **"المحاسبة الإبداعية"**، مرجع سبق ذكره ، ص ،20.

[3] علي محمود الخنشاوي،محسن ناصر الدوسري: **"المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها"**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، السعودية،العدد 2011،27،ص 366.

معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة وكذلك التزاماتها لدى المقرضين والمالكين، وفيما يلي عرض لفرص استخدام أساليب التلاعب المحاسبي في الكشوفات المالية :[1]

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية.
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة في الميزانية.
- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **الذمم المالية:** ويكون من خلال عدم الكشف عن الديون، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة مثلا تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين السيولة.
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في محاسبة الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- **المخزونات:** يتركز التلاعب المحاسبي هنا في التلاعب في أسعار تقييم المخزونات، وكذلك تغيير في تسعير المخزون مثلا من طريقة "FIFO" إلى" LIFO" بدون مبرر.
- **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندة من بنود سنوات سابقة.

3.3.3. التلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

هذه القائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، و التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، و التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي.[2]

وأهم أساليب المحاسبة الإبداعية فيها ما يلي:[3]

- التلاعب بتصنيف بنود الأنشطة الداخلة و الخارجة في قائمة التدفقات النقدية باعتبار الأنشطة التمويلية أو الاستثمارية على أنها تشغيلية أو العكس حسب مصلحة الإدارة.

---

[1] ناصر وليد: **"مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة"**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، الأردن،2011،ص 388 (بتصرف).

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي"**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013، ص. 22.

[3] علاء مصطفى أحمد نافع:**اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممراسات المحاسبة الإبداعية**، رسالة ماجستير،جامعة جرش،2015، ص 102.

- التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة أو تقليل التدفقات النقدية الخارجة من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة.
- التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بالتلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها وسدادها فعليا.
- التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع.
- التلاعب بمصدر النقد الحقيقي، وتصنيفه صحيح حسب مصدره، تشغيلي أم تمويلي أم رأسمالي.
- قيم التغير في الأصول الثابتة ضمن الأنشطة الاستثمارية.
- الكشف عن تضمين ربح التشغيل المكاسب استثنائية أو غير عادية.

4.3.3. التلاعب في قائمة التغير في حقوق الملكية

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذالك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.[1]

4.3. مفهوم الغش وخصائصه

1.4.3. مفهوم الغش :

طبقا وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA 240) الفقرة أ. 11 أن:

- الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية.[2]
- الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش.[3]

كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة، وينطوي الغش على ما يلي:[4]

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغيرها.

---

[1] عماد سليم الأغا: **"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"**، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر،غزة، فلسطين،ص ص 90،89.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الفقرة أ، 11، مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، ص6.

[3] عاطف زاهرة توفيق سواد: **"مراجعة الحسابات والتدقيق"**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص،179.

[4] غالي جرج دانيال: **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، ط1، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2002، ص24.

- سوء توزيع الأصول.
- حذف أو إلغاء أثار العمليات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

2.4.3. الخصائص:

حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240) فإن خصائص الغش تتمثل فيما يلي:

- قد تنشأ تحريفات في القوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء أساس ناتج عنه تحريف في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد.
- رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع الأغراض معايير المراجعة إلا أن المراجع يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية.

5.3. أنواع الغش

حددت نشرة معايير المراجعة رقم (16) مثل هذه الأخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات وعادة يتم تقسيمها إلى:[1]

أ. **غش واحتيال العاملين:** تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية الإخفاء مثل هذه الاختلاسات، وغالبا ما تعتمد المؤسسة على نظم الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء.

ب.غش واحتيال الإدارة: هي الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف و تغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وخطورته أنه يحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلي جيد، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأشيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

[1] عاطف زاهرة توفيق صواد، مرجع سابق، ص ص ، 179،180.

6.3. مواطن الغش ومجالات ارتكابه

إن دراية وإلمام مدقق الحسابات بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دراية وإلمام مواطن ومحلات الأخطاء والغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله.

حيث تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش، وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي:[1]

1.6.3. مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى:

يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أو الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيراديه أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهوا عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.

2.6.3. مرحلة الترحيل والتجميع:

ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة، في تجميع دفاتر اليومية، ونقل الأرقام من صفحة الأخرى، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد القوائم الجرد، وفي ميزان تدقيق حسابات النهائية تكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المركب.

3.6.3. مرحلة إعداد القوائم المالية:

تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة، فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقة أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهار بأقل من قيمته، وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية، وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.

[1] سامي محمد الوقاد، محمد لوي: **"تدقيق الحسابات"** (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص ص، 98، 99.

المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية أحد المصادر الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمي المعلومات باتخاذ القرارات، التي تختلف درجة سلامتها تبعا لجودة المعلومات المحاسبية المستخدمة، ولتتحقق جودة المعلومات المحاسبية يجب توفر بعض الخصائص النوعية في مخرجات النظام المحاسبي، وهذا المبحث يوضح مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية والقيود على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من الخصائص النوعية التي لا بد أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لتكون ذات فائدة للأطراف المستفيدين منها، وتختلف هذه الخصائص من مؤسسة لأخرى، وسنتطرق إلى مفهوم جودة المعلومات باختصار.

هناك عدة تعاريف لجودة المعلومة المحاسبية نذكر منها:

إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[1]

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[2]

كما يمكن تحديد مفهوم جودة المعلومة المحاسبية بأنه المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، مما يساعد في تحقيق الهدف من مستخدميها.[3]

---

[1] محمد احمد إبراهيم خليل: **"دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية وكلية التجارة،العدد 1، مصر،2005،ص 26.

[2] صبايحي نوال: **"أثر الإفصاح وفق معايير الدولية على جودة المعلومة المحاسبية"**، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي، ص 8.

[3] سامح محمد رضا رياض احمد: **"دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية"**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، الأردن، 2011، ص 52.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية الأساسية و الثانوية لجودة المعلومات

1.2. الخصائص النوعية الأساسية

1.1.2. 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:[1]

أ. **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 والتوقيت المناسب، إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسبا تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلا واضحا على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي.

أي أنه عند إعداد المعلومات المحاسبية المراد استعمالها للغرض معين لابد أن يتم ضبط إعدادها في وقت محدد يكون مناسب للجهات المستعملة للمعلومات، مثل القوائم والتقارير 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 او الملائم توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في مستخدمها، 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 لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وإن أدى ذلك إلى عدم إتباع الدورة المعتادة للتقرير.

[1] امر عبد الحميد تسليحات، منذر بركان النمر: **"قياس كفاءة وفعالية النظم المحاسبة في الشركات النفط الكويتية"**، العدد 5، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العراق، 2014، ص، 237،238 (بتصرف).

ب.القدرة التنبؤية: إذ أن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فأنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

وتكتسي المعلومات المحاسبية صفة القدرة التنبئية 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 محيطة تؤثر وتتأثر به، هذا ما يجعلها مرنة للتنبؤ المستقبلي لنفس الحدث بتطوير التنبؤات السابقة عن طريق تعديلها أو إلغائها أو بناء تنبؤات جديدة من شئنها التأثير في مستخدم المعلومات (متخذ القرار).

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

ج.التغذية العكسية: أو ما يعرف بالتغذية الراجعة أو الارتدادية وتعتبر من مكونات أي نظام للمعلومات، كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي، وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المؤسسة، فكلما توفرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية أسهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، وكلما زادت من ملائمة المعلومات الاتخاذ 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، وهذا 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 فأنه 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 والمناسب للعمل بها وتخدم توقعات المستخدم المستقبلية في حينها أو تساعده في تحسين التوقعات السابقة واكتسابها قدرة تحسين هذه المعلومة عن طريق إعادة صياغتها بفعل التغذية العكسية، غير أن خاصية الملائمة لا تعتبر كافية وحدها لضمان جودة المعلومات بل يجب أن تتناظر مع خاصية الموثوقية.

2.1.2. خاصية الموثوقية:

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

يقال أنا واثق أي أنا متأكد، والموثوقية مشتقة من فعل وثق أي تمثل مدى صدق ودقة المعلومات المحاسبية في التعبير على الأحداث المالية وصحة التعبير عن مقاييسها بحياد.

يمكن القول إنه لتكون المعلومات مفيدة فأنها يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.[1]

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 والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية و إختيار المعلومات المفيدة لهم.

