الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

Université de M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : des Sciences commerciales

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

العنوان

أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية
ـ دراسة تطبيقية ـ

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:

– قويدري زكرياء

إشراف الأستاذ:

–سعيدي يحيى

لجنة المناقش

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
سعيدي يحيى	.دكتور	مشرف
ولهي بوعلام	دكتور	رئيس
ختيم محمد العيد	أ.محاضر	مناقش

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

" وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون"

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية(32).

إهداء

كل الحمد لمن بيده النواصي و إليه اجتهادي و إخلاصي الله ربي

ثم الصلاة على من بعث للأنام و من تعجز عن وصفه الأقلام محمد رسولي

اهدي ثمرة هذا الانجاز المتواضع ....

إلى نبع الصفاء إلى كنز الدنيا إلى من سهرت الليالي لراحتي رغم الشقاء ، إلى التي رافقتني دعواتها دائما ، إلى التي لو أفنيت عمري لأرضيها ما أوفيت حقها ، إلى التي أحيا لسعادتها ....

أمي الحبيبة حفظها الله و رعاها

إلى من علمني دروس الحياة ، إلى من لين الصعاب و كسرها لنحيا ، إلى من علمني حب العمل و الاجتهاد ، إلى من دعا لي أطراف النهار و زلفا من الليل....

أبي العزيز حفظه الله و رعاه.

إلى.أخواتي البنات و أخي الوحيد " قيس"

كما أتقدم بإهداء خاص إلى خطيبتي "سمية"

وإلى روح أخي الطاهرة عامر قويدري رحمه الله فأسكنه فسيح جنانه رفقة النبيين والشهداء والصالحين وحسن أولئك رفيقا.

و إلى كل العائلة قويدري و أصدقائي:

و إلى جميع أساتذة ..... خاصة الأستاذ عريوة محاد و بلعجوز الحسين

تشكرات

إن المرء مهما أعطى من بلاغة و وهب من فصاحة فإنه يقف عاجزا عن أداء شكر الله على نعمه التي لا تعد ولا تحصى.

اللهم لك الحمد كله والشكر كله و لك الفضل ولك النعمة علمتنا ما لم نعلم ففضلك كان علينا عظيما.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم :"من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

الشكر لله الذي أعاننا بعونه وهدانا إلى حس التوكل عليه أما بعد:

نتقدم بالشكر الجزيل و عظيم الامتنان والتقدير إلى كل من ساهم من بعيد أو من قريب لإثراء معلوماتنا الفكرية العلمية لإتمام مشوارنا الدراسي وانجاز عملنا المتواضع هذا وعمل منا بنزاهة وعفوية صدق من زملاء و أساتذة و مسؤولين.

شكرنا و تقديرنا إلى الأستاذ المشرف"سعيدي يحيى"

الذي أمدنا بتوجيهات أنارت لنا دربنا ولم يبخل علينا بنصائحه جزاه الله خيرا.

شكر خاص إلى كل الأساتذة المحترمين على تعاونهم معنا وفقهم الله.

كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى كل عمال

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

خاصة عمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات	
قائمة الجداول.....	
قائمة الأشكال.....	
المقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول: **الإطار النظري للتدقيق الخارجي**	
تمهيد.....	**07**
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي.....	**08**
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي.....	**09**
المطلب الثاني:مفهوم التدقيق الخارجي.....	**12**
أولا: المعنى اللغوي	**12**
ثانيا: المعنى الاصطلاحي.....	**12**
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي.....	**14**
المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي.....	**15**
أولا: من حيث حجم التدقيق.....	**15**
ثانيا: من حيث الالتزام في التدقيق.....	**16**
ثالثا: من حيث توقيت التدقيق.....	**18**
رابعا: من حيث الاستقلالية	**20**
المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها وعلاقة التدقيق بالمحاسبة	**23**
المطلب أول:المعايير العامة.....	**24**
أولا:معيار التأهيل العلمي والعملي.....	**24**
ثانيا: معيار الاستقلال.....	**25**
ثالثا: معيار العناية المهنية الواجبة.....	**25**
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....	**26**
أولا: معيار التخطيط و إشراف الكافي.....	**26**
ثانيا: معيار الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل.....	**26**
ثالثا: معيار كفاية و صلاحية أدلة إثبات.....	**26**
المطلب الثالث: معايير التقرير.....	**27**

أولا: معيار اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....	27
ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....	27
ثالثا: معيار الإفصاح الكافي و المناسب للمعلومات	27
رابعا: معيار التعبير عن الرأي.....	28
المطلب الرابع: التدقيق الخارجي و علاقته بالمحاسبة.....	28
المبحث الثالث: المسؤوليات و العوامل ، و رقابة جودة التدقيق الخارجي	31
المطلب أول: مسؤوليات المدقق الخارجي.....	31
أولا: مسؤولية المدقق في إكتشاف الغش.....	31
ثانيا: مسؤولية المدقق إتجاه عملائه.....	31
ثالثا: مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث.....	31
رابعا: المسؤولية المدنية.....	32
خامسا: المسؤولية الجنائية.....	32
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي.....	32
أولا: البيئة الاجتماعية.....	32
ثانيا: البيئة الاقتصادية.....	33
ثالثا: التشريعات.....	33
رابعا: المنظمة.....	33
المطلب الثالث: رقابة عناصر الجودة على أعمال التدقيق الخارجي.....	34
أولا: الأهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق.....	34
ثانيا: عناصر رقابة الجودة.....	34
الفصل الثاني: **مخرجات النظام المحاسبي**	
تمهيد.....	39
المبحث الأول: القوائم المالية والتقارير المالية.....	40
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية.....	40
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية.....	41
المطلب الثالث: تعريف التقارير المالية.....	42
المطلب الرابع: أهداف التقارير المالية.....	44
المبحث الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية و مستخدميها.....	45

المطلب الأول: الملائمة و الموثوقية.....	**45**
أولا: الملائمة.....	**45**
ثانيا: الموثوقية.....	**46**
المطلب الثاني: حيادية المعلومات و القابلية للمقارنة.....	**46**
أولا: حيادية المعلومات	**46**
ثانيا: القابلية للمقارنة.....	**47**
المطلب الثالث: التوقيت الملائم و قابلية المعلومات للفهم.....	**47**
أولا: التوقيت الملائمة.....	**47**
ثانيا: قابلية المعلومات للفهم.....	**48**
المطلب الرابع: أهمية النسبية و الإفصاح أمثل.....	**48**
أولا: أهمية النسبية.....	**48**
ثانيا: الإفصاح أمثل.....	**48**
المطلب الخامس: مستخدمو القوائم المالية.....	**49**
المبحث الثالث: عناصر القوائم المالية.....	**51**
المطلب الأول: الميزانية.....	**51**
أولا: تعريف الميزانية.....	**51**
ثانيا: المعلومات الواجب عرضها في صلب الميزانية.....	**53**
ثالثا: المعلومات التي يجوز عرضها إما في صلب الميزانية أو في الملحق.....	**54**
المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج.....	**57**
أولا: قياس الأرباح.....	**58**
ثانيا: بيانات عناصر قائمة الدخل.....	**59**
ثالثا: البيانات الواجب عرضها في قائمة الدخل.....	**61**
رابعا: المعلومات التي يتم عرضها في قائمة الدخل أو في الإيضاحات.....	**62**
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية.....	**66**
أولا: تعريف جدول التدفقات النقدية.....	**66**
ثانيا: مكونات جدول تدفقات النقدية.....	**66**
ثالثا: هدف جدول تدفقات النقدية.....	**69**
رابعا: إعداد جدول التدفقات النقدية.....	**69**
خامسا: مزايا الطريقتين.....	**73**

المطلب الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة.....	**74**
أولا: تعريف جدول تغيرات أموال الخاصة.....	**74**
ثانيا: مكونات جدول تغيرات أموال الخاصة.....	**74**
المطلب الخامس: الملاحق.....	**75**
الفصل الثالث: **الدراسة الميدانية**	
المبحث الأول :الدراسة الميدانية	**79**
المطلب الأول :منهجية الدراسة.....	**80**
المطلب الثاني: مصادر جمع المعلومات.....	**80**
المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة	**80**
المطلب الرابع: أداة الدراسة	**81**
المطلب الخامس: الخصائص الديموغرافية عن عينة الدراسة.....	**82**
المبحث الثاني: التصميم الإحصائي للدراسة وأساليب تحليل البيانات	**86**
المطلب الأول: صدق و ثبات الاستبيانة	**87**
أولا: صدق المحكمين.....	**87**
ثانيا: ثبات الاستبانة	**87**
المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كلمجروف – سمر نوف)	**88**
أولا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) بالنسبة للمحور الأول	**89**
ثانيا:اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) بالنسبة للمحور الثاني	**90**
ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) بالنسبة للمحور الثالث السؤال الأول	**91**
رابعا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) بالنسبة للمحورالثالث السؤال الثاني	**92**
خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) بالنسبة للمحور الثالث السؤال الثالث	**93**
المطلب الثالث: اختبار فرصيات الدراسة.....	**94**
أولا:اختبار الفرضية الأولى:تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة؟.....	**96**
ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية؟.....	**97**
ثالثا:اختبار الفرضية الثالثة: كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	**99**
رابعا: اختبار الفرضية الثالثة: استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	**102**

خامسا: اختبار الفرضية الثالثة: التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	**104**
الخاتمة.....	**109**
قائمة المراجع.....	**114**
الملاحق.....	**119**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1_1	التطور التاريخي لتدقيق الحسابات	14
1-2	ميزانية الأصول	55
2-2	ميزانية الخصوم	56
3-2	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	64
4-2	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	65
5-2	جدول تدفقات الخزينة الطريقة المباشرة	70
6-2	جدول تدفقات الخزينة الطريقة الغير المباشرة	72
7-2	جدول تغير الأموال الخاصة	75
1-3	الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة	80
2-3	توزيع عينة الدراسة حسب اعتماد الممنوح	83
3-3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	83
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	84
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	84
6-3	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	85
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب	86
8-3	معاملات الثبات للمحاور (طريقة الفا كرونباخ)	88
9-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات المحور الأول	89
10-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات المحور الثاني	90
11-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الأول	91
12-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الثاني	92
13-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الثالث	93
14-3	نتائج اختبار الفرضية الأولى وفق (Wilcoxon Signed Ranks Test)	96
15-3	نتائج اختبار الفرضية الثانية وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)	98
16-3	نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)	100
17-3	نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)	102
18-3	نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)	104

قائمة الأشكال

رقم الشكل	**عنوان الشكل**	**الصفحة**
1-1	مستخدمو تقارير مراقب الحسابات	**22**
2-1	معايير التدقيق المتعارف عليها	**24**
3-1	التكامل بين وظيفة التدقيق والمحاسبة	**30**
1-2	القوائم المالية والتقارير المالية	**45**

مقدمة

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المؤسسات صغيرة نسبيا، حيث كانت مملوكة لأفراد تتوفر لديهم رؤوس أموال محددة، وبظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، ظهرت مؤسسات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية، هذا التغير أدى إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا، إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة، ونتيجة لهذه التغيرات ظهرت الحاجة إدارة المؤسسات إلى أنظمة الرقابة الداخلية مما جعلها تعتمد بشكل كافي عن وظيفة التدقيق الداخلي وإعطائها الأهمية الكبيرة لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية، وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة احتياج أيضا إلى وسيلة أخرى محايدة وهي التدقيق الخارجي لطمأنة الملاك (المساهمين) بأن القوائم المالية المعلنة تمثل بعدالة المركز المالي نتيجة نشاط المؤسسة .

كما قاد البعد الدولي لأنشطة المؤسسات إلى اتساع الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى المحلي والدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب استيفاء مجموعة من الضوابط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية المفصح عنها من طرف هذه الشركات، حيث كان لهذه الأحداث تأثير على الجانب العملي للمؤسسات، لا سيما فيما يخص أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

وعلى الرغم من العلاقات الوثيقة بين المحاسبة والتدقيق، إلا أن كل منهما يمثل مجالا منفردا سواء للدراسة أو البحث، فالمحاسبة تقوم بجمع البيانات، وتكون هذه البيانات في شكل مدخلات حيث تقوم بمعالجتها حتى تكون معلومة صحيحة فمخرجات النظام المحاسبي تكون في شكل قوائم مالية، أما التدقيق الخارجي هو نشاط مستقل خارج المؤسسة، يقوم به شخص يتولى مهنة التدقيق(المدقق) حيث يقوم بفحص، ومدى معقولية و مصداقية المركز المالي لتلك القوائم محل التدقيق، كما أن جودة التدقيق تزيد في مصداقية القوائم المالية ومدى عدالتها، وعليه يمكن عرض الإشكالية البحث التالية:

إشكالية البحث:

إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1: هل تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة ؟

2: هل تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية ؟

3: هل يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة في الإشكالية تم وضع الفرضيات التالية:

1: تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة.

2: تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية .

3: يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي .

أهمية الدراسة :

– تسليط الضوء على ما هو موجود فعلا ومقارنته بالجانب النظري.

– نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بتفسير جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وبتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجيع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

أهداف الدراسة:

1 – محاولة إظهار و إبراز جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة.

2 – إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

أسباب اختيار الموضوع :

- البحث له علاقة بمجال تخصص الطالب.

- محاولة إطلاع أكثر على الواقع العملي وذلك بتطبيق الجانب النظري لمقياس التدقيق مع الجانب التطبيقي

حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بالحدود المكانية والزمنية .

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة على مستوى مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات بمدينة المسيلة.

الحدود الزمنية : تمتد الدراسة انطلاقا من نهاية 2014 إلى 2015 في بعض مكاتب المهنيين (محافظ الحسابات، و خبير محاسبي).

المنهج المستخدم:

لتحقيق أهداف البحث وإجابة عن التساؤلات واختبار الفرضيات تم الاعتماد على جانبين لمنهجية الدراسة هما:

أ – الجانب النظري: ويعتمد على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على:
الكتب والمجلات العربية والأجنبية ومواقع انترنت وغيرها

ب – الجانب الميداني: ويعتمد هذا الموضوع على دراسة حالة وذلك بمحاولة اختبار أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

الدراسات السابقة :

1: محمد مفلح محمد جعفر, مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية, لنيل شهادة الماجستير, المحاسبة, 2008-2009 الأردن .

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها توفر في مكاتب التدقيق الكبير والصغير يد العمالة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق، كما توصل الباحث على توفر في مكاتب التدقيق الكبيرة صغيرة العمالة في الأردن مقومات عدالة أتعاب التدقيق

2: الطالب وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي, لنيل شهادة الماجستير، المحاسبية, سنة 2012-2013, الكويت.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وقد توصل الباحث إلى وجود أثر المدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التأكد على مراعاة مدى تقيد والتزام مدقق الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر عن تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية .

من خلال الدراسات السابقة فيكمن اختلاف في الموضوع الذي تناولته تحت عنوان التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

تتميز هذه الدراسة عما سبقها من دراسات في أنها تبحث على أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية وركزت على الأسس النظرية والجانب التحليلي للإحصائيات، وهي بذلك تختلف عن النهج الذي اتبعته الدراسات السابقة من حيث أن الباحث سلك منهج مخالفا لما سبقه.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وفصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة العامة والخاتمة العامة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما ضمن المقدمة العامة مجموع الفرضيات التي يقوم عليها البحث بالإضافة إلى أسباب اختيار الموضوع، أهمية وأهداف الموضوع، المنهج المستخدم، الدراسات السابقة.

أما فيما يخص فصول البحث فقد تضمن الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي والذي يتضمن ثلاثة مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالجانب النظري للتدقيق كعلم إنساني له تطبيقاته على المؤسسة الاقتصادية، يتناول المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني معايير التدقيق المتعارف عليها وعلاقة التدقيق بالمحاسبة، وتطرقنا من خلال المبحث الثالث إلى المسؤوليات وعوامل وعناصر رقابة الجودة للتدقيق الخارجي

أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان مخرجات النظام المحاسبي وتم تقسيمه في شكل ثلاثة مباحث، يعالج المبحث الأول تعريف القوائم والتقارير المالية وأهدافهما، أما المبحث الثاني فتضمن الخصائص النوعية للقوائم المالية ومستخدميها، أما المبحث الثالث فقد تضمن عناصر القوائم المالية.

الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة وذلك عن طريق استبيان من خلال إسقاط ما جاء في الفصول النظرية متضمنا مبحثين، خصص المبحث الأول الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني التصميم الإحصائي للدراسة وأساليب تحلي البيانات.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد

كلما اتسعت الحياة الاقتصادية ونمت في بلد ما كلما ازدادت الحاجة إلى الفنيين والعلميين في المجالات المختلفة. وحاجة النمو الاقتصادي إلى الإطارات الفنية والإدارية والمحاسبية تزداد وتشتد بمقدار سيطرة فكرة التنمية الاقتصادية المنظمة والقائمة على المشروع الكبير. فالمشروع الصغير يستطيع الاعتماد على فنيين متدرجين في مراحل التدريب وهذا عكس المشروع الكبير الذي يحتاج إلى اختصاصيين أقوياء في مختلف المجالات كالإدارة، المحاسبة والمهارات الأخرى.

كما أن نمو المحاسبة في المجال الاقتصادي أدى إلى نمو علوم أخرى مرتبطة بها مثل علم التدقيق حيث أصبح لهذه الأخيرة أصولها وأساليبها ساعدت هذا العلم على ضبط المعطيات المحاسبية، والتأكد من صحة الأرقام و النتائج، وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى النقاط التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
المبحث الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها وعلاقتها بالمحاسبة .
المبحث الثالث: مسؤوليات والاستقلالية، العوامل ورقابة الجودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

تمهيد:

إن لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها حيث ظهر هذا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة عكس ما كان سابقا ، وبتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية التسيير والمراقبة، مما جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكاف على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من ضروري وجود طرف ثالث أخر محايد يطلع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم الإرشادات للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية.

المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن القدماء المصريين واليونان كانوا استخدموا المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها .

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة" **لوقا باشيلو**" تحت عنوان: " *Summa de Arithmetica Geometrica proportioni et proportionalita*" عام (1494م). فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدقق الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في " **فنيسيا** " بإيطاليا عام (1581م) حيث تأسست كلية "*Roxanti*" وكانت تتطلب ستة سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. ولقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام (1669م) شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت " **جمعية المحاسبين القانونية** " **أدنبره** عام (1854م) بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل كثير (1773م)، وقد جاء قانون الشركات عام (1862م) على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت جرائه.[1]

[1] خالد أمين عبدالله: **التدقيق والمراقبة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن، 1998 ،ص03 .

تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميون والمهتمون في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق أو إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي، وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام (1917م) لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة وبأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي عام (1932م) أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقارير مدقق الحسابات لي يكون رأي بدل من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشآت بمبادئ المحاسبة والمتعارف عليها، حيث في عام (1939م) أصدر مجمع المحاسبين القانونيين أمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات ويضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذى تطور مستمر حتى الآن.[1]

أما في الجزائر بالمقارنة مع التطور السابق الذي شهدته مهنة التدقيق نجد أنها تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، إلى غاية صدور قانون 91_08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991م الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة ومزاولتها في ظل المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

[1] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار الصفاء لنشر والتوزيع ،عمان ،2000، ص5.

[2] محمد التهامي طواهر، المسعود صديقي :المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2002-2003، ص ص 7-8.

وفيما يلي جدول يوضح التطور التاريخي لتدقيق الحسابات :

الجدول رقم (1_1):

التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

المـــدة	الأمر بالتدقيق	التدقيق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال حماية الأصول
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، التصديق على القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	التصديق على سلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	التصديق على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة
إبتداءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	التصديق على الحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي

Source : L.COLLINS et G.VALIN : **Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4ème Edition, DALLOZ, Paris, 1992,p 17.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

أولا : تعريف لغة:

التدقيق بمعناه أللفظي audit وهي الكلمة اللاتينية audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق [1].

ثانيا: تعريف اصطلاحا: هناك عدة تعار يف قدمت لوظيفة التدقيق نذكر منها

تعريف 1 : "عرفت "الجمعية الأمريكية"AAA المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[2]

تعريف 2 : "التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني".[3]

تعريف 3 : " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي، لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها لنتائج أعمال المشروع من ربح وخسارة عن تلك الفترة، فعملية التدقيق تشمل الفحص التحقيق والتقرير ".[4]

تعريف 4 : وقد عرف Arens التدقيق على انه:" عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكيدات خاصة بالأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق

---

[1] أحمد حلمي جمعة: **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان الأردن، 2005،ص 06.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ،المرجع السابق ،ص 9 .

[3] هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق**، دار وائل للنشر،ط2، عمان، الأردن 2004، ص 20.

[4] وليد خالد حميد العازمي:**أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، رسالة ماجستير، غير منشورة، سنة2012، ص 15.

بين التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين، وتتم من خلال شخص مستقل وكف".[1]

من التعاريف السابقة يمكن تحديد ماهية التدقيق الخارجي في النقاط التالية :

فالتدقيق و المراجعة عملية منظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات باستعمال الوسائل الفنية بموضوعية للتأكد من درجة التماثل بين ما هو ثبت في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ثم نقل النتائج إلى الأطراف المعنية.

حيث الحسابات الختامية تلخص الأحداث الاقتصادية ونتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة فإن دور المراجع يتلخص في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة هذه النتائج في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية تلك الفترة، وذلك عن طريق الفحص للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها والتحقق من إمكانية الحكم عن صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم عن نتيجة أعمال المشروع بواسطة ما يجمع من أدلة وقرائن لتحقيق هذا الهدف ومن ثم بلورة النتائج الناتجة عن الفحص والتحقق وإثباتها في التقرير الذي يقوم إلى من يهمه الأمر داخل المنشأة وخارجها.

