وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:.....

الميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية - دراسة عينة بعض آراء المهنيين والأكاديميين -

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

إعداد الطالب:

– أيمن مصطفاوي.

تحت إشراف الدكتور:

– إسماعيل سبتي.

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. مليك محمودي	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. إسماعيل سبتي	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
أ. محمد صالح جمعي	أستاذ مساعد أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

نشكر الله سبحانه وتعالى على فضله وتوفيقه لنا ، والقائل في محكم تنزيل

﴿وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ . . . .﴾ الآية رقم: (07) سورة إبراهيم

أتقدم بخالص الشكر الجزيل و العرفان بالجميل و الاحترام و التقدير لمن غمرني بالفضل و اختصني بالنصح

وتفضل علي بقبول الإشراف على رسالة الماستر أستاذي و معلمي الفاضل الأستاذ الدكتور

"سبتي إسماعيل" الذي سهل لي طريق العمل ولم يبخل عليا بنصائحه القيمة ، فوجهني حين الخطأ وشجعني

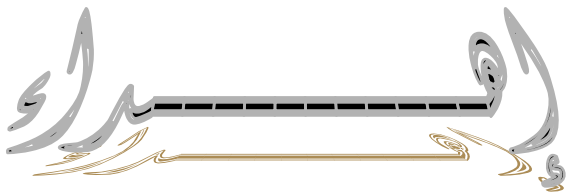
حين الصواب ، فكان قبس الضياء في عتمة البحث وكان نعم الناصح ومنحني الثقة و غرس في نفسي قوة

العزيمة ولم يدخر جهدا ولم يبخل عليا من وقته الثمين

أبقاه الله ذخرا لطلبة العلم و جعل ذلك في ميزان حسناته و أرضاه بما قسم له

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة

وخالص التقدير والاحترام لكل من أعانني من قريب أو من بعيد .



إلى نور البيت ، إلى العظيمة في عطائها ، إلى نور الحياة وبهجتها ،

إلى التي أعطتنا من روحها لتبقى أرواحنا

❁أمـــــي ❁ ﴿حفظها الله﴾

إلى خير الآباء ، إلى من كان عظيما في عطائه ، إلى نور الحياة وبهجتها ،

إلى الذي ضحى من اجلنا بالغالي والنفيس

❁أبـــي ❁ ﴿حفظه الله﴾

إلى الأستاذ الفاضل : **إسماعيل سبتي**

إلى كل أفراد العائلة والأهل والأقارب

إلى كل الزملاء

أيمن مصطفاوي

ملخص:

تعالج هذه المذكرة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، ولقد تم التطرق من خلالها إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي، حيث تم التسليط الضوء فيه على المفاهيم ومعايير وخطوات التدقيق بالإضافة إلى ما تناولته القوانين المنظمة لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر، ومن ثم تم التعرف على المعلومات المالية وخصائصها لتصبح ذات جودة وكذا الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تفعيل تلك الخصائص.

أما في الجانب التطبيقي من المذكرة تم تحليل نتائج الاستبيان الذي وجه لعينة من المهنيين والاكاديميين وتم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة وأن للتدقيق الخارجي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، المعلومات المالية، جودة المعلومات المالية.

Abstract:

This dissertation treats the role of the external thoroughness in enhancing the quality of the financial information. Through this work the theoretical framework of the external thoroughness is tackled, that the light was sheded on the notions, criteria and steps of thoroughness in addition to what the laws that organise the job of the expert and the purser have dealt with in Algeria. Then knowing the financial information and their characteristics in order to be of a quality also the role of the external thoroughness in the application of these characteristics.

The practical part of the dissertation was about the analysis of the questionnaire's results which was addressed to a group of professionals and academics, then all the hypothesis that were seen were approved and that the external thoroughness has a great role in building trust over the financial information.

Key words : The external thoroughness, the financial information, quality of financial information

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال والجداول	
مقدمة	أ–د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	**07**
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق	07
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	10
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق	11
المطلب الرابع: أنواع التدقيق والمدققين	15
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	**22**
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	22
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي	23
المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي	25
المطلب الرابع: خطوات التدقيق الخارجي	29
المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر	**36**
المطلب الأول: تعريف الخبير ومحافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	37
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات الخبير ومحافظ الحسابات	39
المطلب الثالث: حقوق وواجبات الخبير ومحافظ الحسابات	42
المطلب الرابع: معايير التدقيق في الجزائر	46
الفصل الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية	
المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المالية	**54**
المطلب الأول: مفهوم المعلومات المالية	54
المطلب الثاني: تصنيف المعلومات المالية	55
المطلب الثالث: مكونات المعلومات المالية	58

المطلب الرابع: الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية	59
المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية	**61**
المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المالية	61
المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية وفقا لـ FASP	62
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية	67
المطلب الرابع: معايير قياس وتحقق جودة المعلومات المالية	69
المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية	**72**
المطلب الأول: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الملاءمة	72
المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الموثوقية	74
المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية قابلية المقارنة	76
المطلب الرابع: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية القابلية للفهم	76
الفصل الثالث: دراسة عينة بعض آراء المهنيين والأكاديميين	
المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان	**81**
المطلب الأول: عرض الاستبيان	81
المطلب الثاني: تحليل الاستبيان	87
المطلب الثالث: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	88
المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية	**94**
المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج المحاور من الاستبيان	94
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	100
الخاتمة	**107**
قائمة المصادر والمراجع	**110**
الملاحق	**116**

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	09
02	أهداف التدقيق	12
03	الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	19
04	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	24
05	ملخص لمعايير التدقيق الخارجي	29
06	سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر	43
07	إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق	48
08	درجات مقياس لكارت المستعمل والمتوسط المرجح	85
09	توزيع العينة حسب الاستمارات المسترجعة	86
10	معامل الثبات	88
11	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	89
12	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	90
13	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	91
14	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	92
15	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	93
16	مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق	94
17	مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية	96
18	مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية	98
19	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى	101
20	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية	102
21	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة	103

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق	15
02	التقسيم الحديث للتدقيق	21
03	الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية	63
04	معايير تحقق جودة المعلومات المالية	72
05	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب الجنس	89
06	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب العمر	90
07	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي	91
08	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب التخصص العلمي	92
09	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة	93

مقدمة

أولا: تمهيد

مع تعقد بيئة الاعمال وزيادة الحاجة الى معلومات ذات مصداقية للحكم على أداء ونتائج منظمات الاعمال تلعب مهنة التدقيق دورا حيويا في اضفاء صفة المصداقية على المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية، فالمخرجات المحاسبية هي الاساس الذي يعتمد عليه متخذي القرار في تسيير اعمالهم مما زاد حرصهم على ضرورة مصداقية تلك المعلومات وجودتها وهذا ما ادى بهم الى فرض رقابة على تلك المعلومات من خلال تفعيل مهنة التدقيق وتطبيق المعايير المحاسبية وذلك قصد اعداد تقارير مالية سليمة وفعالة.

إن تمتع المعلومات المالية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما يوفره التدقيق الخارجي الذي يمثل ضمان أكبر حول مصداقية هذه المعلومات وهذا في ظل تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، باعتباره كواسطة بين مستخدمي المعلومات المالية والمؤسسة ويقدم تقرير يطلع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة محل التدقيق، وتظهر الحاجة الى التدقيق الخارجي في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، من ثم أصبحت جودة المعلومات المالية تعتمد على مدى تبني هذا النظام لتدقيق الحسابات المستقلة، ومدى التزام المدققين بالأسس النظرية، كما أن تحديد خصائص جودة المعلومات المالية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم التدقيق الخارجي حتى تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات المستخدمين.

ثانيا: إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث في الفكرة الرئيسية التالية :

- إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية؟

وتتفرع عنها الأسئلة الجزئية الآتية:

- ✓ هل يساهم التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية لمختلف مستخدميها؟
- ✓ هل يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة المعلومات المالية ؟
- ✓ هل يساهم التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية ؟

ثالثا: فرضيات البحث

كمحاولة للإجابة على التساؤلات ثم صياغة الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال التقرير النهائي للمدقق.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة المعلومات المالية.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.

رابعا: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في توضيح دور التدقيق الخارجي الذي أصبح يمثل الركيزة الأساسية المعتمد عليها من طرف مستخدمي المعلومات المالية، بالإضافة إلى أن جودة المعلومات المالية باتت تحدد بناءا على تقرير المدقق الخارجي باعتباره طرفا حياديا ومستقلا.

خامسا: أهداف البحث

- تحديد مفهوم التدقيق وأهدافه.
- إبراز المسلك العام لتنفيذ مهمة التدقيق الخارجي.
- التعرف على مفهوم جودة المعلومات المالية وخصائصها النوعية.
- إبراز مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

سادسا: المناهج المتبعة في البحث

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، ذلك أن طبيعته تتطلب ذلك وتم الاعتماد على:

- **المنهج التاريخي:** استخدم في إظهار وتتبع نشأة وتطور التدقيق.
- **المنهج الوصفي التحليلي:** تم الاعتماد عليه في وصف الاطار النظري للتدقيق الخارجي والمعلومات المالية وجودتها، وهذا لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والبحوث العلمية والملتقيات والمقالات المتعلقة بمجال البحث.
- **المنهج القياسي الكمي:** استخدم في الدراسة الميدانية الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة الجامعيين، وبعدها تم تحليل الاستبيان من خلال استخدام برنامج spss24 للتحليل الاحصائي.

سابعا: حدود البحث

- **الحدود المكانية:** شملت ثلاث فئات محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة وأساتذة جامعيين على مستوى ولاية سطيف، برج بوعريريج والمسيلة.
- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة في السنة الجامعية 2020-2021، أما الجانب التطبيقي للدراسة كان خلال شهر مارس، أفريل وماي.

ثامنا : أسباب اختيار البحث:

- ارتباط موضوع الدراسة بمجال التخصص.
- القيمة العلمية للموضوع وتعلقه بالواقع.
- محاولة إبداء مشاركة أكاديمية لرصد الدور الذي أصبح يؤديه التدقيق الخارجي.
- الرغبة في مواصلة البحث في مجال التدقيق .

تاسعا: الدراسات السابقة للبحث:

للإلمام بجوانب البحث تم الاعتماد على مجموعة من المصادر والمراجع المختلفة، اختلفت أهميتها حسب صلتها بالموضوع والأفكار التي تصرحها وأهمها ما يلي:

1- دراسة مالطي سناء: " جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات"- دراسة ميدانية في السياق الجزائري- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق مالي ومحاسبي، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020.

تمحورت إشكالية هذا البحث حول: هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، ومن جملة النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

- يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ضمان الشفافية والمصداقية قصد الوصول لجودة المعلومة المحاسبية بالإضافة الى تضييق فجوة التوقعات.
- لا تؤثر جودة التدقيق الخارجي على كلا من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية.

2- دراسة بولجنيب عادل:" دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية"- دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2،الجزائر، 2014.

حيث تدور اشكالية هذا البحث حول كيف تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ضمان وتحسين جودة المعلومة المالية، ومن بين النتائج التي توصل اليها الباحث:

- توفير الخصائص المحققة لمنفعة المعلومة المالية.

3- دراسة لونيسة محمد أمين:" تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية "- دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

تمحورت اشكالية هذا البحث حول ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية، وأثرها على تحسين جودة المعلومة المالية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه توجد مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالية.

عاشرا: خطة البحث

للإجابة على الاشكاليات المطروحة سابقا تم اتباع خطة تتكون من مقدمة وثلاث فصول وخاتمة، حيث تناول الفصل الاول (الإطار النظري للتدقيق الخارجي)، وتم التطرق في مباحثه الثلاثة إلى: عموميات حول التدقيق، والإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي، والتدقيق الخارجي في الجزائر، أما الفصل الثاني فقد تناول (علاقة التدقيق الخارجي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية)، وتم التطرق في مباحثه الثلاثة إلى: مدخل الى المعلومات المالية، وجودة المعلومات المالية، ودور التدقيق الخارجي في تفعيل الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية، أما الفصل الثالث فقد عنون بـ (دراسة عينة بعض

آراء المهنيين والأكاديميين)، وفي مبحثيه تم التطرق إلى: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان، وتحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية.

إحدى عشرة : صعوبات البحث

كأي بحث علمي، تم مواجهة عدة صعوبات في إعداد هذه المذكرة وأهمها:

- تشعب الموضوع لذا من الصعب الإلمام بكل جوانبه.
- صعوبة تلخيص بعض المعلومات لأهميتها البالغة.
- نقص المراجع فيما يتعلق بجانب موضوع المعلومات المالية.
- تضارب بعض المعطيات باختلاف مصادرها.
- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

المطلب الرابع: أنواع التدقيق والمدققين

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي

المطلب الرابع: خطوات التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

المطلب الأول: تعريف الخبير ومحافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات الخبير ومحافظ الحسابات

المطلب الثالث: حقوق وواجبات الخبير ومحافظ الحسابات

المطلب الرابع: معايير التدقيق في الجزائر

تمهيد:

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، حيث يمثل التدقيق الخارجي الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، وأنه المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية ومن أجل ذلك يعتبر المدقق الخارجي نوع معين من المحاسبين ترتكز مهمته في عملية فحص وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير والخطوات.

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

أدى التغير الحادث في منظمات الأعمال إلى تطور عملية التدقيق منذ بداية نشأتها وحتى يومنا هذا، حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الأعمال أو المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها، ثم تطورت بعد ذلك إلى تسجيل العمليات النقدية وخاصة في الجهات الحكومية وتدقيقها للتأكد من صحتها، وظلت هذه العملية في تطور مستمر على مر العصور.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.

كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية).

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم(البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي)، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية (البنك العام Général Bank) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية، وبالتالي فإنه: (في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة).[1]

[1] التميمي هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2006، ص ص 17-18.

في الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي(Dicksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:

1- اكتشاف الغش والخطأ.

2- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.

3- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

خلال الفترة المذكورة نفسها أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة وأصبحت كما يلي:

1- تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.

2- اكتشاف الغش والخطأ.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابةالداخلية للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية ، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولا.[1]

أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع، وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة Mckesson and Robbins من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

وقد تم التأكد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية، مثل (الجارترد البريطانية والـ Aicpa الأمريكية) إذا جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل و محايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.

أما في الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات، أما في إمارة شرق الأردن فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية لسنة 1944، إذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر، ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا من القدس إلى عمان، بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية مثل مؤسسة (وني مرى وشركائهم)[2]

[1] مرجع نفسه، ص 18.

[2] بوديسة أخليف، شوبار عمار، "دور الأساليب الإحصائية في تحسين عملية التدقيق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018، ص ص 04-05.

أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنجليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروفا عالميا باسم Price Waterhouse Coppe .[1]

ويمكن تلخيص مختلف المراحل التاريخية للتدقيق في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01) : التطور التاريخي للتدقيق.

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، امبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير

[1] مرجع نفسه، ص 05.

			التدقيق.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2003، ص ص 07-08.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف وتذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

التعريف الأول:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association التدقيق بأنه "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[1]

التعريف الثاني:

يمكن تعريف التدقيق من وجهة النظر العملية على أنه "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية".[2]

التعريف الثالث:

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[3]

[1] سريا محمد السيد، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل "، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الاسكندرية، 2007، ص 29.

[2] خالد أمين عبد الله،" علم تدقيق الحسابات- الناحية العملية- "، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص 11.

[3] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 10.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن التدقيق هو علم له قواعد وقوانين ومبادئ ومعايير متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، ويقوم بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية المعلومة.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي:

1- الفحص:

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق:

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3- التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته[1].

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الأهداف التي يريد التدقيق الوصول إليها، بالإضافة إلى الفائدة التي يحققها للأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من نتائجه.

1- أهداف التدقيق:

كما أشرنا سابقا حول التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

[1] المرجع نفسه، ص ص 11-12.

الجدول رقم (02): أهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: بوديسة أخليف، شوبار عمار، مرجع سبق ذكره، ص 10.

يمكن تحديد الأهداف لمجموعتين هما التقليدية والحديثة وكما هو موضح أدناه:

1-1- الأهداف التقليدية: وهي على نوعان رئيسيان هما:

1-1-1- الأهداف الرئيسية وتشمل:

- التحقق من صحة وصدق المعلومات المحاسبية المثبتة في السجلات ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي الفني المحايد الذي يستند على أدلة كافية ومناسبة عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتائج النشاط لفترة زمنية محددة.

1-1-2- الأهداف الفرعية وتشمل:

- اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات المالية من أخطاء وتلاعبات.[1]

[1] القريشي إياد رشيد، " التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا "، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص 13.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات بوضع الضوابط والاجراءات اللازمة والتي تحول دون ذلك.
- اطمئنان مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم للقرارات الاقتصادية المناسبة.
- معاونة السلطات الحكومية بما فيها السلطة المالية وتقديم المعلومات والتقارير المناسبة.

1-2- الأهداف الحديثة : وتشمل النواحي التالية:

- مراقبة خطط الادارة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للأهداف الموضوعة.
- تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق منع التبذير والاسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.[1]

2- أهمية التدقيق:

إن الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عديدة، لذا تبرز أهمية التدقيق المحاسبي في كونه وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

يمكن تلخيص أهم الجهات المهتمة بنتائج التدقيق كما يلي:

2-1- إدارة المؤسسة:

رغم أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل الالتزام كامل بمعايير المحاسبة الوطنية ودون أدنى خروج على المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والقوانين واللوائح السارية الملزمة، إلا أن مجلس إدارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلي مسؤوليته امام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير مدقق الحسابات أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في ادارة أموال الملاك بكفاءة.

2-2- المساهمون:

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم ملاك المؤسسة ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، كما أن تقرير المدقق يمدهم بمعلومات إضافية خاصة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص ص 13- 14.

[2] بوسنة حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص 12.

2-3- المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

2-4- المؤسسات التمويلية والاستثمارية:

تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مدقق الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بل وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المدقق وحجم مكتبه.[1]

2-5- هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدما هاما لتقرير المدقق لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مدقق الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا شبه تشريعيا فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مدقق الحسابات.

2-6- اتحادات ونقابات العمال:

تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل، وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المدقق يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها.[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص ص 12-13.

[2] شريفي عمر،" التنظيم المهني للمراجعة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص ص 13-14.

2-7- الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.[1]

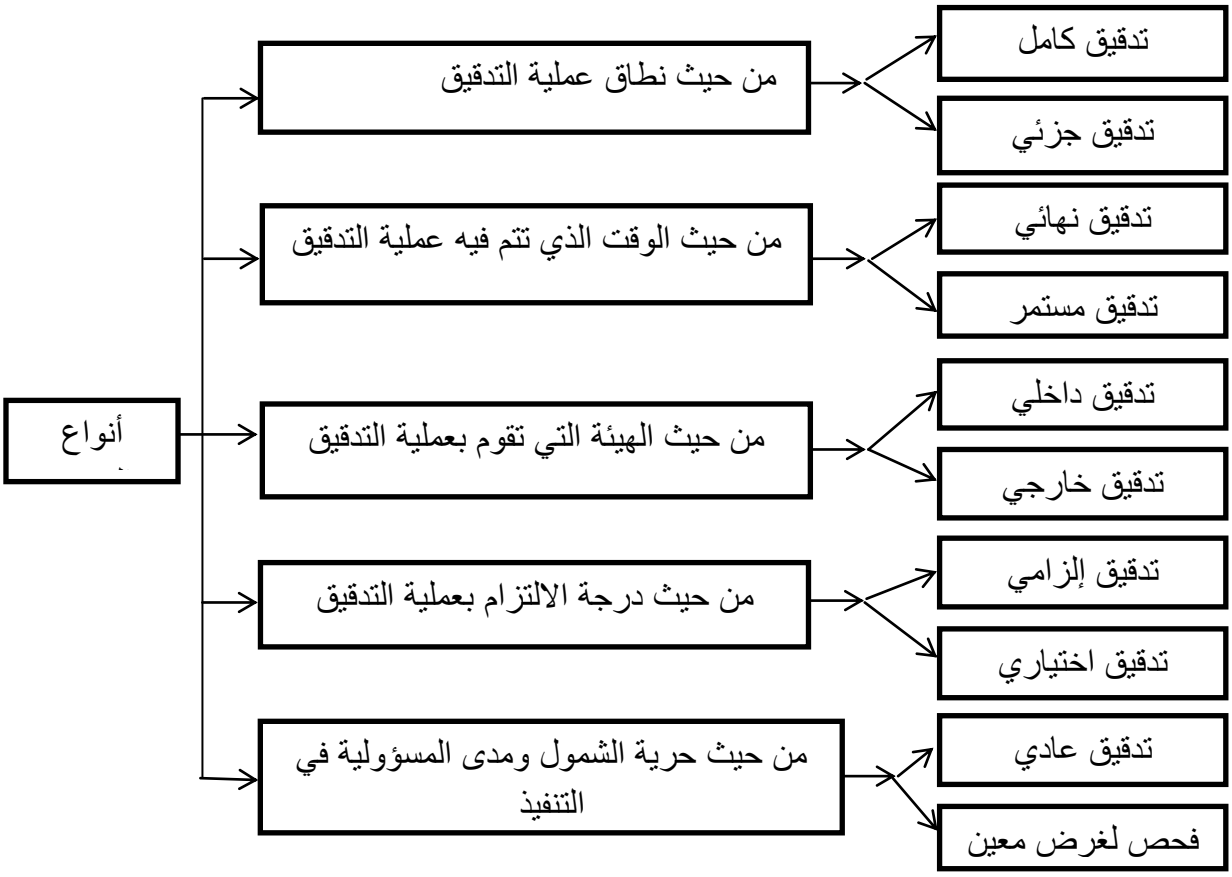
المطلب الرابع: أنواع التدقيق والمدققين.