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فأنه يجب أن تحتوي على قدر كاف ومقبول من الثقة وإمكانية الاعتماد عليها كمقياس للأحداث والعمليات المالية والاقتصادية التي تمثلها، وحتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة وذات مصداقية جيدة فأنه يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:[2]

أ. **خاصية قابلية التحقق:** بمعنى أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها، ويقصد بهذا المفهوم وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس فأم يتوصلون إلى نفس النتائج.

---

[1] احمد حلمي جمعة: **"نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص42.

[2] محمد مطر، موسى السيوطي: **"التأصيل للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والافصاح"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشروالتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص333.

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح 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.

ب.خاصية الحياد: أو عدم التحيز أي عدم التأثير على المعلومات وعدم 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 الإبتعاد عن التحيز والتأثير على متخذي القرارات في اتجاه معين أو محاولة الوصول إلى نتيجة محددة سلفا، وبالنسبة لأهداف التقارير المالية فأنها توفر معلومات متنوعة وكثير للمستخدمين الذين يكون لديهم اهتمامات متنوعة ولن يكون من المتوقع لنتيجة محددة مسبقا أن تناسب كل الاهتمامات.

3.1.2. خاصية الصدق في التعبير:

ويقصد بها وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد شك، أي أنه لتكون المعلومات المحاسبية ذات درجة من الموثوقية، فأنه 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 ومفيدة إذ أمكن للمحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأبحاث الاقتصادية التي تمثلها، وخاصة إذا ما توفرت هذه المعلومات على قدر من الموضوعية المتمثلة في عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في إعداد هذه المعلومات أي أن توفر المعلومات المحاسبية قدرا من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بهما ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات.[1]

[1]إسماعيل محيل دواي: **"أثر أساليب الحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومة المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"**، المجلد 16، العدد3، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، القادسية، العراق ،2014، ص 250.

2.2. 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:[1]

1.2.2. 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 التغير المحاسبي في التقارير المالية وخاصة بالفترات التي حدث فيها التغيير.

يتضمن الثبات:

- ✓ تطبيق الإجراءات المحاسبية نفسها على الأحداث المماثلة عبر الزمن من دورة الأخرى.
- ✓ تطبيق مفاهيم وطرق القياس نفسها بالنسبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

فالثبات في هذا المعنى لا يعني عدم تغير الإجراءات والطرق المحاسبية إذا وجدت مبررات ملائمة لذلك التغير، 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 اتخاذ القرار، وترفع من مستوى منفعة القوائم المالية بجعلها أقل عرضة للتشويش والتضليل، فالتعديلات الغير معلن عنها قد يكون الغرض منها التلاعب في محتوى المعلومات المحاسبية.

بالتالي فتوافر هذه الخاصية والعمل بقواعدها له جانب من الأهمية البالغة لتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والموثوقية)، 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 هذه الخاصية.

---

[1] سميحة بوحفص: **"أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص 142،143.

2.2.2. 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 القابلة 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

1.3. القيود على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

يمكن تحديد القيود المحاسبية فيما يلي:

1.1.3. 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:[1]

أ. **تكلفة المعلومة الأساسية:** هي تكلفة لابد 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 هذه 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 يتحملوها 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، ويلتزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف، إن صعوبة تطبيق هذا القيد المحاسبي تكمن فيما يلي:

- المنافع والتكاليف لاتكون قابلة للقياس دائما، ويعتبر القياس الكمي للمنافع عادة أكثر صعوبة من التكاليف.
- تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير.
- 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.

[1] زياد هاشم وآخرون: **"نظم المعلومة المحاسبية"**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص 88.

2.1.3. 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 كافي للحكم على المادية.[1]

بصفة عامة يمكن القول ان 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 المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومة لكي تكون مفيدة.

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون: **"نظرية المحاسبة"**، دار المريخ لنشرة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص88 (بتصرف).

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس والتحيز المحاسبي، ونستنتج ان القياس المحاسبي يعتبر بمثابة العمل الاساسي في مجال التطبيق المحاسبي فهو ناتج جهد منظم لما يسبقه من اجراءات وقواعد كالاعتراف والتحليل وهو كذلك ركيزة اساسية لما يعقبه من اجراءات كالتسجيل والعرض والافصاح وذلك بالاعتماد على العديد من الاساليب والمعايير من اجل تحقيق نتائج دقيقة وغير متحيزة وكذلك خالية من اي غش او تلاعب، كما تعد المعلومات المحاسبية المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي فهي اساس ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تملكه من خصائص نوعية اساسية "الملائمة والموثوقية" وثانوية " قابلية المقارنة والثبات".

الفصل الثالث

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على أراء ووجهة نظر عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة بولاية المسيلة حول موضوع دراستنا الحالية:" دور مدقق الحسابات الخارجي فب تعزيز موضوعية القياس المحاسبي "، وبعد أن تطرقنا في الجانب النظري حول عرض لأهم المفاهيم النظرية نحو متغيرات الدراسة ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتئينا الاعتماد على أداة الاستبيان، حيث تم توزيعه على عينة الدراسة من أجل استطلاع آرائهم نحو موضوع الدراسة ومدى تطبيقه من الناحية المهنية وعليه ستتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها توزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي وعرض الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية حيث تعد معبر هام للوصول إلى الحقائق الموجودة وتعتبر منهجية الدراسة محورا رئيسا لإنجاز هذه الدراسة، من خلال هذا المبحث سيتم معالجة طرق وآليات جمع ومعالجة البيانات وكذا الأدوات المستخدمة في التأكد من صلاحية الأداة (الاستبيان) للدراسة والتحليل.

المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة الميدانية

في هذا المطلب سيتم التعرف على إجراءات وأدوات الدراسة الميدانية من خلال:

المنهج المعتمد في الدراسة والتحليل، المجتمع و العينة، أساليب جمع البيانات بالإضافة إلى برنامج المعالجة والاختبارات الإحصائية المستخدمة.

1.1. المنهج المستخدم:

تبين من خلال الدراسات السابقة التي عالجت أحد أو جزء من مكونات الموضوع المعالج أن المنهج الوصفي هو المنهج الأكثر استعمالا، وبالنظر لكون أن دراسة دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي دراسة عينة لمجموعة من المهنيين والأساتذة الجامعيين يتطلب استخدام عناصر التحليل والتوصيف والتفسير قبل اتخاذ قرار إمكانية قبول أو رفض الفرضيات التي تم صياغتها، فان المنهج الملائم لهذه الدراسة هو المنهج الوصفي.

2.1. مجتمع وعينة الدراسة:

يختلف معنى مجتمع الدراسة عن العينة، حيث يشير معنى مجتمع الدراسة إلى "مجموع الأفراد أو الأحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى تعميم نتائج الدراسة عليها"، أما العينة فهي جزء ممثل لمجتمع البحث الأصلي، يتضمن مجتمع الدراسة كل المفردات ذات العلاقة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وممارسين، وأساتذة جامعيين حيث تتم الدراسة على عينة عشوائية تتكون من (40) مفردة.

المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة

1.2. أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع مختلف البيانات التي سيتم معالجتها التوصيف و تحليل و تفسير مختلف إجابات مفردات العينة، يعرف الاستبيان على انه عبارة عن مجموعة من الأسئلة المصممة للتوصل من خلالها إلى حقائق يهدف إليها الباحثا، وقد صيغ هذا الاستبيان بالاعتماد على ما تم

تناوله في الجانب النظري مع الأخذ بالاعتبار الدراسات السابقة المرتبطة بهذا الموضوع، ومن أجل اختبار صلاحية كلا من أداة الدراسة وفرضياتها يتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية المحسوبة باستعمال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) متضمنة ما يلي:

- **التكرارات والنسب المئوية:** لمعرفة البيانات الأولية للعينة محل الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
- **الرسوم البيانية:** التمثيل البياني للقيم مؤشرات الإحصائية.
- **المتوسط الحسابي:** يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة.
- **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.
- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
- **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.
- **معامل الانحدار البسيط:** معرفة درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع على حدى.

2.2. تصميم الأداة الاستبيان

لتصميم الاستبيان وجب الأخذ بالعديد من الاعتبارات، لاسيما تلك المتعلقة بآلية صياغة فقراته وأقسامه ومحاوره، فضلا عن التأكد من صلاحيته للدراسة.

أ. تصميم الاستبيان

صمم الاستبيان بالاعتماد على سلم تدريجي بدرجات متساوية تحدد الإجابات الممكنة لكل فقرة باستخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي، والجدول الموالي يوضح قائمة الاختيارات المتوافقة مع كل إجابة والمدى الذي تنتمي إليه والمتناسبة مع الدرجات من (01) إلى (05).