وهكذا فإن عملية التدقيق والمراجعة تشمل الفحص، التحقيق و التقرير.

1 – الفحص : يقصد به التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

2 – التحقيق *:* يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

هكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بها تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي[2].

[1] Arens, A., Elder, R., and Beasley, M .Auditing and Assurance Services An : Integrated Aproach . 14th Editiion , PEARSON Education International, New Jersey,USA, 2012 ,P4 .

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 7.

3 – التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق والمراجعة حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وعملياته بصورة سليمة وعادلة. [1]

المطلب الثالث :الأهمية وأهداف التدقيق الخارجي.

تعتبر مهمة التدقيق بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد كل من مسيرو المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب.[2]

وعليه يمكن الوقوف على أهمية التدقيق الخارجي من خلال النقاط التالية:

1_ التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.

2- إن تجميع وتقيم أدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو أساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي والمعايير الموضوعية.

3- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعة وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

4-العمل على زيادة الثقة وتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعمليها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة؛[3]

---

[1] – خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص7 ، 8.

[2]– رضا خلاصي:**المراجعة الجبائية**، رسالة ماجستير،غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2001، ص12.

[3] محمد سفير: **مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**،ملتقى وطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، يومي 05-06 /2013/05.

أهداف التدقيق الخارجي:

وكما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهدف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن أهداف التقليدية نذكر:

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى اعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني إستادا إلى أدلة وبراهين وصدق وشرعية القوائم المالية ؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبة؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
- مساعدة إدارة على وضع السياسات الملائمة ظن واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد أوعية الضريبية؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية[1].

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

أولا: من حيث حجم التدقيق:

ينقسم التدقيق إلى نوعين:

أ- التدقيق الكامل:

وهو الذي يتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن يكون التدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
- جميع القيود الدفترية المسجلة في الدفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
- جميع العمليات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المدقق الخارجي إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقيميه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله.[2]

[1] محمد سفير، مرجع سابق، ص4.

[2] مرجع نفسه، ص 40.

ب- التدقيق الجزئي :[1]

وهو الذي يتضمن تدقيق بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف مالا تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا أسلوب، قد يختار المدقق:

- بعض القيود لبض العمليات دون غيرها؛
- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

إلى غير ذلك من أساليب اختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المدقق.

وفي هذا يجب مراعاة ما يلي:

- لا يجب على المدقق إطلاع المسئولين في المنشأة موضوع التدقيق على طبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختبارها؛
- لا يجب على المدقق استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بتدقيق العمليات نفس المنشأة مرة أخرى؛
- على المدقق أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام بإخبارها وتدقيقها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم باختبارها؛
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب التدقيق الجزئي إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام جيد ويبعث على الاطمئنان.

ثانيا: من حيث مدى الإلزام في التدقيق:[2]

ينقسم التدقيق إلى نوعين:

أ- التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الملزم بنص قانوني في الدولة المعينة ومثال ذلك القوانين المنظمة للمؤسسات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما ينص عليه هذه القوانين ضرورية تعين مراجع الحسابات أو ما يعرف بمراقب الحسابات قانوني للمؤسسة يتولى التدقيق في حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعينه وتحديد أتعابه.

[1] محمد سفير،مرجع سابق، ص40-41.

[2] مرجع نفسه ، ص40-41.

ومن ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة تدقيق حساباتها عن طريق المدقق القانوني متخصص.

وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإلزامي واضح بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة التي تقضي جميع القوانين المنظمة لها بذالك وغالبا يتولى التدقيق أنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة الأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة.[1]

ب- التدقيق اختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض التدقيق الذي قد تطلبه إدارة المنشأة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقيق في أمر ما أو لإتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثال ذلك:

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة؛
- مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
- تدقيق في بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها؛
- مراجعة أوراق المستندات بعض المناقصات تمت خلال فترة ما.

أي أن هذا التدقيق يكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

ومن ناحية أخرى ورغم أن العديد من المؤسسات الخاصة لا تلزمها قوانين معينة بعملية التدقيق إلا أنها في الغالب تتفق مثل هذه المؤسسات صغيرة كانت أو كبيرة مع المدققين القانونيين لفحص وتدقيق دفاترها وحساباتها للأسباب التالية :

- اطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق من نجاح؛
- كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل معها المؤسسة مثل البنوك والموردون والمستثمرون إلى غير دلك؛
- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصتنا الأجهزة الضريبية في الدولة والتي تأخذ في الاعتبار عند تقدير وربط الضريبة ما إذا كانت حسابات المؤسسة ودفاترها قد تم تدقيقها فيها من قبل المدقق القانوني وتم اعتمادها منه أم لا[2].

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص41-42.

[2] مرجع نفسه، ص42-43

ثالثا: من حيث توقيت التدقيق[1]

ينقسم إلى نوعان هما:

أ-التدقيق المستمر:

وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من التدقيق بصفة خاصة في حالة :

- ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم التردد على المؤسسة بصفة مستمرة؛
- عدم التمكن من تقيم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفائتة.

ومما لاشك فيه أن التدقيق المستمر هذا يحقق عند إتباعه العديد من المزايا منها ما يلي:

- متابعة عمليات المؤسسة وسرعة اكتشاف الأخطاء؛
- معالجة الأخطاء أولا بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة؛
- المساعدة في حل مشاكل بمجرد ظهورها دون انتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
- المساعدة في زيادة نطاق الفحص والتدقيق؛
- انتهاء من عملية التدقيق في وقت مناسب دون انتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
- المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المدقق وتردده عليهم بصفة مستمرة؛
- المساعدة في انتشار عمل التدقيق والفحص والمتابعة داخل مكاتب التدقيق على مدى السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي العهد بالتدقيق أو حديثي التخرج.

عيوبها: قد يترتب على إتباع أسلوب المراجعة المستمرة بعض المشاكل والعيوب ومن هذه المشاكل ما يلي :

- قد يحدث نوع من التلاعب بعد أن ينتهي المدقق من تدقيقه حيث من الطبيعي في ظل هذه الحالة ألا يقوم المدقق بتدقيق ما قام بتدقيقه مرة أخرى؛

[1] المرجع نفسه،ص 42-43.

– قد يؤدي تردد المدقق بصفة دائمة ومستمرة لفحص ما تم وتدقيق الأعمال إلى ارتباك العمل بين العاملين في المؤسسة خاصة إذا قام بزيارتها في أوقات غير مناسبة؛

– كثرة تردد المدقق على المؤسسة بصفة مستمرة قد تنشئ نوع من علاقات صداقة بين المدقق ومساعديه وبين العاملين في المؤسسة مما قد يؤثر في بعض أحيان على مبدأ أو صفة آليات التي يجب أن يتمتع بها.[1]

ب– التدقيق النهائي[2] :

هو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية.

وفي الغالب يتفرغ المدقق أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة يتولى خلالها فحص وتدقيق الحسابات والعمليات المؤسسة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا على ما أنجزه من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير التدقيق المطلوب منه.

مزاياه: يحقق التدقيق النهائي مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة من أهمها ما يلي :

– يفضلها كثير من المدققين الذين يتعاملون مع الكثير من المنشآت والمؤسسات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر؛

– يفضلها المدقق لأنها عملية واقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه؛

– تصلح لتدقيق عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقت طويلا؛

– تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب أو التغيير التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر لأن التدقيق يتم بعد انتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم والحسابات الختامية النهائية؛

– يفضلها المدقق في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة واطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للتدقيق الداخلي.

عيوبه : من أهم المشاكل والعيوب التي قد تواجه هذه الطريقة من التدقيق ما يلي :

– يعتبر التدقيق غير الشامل في الغالب لأن المدقق عادة يختار عينات؛

– لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم فقد يستغرق التدقيق وقتا طويلا يزيد عن الحدود المتعارف عليها؛

– يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء أو الانحرافات بعد وقوعها فعلا وبعد انتهاء السنة المالية.

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 43–44 .

[2] المرجع نفسه، ص 46–47 .

وحتى يمكن التغلب على هذه المشاكل عند ظهورها أو غيرها يتطلب الأمر تدعيم نظام التدقيق الداخلي وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون تدقيق عمليات المنشأة أولا بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة بحكم أن أعضاء فريق التدقيق الداخلي ما هم إلا موظفون في المنشأة وقريبين من واقع العمل داخل إدارة وأقسام المنشأة .

ومن ناحية أخرى ووفقا للعرف الجاري والقواعد العملية لعلم المراجعة فإن على المدقق أن يقوم بداية وقبل قيامه بتنفيذ برنامج تدقيق بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة حتى يتأكد من قوته وفعاليته، وبتالي يستطيع إتباع أسلوب التدقيق النهائي .

وبصفة عامة يمكن القول أنه عند إتباع أسلوب التدقيق المستمر أو النهائي ولزيادة فاعلية التدقيق وعدم الوقوع في الأخطاء أو المشاكل فيمكن للمدقق إتباع القواعد والأسس التالية :

– يستخدم المدقق علامات أو إشارات خاصة به عند تدقيقه يحتفظ هو بسريتها ومفهومها ومدلولها ومعناها؛

– أي نتائج أو مجاميع هامة أو أرصدة ذات حساسية معينة يسجلها المدقق في مذكراته لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة؛

– من حق المدقق أن يحتفظ بنسخة من الكشوف والتقارير الهامة والتي يخشى التلاعب فيها ويرجع إليها عند الحاجة؛

– على المدقق ألا يدقق الترصيد في حسابات الأستاذ العام إلا في نهاية السنة المالية حتى يمكن اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات .

رابعا: من حيث الاستقلالية :

أ – التدقيق الخارجي :

يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المنشأة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المشروع .

يتسم التدقيق الخارجي الحديث بأنه عملية منظمة، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة منطقيا وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، ولكن على قدرة المرونة في

هذا التتابع، حيث تتكون عملية التدقيق من أربعة مراحل وهي: مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، مرحلة تنفيذ أعمال التدقيق ومرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقرير[1] .

- **مراقب الحسابات ومستخدمو تقارير مراقب الحسابات[2]:**

- **من هو مراقب الحسابات :**

مراقب الحسابات أو المدقق الخارجي أو المحاسب القانوني هو شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد، ومسئول عن إبداء رأي فني محايد على قوائم المالية لمؤسسة العميل .

ورغم أنه يحصل على أتعابه من إدارة المؤسسة، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه، أو تجدد تعينه، أو تعزله ولذلك فهو يقدم تقريره لها.

وسواء كان مراقب الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة، أو مكتب محاسبة، فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد .

- **مستخدمو تقارير مراقب الحسابات:**

تؤدى وظيفة تدقيق الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، يمثل فيها مراقب الحسابات الطرف الثاني والإدارة الطرف الأول، وأصحاب المصلحة في المشروع الطرف الثالث. هذا يتعدد ممثلو الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المشروع ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في تدقيق الحسابات، وهي أن التدقيق يمدهم بقيمة مضافة من المعلومات من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على وثوقهم في المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمشروع الذين هم أصحاب المصلحة فيه.

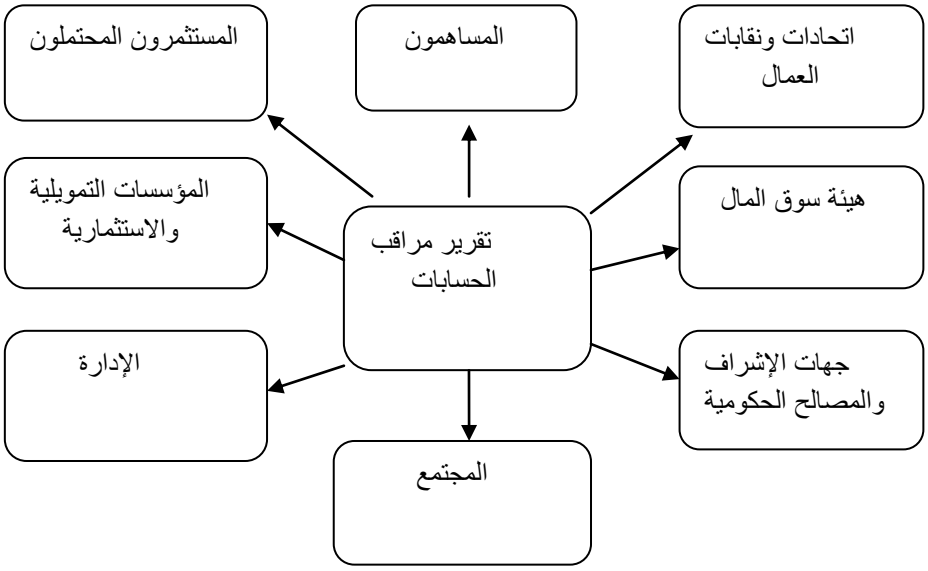
---

[1] عبد الوهاب نصر علي: **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، دور آليات المراجعة في تفعيل الحوكمة الشركات، الدار الجامعة،ا لإسكندرية،2009،ص14 .

[2] عبد الوهاب نصر علي: **خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 21-22 .

الشكل رقم (1-1):

مستخدمو تقارير مراقب الحسابات



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المرجع عبد الوهاب نصر علي: **خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 21-22 .

ب- التدقيق الداخلي

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا كما أسلفنا القول، إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحيتها على المستويات المختلفة داخل المؤسسة، إلى توفير الرقابة الداخلية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة، وبهذا ظهرت الحاجة وجود قسم التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفاعلية.

يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقييمي مستقل يوجد داخل الوحدة، لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمدققين الداخليين موظفون بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة وظيفية تبعية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الاستقلال

حيث يمكن مثلا رفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة[1].

كما عرفها المعهد الفرنسي والمستشارين الداخليين على أنها: نشاط مستقل موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين ومساهمة في خلق القيمة[2] .

أما في عام 2001 فقد تم صياغة دليل جديد للممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفها على أنها: نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتحسين فاعلية إدارة المخاطر، الرقابة و حوكمة الشركات [3].

[1] عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سالم: **أصول المراجعة الحديثة**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002،ص ص 25-26 .

[2] عمر عي عبد الصمد: **دور المراجعة الداخلية في تطبيق الحوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية ،2009/2008،ص 52 .

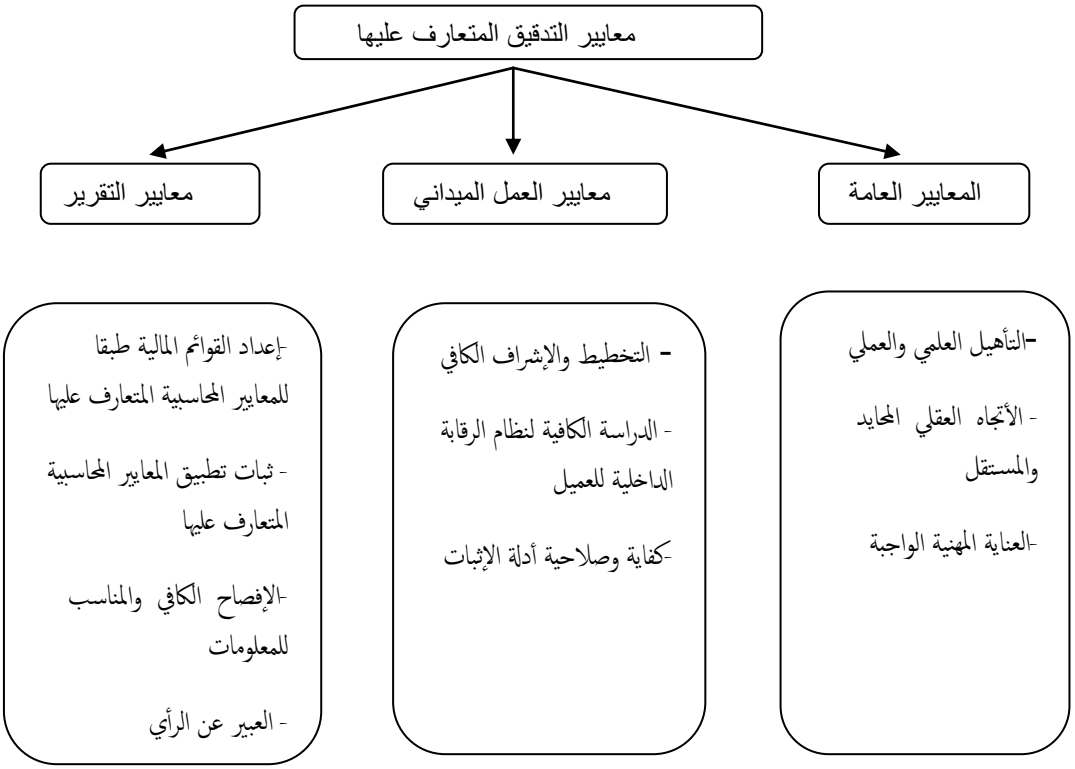
[3] عمر عي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 52 .

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي وعلاقة التدقيق بالمحاسبية

تعتبر معايير وظيفة التدقيق من القواعد والمقومات الأساسية التي يسترشد بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى وضع هذه المعايير قصد تقليل التفاوت في ممارسة هذه الوظيفة وتوحيدها، وإن مخالفة مدقق لهذه المعايير تعرضه إلى مسألة من قبل الهيئات المختصة.[1]

الشكل رقم(1-2):

معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المرجع، عبد الفتاح محمد الصحن:أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2007، ص38.

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وحياده وبذل العناية المهنية، بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق وتتكون من ثلاثة معايير وهي:

[1] عوض لبيب فتح الله ،احمد محمد كامل، مرجع سابق، ص 40.

أولا: معايير التأهيل العلمي و العملي:[1]

ويعني أن المدقق يجب أن يتمتع بقدر مناسب من التعليم والخبرة، ويحصل المدقق على مستوى التعليم المطلوب من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة و المراجعة، ونظرا لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستخدمها المدقق في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد تم عرضها بصدق وعدالة فإنه من المنطقي أن يكون المدقق حصل على مستوى تعليمي جيد في مجال المعرفة المتعلق بالمحاسبة. أيضا فإنه كأي فرع من فروع المعرفة من حيث التطور والتحديث، فيجب على المدقق متابعة التطورات الحديثة في هذا المجال .

وبإضافة إلى التعليم الرسمي المطلوب للشخص الذي يزاول مهمة التدقيق فإنه لن يكون كافيا وحده لإبداء الرأي، حيث أن إجراءات التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وهذا ما يدعونا للقول بأن الخبرة مطلوبة لتمكين المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق، وفي هذا الشأن يجب على المدققين عند كافة المستويات أن ينالون قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يرتفع مستوى التدريب كلما ارتفع هذا المستوى.

ثانيا: معيار الاستقلال[2]**:**

يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق ضرورة أن يتمسك المدقق باستقلاله وبحياديته حتى تتحقق الموضوعية في أداء مهمته ودون تحيز، ومعرفة أن استقلال المدقق يمثل حجر أساس بالنسبة لمهنة التدقيق، ومن ثم يجب تأكيد هذا المفهوم في برامج تدريب المدققين فضلا عن تأكيده عند إشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق.

وترجع أهمية استقلال المدقق من كونه يصدر تقريرا(كمنتج نهائي لمهمة التدقيق) يفترض أنه يتضمن رأيا غير متحيز عن المعلومات المحاسبية. فمن الضروري أن يتوفر للشخص الذي يفحص القوائم المالية قدرا من استقلال بحيث لا تكون له علاقة بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يمكن أن يحقق من ورائها منافع شخصية إذ لم تكن القوائم المالية معدة بشكل عادل وصادق، ويمارس المدقق مسؤولياته بقدر من استقلال من خلال الخطوات التالية: كتابة برنامج التدقيق، جمع أدلة الإثبات في التدقيق، ثم أخيرا كتابة التقرير التدقيق. وعلى الرغم من أن العاملين لدى العميل

[1] عبد الفتاح محمد الصحن:أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2007، ص38.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع نفسه،ص ص 38-39.

(بما في ذالك المدققين الداخليين) قد يساعدون المدقق الخارجي في جمع أدلة إثبات فإن أي مهمة من مهام التدقيق تتطلب ممارسة حكم وتقدير مهني يجب أن لا تفوض للغير.[1]

ثالثا: معيار العناية المهنية الواجبة :[2]

يرتبط هذا المعيار بالتزام المدقق تجاه الطرف الثالث فضلا عن التزامه اتجاه العميل، ويقصد بمفهوم بذل العناية المهنية الواجبة التزام المدقق في أداء عمله بمستوى معين من المسؤولية يمكن تحقيقه بواسطة كل أشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد تقرير. وبناء عليه–على سبيل مثال– يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة في التحقق من مدى مناسبة وكفاية دليل إثبات لتدعيم تقريره لعملية التدقيق.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني[3]

وهي معايير تشمل إرشادات لازمة تحكم العمل الميداني للمدقق وتنحصر هذه المعايير في ثلاث:

أولا: معيار التخطيط والإشراف الكافي:

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

ثانيا: معيار الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للعميل :

تبرز أهمية هذا المعيار من المعايير العمل الميداني في أنه يساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت و نطاق اختبارات التدقيق لعناصر القوائم المالية فالمدقق لا يمكنه تدقيق كافة العمليات المالية بنسبة100% ولكنه يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ومن ثم يمكن للمدقق الاعتماد

[1] عبد الفتاح محمد الصحن،مرجع سابق، ص ص39–40.

[2] المرجع نفسه، ص 40.

[3] المرجع نفسه، ص ص 40–41.

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.