لاشك ان للتدقيق أنواع مختلفة، كما أن القائم بالتدقيق يختلف حسب موضعه في القيام بعملية التدقيق.

1- أنواع التدقيق:

يقسم التدقيق إلى انواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع واحدة وبوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب الزوايا المختلفة وفق ما يوضحه الشكل أدناه:

شكل رقم (01): أنواع التدقيق.



المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى: خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية-"، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

[1] المرجع نفسه، ص 14.

فمن خلال قراءتنا لهذا المخطط يمكن إيضاح تعريفات لأنواع التدقيق كالآتي:

1-1- التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق إلى نوعين هما:

1-1-1- التدقيق الكامل:

هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا (Detailed Audit) أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد.

قد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختباري (Test Check Audit) نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول ان يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات، وإن اتباع أسلوب العينة والاختبارات في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها، وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط، ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.

1-1-2- التدقيق الجزئي:

هنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.

من المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.[1]

1-2- من حيث وقت عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق إلى نوعين هما:

[1] عواج هدى، " دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص 09.

1-2-1- التدقيق النهائي:

يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.

يمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يعاب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها.
- قد يؤدي إلى تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة (قانونا) لأنه يستغرق وقتا طويلا.
- قد يؤدي إلى التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة إنجاز العمل.
- قد يؤدي إلى ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.
- قد يؤدي إلى توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

يطلق على هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر على فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.[1]

1-2-2- التدقيق المستمر:

هنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى.
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة أيضا.

لكن بالرغم من هذه المزايا يعاب على التدقيق المستمر ما يلي:[2]

---

[1] ولد أحمد يورة يعقوب ولد الشيخ محمد، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015، ص35.

[2] خالد أمين عبد الله،" علم التدقيق الحسابات- الناحية النظرية-"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص34.

- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات، وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها، او أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ التدقيق.
- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المنشأة.
- احتمال سهو المدقق عن اتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له، لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة.
- احتمال نشوء صلات تعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش او خطا في دفاتر المشروع، أو عند كتابته للتقرير.
- احتمال تحول عملية التدقيق المستمرة هذه إلى عمل روتيني ألي رتيب، على أن المدقق يستطيع تفادي هذا بإدخال التعديلات في برنامج التدقيق الذي يجب أن يتصف بالمرونة.[1]

1-3- من حيث القائم بالتدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق إلى نوعين وهما:

1-3-1- التدقيق الداخلي:

يقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أصول وأموال المنشأة ، وتحقيق أهدافها مع تحقيق أكبر كفاية إدارية وانتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

1-3-2- التدقيق الخارجي:

غرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل Independent audit.[2]

[1] المرجع نفسه، ص ص 34-35.

[2] مالكي حنان، حوالي كنزة، "دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2019، ص 40.

يمكن إيضاح أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الجدول التالي:

جدول رقم (03) الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

أوجه الاختلاف	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1- من حيث الهدف	إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة البيانات والقوائم المالية وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة محددة، وإصدار التقرير النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين (الملاك والأطراف الخارجية الأخرى).	التحقق من تطابق السياسات والاجراءات مع ما هو مخطط لها ، وان نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، لتحقيق أهداف الإدارة، وتزويدها بالمعلومات المستمرة.
2- القائم بالتدقيق	يقوم به شخص مهني مستقل محايد من خارج المشروع، يتم تعيينه بواسطة الملاك، أو أعضاء مجلس الادارة.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- من حيث الاستقلال	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	غير مستقل، حيث يخضع جهاز التدقيق الداخلي إلى ضغوط مادية وأدبية باعتبارهم موظفين بالمنشاة، ولا يتمتعون بالحياد والاستقلال في الرأي.
4- من حيث المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ولذلك يقدم تقريره عن نتائج الفحص، ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الادارة، ولذلك يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الادارية العليا.
5- من حيث نطاق العمل	يحدد ذلك كتاب التعيين ومعايير التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق العمل، ولذلك يتحدد هذا النطاق وفقا للمسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي.
6- من حيث توقيت الأداء	يتم أداء الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون على فترات منتظمة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: الشحنة رزق أبوزيد،" تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية "، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص 47.

1-4- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق إلى نوعين هما:

1-4-1- التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.

في ضوء هذا التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب ان توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود.[1]

1-4-2- التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، فهو تدقيق اختياري طالما أن المنشأة لا تخضع لقانون يلزمها بتدقيق قوائمها المالية، وفي هذه الحالة يكون التدقيق بناءا على رغبة ملاك المنشأة، لما يعود عليهم من فائدة من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء.[2]

1-5- من حيث درجة الشمول ومدى مسؤولية التنفيذ:

ينقسم التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى مسؤولية التنفيذ إلى نوعين هما:

1-5-1- التدقيق العادي:

هو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

1-5-2- الفحص لغرض معين:

يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن الحقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.[3]

---

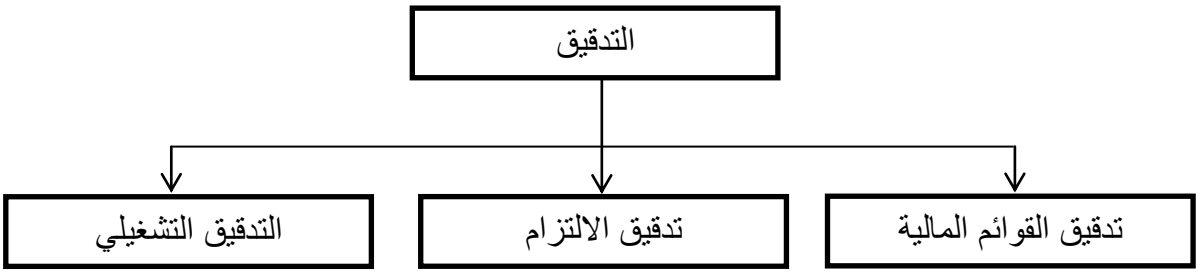
[1] ولد أحمد يورة يعقوب ولد الشيخ محمد، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[2] الشحنة رزق أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[3] مالكي حنان، حوالي كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا أن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم : (02) التقسيم الحديث للتدقيق:



المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى :التميمي هادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

من خلال الشكل أعلاه نقصد بالأنواع التي جاء بها التقسيم الحديث كما يلي:

- تدقيق القوائم المالية هو فحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تعرض عدالة القوائم المالية طبقا لمعايير مقررة، هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحايد مؤهل ومتدرب علميا وعمليا.
- تدقيق الالتزام هو عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى.
- التدقيق التشغيلي هو فحص كافة او بعض أجزاء من الاجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل.

2- أنواع المدققين:

لاشك ان هناك انواع عديدة من المدققين، إلا أنه يمكن تصنيف ثلاث أنواع من حيث الأكثر شيوعا واستخداما وهي:

2-1- المدقق الخارجي:

يطلق عليه أحيانا "المحاسب القانوني" أو "مراقب الحسابات" وهو طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بتدقيق القوائم المالية التاريخية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية، ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة، وبالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للشركة، فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام تدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي لنفس الشركة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في منشأة (مكتب) تدقيق وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة ان يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز.[1]

[1] الصحن عبد الفتاح محمد، عبيد حسن أحمد، وآخرون ،" أسس المراجعة الخارجية "، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص ص 22-23.

2-2- المدقق الداخلي:

هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛ إذ أن جمع المؤسسات (المؤسسات الكبيرة) تقوم بإيجاد (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الادارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.[1]

2-3- المدقق الحكومي:

هو مدقق يقوم بإجراءات تدقيق القوائم المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات ومؤسسات القطاع العام وغيرها، فالمدقق الحكومي يقوم في الواقع بتدقيق الأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الاموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب، فنظرا لأن سلطات الانفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على التدقيق الإجرائي.[2]

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي.

يعد التدقيق الخارجي ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المستفيدة منه ويطلق عليه بتدقيق الحسابات المستقلة أو المحايدة، حيث يتمسك المدقق بمجموعة من الإرشادات الصادرة عن هيئات مختصة بالإضافة إلى منهجية تعتبر طريق الوصول إلى إثبات صحة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

المطلب الاول: تعريف التدقيق الخارجي.

للتدقيق الخارجي عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الأول:

هو العملية التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك).[3]

---

[1] مني أمحمد الجودي، " دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 27.

[2] ولد أحمد يورة يعقوب ولد الشيخ محمد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] بن كشيدة زوبنة، غربي حليمة، " دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص ص 08-09.

التعريف الثاني:

هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.[1]

التعريف الثالث:

هو ذلك الرأي الفني المحايد والمعبر عنه بتقرير يقدم إلى الأطراف أو المتعاملين المختلفين مع المؤسسة بناء على عمل منظم ومدروس يقوم بتفحص ومراقبة لجميع المعلومات والبيانات المستخلصة في القوائم المالية وإعطاء رأي فني محايد يساعد هؤلاء المتعاملين في التأكد من مدى مصداقية المعلومات والبيانات المحاسبية.[2]

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها مدقق خارجي مستقل وحيادي وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدماته فيقوم بفحص الأنظمة والبيانات والمستندات فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

1- التدقيق القانوني (Audit légal):

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

2- 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.

3- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):

هي تدقيق يقوم به محترف بطلب من المحكمة.[3]

إن لأنواع التدقيق الخارجي (القانوني، التعاقدي، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

---

[1] شاشور مختارية، " تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص 13.

[2] محمودي عبد السلام،" دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص 07.

[3] بوزيدي عبد الرؤوف، بلال نصيرة، "أثر نظم المعلومات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 02، الوادي، الجزائر، 2020، ص 94.

جدول رقم (04): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم مؤشرات بالأرقام
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
7- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9- إخبار وكيل الجمهورية بأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير ملزم
10- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهنة	بحسب النتائج مبدئيا
11- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

12- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13- الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: بوتين محمد،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 28.

المطلب الثالث: 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:[1]

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:

1-1- التأهيل العلمي والعملي:[2]

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

[1] 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، ص 14.

[2] بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص23.

ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة قبل البدء في مزاولة مهنة التدقيق.[1]

1-2- استقلال (حياد) المدقق:

يجب على المدقق أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع مراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيزا خلال تنفيذ عملية التدقيق بحيث يكون:

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق دون تدخل الإدارة في أي تعديل على هذا البرنامج.
- 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 يعد السبب الرئيسي في وجود الحاجة لخدمات التدقيق، ويؤكد البعض على ذلك باعتبار أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق استقلاله.

1-3- 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.[2]

[1] بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

[2] الشحنة رزق أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 123-125.

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 العمل المكلف به.[1]

2- معايير العمل الميداني:

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

2-1- 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 ان 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.

2-2- الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل:

تبرز أهمية هذا المعيار من معايير العمل الميداني في أنه يساعد المدقق على تحديد طبيعة و توقيت ونطاق اختبارات التدقيق 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.

2-3- 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 المدقق 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.[2]

[1] المرجع نفسه، ص 125.

[2] الصحن عبد الفتاح محمد، عبيد حسن احمد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

3- معايير إعداد التقرير:

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

3-1- إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ محاسبية 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.

3-2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني هذا المعيار ضرورة ان 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.

3-3- الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق بتقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق 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.

3-4- 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.[1]

[1] 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.

الجدول التالي يلخص تلك المعايير كما يلي:

الجدول رقم (05): ملخص لمعايير التدقيق الخارجي.

1- المعايير العامة
- يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي كمدققين. - يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق. - يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة التدقيق وإعداد التقرير.
2- معايير العمل الميداني
- يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين. - يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق. - الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.
3- معايير إعداد التقرير
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. - يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترات السابقة. - تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من معلومات مالم يشير التقرير إلى خلاف ذلك. - يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية، كوحدة واحدة أو قد يمتنع المدقق عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى: جعارة أسامة عمر،" أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، الأردن، 2014، ص 24.

المطلب الرابع: خطوات التدقيق الخارجي:

هناك أربعة خطوات أساسية يجب على المدقق أن ينتهجها أثناء تأدية مهمته وهي: المرحلة التمهيدية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، اختبار القيم أو المراقبة المباشرة للحسابات السنوية، أعمال نهاية مهمة التدقيق وإعداد التقارير.

1- المرحلة التمهيدية:

تعتبر هذه الخطوة مهمة وخاصة في التدقيق الأولي، أما فيما يخص عمليات التدقيق اللاحقة (التدقيقات المتكررة) فيجب على المدقق تحيين جميع المعلومات الخاصة في المؤسسة حتى يمكنه ذلك من تقييم التطور الحاصل فيها.

1-1- قبول المهمة:

يستند قبول المهمة بالنسبة للمدقق إلى خمسة عناصر أساسية :

- يجب أن لا تؤثر هذه المهمة على استقلالية المدقق.
- يجب أن تتوفر في المدقق الكفاءة المهنية لتأدية مهمته وبعناية لازمة.
- تخصيص الوقت و المستخدمين اللازمين لمهمة التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق لمعرفة الأسباب التي جعلته لا يقوم بتجديد العقد مرة أخرى.
- قياس المخاطر المهمة الموجودة في المؤسسة

في هذه المرحلة يقوم المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات وفي أقل وقت ممكن ليستطيع أن يقرر هل مهمته في هذا الكيان (المؤسسة محل التدقيق) قابلة للتحقيق أم لا؟ وذلك من ناحية الوقت(المواعيد) أو من ناحية الإمكانيات، وطبقا للمعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، فإنه على المدقق سواء في إطار مهمة تعاقدية او قانونية أن يتأكد قبل قبول المهمة من توفر الشروط المسبقة لعملية التدقيق والمتمثلة في: المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكين وهدف قوائمه المالية، الإدارة تعترف ، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للقوائم المالية، وجود نظام للمراقبة الداخلية الفعال، يجب أن لا تضع المؤسسة أي حدود أو قيود على الفحوص و المراقبات المؤداة و الضرورية للقيام بهذه المهمة.

1-2- في المعرفة الشاملة للكيان (المؤسسة محل التحقيق):

وفي هذه المرحلة المدقق يقوم بجمع المعلومات العامة حول المؤسسة والمحيط الذي تنشط فيه، حيث تشكل هذه المعلومات أولى عناصر الملف الدائم ونوجز هذه المعلومات في النقاط الرئيسية التالية:

- **التعريف بالمؤسسة:** (التسمية، المقر الاجتماعي، رقم السجل التجاري، الطبيعة القانونية، تاريخ التأسيس، موضوع النشاط وطبيعته، القانون الأساسي، راس المال).
- **التطور التاريخي للمؤسسة خلال خمس سنوات الأخيرة:** (تطور راس المال، تطور رقم الأعمال، تطور الإنتاج، التغيرات التي طرأت على المؤسسة من حيث المسيرين القائمين على إعداد القوائم المالية ومن حيث الطبيعة القانونية).[1]

[1] حميدي أحمد سعيد، "مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020، ص 21.

- **معرفة الجانب المحاسبي للمؤسسة:** وذلك بمعرفة نظام المعلومات المحاسبي وكذلك معرفة الطرق المحاسبية، البرمجيات المطبقة في ذلك، حجم العمليات المحاسبية فمثلا بالنسبة للمشتريات معرفة حجم الفواتير الشهرية وعدد الموردين وطرق التسديد وعدد عمال مصلحة المشتريات.
- **وضعية المؤسسة في النشاط الاقتصادي:** حيث يقيم المدقق وضعية المؤسسة في القطاع الذي تنشط فيه مقارنة مع المؤسسات الأخرى مثلا من حيث المردودية، رقم الأعمال، حجم المؤسسة، كما يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بهذا النشاط كالقوانين والتشريعات والأسعار، والتعرف أيضا على وضعية المؤسسة من حيث المنافسة مع مثيلاتها في القطاع.
- **المستخدمين:** يقوم المدقق بجمع معلومات دقيقة على كافة مستخدمي المؤسسة لتقييمهم والوقوف على مدى كفاءتهم وقدراتهم الدينية.
- **الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** حيث يجب على المدقق دراسة هذا الهيكل لمعرفة المستخدمين الذين يجب الاتصال بهم عن تدخلاته في نطاق معين أو في مصلحة معينة، ولمعرفة أيضا مدى تنظيم المؤسسة.
- **المشاكل الخاصة بالتموين:** يجب على المدقق أن يقوم بتحقيق سريع حول تموين المؤسسة بالبضائع أو المواد الأولية وخاصة فيما يتعلق بالموردين (عددهم، علاقتهم مع المؤسسة، كيف تم اختيارهم أحسن عرض أو اقل عرض).
- **المشاكل الخاصة بالتخزين:** يجب على المدقق أن يقف على جميع المخاطر التي تؤثر على وجود المخزونات وتهدد المحافظة عليها، وذلك لمعرفة كل الاختلالات الممكنة الحدوث.
- **دراسة القدرات الإنتاجية والوسائل المستخدمة في الاستغلال.**
- **الزبائن وتطور الحسابات المتعلقة بهم:** يجب على المدقق معرفة رقم الأعمال الخاص بخمس سنوات الأخيرة وتطور كمية الإنتاج، تطور الأسعار والهوامش، تطور النتيجة كذلك لخمس سنوات الأخيرة، حيث من خلال جمع هذه المعلومات يمكن للمدقق أن يكون فكرة عن مستقبل المؤسسة.
- أهم الاتفاقيات والعقود المبرمة للوصول في النهاية والتأكد من أنها تمت بشفافية وفقا للقوانين المعمول بها.
- معرفة جميع الالتزامات الضريبية الخاضعة لها هذه المؤسسة بما في ذلك الامتيازات الممنوحة.
- **معرفة الجانب المالي:** دراسة التوازنات المالية ونسب الهيكل المالي : رأس المال العامل، نسب السيولة، نسب الدوران، المردودية.[1]

[1] المرجع نفسه، ص ص 21-22.

1-3- توجيه وتخطيط عملية الدقيق:

1-3-1- مخطط المهمة أو برنامج العمل:

هو عبارة عن مجموع المعلومات التي قام المدقق بجمعها والتي يقوم بوضعها في ملف دائم، ولكنها تنظم في شكل مخطط لتوجيه عملية التدقيق، وعادة ما يتضمن مخطط العمل النقاط التالية:

- **تقديم المؤسسة:** التسمية، الهيكلة، النشاط، رأس المال، المقر الاجتماعي.
- **الأرقام الجوهرية أو المعتبرة:** المقارنة مع المنافسين ، الموازنات، عتبة الاعتبارية عتبة الدلالة.
- **المعلومات المحاسبية:** خصائص نظام المعلومات المحاسبي، المبادئ المحاسبية.
- **التعريف بالمهمة:** مهمة قانونية أو تعاقدية، في حالة التدقيق المشترك يجب ذكر المدققين الأخرين وكيفية توزيع المهام بينهم.
- مخاطر التدقيق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية
- إعداد التقارير.

1-3-2- جدول زمني مفصل للمهمة:

إن المعرفة الشاملة للمؤسسة محل التدقيق تسمح بتحضير جدول زمني مفصل لتأدية المهمة والذي يجب أن يكون متضمنا لما يلي:

- تقييم الوقت الكافي للقيام بالمهمة.
- توزيع هذا الوقت على فريق المهمة القائم بعملية التدقيق حسب درجة التعقيد لهذا العمل المنجز.
- تقييم تكلفة هذا الوقت.