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؛ التحديد مجالات لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى

درجة في مقياس – أدني درجة في مقياس) =(5–1) =4 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدي على عدد دراجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة =4/5= 0.8 و بإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدني لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: 1+0.8 = 1.80 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:

الجدول رقم (01): درجات مقياس الدراسة

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافة	01	02	03	04	05
مدى الإجابة	[1.80-1.00]	[2.60-1.81]	[3.40-2.61]	[4.20-3.41]	[5.00-4.21]

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على سلم ليكارت الخماسي(Likert)

ب. تقسيم هيكل الاستبيان الى قسمين أساسيين متضمنة التالي:

– القسم الأول (البيانات الشخصية)

يشتمل هذا القسم على البيانات الخاصة بالمؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

– القسم الثاني (محاور الدراسة)

يشتمل هذا القسم على اربع محاور أساسي وهي:

- ✓ **المحور الأول:** يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة "التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10–01 ومعايير التدقيق الجزائرية "وتشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06).
- ✓ **المحور الثاني:** يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة "تأثير عمل المدقق الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي" وتشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (07).
- ✓ **المحور الثالث:** يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة "مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي" وتشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06).

- ✓ **المحور الرابع:** يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة "دور مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية" وتشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06).

ومن أجل ضمان الحصول على إجابات دقيقة، تم إتباع مجموعة من الخطوات عند إعداد وتوزيع الاستبيان، ففي البداية تم صياغة فقرة تمهيدية توضح موضوع الدراسة والهدف منها، مع الإشارة إلى أن المعلومات المراد جمعها لا تستخدم إلا لأغراض علمية بحتة، وهذا بهدف طمأنة المستجوبين، كما تم توضيح محاور الدراسة ومختلف أبعادها الفرعية أخذا بالاعتبار استخدام العبارات البسيطة بهدف ضمان فهمها، ومن ثم ضمان قدرتهم على الإجابة عليها.

المطلب الثالث: التأكد من ملائمة الاستبيان للدراسة

لتاكد من صدق و ثبات أداة الدراسة واتساق المحاور تم الاعتماد على قيم الفا كرونباخ كمعامل الارتباط بيرسون.

1.3. اختبار ثبات الاستبيان:

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي باستخدام ألفا كرونباخ والقائم على أساس تقدير معدل إرتباطات العبارات فيما بينها بالنسبة للاستبيان ككل، وقد بلغ (0.88)، ومنه يمكن القول بأن هذا الاستبيان ثابت وصالح للاستعمال في الدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) يوضح ثبات استبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي عن طريق التناسق الداخلي

البعد	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	0.710
المحور الثاني	0,648
المحور الثالث	0,750
المحور الرابع	0,669
الاستبيان ككل	0.888

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

2.3. صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة ان تقيس ما وضعة لقياسه، ثم التأكد من ذالك من خلال الصدق الظاهري للاستبيان وصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أ. **الصدق الظاهري (صدق المحكمين)**:تم توزيع الاستبيان على مجموعة محطمين للغرض ضبطه بصيغتة النهائية،وبعد اجراء التعديلات الشكلية والمنهجية والموضوعية اللازمة المقترحة من طرفهم تم اعداد الاستبيان في صيغته النهائية تحضيرا لعملية التوزيع.

ب. **الصدق البنائي لمحاور الاستبيان:** يبين مدى صدق وارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة، وعليه تم الاعتماد على معامل بيرسون والجدول التالي يوضح نتائج حساب الصدق البنائي لمحاور الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (03) يوضح مصفوفة ارتباطات الدرجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية

المحور	الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	الدرجة الكلية للاستبيان
المحور الأول (الالتزام بالمعايير العامة للتدقيق)	0.845**	المحور الثالث (الغش والتلاعب المحاسبي)	0.860**
المحور الثاني (تحيز القياس المحاسبي)	0.814**	المحور الرابع (تحسين جودة المعلومات المالية)	0.834**
** الارتباط دال عند مستوى الدلالة ألفا (0.01)			

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

تم حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل بعد بالدرجة الكلية للاستبيان بمعامل الارتباط بيرسون حيث جاءت الارتباطات كلها دالة إحصائيا فقد بلغ معامل الارتباط بين الدرجة الكلية للبعد الاول (الالتزام بالمعايير العامة للتدقيق) والدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.84)، وبالنسبة لارتباط المحور الثاني (تحيز القياس المحاسبي) بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.81)، وبالنسبة لارتباط المحور الثالث (الغش والتلاعب المحاسبي) بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.86)، وبالنسبة لارتباط المحور الرابع (تحسين جودة المعلومات المالية) بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.83)،وبالتالي يمكن القول بأن هذا الاستبيان صادق، كما هو موضح في الجدول السابق.

ج.صدق المقارنة الطرفية:

تم حساب صدق هذا الاستبيان كذلك باستخدام طريقة المقارنة الطرفية وذلك بترتيب الدرجات تنازليا ثم أخذ نسبة 27% من طرفي الاستبيان الأعلى والأدنى، أي ما يقابلها 11 درجات عليا و11 درجات دنيا ثم المقارنة بينهما باستخدام اختبار الدلالة الإحصائية (T_{test}) وبعدها يتم تفسير هذه القيمة وقفا لحالتين هما:

- إذا كانت قيمة الفرق لـ (T_{test}) دالة عند مستوى الدلالة (0.05 أو α=0.01) فهذا يعني أن هذا الاستبيان صادق لأنه استطاع أن يميز بين الطرفين.
- إذا كانت قيمة الفرق لـ (T_{test})غير دالة عند مستوى الدلالة (α= 0.05) فهذا يعني أن هذا الاستبيان غير صادق لأنه لم يميز بين الطرفين.

وبالنظر إلى قيمة اختبار الدلالة (T_{test}) كما هو موضح في الجدول رقم (...) يتضح بأن هذا الاستبيان صادق حيث بلغت قيمته (10.25) وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة (α= 0.01):

الجدول رقم (04) يوضح صدق المقارنة الطرفية لاستبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي

الطرفين		إختبار التجانس ليفين F	مستوى الدلالة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الاستبيان ككل	الأعلى	1.720	0.205	11	113,545	5,8200	20	10,258	0,000	دال عند 0,01
	الأدنى			11	90,9091	4,4374				

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

3.3. الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

يوضح الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة لكل محور من المحاور كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(05) الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان			
المحور	رقم الفقرة	Pearson	Sig
مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية	01	0,443**	0,004
	02	0,576**	0,000
	03	0,811**	0,000
	04	0,790**	0,000
	05	0,723**	0,000
	06	0,506**	0,001
تأثير عمل المدقق الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي	07	0,553**	0,000
	08	0,462**	0,003
	09	0,453**	0,003
	10	0,566**	0,000
	11	0,627**	0,000
	12	0,592**	0,000
	13	0,758**	0,000
مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي	14	0,670**	0,000
	15	0,590**	0,000
	16	0,759**	0,000
	17	0,650**	0,000
	18	0,676**	0,000
	19	0,727**	0,000
مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية	20	0,434**	0,005
	21	0,534**	0,000
	22	0,611**	0,000
	23	0,658**	0,000
	24	0,700**	0,000
	25	0,780**	0,000

****الارتباط دال عند مستوى الدلالة ألفا (0.01)**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه ان جميع معاملات الارتباط كانت موجبة،بمعنى ان هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحاور و ان قيمة الارتباط المعامل بيرسون بين فقرات المحاور كانت كالتالي:

بالنسبة للمحور الأول مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية تراوحت بين (0.443) وبين (0.811) وان جميع فقرات هذا المحور كانت دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)،وبذالك يعتبر المحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

بالنسبة للمحور الثاني تأثير عمل المدقق الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي تراوحت بين (0.453) وبين (0.758) وان جميع فقرات هذا المحور كانت دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)،وبذالك يعتبر المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

بالنسبة للمحور الثالث مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي تراوحت بين (0.590) وبين (0.759) وان جميع فقرات هذا المحور كانت دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)،وبذالك يعتبر المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه.

بالنسبة للمحور الرابع مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية تراوحت بين (0.434) وبين (0.780) وان جميع فقرات هذا المحور كانت دالة احصائيا عند مستوى المعنوية (0.05)،وبذالك يعتبر المحور الرابع صادق لما وضع لقياسه.

4.3. التحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات

اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) للبيانات يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجابتهم 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.

اختبار (Kolmogorov–Smirno) يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50.

اختبار (Shapiro–Wilk) إذا كان عدد العينة اقل من 50.