ثالثا: معيار كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:

يتطلب هذا المعيار من معايير العمل الميداني ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية في 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، ومن 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 الاقتناع بالدليل.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير[1]

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.

أولا: معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

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

ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

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

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سابق، ص ص41-42.

ثالثا: معيار الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات:

يتطلب المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير 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 بها بواسطة معديها. فالإفصاح المناسب مفترض في القوائم المالية ما لم يشير تقرير المدقق إلى خلاف ذلك .

رابعا: معيار التعبير عن الرأي:

يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير ضرورة أن يضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما أنه يمكن أن يتمتع 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، وهو ما سوف يناقش تفصيلا في فصل مستقل عن تقرير المدقق في هذا الكتاب. من ناحية أخرى فإنه في حالة الامتناع عن الرأي يجب أن يوضح المدقق عن أسباب امتناعه، وبصفة عامة يتوقف رأي المدقق على نطاق مهمة التدقيق ونتائج فحصه.

المطلب الرابع: التدقيق وعلاقته بالمحاسبة

يدعي بعض الكتاب بأن التدقيق هو فرع من المحاسبة، ويعتقد البعض الآخر أنهما موضوعان مختلفان، وهذا راجع إلى العلاقة القوية بينهما.

إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل الأطراف الأخرى، وعلى سبيل المثال المستثمرين، ويمكن القول أن المحاسبة عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة (الفترة)، وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعرف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية)، ولهذا على المدقق أن يكون

على معرفة تامة بهذه المبادئ، إذ لا يمكن أن تكون مدققا جيدا بدون أن تكون محاسبا جيدا. فالتدقيق عمل انتقادي منظم، يبدأ عندما ينتهي المحاسب عمله ويقوم به شخص مستقل ومحايد.[1]

ثمة فارق هام بين المحاسب والمدقق وهو أن المحاسب موظف لدى المشروع خاضع بالتبعية لإدارته، تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المشروع. أما المدقق فلا تربطه بالمشروع رابطة التبعية، بل هو شخص فني مستقل وخبير مهني محايد، لا يخضع لأي سلطة إدارية بالمشروع، وتنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم المالية تظهر بصدق نتيجة أعمال المشروع عن الفترة المالية المعينة وتبين بعدالة حقيقية مركزه المالي في نهاية تلك الفترة، ويمكن تشبيه العلاقة بين المدقق والمحاسب بتلك القائمة بين القاضي والمحامي إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية، ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي الحياد والاستقلال والحكم الشخصي.[2]

لقد كشفت بعض الأحكام الصادرة من المحاكم البريطانية عن التباين الحاصل في واجبات المدقق والمحاسب، وأهمها قضية "**أبفل ضد أنن دكستر و شركائها**" وهم محاسبون قانونيون حيث أقيمت الدعوى ضدهم بطلب تعويض 600 28 جنيها إسترليني لضرر زعم أنه تسبب عن إهمال المدققين ويمثل هذا المبلغ اختلاسا حصل من قبل وطلب إليهم إعداد الحسابات اللازمة لغرض تقديمها لمصلحة الضرائب بدليل أن شهادتهم على الميزانية لدى صاحبة الشركة المدعوة "أبفل"، وقد رد المتهمون بأنهم لم يكلفوا بتدقيق حسابات الشركة وإنما العامة للشركة نصت على ما يلي: "أعدت الميزانية العامة من دفاتر السيدة أبفل وهي مطابق لها"، وقد أدعو أيضا بأن هذه الشهادة قد أوضحت موقفهم بأنهم لم يقوموا بأي عمل من أعمال التدقيق في هذه القضية. وقد صدر الحكم لصالحهم إذ اعتبرتهم المحكمة غير مسئولين لأنهم ليسوا بمدققين. وهكذا يمكن وصف المدقق بالناقد، وإذا ما قام ببعض الأعمال المحاسبية كإعداد القوائم المالية في نهاية المدة فإنه يقوم عندها بعمل المحاسب وليس بصفته مدققا.[3]

---

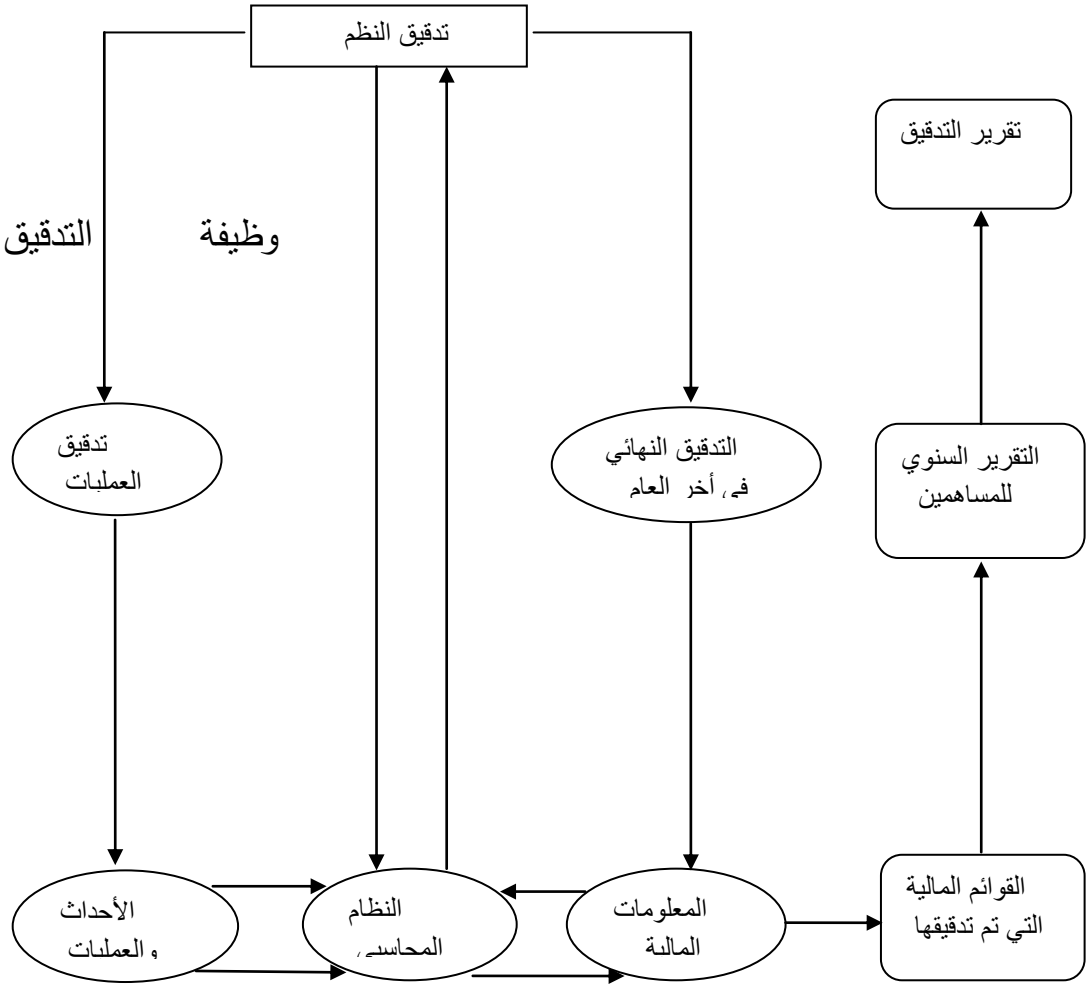
[1] هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص ص 22، 23.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص ص 12 ، 13.

[3] المرجع نفسه، ص ص 12 ، 13.

الشكل رقم(1-3):

التكامل بين وظيفة التدقيق والمحاسبة



المصدر: عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة(بيمك)، القاهرة، ط4.2006،ص08 .

المبحث الثالث: المسؤوليات والعوامل ومصداقية ورقابة الجودة على التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي[1]

أولا: مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش : تعد مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد أسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد اكتشف كل أخطاء المادية الناتجة عن الغش والمخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، وبتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك الهدف ضروري لعملية التدقيق في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة نظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بإشارة إلى أن الإدارة هي المسئولة في المقام أول عن الغش وبتالي فهي المسئولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

ثانيا: مسؤولية المدقق اتجاه عملائه: إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع وعميله هو العقد المبرم بينهما وبتالي فإن المدقق الحسابات يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه عميله أي المؤسسة التي يراجع حساباتها، ويتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى المسؤولية " مسؤولية عقدية".

ثالثا: المسؤولية تجاه الطرف الثالث: يعتبر المدقق مسئولا اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات الذي يتعرض فيها المدققين للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو اختلاس في عملية التدقيق كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية المزاولة، وتسمى هذه المسؤولية " مسؤولية التقصيرية "[2]

[1] محمد بشير غوالي: **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**،مجلة الباحث، العدد12/2012، 2013/10/12، جامعة قصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر، ص 130 .

[2] محمد بشير غوالي، مرجع نفسه، ص 131 .

رابعا: المسؤولية المدنية: إن المدقق مسئول تجاه المؤسسة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير وغير ذلك من إثبات أن الضرر ناتج و بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تكل أخطاء وذلك التقصير.[1]

خامسا: المسؤولية الجنائية: تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق فهذه المسؤولية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم تدقيقها إلى المجتمع ككل، بحيث يتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المسائلة الجنائية لمراقبة الحسابات، والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين المؤسسات وقانون العقوبات، بدون شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمدقق ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق ومزاولي المهنة في الآراء التي يبدونها عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي، وأي خدمات إدارية أو استشارية أخرى. ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية– بخلاف المسؤولية المدنية – فكل من يقترف إحدى الأفعال التي يعقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان بين موظفي المكتب التدقيق أو أحد معاوني المدقق[2].

المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في السلوك أخلاقي[3]

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات هي:

أولا: البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءا من المنزل مرورا بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال الاقتصادية والاجتماعية وسياسية، التي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكويني اتجاهاته، إذا تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.

---

[1] محمد بوتين:**المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص37 .

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: **المراجعة الخارجية–المفاهيم أساسية وآليات التطبيق–وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 134 .

[3] وليد خالد حميد العازمي، مرجع سابق، ص ص35_37 .

ثانيا: البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية مستويات المعيشة للمدقق دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث إنها تؤدي إلى نشؤ طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من أفراد يتخذون سلوكا ونهجا معيننا للوصول إلى أهداف الفردية أو الجمعية المنشودة .

ثالثا: التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة والقوانين المنبثقة عنه كافة، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعه، التي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث انتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث إنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المدقق بسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناء على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأمر، ويشار إلى أن اللوائح وأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المالية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر أخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط أخلاقة والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة.

رابعا: المنظمة: تؤثر المنظمة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل وإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع وتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات أفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني المجموع القيم وأعراف المشتركة التي تتحكم بتفاعلات بين أعضاء المنظمة بعضهم مع بعض ومع الجهات أخرى خارج المنظمة التي هي مؤثر كبير وفعال في السلوك سواء كان أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العمل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة [1].

[1] وليد خالد حميد العازمي، مرجع سابق،ص 37 .

المطلب الثالث: رقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي

تعرف الرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول للمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة [1].

أولا: أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق وعناصر رقابة الجودة :

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمل التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية قصوى في قرارات الاستثمارات فلم يعد قاصرا تقرير المدقق على استخدامه من إدارة المؤسسة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها للموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولا لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين جودة عمليات التدقيق فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمارات وتأكيد لدور المدقق الحسابات في بيئة أعمال .

لقد شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة غير ربحية هدفها تعزيز الثقة بمؤسسات التدقيق المحاسبي بعد أن أدت عدة أزمات في الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين، وقد دعم معهد المحاسبين القانونيين ومؤسسات التدقيق الكبرى المؤسسة الجديدة. يقع المركز الجديد في العاصمة واشنطن وهدفه الأول هو رفع مستوى جودة التدقيق وزيادة ثقة المستثمرين بالمدققين والبيانات المالية[2] .

ثانيا: عناصر رقابة الجودة:

تشمل الرقابة على الجودة، السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية التدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي

[1] التميمي، هادي عباس: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط2، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، 2004، ص 68 .

[2] www.almohaseb.net/showdetails.Cynthia Fornelli .15/04/2015.

ومدى تفرغ أعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها، وتشمل عناصر رقابة الجودة على ما يلي[1]:

1- الحياد والأمانة والموضوعية، وتنص على: أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة، حيث يمكن التأكد من استقلالية وكرامة وموضوعية المدقق من خلال إجابة الشريك أو المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنويا، وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو أي عضو في مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق.

2-إدارة الأفراد، هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيدا مناسبا عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارات فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز أعمال الموكلة إليهم، وترفيع أفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم. حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق .

3- قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة، يجب على المؤسسة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة العميل وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفؤت لأداء العملية ولديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك أم يجب على المؤسسة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل .[2]

---

[1] علي الذنيبات: **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة والقوانين المحلية: نظرية والتدقيق،** المكتبة الوطنية،عمان الأردن،2006،ص 86

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين: **إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة** ،منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين،سنة 2006 ،عمان ،الأردن، ص 285 .

4-أداء عملية التدقيق، على مؤسسة التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المدققين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات المهنية التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة محاسبية .

5- المتابعة أو المراقبة، وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو أفعال[1] .

6-الاستشارات، أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة التدقيق أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة [2].

[1] الفين أرينز :**المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد الديسطي، مراجعة أحمد حجاج، درا المريخ للنشر، الرياض ،المملكة العربية السعودية، السنة 2002،ص 46 .

[2] علي الذنبيات، مرجع سابق ،ص 87 .

خلاصة الفصل:

مما سبق نستنتج أن وظيفة التدقيق عملية منظمة تهتم بإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة المتعلقة بأحداث والتصرفات الاقتصادية من طرف شخص مستقل ومؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد وتقديم هذا الرأي على شكل تقرير لتوصيل النتائج إلى الأطراف ذات المصلحة، أي أن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم كما أنها تشمل العديد من أنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين، ومنها وضيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي شركة، وتوجد مجموعة من المعايير المتعارف عليها تعتبر من المقومات الأساسية لممارسة هذه المهنة، إن هذه المعايير وضعت مجموعة من القواعد العامة التي تعتبر من آداب وسلوك المهنة وفي حالة الإخلال بهذه المعايير يمكن استجواب الطرف المعني وتحميله المسؤولية التي يمكن أن تكون إما جزائية أو مدنية .

الفصل الثاني

مخرجات النظام المحاسبي

تمهيد:

لقد قاد البعد الدولي لأنشطة المؤسسات إلى اتساع الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى المحلي والدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب استيفاء مجموعة من الضوابط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية المفصح عنها من طرف هذه الشركات، حيث كان لهذه الأحداث تأثير على الجانب العملي للمؤسسات، لا سيما فيما يخص أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

تعتبر المؤسسة نظاما ديناميكيا دائم التحول، يتفاعل في ظل محيط اقتصادي جد معقد فيه احتياجات المسيرين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة (الدولة, المساهمين, البنوك .....) من المعلومات، وتزايد الطلب عليها يوما بعد يوم وبإلحاح وسرعة كبيرة، حيث تتكفل المحاسبة باعتبارها أهم نظام معلومات في المؤسسة بمهمة معالجة وترجمة الأحداث المتعددة التي تحدث في حياة المؤسسة وتقديمها إلى مستعمليها، ونظام المعلومات المحاسبية من أكثر أنظمة معلومات المؤسسة نضجاً وتطوراً نظراً للممارسة الطويلة للمحاسبة كتقنية ووظيفة ونظام للمعلومات.

وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، خصوصا في مدى قدرة المعلومات التي يوفرها على مسايرة البعد الدولي الجديد، وبالتالي فإن استخدام معايير المحاسبة الدولية في عملية إعداد وتجهيز القوائم المالية أصبح مطلب أساسي، بهدف تلبية متطلبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مفهوم القوائم المالية وأنواعها ومكوناتها ودورها في توفير المعلومات لمستخدميها، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تعريف القوائم و التقارير المالية و أهدافهما .

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية و مستخدميها.

المبحث الثالث: عناصر القوائم المالية .

المبحث الأول: تعريف القوائم والتقارير المالية و أهدافهما.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول:" هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات"[1].

التعريف الثاني:"وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه"[2].

التعريف الثالث:"هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية"[3].

من خلال التعاريف السالفة الذكر نستنتج بأن القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال أو الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة) وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات.

ويجب أن تتضمن القوائم المالية الترتيبات المنصوص عنها في النظام المحاسبي المالي، يمكن إبراز أهمها كما يلي[4]:

– يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

– تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتُعَّدُ في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.

---

[1] Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, dunod, Paris, 2004, P12.

[2] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص43.

[3] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية,2000 ص38.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19, الصادرة بتاريخ 25 مارس2009, ص23.

– يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية[1].

- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة وذلك من خلال تقييم قدرة المنشأة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في التمويل الإضافي، وقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها[2].
- تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العمة لغالبية المستخدمين لكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية[3].
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المنشأة ويقصد بها الربحية والتي تكون مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من الممكن أن في المستقبل كما أن التغيرات في الأداء مهمة لهذه الغاية, إن المعلومات حول الأداء مهمة

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية،2008، ص 47.

[2] طارق عبد العالي حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص 85

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع نفسه، ص 47.

في التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف موارد أخرى[1].

- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها, وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في المنشأة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة.
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي, وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المنشأة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير, وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وحاجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.
- تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المنشأة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين.

المطلب الثالث: تعريف التقارير المالية

التعريف الأول:" التقارير المالية هي بعض المعلومات المالية كما هي موضح في الشكل رقم (2-1) يتم تقديمها من خلال التقارير المالية وليس القوائم المالية فقط، إما لأنها تطلب بواسطة الجهات الرسمية والحكومية أو لأن الإدارة المشروع ترغب في الإفصاح عنها اختياريا، فالتقارير المالية تشمل بخلاف القوائم المالية عديدة في الأشكال مثل خطاب الرئيس مجلس إدارة الشركة الموجه للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي "[2].

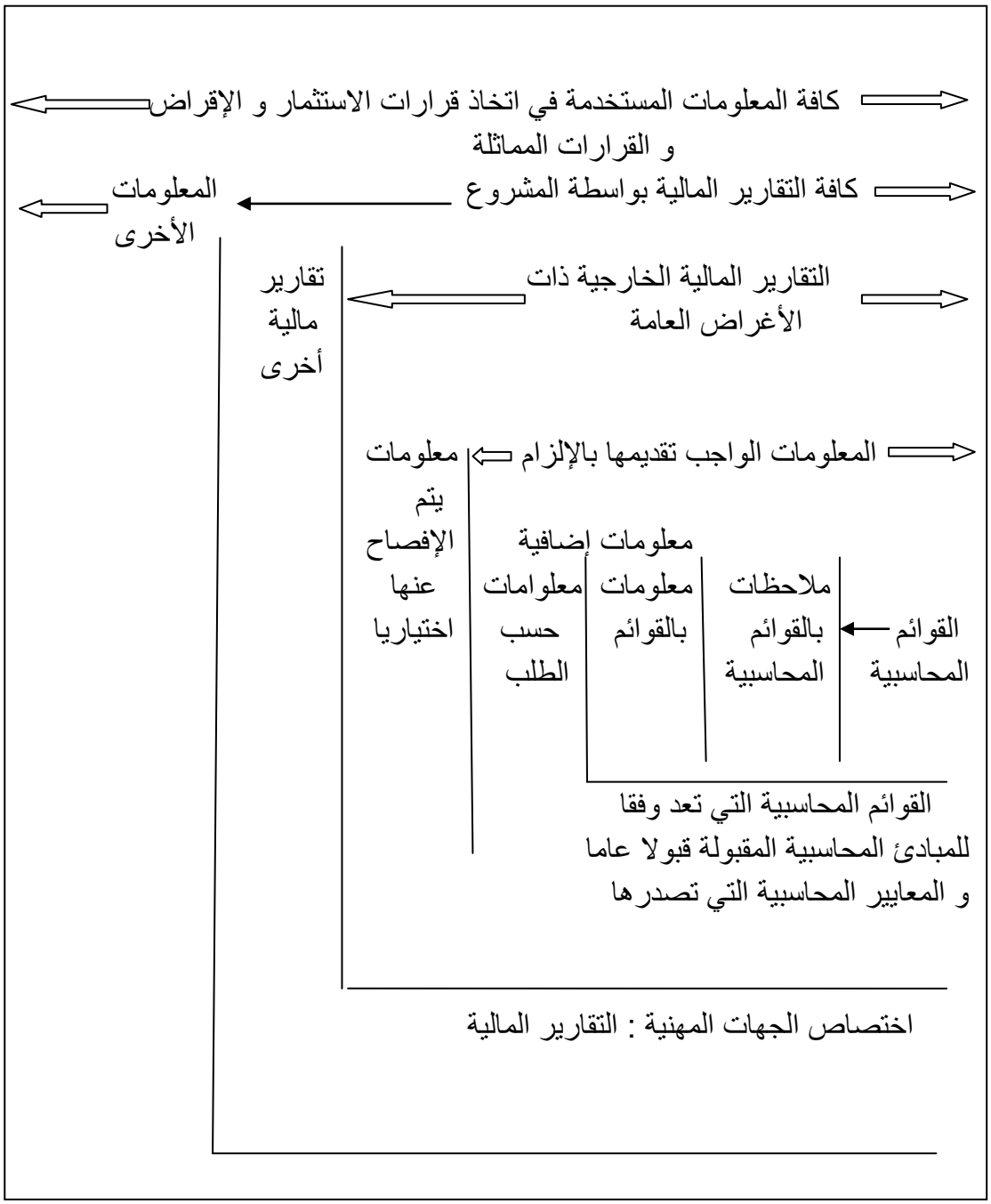
التعريف الثاني:" يخضع إعداد القوائم المالية لقواعد تنظيمية صارمة، تلتزم بها المؤسسة لتوصيل المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي، وقد تقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية من خلال التقارير المالية ، وليس القوائم المالية فحسب- والتي تعتبر المحور الأساسي للتقارير المالية- كتقرير مجلس الإدارة، والتنبؤات المالية، والأخبار ذات

[1] طارق عبد العالي حماد، مرجع سابق،ص 85

[2] كمال الدين الدهراوي: تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية،2006، ص 13.