1-3-3- رسالة المهمة:

بعد إعداد كل هذا يجب على المدقق أن يؤكد كتابيا كل العناصر المتعلقة بمهمته؛ وذلك فيما يسمى برسالة المهمة، والتي يتم تأكيدها من طرف الكيان (المؤسسة محل التدقيق)؛ إما بالإمضاء على هذه الرسالة او بإعداد رسالة قبول لهذه المهمة تكون ممضاة من طرف المسؤول المعني.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية لانطلاق عمل المدقق، فهو المحدد الرئيسي للعمليات التي تخضع للاختبار والفحص.

2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة لحماية الذمة المالية لها والمحافظة على أصولها، فهذا النظام يهدف إلى: ضمان احترام القوانين المطبقة، والتعليمات الإدارية، ونشر المعلومة الصادقة، وتحسين اداء المؤسسة.[1]

[1] المرجع نفسه، ص ص 22-23.

2-2- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك خمس خطوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

2-2-1- جمع الإجراءات:

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل حسب النظرية العامة للنظم، فهو يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها بالمؤسسة، وكل نظام جزئي يجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى، فوجب على المدقق جمع الإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصاتها (المكتوبة وغير المكتوبة)، وكمثال على ذلك أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكنه استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية.

2-2-2- اختبارات الفهم:

في هذه الخطوة يحاول المدقق الخارجي من فهم النظام المتبع والتأكد منه، وذلك عن طريق القيام باختبارات الفهم والتطابق للتأكد من أنه قد فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا.

2-2-3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين (جمع الإجراءات، اختبارات الفهم)، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة أي: ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ونقاط الضعف أي: عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير. تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلفة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما بـ: "نعم" أي إيجابي أو بـ: "لا" أي سلبي التي تمكن المدقق في نهايتها من تحديد نقاط قوة وضعف النظام من خلال التصور.

2-2-4- اختبارات الاستمرارية:

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة في كل مكان.

2-2-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل[1] إليها في التقييم الأولي لهذا النظام، وبالتالي تتضح معالم الخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص

[1] براهمي زينب،" أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص ص 22-23.

التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه والعكس، إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة وغير فعالة فحتما يشك المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته.

يمكن حصر نتائج المرحلة فيما يلي:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر.
- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.
- إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق.

هكذا يتم التقارب بين المؤسسة والمدقق بشكل صحيح وديناميكي، يؤدي إلى إعداد خطة بحث متوازنة وفعالة تجنب المدقق تضييع الوقت والتخفيض من تكاليف مهمة التدقيق[1].

3- اختبار القيم أو مراقبة الحسابات:

معناه اختبار قيم حسابات يتطلب مقارنة مبالغ الحسابات السنوية بمختلف أدلة الإثبات (العناصر المقنعة) التي تثبت صحتها : مثلا يقوم المدقق بفحص الوثائق المحاسبية لإثبات صحة مبالغ الحسابات كالفواتير والعقود الموثقة (الموثق)، سندات الطلبيات، سندات التسليم، والاستلام، كشف الحساب البنكي، كشف الاجور وغير ذلك.

وبالتالي فان اختبار القيم هو عبارة عن مراقبة الحسابات مباشرة لتبرير أرقام ومبالغ الحسابات بالوثائق المحاسبية أو بأي أدلة إثبات أخرى.

لا توجد معايير معينة تحدد كمية الرقابة المباشرة التي يجب على المدقق القيام بها على الحسابات السنوية، ولكن يمكن أن نعتمد في ذلك على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية والتي تحدد هذه الكمية، بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام العينة العشوائية والأهمية النسبية.

4- أعمال نهاية المهمة وتقرير المدقق:

إن المدقق ينهي عمله بمجموعة من الاعمال والتقارير والتي نوضحها كالآتي:

4-1- أعمال نهاية المهمة: تركز على:

- فحص مجموع الحسابات السنوية.
- **الاحداث اللاحقة:** مثل زبون مشكوك فيه (تعديل) قبل إقفال الحسابات السنوية، أو أضرار أو حوادث تعرضت لها المؤسسة (لا يوجد تعديل بل يجب تقديم معلومات على هذه الحوادث).
- **رسالة التأكيد:** تقدمها الادارة للمدقق لتستخدم كأدلة إثبات.[2]

[1] المرجع نفسه، ص 23.

[2] حميدي احمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

4-2- تقرير المدقق:

تستهدف عملية التدقيق إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءا على ما يقوم به مدقق الحسابات من فحوص واختبارات.

4-2-1- تعريف التقرير:

هو ختام عملية التدقيق والذي يقصد به بلورة لرأي مدقق الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، فالتقرير الذي يعده المدقق يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق.

4-2-2- أنواع التقارير:

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد:

- **من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى:** تقارير عامة، تقارير خاصة.
- **من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى:** تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى:** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي.
- **حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى:** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي:

4-2-2-1- التقرير النظيف:

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على ادلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.[1]

4-2-2-2- التقرير التحفظي:[2]

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات

[1] بوخالفة وسيلة، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013،ص ص12-13.

[2] جلول محمد البشير، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 31.

تمثل اعتراضاته او انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرز ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

4-2-2-3- التقرير السالب:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب أمرا نادرا الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4-2-2-4- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من ادارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضات.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.
- غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.[1]

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر.

يعد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من بين المهنيين الممارسين لمهنة التدقيق، لذا فإن هذا المبحث يوضح مختلف الجوانب لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر بالإضافة إلى جميع إصدارات المعايير التدقيق الجزائرية التي تعد بمثابة إرشادات لهذه المهن.

[1] المرجع نفسه، ص 31.

المطلب الأول: تعريف الخبير ومحافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

يتضح تعريف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والشروط اللازمة لممارسة المهنة من خلال ما يلي:

1- تعريف الخبير المحاسب:

حسب المادة 18 من القانون 10-01 فإنه: "يعد خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".

2- تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 فإنه: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

يعرف **محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري:** "هو الشخص تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق محافظ الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[2]

3- شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

أشارت كل من المادة 6 و 8 والمواد من 46 إلى 54 من القانون 10-01 إلى مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وتتمثل هاته الشروط فيما يلي:

3-1- الشروط المتعلقة بالشخص الطبيعي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:[3]

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 29 جوان 2010، القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 18-22،ص ص 06-07.

[2] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، المادة 715 مكرر 4، ص ص 267-268.

[3] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 8، ص05.

- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ان يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترف بمعادلتها.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او 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 وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 وهي:

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".[1]

3-2- الشروط المتعلقة بالشخص المعنوي:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة او التجمعات لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.
- تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.
- أن يكون الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول من جنسية جزائرية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة او غير مباشرة بالمهنة.
- عندما يختار الخبراء المحاسبون او محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية يجب ان يكون ثلاثة أرباع (4/3) الشركاء مسجلين في الجدول المصف الوطني والغرفة الوطنية والربع المتبقي من الشركاء غير المسجلين وغير المعتمدين يكونون من حاملي الشهادات العليا ومن جنسية جزائرية.[2]

[1] المرجع نفسه، المواد 6-8، ص 05.

[2] المرجع نفسه، المواد من 46 إلى 52، ص09.

- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول.
- لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة في أكثر من شركة أو تجمع.[1]

ولحصول هاته الشركات على الاعتماد زيادة على ذلك ان تتوفر فيها الشروط الاتية:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد او أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص او تجمع مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب او بمهنة محافظ الحسابات يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.[2]

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات الخبير ومحافظ الحسابات.

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

1- مهام الخبير المحاسب:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات.
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- مهام ظرفية أو مؤقتة.
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الادارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

2- مهام محافظ الحسابات:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.[3]

---

[1] المرجع نفسه، المواد 53-54، ص 10.

[2] المرجع نفسه، المادة51، ص 09.

[3] المرجع نفسه، المواد 18-19-20 - 23، ص ص 06-07.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة 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.
- 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.[1]

3- مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

3-1- المسؤولية المدنية:[2]

- يعد الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية

[1] المرجع نفسه، المواد من 23 إلى 25، ص 07.

[2] المرجع نفسه، المواد 60-61، ص 10.

عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

3-2- المسؤولية الجزائية:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائرية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.[1]

تتمثل العقوبات الجزائية التي يتحملها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وفقا للقانون 10-01 والقانون التجاري الجزائري كما يلي:

- يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6)أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.[2]
- حسب المادة 825 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين محافظ الحسابات الذي منح عمدا أو وافق على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة.
- حسب المادة 829 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.
- حسب المادة 830 من القانون التجاري يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل محافظ للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.[3]

3-3-المسؤولية التأديبية:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار
- التوبيخ[4]

---

[1] المرجع نفسه، المادة62، ص10.

[2] المرجع نفسه، المادة 73، ص12.

[3] الأمر رقم 75-59، مرجع سبق ذكره، المواد 825-829-830، ص ص 344-346.

[4] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص10.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
- الشطب من الجدول

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[1]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات الخبير ومحافظ الحسابات

يتمتع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق كما يلتزمون بعدة واجبات وهذا ما سيتم إبرازه خلال هذا المطلب بالإضافة إلى كيفيات تعيينهم.

1- حقوق الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- حق طلب توضيحات ومعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- حق الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- حق طلب كشف حسابات كل (6)أشهر على الأقل من طرف القائمين على الادارة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- حق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته.
- حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية.
- حق مناقشة اقتراح عزله.
- حق تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به.[2]
- حق الخبير المحاسب في الأتعاب والتي تحدد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة المعنية.
- حق محافظ الحسابات في الأتعاب والتي تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء[3]

---

[1] المرجع نفسه، المادة 63، ص 10.

[2] عمر علي عبد الصمد، "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2018، ص ص 268-269.

[3] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 21-37، ص ص 07-08.

الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الجدير بالذكر ان تحديد أتعاب محافظ الحسابات في السابق كان يحسب على أساس سلم Barème)، حسب القرار المؤرخ في 6-12-2006 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 7-9-1994 والمتعلق بسلم الأتعاب لمحافظي الحسابات كما يلي:

الجدول رقم (06) :سلم أتعاب محافظ الحسابات في الجزائر:

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	**العدد العادي لساعات العمل**	**الأتعاب حسب كلم / دج**
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من80إلى أقل من120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من240إلى أقل من340	من120إلى أقل من170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من340إلى أقل من460	من170إلى أقل من230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من460إلى أقل من600	من230إلى أقل من300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من600إلى أقل من760	من 300 إلى أقل من 380
من1600إلى أقل من 3200 مليون دج	من760إلى أقل من1030	من 380 إلى أقل من 515
من3200إلى أقل من6400 مليون دج	من1030إلى أقل من1400	من 515 إلى أقل من 700
من6400إلى أقل من12800 مليون دج	من1400إلى أقل من1800	من 700 إلى أقل من 900
من12800إلى أقل من25600 مليون دج	من1800إلى أقل من2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 600.25 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 02% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 500.4 ساعة	حد أقصى 250.2

المصدر: عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 271.

2- واجبات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

- ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق الخارجي المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق.
- الالتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، إحترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية).
- تحديد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يجب على الخبير المحاسب إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.
- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهدة محافظ الحسابات.
- إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه.
- يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موصى عليها.
- حضور الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره.
- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات.
- يجب على مدققي الحسابات ان يتلقوا وينظموا تربصات وتدريب مهني (نظري وتطبيقي) لفائدة مدققي الحسابات المتمرنين أو المتربصين تتكفل بها المنظمات المهنية المعنية ومنحهم أجرة.
- دفع مختلف الاشتراكات لدى الهيئات التي ينتمون إليها (كل حسب الهيئة التي ينتمي إليها) نظير تسجيلهم بجداول هذه الأخيرة.[1]

3- كيفيات تعيين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

تختلف كيفيات تعيين الخبير المحاسب عن محافظ الحسابات والتي تتمثل في:

3-1- بالنسبة للخبير المحاسب:

تعتبر مهمته تعاقدية وظرفية (مؤقتة) حسب ما جاء في المادة 20 من القانون10-01، حيث يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.[2]

3-2- بالنسبة لمحافظ الحسابات:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة بمجموعة من الخطوات وفي حالة فشل تعيينه يعين عن طريق المحكمة وذلك من خلال ما يلي:

[1] المرجع نفسه، ص 269.

[2] المرجع نفسه، ص 263.

3-2-1- التعيين عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة:

- إعداد دفتر الشروط من طرف مجلس الإدارة أو الهيئة المسيرة في أجل أقصاه شهر واحد بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات يتضمن:
  - ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها داخل الوطن وخارجها.
  - ✓ ملخص عن المعاينات والملاحظات والتحفظات التي أبداها محافظو الحسابات عن حسابات الدورات السابقة.
  - ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
  - ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
  - ✓ نموذج من رسالة الترشح.
  - ✓ نموذج من التصريح الشرفي عن الاستقلالية تجاه الكيان.
  - ✓ نموذج من التصريح الشرفي عن عدم وجود مانع لممارسة المهنة.
  - ✓ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.
- تقديم العروض التقنية والمالية من طرف المتعهدون المهنيون :
  - ✓ **العرض التقني:**
    - كل الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
    - رسالة الترشح.
    - تصريح شرفي يبين الوضعية الاستقلالية للمتعهد المعني.
    - تصريح شرفي بعدم وجود مانع قانوني يحول دون ممارسة المهنة.
    - المؤهلات والإمكانيات المهنية والفنية.
  - ✓ **العرض المالي:**
    - الأتعاب المناسبة للمهمة خلال العهدة (3) سنوات والتي يجب أن تتوافق مع الآجال والوسائل التي يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة. [1]
- تشكيل لجنة تقييم العروض مهمتها:
  - ✓ دراسة وتقييم العروض المقدمة.
  - ✓ ترتيبها ترتيبا تنازليا.
  - ✓ تقديم نتائج التقييم للجمعية العامة للفصل في تعيين محافظ الحسابات.[2]

[1] سبتي اسماعيل، "مطبوعة موجهة لطلبة الماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،الجزائر،2017، ص ص 20-22.

[2] المرجع نفسه، ص 26.

- **قرار الجمعية العامة:**
  - ✓ التوفيق في الاختيار.
  - ✓ فشل المشاورات في تعيين محافظ حسابات.[1]

3-2-2- التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4: "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة محافظي الحسابات، أو في حالة وجود مانع او رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلهم على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار ، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ ،أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة".[2]

المطلب الرابع: معايير التدقيق في الجزائر.

تحاول الجزائر تحسين التدقيق الخارجي وتكييفه مع البيئة الدولية من خلال سن القوانين المحلية التي تنظم المهنة من أهمها قانون 10-01 وإصدار مجموعة من المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق عدة إصدارات تتمثل في:

1- الإصدار الاولي للمعايير الجزائرية للتدقيق:

جاء المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة حاملا لأربعة معايير جزائرية للتدقيق؛ تتمثل في:

- **المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210:** اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق NAA505:** التأكيدات الخارجية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق NAA560:** الأحداث اللاحقة.
- **المعيار الجزائري للتدقيق NAA580:** التصريحات الكتابية.

2- الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:

في أكتوبر 2016، جاء المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، بأربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق تم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ تتمثل في:[3]

---

[1] المرجع نفسه، ص 27.

[2] الأمر رقم 75- 59، مرجع سبق ذكره، المواد 715 مكرر4- 715 مكرر8، ص ص 268-270.

[3] لنجريط إكرام، معيوف ريمة،" تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2020، ص ص 16-17.

- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA300:** تخطيط تدقيق الكشوف المالي.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA500:** العناصر المقنعة.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA510:** مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA700:** تأسيس الرأي.

3- الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق:

في مارس 2017 صدر المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن لأربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق تم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ تتمثل في :

- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA520:** الإجراءات التحليلية.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA570:** استمرارية الاستغلال.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA610:** استخدام أعمال المدققين الداخليين.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA620:** استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

4- الإصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق:

في سبتمبر 2018، جاء المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، بأربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق تم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ تتمثل في :

- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA230:** وثائق التدقيق
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA501:** العناصر المقنعة (اعتبارات خاصة)
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA530:** تقنيات السبر.
- **المعيار الجزائري للتدقيقNAA540:** تقدير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.[1]

[1] المرجع نفسه، ص ص 17-19.

ويمكن تلخيص المعايير الجزائرية للتدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

الاصدارات	اسم المعيار	مجال تطبيقه	الهدف منه
الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، وكل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة	قبول ومتابعة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها
	505: التأكيدات الخارجية	يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية
	560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات	يتطرق إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية	الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره
	580: التصريحات الكتابية	يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه
الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	300: تخطيط تدقيق الكشوفات المالية	يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية	الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق
	500: العناصر المقنعة	يوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوفات المالية	تصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية
	510: مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية	يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية	جمع العناصر المقنعة والكافية التي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة الافتتاح

			نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح
	700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية	يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوفات المالية	تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة

الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	520: الاجراءات التحليلية	يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها	جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية
	570: استمرارية الاستغلال	يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية	جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال
	610: استخدام أعمال المدققين الداخلين	يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي	تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين
	620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق	تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه

الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	230: وثائق التدقيق	يعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية	من أهدافه تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره
	501: العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة	يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر	الحصول على عناصر مقنعة وكافية حول وجود

		مقنعة كافية ومناسبة وفق للمعايير 330 و 500 وكذلك الأخرى المعنية	المخزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان
	530: السبر في التدقيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق	الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة
	540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	يعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	التحقق من التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة

المصدر: حجاب إلهام،" مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020، ص ص 29-30.

خلاصة:

لقد تم التوصل في هذا الفصل إلى أن التدقيق الخارجي هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة. ولكي يتحقق التدقيق الخارجي سواء في إطار مهمة تعاقدية أو قانونية يجب أن يقوم به شخص على مستوى علمي وعملي ومؤهل ولا سيما في الجزائر المتمثل في الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، وأن يكون هدفه الأساسي هو التحقق من صدق وشرعية الحسابات السنوية، ولابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها.

الفصل الثاني

علاقة التدقيق الخارجي بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المالية

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المالية

المطلب الثاني: تصنيف المعلومات المالية

المطلب الثالث: مكونات المعلومات المالية

المطلب الرابع: الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المالية

المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية وفقا لـ FASP

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية

المطلب الرابع: معايير قياس وتحقق جودة المعلومات المالية

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية

المطلب الأول: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الملاءمة

المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الموثوقية

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية قابلية المقارنة

المطلب الرابع: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية القابلية للفهم

تمهيد:

تجدر الاشارة إلى أن المعلومات في مجال المحاسبة نظرا للتطورات التي عرفتها المعايير الإبلاغ المالي بصفة عامة والمحاسبة بصفة خاصة قد تغيرت تسميتها من مصطلح المعلومات المحاسبية إلى مصطلح المعلومات المالية.

وإن توفير المعلومات المالية ليس هدفا بحد ذاته وإنما ضرورة توفير معلومات مالية ذات جودة هو الأساس، وحتى تكون المعلومات المالية ذات جودة عالية يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية هذا من جهة، وضمان التوازن بين هذه الخصائص من جهة ثانية، وذلك من أجل أن تكون مكملة لبعضها البعض، وتتمثل الخصائص النوعية التي تزيد في جودة المعلومات المالية في مجموعة الصفات التي تجعل تلك المعلومات ذات فائدة كبيرة.

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المالية.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المالية.

تعد المحاسبة في الوقت الحالي لغة الأعمال المعاصرة، حيث تكتسي أهمية بالغة في حياة المؤسسة خاصة في ظل التطورات التي عرفها النظام الاقتصادي العالمي، والمحاسبة ليست غاية في حد ذاتها ولكنها الوسيلة التي يمكن من خلالها التوصل للغاية وهي توفير معلومات عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة في شكل تقارير مالية، حيث يعتمد عليها جميع الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المالية.

يعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبسا في التمييز بينه وبين مفهوم البيانات، وعادة ما يستخدم هذان المصطلحان في المجال المحاسبي والمالي كمترادفين لوصف شيء واحد على الرغم من ما بينهما من اختلافات جوهرية، لذلك ينبغي في المقام الأول التطرق لمفهوم البيانات المالية بغية الفهم الجيد لمصطلح المعلومات المالية.

1- تعريف البيانات المالية:

للبيانات المالية عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الأول:

يعرف الدهراوي البيانات المالية على أنها "مجموعة من القيم والرموز والكلمات التي يتم تجميعها من داخل المشروع وخارجه نتيجة للأحداث والعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة المحاسبية وتمثل المواد الأولية (المدخلات) التي يتم تشغيلها وإدارتها في النظام المحاسبي بهدف استخراج المعلومات".