في هذه الدراسة تم الاعتماد على اختبار (Shapiro–Wilk) لأن عدد أفراد عينة الدراسة أقل من 50،

أن قاعدة اتخاذ القرار تكون عكس باقي الاختبارات الإحصائية، أي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ما عدا في حالة أن الدلالة الإحصائية لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro–Wilk) أكبر من القيمة المعيارية (0.05) وليس أقل، والجدول التالي وضح نتائج اختبار الطبيعية لبيانات الدراسة:

جدول رقم (06):اختبار طبيعة البيانات

المتغيرات	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			القرار
	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	
المحور الأول	0,159	40	0,012	0,959	40	0,150	طبيعي
المحور الثاني	0,126	40	0,110	0,960	40	0,169	طبيعي
المحور الثالث	0,109	40	0,200*	0,968	40	0,300	طبيعي
المحور الرابع	0,152	40	0,021	0,948	40	0,064	طبيعي
دور مدقق الحسابات الخارجي	0.111	40	0.200*	0.979	40	0.647	طبيعي

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أقل من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Wilk–Shapiro) وتظهر أن مستوى المعنوية Sig:

بالنسبة للمحور الأول بلغ0,150 =sig وهي تفوق القيمة المعيارية (0.05) أي ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي.

وبالنسبة لبيانات المحور الثاني بلغت قيمة0,169=Sig وهي تفوق القيمة المعيارية وتتبع التوزيع الطبيع.

اما المحور الثالث بلغ0,300 =sig وهي تفوق القيمة المعيارية (0.05) أي ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي.

المحور الرابع بلغ0,064 =sig وهي تفوق القيمة المعيارية (0.05) أي ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي.

ومنه بيانات إجابات العينة على جميع العبارات محاور الاستبيان تدل على إتباع البيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي، ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية لتحليل إجابات وأراء أفرد العينة واختبار الفرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي وعرض الفرضيات

المطلب الأول: عرض و تحليل البيانات الوصفية لافراد العينة

سيتم من خلال هذا المطلب عرض و تحليل محور البيانات الوصفية (البيانات الشخصية)،حيث ستتم دراسة المتغيرات التالية: المؤهل العلمي والتخصص العلمي، المستوى الوظيفي و الخبرة المهنية.

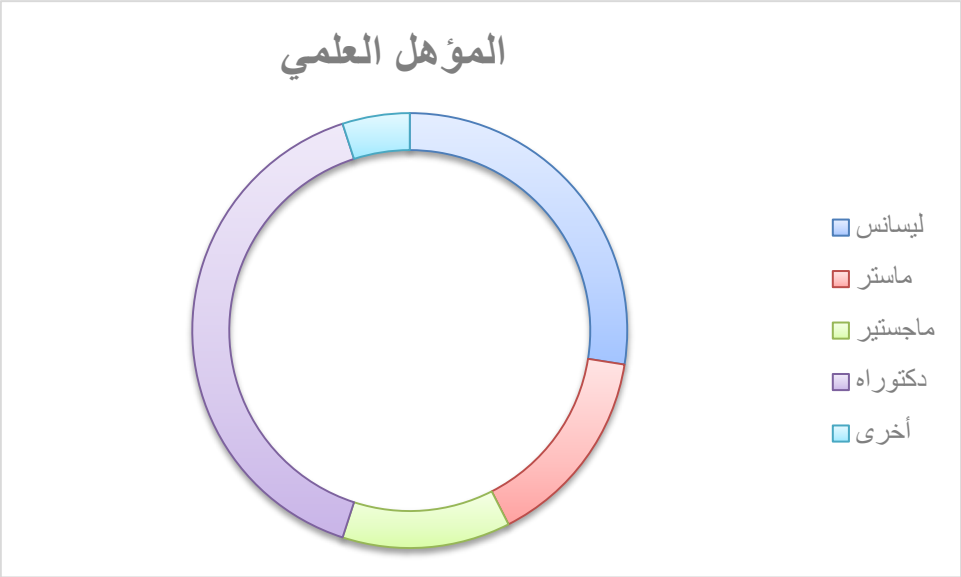
وصف عينة الدراسة:

الجدول رقم (07) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	11	%27.5
ماستر	6	%15
ماجستير	5	%12.5
دكتوراه	16	%40
أخرى	2	%5
الإجمالي	40	%100

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 40 فردا، نلاحظ أن الذين لهم درجة الدكتوراه قد بلغ عددهم 16 فردا بنسبة 40%، يليهم أصحاب شهادة الليسانس البالغ عددهم 11 بنسبة قدرت بـ 27.5%، أما فيما يتعلق بأصحاب الماستر فقد بلغ عددهم 6 أفراد بنسبة 15%، بعدهم يأتي أصحاب شهادة الماجستير الذين عددهم 5 بنسبة 12.5%، وفي الأخير أصحاب الشهادات الأخرى بفردين 2 بنسبة 5% وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (02).



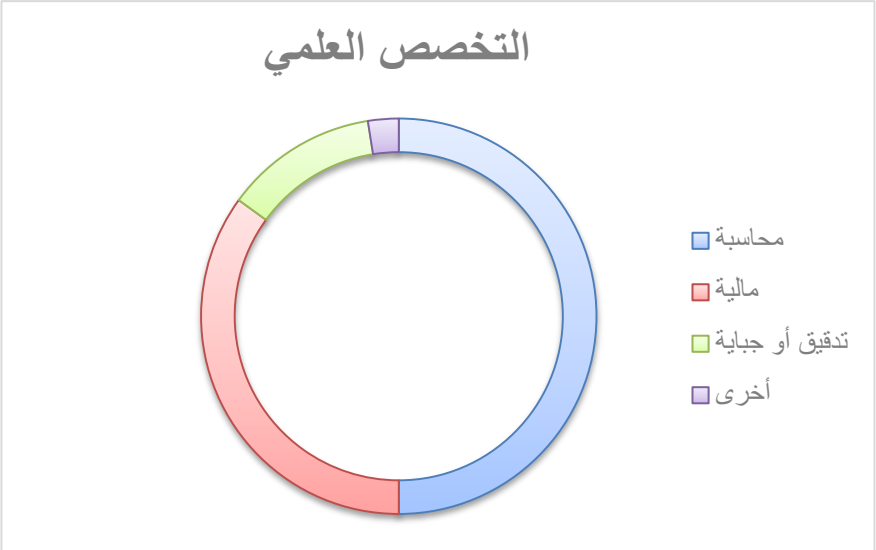
الشكل رقم (02) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (08) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	20	%50
مالية	14	%35
تدقيق أو جباية	5	%12.5
أخرى	1	%2.5
الإجمالي	40	%100

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 40 فردا، نلاحظ أن الأفراد ذوو تخصص المحاسبة قد بلغ عددهم 20 فردا بنسبة 50%، يليهم أصحاب تخصص المالية البالغ عددهم 14 بنسبة قدرت بـ 35%، أما فيما يتعلق بأصحاب التدقيق أو الجباية فقد بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة 12.5%، وفي الأخير يأتي أصحاب التخصصات الأخرى بفرد واحد بنسبة 2.5%، وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (03).



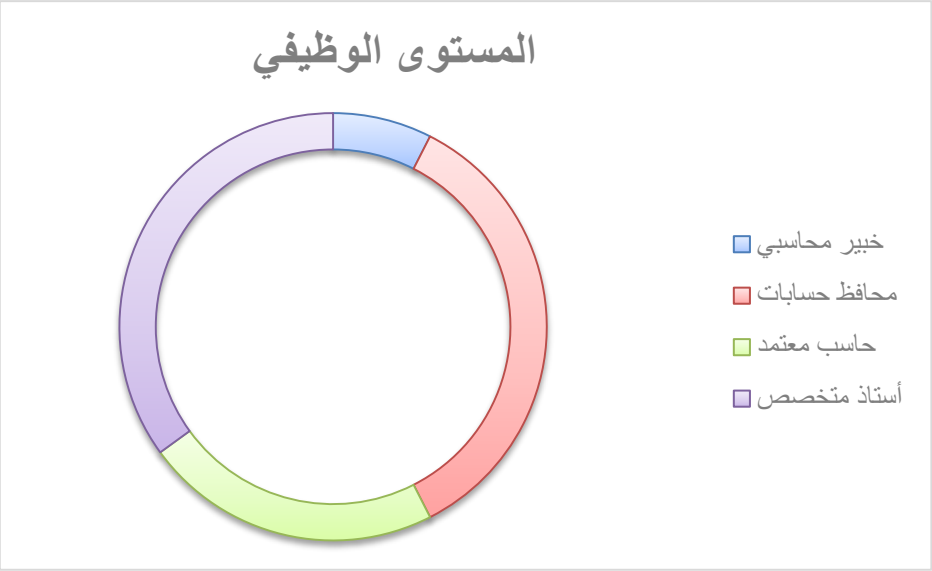
الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (09) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
خبير محاسبي	3	%7.5
محافظ حسابات	14	%35
حاسب معتمد	9	%22.5
أستاذ متخصص	14	%35
الإجمالي	40	%100

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 40 فردا، نلاحظ أن الأفراد الذين يشغلون منصب محافظ حسابات قد بلغ عددهم 14 فردا بنسبة 35%، يليهم أصحاب منصب أستاذ متخصص الذين بلغ عددهم 14 أيضا بنسبة قدرت بـ 35%، أما فيما يتعلق بحاسب معتمد فقد بلغ عددهم 9 أفراد بنسبة 22.5%، وفي الأخير يأتي منصب خبير محاسبي 3 أفراد بنسبة 7.5%، وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (04).