صلة بالمؤسسة، ووصف الخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ويتضح مما سبق أن التقارير المالية مفهومها أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية، فهي تضيف معلومات أخرى غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية، لكنها مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية"[1].

الشكل رقم (2-1) :القوائم المالية والتقارير المالية



المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندارية، 2008، ص15.

[1] طارق عبد العالي حماد، مرجع سابق، ص 39.

المطلب الرابع: أهداف التقارير المالية

الأهداف التي تقدمها التقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فحسب بل تهدف إلى:

- الهدف العام للتقارير المالية هو تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات
- تقديم المعلومات للمستثمرين والدائنين المرتبطة بالتدفقات النقدية[1] .
- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت المتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية والقروض[2].
- تقديم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير مصادر والمطالبات المرتبطة بها.
- تقديم معلومات عن مكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل .
- تقديم معلومات واضحة عن كيفية قيام إدارة المؤسسة لمسؤولياتها تجاه الملاك .

حتى تستطيع المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية – والتقارير المالية أن تحقق الأهداف المرجوة منها ينبغي أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية، وتحديد هذه الخصائص والاتفاق على محتواها يعتبر أمرا ضروريا لجعل المعلومات المالية ذات القيمة اقتصادية، ولا يوجد اتفاق بين المهتمين بالمحاسبة على عناصر تلك الخصائص. لكن هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع، وتشمل الخصائص الرئيسية المتفق عليها بين الكتاب على الخصائص التالية:الملائمة، الموثوقية، قابلية المعلومات للمقارنة، أهمية النسبية وإفصاح أمثل، حيادية المعلومات، قابلية المعلومات للفهم.

[1] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق،ص 31.
[2] طارق عبد العالي حماد، مرجع سابق، ص39.

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية و مستخدميها

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق هذه الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات، وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الأتي: الملائمة، الموثوقية، حيادية المعلومات وقابلية للمقارنة، التوقيت الملائم وقابلية المعلومات للفهم، وأهمية النسبية والإفصاح أمثل.

المطلب الأول: الملائمة و الموثوقية

أولا: الملائمة Relevance

لتكون المعلومات مفيدة يحب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحيح تقييماتهم الماضية .

أن الدورين والتنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين (أو ما يطلق عليهما بالقيمة التنبؤية للمعلومات Prédictive Value أو القيمة الإسترجاعية للمعلومات Feedback Vauleأي تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة) فعلى سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وهيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشاة على استغلال الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العملات المخططة مثلا.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة مثل أرباح السهم والمدفوعات الأجور وتحركات أسعار الوراق المالية ومقدرة المنشاة على مواجهة التزاماتها عندما تستحق. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة، وتتعزز القدرة على عمل التنبؤات من القوائم من خلال الأسلوب الذي

تعرض به المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية فعلى سبيل المثال ستزداد القيمة التنبؤية لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل مفصل عن البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الإرادات أو المصروفات[1].

ثانيا: الموثوقية (المصداقية)

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها، وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من أخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أنتكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو بطريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مظللا فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ من الظروف المحيطة بالمطالبة [2].

المطلب الثاني: حيادية المعلومات وقابلية المعلومات للمقارنة

أولا: حيادية المعلومات(Information neutrality)

ويقصد بحيادية المعلومات هنا خلوها من التحيز المعد لها، والذي قد يهدف من خلال هذا التحيز إلى التأثير على مستخدم هذه المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه .

ولعل ما يمكن أن يشعر المستخدم بتوفير كل الخصائص السابقة في المعلومات المقدمة له ولو بشكل جزئي التقرير الذي يقدمه المدقق الحسابات ويشهد فيه أن البيانات الواردة في القوائم المالية إنما تعكس بصورة واضحة الوضع المالي المؤسسة و نتائج أعمالها وأن هذه البيانات قد أعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها [3].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق،ص ص51-52

[2] المرجع نفسه،ص ص52-52.

[3] مؤيد راضي جنفر:تحليل القوائم المالية مدخل نظري والتطبيقي، ط1، دار المسيرة، الإسكندرية،2006،ص21.

ثانيا: قابلية المعلومات للمقارنة Comparability

وهذه الخاصية تعني أن المعلومات تصبح مفيدة عندما ترتبط بأساس معين أو معيار. أي أن هذه المعلومات يتم مقارنتها بنفس المعلومات لمؤسسة أخرى أو نفس المعلومات لنفس المؤسسة في فترات مختلفة .

والتقارير المحاسبية يحب أن تقدم معلومات تسمح بالمقارنة بين مؤسسة ومؤسسة مماثلة، وهذا يتطلب أن الأشياء المماثلة يتم المحاسبة عنها بنفس الطريقة في القوائم المالية، وبالتالي فإن التشابه والاختلاف في الأنشطة الخاصة بالمؤسسة يجب أن يكون واضحا من القوائم المالية وبالتالي لا يجب أن تتأثر هذه القوائم باختيار طرق محاسبية مختلفة .

ولذلك، فمن أكبر المشاكل التي تواجه المحاسبة إمكانية اختيار المؤسسة طريقة المحاسبية من بين البدائل من الطرق المحاسبية وفي الحالات التي لا تستحق اختلاف في الممارسة بين المؤسسات، وقد بينت العديد من البحوث الحديثة العوامل والمتغيرات التي تؤدي بالمؤسسات لاختيار بديل من الطرق المحاسبية دون الأخرى، ويجب ملاحظة الممارسة المحاسبية الحالية تتطلب من المؤسسات الإفصاح عن الطرق المحاسبية المطبقة وكذلك أثر التغير في الطرق المحاسبية[1].

المطلب الثالث: التوقيت الملائم وقابلية المعلومات للفهم

أولا: التوقيت الملائم

ويقصد بها تقديم المعلومات المحاسبية، لمن يحتاجها، في وقتها، باعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذ لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها، عملا بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تعد ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية. حيث أنه توجد علاقة وثيقة بين الملائمة والتوقيت المناسب، إذا أن المعلومات التي تكون توقيتها مناسب تؤثر على القرار الذي سيتم تبينه من قبل متلقي المعلومات والموجهة إليه

[1] كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص ص41-42.

أيضا، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلا واضحا على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي [1].

ثانيا: قابلية المعلومات للفهم:

لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد. ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، وعلى القدرات والكفاءات من يستخدمها. لذا يتعين على القائمين وضع المعايير لمحاسبية، والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي الإبلاغ البيانات التي تحتويها القوائم المالية، على اعتبار أن من يستخدموا القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقة، ليسو كلهم محاسبين أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصة [2].

المطلب الرابع:أهمية النسبية والإفصاح أمثل

أولا: الأهمية النسبية

تحدد الأهمية النسبية لكل بند وفقا لعدة معايير منها أهمية البند كمؤشر لسير وتيرة النشاط، من حيث إدخال تغيرات على الأنشطة القديمة أو استحداث أنشطة جديدة، تغيير أساليب العمل. كما يكون للبند الطابع الكمي وذلك من خلال تحديد حجم البند على مؤشر ما مثل نسبة البنود التي تتضمنها قائمة الدخل إلى دخل المحصل عليه خلال السنة الجارية، أو إلى متوسط الدخل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الحالية). أما فيما يتعلق بقائمة المركز المالي، فيتم تحديد قيمة البنود التي تشملها القائمة بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة أجل[3].

ثانيا: الإفصاح الأمثل

أما بخصوص الإفصاح أمثل، فهذه الخاصية تساهم في الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها، على أساس أنه يتم التركيز على المعلومات التي يجب إبرازها

[1] القشي ظاهر، والعبادي هيثم:أثر **العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن،** مجلة المحاسبة و الإدارة التأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد72، ص20.

[2] المرجع نفسه،ص21.

[3] أمين السيد أحمد لطفي: **مراجعة وتدقيق المعلومات،** ط3، الدار الجامعية،الإسكندرية،2005،ص88.

بشكل خاص نظرا لأهميتها القصوى في القرار المتخذ. إذ من خلال الإفصاح الأمثل تقدم التفاصيل اللازمة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية عن مختلف الأصول والخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التدفقات النقدية. وحتى تكتمل الصورة تضاف ملاحق توضح من خلالها وجهة نظر الإدارة وشرح حدود استخدام القوائم المالية[1].

المطلب الخامس: مستخدمو القوائم المالية

يعتمد الكثير من مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها، ومن ثم يركزون اهتمامهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، لكن من هم مستخدمو القوائم المالية؟ للإجابة على هذا السؤال نقول إن مستخدمي القوائم المالية هم كالتالي[2]:

- **المساهمون** (المستثمرون الحاليين): يهتم مقدمي راس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطر المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعنيهم على اتخاذ قرارات الشراء أو الإحتفاض بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعنيهم على تقيم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم[3].
- **الموظفون:** يهتم العمال والنقابات التي تمثلهم، بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسة التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء العمال بالمعلومات التي تساعدهم في تقيم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت، وفرص العمل، ومنح التقاعد[4].
- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق[5].

---

[1] حسين القاضي: **التدقيق الداخلي**،ط1، منشورات جامعة دمشق، سوريا،2008 ، ص128.

[2] نوي الحاج:انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر،2008/2007،ص57.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص43.

[4] هشام دغموم: إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة(ISA/IFRS) ودوره في تحقيق التنمية،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، معهد العلوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،الجزائر، 2009/2008،ص 33.

[5] ، المرجع نفسه،ص44.

- **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشاة على مدى أقصر من اهتمام المقترضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشاة كعميل رئيسي لهم[1].
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها[2].
- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشأة. كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه أنشطة، وتحديد السياسات الضريبة، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة[3].
- **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمات فعالة في الاقتصاد الوطني عن طريق توقير فرص عمل أو دعم للموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العم عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة، والمستجدات المتعلقة بفرص العمل التي سوف توفرها، ومدى مساهمتها في تحقيق ازدهار الشامل في أرباحها وممتلكاتها[4].
- **الإدارة:** تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بعد تقيم أدائها، واستعمالها في مجال التخطيط، واتخاذ القرارات، والرقابة على التسيير[5].

[1] هشام دغموم،مرجع سابق ،ص44
[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق،ص44.
[3] المرجع نفسه،ص44.
[4] هشام دغموم، مرجع نفسه،ص34.
[5] المرجع نفسه،ص34.

المبحث الثالث:عناصر القوائم المالية

تظهر نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة من القوائم المالية، والتي تكون على شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، على انه تجب الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تعطي سوى جزء من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، وفي الوقت الحالي وفي ظل تعقد النشاط الاقتصادية و بيئة أداء الأعمال أصبح من المستحيل عملا الإفصاح عن كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية في صلب القوائم المالية ذات الغرض العام، النتيجة أن هناك قدر كبير من المعلومات– محاسبية وغير محاسبية– الملائمة يتعين الإفصاح عنها خارج نطاق القوائم المالية الأساسية مثل: التنبؤات والتوقعات الخاصة بالفترات القادمة، تحليلات الإدارة وخطتها المستقبلية، الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية،هذه القوائم تتمثل في[1]:

- الميزانية العامة (قائمة المركز المالي).
- حساب النتيجة (قائمة الدخل).
- قائمة التدفقات النقدية (قائمة التدفقات المتعلقة الخزينة).
- قائمة التغير في الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).
- الملحق (الإيضاحات المتممة للقوائم المالية).

المطلب الأول: الميزانية (قائمة المركز المالي)

أولا: تعريف الميزانية:

تعريف جون فرنسوا دي روبير(Jean-François des Robert) وفرنسوا ميشان (François Méchin) وهيرفي بيوتو(Herve Puteaux) الميزانية بأنها " قائمة ملخصة للأصول والخصوم (الخارجية) والأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال حساباتها ". والعناصر المتعلقة مباشرة بالقياس في الميزانية هي الأصول والخصوم، وحقوق الملكية، ويختلف شكل الميزانية قائمة الدخل

[1] سالمي محمد الدينوري:قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير،قسم التسيير،تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة،الجزائر،2009/2008، ص28.

(حساب النتيجة) من دولة إلى أخرى، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تظهر الأصول في ترتيب الأصول سيولة والخصوم ذات أقل فترة استحقاق في أخر الميزانية، وطالما أن هيكل القوائم المالية واحد حول العالم، فإنه يمكن وتعديل وتسوية الفروق في الشكل بمجهود أقل.[1]

يشترط معيار المحاسبة الدولي رقم (1) أن يتم التميز في صلب الميزانية العامة بين الأصول والالتزامات المتداولة، وغير المتداولة (جارية، وغير جارية)، حيث أن هذا التصنيف يوفر معلومات مفيدة عن طريق تمييز صافي الأصول المتداولة باستمرار كراس المال عامل عن الأصول المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمؤسسة، كما أن هذا التميز يفيد في إبراز الأصول التي يتوقع تحقيقها خلال الفترة(الدورة) التشغيلية الحالية، والخصوم الواجب السداد خلال نفس الفترة، فالمعلومات الخاصة بتواريخ استحقاق الأصول والخصوم مفيدة في تقيم سيولة المؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وفيما يلي استعراض المعايير التي تصنف على أساس الأصول والالتزامات إلى متداولة وفق فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة[2]:

أ- **الأصول المتداولة:** يشترط المعيار المحاسبة الدولي رقم (1) لتصنف أصل بأنه متداول أن يستوفي أيا من المعايير التالية:

- عندما يكون من المتوقع بيعه، أو الاحتفاظ به للبيع أو للاستهلاك، أثناء دورة لتشغيل العادية للمؤسسة.
- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من بعد تاريخ الميزانية العامة.
- عندما يكون أصل نقدي أو معادل للنقدية واستخدامه ليس مقيدا.

ويجب تصنيف جميع الأصول أخرى على أنها أصول غير متداولة، والتي تتمثل في الأصول الملموسة (الآلات و المعدات و التجهيزات) وغير الملموسة (شهرة المحل ، وبراءة الاختراع) و المالية ذات الطبيعة الطويلة الأجل.

ب- الخصوم المتداولة: يجب تصنيف الالتزام على أنه متداول في الحالتين التاليتين:

- عندما يتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة.

[1] Jean-Frencois des Robert , Francois Mechin, Herve Puteaux,op,cit, 2004, p: 24.

[2] هشام دغموم، مرجع سابق،ص 51.

- عندما يستحق السداد (التسوية) خلال 12شهرا من بعد تاريخ الميزانية العامة.

وبخلاف ذلك فإنه يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها خصوم غير متداولة، إلا أنه يجب التنبيه إلى أن بعض الخصوم المتداولة (الموردون، الأجور، تكاليف التشغيل أخرى) يجب تصنيفها على أنها متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 سهرا من تاريخ الميزانية العامة.

ثانيا: المعلومات الواجب عرضها في صلب الميزانية العامة[1]

كحد أدنى ينبغي أن تتضمن الميزانية العامة العناصر التالية:

أ- الممتلكات و التجهيزات والمعدات.

ب-الاستثمار العقاري.

ت-الأصول غير الملموسة (الأصول المعنوية).

ث-الأصول المالية .

ج- الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ح- الأصول البيولوجية.

خ- أصناف المخزون.

د- الذمم المدينة التجارية و الذمم المدينة الأخرى.

ذ- الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى.

ر- النقدية ما يعادلها.

ز- المخصصات (يتم تصنيفها فرعيا إلى مخصصات متعلقة بالعمال، ومخصصات أخرى).

س- الالتزامات المالية .

ش- الالتزامات والأصول الضريبية الجارية حسب ما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم(12).

ص-الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

[1] هشام دغموم، مرجع سابق،ص ص،52-53.

ض-حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية.

ط- رأس المال الصادر والمدفوع والإحتياطات .

ظ- الأصول المحتفظ بها للبيع (الأصول المدرجة في مجموعة التصرف).

ع- الالتزامات المدرجة في مجموعة التصرف.

غ- الخصوم غير المتداولة المنتجة للفائدة.

ثالثا: المعلومات التي يجوز عرضها إما في صلب الميزانية العامة أو في الملحق (الإيضاحات المتممة)[1]

يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب الميزانية العامة أو في الملحق المتمم لها عن التصنيفات (التبويب) الفرعية للعناصر الرئيسية المعروضة في صلب الميزانية العامة كحد أدنى مطلوب عرضه فيها، فمثلا يتم تصنيف الأصول الملموسة حسب النوع كما هو مبين في ISA16، أما فيما يتعلق بالذمم المدينة فيتم تصنيفها إلى مبالغ مستحقة نتيجة التعامل مع عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في هذه الفئة، وكذلك إلى المبالغ المستحقة نتيجة التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أما فالمخزون فيصنف إلى بضاعة ومواد أولية ولوازم، ومنتجات نصف مصنعة، ومنتجات تامة الصنع.

كما يجب على المؤسسة أن تفصح على ما يلي إما في الميزانية العامة أو في الملحق:

أ- بالنسبة لكل نوع من أسهم راس المال:

- عدد أسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة و المدفوعة بالكامل (رأس المال المطلوب المحرر)، وعدد الأسهم الصادرة و غير المدفوعة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل سهم، أو ذكر أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية في حالة وجود ذالك.
- مطابقة (مقارنة) لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة .
- أسهم المؤسسة التي تمتلكها بنفسها أو شركاتها الفرعية أو الزميلة.
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب عقود الخيار، بما في ذلك الشروط والمبالغ.

ب- وصف طبيعة وعرض كل احتياطي مدرج ضمن حقوق المالكين.

[1] هشام دغموم، مرجع سابق، ص ص 53-54.

ت- مبلغ أرباح الأسهم المقترح توزيعها والتي لم يتم الموافقة عليها.

ث- مبالغ أية أرباح أسهم ممتازة متراكمة لم يتم تسجيلها.

الجدول رقم (2-1):ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في ..../..../.....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق في اقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على أصل					
مجموع أصل غير جاري					
أصول جارية محزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

الجدول رقم (2-2): خصوم الميزانية

السنة المالية المقفلة في ..../..../.....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
راس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي أقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

المطلب الثاني: جدول حساب النتيجة[1]

أن الهدف الرئيسي لمعظم الوحدات الاقتصادية هو تحقيق الأرباح، والربح هو الذي يزيد في حقوق الملكية الناتج عن عمليات تلك الوحدة على النقيض من الخسارة التي تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية، فعادتا ما تؤدي الأرباح إلى زيادة إجمالي الأصول وبتالي زيادة حقوق الملكية .

وطالما أن الأرباح تعتبر من المبررات الجوهرية لوجود واستمرار أي وحدة اقتصادية فأن ذلك ما يبرز الأهمية الكبيرة لوظيفة النظام المحاسبي يسعى لتوفير معلومات عن تلك أرباح.

تكتسب قائمة الدخل أهميتها بسب أنها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وتساعد التدفقات الدقيقة بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة .

ومن ناحية أخرى، فإن قائمة الدخل تساعد المستخدمين على تحديد الخطر عدم تحقيق تدفقات معينة، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل–الإرادات، والمصروفات والمكاسب والخسائر – تبرز العلاقة بين هذه المكونات المختلفة، وتسمح هذه المكونات للمستخدم – على سبيل المثال– بتقدير أثر التغير في الطلب على منتج الشركة على الإيرادات والمصروفات (ومن ثم الدخل). وبنفس الشكل، فإن الفصل بين الأداء التشغيلي والجوانب الأخرى للأداء في المنشأة يمكن أن يقدم دلائل مفيدة. فلأن العمليات التشغيلية هي عادة الوسائل الأساسية لتوليد الإيرادات ومن ثم النقدية، فإن نتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق،ص ص122-128.

أولا: قياس الأرباح(جدول حساب النتيجة)[1]

- **مدخل الحفاظ على رأس المال و مدخل الصفقات:**

يقوم تعريف HICKS للدخل على طرح صافي الأصول (الأصول- الالتزامات) في بداية الفترة من صافي الأصول في نهايتها وتعديل النتائج بأية استثمارات إضافية وأية توزيعات خلال الفترة، و يعرف ذلك بمدخل الحفاظ على رأس المال أو مدخل التغير في حقوق الملكية وهو يأخذ في الأصول أو القيم في راس المال بناء على تقيم معين لها (مثل التكلفة التاريخية أو التدفقات النقدية المخصومة أو التكلفة الجارية أو القيمة السوقية العادلة) ويقيس الدخل بالفرق بين قيم رأس المال في نقطتين زمنيتين .

وهناك نقطة ضعف أساسية في مدخل الحفاظ على رأس المال، وهي أن المعلومات التفصيلية المتعلقة بمكونات الدخل تكون غير متاحة لأن قيم الإيرادات والمصروفات تكون غير متاحة للقوائم المالية .