التعريف الثاني:

يعرف محمد مطر وموسى السيوطي البيانات المالية على أنها "أرقام خام وحقائق مجردة عن أحداث مالية معينة ليس لها دلالة ذات معنى في حد ذاتها ولا تضيف إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر في سلوكهم في اتخاذ القرار".[1]

2- تعريف المعلومات المالية:

هناك عدة تعاريف للمعلومات المالية منها:

التعريف الأول:

المعلومات المالية تمثل "مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها".[2]

---

[1] بولجنيب عادل، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص 52.

[2] المرجع نفسه، ص 53.

التعريف الثاني:

تعرف المعلومات المالية بأنها "بيانات تمت معالجتها أو ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين وفي وقت محدد ومن شأنها أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها."

التعريف الثالث:

عرفت المعلومات المالية بأنها "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تلخص الأحداث الاقتصادية، التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا."[1]

وعموما يمكن تعريف المعلومات المالية على أنها بيانات تم تجميعها وتبويبها وقياسها وتلخيصها وعرضها في قوائم مالية حتى يمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرارات.

وكخلاصة يمكن القول أن البيانات المالية هي عبارة عن المواد الخام التي تمثل مدخلات نظم المعلومات المحاسبية وهي لا تصلح لاتخاذ القرارات وتمتاز بكونها غير منظمة، أما المعلومات المالية فهي تمثل المنتج النهائي للنظام المحاسبي والتي تساعد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: تصنيف المعلومات المالية.

مثلما يوجد العديد من أنواع القرارات الاقتصادية، يوجد العديد من أنواع المعلومات المالية، وتعتبر التقارير المالية الشكل الأكثر استخداما لتقديم هذه المعلومات، حيث تختلف هذه التقارير تبعاً لما تحتويه من معلومات وكذا طبيعتها الإلزامية والاختيارية والأطراف المستفيدة منها، إن أخذ هذه المعايير بعين الاعتبار يمكن من تصنيف المعلومات المالية إلى:

1- التقارير المالية:

نتيجة العمليات والأحداث اليومية التي تقوم بها المؤسسة، وجب توفير سجل لهذه الأحداث التي ستولد فيما بعد معلومات ذات أهمية للمشروع، والتقارير المالية التي تحتوي على معلومات انطلاقا من التسجيلات اليومية، المعالجة والتقييم والاعتراف، إنما تهدف إلى تقييم كفاءة المؤسسة وبيان حقيقة مركزها المالي ونتيجة نشاطها لفترة زمنية سابقة كما تستخدم هذه التقارير لأغراض ضريبية مما جعلها موجهة إلى المستخدم الخارجي بصفة أكثر لأنها تساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين على المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرار الاستثماري، وهو ما يصب في مصلحة الكيان أيضا، كما قد تستخدم التقارير من طرف إدارة المشروع في حد ذاتها عن طريق عمل مقارنات بين فترة وأخرى لاكتشاف الانحرافات ومعالجتها وهو من المبادئ المحاسبية الهامة، وتضم التقارير المالية القوائم المالية[2]

---

[1] وناس رحمة، "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص 10.

[2] خرشيش فاتح، "دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016، ص ص 46-47.

وهي عصب هذه الأخيرة وتقرير مجلس الإدارة وتقرير المدقق الخارجي للحسابات، وتتمثل هذه التقارير فيما يلي:[1]

1-1- القوائم المالية:

هي من أهم أنواع التقارير المالية وهي عبارة عن "كشوف وجداول مالية تعكس المرحلة الأخيرة في الدورة المحاسبية والتي يتم فيها بيان الأعمال بالاستعانة بنتائج تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المالية"، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فإن مكونات القوائم المالية تتمثل في:

1-1-1- الميزانية العمومية:

تسمى قائمة المركز المالي وهي الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي لشركة في تاريخ معين غالبا ما يكون نهاية الشهر أو السنة والتي تظهر عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

1-1-2- قائمة الدخل:

تقدم هذه القائمة معلومات تمكن من تحديد نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية، وهو ما يقتضي مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال هذه الفترة من مصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات.

1-1-3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تقدم هذه القائمة معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية وبالتالي تفسير أسباب الفرق في رصيد حقوق الملكية في بداية الفترة وفي نهاية الفترة وتبين هذه القائمة:

- جميع التغيرات في حقوق الملكية (حقوق المساهمين) خلال الفترة.
- التغيرات في الحقوق الملكية ما عدا تلك الناجمة عن العمليات مع المالكين مثل زيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيعات الأرباح.

1-1-4- قائمة التدفقات النقدية:

هي كشف للمقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة خلال فترة مالية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار المعيار الدولي رقم (07).

1-1-5- السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى:

تعني تبيين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، والإفصاحات التي تطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية وتحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق المحاسبة المعتمدة، توضيحات فيما تخص الشراكة، الارتباط والتنازل بين الوحدات وغيرها من المعلومات الإيضاحية.[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص 47.

[2] العابدي دلال، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص ص 64-65.

1-2- تقرير مدقق الحسابات:

تلزم معظم الدول المؤسسات العاملة فيها على تدقيق تقاريرها المالية من قبل مدقق حسابات قانوني بموجب القوانين والتشريعات المعمول بها، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عمل هذا الأخير، حيث يمثل وسيلة الاتصال بين مستخدمي المعلومات المالية والمدقق، ويعرف على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي محايد، يقدمها إلى الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، يشير فيها إلى المعايير المتبعة في تنفيذ عملية التدقيق، كما تتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، وتصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة، وذلك وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة في تلك الدولة.

ولعل أهم ما توفره هذه التقارير هو تعزيز درجة الوثوق في القوائم المالية والاعتماد عليها من طرف المستخدمين الخارجيين نتيجة تدعيمها بشهادة شخص مهني على قدر كبير من الكفاءة والاستقلالية.

1-3- تقرير مجلس الإدارة:

يهدف تقرير مجلس الإدارة إلى إعطاء الأطراف الخارجية عن المؤسسة وخصوصا المساهمين فيها فكرة عامة عن نشاطها خلال فترة معينة، وذلك بتوفير معلومات عن الانتاج، ومركز المؤسسة المالي أو التسويقي، وحجم المبيعات وتطورها والمشاريع التي تم إنجازها خلال العام الحالي وتنوي الإدارة إنجازه في العام القادم، كما يوفر معلومات تكميلية قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.[1]

2- التقارير التخطيطية:

يتم اشتقاق هذا النوع من التقارير من خلال الموازنات التقديرية، والتي تحتوي على قيم عن نشاط المؤسسة لفترة أو لعدة فترات في المستقبل، وهي بالتالي تساعد المسيرين بالدرجة الأولى على التخطيط والتنبؤ وتحديد الأهداف والغايات، واتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد الموارد اللازمة لذلك، وبالتالي تجنب الأزمات المالية التي قد تحدث نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة.

وعادة ما تكون هذه التقارير في شكل تقارير تحليلية (نسب التحليل المالي) ورسومات بيانية وإحصائية تفيد في إلقاء الضوء على اتجاهات ومؤشرات وعلاقات معينة، بغرض تقييم النشاط وتحسينه.[2]

3- التقارير الرقابية:[3]

هي التقارير التي تساعد الإدارة على التأكد من أن العمليات تسير وفقا لما هو مخطط له، فالتقارير الرقابية تحتوي عادة على عنصرين أساسيين: معايير أداء تخطيطية ونتائج فعلية، وعن طريق المقارنة بين هذين العنصرين يتم اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها، وتوصيل نتائج ذلك التحليل

[1] بولجنيب عادل، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[2] خرشيش فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] بولجنيب عادل، مرجع سبق ذكره، ص 60.

إلى المستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها، ومن أمثلة هذا النوع من التقارير: تقارير مقارنة الأرباح الفعلية بالأرباح المخططة لمركز ربح معين، تقارير مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة.

وتبدو أهمية التقارير الرقابية واضحة حيث تلفت النظر إلى أي خلل في العمليات خصوصا في الحالات التي تبدو متكررة أو تكون مقدمات لمشاكل خطيرة قد تؤثر بشكل كبير على المؤسسة، لذلك فتعدد وقتية التقارير الرقابية أمر مهم لاكتشاف الاختلالات في وقت مبكر مما يساعد على التخلص من المشكلة قبل أن تصبح خارجة عن السيطرة.

4- التقارير التشغيلية:

تركز على توضيح الأوضاع الجارية للعمليات داخل المؤسسة، وذلك بغية تدعيم الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية ومساعدتهم على التحكم فيها.[1]

المطلب الثالث: مكونات المعلومات المالية

إن طبيعة الحال تقضي إلى نوعين من المكونات:

1- مكونات عامة: تتمثل في البيانات المالية المحاسبية وآليات معالجتها.

إن عملية تكوين المعلومة المالية كغيرها من سائر العمليات الانتاجية للمعلومات الأخرى، فهي تتبع طرق جمع البيانات المالية (فواتير، وصولات طلب، وصولات استلام، شيكات)، ثم تقوم بمعالجتها وفق الإجراءات (الترتيب، التبويب، القياس، الإفصاح وغيره) والمبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية، القيد المزدوج وغيره) المترسمة بالقوانين والتشريعات المنظمة، أي أن المكونات عبارة عن بيانات تتم معالجتها وفق آلية (يدوية أو محسوبة) محددة ومرسمة تعطينا في الأخير معلومة يمكن تخزينها أو استعمالها في وقتها لتحقيق الاستفادة.[2]

حتى يتم تحويل البيانات المالية إلى معلومات مالية عن طريق المعالجة لابد من توفر نظام المعلومات المالية والذي يقصد به " ذلك النظام الذي يقوم بتجميع وتشغيل وتخزين البيانات بهدف انتاج التقارير الرسمية ".[3]

عموما يوفر هذا النظام معلومات دقيقة وشاملة حول كل ما يتعلق بأنشطة وعمليات المؤسسة ووضعها المالي بصورة خاصة (أرباح، خسائر) ومعلومات حول (موجودات، حقوق ملكية، استثمارات) وكل ما تحتاجه الإدارة من معلومات مالية.[4]

---

[1] المرجع نفسه، ص 60.

[2] لونيسة محمد أمين، "تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 112.

[3] محسن صباح رحيمة، زريبة عبد الفتاح ابراهيم، وآخرون، "نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص 179.

[4] لونيسة محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 113.

تتضمن مخرجات النظام التقارير المالية التالية:

- معلومات مالية عن الميزانية.
- معلومات خاصة بالتحليل المالي.
- عمليات الرسملة.
- عمليات التدقيق الداخلي.
- عمليات التمويل والاقتراض.

2- مكونات خاصة:

تتكون المعلومة المالية من مجموعة مقارنات ومؤشرات وعلاقات تربط حقائق واقعة مالية لتكوين ظواهر وأفكار مترابطة فيما بينها.

كما يمكن استخلاص هذه المكونات من خلال التعريفين الآتيين:

التعريف الأول:

"هي هيكل متكامل داخل المؤسسة يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات مالية، بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات".

إذ يمكن القول أن مكونات المعلومة المالية:

بيانات اقتصادية:
- هياكل
- موارد
- أجزاء تحويلية

التعريف الثاني:

"هو نظام مكون من أفراد وآلات، يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات مالية يخزنها ويعرفها لأصحاب القرار، الدائنين والمستثمرين، إدارة المؤسسة".

ونستخلص من التعريف ما يلي: [1]

تحويل البيانات:
- مجموعة أفراد
- مجموعة الآلات
- مجموعة مبادئ

المطلب الرابع: الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية.

يقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المالية، والتي تعتمد على هذه الأخيرة لأغراض القرارات الداخلية والخارجية، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المالية إلى نوعين من الأطراف الداخلية والخارجية كما يلي:

[1] المرجع نفسه، ص 113.

1- الأطراف الخارجية:

هي الأطراف الخارجية عن الشركة وتتمثل في:

1-1- المالكين الحاليين والمستثمرين والسماسرة:

يرغب هؤلاء معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة ومقارنتها بشركات أخرى.

1-2- المقرضين:

هم المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون.

1-3- الموردين:

تساعد المعلومات المالية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح الشركة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين.

1-4- الجهات الحكومية:

تشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المالية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة، وحساب الدخل القومي، وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي.[1]

1-5- العملاء:

يهتم العميل بالحصول على بضائع أو خدمات المورد بسعر جيد وبشروط دفع مريحة منها، حيث يستخدم المعلومات المالية التي ينشرها المورد وكذلك منافسوها من أجل معرفة ما إذا كانت الشروط التي حصل عليها مماثلة لما تمنح لغيره ومع ما يمنحه هو لعملائه.

1-6- العاملون:

يقوم العاملون بتقديم ما يملكون من وقت وجهد وكفاءة للمؤسسة وينتظرون منها مقابلا عادلا وظروف عمل مناسبة لذلك فهم يهتمون بالتعرف على الثروة التي خلقتها والتي ساهموا فيها عن طريق تقديم رأس المال البشري وكيفية تقسيم هذه الثروة.

1-7- الجمهور:

يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح الشركات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي، كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع الشركات.[2]

---

[1] زلاسي رياض، "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 40.

[2] مسقم نعيمة، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص 21.

2- الأطراف الداخلية:

هي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط الشركة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

2-1- الإدارة العليا:

يقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء الشركة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المالية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.

2-2- المستويات الإدارية:

يقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الاجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المالية بصورة دورية.

2-3- الموظفين:

يحتاج الموظفين إلى معلومات لمتابعة أعمال الشركة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للشركة.[1]

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية.

مع تزايد أهمية القرارات ذات الطابع الاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية ازدادت الحاجة إلى معلومات مفيدة من بينها المعلومات المالية التي تستخدم لأجل صنع قرارات جيدة وحتى تكون هذه الأخيرة نافعة وفعالة يجب أن تتسم بمجموعة من الصفات وتتحكم فيها عدة معايير.

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المالية.

لقد تعددت تعاريف جودة المعلومات المالية ولكن نذكر أهمها فيما يلي:

التعريف الأول:

تعني جودة المعلومات المالية "مصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".[2]

[1] زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

[2] بلجودي سميحة، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 29.

التعريف الثاني:

جودة المعلومات المالية هي "تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والاجراءات والأساليب المحاسبية البديلة".[1]

التعريف الثالث:

تعرف أيضا "أنها تعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والاجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه".[2]

من التعاريف السابقة يمكن تعريف جودة المعلومات المالية بأنها كل ما تتضمنه القوائم والتقارير المالية من معلومات وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التحريف والتضليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.

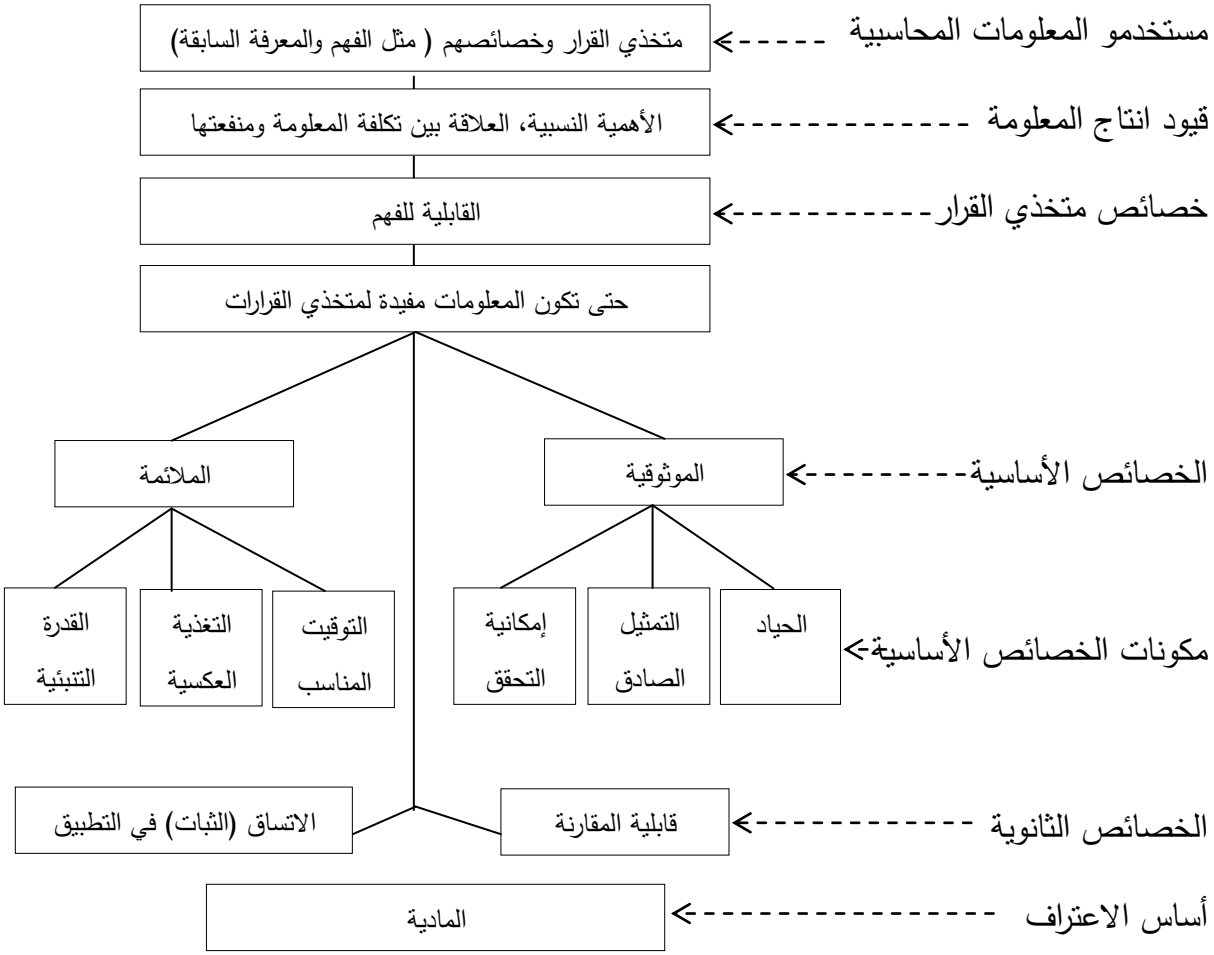
المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية وفقا لـ FASP.

تم تقسيم مجموعة الخصائص النوعية إلى خصائص أساسية واخرى ثانوية حسب عدة دراسات ولجهات رسمية مختلفة، فحسب مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية تم تقسيم الخصائص النوعية للمعلومة المفصح عنها إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية من خلال وضع إطار كامل من التعاريف تحدد ماهية الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في SFAC2 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية Qualitative Characteristic of Accounting Information " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عام 1980، والشكل التالي يبين تركيبة الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية:

[1] وناس رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] بوقندورة حورية، "جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017، ص 13.

الشكل رقم (03): الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية.



المصدر: سبتي إسماعيل، "أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص 190.

من الشكل أعلاه يتضح؛ أن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية قد فصل الخصائص النوعية للمعلومات المالية بشكل دقيق في المفهوم المحاسبي رقم SFAC 2، حيث اعتبر كل من خاصيتي الملاءمة والموثوقية خاصيتين أساسيتين تحتوي كل منها على مجموعة من الخصائص الفرعية فالملاءمة تحتوي على التوقيت المناسب والتغذية العكسية والقدرة التنبئية كخصائص فرعية لها، أما الموثوقية تحتوي على الحياد والتمثيل الصادق وإمكانية التحقق كخصائص فرعية لها، بالإضافة إلى اعتباره لقابلية مقارنة المعلومة المالية وثبات الطرق المحاسبية خاصيتين ثانويتين. ومن أجل الاعتراف بكل الخصائص النوعية السابقة يجب أن تكون للمعلومة قيمة مادية وتكلفة تقارن مع المنفعة المتوقعة منها ومدى أهميتها وفهمها من طرف مستخدميها، سواء مستخدمين داخليين او مستخدمين خارجيين، ويمكن شرح هذه الخصائص كالتالي:

1- الخصائص النوعية الأساسية : وهما خاصيتان:

1-1- الملاءمة:

فقد عرفها FASB بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة.[1]

لكي تكون المعلومات المالية ملائمة يستلزم توفر ثلاث خصائص فرعية:

1-1-1- القدرة التنبئية:

من أجل أن تكون المعلومة المفصح عنها ذات جودة وملائمة لقرارات مستخدميها يجب ان تكون ذات قدرة تنبئية بالأمور المستقبلية، وتعني ضرورة اتسام المعلومات بقدرة توقع الأحداث التي تساعد المستخدم في بناء قرارات مستقبلية من خلال زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة، وتكون صورة مستقبلية سليمة تتضمن التوقعات الرشيدة التي تهم الاطراف ذات العلاقة، وذلك من خلال كونها معلومة مفيدة تؤكد أو تغير وجهة الرأي المستخدم، كما تساهم المعلومات التنبئية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية وذلك لكونها مدخلات في نموذج التنبؤ فهي تتوقع وتقدر الأحداث المستقبلية وتعطي صورة احتمالية (تقديرية) عنها.