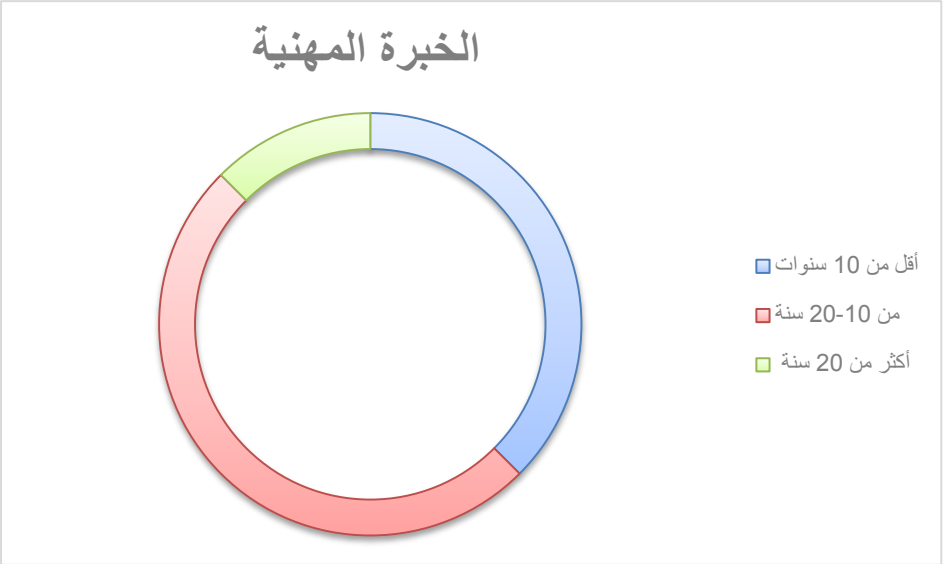
الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

الجدول رقم (10) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	15	%37.5
من 10-20 سنة	20	%50
أكثر من 20 سنة	5	%12.5
الإجمالي	40	%100

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 40 فردا، نلاحظ أن الذين خبرتهم أقل من 10 سنوات قد بلغ عددهم 15 أفراد بنسبة 37.5%، أما الذين تتراوح خبرتهم من 10-20 سنة فقد كان عددهم 20 فردا بنسبة قدرت بـ 50%، وفيما يتعلق بالذين تتجاوز خبرتهم 20 سنة فقد بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة 12.5%، وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (05).



الشكل رقم (05) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة

يعتمد في تحليل معطيات هذا المحور على حسابات المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية،فضلا عن تحديد اتجاه المتوسط اخذا بعين الاعتبار كل الأرقام بعد الفاصلة التييضهرها برنامج spss حسب ملحق مخرجات البرنامج،وقد كانت نتائج التحليل الاحصائي لعبارات هذا المحور مثل ماهوا مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (11) تحليل معطيات لبعاد المحور الأول

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
01	يلتزم مدقق الحسابات بتطبيق القانون 10-01 المنظم للمهنة.	4,42	0,59	موافق بشدة	01
02	يساعد القانون 10-01 مستخدمي تقرير مدقق الحسابات على اتخاذ أحسن القرارات.	4,10	0,74	موافق	05
03	يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	4,07	0,85	موافق	06
04	ترشد وتوجه معايير التدقيق الجزائرية على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي في الجزائر.	4,12	0,68	موافق	04
05	يلتزم المدقق الخارجي ويبذل العناية المهنية الواجبة وفق معايير التدقيق العامة.	4,32	0,69	موافق بشدة	02
06	يحتاج المدقق إلى تكوين مستمر فيما يتعلق بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق.	4,15	0,89	موافق	03

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور الاول قد تراوحت بين درجتي الموافق والموافق بشدة، حيث انتمت إلى المجال (4,07-4,42)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة تدل على أن البيانات غير متشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة.

ويبين الجدول ان:

- ✓ احتلت الفقرة رقم (01) المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,42 وانحراف معياري 0,59 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة"ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على الالتزام بالقانون 10-01 المنظم للمهنة.
- ✓ احتلت الفقرة رقم (05) المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,32 وانحراف معياري 0,69 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على ضرورة التزم المدقق الخارجي ببيذل العناية المهنية الواجبة وفق معايير التدقيق العامة.
- ✓ واحتلت الفقرات (06) و (04) و (02) و(03) المرتبة الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة على الترتيب بمتوسط حسابي ضمن المجال [4,07-4,15] بدرجة موافق، حيث اتفق افراد عينة الدراسة المستجوبين على احتياج مدقق الحسابات الخارجي لتكويين مستمر فيما يتغلق بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية لما تقوم به من ترشيد وتوجيه للاجرات الواجب الالتزام بها من طرفه ولما يساعد به القانون 10-01 المدقق الخارجي لاتخاذ احسن القرارات.

الجدول رقم (12) تحليل معطيات لبعاد المحور الثاني					
الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
07	يتأثر القياس المحاسبي بقدرات وخبرات المدقق.	4,07	0,79	موافق	03
08	تعدد السياسات المحاسبية المتبعة تؤدي بالمدقق لاستخدام قدراته الشخصية.	3,82	0,84	موافق	06
09	يوفر مدقق الحسابات في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.	4,27	0,81	موافق بشدة	02
10	يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي أقرها النظام المالي من طرف المؤسسة.	4,30	0,72	موافق بشدة	01
11	يتجسد التحيز المحاسبي في القوائم المالية المعدة في فترات التضخم على أساس التكلفة التاريخية.	3,75	0,74	موافق	07
12	يتحقق المدقق من عدالة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة.	4,05	0,67	موافق	04
13	التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي.	4,02	0,73	موافق	05

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور االثاني قد تراوحت بين درجتي الموافق والموافق بشدة، حيث انتمت إلى المجال (3,75−4,30)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة تدل على أن البيانات غير متشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة.

ويبين الجدول ان:

- ✓ احتلت الفقرة رقم (10) المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,30 وانحراف معياري 0,72 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم ضرورة تأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي أقرها النظام المالي من طرف المؤسسة.

- ✓ احتلت الفقرة رقم (09) المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,27 وانحراف معياري 0,81 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على ضرورة توفير مدقق الحسابات في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.
- ✓ واحتلت الفقرات (07) و (12) و (13) و(08) و (11) المرتبة الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة و السابعة على الترتيب بمتوسط حسابي ضمن المجال [3,75-4,07] بدرجة موافق، حيث اتفق افراد عينة الدراسة المستجوبين على ان القياس يتاثر بقدرات و خبرات المدقق وعلى ان المدقق ان يتحقق من عدالة الإفصاح عن القيمة العادلة و التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي كما ان تعدد السياسات المحاسبية يؤدي بالمدقق لاستخدام قدراته الشخصية و ان القوائم المالية المعدة في فترات التضخم على أساس التكلفة التاريخية تتسم بالتحيز المحاسبي.

الجدول رقم (13) تحليل معطيات لبعاد المحور الثالث

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
14	يؤدي مدقق الحسابات العناية المهنية اللازمة لتحديد مواطن الغش في القوائم المالية.	4,20	0,56	موافق	01
15	يلتزم المدقق بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	4,10	0,70	موافق	03
16	يتأكد مدقق الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.	4,17	0,54	موافق	02
17	يتأكد مدقق الحسابات من أن الشركة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة.	3,92	0,85	موافق	05
18	على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغيرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.	4,07	0,72	موافق	04
19	يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.	3,9000	0,81	موافق	06

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور االثالث قد تراوحت بين درجة الموافق ، حيث انتمت إلى المجال (3,90−4,20)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة تدل على أن البيانات غير متشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة.