ويقم الإجراء البديل بقياس الصفقات الأساسية المتعلقة بالدخل الذي حدث خلال الفترة وتلخيصها في قائمة دخل، ويطلق على هذه الطريقة عادة مدخل الصفقات، وهي الطريقة المألوفة والشائعة، ويركز هذا المدخل على الأنشطة التي حدثت خلال فترة زمنية معينة، فبدلا من عرض تغير صافي فقط، فإنها تفصح عن مكونات هذا التغير، كما يمكن تصنيف الدخل على أساس العملاء، خطوط الإنتاج، الوظائف أو تصنيفه إلى دخل تشغيلي، دخل مستمر وغير مستمر،دخل منتظم وغير منتظم، ويتطلب مدخل الصفقات في قياس الدخل استخدام حساب الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والتي لا يمكن إعداد قائمة الدخل بدونها .

وعموما لأغراض تحديد صافي دخل فترة معينة ينبغي قياس عنصرين أساسيين هما:

أ- سعر السلع المبيعة والخدمات المقدمة وهو ما يعلق عليه محاسبيا بمصطلح الأداء تكلفة السلع والخدمات المستخدمة وهو ما يعلق عليه محاسبيا مصطلح المصروفات

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص،125-126.

وعادة ما تستخدم مصطلحات مختلفة لوصف أنواع الإيرادات المختلفة ،عل سبيل المثال يطلق على الإيراد المكتسب عن طريق شركات الخدمات العقارية بالمعلومات المكتسبة، وفي مجال المهن الحرة يطلق على الإيراد الإثبات أما الوحدات الاقتصادية التي تبيع السلع فعادة ما يستخدم مصطلح مبيعات لوصف حساب إيرادها الرئيسي، وكذالك فأن الكثير من الوحدات تحصل على إيراد من تأخير جزء عقاراتها للغير ويطلق على ذلك الإيراد إيجار مكتسب، وأيضا هناك نوع أخر من الإيراد هو الفائدة المكتسبة (الفائدة على أوراق القبض أو حسابات الأنواع بالبنوك).

ويتحقق الإيراد ويتم إثباته في السجلات المحاسبية في الوقت الذي تقدم فيه الخدمة إلى العميل أو عند تسليم البضاعة المبيعة، وتعتبر نقطة البيع هي النقطة التي تعترف عندها بالإيراد بغض النظر عما إذا كان العميل قد سدد نقدا أو وعد بالتسديد فيما بعد.

أما المصروفات فهي تكلفة البضاعة والخدمات المستخدمة في عملية الحصول علي الإيراد وكأمثلة علي ذلك الأجور والمرتبات، ومصروفات الإعلان والتليفون واستهلاك المباني والمعدات والآلات، وأحيانا ما يشار إلى المصروفات بأنها تكلفة انجاز العمل على اعتبار أنها تمثل تكلفة الأنشطة المختلفة لإدارة الوحدة الاقتصادية .

وعند إعداد قائمة الدخل وتحديد صافي الدخل لفترة زمنية معينة يستخدم مبدأ المقابلة ويشير مصطلح المقابلة إلى العلاقة النقدية الموجودة بين المصروفات، وبإيجاز يجب مقابلة الإيراد بالمصروفات التي ساهمت في توليد ذلك الإيراد، وعند جراء المقابلة بينهما في قائمة الدخل يجب إثبات كل الإيراد المكتسب أولا ثم تطرح منه كل المصروفات التي ساهمت في تحقيق ذلك الإيراد .

ثانيا: بيانات عناصر قائمة الدخل[1]

- **أرباح وخسائر الفترة :**

يتم تسجيل بنود الإيرادات و المصروفات في قائمة الدخل إلا في حالة وجود معيار أو تفسير يتطلب غير ذلك.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ،ص ص 128-130.

يتم تسجيل جميع البنود الإيرادات والمصروفات في التقديرات المحاسبية .وقد تؤدي إلى عدم إدراج بعض البنود ضمن الأرباح و الخسائر مثل تصحيح الأخطاء وأثر التغير في السياسات المحاسبية هناك معايير أخري تتعامل مع تعريف الإيراد والمصروفات التي لا يتم إدراجها ضمن الأرباح والخسائر مثل فائض التقييم .الأرباح والخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية لعملية تشغيل أجنبية.

يعد مدخل الصفقات في قياس الدخل أفضل من مدخل الحفاظ على رأس المال لأنه يوفر معلومات عن عناصر الدخل العناصر الأساسية لقائمة الدخل هي:

الإيرادات:

هي تدفقات داخلة أو زيادات أخرى في أصول منشأة معينة تسوية لالتزامها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة

المصروفات:

هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحمل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة.

المكاسب :

هي زيادات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمار الملاك.

الخسائر:

هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

وتأخذ الإيرادات العديدة من الأشكال مثل المبيعات، الأتعاب، الإيجار، الفوائد، التوزيعات. كما تأخذ المصروفات أيضا العديد من الأشكال مثل تكلفة البضاعة المباعة،

الإهلاك، الفوائد، الإيجار، المرتبات والأجور، والضرائب.كما أن المكاسب والخسائر أيضا لها عدة أنواع، فقد تنتج من بيع استثمار،أصول ثابتة أو تسوية التزامات، أو تخفيض قيم بعض الأصول نتيجة للتقادم أو الحوادث أو بسبب السرقة.

وتعتمد التفرقة بين الإيرادات والمكاسب والتفرقة بين المصروفات والخسائر إلى حد كبير على سبيل الأنشطة النمطية للمنشأة. على سبيل المثال، فإن سعر بيع الاستثمارات التي تبيعها شركة التأمين سوف يصنف بصفة عامة على أنه إيراد، في حين أن الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية عند بيع استثمارات شركة صناعية سوف يصنف على أنه مكسب أو خسارة. ويرجع هذا الاختلاف في المعالجة إلى أن بيع الاستثمارات في شركة التأمين يعد جزءا من عملياتها المنتظمة في حين يعد كذلك في الشركة الصناعية.

ولا يجب الإقلال من أهمية التقرير عن مثل هذه العناصر، لأنه بالنسبة لأغلب متخذي القرارات فإن القوائم المالية تعتبر دائما أكثر إفادة من القوائم في مجملها.وكما سبق الإشارة، فأن المستثمرين والدائنين يهتمون بالتنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد الخاص بالدخل والتدفقات النقدية في المستقبل فالإيرادات، المصروفات والمكاسب والخسائر تأتي نتيجة للعديد من الأحداث والأنشطة التي تختلف في درجة ثباتها وخطرها والقابلية للتنبؤ بها. وعن طريق التقرير عن هذه العناصر لقائمة الدخل ببعض التفصيل وبصورة مقارنة مع بيانات السنوات السابقة، يكون متخذو أكثر قدرة على تقدير الدخل والتدفقات النقدية في المستقبل.

ثالثا: البيانات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل[1]

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب قائمة الدخل كحد أدني:

(A)الإيرادات.

(B)تكلفة التمويل.

(C) نصيب المنشاة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 130-132.

و (D) الضرائب الداخلية .

و (E) أي قيمة تمثل إجمالي :

(1) الربح والخسارة بعد الضرائب الناتجة عن عدم استمرار نشاط معين .
(2) الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتجة عن القياس القيمة العادلة المخصومة منها تكاليف البيع لأصول، أو عند استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة .

و(F) الربح أو الخسارة .

يتم إفصاح عن البنود التالية في صلب قائمة الدخل كتبويب لأرباح أو الخسائر الفترة :

(1) نصيب الأقلية .
(2) نصيب مساهمي شركات الأم .

ويتم عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى في صلب قائمة الدخل إذا كان ذلك لسلامة عرض الأداء المالي للمنشأة.

يختلف تأثير الأنشطة المختلفة للمنشأة والمعاملات والأحداث من حيث مستوى استقرارها ومخاطر التوقع، ولذلك فإن الإفصاح عن عوامل الأداء تساعد في تفهم النتائج المحققة وتقدير النتائج المستقبلية، ويتم إضافة بنود أخرى في صلب قائمة الدخل كما يمكن أيضا استخدام الشرح وإعادة الترتيب البنود عندما يكون ذلك ضروريا لتفسير عوامل الأداء، وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الاعتبار الأهمية النسبية وطبيعية ووظيفة مكونات الإيرادات والمصروفات.

رابعا: المعلومات التي يتم عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات[1]

يجب أن تعرض سواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات أهمية النسبية كل على حدا بناء على طبيعة وقيمة البند.

هناك بعض الحالات تستوجب عرض بنود الإيرادات والمصروفات بصفة مستقلة:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص ص 132-133.

(أ) تخفيض المخزون إلى صافي القيمة الاستردادية أو تخفيض الأصول الثابتة قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد ذلك التخفيض.

و(ب) إعادة هيكلة الأنشطة أو رد أي من المخصصات التي تتعلق بها.

و(ج) استبعاد الأصول الثابتة .

و(د) استبعاد الاستثمار.

و(هـ) توقف النشاط.

و(و) تسوية النزاعات.

و(ز) رد مخصصات أخرى.

على المنشاة أن تعرض تحليلا لمصروفاتها باستخدام تبويبا يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو على وظيفتها داخل المنشاة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة.

يجب على المنشأة أن تفصح سواء في صلب قائمة الدخل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن التوزيعات التي تمت خلال الفترة المالية إلى أصحاب حقوق الملكية ونصيب السهم منها.

وفيما يلي نموذج يوضح قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها:

الجدول رقم (2-3): حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من..... إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية.....			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم و المدفوعات المشابهات			
4 – الفائض إجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية.....			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع المنتجات الأنشطة العادية			
مجموع الأعباء الأنشطة اعادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر الغير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة الغير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي أقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

الجدول رقم (2-4): حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي** منتجات أخرى عملياتية التكاليف الجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى **النتيجة العملياتية** تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية **النتيجة العادية قبل الضرائب** الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية **النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية المجموع المدمج منها حصة ذوي أقلية حصة المجمع			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول التدفقات الخزينة)[1]

تعتبر قائمة التدفقات النقدية والتي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية، تتم مناقشة جدول تدفقات الخزينة من خلال تعريفه وتعريف النشطة التي يتضمنها والهدف الذي تحققه.

أولا: تعرف جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدي)

هو جدول يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، التي تصنف إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، كما تزود بإيضاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف الأنشطة التي يتكون منها .

ثانيا: مكونات جدول تدفقات الخزينة

يتكون جدول تدفقات الخزينة من الأنشطة التالية:

أ- الأنشطة التشغيلية:

هي النشطة الرئيسة المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة أخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية، أو هي أنشطة المؤسسة العادية الموجهة للحصول على الربح، ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات (المتحصلات) النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات (المتحصلات) النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم والعمولات وغيرها من الإيرادات.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على السلع والخدمات .
- المدفوعات النقدية للعاملين.

[1] نوي الحاج:**إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجيستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 2008/2007،ص 74.

- المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض.
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أي ضريبة مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو التمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

ب- الأنشطة الاستثمارية[1]:

فهي الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموجودات طويلة الأجل أو التخلص منها بالإضافة إلى استثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة، وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات غير الملموسة طويلة الأجل.
-المقبوضات (المتحصلات) النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.
- المدفوعات والمقبوضات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، والخيارات والمبادلات والمقايضات، ويستثني من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض الاستغلال، كما يستثني أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

ج – الأنشطة التمويلية:[2]

هي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمؤسسة، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- النقدية الناتجة عن إصدار السهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية.
- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها.
- النقدية الناشئة عن السندات والقروض وأي أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق،ص 75.
[2] مرجع نفسه،ص 75.

- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

كما أن البيانات التدفق النقدي تساعد في تفسير المتغيرات في الميزانيات المتعاقبة وتكمل المعلومات التي يقدمها جدول حسابات النتائج، وتعتبر النقدية أداة تحليلية قوية تستخدمها الإدارة و المستثمرون على النحو التالي في:

- تقييم قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها، وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم؛
- تحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة المحاسبية؛
- تحديد قيمة الاستثمار في مشروع جديد، أو مصنع جديد وغيرها من الأصول؛
- تحديد نوعية ومدى التمويل المطلوب للتوسع في الاستثمار في الأصول طويلة الأجل؛
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات نقدية موجبة في الفترات القادمة؛
- مراجعة تقييم دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية وفي فحص العلاقة بين الربحية (المحددة في قائمة الدخل) وصافي التدفقات النقدية وأثار التغير في أسعار.

في الفقرة التاسعة(9) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (ISA 7) أن التدفقات النقدية لا تشتمل على أية تحويلات بين العناصر الممثلة لمكونات النقدية أو النقدية المعادلة، وذلك راجع إلى أن تلك المكونات تمثل جانبا من إدارة النقدية بالمؤسسة ولا تعتبر جزء من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

إن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية إذا تم استخدامها مع الإفصاح المرتبط بها والقوائم المالية الأخرى، يجب أن تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحقيق ما يلي:

- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية على توليد التدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح، ومدى الحاجة للحصول على تمويل خارجي؛
- تقييم أسباب الاختلافات بين صافي الدخل (النتيجة) (من واقع قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج) والتدفقات النقدية (أو تدفقات الخزينة) المقبوضات والمدفوعات (من واقع قائمة التدفقات النقدية)؛

- تقييم الآثار على المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية لكل من العمليات الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة .

ثالثا: هدف جدول التدفقات[1]

جدول تدفقات الخزينة يهدف إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية قاعدة تقييم قدرة المؤسسة على تسيير الخزينة، بالإضافة إلى معلومات حول استعمال هذه التدفقات.

رابعا: إعداد جدول التدفقات النقدية[2]

يجب أن يتم إعداد جدول التدفقات النقدية بالشكل الذي يظهر التدفقات النقدية خلال الفترة، مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية وعلى مبدأ القياس النقدي، وعلى كل مؤسسة أن تعرض التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة بالأسلوب أكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها، وبأي من طريقتين:

أ – الطريقة المباشرة :

في هذه الطريقة يتم تحديد كل من المقبوصات (المتحصلات) والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكن الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل. والجدول رقم(2–5) بين جدول التدفقات النقدية لمختلف الأنشطة.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق، ص 77.
[2] مرجع نفسه، ص77.

الجدول رقم (2-5): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية نت الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي التدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المأتية من أنشطة الاستثمارية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن العمليات التنازل عن تثبيتات مالية افوائد التي تم تحصيلها عن تثبيتات مالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات أسعار الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير اموال الخزينة في الفترة (أ،ب ،ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

ب – الطريقة غير المباشرة:[1]

الطريقة الغير المباشرة ويطلق عليها أيضا اسم طريقة التوفيق أو طريقة التسويات، وتبدأ بصافي الربح أو الخسارة من واقع جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وتحوله غلى صافي تدفقات النقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على صافي الربح أو الخسارة بالنسبة للعناصر التي أثرت عليه، ولكنها لم تؤثر على النقدية، بمعنى أنه يتم إضافة الأعباء التي خصمت من الإيرادات في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) ولم يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة إلى صافي الربح، واستبعاد العناصر الدائنة في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) التي لم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلية من صافي الربح وذلك لحسابات التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل.

حسب الفرع (ب) من الفقرة الثامن عشر (18) من المعيار المحاسبي الدولي السابع (ISA7) هذه الطريقة يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية أي المؤجلة أو المستحقة المتصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية كما في الجدول (2–6) وكذلك عناصر جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من أنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق، ص79.

الجدول رقم (2-6): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: - الإهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المحزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقت اخزينة الناجمة عن النشاط (أ) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويلية الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار القرض تسديد القرض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ،ب،ج) أموال الخزينة عند افتتاح أموال الخزينة عند إقفال تأثير التغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

خامسا: مزايا الطريقتين[1]:

لكل من الطريقتين مزايا تقدمها لمستخدمي المعلومات المالية، إلا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تفضل استخدام الطريقة المباشرة.

أ – مزايا الطريقة المباشرة: يمكن تحديدها فيما يلي

- تبين كل من المقبوضات (المتحصلات) النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، بمعنى أنها أكثر اتساقا مع الغرض من قائمة التدفقات النقدية، أي توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية.
- توفير معلومات عن المصادر الرئيسية للمقبوضات (المتحصلات) والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، عند تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية، كتوفير نقدية كافية من أنشطة التشغيل لسداد ديونها، وإعادة الاستثمار في عملياتها وإجراء توزيعات للأرباح على أصحاب الملكية.

ب – مزايا الطريقة غير المباشرة: يمكن حصرها فيما يلي

- تركيز على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.
- توفر حلقة ربط بين قائمة التدفقات النقدية وكل من حول حسابات النتائج (قائمة الدخل) والميزانية (قائمة المركز المالي).

والخلاصة أن الطريقة المباشرة تكشف عن معلومات أكثر تفصيلات تفيد في اتخاذ القرارات وإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل، بدلا من الطريقة غير المباشرة التي تقتصر على النتائج الحسابي الذي يبين صافي التدفقات النقدية.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق ،ص ص81-82.

المطلب الرابع : جدول تغيرات الأموال الخاصة (جدول التغيرات في حقوق المساهمين)[1]

جدول التغيرات الأموال الخاصة يقدم معلومات التفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة ، وهو مكمل لبقية القوائم المالية الأخرى.

أولا: تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة

جدول تغيرات الأموال الخاصة بأنه جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها.

ثانيا: مكونات جدول تغيرات الموال الخاصة

إن لجنة المعايير المحاسبة الدولية (ISAC) عرفت جدول تغيرات الأموال الخاصة مركزة على حقوق المساهمين في الفقرة السادسة والثمانين(86) من المعايير المحاسبي الدولي الأول (ISA 1) بأنه يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمة تظهر ما يلي:

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- كل عنصر من عناصر الدخل (الإيرادات والمكاسب) أو المصروفات أوالربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه العناصر.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي يتم التعامل معها بموجب معالجات قياسية في المعيار المحاسبي الدولي الثامن (ISA8).

إضافة إلى ذالك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق ،ص83.

- مطابقة بين القيم الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس مال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل لكل حركة.

تعكس التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين) في المؤسسة بين تاريخين للميزانية الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة.

الجدول رقم(2-7): جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات (في حساب النتيجة) الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات (في حساب النتيجة) الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 28.

المطلب الخامس: الملاحق (إيضاحات القوائم المالية)[1]

الملاحق أو إيضاحات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بحيث تتضمن معلومات مكملة لما عرض في القوائم المالية، وقد أشارة الفقرة الإحدى وتسعون (91) من المعيار المحاسبي الدولي الأول (ISA1) أن الإيضاحات تكون وفقا ما يلي:

- عرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات وأحداث الهامة.
- الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية التي هي غير معروضة في مكان أخر في القوائم المالية.
- تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب القوائم المالية، ولكنها ضرورية لعرض عادل.

يجب تقديم إيضاحات القوائم المالية بأسلوب منتظم، كما يجب الربط بين كل العناصر في صلب الميزانية وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وقائمة التدفق النقدي مع أي معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات. كما تتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

[1] نوي الحاج، مرجع سابق،ص85.

خلاصة الفصل:

تتمثل أهمية القوائم المالية في كونها توفر أكبر قدر ممكن من المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدموها، فنجد من خلال الميزانية أن البيانات المدرجة قد تم تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة حيث أسلوب العرض الذي تتبناه المنشأة يتمثل في إفصاح عن كل بند من بنود الأصول والخصوم التي تشمل المبالغ المتوقع تحصيلها أو سدادها قبل وبعد اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية، أما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فإنه يوفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، والتي تساعد بدورها المستثمرين في تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة، ومن ناحية أخرى فإن قائمة الدخل تساعد المستخدمين في تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات معينة، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل– الإرادات، والمصروفات والمكاسب، أما قائمة التدفقات النقدية فهي تحتوي على معلومات مفيدة تزود مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها واحتياجات المنشاة لاستخدام هذه التدفقات النقدية، وبالنسبة لجدول التغيرات الأموال الخاصة، وهو يقدم معلومات تفصيلية عن حركة الأموال الخاصة خلال فترة زمنية معينة، وهو مكمل لبقية القوائم المالية الأخرى، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تشمل العرض والإفصاح وتقديم معلومات إضافية، حيث يجب على المنشأة عند الإفصاح عن السياسة المحاسبية محددة اخذ بعين الاعتبار أن هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين على تفهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الداء والمركز المالي المقدم عنها.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول :الدراسة الميدانية:

تهدف هذه الدراسة على إظهار نتائج التحليل الإحصائي الذي تم توصل إليه عند إجراء الدراسة الميدانية من خلال أداة القياس (الاستتابة) التي تم اعتمادها مسبقا وتعديلها وفق ملاحظات المحكمين، حيث تم توزيع الاستبيانات على عينة من المهنيين مسح الشامل لمدينة المسيلة .

المطلب الأول :منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة ظاهرة ووصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر جودة التدقيق على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسين في جمع البيانات وهما:

- **البيانات الثانوية:** وذلك من خلال إطلاع على الكتب والمجلات والمراجع والأبحاث والدراسات السابقة والمواقع الالكترونية، المتعلقة بموضوع الدراسة والتي تتعلق بتوظيف وتطبيق عناصر رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
- **البيانات الأولية:** وذلك من خلال البحث في الجانب الميداني بتوزيع الإستبانات لدراسة بعض مفردات البحث كذلك بعض الإحصائيات من قسم المراجعة في دار الضرائب وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث ومن ثم تعريفها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية(SPSS)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

وهذا قد تم تجميع بيانات الدراسة الميدانية من خلال الجمع بين أسلوبي الاستبيان والمقابلة، وبالرغم من ما استلزمه الآمر من جهد وزمن إلا أنه كان له أثر ايجابي من ارتفاع دراجات الاستجابة في استفاء الأغلبية من استمارة الاستبيان .