1-1-2- قيمة التغذية العكسية (الارتدادية) للمعلومة:

التغذية العكسية أو القيمة الارتدادية هي قدرة المعلومة على تصحيح التوقعات السابقة من خلال ملاءمتها والاعتماد عليها في معالجة الأخطاء الماضية، وبالتالي تحسين المعلومات المخرجة من النظام المحاسبي وجعلها معلومة تتصف بالأنية والمرونة وتتكيف مع الظروف المحيطة بواقع نشاط الشركة التي تتسم بعدم الثبات هذا من جهة، ومن جهة ثانية تلعب التغذية العكسية دورا مهما في تأكيد أو نفي التوقعات السابقة، وتساعد المستخدم في التحقق من التوقعات الماضية، وبالتالي تؤدي إلى تعزيز القرار المتخذ أو ترشيده من خلال إحداث تغيير فيه.

1-1-3- الوقت المناسب:

يقصد بهذه الخاصية، إمكانية إتاحة المعلومات في وقت أني ومناسب من قبل الجهة المعدة لها إلى الجهات المستخدمة لها، وذلك قبل أن تفقد قيمتها التأثيرية ومنفعتها على قرارات مستخدميها، خاصة في حالة تراخي معدي المعلومة في إعدادها أو الإفصاح عنها ومرور فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها، كما يحبذ الكثير من مستخدمي المعلومات المفصح عنها ان تكون معلومة أنية[2]

---

[1] هوام جمعة، لعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص 13.

[2] سبتي اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص ص 180-181.

في الوقت المناسب حتى وإن لم تكن دقيقة بشكل كبير في مضمونها، لأن عملية صناعة القرار أو القرار نفسه في الكثير من الأحيان تكون دائما محددة بفترة معينة.[1]

1-2- الموثوقية:

فقد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله"، وهذا راجع للأسس السليمة التي بنيت عليها المعلومة، ولكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس ومبادئ محاسبية علمية ومقبولة تحكم إعداد وتوصيل القوائم المالية.[2]

لتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات المالية لابد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

1-2-1- التمثيل الصادق أو العادل:

التمثيل الصادق للمعلومة يعني ضرورة وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات الظاهرة في القوائم أو التقارير المالية في شكل أرقام وبيانات مع الظواهر الاقتصادية والوقائع التشغيلية التي قامت بها الشركة، وتتم الإشارة هنا إلى أن التمثيل الصادق للمعلومة يكون تمثيلا صادقا ومتطابقا مع جوهر وحقيقة الأحداث الاقتصادية وليس مع الشكل القانوني، بالإضافة إلى ضرورة تحلي المعلومة بأكبر قدر ممكن من الاكتمال وخلوها من التحيز سواء كان هذا التحيز متعمد من طرف القائم بعملية القياس والإفصاح المحاسبي أو تحيز غير متعمد يكون ناتج عن نقص في النموذج المعتمد للقياس المحاسبي (التحيز في نموذج القياس مثل التكلفة التاريخية).

1-2-2- إمكانية التحقق أو الموضوعية في القياس:

الموضوعية في المعلومة المفصح عنها تعني ان النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب، والقياس نفسه الذي يصل إليه أشخاص مختلفين يكون دائما هو القياس المرغوب فيه من طرف مستخدمي المعلومة، لأنه خالي من أنواع التحيز الذاتي الذي يمكن أن تكون في المعلومة المتعلقة بالشركة، وتتطلب الموضوعية وفق التعريف المطلق لها أن يكون هناك إمكانية للتحقق من صحة المعلومة بواسطة شخص مستقل، وهذه خاصية تجنب ذلك النوع من التأثير المتعلق بشخصية القائم بالعملية (متفائل أو متشائم)، وينبغي هنا التفرقة بين نوعين من أسباب عدم الموضوعية في القياس، فالأول ناتج عن القائم بعملية القياس والإفصاح سواء عن قصد (غش واحتيال) أو دونه (خطأ أو نقص في الكفاءة)، والثاني ناتج عن ظروف الشركة والنقائص الموجودة في نموذج القياس المستعمل نفسه.[3]

---

[1] المرجع نفسه، ص 181.

[2] بوعريوة الربيع، رفاع توفيق، وآخرون، "دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين جودة المعلومة المالية للمؤسسة"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 11-12 أفريل 2018، ص 133.

[3] سبتي اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص ص 182-183.

1-2-3- الحياد:

يقصد بالحياد أن يكون الهدف من نشر المعلومات المالية خدمة كل مستخدميها دون أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة مستخدم على حساب آخر، بل يجب أن تكون المعلومة معدة بشكل عام وشمولي تستفيد منها جميع الفئات المستخدمة دون أي انحياز ودون الأخذ برأي أي مستخدم للمعلومة عند إجراءات قياسها والإفصاح عنها، ففي حالة الإفصاح عن معلومة مهمة لطرف واحد ذو علاقة بنشاط الشركة دون الأطراف الأخرى ذات العلاقة تفقد المعلومة هنا خاصية الحياد وقد تقع الشركة في مشاكل ومواقف غير مرغوب فيها عند اكتشاف ذلك من باقي الأطراف، لأنها تؤثر على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه غير صحيح، كما لا يمكن اعتبار المعلومات المتحيزة معلومات آمنة، ولا يمكن الوثوق بها او الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

2- الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الأساسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) والتي تساهم في جودة المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

2-1- قابلية المقارنة:

كلما كانت المعلومة المفصح عنها قابلة للمقارنة، كلما زادت جودة المعلومة بالنسبة لمستخدميها، ويقصد بالقابلية للمقارنة أن يستطيع مستخدم المعلومات المالية إجراء المقارنة المكانية، أي مقارنة نشاط الشركة مع شركات أخرى تنشط في نفس القطاع، او إجراء المقارنة الزمانية عن طريق مقارنة نشاط الشركة للسنة الحالية مع نشاط الشركة الخاص بالسنوات السابقة حيث تقوم هذه المقارنة عادة على أساس كمي للمؤشرات العامة، وحتى يمكن إجراء هذه المقارنة يجب ان تتوفر في المعلومات مجموعة من الخصائص الأساسية المترابطة كالموثوقية، بالإضافة إلى الثبات والاتساق، أي إتباع نفس السياسات والنماذج والإجراءات المحاسبية. تؤدي المقارنة الزمانية و/ أو المكانية إلى إمكانية معرفة إيجابيات وسلبيات الشركة القائمة بعملية المقارنة ومعرفة مستوى تطورها من مدة زمنية إلى أخرى هذا من جهة، ومن جهة ثانية تؤدي إلى معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بالشركة مقارنة مع الشركات التي تنشط في نفس القطاع.

2-2- الثبات أو الاتساق:

تعتبر هذه الخاصية من أهم شروط تحقق خاصية القابلية للمقارنة سواء الزمانية أو المكانية، وتعني الانتظام والثبات في تطبيق الأساليب والقواعد والمبادئ المحاسبية من فترة زمنية إلى أخرى، خاصة منها تلك المبادئ التي تحضى بالقبول العام، وذلك بغية تحقيق إمكانية المقارنة الجيدة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية. والثبات لا يمنع تغيير السياسات المحاسبية إذا كان ذلك أفضل وأكثر منفعة للشركة ولكن بشرط الإفصاح عن ذلك للأطراف[1]

[1] المرجع نفسه، ص ص 183-185.

ذات المصلحة مع تبريرات تفسر سبب التغيير في الوثائق الملحقة، وذلك من أجل ضمان الفائدة لمستخدمي المعلومات المفصح عنها عن طريق تسهيل تحليل وفهم المعلومات المالية من أجل إجراء عمليات المقارنة.

3- خصائص متخذي القرار:

هنا تظهر لنا خاصية القابلية للفهم التي تعتبر حلقة الوصل بين الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية المفصح عنها والخصائص التي يجب أن يتمتع بها مستخدمو المعلومات بغية ترشيد قراراتهم، فالفهم والاستيعاب هنا لا يفهم بمعناه المطلق، **ولكن القابلية للفهم هنا** تعني قابلية المعلومة المفصح عنها للفهم من طرف المستخدمين الذين لديهم خبرة وتجربة ومستوى علمي وعملي ومعرفة (المعلومات المتراكمة) سابقة بمبادئ وقواعد علم المحاسبة والمالية والجباية والقانون بالإضافة إلى أن تكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المفصح عنها بقدر معقول من العناية. لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى.[1]

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية.

يمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي:

1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

تختلف المعلومات المالية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج بيئتها فإن من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المالية ما يلي:

1-1- العوامل الاقتصادية:

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلا تحضى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المالية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية، فمثلا يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المالية حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملاءمة المعلومات المالية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية.[2]

[1] المرجع نفسه، ص 185.

[2] مسقم نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

1-2- العوامل السياسية:

تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في انتاج وتوزيع المعلومات، ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.[1]

1-3- العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المالية ببعض القيم الاجتماعية مثل: اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت وغير ذلك، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المالية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات متقاربة ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.[2]

1-4- العوامل القانونية:

تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها او تطبيقاتها بشدة المؤسسات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية، فالعوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية، وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة للمستخدمين للمعلومات ويعتبر قانون المؤسسات وقانون المحاسبين القانونيين أكبر مؤثر على عملية إعداد وعرض التقارير المالية وفي المرتبة الثانية تأتي سوق البورصة والنظام الضريبي.

إذن يمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

1-5- العوامل الثقافية:

أهم العوامل الثقافية نجد المستوى التعليمي ووضع المؤسسات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المالية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي من الصعب على الأغلبية فهم واستيعاب محتوى التقارير[3] المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة

---

[1] المرجع نفسه، ص26.

[2] العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[3] صبايحي نوال، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثرة على جودة المعلومة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011، ص ص 79-80.

وعلى العكس في البلدان التي تحضي بمستوى تعليمي أفضل، أما بالنسبة لوضع المؤسسات المهنية فالدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، نجد أن هذه المؤسسات تلعب دورا كبيرا في التأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم (2) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المالية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية.

3- تقرير مدقق الحسابات (المدقق الخارجي):

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ انها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية، تتسق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.[1]

المطلب الرابع: معايير قياس وتحقق جودة المعلومات المالية.

إن للمعلومات المالية معايير عامة تقيس جودتها، كما لها معايير تحقق جودتها ويتضح ذلك فيما يلي:

1- معايير قياس جودة المعلومات المالية:

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المالية على النحو التالي:

1-1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المالية:[2]

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ولاشك انه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها، وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية

[1] المرجع نفسه، ص 80.

[2] حسن الشيخ عبد الرزاق، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 45.

هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

1-2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المالية:

تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

1-2-1- المنفعة الشكلية:

تعني انه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

1-2-2- المنفعة الزمنية:

تعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

1-2-3- المنفعة التقييمية والتصحيحية:

تعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.[1]

1-3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المالية:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

1-4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المالية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.[2]

---

[1] المرجع نفسه، ص 45.

[2] حامدي علي، "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011، ص 104.

1-5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المالية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.[1]

2- معايير تحقق جودة المعلومات المالية:

تتمثل أهم المعايير التي تحكم جودة المعلومات المالية فيما يلي:

2-1- معايير قانونية:

تتمثل مهمة الهيئات والمجالس المهتمة بجودة المعلومات المالية في إيجاد وتطوير معايير جودة المعلومات المالية عن طريق فرض تشريعات وقوانين منظمة لتلتزم بها المؤسسات الناشطة في المجال الاقتصادي، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسات بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تجبر المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2-2- معايير رقابية:

تعد الرقابة من أحد أهم عناصر الوظيفة الإدارية، ونجاح كل مؤسسة متوقف على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من المدقق وأجهزة الرقابة في تنظيم عملية المعالجة وكذا دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية بهدف التأكد من تنفيذ سياستها وإجراءاتها بفعالية وأن معلوماتها المالية تتميز بالمصداقية مع توفر تغذية عكسية مستمرة وتحليل العمليات وتقييم للمخاطر والأداء الإداري ومدى تطبيق القواعد والقوانين المطبقة، والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى تحسين في الأداء المالي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.[2]

2-3- معايير مهنية:

تتأثر جودة ونوعية المعلومات المالية بالممارسات المحاسبية المتبعة والتي يتم تحديدها من خلال اختيار معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، وبالتالي فإن تلبية احتياجات معينة لمستخدمي المعلومات المالية يتطلب اختيار معايير محاسبية تفي بهذا الغرض، مما تبرز مسؤولية الإدارة اتجاه الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.[3]

---

[1] المرجع نفسه، ص104.

[2] حمزة فاطمة الزهراء، "دور جودة المعلومة المحاسبية في ترشيد القرارات التسويقية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص ص 15-16.

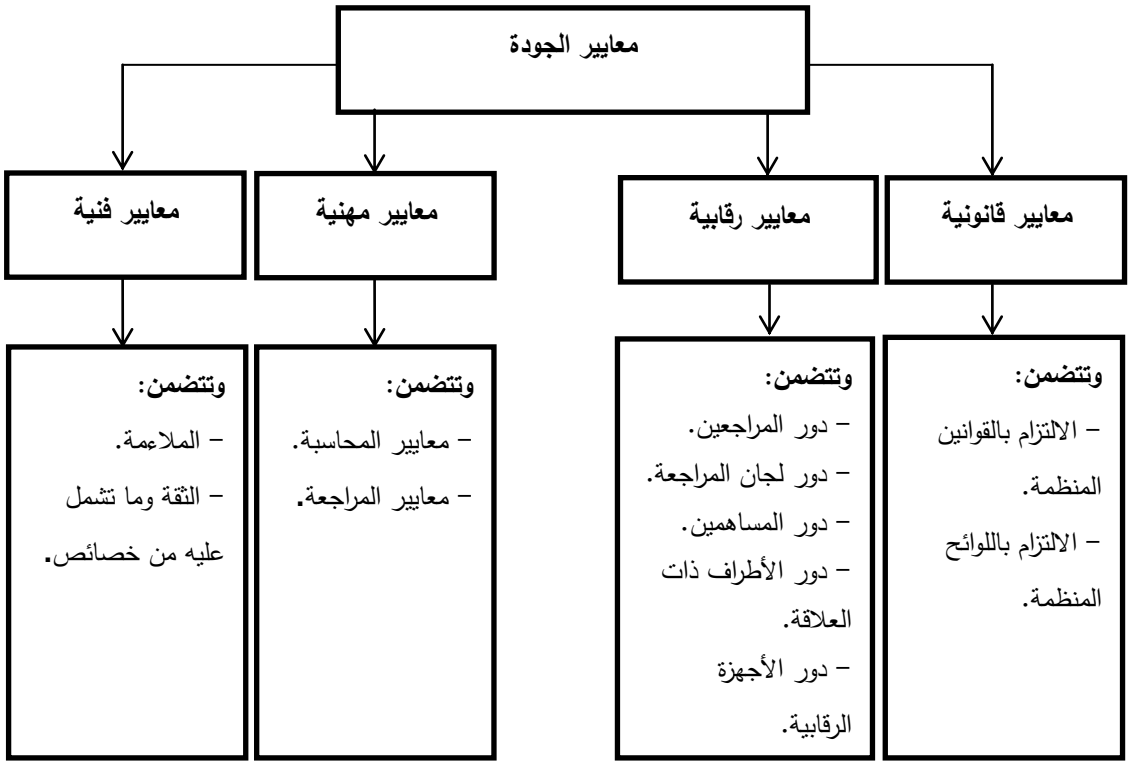
[3] كلثوم عبد الستار، "القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية والمالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص 34.

2-4- معايير فنية:

تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المالية والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي هذه المعلومات وتزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي هذا إلى رفع وزيادة الاستثمار.[1]

يمكن تلخيص معايير التي تحقق جودة المعلومات المالية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04): معايير تحقق جودة المعلومات المالية.



المصدر: هلالي فوزية، عمران خديجة، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2016، ص 20.

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية.

مثلما أن المعلومات المالية تتسم بمجموعة من الصفات والخصائص النوعية لكي تعد ذات جودة، فإنه كذلك التدقيق الخارجي يفعل تلك الخصائص والتي تجعله تدقيق ذو جودة ويحقق الفائدة والمنفعة لدى المستخدمين.

المطلب الأول: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الملاءمة.

يمكن إبراز دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الملاءمة خلال هذا المطلب كما يلي:

[1] المرجع نفسه، ص 34.

1- تعريف خاصية ملاءمة المعلومات:

هي أن تكون للمعلومات القدرة على التأثير على عملية اتخاذ القرار، ولذلك من الواجب ان تكون للمعلومات المالية قدرة تنبؤية حتى تكون ملائمة، وبصفة عامة تعتبر معلومات ملائمة إذا كان عدم وجودها من شأنه اتخاذ قرار مختلف عن ذلك الذي يتخذ في حالة وجودها، وتعتبر معلومات ملائمة أيضا إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.

الملاءمة هي على نوعين هما:

- **النوع الأول:** الملاءمة العامة (المطلقة):

تتمثل في الملاءمة التي تتحقق عندما تكون المعلومات متلائمة مع احتياجات أكبر عدد من مستخدميها.

- **النوع الثاني:** الملاءمة الخاصة (النسبية):

تتمثل في تلك الملاءمة التي تتحقق عندما تكون المعلومات متلائمة مع احتياجات أحد مستخدميها دون آخرين.[1]

2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية ملاءمة المعلومات:

تعني خاصية الملاءمة في مجال التدقيق بانها قدرة التقارير المدقق الخارجي في تقييم بدائل متخذي القرارات، وكذا قدرة التقارير على إحداث تغيير في اتجاه القرار وترشيده، كون أن التقارير معدة من طرف جهة محايدة هدفها الأساسي التحقق من صدق وشرعية الحسابات الشركات وخدمة الأطراف ذات العلاقة، وتتمثل علاقة التدقيق الخارجي بالخصائص الفرعية للملاءمة كالتالي:

2-1- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية القدرة التنبئية:

حتى تكون التقارير المدقق الخارجي ذات جودة وملائمة لقرارات المستخدمين يجب أن تكون ذات قدرة تنبئية بالأمور المستقبلية، فمن خلال إبداء رأي ضمن التقارير يستطيع المستخدم توقع الأحداث التي تساعده في بناء قراراته المستقبلية، وبالتالي التقارير التنبئية هي التي تتوقع وتقدر الأحداث المستقبلية وتعطي صورة تقديرية عنها انطلاقا من رأي المدقق المحايد.

2-2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية التغذية العكسية:

إن التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي أنواع إما تقرير نظيف، أو تقرير متحفظ، أو تقرير سالب، او تقرير امتناع عن إبداء الرأي وذلك حسب مدى تمثيل المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة هذا من ناحية، والاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي من ناحية أخرى ساهمت في التحقق وتصحيح التوقعات الماضية لمستخدمي المعلومات المالية، وبالتالي يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في تأكيد او نفي التوقعات السابقة وإعادة تصحيحها.

[1] حجاب أحمد، سالمي رابح، "مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020، ص ص 11-12.

2-3- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية التوقيت المناسب:

إن وضع التقارير في الوقت الملائم من قبل المدقق الخارجي إلى الجهات المستخدمة لها أمر ضروري وواجب على المدقق وذلك قبل أن تفقد قيمتها التأثيرية على قرارات مستخدميها.

فقد نصت المادة 27 من القانون 10-01 "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة"،[1] من خلال نص المادة يتضح مدى حرص المشرع الجزائري على تقديم التقارير في الوقت المناسب وذلك لأن تغيير المدقق الخارجي من سنة إلى أخرى قد يؤدي إلى تأخير إعداد التقرير وذلك بسبب إجراءات تعيينه وخاصة في حالة فشل تعيينه من طرف الجمعية العامة أو وجود تعارض من طرف المساهمين مما يتم إحالة تعيينه إلى المحكمة هذا من جهة، أو إعادة دراسة المؤسسة من البداية في كل سنة من طرف مدقق جديد من جهة أخرى، وبالتالي إعطاء للمدقق الوقت الكافي التي نصت عليه المادة سوف يؤدي حتما إلى إعداد التقارير في وقتها الآني.

المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الموثوقية.