ويبين الجدول ان:

- ✓ احتلت الفقرات (14) و (16) و (15) و (18) و (17) و (19) المرتبة الولى و الثانية و الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة على الترتيب بمتوسط حسابي ضمن المجال [3,90−4,20] بدرجة موافق، حيث اتفق افراد عينة الدراسة المستجوبين على أهمية الإجراءات المذكورة في الفقرات في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.

الجدول رقم(14) تحليل معطيات لبعاد المحور الرابع

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
20	التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية.	3,80	0,79	موافق	06
21	التأكد من نشر الكشوف المالية السنوية للشركة في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة بإتخاذ قراراتهم.	4,22	0,47	موافق بشدة	03
22	التأكد من أن تكون الكشوف المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	4,32	0,69	موافق بشدة	01
23	تتضمن القوائم المالية المدققة معلومات محاسبية تعبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة.	4,30	0,60	موافق بشدة	02
24	يجب على مدقق الحسابات أن يحدد ما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به.	4,05	0,71	موافق	04
25	يقوم المدقق بإجراء عملية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة خلال الفترات السابقة بهدف اتخاذ القرار الأمثل.	3,97	0,73	موافق	05

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور االرابع قد تراوحت بين درجتي الموافق والموافق بشدة، حيث انتمت إلى المجال (3,80–4,32)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة تدل على أن البيانات غير متشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة.

ويبين الجدول ان:

- ✓ احتلت الفقرة رقم (22) المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,32 وانحراف معياري 0,47 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم ضرورة التأكد من أن تكون الكشوف المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- ✓ احتلت الفقرة رقم (23) المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,30 وانحراف معياري 0,60 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على ضرورة تضمن القوائم المالية المدققة معلومات محاسبية تعبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة.
- ✓ احتلت الفقرة رقم (21) المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى المستجوبين افراد العينية حيث بغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,22 وانحراف معياري 0,60 وهي قيمة التي تمثل فئة الإجابة "موافقا بشدة" ما يعني أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول موافقتهم على ضرورة التأكد من نشر الكشوف المالية السنوية للشركة في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة بإتخاذ قراراتهم.
- ✓ واحتلت الفقرات (24) و (25) و (20) المرتبة الرابعة والخامسة والسادسة على الترتيب بمتوسط حسابي ضمن المجال [3,80–4,05] بدرجة موافق، حيث اتفق افراد عينة الدراسة المستجوبين ان تكون المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي وان يقوم المدقق بإجراء عملية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة خلال الفترات السابقة بهدف اتخاذ القرار الأمثل التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية.

المطلب الثالث: عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة:

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الاولى:

H0 : **لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي**

H1 : **يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي**

نصت الفرضية الاولى لهاته الدراسة على: " **يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي** "، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الثاني من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي

المحور الأول	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	40	21	30.28	3.031	39	59.042	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (15) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني من الاستبيان والذي بلغ (28.30) أنه أعلى من المتوسط النظري للمحور الثاني والمقدر بـ 21، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي عالية، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (59.04) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الثاني من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الاولى والقائلة "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

H0 : **لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي**

H1 : **يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي**

نصت الفرضية الثانية لهاته الدراسة على: " يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي "، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الثالث من الإستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (16) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي

المحور الثاني	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	40	18	24.37	2.852	39	54.041	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (16) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث من الاستبيان والذي بلغ (24.37) أنه أعلى من المتوسط النظري للمحور الثالث والمقدر بـ 18، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي عالية، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (54.04) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الثانية والقائلة: "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

H0 : **لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية**

H1 : **يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية**

نصت الفرضية الثالثة لهاته الدراسة على: " يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (**T**) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الرابع من الإستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (17) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية

المحور الثالث	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	40	18	24.67	2.494	39	62.549	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (17) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث من الاستبيان والذي بلغ (24.67) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري للمحور الرابع والمقدر بـ 18، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية عالية، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (62.549) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على المحور الرابع من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الثالثة والقائلة: "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية " ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهاته الدراسة على: "هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على الإستبيان ككل والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (18) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي

الاستبيان ككل	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	40	75	102.55	475.9	39	68.446	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من اعداد االطلبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (18) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل والذي بلغ (102.55) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري للاستبيان والمقدر بـ 75، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي عالية، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (68.446) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على الاستبيان والمتوسط النظري له، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث العامة والقائلة: "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

خلاصة الفصل الثالث:

تم من خلاله هذا الفصل عرض دارسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، باستخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة الدراسة، حيث تضمن أربع محاور اساسية وهي المحور الأول مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بالقانون 10_01 والمعايير الجزائرية للتدقيق، المحور الثاني تأثير عمل المدقق الخارجي في الحد من التحيز المحاسبي، المحور الثالث مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي، المحور الرابع مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، بعدها تم استرجاع وجمع الاستبيان وتفريغ بياناته وتحليلها باستخدام برنامج SPSS ومن خلال اختبارنا لصحة الفرضيات تم الوصول إلى النتائج التالية :

- ✓ يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي.
- ✓ يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.
- ✓ يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي من خلال الحد من التحيز المحاسبي والغش والتلاعب وذالك من خلال الالتزام بمعايير القياس المحاسبي حيث يعتبر القياس المحاسبي بمثابة الوظيفة القاعدية للمحاسبة والخطوة الأولى لإعداد القوائم المالية، وبالتالي كلما كانت عملية القياس دقيقة كلما زادت جودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

من أجل معرفة هذا الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي وفي سياق الإجابة على الإشكالية والاسئلة الفرعية التي تم طرحها، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول فصلين في الجانب النظري وآخر تطبيقي.

حيث تم تسليط الضوء في الفصل الأول على الاطار النظري لتدقيق الخارجي وفي المبحث الثاني تم التطرق الى مدقق الحسابات الخارجي من حيث المفهوم وشروط ممارسة المهنة إضافة إلى حقوقه وواجباته، وفي المبحث الثالث تم التطرق معايير الدولية والجزائرية متعلقة بمهنة المدقق وكذا إصدارات معايير التدقيق الجزائرية كما تم تسليط الضوء على مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق في الجزائر.

يعتبر القياس من أهم عناصر البحث العلمي حيث لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج من دونه حيث تم التطرق في الفصل الثاني الى مجموعة من مفاهيم القياس المحاسبي والتعرف على مكوناته، اساليبه ومعاييره وفي المبحث الثاني تم التطرق الى اتحيز المحاسبي، الغش والتلاعب و في المبحث الثالث تم تسليط الضوء على جودة المعلومات المالية من خلال ذكر الخصائص النوعية الأساسية و الثانوية.

وفي الفصل الثالث تم دراسة عينة من المهنيين و الأساتذة الجامعيين حيث تمحور المبحث الأول على منهجية الدراسة الميدانية، فيما عرض المبحث الثاني التحليل الاحصائي وعرض الفرضيات.

1. اختبار الفرضيات

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الدراسة تم التوصل إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: " يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي ".

لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الثاني من الاستبيان ثم تقسيم هذه الفرضيات إلى فرضيتين جزئيتين

H0 لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي.

H1 يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي.

تم اثبات صحة الجزئية ***H1***، حيث نستنتج ان مدقق الحسابات الخارجي يساهم في الحد من تحيز القياس المحاسبي.

الفرضية الثانية: " يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي "

من اجل اثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

H0 لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.

H1 يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.

تم اثبات صحة الجزئية ***H1***، حيث نستنتج أن مدقق الحسابات الخارجي يساهم في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.

الفرضية الثالثة: : "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية".

من اجل اثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الرابع من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين.

H0 لايساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

H1 يساهم مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

تم اثبات صحة الجزئية ***H1***، حيث نستنتج أن مدقق الحسابات الخارجي يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية.

2. نتائج الدراسة

من خلال ما سبق نستنتج جملة من النتائج وهي كالتالي:

- ✓ لمدقق الحسابات الخارجي دور مهم ومحوري في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها.
- ✓ يلجأ المحاسب للتقديرات الشخصية في حال عدم توافر قواعد تبين عملية القياس.
- ✓ يتأثر القياس المحاسي بنوعية الخبرات والقدرات للمحاسب.
- ✓ يقوم لمدقق الحسابات الخارجي بتطبيق الإجراءات اللازمة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة.
- ✓ يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولي.

3. التوصيات

- ✓ على ضوء النتائج السابقة يتم اقتراح التوصيات الاتية:
- ✓ اعطاء اهمية أكبر للقياس المحاسبي و ذلك للدور الذي يلعبه في اعداد قوائم المالية ذات شفافية و مصداقية.
- ✓ توفير البيئة السليمة التي تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.
- ✓ الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات وتطوير أداته بشكل مستمر.
- ✓ إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبة التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ اصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف التلاعب و الغش المحاسبي.
- ✓ تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة.

باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الإبداعية.

- ✓ فرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للمؤسسات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية

❖ **الكتب:**

01.أحمد حلمي جمعة: " **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

02.أحمد حلمي جمعة: " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة**"،ط1، سلسلة الكتب المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.

03.أحمد حلمي جمعة: " **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

04.أمين السيد أحمد لطفي: "**معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**"، ط1، الدار الجامعية، مصر،2008.

05.أمين السيد محمد لطفي: "**دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**"، الدار الجامعية، مصر، 2007.

06.حيدر محمد علي بن عطا الله: "**مقدمة في نظرية محاسبة والمراجعة**"، ط1، دار حامد، عمان، الأردن، 2007.

07.رأفت سلامة محمود، يوسف أحمد، وآخرون: "**علم تدقيق الحسابات العلمي**"، ط1، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011.

08.رجب السيد وآخرون: "**أصول المراجعة الدار الجامعية**"، الإسكندرية، مصر، 2000.

09.رضوان حلوة حنان: "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**"، ط2، دار وائل، عمان، 2006 .

10.ريتشارد شرويدر وآخرون: "**نظرية المحاسبة**"، دار المريخ لنشرة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.

11.زاهرة توفيق سواد: "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

12.زياد هاشم وآخرون: "**نظم المعلومة المحاسبية**"، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.

13.سامي محمد الوقاد: "**نظرية المحاسبة**"، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011.

14.سامي محمد الوقاد، محمد لوي: " **تدقيق الحسابات**"(1)، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.

15.صادق، الحسني: "**التحليل المالي والمحاسبي (دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها)**"، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998.

16.الصحن عبد الفتاح محمد، عبيد حسن أحمد، وآخرون:" **أسس المراجعة الخارجية**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2007.

17.عاطف زاهرة توفيق سواد: "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

18.عباس مهدي الشيرازي: "**نظرية المحاسبة**"، ط1، دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت،1999.

19.غالي جرج دانيال: "**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2002.

20.غسان فلاح المطارنة: "**تدقيق الحسابات المعاصرالناحية النظرية**"، دار المسيرة والتوزيع، عمان،الأردن، 2006.

21.كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا: "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2001.

22.كمال عبد العزيز النقيب: "**مقدمة في نظرية المحاسبة**"، ط1، دار وائل، عمان، 2004.

23.لشحنة رزق أبو زيد: "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"،ط1، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2015.

24.لؤي محمد، سامي محمد: " **تدقيق الحسابات**"، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.

25.محمد أبو نصار، جمعة حميدات: "**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي**"، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013.

26.محمد السريا: "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري المعايير والقواعد–مشاكل التطبيق العملي**"، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007.

27.محمد سرايا: "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

28.محمد سمير صبان: "**عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

29.محمد سيد سرايا: "**أصول قواعد المراجعة والتدقيق**"، **دار المعرفة**، الإسكندرية، مصر، 2002.

30.محمد مطر، موسى السويطي: "**التأصيل المحاسبي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح**"، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

31.محمد مطر، موسى السيوطي: "**التأصيل للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح**"، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

32.وليد ناجي الحيالي: "**نظرية المحاسبة**"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

❖ **الأطروحات والرسائل الجامعية :**

33.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 التجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014/2013.

34.آسيا هيري: "**فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومة تقرير المدقق**"، أطروحة دكتورة، علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018.

35.بلال كيموش: "**التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة المؤسسة الوطنية الأجهزة القياس والمراقبة)**"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010.

36.بوسنة حمزة: "**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على الأرباح**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2012.

37.تامر بسام جابر الأغا: "**أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

38.حمومة رزيقة: "**دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية**"، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف– المسيلة، 2018/2017.

39.دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي: "**أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

40.راجع كمال: "**دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية وصف الدورة (تموينات، مخزونات)** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014.

41.سميحة بوحفص: "**أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.

42.سي محمد لخضر: "**أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية**"، أطروحة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسير، باتنة1- الحاج لخضر، 2017/2016.

43. عائدة عثمان عبد الله: "**دور المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة**"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان،2011.

44.عريب عامر، احمادو عثمان: "**دور المدقق الخارجي في تعزيز جودة القياس الحاسبي**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة،2020/2019.

45.عصام علي أحمد الجنايدة: "**أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (من وجهة نظر المدقق الخارجي)**"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008.

46.علاء مصطفى أحمد نافع: "**أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، رسالة ماجستير،جامعة جرش،2015.

47.عماد سليم الأغا: "**دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**"، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

48.عمر شرفي: "**مدى ملائمة المعايير الدولية للواقع المهني للجزائر**"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف 2002/2003.

49.قافة نورة و سعدولي نورة: "**مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 01-10**"، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم تجارية وعلوم تسير، جامعة محمد بوضياف –المسيلة، 2016/2017.

50.محي الدين عمر: "**مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز الجامعي المدية، 2007/2008.

❖ المجلات العلمية :

51.إبراهيم خليل حيدر السعدي: "**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 21، 2009.

52.إسماعيل محيل دواي: "**أثر أساليب الحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومة المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية**"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، القادسية، العراق، المجلد16، العدد3، 2014.

53.بالراقي تيجاني: "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، العدد8، 2008.

54.بوزيدي عبد الرؤوف، بلال نصيرة: "**أثر نظم المعلومات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية**"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، الوادي، الجزائر، العدد2، 2020.

55.تامر عبد الحميد تسليحات، منذر بركان النمر: " **قياس كفاءة وفعالية النظم المحاسبة في الشركات النفط الكويتية**"، مجلة الدنانير، الجامعة العراقية، العراق، العدد5، 2014.

56.حمد احمد إبراهيم خليل: "**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية وكلية التجارة، مصر،العدد1، 2005.

57.زوهري جليلة: "**أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**"، مجلة الباحث الاقتصادي ، ديسمبر، العدد 4، 2015.

58.سامح محمد رضا رياض احمد:"**دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7،الأردن، العدد 1، 2011.

59.علي محمود الخنشاوي، محسن ناصر الدوسري: "**المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، السعودية، العدد27، 2011.

60.عماد الأغا: "**المحاسبة الإبداعية**"، مجلة مال وأعمل، قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ،الفصل1، العدد2، 2011-2012.

61.ناصر وليد: "**مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، الأردن،2011.

❖الملتقيات :

62.حامد داود الطحلة: "**معايير المحاسبة الدولية**"، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000.

63.حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012.

64.شريفي عمر: "**محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب**"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.

65.صبايحي نوال: "**أثر الإفصاح وفق معايير الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي.

66.عبد العالي محمدي: "**مداخلة بعنوان محافظ الحسابات في تفعيل آليات حكومة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي،2012.

67.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.

68.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.

❖ قوانين ومراسيم والنصوص التشريعية :

69.الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الفقرة أ، 11، مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.

70.الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715.

71.القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11 جوان 2010، المادة 22.

72.المادة 04, 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.

73.مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

74.مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

75.مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

76.مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

77. Naser, K. And M. Pendlebury: **"A Note on the use of Creative Accounting"**. British Accounting Review 24, 1992**.**

78. Amat 0, and Blake J: **"The Ethics of Créative Accounting"**, 2nd Edition. Prentice-Hall New Jersey.

79. Breton G, And Taffler R.J: **"Créative Accounting and Investment Analyste Response"**, Accounting and Business Research.

80. Mulford C & Comiskey, Comiskey E: **"The Financial Numbers Game: Detecting Revsine Enron"**, Journal of auditing and Public, Practices USA, 2002.

قائمة الملاحق

جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر الأكاديمي قسم علوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، يسعدنا أن نضع بين أيديكم استمارة البحث والذي بعنوان : **دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي، دراسة عينة لمجموعة من المهنيين والأساتذة الجامعيين.**

كما نرجو من سيادتكم الإجابة بدقة وموضوعية على الأسئلة، علما أن المعلومات التي تدلون بها ستبقى محفوظة بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي، مع فائق الاحترام والتقدير لمساهمتكم في هاته الدراسة.