المطلب الثاني: مصادر جمع المعلومات

استخدمنا العديد من المصادر الثانوية في دراسته الحالية بهدف اختبار الفرضيات، وتحقيق أهدافها، وهي موضحة كالتالي:

المصادر الثانوية: تتمثل في

- الوثائق والنشرات والإحصائيات التي لها علاقة بموضوع البحث.
- الكتب والمراجع و المجلات.
- الدراسات والبحوث السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
- شبكة الإنترنت.

المصادر الأولية: فتمثلت في تطوير استبيان لجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن مجتمع الدراسة معالجتها وتحليلها إحصائيا و الحصول على النتائج.

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبير محاسبي، حيث يقومون هؤلاء المهنيين بإعداد القوائم المالية و التدقيق فيها حتى تكون هذه الأخيرة تتمتع بالمصداقية والموثوقية والتي تعود بالمنفعة على مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

أما بخصوص عينة الدراسة تم توزيع 30 استبيان على المهنيين بمدينة المسيلة كما هو موضح في الجدول (3-1)، كما تم استبعاد 7 بسبب أن الفئة التي أجابت ليست معنية.

الجدول رقم(3-1)

الاستبيانات الموزعة على عينة من المهنيين

مجتمع الدراسة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	النسب الئوية
محافظ حسابات	20	20	86.95
خبير محاسبي	3	3	13.05
المجموع	23	23	%100

من اعدد الطالب بالاعتماد على استبيانات الدراسة الميدانية

تم توزيع (20) استبانة على محافظ الحسابات حيث استرجعت بالكامل وهو ما تمثل 86.95 % من مجموع الاستبانات الموزعة، أما خبير محاسبي فإنه تم توزيع (3) استبانة واسترجعت بالكامل حيث تمثل ما نسبته 13.05% من مجموع الاستبانة الموزعة، وبعد فحص الاستبانة تبين أن لا حاجة لاستبعاد أي منها وذللك لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على تلك الاستبانات وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (26) استبانة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

المطلب الرابع: أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير وبناء استبيان دراسة مستفيدا من الدراسات السابقة في هذا المجال واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص من أساتذة الجامعة كما هو مثبت في صدق استبانة، وقد تكونت هذه استبانة من جزئيين هما:

الجزء أول: ويخص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات التي تتعلق بعينة الدراسة ومعلومات متعلقة بالمجيبين أنفسهم حيث تضمنت المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة (اعتماد الممنوح، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية، وعدد العمال في المكتب)

الجزء الثاني: وقد يحتوي هذا الجزء على مجموعة من الفقرات والتي بلغت (42) فقرة حيث تتعلق الفقرات من 1-6 تتعلق بالفرضية الأولى توفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة .

الفقرات من 7-17 تتعلق بالفرضية الثانية والخاصة بالإجابة على تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية .

الفقرات من 18-42 متعلقة بالفرضية الثالثة والتي تنص على تأثير التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي بحيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى ثلاثة أسئلة

حيث فقرات السؤال أول من18-26 والذي ينص على كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية .

الفقرات من 27-34 تتعلق بالسؤال الثاني والذي ينص على استقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته تؤثر على تعزيز موثوقية القوائم المالية.

الفقرات من 35-42 تتعلق بالسؤال الثالث والذي ينص على التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية. وقد كانت الإجابات على كل فقرات وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المطلب الخامس: الخصائص الديموغرافية عن عينة الدراسة:

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية للمكاتب المهنيين، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهؤلاء المهنيين، إذ قام الباحث باستخراج التكرار والنسب المؤوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقا لما تم الحصول عليه من إجابات عينة الدراسة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، من حيث (اعتماد الممنوح، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية، عدد العاملين في المكتب)، وتبين النتائج الواردة في الجدول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، وهي كما يلي:

1. الاعتماد الممنوح:

الجدول رقم (3-2): توزيع عينة الدراسة حسب اعتماد الممنوح

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
محافظ حسابات	20	87
خبير محاسبي	3	13
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول رقم(3-1) أن المتحصل على اعتماد محافظ حسابات هم الأكثر في عينة الدراسة إذا بلغت النسبة(87) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، ثم حملت اعتماد خبير محاسبي بنسبة (13) بالمائة، وبدراسة هذه الخاصية فإننا نلاحظ ارتفاع نسبة محافظي الحسابات لدى عينة الدراس

2. **العمر:**

جدول رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
أقل من 25 سنة	0	0.0
26سنة – 35 سنة	4	17.4
36 سنة – 45سنة	11	47.8
46 سنة فأكثر	8	34.8
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول رقم (3-2) أن الأعلى نسبة للأعمار في عينة الدراسة يرتكزون في الفئة التكرارية (36 سنة -45 سنة) وشكلوا ما نسبته 47.8 % من إجمالي حجم العينة

ثم الفئة التكرارية (46 سنة فأكثر) وشكلوا ما نسبته 34.8 % من إجمالي حجم العينة ، ثم الفئة التكرارية (26سنة – 35 سنة) وشكلوا ما نسبته 17.4% ، إلا أن الفئة (أقل من 25 سنة) لم تسجل أي نسبة.

3. **المؤهل العلمي:**

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
شهادة ليسانس	17	73.9
شهادة ماجستير	3	13.0
شهادة دكتورة	3	13.0
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول رقم(3-3) أن حملة شهادة ليسانس هم الأكثر في العينة المدروسة إذ بلغت النسبة 73.9 % من إجمالي العينة المبحوثة، ثم يأتي حملة شهادة الماجستير والدكتورة على التوالي بنسبة 13.0 % وبدراسة هذه الخاصية نلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى المهنيين بسبب الاهتمام المتقدم للتعليم.

4. التخصص العلمي:

الجدول (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
محاسبة	10	43.5
مالية	7	30.4
مالية ومحاسبة	6	26.1
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول رقم (3-4) أن الذين تخصصوا في شعبة المحاسبة هم أكثر في العينة المدروسة إذ بلغت النسبة 43.5% من إجمالي العينة المبحوثة، ثم يأتي تخصص مالية حيث بلغت النسبة 30.4% من إجمالي العينة المدروسة، وفي الأخير يأتي التخصص مالية ومحاسبة بنسبة بلغت 26.1% من إجمالي العينة المدروسة.

5. سنوات الخبرة:

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
5 سنوات فأقل	0.00	0.00
من 5 سنوات- أقل من 10سنوات	8	34.8
10 سنوات فأكثر	15	65.2
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول رقم (3-5) أن سنوات الخبرة أكثر في عينة الدراسة يرتكزون في الفئة التكرارية (أكثر من10 سنوات)حيث شكلوا نسبة 65.2% من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (من 5 سنوات-أقل من 10سنوات) حيث شكلوا ما نسبته 34.8% من إجمال العينة المدروسة، أم الفئة أخيرة (5 سنوات فأقل) لم يشكلون أي نسبة بسبب أن المصف الوطني للمحاسبة أو المجلس الوطني للمحاسبين لأنه يشترط فيهم أن تكون لديهم خبرة أكثر من خمس سنوات لمزاولة المهنة في مكاتب خاصة.

6. عدد العاملين في المكتب:

الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب

الفئات و المسميات	النتائج	
	التكرار	النسبة%
أقل من 3 أشخاص	6	26.1
3 – 6 أشخاص	8	34.8
6 – 9 أشخاص	4	17.4
9 أشخاص فأكثر	5	21.7
المجموع	23	%100

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

يتبين من خلال الجدول (3-6) أن عدد العمال في المكتب تكون أكبر نسبة في الفئة التكرارية(3 – 6 أشخاص) وشكلوا ما نسبته 34.8% من إجمالي العينة المدروسة، والفئة (أقل من 3 أشخاص) 26%، أما(9 أشخاص فأكثر) حيث تم تسجيل القيمة التكرارية أي بنسبة21.7.% من إجمالي العينة المدروسة، والفئة التكرارية (6 – 9 أشخاص) شكلوا ما نسبته17.4% من إجمالي العينة المدروسة.

المبحث الثاني: التصميم الإحصائي للدراسة وأساليب تحليل البيانات

بناء على طبيعة الدراسة وما تتطلبه من اختبار دقيق لأسلوب تحليل البيانات لاسيما الاستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية التي تتناسب مع منهجية الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وبعد أن تم تفريغ وتحليل الاستبيان باعتماد على البرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) إصدار رقم 22 وبرنامج (Mini tab) إصدار 17 وبناء عليه فقد تم استخدام بعض أساليب الإحصائية الوصفية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة بشكل مبسط ومختصر في بعض الأحيان، وفيما يلي تلك أساليب المستعملة في هذه الدراسة:

- اختبار الثبات (ألفا كرونباخ)
- صدق أداة الدراسة

- اختبار (كالمجروف – سميرنوف) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا
- اختبار (W ilcoxon Signed Ranks Test) لفرضيات الدراسة.

المطلب الأول: صدق و ثبات الاستبيان

من خلال هذا العنصر نعمل على تأكيد على صدق استبيان وكذلك ثبات استبيان كما يلي:

أولا: صدق المحكمين:

تم عرض الاستبيان بعد تصميمها على عدد من المحكمين للتحقق من صدقها ومدى قياسها للهدف الذي صممت من أجله، وقد اشتملت مجموعة من المحكمين على أساتذة جامعيين متخصصين في مجال المحاسبة، وقد قام المحكمون بإبداء أرائهم ومقترحاتهم حول استبيان ومدى ملائمتها لقياس الهدف التي صممت من أجله، وقد أخذ الباحث معظم اقتراحات المحكمين بعين الاعتبار حيث قام بحذف وتعديل وإضافة بعض الفقرات، كما قام بدمج وإعادة توزيع بعض الفقرات وصول للشكل النهائي للاستبيان.

ثانيا: ثبات الاستبانة

تم تقدير ثبات الاستبانة على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach alpha) وذلك لان هذه الطريقة تسعى إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد الدراسة، وهذا يعني أن الاختبار يستخدم بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثباتها ودرجة الاعتماد على عباراتها فهذا الاختبار يعتبر من أكثر الأساليب استخداما للتأكد من درجة التجانس والاتساق الداخلي للأداة المعتمدة في هذه الدراسة، وفي هذا الاختبار سنقوم باستخراج معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لعناصر الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (3-8): معاملات الثبات للمحاور (طريقة الفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كونباخ للثبات
الأول	تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة	6	0.861
الثاني	تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية.	11	0.759
الثالث	يؤثر التدقيق الخارجي في مخرجات النظام المحاسبي.	25	0.572
	جميع المحاور	42	0.757

من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات نظام (SPSS) إصدار 22.

نلاحظ في الجدول رقم (3-8) الذي يبين درجة ثبات الاستبيان بناء على حساب ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان ككل قد بلغت 75.7% أي أن درجة المعقولية والثبات لأداة القياس علية أم بالنسبة للمحاور الدراسة فقد بلغت بالنسبة للمحور الأول 86.1% أما بالنسبة للمحور الثاني فقد بلغة نسبة معامل الثبات 75.9% أما بالنسبة للمحور الثالث فقد بلغت 57.7% وهو ما يدل على أن الاستبانة ومحاورها تتمتع بعامل ثبات عال

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كلمجروف – سمر نوف)

للتعرف على أن البيانات بإجابات أفراد العينة المدروسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قام الباحث باستخدام اختبار (كلمجروف –سمر نوف – kolmogorov-Smirnov Z)، وهو اختبار ضروري في حالة الاختبارات المعلمية التي تشترط أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومن خلال النتائج الموجودة في الجداول الخاصة بالمحاور الثلاثة تبين أن قيمة اختبار (z) اكبر من الواحد الصحيح ومستوى الدلالة لكل مجال كان (P-value⟨0.05) أي قيمة المستوى الدلالة أو قيمة الاحتمالية (Sig) بالنسبة لكل محور اقل من (0.05)، إذن هي دالة إحصائية على أتن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، مما يدعم استخدام الاختبارات اللامعلمية عند اختبار الفروض كما هو ممثل في الجداول التالية.

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov) بالنسبة للمحور الأول

بالنسبة لهذا المحور الخاص بالفرضية الأولى والتي تنص على تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة، حيث كانت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لفقرات هذا المحور متمثلة في الجدول التالي رقم(3-9)

جدول رقم (3-9): اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات المحور الأول

ت	الفقرات	قيمة (z)	مستوى المعنوية (sig)
1	يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Guide) للتدقيق الخارجي	**2.989**	**0.000**
2	يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات و إجراءات توفر تأكيدا معقولا عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية.	**2.189**	**0.000**
3	يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق في الشركات.	**3.388**	**0.000**
4	يقوم مكتب التدقيق بتوجيه و مراقبة موظفيه باستمرار.	**1.981**	**0.001**
5	يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات و الإجراءات المتبعة في المكتب و الخاصة برقابة الجودة تتم بفاعلية وكفاءة.	**3.388**	**0.000**
6	يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتحديد أخطاء الإدارة أن وجدت.	**1.981**	**0.001**

من إعداد الطالب اعتماد على مخرجات نظام(spss) اصدار22.

من خلال نتائج الجدول رقم (3-9) نلاحظ اختبار التوزيع الطبيعي(kolmogorov-smirnov) بالنسبة لمفردات المحور الأول أن قيمة الاختبار (z) أكبر من الواحد الصحيح والقيمة الاحتمالية (Sig) أقل من 0.05 أي (P-value<0.05)، وهو ما يدل إحصائيا علة أن التوزيع الخاص بمفردات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي .

ثانيا:اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnovt)بالنسبة للمحور الثاني

بالنسبة للمحور الثاني والذي يمثل فرضية تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية، كانت النتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات هذا المحور المتمثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (3–10): اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات المحور الثاني

ت	الفقرات	قيمة(z)	مستوى المعنوية (sig)
1	المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها.	**2.780**	**0.000**
2	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب.	**2.780**	**0.000**
3	تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة و الخالية من التحيز	**2.989**	**0.000**
4	القدرة من التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.	**2.363**	**0.000**
5	التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها.	**2.572**	**0.000**
6	توفر التغذية العكسية والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	**2.502**	**0.000**
7	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية.	**2.572**	**0.000**
8	القدرة على التنبؤ المستقبلي و معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	**2.711**	**0.000**
9	تمتع المعلومات المقدمة من المدقق بالشمولية و الفعالية والكفاءة	**2.189**	**0.000**
10	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها المدقق.	**2.189**	**0.000**
11	إتاحة أفاق الرقابة الداخلية و الخارجية على العمليات و توفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	**2.763**	**0.000**

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (spss) اصدار22

ما يلاحظ بالنسبة لنتائج الجدول رقم (3–10) انه عند اختبار مفردات المحور الثاني باستعمال إحدى اختبارات اللامعلمية المتمثل في اختبار التوزيع الطبيعي (kolmogorov–smirnov)، إن القيمة احتمالية (sig) أو مستوى المعنوية أقل من القيمة 0.05 بالنسبة لكل

مفردات هذا المحور، وقيمة الاختبار (z) اكبر من الواحد الصحيح وهو ما يدل إحصائيا على أن جميع مفردات هذا لمحور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) **بالنسبة للمحور الثالث السؤال الأول**

المحور الثالث والذي يمثل فرضية يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي، ومن السؤال الفرعي للفرضية ينص كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية فكانت نتائج هذا اختبار ممثلة في جدول التالي رقم (3–10):

جدول رقم (3–11): اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الأول

ت	الفقرات	قيمة (z)	مستوى المعنوية (sig)
1	قدرة المدقق الخارجي على تحسين العمل وإتقانه فيما تتماشى مع المعايير و المبادئ المحاسبية.	4.379	0.000
2	المؤهل العلمي المناسب للمدقق الخارجي يسمح له بزيادة موثوقية القوائم المالية.	2.363	0.000
3	للمدقق القدرة والكفاءة في الموازنة بين المصالح .	2.189	0.000
4	للمدقق القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية .	2.189	0.000
5	للدورات (داخلية و خارجية) التي يحصل عليها المدقق أثر مباشر على تعزيز موثوقية القوائم المالية.	2.155	0.000
6	قدرة المدقق على تأدية مسئولياته على أكمل وجه.	2.189	0.000
7	للمدقق الخارجي الخبرة الفنية المناسبة لإنجاز عمله بفاعلية.	4.170	0.000
8	– قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها بعقلانية في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	1.772	0.004
9	للمدقق القدرة على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة و إخلاص .	3.962	0.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (spss) اصدار22

من خلال جدول رقم (3-11) نلاحظ إن قيمة الاختبار (z) أكثر من الواحد الصحيح هذا من جهة ومن جهة أخرى القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 بالنسبة لكل مفردات المحور، وهو ما يدل إحصائيا على أن مفردات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

رابعا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov) **بالنسبة للمحورالثالث السؤال الثاني**

جدول رقم (3-12): اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الثاني

ت	الفقرات	قيمة (z)	مستوى المعنوية (sig)
27	فقدان الموضوعية والاستقلالية يؤثر في عمل المدقق.	2.189	0.000
28	عدل المدقق الخارجي في تقديم المعلومات موثوق فيها .	2.189	0.000
29	للمدقق الخارجي القدرة على مراعاة توازن المصالح مع أطراف ذات الصلة.	1.946	0.000
30	تأثيرات و ضغوط العمل من طرف العملاء تكون سبب في عدم استقلالية المدقق.	0.904	3.88
31	التمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال التدقيق.	2.189	0.000
32	وجود مصالح متعارضة لدى مدقق مع أطراف ذات صلة بالتدقيق لا تؤثر على موضوعيته.	2.085	0.000
33	التزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره تمكنه من انجاز مهمته بكفاءة عالية.	2.189	0.000
34	وجود علاقات مالية بين المدقق و الإدارة وقبول الهدايا لها أثر سلبي على حياده.	2.155	0.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (spss) اصدار22.

من خلال جدول رقم (3-12) نلاحظ إن قيمة الاختبار (z) أكثر من الواحد الصحيح هذا من جهة ومن جهة أخرى القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 بالنسبة لكل مفردات المحور، وهو ما يدل إحصائيا على أن مفردات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov) بالنسبة للمحور الثالث السؤال الثالث

جدول رقم (3-13): اختبار التوزيع الطبيعي لمفردات السؤال الثالث

ت	الفقرات	قيمة(z)	مستوى المعنوية (sig)
35	الأمانة و النزاهة التي يتميز بها المدقق الخارجي لا تجعله منحازا.	3.962	0.000
36	قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء عمله تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	2.155	0.000
37	قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار.	3.128	0.000
38	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة المعايير المتعددة في التطبيق المحاسبي .	2.189	0.000
39	مراعاة المدقق الخارجي لأخلاقيات المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق من التزاماته المهنية.	2.189	0.000
40	يجب مراعاة المدقق الخارجي لزملاء المهنة من السلوك الذي له أثر على موثوقية القوائم.	1.564	0.015
41	المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع عمولة للحصول على عملاء من السلوك السيئة التي تؤثر في موثوقية القوائم المالية .	1.147	0.147
42	مشاركة مدقق الخارجي و استخدامه أشخاصا من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين يجعل القوائم المالية غير موثوق بها.	2.263	0.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (spss) اصدار22.

من خلال جدول رقم (3-13) نلاحظ ان قيمة الاختبار (z) أكثر من الواحد الصحيح هذا من جهة ومن جهة أخرى القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 بالنسبة لكل مفردات المحور، وهو ما يدل إحصائيا على أن مفردات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي.

إذن من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي من خلال اختبار (kolmogorov-Smirnov)، فإن نتائج هذا اختبار بالاعتماد على معلمتي قيمة اختبار (z) والقيمة

احتمالية أو مستوى الدلالة (sig) التي استخدم عندها هذا اختبار (0.05) أي(P-Value<0.05)، نجد أن النتائج متطابقة بالنسبة للمحاور الثلاثة حيث إن قيمة الاختبار (z) أكبر من الواحد الصحيح بالنسبة لكل مفردات الاستبيان من السؤال الأول إلى السؤال الثني وأربعون، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لحساب القيمة الاحتمالية فكل النتائج المحسوبة أقل من القيمة(0.05)،وهذا ما يثبت إحصائيا أن كل المفردات المكونة للمحاور الثلاث للاستبيان لا تتبع التوزيع الطبيعي .

إذن مما سبق يمكن القول أن هذه النتائج تدعمنا إلى استعمال الاختبارات الغير معلمية، فمن بين هذه الاختبارات اخترنا (wilcoxon) والذي هو اختبار غير معلمي أو لا بارا متري يستخدم المعلومات حول دراسة دلالة الفر وقات بين المتوسطات للمجموعة ذاتها لذلك فهو أكثر ملائمة لكشف الفرو قات الصحيحة عندما تكون موجودة .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بناء على مذكر في العنصر الخاص باختبار(كلمجروف –سمر نوف) من الدراسة الميدانية فإننا وجدنا أن إجابات أفرد العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي كون كل القيمة المعنوية المحسوبة تقل (0.05) أي (P-Value<0.05) وهو ما يجعلنا نتجه في اختبار الفرضيات الدراسة إلى الاختبارات الغير معلمية، ومنه فإننا اعتمدنا (Wilcoxon Signed Ranks test) وهذا من أجل تبيان إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وهنا تتم الإجابة على الإشكالية الأساسية من خلال صياغة الفرضيات الرئيسية الثلاثة كما يلي:

1 – اختبار الفرضية أولى

Ho: تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة؟.

H1: لا تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة؟.

2 – بالنسبة للفرضية الثانية:

Ho: تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية؟.

H1: لا تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية؟.

3 – بالنسبة للفرضية الثالثة السؤال الأول:

Ho: كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

H1:لا تؤثر كفاءة المدقق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

4 – بالنسبة للفرضية الثالثة السؤال الثاني:

Ho:استقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

H1: لا تؤثر استقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

5 – بالنسبة للفرضية الثالثة السؤال الثالث:

Ho:يلتزم المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني؟.