يتمثل دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية الموثوقية كالتالي:

1- تعريف خاصية موثوقية المعلومات:

تعرف الموثوقية بمجموعة من الخصائص الفرعية التي تكونها، أي أن تكون المعلومة المفصح عنها خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز بدرجة معقولة، وأن تتصف بالأمان عند استعمالها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وهذا رغم تعرض بعض المعلومات إلى بعض المخاطر، أي أن خاصية الموثوقية تتعلق أساساً بأمن وأمانة المعلومة. ولكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي.[2]

2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية موثوقية المعلومات:

إن ناتج عمل المدقق الخارجي متمثل في إعداد التقارير، والتي يجب أن تكون بعيدا إلى حد كبير عن مخاطر التدقيق، حيث يبدي فيها المدقق رأيه الفني والمحايد، وتمثل بصدق ما تزعم تمثيله، وتكون هذه التقارير تعطي نفس النتائج في حالة إعادة التحقق منها، ولعل أهم ما توفره هذه الأخيرة لمستخدمي المعلومات المالية هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كمدقق، وتتمثل علاقة التدقيق الخارجي بالخصائص الفرعية للموثوقية كالتالي:

2-1- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية التمثيل الصادق :

إن التنظيمات والقوانين المنظمة للمهنة تدفع وتجبر المدقق أن يبدي رأيه بصدق وموضوعية ويكون متطابقا بدرجة عالية حول مدى تعبير القوائم المالية واقع ونشاط المؤسسة، فمثلا في حالة وجود اختلالات جوهرية التي تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية أو تلاعبات أو غش يجب على المدقق في هذه الحالة أن يبدي رأياً سلبياً.

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 07.

[2] سبتي اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 182.

وحسب نص المادة 27 من القانون 10-01 "في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين(2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك"[1]، فمن خلال نص المادة يتضح أن المدقق الخارجي مثل رأيه بصدق على أن حسابات الشركة لا تعكس الصورة الصادقة لنشاط الشركة، وبالتالي تفعيل التدقيق الخارجي خاصية التمثيل الصادق هو جوهر التدقيق.

2-2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية إمكانية التحقق:

لاشك أن المدقق في المؤسسة يسير وفق منهجية معينة وثابتة وهذا طبقا للمعايير والقوانين المنظمة للمهنة وبالتالي النتائج التي توصل إليه يستطيع لا محال ان يتوصل إليها أي مدقق آخر ويتحقق منها ويثبت صحتها.

وتنص المادة 40 من القانون 10-01 "يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة"[2]، فمن خلال نص المادة أنه بإمكان أي مدقق جديد في المؤسسة محل التدقيق الاتصال بالمدقق السابق من أجل الملفات والتقارير لأي سنة من السنوات السابقة للتحقق منها.

2-3- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية الحياد:

إن المدقق الخارجي حتى يحقق درجة المصداقية في تقريره النهائي مرتبط بمدى حياده واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق، هذا وقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته وحياده نذكر منها:

فلا يجوز أن يكون المدقق الخارجي في شركة معينة أحد:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشرة (10/1) رأس مال الشركة او إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.[3]

---

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 07.

[2] المرجع نفسه، المادة 40، ص 08.

[3] الأمر رقم 75-59، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر6، ص ص 268-269.

كما يمنع المدقق الخارجي مما يلي:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة او بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.[1]

ومنه نستنتج أن التدقيق الخارجي له علاقة وطيدة بخاصية الحياد.

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية قابلية المقارنة

يمكن إبراز دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية قابلية المقارنة خلال هذا المطلب كما يلي:

1- تعريف خاصية قابلية المقارنة:

هي أن يكون للمعلومات المالية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة بينها وبين مؤسسات أخرى، وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات من التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة او مقارنة أداء المؤسسة ذاتها في فترات زمنية مختلفة.[2]

2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية قابلية المقارنة:

حتى تكون تقارير المدقق الخارجي ذات جودة وتخفض حالة عدم التأكد بالنسبة للمستخدمين يجب ان تكون قابلة للمقارنة سواء من ناحية الزمانية عن طريق مقارنة تقارير السنة الحالية مع تقارير سنوات سابقة لنفس المؤسسة أو من ناحية المكانية عن طريق مقارنة تقارير المؤسسة مع تقارير مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع، وحتى تتحقق قابلية المقارنة يجب على المدقق الالتزام بالقوانين المنظمة للمهنة كالقانون 10-01 وقانون أخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية وذلك بقصد توحيد مقروئية هذه التقارير، وبالتالي يتضح أن التدقيق الخارجي له علاقة كبيرة بخاصية قابلية المقارنة.

المطلب الرابع: دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية القابلية للفهم.

يتمثل دور التدقيق الخارجي في تفعيل خاصية القابلية للفهم كما يلي:

---

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 65، ص 11.

[2] بزقراري حياة، "دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2011، ص 60.

1- تعريف خاصية القابلية للفهم:

هي أحد الخصائص النوعية للمعلومات، وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المالية للفهم من قبل المستخدمين، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المالية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.[1]

ومنه هناك بعض المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى القابلية للفهم وهي:

- **درجة الوضوح والبساطة:**

هي أن تعرض المعلومات ببساطة ووضوح دون تعقيد في الأسلوب أو اللغة مثلا لغة مفهومة على العموم وليست متخصصة ولا بدرجة عالية من الغموض.

- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:**

إن تباين مستوى الفهم بالنسبة للمتلقين يجعل من الضروري عرض المعلومات بقدر عالي من الإنصاف مع بساطة الطرح لتسهيل الفهم.[2]

2- علاقة التدقيق الخارجي بخاصية القابلية للفهم:

إن تقارير المدقق الخارجي معدة وفق أسس وضوابط نصت عليها هيئات وقوانين وبالتالي لابد من المدقق الالتزام بها مما يؤدي إلى إعدادها ببساطة ووضوح حتى تكون قابلة للفهم هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب على المتلقين أو المستخدمين لهذه التقارير أن يكونوا ذو أهل اختصاص وتتوفر فيهم المؤهلات العلمية والخبرة في مجال التدقيق ودراية كافية لهذه التقارير حتى تكون قابلة للفهم من طرفهم، وبالتالي للتدقيق الخارجي علاقة جد وثيقة بخاصية القابلية للفهم.

---

[1] الغربي سماح، "أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص 34.

[2] نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، "مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29- 30 نوفمبر، 2011، ص 07.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل فإن انشغالات المستخدمين للمعلومات المالية لا تكمن في سهولة الحصول عليها وحسب، بل تتعدى إلى جودة تلك المعلومات التي يحصلون عليها، وذلك من خلال توفرها على الخصائص التالية: الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والثبات والقابلية للفهم، ولهذا تعد المؤسسة المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية لتمكن مختلف الأطراف المستعملة لهذه المعلومات من اتخاذ القرارات اللازمة.

كما تعتبر المعلومات المالية وسيلة اتصال بين المؤسسة والأطراف الأخرى ويجب أن تكون هذه المعلومات واقعية تعكس الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة وتكون أيضا ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات وتخلو من الأخطاء.

الفصل الثالث

دراسة عينة بعض آراء المهنيين والأكاديميين

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان

المطلب الأول: عرض الاستبيان

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

المطلب الثالث: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج المحاور من الاستبيان

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تمهيـد:

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للتعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية وذلك من خلال التقرب من المهنيين (محافظي حسابات، خبراء المحاسبة) والأكاديميين (الأساتذة الجامعيين)، باستخدام استبيان الذي يمكن أن يكون الخيار الملائم لدراسة مدى تطابق الجانب النظري مع الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان.

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان

سنعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة المتمثل في العينة؛ حيث تتكون هذه الأخيرة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وأساتذة جامعيين، بالإضافة إلى عرض وتحليل الاستبيان والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية إعداد استبيان، وكذا عرض هيكله المكون من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع الدراسة، وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع، وختامًا باستعراض حدود الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال توزيع هذا الاستبيان.

1- منهجية إعداد الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة، وبهدف إتمام جانبها التطبيقي تم تصميم استبيان وفق الأدبيات المتعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى الدراسات السابقة لتحديد مؤشرات الدراسة، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وجد من أجله الاستبيان تم عرضه على أربع أساتذة محكمين، الملحق رقم (01) وهنا تجدر الإشارة إلى أن أغلب توجيهاتهم انصبت على دقة ووضوح الأسئلة المستعملة في الاستبيان وبناءً على الملاحظات تم القيام بما يلزم من حذف، إضافة وتعديل في ضوء مقترحاتهم.

ولقد تم مراعاة النقاط التالية:

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال.
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان.
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل وتضييع الوقت.

2- هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة محاور وهي:

المحور الأول: يتضمن المعلومات الديمغرافية الخاصة بعينة الدراسة (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة).

المحور الثاني: يتضمن 08 عبارات تتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق، وفيما يلي شرح لمضمون كل فقرة من هذا المحور.

- **الفقرة رقم (01): يتضمن تقرير التدقيق الخارجي معلومات مالية.**

هذا يعني أن المدقق الخارجي يلخص بعض المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية على شكل جداول مختصرة في تقريره.

- **الفقرة رقم (02): يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال التقارير التي نص عليها القانون 10-01.**

ويقصد به اعتماد المدقق الخارجي على بعض التقارير التي نص عليها القانون 10-01 المتمثلة في تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات، تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية. وبالتالي سوف تساهم في زيادة توصيل المعلومات المالية لدى مستخدميها.

- **الفقرة رقم (03): يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال الافصاح عن المعلومات التي لم تفصح عنها المؤسسة.**

هذا يعتبر معيار من معايير إعداد التقارير التي نص عليها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث يلزم المدقق الخارجي بالإفصاح عن المعلومات التي لم تقم المؤسسة بالإفصاح عنها في القوائم المالية، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستخدمين في تقرير المدقق.

- **الفقرة رقم (04): تحرص المعايير الجزائرية للتدقيق على زيادة توصيل المعلومات المالية.**

بما أن هذه المعايير تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق الخارجي في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، هذا حتما سوف يؤدي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية لمستخدميها.

- **الفقرة رقم (05): تساهم القوانين المنظمة للمهنة على زيادة تقديم المعلومات المالية.**

من القوانين المنظمة للمهنة نجد القانون 10-01 والقانون 96/136 المتضمن لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تعتبر بمثابة قواعد يجب أن يلتزم بها المدقق الخارجي ويعتبر هدفها تنظيم المهنة، وبالتالي تساهم في تقديم معلومات مالية لدى مستخدميها.

- **الفقرة رقم (06): تتضمن التقارير المدقق الخارجي معلومات مالية وصفية وكمية.**

إن التقارير التي ينجزها المدقق الخارجي تتضمن نوعين من المعلومات المالية، معلومات مالية وصفية مثل تلك المتضمنة في تقرير الافصاح عن المعلومات التي لم تفصح عنها المؤسسة، ومعلومات مالية كمية مثل تلك المتضمنة في التقارير التي نص عليها القانون 10-01.

- **الفقرة رقم (07): يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية في كتابة تقريره.**

إن من أهم الأسباب التي جاء من أجلها المدقق الخارجي وتمييزه عن المدقق الداخلي هو التمتع بالاستقلالية والحيادية في كتابة تقريره، أي أن المدقق الخارجي مستقل تماما عن إدارة المؤسسة، ولا تستطيع أي جهة معينة التأثير على إبداء رأيه الفني المحايد.

- **الفقرة رقم(08): تعتبر تقارير المدقق الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية.**

بما أن المدقق الخارجي طرف مستقل ومحايد، وهدفه الأساسي التأكد من صدق وشرعية المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، هذا لا شك فيه يمثل فائدة كبيرة للمستخدمين من أجل اتخاذ قراراتهم برشادة وفعالية.

المحور الثالث: يتضمن 08 عبارة تتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية، وفيما يلي شرح لمضمون كل فقرة من هذا المحور.

- **الفقرة رقم (01): يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية.**

يقصد به أنه عندما يصادق المدقق الخارجي على المعلومات المالية سوف يساهم في تحسينها وإضفاء الجودة عليها، وبالتالي يؤكد بأنها معلومات مالية ملائمة تتمتع بالقدرة على التنبؤ بالنتائج التي سوف تحققها المؤسسة مستقبلا.

- **الفقرة رقم (02): يساهم التدقيق الخارجي في توفير معلومات مالية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.**

بعد الفحص والتأكد من أن المعلومات المالية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة سوف يصرح المدقق الخارجي بذلك من خلال إبداء رأي إيجابي ضمن التقرير، وبالتالي أن المعلومات المالية تتوفر فيها القدرة على تصحيح ومعالجة الأخطاء الماضية مما يساعد على ترشيد القرارات.

- **الفقرة رقم (03): التدقيق الخارجي يساهم في تحسين دور المعلومات المالية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.**

هذا يعني أنه عند مصادقة المدقق الخارجي على المعلومات المالية سوف يساهم في تحسينها وإضفاء الجودة عليها، وبالتالي يؤكد بأن المعلومات المالية ملائمة، ومنه لها دور في تقييم التنبؤات السابقة عن طريق تأكيدها او نفيها أو تصحيحها.

- **الفقرة رقم(04): يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي إثبات توفرها في الوقت المناسب.**

عند مصادقة المدقق الخارجي على المعلومات المالية سوف يساهم في تحسينها ورفع قيمتها اتجاه مستخدميها، وبالتالي يؤكد بأنها معلومات مالية ملائمة تتمتع بالجاهزية في الوقت المناسب.

- **الفقرة رقم (05): يؤثر التدقيق الخارجي على قرارات المستخدمين.**

إن إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي قد يكون إيجابي، أو سلبي ، أو متحفظ، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، هذا حتما سوف يؤثر على قرارات المستخدمين وخاصة المستثمرين والمقرضين.

- **الفقرة رقم (06): التدقيق الخارجي له دور في مدى توفر المعلومات لكي تكون ملائمة لمن يستخدمها.**

إن عملية فحص السجلات والمستندات التي يقوم بها المدقق الخارجي سوف يكتسب منها دراية كاملة بأن المعلومات المالية ملائمة أو غير ملائمة لمن يستخدمها، ومنه للتدقيق الخارجي قدرة في توفير معلومات مالية ملائمة لدى متخذي القرارات.

- **الفقرة رقم (07): يساهم التدقيق الخارجي في تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستخدمين.**

إن إبداء المدقق الخارجي رأيه الفني المحايد الايجابي ضمن التقرير الذي يعده سيساهم لا محالة في تخفيض الشكوك والمغالطات الموجهة للمؤسسة محل التدقيق من طرف المستخدمين.

- **الفقرة رقم (08): يفعل التدقيق الخارجي خاصية ملاءمة المعلومات المالية.**

معناه مثلما أن المعلومات المالية تتصف بخاصية الملاءمة ومنه تؤثر في قرارات المستخدمين، فإنه كذلك التدقيق الخارجي يتصف بخاصية الملاءمة ويؤثر في قرارات المستخدمين، أي يمتثل بخاصية ملاءمة المعلومات المالية.

- **المحور الرابع:** يتضمن 08 عبارة تتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية، وفيما يلي شرح لمضمون كل فقرة من هذا المحور.
- **الفقرة رقم (01): يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي هناك تطابق بين المعلومات الظاهرة في القوائم المالية والأحداث الاقتصادية.**

عند مصادقة المدقق الخارجي على المعلومات المالية سوف يساهم في تحسينها وإضفاء الجودة عليها اتجاه مستخدميها، وبالتالي يؤكد بأن المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية ملائمة، ومنه تعكس فعلا الاحداث التي قامت بها المؤسسة من شراء وبيع وانتاج وغيرها من الأنشطة التي قامت بها هذه الأخيرة خلال سنة معينة.

- **الفقرة رقم (02): يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي قابلية تحققها.**

عند مصادقة المدقق الخارجي على المعلومات المالية سوف يساهم في تحسينها وإضفاء الجودة عليها اتجاه مستخدميها، وبالتالي يؤكد بأن المعلومات المالية ملائمة، ومنه النتائج التي توصلت إليها المؤسسة يستطيع أي شخص معين آخر أن يتوصل إليها باستخدام نفس الأساليب والطرق والسياسات التي اتبعتها المؤسسة.

- **الفقرة رقم (03): يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حيادية المعلومات المالية.**

بعد عملية تحقق المدقق الخارجي بأن المعلومات المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة، سيؤكد ذلك بأن المعلومات المالية ملائمة، ومنه سيساهم في زيادة تدعيم حيادية المعلومات المالية في وجهة نظر المستخدمين.

- **الفقرة رقم (04): يساهم التدقيق الخارجي في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات.**

انطلاقا من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى غاية التقرير من خلال الحكم على عدالة القوائم المالية هذا سيولد ضغط على المؤسسة من خلال زيادة الحرص على تحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقليل ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعبات لأنها دائما محل المراقبة.

- **الفقرة رقم (05): يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.**

بما أن المعلومات المالية التي يدونها المدقق الخارجي في تقريره قد تم فحصها والتحقق منها هذا حتما سيؤدي إلى زيادة ثقة المستخدمين.

- **الفقرة رقم (06): توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق يعزز الثقة في المعلومات المالية بأنها خالية من الأخطاء.**

إن من خصائص المدقق الخارجي استقلاليته عن أي مؤسسة يدققها، وبالتالي هذا سيساهم في تعزيز الثقة في المعلومات المالية للمستخدمين بأنها صحيحة وصادقة.

- **الفقرة رقم (07): هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد.**

سعت الجزائر إلى إصدار عدة قوانين تنظم مهنة التدقيق، فأصدرت القانون 91-08 ثم حل محله القانون 10-01 وما تبعه من مراسيم وقرارات، هذه القوانين كلها ساهمت ببعض النقاط على إعداد تقارير تتضمن رأي فني محايد.

- **الفقرة رقم (08): يفعل التدقيق الخارجي خاصية موثوقية المعلومات المالية.**

يعني مثلما أن المعلومات المالية تتصف بخاصية الموثوقية أي خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، فإنه كذلك التدقيق الخارجي يتصف بخاصية الموثوقية أي امتثاله بالمصداقية في التعبير عن الرأي وهذا ما تنص عليه التنظيمات والقوانين المنظمة للمهنة.

ولقد تم الاعتماد على سلم لكارت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): يوضح درجات مقياس لكارت المستعمل والمتوسط المرجح.

قسمة مدى مجال الموافقة على عدد الفئات مقاييس ليكرت:5-1/5=0.8.

العدد	مدى الفئة(مجال الموافقة =0.8)	درجة الموافقة
1	أقل من 1.8	غير موافق بشدة
2	2.60-1.81	غير موافق
3	3.40-2.61	محايد
4	4.20-3.41	موافق
5	5-4.21	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مقياس لكارت الخماسي.

3- مجتمع وعينة الدراسة

هذا الفرع خصص للحديث عن مجتمع الدراسة، وكذا العينة المستهدفة لتمثيل هذا المجتمع وذكر عدد استمارات الأسئلة وكيفية توزيعهم.

3-1- مجتمع الدراسة:

من خلال موضوع الدراسة يتضح أن مجتمع الدراسة هو مجموعة الفئات الثلاث المتمثلة في محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة مع الأساتذة الجامعيين، ولقد تم اختيار هذه الفئات المختلفة في النشاط من أجل الوقوف على دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية.

3-2- عينة الدراسة

جدول رقم: (09)

توزيع العينة حسب الاستمارات المسترجعة.

	الفئات الدراسة
العينة	44
المسترجعين	33
النسبة	%68
المستجيبين (حجم العيّنة)	30

المصدر: من إعداد الطالب.

رغم الصعوبات الجَمَّة التي واجهت مرحلة توزيع وجمع استمارات البحث الموجهة لعينة الدراسة، خاصة في ظل ظروف وباء كورونا، إلا أنه تم استرجاع 33 استمارة بنسبة إجمالية تقدر بـ:75%، حيث تعتبر نسبة مقبولة تدل على اهتمام أفراد العينة بموضوع البحث على مستوى ولاية سطيف، برج بوعريريج والمسيلة، وتفاوتت هذه النسبة الأخيرة من فئة لأخرى فكانت نسبة المستجيبين بـ:30%، وتم ضبط حجم العيّنة المستجابة بين الفئات محل الدراسة – 30 استمارة قابلة للتحليل والدراسة– وذلك من أجل وضع إطار سليم وعادل يُعتمد عليه في الدراسة.

4- حدود ومشاكل الدراسة

يشمل هذا الفرع على إبراز حدود الدراسة الميدانية، في محاولة لضبط هذه الدراسة، كما سنأتي إلى ذكر الصعوبات والمشاكل التي واجهت الدراسة.

4-1- الحدود المكانية والزمنية للدراسة:

- **الحدود المكانية:** شملت ثلاث فئات محافظي الحسابات، خبراء المحاسبة وأساتذة جامعيين على مستوى ولاية سطيف، برج بوعريريج والمسيلة.
- **الحدود الزمنية:** كانت خلال شهر مارس، أفريل وماي2021.