من إعداد الطلبة :
- **خيراني عماد الدين.**
- **مخلوف نور الإيمان.**

تحت إشراف الدكتور:
- **طويرات رابح.**

أولا : المعلومات العامة :

- الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة :
- **1- المؤهل العلمي :**

ليسانس : ☐ ماستر : ☐ ماجيستير : ☐ دكتوراه : ☐ أخرى : ☐

- **2- التخصص العلمي :**

محاسبة : ☐ مالية : ☐ تدقيق أو جباية : ☐ أخرى : ☐

- **3- المستوى الوظيفي :**

خبير محاسبي : ☐ محافظ حسابات : ☐ محاسب معتمد : ☐ أستاذ متخصص : ☐

- **4- الخبرة المهنية :**

أقل من 10 سنوات : ☐ من 10 إلى 20 : ☐ اكثر من20: ☐

ثانيا : محاور الاستبيان

المحور الأول : مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يلتزم مدقق الحسابات بتطبيق القانون 10-01 المنظم للمهنة.					
02	يساعد القانون 10-01 مستخدمي تقرير مدقق الحسابات على اتخاذ أحسن القرارات.					
03	يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
04	ترشد وتوجه معايير التدقيق الجزائرية على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي في الجزائر.					
05	يلتزم المدقق الخارجي ويبذل العناية المهنية الواجبة وفق معايير التدقيق العامة.					
06	يحتاج المدقق إلى تكوين مستمر فيما يتعلق بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق.					

المحور الثاني : تأثير عمل المدقق الخارجي في الحد من تحيز القياس المحاسبي.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتأثر القياس المحاسبي بقدرات وخبرات المدقق.					
02	تعدد السياسات المحاسبية المتبعة تؤدي بالمدقق لاستخدام قدراته الشخصية.					
03	يوفر مدقق الحسابات في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.					
04	يتأكد مدقق الحسابات من احترام تطبيق القواعد المحاسبية التي أقرها النظام المالي من طرف المؤسسة.					
05	يتجسد التحيز المحاسبي في القوائم المالية المعدة في فترات التضخم على أساس التكلفة التاريخية.					
06	يتحقق المدقق من عدالة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة.					
07	التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي.					

المحور الثالث : مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يؤدي مدقق الحسابات العناية المهنية اللازمة لتحديد مواطن الغش في القوائم المالية.					
02	يلتزم المدقق بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.					
03	يتأكد مدقق الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.					
04	يتأكد مدقق الحسابات من أن الشركة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة.					
05	على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغيرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.					
06	يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.					

المحور الرابع: دور مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية.					
02	التأكد من نشر الكشوف المالية السنوية للشركة في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة بإتخاذ قراراتهم.					
03	التأكد من أن تكون الكشوف المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.					
04	تتضمن القوائم المالية المدققة معلومات محاسبية تعبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة.					
05	يجب على مدقق الحسابات أن يحدد ما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به.					
06	يقوم المدقق بإجراء عملية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة خلال الفترات السابقة بهدف اتخاذ القرار الأمثل.					

* قائمة بأسماء السادة محكمي الإستبيان *

الرقم	الإســـــم و الـــلـــقـــب	الـــرتـبـــة	الإمضـاء
01	عمر صالح حمي	أستاذ مساعد "أ"	
02	بن صابر عبد الحكيم	أستاذ محاضر "أ"	
03	بوتيارة عنتر	أستاذ محاضر "أ"	
04	عزوني رشيد	أستاذ التعليم العالي "أ"	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,710	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,648	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,750	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,669	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,888	25

Caractérisation de distribution à posteriori pour corrélations appariées[a]

			الكلية
المعايير	Postérieur	Mode	,845
		Moyenne	,826
		Variance	,003
	95% d'intervalle crédible	Limite inférieure	,728
		Limite supérieure	,918
	N		40
التحيز	Postérieur	Mode	,814
		Moyenne	,794
		Variance	,004
	95% d'intervalle crédible	Limite inférieure	,674
		Limite supérieure	,896
	N		40
الغش	Postérieur	Mode	,860
		Moyenne	,842
		Variance	,002
	95% d'intervalle crédible	Limite inférieure	,748
		Limite supérieure	,923
	N		40
الجودة	Postérieur	Mode	,834
		Moyenne	,815
		Variance	,003
	95% d'intervalle crédible	Limite inférieure	,710
		Limite supérieure	,910
	N		40
الكلية	Postérieur	Mode	
		Moyenne	
		Variance	
	95% d'intervalle crédible	Limite inférieure	
		Limite supérieure	
	N		40

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الكلية	,111	40	,200*	,979	40	,647

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المعايير	,159	40	,012	,959	40	,150

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
التحيز	,126	40	,110	,960	40	,169

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الغش	,109	40	,200*	,968	40	,300

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
الجودة	,152	40	,021	,948	40	,064

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	40	3,00	5,00	4,4250	,59431
Q2	40	2,00	5,00	4,1000	,74421
Q3	40	2,00	5,00	4,0750	,85896
Q4	40	2,00	5,00	4,1250	,68641

Q5	40	3,00	5,00	4,3250	,69384
Q6	40	1,00	5,00	4,1500	,89299
Q7	40	1,00	5,00	4,0750	,79703
Q8	40	2,00	5,00	3,8250	,84391
Q9	40	2,00	5,00	4,2750	,81610
Q10	40	2,00	5,00	4,3000	,72324
Q11	40	2,00	5,00	3,7500	,74248
Q12	40	3,00	5,00	4,0500	,67748
Q13	40	2,00	5,00	4,0250	,73336
Q14	40	3,00	5,00	4,2000	,56387
Q15	40	2,00	5,00	4,1000	,70892
Q16	40	3,00	5,00	4,1750	,54948
Q17	40	2,00	5,00	3,9250	,85896
Q18	40	2,00	5,00	4,0750	,72986
Q19	40	2,00	5,00	3,9000	,81019
Q20	40	2,00	5,00	3,8000	,79097
Q21	40	3,00	5,00	4,2250	,47972
Q22	40	2,00	5,00	4,3250	,69384
Q23	40	3,00	5,00	4,3000	,60764
Q24	40	2,00	5,00	4,0500	,71432
Q25	40	2,00	5,00	3,9750	,73336
N valide (liste)	40				

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
التحيز	40	28,3000	3,03146	,47932

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
التحيز	59,042	39	<,001	<,001	28,30000	27,3305

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
الغش	40	24,3750	2,85269	,45105

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
الغش	54,041	39	<,001	<,001	24,37500	23,4627

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
الجودة	40	24,6750	2,49499	,39449

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
الجودة	62,549	39	<,001	<,001	24,67500	23,8771

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne d'erreur standard
الكلية	40	102,5500	9,47588	1,49827

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
الكلية	68,446	39	<,001	<,001	102,55000	99,5195

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): حيراني عماد الدين المولود(ة) بتاريخ: 1997/08/16 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200505321 الصادرة بتاريخ: 2021/10/13 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية: 2022/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور مدقق الحسابات الخارجي في تقرير موضوعية القياس المحاسبي

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

حرر بتاريخ: 2022/06/13

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلمية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): محلوف نور الايمان المولود(ة) بتاريخ: 1999/04/26 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 201459493 الصادرة بتاريخ: 2017/04/24 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علمية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور معايير المحاسبة الدولية في تحرير موضوعية القياس المحاسبي

.....

.....

.....

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

حرر بتاريخ: 2022/06/13

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .
**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الإحاطة بالجوانب النظرية لمدقق الحسابات الخارجي ومهامه والقوانين التي تحكمه، بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي والتحيز المحاسبي بالإضافة الى الغش والتلاعب المحاسبي، كما هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي، من خلال وجهة نظر عينة من المهنيين و الأساتذة الجامعيين المستجوبين حيث تم التطرق في البداية إلى الإجراءات المنهجية للدراسة التي اشتملت على خطوات الدراسة التطبيقية المتمثلة مجتمع الدراسة وتقنية المعاينة، ووصف أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان لجمع المعلومات والعمل على تحليلها لاختبار الفرضيات.

الكلمات المفتاحية :

مدقق الحسابات الخارجي، محافظ الحسابات، خبير محاسبي، القياس المحاسبي، التحيز ، الغش، التلاعب المحاسبي.

Summary of the study:

This study aimed to inform the theoretical aspects of the external auditor and its functions and the laws governing it, in addition to concepts related to accounting measurement and accounting bias in addition to fraud and accounting manipulation, as well as to know the role of the external auditor in promoting the objectivity of accounting measurement, through the point of view of a sample of professionals and university professors The surveyed initially addressed the systematic procedures of the study, which included the applied study steps of the study community and the technique of sampling, and described the study tool of the questionnaire to gather information and work on its analysis to test hypotheses.

Keywords: external accounts auditor, auditor, accounting expert, accounting measurement, bias, fraud, accounting manipulation (creative accounting)

تم وبحمد الله