H1:لا يلتزم المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني؟.

تقوم هذه الفروض في الأساس على مقارنة النتائج بوسطها، ونظرا لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس (ليكارت الخماسي) يكون كما هو معروف في علم الإحصاء، أن الوسط أو الوسيط هو الرقم الذي يفصل النصف الأعلى من العينة أو المجتمع عن النصف الأقل بحيث يتساوى على طرفه عدد القيم بعد ترتيبها تصاعديا فإذا كان عدد هذه القيم فرديا فالوسيط هو الرقم النصفي الذي يقسم هذه القيم، وفي هذه الحالة الوسيط هو (03)، وبالتالي فقد تمت صياغة الفرضيات كما يلي:

$$\mathbf{Ho: Med \geq 3}$$

$$\mathbf{H1: Med < 3}$$

تم اختبار الفروض الفرعية خلال (Wilcoxon Signed Ranks Test) والذي تقوم فكرته على القاعدة المعتمد عليها في رفض الفرضية الصفرية (Ho)[1]

إذا كانت قيم الوسيط المحسوبة في هذه الدراسة أكبر أو يساوي قيمة الوسيط (03) بالنسبة لكل فقرات المحور وفي هذه الحالة يقبل الفرض الصفري، ويرفض الفرض البديل(H1) وذلك عند مستوى معنوية (0.05)

[1] محمد خير سليم ابوزيد: التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام (SPSS)، ط1، دار الصفاء للطباعة و النشر والتوزيع،الأردن، 2010، ص 156.

وباستخدام اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) عند الوسيط (03) كانت مخرجات برنامج (MINITAB) إصدار 17 ما يلي:

أولا:اختبار الفرضية الأولى:تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة؟.

يحتوي هذا المحور على ستة أسئلة خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لهذا المحور، ثم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي ثلاثة (Test of median=3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم(3-14): نتائج اختبار الفرضية الأولى وفق (Wilcoxon Signed Ranks Test)

ت	الفقرات	عدد المفردات	عدد الاختبارات	اختبار Wilcoxon Statistc	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
1	يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Guide) للتدقيق الخارجي.	23	23	341.0	1.000	4.000
2	يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات و إجراءات توفر تأكيدا مناسبا عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية.	23	21	325.0	1.000	4.000
3	يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق في الشركات.	23	23	331.0	1.000	4.500
4	يقوم مكتب التدقيق بتوجيه و مراقبة موظفيه باستمرار.	23	23	276.0	1.000	4.000
5	يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات و الإجراءات المتبعة في المكتب و الخاصة برقابة الجودة تتم بفاعلية وكفاءة.	23	22	302.0	1.000	4.000
6	يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتحديد أخطاء الإدارة أن وجدت.	23	18	143.0	1.000	4.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (Mini tab) إصدار17.

بالنسبة للفرضية الأولى فقد تضمن هذا المحور ستة فقرات تناولت جوانب مختلفة حول توفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة، وكما هو معلوم تم اختبار هذا الفرض

باستخدام اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية كون إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصيين و الوسيط الفرضي(median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو (03).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا كما في الجدول (3-14)، حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات اتلمحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي (P-Value ≥3)وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبدرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث كانت قيمة احتمال (1.000)، و بالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية.

إذن بناءا على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في توفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم توفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية؟.

يحتوي هذا المحور على إحدى عشر سؤال خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لهذا المحور، ثم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة التي تساوي ثلاثة (Test of median=3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي رقم (3-15):

جدول رقم (3-15) نتائج اختبار الفرضية الثانية وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)

ت	الفقرات	عدد المفردات	عدد اختبارات	اختبار Wilcoxon Statistc	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
7	المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها.	23	22	313.0	1.000	4.000
8	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب.	23	21	290.0	1.000	4.000
9	تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة و الخالية من التحيز	23	22	315.0	1.000	4.000
10	القدرة من التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.	23	23	253.0	1.000	4.000
11	التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها.	23	22	301.0	1.000	4.000
12	توفر التغذية العكسية والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	23	16	127.5	0.999	3.500
13	تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية.	23	23	266.0	1.000	4.000
14	القدرة على التنبؤ المستقبلي و معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	23	12	78.0	0.999	3.500
15	تمتع المعلومات المقدمة من المدقق بالشمولية و الفعالية والكفاءة	23	23	276.0	1.000	4.000
16	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها المدقق.	23	22	253.0	1.000	4.000
17	إتاحة أفاق الرقابة الداخلية و الخارجية على العمليات و توفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	23	23	253.5	1.000	4.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (Mini tab) إصدار17.

بالنسبة للفرضية الثانية فقد تضمن هذا المحور إحدى عشر فقرة تناولت جوانب مختلفة حول تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية ، حيث يحتوي هذا

المحور على إحدى عشر استجواب من أجل الجواب على الفرضية المطروحة تحت عنوان هذا المحور، وتم تصنيفها في الفقرات من 7 إلى 17. وكما هو معلوم تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية كون إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصيين و الوسيط الفرضي(median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو(03).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا كما في الجدول (3-14)، حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي (P-Value ≥3) وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبدرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث كانت قيمة احتمال (0.999-1.000)، و بالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية، ومنه ينمكن القول أنه من خلال النتائج الإحصائية الموجودة في الجدول (3-15) الفروق بين مجالات الأداة كلها كانت ذات دلالة إحصائية طبعا عند مستوى المعنوية أو الدلالة (0.05).

إذن بناءا على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية الجودة، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية.

ثالثا:اختبار الفرضية الثالثة: كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

يحتوي هذا المحور على تسعة أسئلة خاص بالإجابة على الفرضية الرئيسية لهذا المحور، ثم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط

التي تساوي ثلاثة (Test of median=3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي رقم (3-16):

جدول رقم (3-16) نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)

ت	الفقرات	عدد المفردات	عدد اختبارات	اختبار Wilcoxon Statistc	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
18	قدرة المدقق الخارجي على تحسين العمل وإتقانه فيما تتماشى مع المعايير و المبادئ المحاسبية.	23	22	312.5	1.000	4.000
19	المؤهل العلمي المناسب للمدقق الخارجي يسمح له بزيادة موثوقية القوائم المالية.	23	23	268.0	1.000	4.000
20	للمدقق قدرة وكفاءة في الموازنة بين المصالح .	23	22	325.0	1.000	4.000
21	للمدقق القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية .	23	19	190.0	1.000	4.000
22	الدورات (داخلية و الخارجية) التي يحصل عليها المدقق أثر مباشر على تعزيز موثوقية القوائم المالية.	23	19	180.5	1.000	4.000
23	قدرة المدقق على تأدية مسئولياته على أكمل وجه.	23	23	325.0	1.000	4.000
26	للمدقق الخارجي الخبرة الفنية المناسبة لإنجاز عمله بفاعلية.	23	22	351.0	1.000	4.000
25	- قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها بعقلانية في تعزيز موثوقية القوائم المالية.	23	23	276.0	1.000	4.000
26	للمدقق القدرة على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة و إخلاص .	23	22	325.0	1.000	4.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (Mini tab) إصدار17.

بالنسبة للفرضية الثالثة فقد تضمن هذا المحور تسعة فقرات تناولت جوانب مختلفة حول كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية، حيث يحتوي هذا المحور على تسعة استجواب من أجل الجواب على الفرضية المطروحة تحت عنوان هذا المحور، وتم تصنيفها في الفقرات من 18 إلى 26 .

وكما هو معلوم تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية كون إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصيين و الوسيط الفرضي(median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو(03).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا كما في الجدول (3-15)، حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي (P-Value ≥3)وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبدرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث كانت قيمة احتمال (0.999-1.000)، وبالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية، ومنه ينمكن القول أنه من خلال النتائج الإحصائية الموجودة في الجدول (3-16) الفروق بين مجالات الأداة كلها كانت ذات دلالة إحصائية طبعا عند مستوى المعنوية أو الدلالة (0.05).

إذن بناءا على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية.

رابعا: اختبار الفرضية الثالثة: استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

يحتوي هذا المحور على ثمانية أسئلة خاص بالإجابة على الفرضية الرئيسية لهذا المحور، ثم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي ثلاثة (Test of median=3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي رقم (3-17)

جدول رقم (3-17) نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)

ت	الفقرات	عدد المفردات	عدد اختبارات	اختبار Wilcoxon Statistc	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
27	فقدان للموضوعية والاستقلالية يؤثر في عمل المدقق .	23	22	325.0	1.000	4.000
28	عدل المدقق الخارجي عند تقديم المعلومات موثوق فيها .	23	22	325.0	1.000	4.000
29	للمدقق الخارجي القدرة على مراعاة توازن المصالح مع أطراف ذات الصلة.	23	20	201.0	1.000	4.000
30	تأثيرات و ضغوط العمل من طرف العملاء تكون سبب في عدم استقلالية المدقق.	23	18	136.0	0.987	3.500
31	التمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال التدقيق.	23	21	300.0	1.000	4.000
32	وجود مصالح متعارضة لدى المدقق مع أطراف ذات صلة بالتدقيق لا تؤثر على موضوعيته.	23	17	99.0	0.862	3.000
33	التزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره تمكنه من انجاز مهمته بكفاءة عالية.	23	23	325.0	1.000	4.000
34	وجود علاقات مالية بين المدقق و الإدارة وقبول الهدايا لها أثر سلبي على حياده.	23	21	224.5	1.000	4.000

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (Mini tab) إصدار17.

بالنسبة للفرضية الثالثة فقد تضمن هذا المحور ثمانية فقرات تناولت جوانب مختلفة حول استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية، حيث يحتوي هذا المحور على ثمانية استجواب من أجل الجواب على الفرضية المطروحة تحت عنوان هذا المحور، وتم تصنيفها في الفقرات من 26 إلى 34.

وكما هو معلوم تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية كون إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصيين و الوسيط الفرضي(median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو(03).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا كما في الجدول (3-16)، حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي (P-Value ≥3) وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبدرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث كانت قيمة احتمال (**0.862**-1.000)، و بالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية، ومنه ينمكن القول أنه من خلال النتائج الإحصائية الموجودة في الجدول (3-17) الفروق بين مجالات الأداة كلها كانت ذات دلالة إحصائية طبعا عند مستوى المعنوية أو الدلالة (0.05).

إذن بناءا على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

خامسا: اختبار الفرضية الثالثة: التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

يحتوي هذا المحور على ثمانية أسئلة خاص بالإجابة على الفرضية الرئيسية لهذا المحور، ثم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي ثلاثة (Test of median=3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي رقم (3-18):112

جدول رقم (3-18) نتائج اختبار الفرضية الثالثة وفق(Wilcoxon Signed Ranks Test)

ت	الفقرات	عدد المفردات	عدد اختبارات	اختبار Wilcoxon Statistc	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
35	**الأمانة و النزاهة التي يتميز بها المدقق الخارجي لا تجعله منحازا.**	**23**	**23**	**351.0**	**1.000**	**4.000**
36	**قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء عمله تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.**	**23**	**21**	**221.0**	**1.000**	**4.000**
37	**قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار.**	**23**	**23**	**351.0**	**1.000**	**4.500**
38	**قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة المعايير المتعددة في التطبيق المحاسبي .**	**23**	**21**	**300.0**	**1.000**	**4.000**
39	**مراعاة المدقق الخارجي لأخلاقيات المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق من التزاماته المهنية.**	**23**	**22**	**325.0**	**1.000**	**4.000**
40	**يجب مراعاة المدقق الخارجي لزملاء المهنة من السلوك الذي له أثر على موثوقية القوائم.**	**23**	**20**	**210.0**	**1.000**	**4.000**
41	**المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع عمولة للحصول على عملاء من السلوك السيئة التي تؤثر في موثوقية القوائم المالية .**	**23**	**15**	**69.0**	**0.705**	**3.000**
42	**مشاركة مدقق الخارجي و استخدامه أشخاصا من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين يجعل القوائم المالية غير موثوق بها.**	**23**	**16**	**51.0**	**0.197**	**2.500**

من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات نظام (Mini tab) إصدار17.

بالنسبة للفرضية الثالثة فقد تضمن هذا المحور ثمانية فقرات تناولت جوانب مختلفة حول التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية، حيث يحتوي هذا المحور على ثمانية استجواب من أجل الجواب على الفرضية المطروحة تحت عنوان هذا المحور، وتم تصنيفها في الفقرات من 34 إلى 42.

وكما هو معلوم تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) الخاص بالاختبارات اللامعلمية كون إجابات أفراد العينة حول فقرات هذا المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقصيين والوسيط الفرضي(median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو(03).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائيا كما في الجدول (3-18)، حيث يتضح من فحص النتائج المبينة في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية (α=5%) أن كل نتائج الاختبار تعطي قيما للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي (P-Value ≥3) وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبدرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث كانت قيمة احتمال (**0.197**-1.000)، و بالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية، ومنه ينمكن القول أنه من خلال النتائج الإحصائية الموجودة في الجدول (3-18) الفروق بين مجالات الأداة كلها كانت ذات دلالة إحصائية طبعا عند مستوى المعنوية أو الدلالة (0.05).

إذن بناءا على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية .

بعد اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة للإجابة على الفرضية الرئيسة والمتمثلة في يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي، وبناءا على النتائج السابقة فإننا عند

مستوى معنوية (α=5%) نقبل الفرض الصفري (Ho) المتمثل في يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي، وبالمقابل نرفض الفرض البديل(H1) المتمثل في عدم تأثير التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي.

خلاصة الفصل:

قمنا بالدراسة الميدانية من خلال طرح استبيان والمقابلة، والإجابة عليه حيث وزع على عينة انتقائية تتكون من المهنيين المكلفون بإنجاز وفحص مخرجات النظام المحاسبي، حيث تم توزيع 30 استبانة واسترجع منها 26 وهو ما تمت عليه الدراسة حيث أنه بعد تفريغ استبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات أفراد العينة، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الإحصائية المستعملة وتمت في إطار برنامجي الحزمة الإحصائية (SPSS) إصدار 22 و(Mini tab) إصدار 17، فدراسة المعطيات واستخراج النتائج تم عبر المراحل المترتبة، فقد تم بالتكرارات والنسب المئوية، ثم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) وبعدها القيام باختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov–Smirnov) حول مستوى المعنوية وقيمة الاختبار(z) للمحاور الثلاثة، لمعرفة هل تتبع مفردات العينة التوزيع الطبيعي أم لا، لنجد أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما دفعنا إلى العمل بالاختبارات الغير معلمية واختبار الفرضيات عن طريق (Wilcoxon)،حيث في الأخير تم التوصل إلى النتائج النهائية المتمثلة في قبول الفرضيات الثلاثة بناءا على نتائج التحاليل والاختبارات الإحصائية لفقرات الاستبيان، وبعدها قمت بتحليل إحصائيات الخاصة بالقضايا المبرمجة للتحقيق المحاسبي وذلك بعد طرح أسئلة وذلك لمعرفة جودة التدقيق ومدى مصداقية القوائم المالية وهذا لتدعيم الدراسة الميدانية والنتائج المتوصل إليها.

خاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة التدقيق على القوائم المالية، ومن أجل ذلك قمنا بالجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى، تناولت الدراسة النظرية فصلان، حيث جمعا بين شقي الموضوع، تناول الشق الأول معلومات حول التدقيق الخارجي وكذلك عناصر رقابة الجودة، أما الشق الثاني من الدراسة النظرية فتناول مخرجات النظام المحاسبي.

1.نتائج الدراسة للجانب النظري:

أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري للموضوع ما يلي:

- إن المهمة الرئيسة للتدقيق الخارجي هي فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، أي أن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم كما أن هناك العديد من أنواع التدقيق يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين، وتوجد مجموعة من المعايير المتعارف عليها تعتبر من المقومات الأساسية لممارسة هذه المهنة، إن هذه المعايير وضعت مجموعة من القواعد العامة التي تعتبر من آداب وسلوك المهنة وفي حالة الإخلال بهذه المعايير يمكن استجواب الطرف المعني و تحميله المسؤولية التي يمكن أن تكون إما جزائية أو مدنية.
- أهم ما يمكن استخلاصه من دراستنا لمخرجات النظام المحاسبي، تتمثل أهمية القوائم المالية من خلال فعاليتها في توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدمو هذه المعلومات، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تشمل العرض والإفصاح وتقديم معلومات إضافية، حيث يجب على المنشأة عند الإفصاح عن السياسة المحاسبية محددة

اخذ بعين الاعتبار أن هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين على تفهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في أداء المركز المالي المقدم عنها.

2. نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

أما الدراسة الميدانية للموضوع، والتي من خلالها سنقوم بتقييم مدى أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية، فقد مكنتنا هذه الدراسة من اختبار الفروض التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخص أهمها فيما يلي:

الفرضية الأول: توفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة

أشارة نتائج الدراسة إلى تتوفر أعمال التدقيق على عناصر رقابة الجودة من وجهة نظر المهنيين، حيث بينت النتائج أنها تتوفر مكاتب التدقيق على عناصر رقابة الجودة، وهذا ما يؤدي إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية، وكذلك بينت أن مكاتب التدقيق تتوفر على دليل للتدقيق كما أنه يقوم بمراقبة موظفيه باستمرار.

يوصي الباحث إلى أن على المهنيين القيام بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء إن وجدت وهذا يؤدي إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية.

الفرضية الثانية: تأثير مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية

أشارة نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير للمخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية، وهذا من وجهة نظر المهنيين، بينت النتائج أن هناك تأثير للمعلومات الواردة في القوائم المالية في تلبية احتياجات مستخدميها، بينت كذلك النتائج أنه تؤثر توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب، كما بينت أن هناك تأثير للتمثيل الصادق للمعلومات و القدرة على التنبؤ، وتمتع المعلومات بالشمولية.

يوصي الباحث أن هناك تأثير للتدقيق الخارجي عند عدم توفر التغذية العكسية، ومحاولة التنبؤ بالمستقبل ومعرفة الانحرافات وموضعها وأسبابها وهذا من شأنه أن يساهم في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي.

حيث يترتب على هذه الفرضية ثلاثة أسئلة.

السؤال الأول: هل كفاءة التدقيق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لكفاءة المدقق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، حيث بينت النتائج أن هناك للقدرة للمدقق الخارجي على تأدية مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص في تعزيز موثوقية القوائم المالية،وكذلك بينت أن هناك تأثير للخبرة الفنية وللدورات الداخلية والخارجية التي يحصل عليها المدقق الخارجي وقدرته أيضا على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

يوصي الباحث إلى أن هؤلاء المهنيين الذين يقومون بواجباتهم وفق ما تمليه وظيفة مهنة التدقيق، التي تحدد مسئولياته المهنية وجوب تأديتها بكفاءة وإخلاص وهذا من شأنه أن يساهم في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

السؤال الثاني: هل استقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

أشارة نتائج الدراسة إلى وجود أثر لاستقلالية المدقق الخارجي وموضوعيته في تعزيز موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، حيث بينت النتائج أن هناك تأثير لقدرة المدقق الخارجي على مراعاة توازن المصالح في تعزيز موثوقية القوائم المالية، كما بينت أن هناك تأثير لالتزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره والبعد عن أي تأثيرات جانبية في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

يوصي الباحث أن استقلالية هؤلاء المدققين كونهم يمثلون جهة رقابية خارجية وبالتالي فإن ذلك يفرض عليهم التمتع بصفات تجعلهم قادرين على الموازنة مصلحة الجهة التي يمثلونها والجهة التي تتم عليها الرقابة وهذا سوف يؤدي إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية.

السؤال الثالث: هل التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية؟.

أشارة نتائج الدراسة على وجود أثر لالتزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني في تعزيز موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين، حيث بينت نتائج الدراسة أن هناك تأثير للأمانة والنزاهة التي يتميز بها المدقق الخارجي وانحيازه لمصلحته الشخصية في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وكذلك وجد تأثير لقدرته على نيل الثقة وحفظ الأسرار والتحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء عمله، كما بينت النتائج أن هناك تأثير لمراعاة المدقق الخارجي لزملاء المهنة ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق.

يوصي الباحث أن من أهم متطلبات مهنة التدقيق تتطلب الابتعاد عن جميع المؤثرات التي قد تفقد المدقق أداء عمله بطريقة صحيحة، كذلك الالتزام بأخلاقيات العمل من شأنه أن يعزز في موثوقية القوائم المالية.

ومن خلال المقابلة توصلنا هناك جودة وموثوقية للقوائم المالية وذلك بعد ما تم مقارنة القضايا المقبولة مع القضايا المرفوضة، حيث وجدنها نسبة ضئيلة جدا، وهذا ما يؤدي إلى إعطاء موثوقية ومصداقية أكثر للقوائم المالية ومستخدميها.