4-2- مشاكل الدراسة:

- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.

- هناك بعض الإجابات غير واقعية وتكون عشوائية التي تم اهمالها عند التحليل.

4-3- أدوات الدراسة

عملية جمع البيانات والمعلومات تتم بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والتي من شأنها المساعدة في عملية الجمع، لاختبار فرضيات الدراسة والمتمثلة في:

- الاستبيان.
- المقابلة.

4- 4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS24 لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار الفا كرونبخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية أراء العينة.
- النسب المئوية والأهمية النسبية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط أراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.
- اختبار T.
- اختبار التباين والانحراف.
- معادلة الانحدار.
- برنامج Excel من أجل استعراض الرسومات البيانية.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى تحليل النتائج التي تم الحصول عليها بعد استعادة الاستبيانات الموزعة وذلك بالاستعانة بالجداول والأشكال البيانية، إضافة إلى بعض المؤشرات الأخرى وذلك بالاعتماد على برنامج spss، وسيبنى التحليل على المجال الخمس المكونة للاستبيان.

1- الوصف الإحصائي للعينة

بعد تجميع البيانات تم معالجتها باستخدام برنامج spss الإصدار24، وقبل القيام بالاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف البحث قمنا بحساب معامل ألفا كرونبخ (cronbachalpha) للتحقق من ثبات أداة القياس المستخدمة والتأكد من أنها تقيس فعلا ما صممت لأجله كخطوة ثانية، بعد التأكد من صدقه قبل توزيعه، هنا تجدر الإشارة إلى أن مقياس ألفا كرونبخ مؤشر يستخدم لقياس ثبات الأداة أي مدى الترابط بين أسئلة الاستبيان، ففي حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة يتم الحصول على النتائج نفسها أو الاستنتاجات (لا نقصد بذلك التطابق التام).

وجاءت نتائج ألفا كرونبخ للاستبيان كالتالي:

الجدول رقم(10): معامل الثبات

بنود	مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل *المعلومات* المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق.	مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.	مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.
البنود	08	08	08
ألفا كرونبخ	0.79	0.88	0.89

المصدر: مخرجات برنامج spss اعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كر ونبخ فاقت 0.8 في جميع المحاور مما يفسر ثبات المقياس والعبارات المعتمدة في كل محور.

المطلب الثالث: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

يتم في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعيّنة الدراسة، الظاهرة في المحور الأول من الاستبيان وذلك حسب البنود (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة)، بالإضافة إلى تبيان دور النتائج المُتحصل عليها في تثمين إجابات أفراد العيّنة والاستعانة بالتمثيل البياني لكل بند من أجل إعطاء توضيح أكثر.

1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

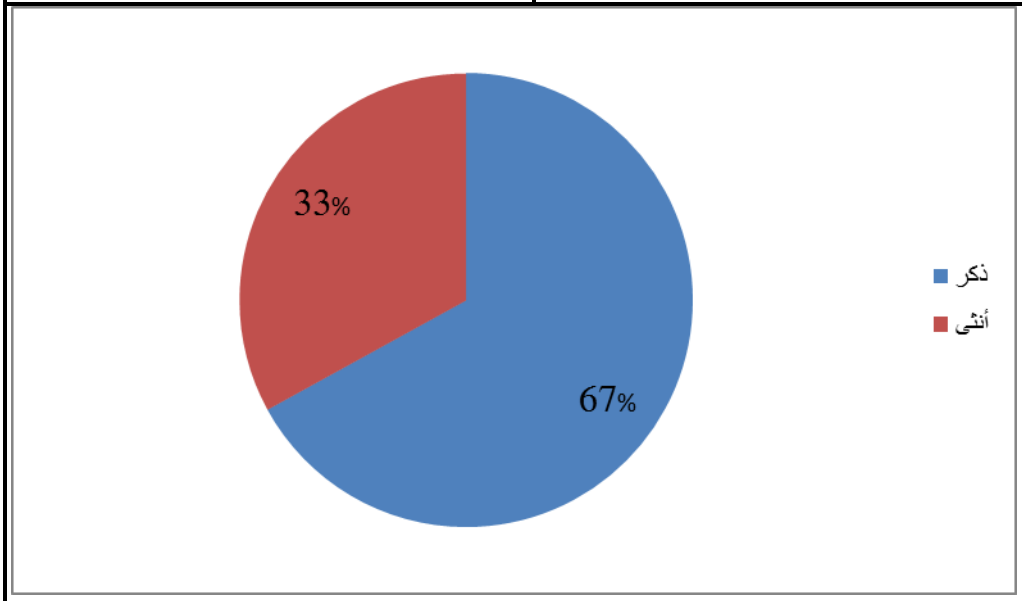
من خلال دراسة وتحليل 30 استمارة تم توزيعها في مُختلف الفئات محل الدراسة؛ اتضح أن عينة الدراسة يَغلُب عليها الجنس الذكوري بنسبة 66,67% من إجمالي العيّنة، والجدول التالي يعرض نتائج توزيع عينة البحث حسب الجنس بشكلها المُفصل كتالي:

الجدول رقم: (11)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

البيانات / الجنس	أفراد عينة الدراسة	
	التكرار	النسبة
ذكر	20	%66,67
أنثى	10	%33,33
المجموع	30	% 100

الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب الجنس.



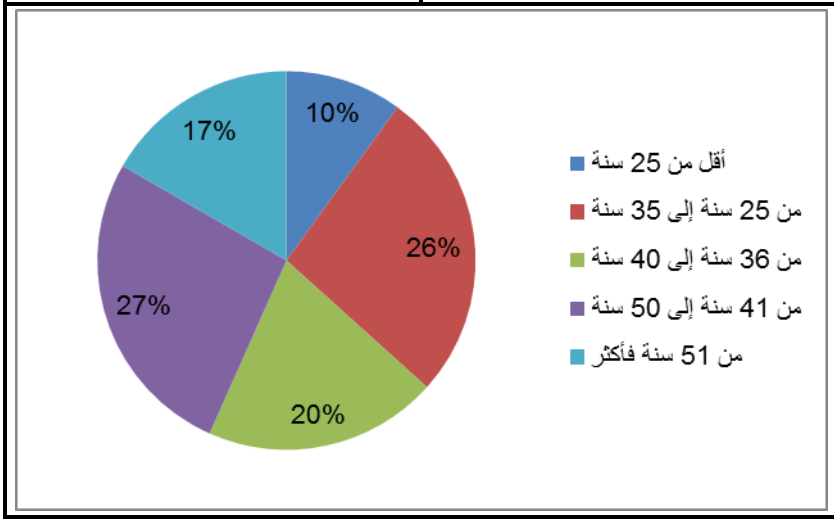
المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

2-توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

يدُل عمر الفرد الكبير في أغلب الأحيان على حرصه وموثوقيته في الإجابة على فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح توزيع عيّنة البحث حسب أعمار أفراد عيّنة الدراسة:

الجدول رقم: (12)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

البيانات / العمر	أفراد عينة الدراسة	
	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	03	%10
من 25 سنة إلى 35 سنة	08	%26,67
من 36 سنة إلى 40 سنة	06	%20
من 41 سنة إلى 50 سنة	08	%26,67
من 51 سنة فأكثر	05	%16,67
المجموع	**30**	**% 100**
الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب العمر.		

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من الجدول والدائرة النسبية أعلاه؛ يتضح أن أكبر فئة تتضمنها عينة الدراسة هي فئة الأفراد التي تتراوح أعمارهم ما بين 25سنة إلى 35 سنة و 41 سنة إلى 50 سنة وذلك على مستوى كل فئات محل الدراسة، الأمر الذي يدل على جدِيَتهم عند الإجابة على استمارة الدراسة وذلك مُقارنة بالأفراد الذين تقل أعمارهم عن 25 سنة والذين بلغ عددهم 03 فردًا أي ما نسبته 10% من النسبة الإجمالية للفئات محل الدراسة هذا من جهة، ومن جهة ثانية قد يكون إلمامهم أوسع وأفضل بموضوع الدراسة المتعلق بدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية.

3- توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:

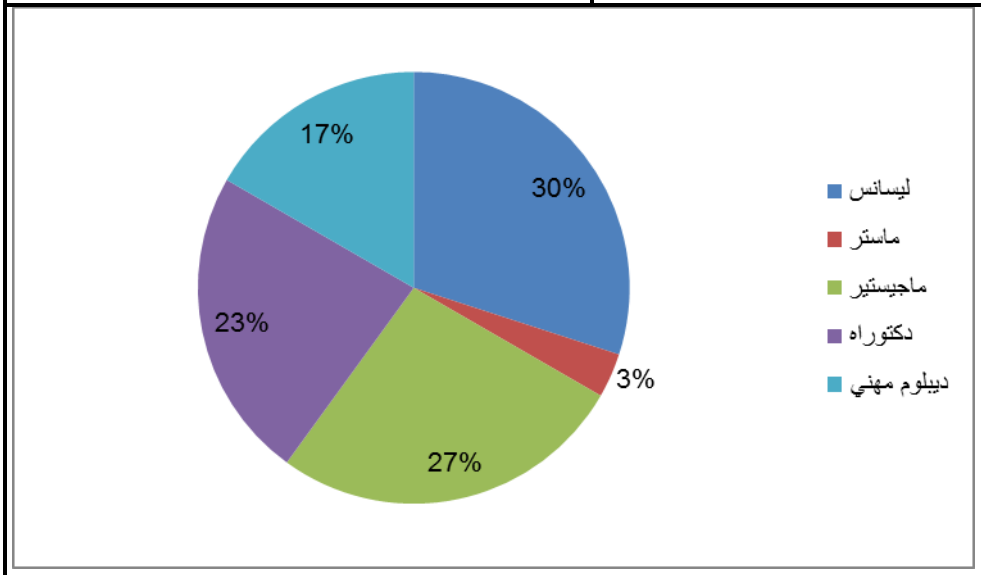
يُعتبر سِن أفراد العينّة مهم في هذه الدراسة ولكن ليس بقدر أهمية المستوى العِلمي الذي يحملونه، لذا يتم عرض وتحليل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم: (13)

توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي.

البيانات / المستوى العلمي	أفراد عينة الدراسة	
	التكرار	النسبة
ليسانس	09	%30
ماستر	01	%3,33
ماجستير	08	%26,67
دكتوراه	07	%23,33
ديبلوم مهني	05	%16,67
المجموع	**30**	**% 100**

الدائرة النسبيّة لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من الخصائص الهامة التي تُفيد في عملية التحليل وتَزيد من قيمة هذه الدراسة هي المستوى العِلمي الذي يتمتع به أفراد العينة، حيث يتضح من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه أن عينة هذه الدراسة تحتوي على نسبة 50% من إجمالي أفراد العيّنة يحملون شهادات عليا ـ ماجيستير ودكتوراه ـ وذلك على مستوى كل فئات محل الدراسة، الأمر الذي يَدل على أن جُل أفراد العيّنة سوف يعطون

اهتمامًا بالغًا للبحث كون أغلبهم غير مُنقطعين عن البحث العلمي ويسعون للاحتكاك ولتحقيق نجاحات عُليا (الماجستير والدكتوراه) هذا من جهة، ومن جهة ثانية يُلاحظ أن باقي أفراد العينة يملكون مستويات علمية مقبولة (ماستر، ليسانس، ديبلوم مهني) خاصة إذا كانت تملك الخبرة المهنية اللازمة.

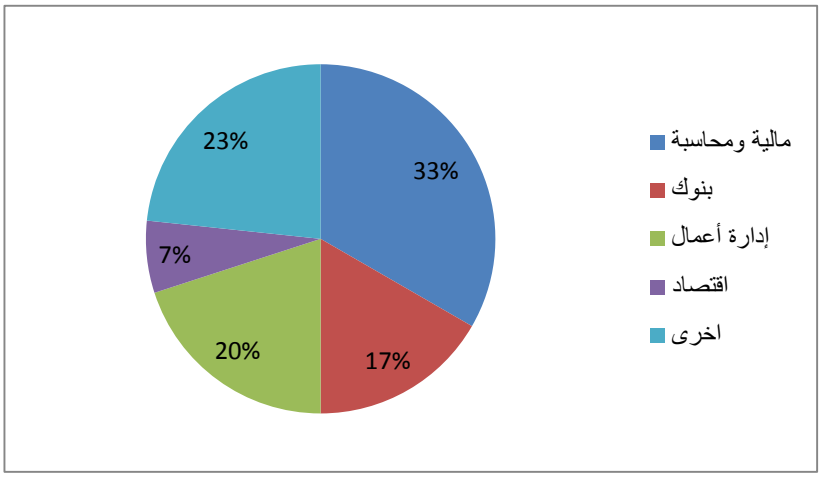
4- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الواضح أن أغلب أفراد العينة يملكون مستوى علمي عالي جد مقبول، مما يعطي خاصية مميزة لعينة الدراسة، ولكن من المستحسن أن يكون أغلبهم مُختصِين ومُلِمين بالجانب المالي والمحاسبي وبموضوع ومتغيرات البحث (التدقيق الخارجي مثلا) والجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم: (14)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

البيانات / التخصص العلمي	أفراد عينة الدراسة	
	التكرار	النسبة
مالية ومحاسبة	10	% 33,33
بنوك	05	% 16,67
إدارة أعمال	06	% 20
اقتصاد	02	% 6,67
أخرى	07	% 23,33
المجموع	**30**	**% 100**



الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب التخصص العلمي.

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول الظاهر أعلاه؛ يتضح أن تخصصات أفراد عينة الدراسة جد مُلائمة لموضوع البحث، وأن نصف أفراد عينة الدراسة (50%) مختصون في المالية والمحاسبة والبنوك، حيث تُعطي

هذه التخصصات اهتمامًا واسعًا بموضوع البحث بصفة مباشرة، الأمر الذي يدل على وجود إلمام وإطلاع واسعين على فقرات الاستبيان التي تخص أفراد العينة مع موضوع البحث يزيد من مصداقية الإجابة التي يُدلون بها مقارنة بباقي التخصصات وبتالي الحصول على نتائج جيّدة.

5- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

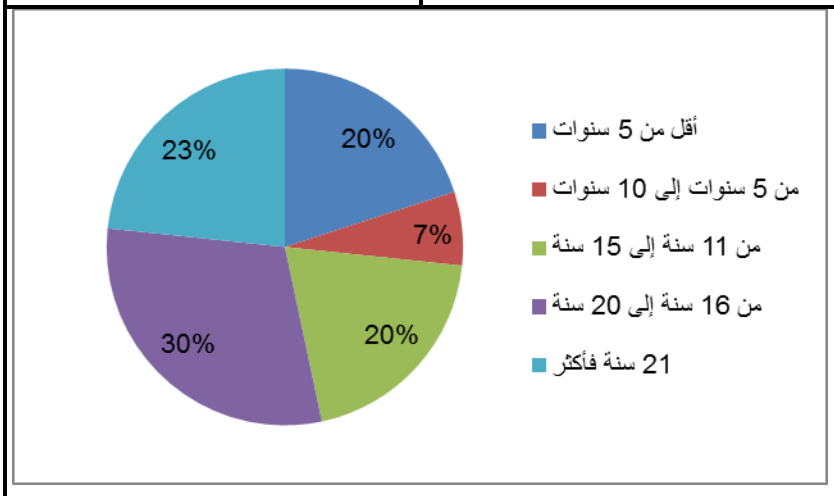
يبين الجدول رقم (15) توزيع عيّنة الدراسة حسب سنوات الخبرة التي يمتلكها أفراد العيّنة في كل فئات محل الدراسة، وعلى المستوى الكلي لإجمالي مُفردات العيّنة كما يلي:

الجدول رقم: (15)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

البيانات / الخبرة	أفراد عينة الدراسة	
	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	%20
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	2	%6,67
من 11 سنة إلى 15 سنة	6	%20
من 16 سنة إلى 20 سنة	09	%30
21 سنة فأكثر	7	%23,33
المجموع	30	% 100

الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه؛ يتضح أن أكثر من نصف أفراد عيّنة الدراسة لهم خبرة تفوق 16 سنة في اختصاصاتهم ومِهَنِهِم وذلك على مستوى كل الفئات محل الدراسة، الأمر الذي يعطي ميزة إضافية لهذه العيّنة كونها تحوي على أفراد لهم خبرة ودراية واسعة بالموضوع.

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية.

حتى تتم دراسة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية، تم تحليل ومقارنة نتائج البحث المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لكل بند على حِدى وعلى مستوى الفئات محل الدراسة، وذلك عن طريق عرض إجابات الاستبيان في درجات الموافقة الخمسة الظاهرة في الجدول رقم (8)، واستنادًا إلى مخرجات البرامج الحاسوبية (برنامج SPSS24 وبرنامج Excel 2013) والأساليب الإحصائية المذكورة في المطلب الأول من هذا المبحث، وحتى يتم التوصل إلى استنتاجات مفصلة ودقيقة قدر الإمكان تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاورة أساسية بالإضافة إلى المحور الخاص بالمعلومات الديمغرافية.

المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج المحاور من الاستبيان.

خصص المِحور الثاني والثالث والرابع من استمارة الدراسة لمعرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، حيث تهدف كل فقرة إلى تحليل جزء معين من موضوع المحور وذلك كما يلي:

الجدول رقم: (16)

مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق

الفقـــــرة / إجابات أفرد العينة		فئات الدراسة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتضمن تقرير التدقيق الخارجي معلومات مالية.	3,10 (محايد)	0,64
2	يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال التقارير التي نص عليها القانون 10-01.	3,77 (موافق)	1,13
3	يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال الافصاح عن المعلومات التي لم تفصح عنها المؤسسة.	4,55 (موافق بشدة)	0,51
4	تحرص المعايير الجزائرية للتدقيق على زيادة توصيل المعلومات المالية.	3,89 (موافق)	0,68
5	تساهم القوانين المنظمة للمهنة على زيادة تقديم المعلومات المالية.	3,44 (موافق)	1,02

6	تتضمن التقارير المدقق الخارجي معلومات مالية وصفية وكمية.	4,67 (موافق بشدة)	0,45
7	يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية في كتابة تقريره.	4,12 (موافق)	1,12
8	تعتبر تقارير المدقق الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية.	3,99 (موافق)	0,83
المتوسط الحسابي الإجمالي		**3,76 (موافق)**	

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي(3,76) والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي يقع بين (3,41–4,20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضى وموافقة أغلبية أفراد العينة على مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحسب ما تم تناوله في الجانب النظري من البحث يمكن القول أن اتجاه أفراد عينة الدراسة الصحيح بأن التدقيق الخارجي يساهم في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق، ومنه نستطيع تعميم النتائج على مجتمع الدراسة المتمثل في جميع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين بأنهم يوافقون على ذلك.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه تم القيام بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الاغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (06) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,67 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن التقارير المدقق الخارجي تتضمن معلومات مالية، وصفية وكمية.
- في الفقرة رقم (03) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,55 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن التدقيق الخارجي يساهم إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال الافصاح عن المعلومات التي لم تفصح عنها المؤسسة.
- في الفقرة رقم (07) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,12 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يتمتع باستقلالية في كتابة تقريره.

- في الفقرة رقم (08) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,99 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقارير المدقق الخارجي تعتبر ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية.
- في الفقرة رقم (04) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,89 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تحرص على زيادة توصيل المعلومات المالية.
- في الفقرة رقم (02) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,77 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال التقارير التي نص عليها القانون 10-01.
- في الفقرة رقم (05) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,44 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن القوانين المنظمة للمهنة تساهم في زيادة تقديم المعلومات المالية.
- في الفقرة رقم (01) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,10 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن تقرير التدقيق الخارجي يتضمن معلومات مالية.

الجدول رقم: (17)

مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.

إجابات أفرد العينة / الفقـــــرة		فئات الدراسة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية.	2,44 (غير موافق)	0,93
2	يساهم التدقيق الخارجي في توفير معلومات مالية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.	2,50 (غير موافق)	0,43
3	التدقيق الخارجي يساهم في تحسين دور المعلومات المالية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.	3,56 (موافق)	1,10
4	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي اثبات توفرها في الوقت المناسب.	4,11 (موافق)	0,76
5	يؤثر التدقيق الخارجي على قرارات المستخدمين.	4,49 (موافق بشدة)	0,66
6	التدقيق الخارجي له دور في مدى توفر المعلومات لكي تكون ملائمة لمن يستخدمها.	4,16 (موافق)	0,72

7	يساهم التدقيق الخارجي في تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستخدمين.	1,97 (غير موافق)	0,71
8	يفعل التدقيق الخارجي خاصية ملاءمة المعلومات المالية.	3,96 (موافق)	0,93
المتوسط الحسابي الإجمالي		**4,33 (موافق بشدة)**	

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية غالبا نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4,33) والذي يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي أي يقع بين (4,21-5)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة والتي تؤكد رضى وموافقة أغلبية أفراد العينة على مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحسب ما تم تناوله في الجانب النظري من البحث يمكن القول أن اتجاه أفراد عينة الدراسة الصحيح بأن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية ، ومنه نستطيع تعميم النتائج على مجتمع الدراسة المتمثل في جميع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين بأنهم يوافقون على ذلك.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه تم القيام بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الاغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (05) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,49 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن التدقيق الخارجي يؤثر على قرارات المستخدمين.
- في الفقرة رقم (06) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,16 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي له دور في مدى توفر المعلومات لكي تكون ملائمة لمن يستخدمها.
- في الفقرة رقم (04) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,11 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين المعلومات المالية وبالتالي إثبات توفرها في الوقت المناسب.
- في الفقرة رقم (08) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,96 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يفعل خاصية ملاءمة المعلومات المالية.

- في الفقرة رقم (03) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,56 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين دور المعلومات المالية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.
- في الفقرة رقم (02) بلغ المتوسط الحسابي { 3 > 2,50 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في توفير معلومات مالية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.
- في الفقرة رقم (01) بلغ المتوسط الحسابي { 3 > 2,44 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين المعلومات المالية وبالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية.
- في الفقرة رقم (07) بلغ المتوسط الحسابي { 3 > 1,97 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستخدمين.

الجدول رقم: (18)

مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.

الفقـــــرة / إجابات أفراد العينة		فئات الدراسة	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي هناك تطابق بين المعلومات الظاهرة في القوائم المالية والأحداث الاقتصادية.	4,71 (موافق بشدة)	0,58
2	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي قابلية تحققها.	4,06 (موافق)	1,05
3	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حيادية المعلومات المالية.	3,81 (موافق)	0,94
4	يساهم التدقيق الخارجي في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات.	4,36 (موافق بشدة)	0,73
5	يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.	4,04 (موافق)	1,08
6	توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق يعزز الثقة في المعلومات المالية بأنها خالية من الأخطاء.	3,96 (موافق)	0,97

7	هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد.	4,52 (موافق بشدة)	0,67
8	يفعل التدقيق الخارجي خاصية موثوقية المعلومات المالية.	2,68 (محايد)	0,88
المتوسط الحسابي الإجمالي		**4, 12 (موافق)**	

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي(4,12) والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي يقع بين (3,41– 4,20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضى وموافقة أغلبية أفراد العينة على مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحسب ما تم تناوله في الجانب النظري من البحث يمكن القول أن اتجاه أفراد عينة الدراسة الصحيح بأن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية ، ومنه نستطيع تعميم النتائج على مجتمع الدراسة المتمثل في جميع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين بأنهم يوافقون على ذلك.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه تم القيام بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الاغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (01) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,71 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين المعلومات المالية وبالتالي هناك تطابق بين المعلومات الظاهرة في القوائم المالية والأحداث الاقتصادية.
- في الفقرة رقم (07) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,52 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد.
- في الفقرة رقم (04) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,36 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن التدقيق الخارجي يساهم في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات.
- في الفقرة رقم (02) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,06 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين المعلومات المالية وبالتالي قابلية تحققها.

- في الفقرة رقم (05) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 4,04 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يوفر في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.
- في الفقرة رقم (06) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,96 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق يعزز الثقة في المعلومات المالية بأنها خالية من الأخطاء.
- في الفقرة رقم (03) بلغ المتوسط الحسابي { 3 < 3,81 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين حيادية المعلومات المالية.
- في الفقرة رقم (08) بلغ المتوسط الحسابي { 3 > 2,68 } مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن التدقيق الخارجي يفعل خاصية موثوقية المعلومات المالية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

بعد دراسة وتحليل فقرات الاستبيان لفئات محل الدراسة، يتم في هذا المطلب اختبار الفرضيات من هذه الدراسة وذلك وفق المراحل التالية:

- صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة لفرضيات الدراسة.
- تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي للمجتمع (المتوسط الفرضي الذي يساوي 3)،[1] ثم حساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمد في هذه الدراسة (0,05) أو من خلال مقارنة قيمة (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية أيهما أكبر، فإذا كانت قيمة (T) المحسوبة هي الأكبر يتم قبول الفرضية والعكس صحيح.
- يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة أكبر أو يساوي مِن المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.
- يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

1-اختبار الفرضية الأولى:

نص الفرضية: يساهم التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق.

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وزيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق. H0: X < 3.

[1] $3 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وزيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق H1: X ≥3.

يبين الجدول التالي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها في هذه الدراسة كما يلي:

الجدول رقم: (19)

نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية DF	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
يساهم التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق.	3,7000	0,56	6,069	1,984	29	0,001

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

يتضح من الجدول السابق؛ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (6,069) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1,984)، وكان مستوى الدلالة الإحصائية (sig =0,001) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0,05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وزيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وزيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق)، وهذا ما يؤكده لنا المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل فئات محل الدراسة والذي (بلغ 3,7000)، وعند مقارنة هذه القيمة الأخيرة مع أداة القياس البالغة(3) يتضح أن المتوسط الحسابي أكبر من قيمة أداة القياس، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني الخاص بهذه الفرضية.

تم التأكد من أن الفرضية الأولى من هذه البحث والمبينة في مقدمة الدراسة صحيحة، والتي كانت يوجد مساهمة للتدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق، ومن أهم القواعد التي تم استخلاصها من الجانب النظري والتي تدل على مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية لدى المستخدمين هي كما يلي:

- التقارير التي نص عليها القانون 10-01 تساهم في زيادة توصيل وتوضيح أكثر للمعلومات المالية.
- إفصاح المدقق الخارجي ضمن تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة القوائم المالية كانت قد أغفلت أو حذفت من طرف معديها سيساهم في زيادة توصيل المعلومات المالية

لمستخدميها.

2- اختبار الفرضية الثانية:

نص الفرضية: يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وتحسين ملاءمة المعلومات المالية. H0: X < 3.

فرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وتحسين ملاءمة المعلومات المالية. H1: X ≥3.

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثانية من هذه الدراسة نقوم أولًا بعرض البيانات الإحصائية المساعدة على ذلك والمتعلقة بعيّنة الدارسة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (20)

نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية.

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية DF	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.	3,24562	0,68	11,555	1,984	29	0,000

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن الفرضية الثانية ـ يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية ـ من هذه الدراسة صحيحة لأن:

- قيمة T المحسوبة (11,555) أكبر من قيمة T الجدولية (1,984)، ومستوى الدلالة الإحصائية الظاهر في الجدول (sig =0,000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0,05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة؛
- المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل الفئات محل الدراسة (3,24562) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وقيمة معامل الاختلاف بلغت (16,32%)، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور اختبار الفرضية وما تحتويه (المحور الثالث من الاستمارة)، ويؤكد صحة هذه الفرضية مرة ثانية.

ومن أهم العناصر الأساسية المستخلصة من الجانب النظري والتي ساهمت في تأكيد الفرضية الثانية هي كما يلي:

- حيادية واستقلالية المدقق الخارجي تعزز الثقة في المعلومات المالية، وبالتالي تساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.
- يساهم التقرير الايجابي المعد من طرف المدقق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.
- إيجاد نقاط القوة عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية سيدعم ذلك المدقق على ابداء رأي يساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.
- وجود بعض الموانع التي نص عليها القانون 10-01 تساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.

في الأخير نستخلص أن تأكد المدقق الخارجي بأن المعلومات المالية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، هذا يؤدي إلى المصادقة وإعداد تقرير إيجابي يساهم في تحسين ملاءمة المعلومات المالية، ومنه تعتبر الفرضية الثانية صحيحة.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

نص الفرضية: يساهم التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وتحسين موثوقية المعلومات المالية. H0: X < 3.

فرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الخارجي وتحسين موثوقية المعلومات المالية. H1: X ≥3.

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثالثة من هذه الدراسة نقوم أولًا بعرض البيانات الإحصائية المساعدة على ذلك والمتعلقة بعيّنة الدارسة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (21)

نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة.

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية DF	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.	3,9846	0,78	13,6783	1,984	29	0,000

المصدر: من إعداد الطالب استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن الفرضية الثالثة ـ يساهم التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية ـ من هذه الدراسة صحيحة لأن:

- قيمة T المحسوبة (13,6783) أكبر من قيمة T الجدولية (1,984)، ومستوى الدلالة الإحصائية الظاهر في الجدول (sig =0,000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0,05)،

الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة؛

- المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل الفئات محل الدراسة (3,9846) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور اختبار الفرضية وما تحتويه (المحور الرابع من الاستمارة)، ويؤكد صحة هذه الفرضية مرة ثانية.

ومن أهم العناصر الأساسية المستخلصة من الجانب النظري والتي ساهمت في تأكيد الفرضية الثالثة هي كما يلي:

- حيادية واستقلالية المدقق الخارجي تعزز الثقة في المعلومات المالية، وبالتالي تساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية.
- يساهم التقرير الايجابي المعد من طرف المدقق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.
- إيجاد نقاط القوة عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية سيدعم ذلك المدقق على ابداء رأي يساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية.
- وجود بعض الموانع التي نص عليها القانون 10-01 تساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية.

في الأخير نستخلص أن تأكد المدقق الخارجي بأن المعلومات المالية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، هذا يؤدي إلى المصادقة وإعداد تقرير إيجابي يساهم في تحسين موثوقية المعلومات المالية، ومنه تعتبر الفرضية الثالثة صحيحة.

خلاصة:

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث شملت الدراسة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وأساتذة جامعيين، وقد قسم هذا الاستبيان إلى أربع(04) محاور وتم توزيع أسئلة الاستبيان على كل أفراد العينة محل الدراسة، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الاحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة لكل الفئات، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الاحصائية المستعملة في إطار برنامج الحزمة الاحصائية spss وكذا برنامج Excel، وقد تم التوصل إلى جملة نتائج ساهمت في شكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة:

تم التطرق في هذه الدراسة إلى دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية، وعليه من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة "إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية؟"، ومن خلال ما تم عرضه في الجانب النظري المتعلق بالتدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية، والقيام بدراسة ميدانية تمثلت في توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين وإجراء مقابلة معهم، قد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج سمحت بتأكيد الفرضيات المقدمة وبناءا على ذلك تم تقديم مجموعة من التوصيات.

1- النتائج:

سمحت هذه الدراسة بتوصل إلى مجموعة من النتائج والتي كان مصدرها العمل النظري والتطبيقي على السواء ومن هذه النتائج:

- التدقيق الخارجي عملية منهجية منظمة يقوم بها شخص من خارج المؤسسة ذو كفاءة مهنية وعلمية.
- يتمحور عمل التدقيق الخارجي في ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير.
- يهدف التدقيق الخارجي إلى التأكد من صدق وشرعية المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية.
- هناك مجموعة من المعايير الشخصية والميدانية ومعايير متعلقة بإعداد التقارير إذا التزم بها المدقق الخارجي سيلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المالية.
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق المرشد الأساسي للقيام بعملية التدقيق الخارجي.
- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم خطوة من خطوات بداية عمل المدقق الخارجي.
- المعلومات المالية هي الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمو المعلومات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولاشك أن زيادة جودة المعلومات المالية يزيد من فاعلية تقييم مستوى الأداء والوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وتقييم مركزها المالي، مما يساعد على اتخاذ قرارات اقتصادية بدرجة كفاءة عالية.
- جودة المعلومات المالية هي تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال المصادقة على هذه الأخيرة وبالتالي زيادة إضفاء صفة المصداقية عليها ورفع من قيمتها اتجاه مستخدميها.
- يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية وبالتالي تأكيد بأنها تتمتع بالملاءمة والموثوقية وقابلية للمقارنة والثبات والقابلية للفهم.
- حسب رأي محافظي الحسابات لولاية المسيلة يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية من خلال دوره الايجابي في ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية.

2- التوصيات:

بناءا على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة انتقال المدققين الخارجيين من عملية التخطيط اليدوية إلى عملية التخطيط الآلية باستخدام الحاسوب نظرا للتطورات التكنولوجية داخل مؤسسات محل التدقيق.
- يجب أن تتميز معايير التدقيق الجزائرية بالمرونة والحداثة في ظل التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة.
- العمل على تدعيم استقلال المدققين الخارجيين لتعزيز الثقة والجودة في المعلومات المالية، وذلك من قبل المنظمات والهيئات المشرفة على التدقيق.
- ضرورة محافظة التدقيق الخارجي على تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.

3- آفاق الدراسة:

من منطلق هذه الدراسة يمكن التطلع إلى إجراء بحوث متعمقة أخرى في الموضوع مثل:

- أثر مخاطر التدقيق الخارجي على قرارات مستخدمي المعلومات المالية.
- دور التدقيق الخارجي في تدعيم الرقابة الجبائية.
- أثر جودة المعلومات المالية على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المصادر

والمراجع

أ- الكتب:

1- إياد رشيد القريشي، " التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا "، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011.

2- رزق أبوزيد الشحنة،" تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية "، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015.

3- عبد الصمد عمر علي، " التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي "، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2018.

4- عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، وآخرون ،" أسس المراجعة الخارجية "، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.

5- عبد الله خالد أمين،" علم التدقيق الحسابات- الناحية النظرية-"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2004.

6- عبد الله خالد امين،" علم تدقيق الحسابات- الناحية العملية- "، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2004.

7- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2003.

8- محمد السيد سريا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل "، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الاسكندرية، 2007.

9- محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، بن عكنون، الجزائر، 2005.

10- هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر، ط3، عمان، الأردن، 2006.

ب- الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- أحمد حجاب، رابح سالمي، "مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020.

2- أخليف بوديسة، عمار شوبار، "دور الأساليب الإحصائية في تحسين عملية التدقيق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018.

3- إكرام لنجريط، ريمة معيوف،" تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2020.

4- إلهام حجاب،" مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، 2020.

5- أمحمد الجودي مني ، " دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.

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

7- حمزة بوسنة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

8- حنان مالكي، كنزة حوالي، "دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2019.

9- حورية بوقندورة، "جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.

10- حياة بزقراري، "دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2011.

11- دلال العابدي، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.

12- رحمة وناس، "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.

13- رحيمة محسن صباح، عبد الفتاح ابراهيم زريبة، وآخرون، "نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011.

14- رياض زلاسي، "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

15- زوينة بن كشيدة، حليمة غربي، " دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

16- زينب براهمي،" أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.

17- سبتي إسماعيل، "أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

18- سماح الغربي، "أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015.

19- سميحة بلجودي، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

20- عادل بولجنيب، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014.

21- عبد الرزاق حسن الشيخ، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

22- عبد الستار كلثوم، "القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية والمالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

23- عبد السلام محمودي،" دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

24- علي حامدي، "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011.

25- عمر شريفي،" التنظيم المهني للمراجعة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.

26- فاتح خرشيش، "دور النظام المحاسبي المالي SCF في تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016.

27- فاطمة الزهراء حمزة، "دور جودة المعلومة المحاسبية في ترشيد القرارات التسويقية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

28- فوزية هلالي، خديجة عمران، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2016.

29- كمال راجع، " 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.

30- محمد البشير جلول، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016.

31- محمد أمين لونيسة، "تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

32- مختارية شاشور، " تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

33- نعيمة مسقم، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

34- نوال صبايحي، "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثرة على جودة المعلومة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011.

35- هدى عواج، " دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015.

36- وسيلة بوخالفة، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

37- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015.

جـ- المجلات:

1- أسامة عمر جعارة،" أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، الأردن، 2014.

2- عبد الرؤوف بوزيدي، نصيرة بلال، "أثر نظم المعلومات المحاسبية على مهنة المراجعة الخارجية" ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 02، الوادي، الجزائر، 2020.

د- الملتقيات:

1- الربيع بوعريوة، توفيق رفاع، وآخرون، "دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين جودة المعلومة المالية للمؤسسة"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 11-12 أفريل 2018.

2- جمعة هوام، نوال لعشوري، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 7-8 ديسمبر 2010.

3- محمد الخطيب نمر، فؤاد صديقي، "مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29- 30 نوفمبر، 2011.

هـ - النصوص التشريعية:

1- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.

2- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 29 جوان 2010، القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

و- محاضرات ومطبوعات:

1- أحمد سعيد حميدي، "مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020.

2- إسماعيل سبتي، "مطبوعة موجهة لطلبة الماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

اسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية
سبتي اسماعيل	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	أستاذ محاضر (أ)
يراقي تيجاني	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي
قروي عبد الله	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر (أ)
لقليطي الأخضر	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	أستاذ محاضر (أ)

ملحق رقم 02: استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته؛

السادة المحترمين؛

في إطار تحضير لمذكرة تخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان:

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية

أين ألتمس من سيادتكم التكرم باختيار المستوى المعين لفقرات الاستبيان بوضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي للحسابات من أجل الرفع من جودة المعلومات المالية خاصة في ظل التطور الذي تشهده بيئة الأعمال مؤخرا وانعكاسات ذلك على الجانب المحاسبي والمالي.

علما أن إجابتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا على حسن تعاونكم مع هذا البحث.

إعداد الطالب	**إشراف الدكتور**
مصطفاوي أيمن	سبتي اسماعيل

المحور الاول: المعلومات الديمغرافية

يرجى التكرم بوضع الاشارة (X) في المكان المناسب.

1-الجنـــس	ذكـــــــــر	أنثـــــــــى

2-العمـــــر	أقل من 25 سنة	من 25 سنة إلى 35 سنة	من 36 سنة إلى 40 سنة	من 41 سنة إلى 50 سنة	من 51 سنة فأكثر

3-المستوى العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	ديبلوم مهني

4-التخصص العلمي	مالية ومحاسبة	بنـــــــوك	إدارة أعمال	اقتصاد	اخرى(اذكرها)
					.....

5-سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 11 سنة إلى 15 سنة	من 16 سنة إلى 20 سنة	من 21 سنة فأكثر

المحور الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال تقرير نهائي للمدقق.

الرقم	فقـــــــــــــرات الاستبـــــــــــــيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتضمن تقرير التدقيق الخارجي معلومات مالية.					
02	يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال التقارير التي نص عليها القانون 10-01.					
03	يساهم التدقيق الخارجي إلى زيادة توصيل المعلومات المالية من خلال الافصاح عن المعلومات التي لم تفصح عنها المؤسسة.					
04	تحرص المعايير الجزائرية للتدقيق على زيادة توصيل المعلومات المالية.					
05	تساهم القوانين المنظمة للمهنة على زيادة تقديم المعلومات المالية.					
06	تتضمن التقارير المدقق الخارجي معلومات مالية وصفية وكمية.					
07	يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية في كتابة تقريره.					
08	تعتبر تقارير المدقق الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية.					

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين ملاءمة المعلومات المالية.

الرقم	فقـــــــــــــرات الاستبـــــــــــــيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية.					
02	يساهم التدقيق الخارجي في توفير معلومات مالية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.					
03	التدقيق الخارجي يساهم في تحسين دور المعلومات المالية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.					
04	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي اثبات توفرها في الوقت المناسب.					
05	يؤثر التدقيق الخارجي على قرارات المستخدمين.					
06	التدقيق الخارجي له دور في مدى توفر المعلومات لكي تكون ملائمة لمن يستخدمها.					
07	يساهم التدقيق الخارجي في تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستخدمين.					
08	يفعل التدقيق الخارجي خاصية ملاءمة المعلومات المالية.					

المحور الرابع: مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين موثوقية المعلومات المالية.

الرقم	فقـــــــــــــرات الاستبـــــــــــــيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي هناك تطابق بين المعلومات الظاهرة في القوائم المالية والأحداث الاقتصادية.					
02	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المالية وبالتالي قابلية تحققها.					
03	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين حيادية المعلومات المالية.					
04	يساهم التدقيق الخارجي في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات.					
05	يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.					
06	توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق يعزز الثقة في المعلومات المالية بأنها خالية من الأخطاء.					
07	هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد.					
08	يفعل التدقيق الخارجي خاصية موثوقية المعلومات المالية.					

ملحق رقم (03): تصريح شرفي بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

الجمهوريه الجزائريه الديمقراطيه الشعبيه
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

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

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

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله :

الطالب : مصطفاوي أيمن المولود(ة) بتاريخ: 1998/05/27. ب: مقرة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200337319 الصادرة بتاريخ: 2016/04/24عن: مقرة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية:2020/2021 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية

- دراسة عينة بعض أراء المهنيين والاكاديميين -

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

حرر بتاريخ: 2021/06/15

التوقيع و البصمة

.....

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