3. أفاق الدراسة:

من بين الأفاق التي نراها مناسبة ومكملة لهذه الدراسة هي:

- دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في شركات المساهمة الجزائرية.
- تأثير نزاهة التدقيق الخارجي وشفافيته في تعزيز موثوقية القوائم المالية.
- المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- ابوزيد خير سليم محمد: التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام (SPSS)، ط1، دار الصفاء للطباعة و النشر والتوزيع،الأردن، 2010.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات المعايير الدولية للمارسة أعمال التدقيق والتأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة ،منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين، ،عمان ،الأردن، سنة 2006.
- أرينز الفين:المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي، مراجعة أحمد حجاج، درا المريخ للنشر، الرياض ،المملكة العربية السعودية، السنة 2002.
- بوتين محمد :المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ، ص 37 .
- التميمي هادي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- التميمي هادي: مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر،ط2، عمان، الأردن 2004.
- التميمي، هادي عباس :مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،ط2، دار وائل للنشر،عمان، الأردن،سنة 2004.
- توفيق عبد الرحمان ، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة(بيمك)،القاهرة،ط4،2006.
- جمعة حلمي أحمد: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء لنشر والتوزيع ،عمان ،2000.
- جمعة حلمي أحمد: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،ط2، دارالصفاء للنشر والتوزيع،عمان الأردن ، 2005.
- جنفر راضي مؤيد:تحليل القوائم المالية مدخل نظري والتطبيقي، ط1، دار المسيرة، الإسكندرية،2006.
- الدهراوي كمال الدين: تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية،2006.
- الديب فتح الله عوض لبيب ، احمد محمد كامل سالم: أصول المراجعة الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية،2002 /2003.
- الذنيبات علي: تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية و الأنظمة والقوانين المحلية: نظرية والتدقيق، المكتبة الوطنية،عمان الأردن،2006 .

- سرايا السيد محمد: أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل،ط 1،الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007.
- الصبان سمير محمد ، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية-المفاهيم أساسية وآليات التطبيق- وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 .
- الصحن محمد عبد الفتاح:أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، سنة 2007.
- طواهر محمد التهامي ، المسعود صديقي :المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2002-2003.
- عبد العال حماد طارق ، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية,2000.
- عبد العال حماد طارق ، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005.
- عبدالله أمين خالد: التدقيق والمراقبة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،1998.
- القاضي حسين: التدقيق الداخلي، ط1، منشورات جامعة دمشق، سوريا،2008.
- لطفي السيد أحمد أمين: إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية،2008.
- لطفي السيد أحمد أمين: مراجعة وتدقيق المعلومات، ط3، الدار الجامعية،الإسكندرية،2005.
- نصر علي عبد الوهاب: خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .
- نصر علي عبد الوهاب: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، دور آليات المراجعة في تفعيل الحوكمة الشركات،الدار الجامعة،الإسكندرية،2009.
- نور محمد أحمد ، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

المراجع باللغة الأجنبية:

- L.COLLINS et G.VALIN : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème Edition, DALLOZ, Paris, 1992.
- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, dunod, Paris, 2004.
- Arens, A., Elder, R., and Beasley, M .Auditing and Assurance Services An : Integrated Aproach . 14th Editiion , PEARSON Education International, New Jersey,USA,et al2012 , .

الرسائل والمذكرات:

- الحاج نوي:إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجيستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 2008/2007.
- خلاصي رضا:المراجعة الجبائية، رسالة ماجستير،غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2001.
- دغموم هشام: إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة(ISA/IFRS) ودوره في تحقيق التنمية،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، معهد العلوم افقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،الجزائر، 2009/2008.
- الدينوري محمد سالمي: قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير،قسم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة،الجزائر،2009/2008.
- العازمي حميد وليد خالد:أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجيستير، غير منشورة، سنة2012.
- عبد الصمد عي عمر: دور المراجعة الداخلية في تطبيق الحوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية ،2009/2008.
-

المجلات و الجرائد:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 19, الصادرة بتاريخ 25 مارس2009.
- ظاهر القشي، والعبادي هيثم:أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن،مجلة المحاسبة و الإدارة التأمين، كلية التجارة ،جامعة القاهرة، العدد72.
- غوالي بشير محمد: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية،مجلة الباحث، العدد 2012/12، 2013/10/12، جامعة قصدي مرباح ورقلة الجزائر.

الملتقيات:

- سفير محمد: مسؤلية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،ملتقى وطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، يومي 05-06 /2013/05.

المواقع الكترونية:

Fornelli.www.almohaseb.net/showdetails.Cynthia

الملاحق

الملحق رقم (01)

قائمة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الرقم	اسم المحكم	الدرجة العلمية	النصب الوضيفي	الجامعة
1	سعودي بلقاسم	دكتوراه	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة
2	بحري علي	ماجستير	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة
3	عريوة محاد	دكتوراه	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة
4	غزي العربي	دكتوراه	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة
5	لقليطي لخضر	ماجستير	أستاذ مساعد	جامعة المسيلة

الملحق رقم (02)

استبيان

السادة/.....المحترمين

تحية طيبة وبعد.

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية" وتحقيقا لأهداف هذه الدراسة ولأهمية رأيكم حول الموضوع أرجو منكم التكرم بتعبئة هذا الاستبيان والذي يعتبر جزءا مهما من الدراسة وهذا لأغراض البحث العلمي.

ونود أن نؤكد أن البيانات التي سوف يتم تجميعها في هذا الاستبيان سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا في مجال البحث العلمي، ونظرا لكون إجابتكم على قدر كبير من الأهمية بالنسبة لبحثنا، لذا نرجو أن تكون بكل دقة وموضوعية.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الطالب

القسم الأول : المعلومات الديموغرافية عن عينة الدراسة
يرجى التكرم بوضع العلامة (x) أمام الإجابة المناسبة.

1. الإعتماد الممنوح:
-محاسب معتمد ( ) ،محافظ حسابات ( ) ، خبير محاسبي ( )

2. العمر :
أقل من 25 سنة ( )، 26-35 سنة ( )، 36-45 سنة ( )، 46 سنة فأكثر ( ).

3- المؤهل العلمي:
ليسانس ( )، ماجستير ( )، دكتورة ( )، شهادة أخرى حددها.....

4- التخصص العلمي:
محاسبة ( )، مالية ( )، مالية ومحاسبة ( )، محاسبة وتدقيق ( ).

5- سنوات الخبرة العملية:
أقل من 5 سنوات ( )، 5 إلى أقل من 10سنوات ( )، 10 سنوات فأكثر ( ).

6- عدد العاملين في المكتب:
أقل من 3 أشخاص ( )، من3 أشخاص إلى أقل من6 أشخاص ( )
من6 أشخاص أقل من 9 أشخاص ( )، 9 أشخاص فأكثر ( ).

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.
يرجى التكرم بوضع إشارة (x) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم و قناعتكم الشخصية.

المحور الأول: ويتعلق بالفرضية الأولى و التي تنص على(تتوفر أعمال التدقيق الخارجي على عناصر رقابة الجودة) .

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يتوفر في مكتب التدقيق دليل (Guide) للتدقيق الخارجي .					
2- يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات و إجراءات توفر تأكيدا معقولا عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل بفاعلية.					
3- يقوم مكتب التدقيق بوضع برنامج (خطة) عند التدقيق في الشركات .					
4- يقوم مكتب التدقيق بتوجيه و مراقبة موظفيه باستمرار.					
5- يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات و الإجراءات المتبعة في المكتب و الخاصة برقابة الجودة تتم بفاعلية وكفاءة.					
6- يقوم مكتب التدقيق بعمل زيارات متكررة للشركة تحت التدقيق لتحديد أخطاء الإدارة أن وجدت.					

المحور الثاني: يتعلق بالفرضية الثانية (تؤثر مخرجات النظام المحاسبي على مستخدمي القوائم المالية).

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7- المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبي احتياجات مستخدميها					
8- توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب					
9- تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة و الخالية من التحيز					
10- القدرة من التثبت من المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها					
11- التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها					
12- توفر التغذية العكسية والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار					
13- تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصداقية					
14- القدرة على التنبؤ المستقبلي و معرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها					
15- تمتع المعلومات المقدمة من المدقق بالشمولية و الفعالية والكفاءة					
16- التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها المدقق					
17- إتاحة أفاق الرقابة الداخلية و الخارجية على العمليات و توفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات					

المحور الثالث: يتعلق بالفرضية الثالثة (يؤثر التدقيق الخارجي على مخرجات النظام المحاسبي).

السؤال الأول: هل كفاءة المدقق الخارجي تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية ؟

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18- قدرة المدقق الخارجي على تحسين العمل وإتقانه فيما تتماشى مع المعايير و المبادئ المحاسبية.					
19- المؤهل العلمي المناسب للمدقق الخارجي يسمح له بزيادة موثوقية القوائم المالية.					
20- للمدقق قدرة وكفاءة في الموازنة بين المصالح .					
21- للمدقق القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية .					
22- الدورات (داخلية و خارجية) التي يحصل عليها المدقق أثر مباشر على تعزيز موثوقية القوائم المالية.					
23- قدرة المدقق على تأدية مسئولياته على أكمل وجه.					
24- للمدقق الخارجي الخبرة الفنية المناسبة لإنجاز عمله بفاعلية.					
25- قدرة المدقق على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها بعقلانية في تعزيز موثوقية القوائم المالية.					
26- للمدقق القدرة على أداء مسئولياته المهنية بكفاءة و إخلاص .					

السؤال الثاني: هل استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية .					
العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
27- فقدان الموضوعية و الاستقلالية يؤثر في عمل المدقق.					
28- عدل المدقق الخارجي عند تقديم المعلومات موثوق فيها .					
29- للمدقق الخارجي القدرة على مراعاة توازن المصالح مع أطراف ذات الصلة.					
30- تأثيرات و ضغوط العمل من طرف العملاء تكون سبب في عدم استقلالية المدقق.					
31- التمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال التدقيق.					
32- وجود مصالح متعارضة لدى المدقق مع الأطراف ذات صلة بالتدقيق لا تؤثر على موضوعيته.					
33- التزام المدقق الخارجي بحيادية تفكيره تمكنه من انجاز مهمته بكفاءة عالية.					
34- وجود علاقات مالية بين المدقق و الإدارة وقبول الهدايا لها أثر سلبي على حياده.					

السؤال الثالث: هل التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية ؟					
العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
35- الأمانة و النزاهة التي يتميز بها المدقق الخارجي لا تجعله منحازا.					
36- قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء عمله تؤثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية.					
37- قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار.					
38- قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة المعايير المتعددة في التطبيق المحاسبي .					
39- مراعاة المدقق الخارجي لأخلاقيات المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق من التزاماته المهنية.					
40- يجب مراعاة المدقق الخارجي لزملاء المهنة من السلوك الذي له أثر على موثوقية القوائم.					
41- المنافسة من خلال الإعلانات أو دفع عمولة للحصول على عملاء من السلوك السيئة التي تؤثر في موثوقية القوائم المالية .					
42- مشاركة مدقق الخارجي و استخدامه أشخاصا من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين يجعل القوائم المالية غير موثوق بها.					

الملحق رقم (03)

```
FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6
  /STATISTICS=VARIANCE
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 13:33:16
Commentaires		
Entrée	Données	G:\ \Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 /STATISTICS=VARIANCE /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques

		x1	x2	x3	x4	x5	x6
N	Valide	23	23	23	23	23	23
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Variance		,119	,514	,522	,696	,237	1,237

Table de fréquences

الاعتماد الممنوح

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	comissaire aux compte	20	87,0	87,0	87,0
	expert comptable	3	13,0	13,0	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	26-35ANS	4	17,4	17,4	17,4
	36-45ANS	11	47,8	47,8	65,2
	+45ANS	8	34,8	34,8	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LIcence	17	73,9	73,9	73,9
	MAgeter	3	13,0	13,0	87,0
	Doctorat	3	13,0	13,0	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Comptabilite	10	43,5	43,5	43,5
	Finance	7	30,4	30,4	73,9
	finance et comptabilite	6	26,1	26,1	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord	8	34,8	34,8	34,8
	neutre	15	65,2	65,2	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

عدد العاملين في المكتب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 3	6	26,1	26,1	26,1
	entre 3 et 6	8	34,8	34,8	60,9
	entre 6 et9	4	17,4	17,4	78,3
	pluse de 9	5	21,7	21,7	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

الملحق رقم (04)

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 13:33:16
Commentaires		
Entrée	Données	G:\Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=SCALE HOTELLING TUKEY /ICC=MODEL(MIXED) TYPE(CONSISTENCY) CIN=95 TESTVAL=0.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,04

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	23	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	23	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,861	,882	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /STATISTICS=SCALE HOTELLING TUKEY
  /ICC=MODEL(MIXED) TYPE(CONSISTENCY) CIN=95 TESTVAL=0.
```

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 13:33:16
Commentaires		
Entrée	Données	G:\Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=SCALE HOTELLING TUKEY /ICC=MODEL(MIXED) TYPE(CONSISTENCY) CIN=95 TESTVAL=0.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	23	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	23	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,759	,739	11

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 13:33:16
Commentaires		
Entrée	Données	G:\Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=SCALE HOTELLING TUKEY /ICC=MODEL(MIXED) TYPE(CONSISTENCY) CIN=95 TESTVAL=0.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	23	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	23	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,572	,542	25

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 13:33:16
Commentaires		
Entrée	Données	G:\Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données2
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,03

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	23	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	23	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,757	42

الملحق رقم (05)

```
NPAR TESTS
  /K-S(UNIFORM)=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17
Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36
Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42
  /MISSING ANALYSIS.
```

Tests non paramétriques

Remarques

Sortie obtenue		13-JUN-2015 14:03:38
Commentaires		
Entrée	Données	G:\ \Sans titre2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	23
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque test sont basées sur toutes les observations dotées de données valides pour les variables utilisées dans le test.
Syntaxe		NPAR TESTS /K-S(UNIFORM)=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,03
	Nombre d'observations autorisées[a]	17476

a. Basée sur la disponibilité de la mémoire de l'espace de travail.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	2,00	3,00	1,00	3,00	1,00
	Maximum	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,623	,457	,707	,413	,707
	Positif	,072	,196	,043	,413	,120
	Négatif	-,623	-,457	-,707	-,413	-,707
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,989	2,189	3,388	1,981	3,388
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,001	,000

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q6	Q7	Q8	Q9	Q10
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	1,00	2,00	2,00	2,00	2,00
	Maximum	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,413	,580	,580	,623	,493
	Positif	,087	,246	,159	,116	,290
	Négatif	-,413	-,580	-,580	-,623	-,493
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,981	2,780	2,780	2,989	2,363
Sig. asymptotique (bilatérale)		,001	,000	,000	,000	,000

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q11	Q12	Q13	Q14	Q15
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	2,00	2,00	2,00	3,00	3,00
	Maximum	5,00	4,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,536	,522	,536	,565	,457
	Positif	,246	,043	,203	,565	,413
	Négatif	-,536	-,522	-,536	-,043	-,457
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,572	2,502	2,572	2,711	2,189
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q16	Q17	Q18	Q19	Q20
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	3,00	1,00	2,00	2,00	3,00
	Maximum	5,00	5,00	4,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,457	,576	,913	,493	,457
	Positif	,457	,207	,043	,072	,457
	Négatif	-,370	-,576	-,913	-,493	-,457
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,189	2,763	4,379	2,363	2,189
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q21	Q22	Q23	Q24	Q25
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	3,00	2,00	3,00	4,00	3,00
	Maximum	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,457	,449	,457	,870	,370
	Positif	,457	,290	,457	,870	,370
	Négatif	-,239	-,449	-,457	-,130	-,370
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,189	2,155	2,189	4,170	1,772
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,004

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q26	Q27	Q28	Q29	Q30
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	4,00	3,00	3,00	2,00	2,00
	Maximum	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,826	,457	,457	,406	,188
	Positif	,826	,457	,196	,246	,174
	Négatif	-,174	-,457	-,457	-,406	-,188
Z de Kolmogorov-Smirnov		3,962	2,189	2,189	1,946	,904
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,001	,388

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q31	Q32	Q33	Q34	Q35
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	3,00	2,00	3,00	2,00	4,00
	Maximum	5,00	4,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,457	,435	,457	,449	,826
	Positif	,370	,217	,326	,043	,826
	Négatif	-,457	-,435	-,457	-,449	-,174
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,189	2,085	2,189	2,155	3,962
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q36	Q37	Q38	Q39	Q40
N		23	23	23	23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	2,00	4,00	3,00	3,00	3,00
	Maximum	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,449	,652	,457	,457	,326
	Positif	,246	,652	,457	,196	,326
	Négatif	-,449	-,348	-,457	-,457	-,283
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,155	3,128	2,189	2,189	1,564
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,015

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		Q41	Q42
N		23	23
Paramètres uniformes[a,b]	Minimum	1,00	2,00
	Maximum	5,00	5,00
Différences les plus extrêmes	Absolue	,239	,493
	Positif	,196	,493
	Négatif	-,239	-,087
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,147	2,363
Sig. asymptotique (bilatérale)		,144	,000

a. La distribution du test est Uniforme.

b. Calculée à partir des données.

الملحق رقم(06)

13/05/2015 17:25:09

```
Welcome to Minitab, press F1 for help.
```

13/05/2015 18:23:04

```
Welcome to Minitab, press F1 for help.
Retrieving project from file: 'G:\مذكرة التخرج\Minitab.MPJ'
```

Results for: Worksheet 2

Wilcoxon Signed Rank Test: Q1; Q2; Q3; Q4; Q5; Q6

```
Test of median = 3,000 versus median < 3,000
```

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q1	23	23	341,0	1,000	4,000
Q2	23	22	325,0	1,000	4,000
Q3	23	23	331,5	1,000	4,500
Q4	23	23	276,0	1,000	4,000
Q5	23	23	302,0	1,000	4,000
Q6	23	18	143,0	0,994	4,000

Wilcoxon Signed Rank Test: Q7; Q8; Q9; Q10; Q11; Q12; Q13; Q14; Q15; Q16; Q17

```
Test of median = 3,000 versus median < 3,000
```

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q7	23	23	313,0	1,000	4,000
Q8	23	21	290,0	1,000	4,000
Q9	23	22	315,0	1,000	4,000
Q10	23	23	253,0	1,000	4,000
Q11	23	22	301,0	1,000	4,000
Q12	23	16	127,5	0,999	3,500
Q13	23	23	266,0	1,000	4,000
Q14	23	12	78,0	0,999	3,500
Q15	23	23	276,0	1,000	4,000
Q16	23	22	253,0	1,000	4,000
Q17	23	23	253,5	1,000	4,000

Wilcoxon Signed Rank Test: Q18; Q19; Q20; Q21; Q22; Q23; Q24; Q25; Q26

```
Test of median = 3,000 versus median < 3,000

         N for   Wilcoxon         Estimated
      N   Test  Statistic      P     Median
Q18  23     22      312,5  1,000      4,000
Q19  23     23      268,0  1,000      4,000
Q20  23     21      325,0  1,000      4,000
Q21  23     19      190,0  1,000      4,000
Q22  23     19      180,5  1,000      4,000
Q23  23     21      325,0  1,000      4,000
Q24  23     23      351,0  1,000      4,000
Q25  23     23      276,0  1,000      4,000
Q26  23     22      325,0  1,000      4,000
```

Wilcoxon Signed Rank Test: Q27; Q28; Q29; Q30; Q31; Q32; Q33; Q34

```
Test of median = 3,000 versus median < 3,000

         N for   Wilcoxon         Estimated
      N   Test  Statistic      P     Median
Q27  23     23      325,0  1,000      4,000
Q28  23     22      325,0  1,000      4,000
Q29  23     20      201,0  1,000      4,000
Q30  23     18      136,0  0,987      3,500
Q31  23     21      300,0  1,000      4,000
Q32  23     17       99,0  0,862      3,000
Q33  23     23      325,0  1,000      4,000
Q34  23     21      224,5  1,000      4,000
```

Wilcoxon Signed Rank Test: Q35; Q36; Q37; Q38; Q39; Q40; Q41; Q42

```
Test of median = 3,000 versus median < 3,000

         N for   Wilcoxon         Estimated
      N   Test  Statistic      P     Median
Q35  23     23      351,0  1,000      4,000
Q36  23     21      221,0  1,000      4,000
Q37  23     23      351,0  1,000      4,500
Q38  23     21      300,0  1,000      4,000
Q39  23     22      325,0  1,000      4,000
Q40  23     20      210,0  1,000      4,000
Q41  23     15       69,0  0,705      3,000
Q42  23     16       51,0  0,197      2,500
```

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية لدى المهنيين ، شمل مجتمع الدراسة كل من محاسب معتمد، ومحافظ الحسابات ، وخبير محاسبي وتم اختيار عينة مكونة من (26) مستجيبا، وقد توصل الباحث إلى وجود أثر لجودة التدقيق الخارجي "عناصر رقابة الجودة ،مستخدمي القوائم المالية ،كفاءة التدفق الخارجي المهنية، الاستقلالية و الموضوعية ، الالتزام بقواعد السلوك المهني في تعزيز موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين

وقدمت الدراسة على :

- **إبلاء كفاءة المدقق الخارجي المهنية الأهمية التي تسنحقها كونها تأثر في تعزيز موثوقية القوائم المالية**
- **التأكد على أثر استقلالية المدقق الخارجي و موضوعيته، و ذلك لتأثيرها الواضح في تعزيز موثوقية القوائم المالية**
- **التأكد على مراعاة مدى تقيد والتزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني مع دراسة جميع هذه القواعد كونها تأثر على تعزيز موثوقية القوائم المالية .**

الكلمات المفناحية : التدقيق الخارجي ، القوائم المالية ، موثوقية .

Abstract

This study aimed to identify the impact of the external audit quality in enhancing the reliability of the financial statements to the professionals , the study included all of a certified accountant , and the Governor of the accounts , and an expert on accounting, a sample of 26 respondents has been selected ,the researcher found that there was an impact of the external audit quality control elements , users of financial statements , the efficiency of the external flow career ,independence and objectivity , abide by the rules of professional conduct in enhancing the reliability of the financial statements from the standpoint of professionals.

The study presented;

The efficiency of the professional external auditor has an importance that affected in enhancing the reliability of financial statements.

make sure on the impact ofthe independence and objectivity of the external auditor , from its enhancing the reliability of their impact on the financial statements.

make sure about the compliance of the external auditor with the professional rules with the study of all these rules being affected to enhance the reliability of the financial statements.

Key word, external audit , financial statements , reliability .