



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

دور فعالية الافصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق

دراسة ميدانية لعينة لممارسي و مهني المحاسبة بمدينة ورقلة

من إعداد الطالبتين:

مهيري سارة

مومن منار

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

(أستاذ - جامعة ورقلة) رئيسا

أ.د/ بالاطراش مریم

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ. د/ أم الخير دشاش

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

أ.د/ بن بزيان أمينة

السنة الجامعية: 2024/2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

دور فعالية الافصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق

دراسة ميدانية لعينة لممارسي و مهني المحاسبة بمدينة ورقلة

من إعداد الطالبتين:

مهيري سارة

مومن منار

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

(أستاذ - جامعة ورقلة) رئيسا

أ.د/ بالاطراش مريم

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ. د/ أم الخير دشاش

(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

أ.د/ بن بيزيان أمينة

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الى من كلله الله بالهيبة و الوقار.... الى م

ن علمني العطاء دون انتظار

الى من احمل اسمي بكل افتخار..... **أبي الغالي**

الى ملاكي في الحياةالى معنى الحب و الحنان

الى بسمة الحياة و سر الوجود..... **أمي الحبيبة**

الى شموع التي تنير ظلمت حياتيالى بوجودهم اكتسب القوة

أخوتي و اخواني

الى العائلة الكريمة..... **مومن و مهيري**

الى جميع الاهل و الأقارب من قريب أو بعيد .

الى كل اخوتي في الله الى كل صديقاتي الى كل من ذكرهن قلبي و لم يذكرهم قلبي الى كل من ساعدني في انجاز هذه

المذكرة ارجو من الله العالي التقدير ان يوفقنا لما فيه خير لنا.

منار و سارة

الشكر

مصداقا لقوله تعالى "ولئن شكرتم لأزيدنكم" أحمدته وأشكره جل جلاله وعز شأنه على الصبر والعزيمة التي منحنا إياها طيلة مشوارنا الدراسي، ليتكلم جهدا بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه. ومصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" نتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان بالجميل للدكتور المشرف "عبد القادر دماش" لقبوله الاشراف على هذا العمل، وعلى حسن المتابعة والتوجيه.

كما لا يفوتنا أن نشكر مسؤولي مؤسسة اتصالات الجزائر ورقلة الذين لم يبخلوا بتقديم المعلومات الضرورية لإنجاز الجانب التطبيقي لهذه الدراسة ونخص بالذكر: "السيد مدربل رشيد" وكل مسؤولي فرع المحاسبة والمالية على الجهود التي بذلوها معنا.

ونعبر عن خالص شكرنا لكل من ساهم في اعداد هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة مشجعة.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور فعالية الإفصاح المحاسبي على تحسين جودة التدقيق وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي عن طريق تحليل استبيان مكون من 35 عنصرا. يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين والمهنيين للممارسين لمهنة المحاسبة وبلغت العينة محل الدراسة الدراسة 51 فردا استخدمنا البرنامج الإحصائي Spss في تحليل البيانات الإحصائية وقياسها. من إبراز النتائج المتوصل إليها أن الإفصاح المحاسبي له فعالية واتجاه إيجابي على جودة التدقيق المحاسبي، كلما زاد مستوى الإفصاح زادت الشفافية ودقة في المعلومات للحصول على جودة في تدقيق المحاسبي . رفعت الدراسة توصيات عملية وقابلة لتنفيذ لتعزيز فعالية الإفصاح المحاسبي في الجزائر بما يساهم في تطوير بيئة الأعمال الجزائرية أكثر شفافية وكفاءة لتسهيل العملية على المدققين لضمان جودة التدقيق. **كلمات المفتاحية:** افصاح المحاسبي وجودة التدقيق

Abstract :

This study aims to identify the role of the effectiveness of accounting disclosure on improving audit quality, using the descriptive analytical approach by analyzing a questionnaire consisting of 35 items.

The study population consists of academics and professionals to practitioners of the accounting profession, and the sample under study was 51 individuals. We used the statistical program Spss to analyze and measure statistical data.

Highlighting the findings is that accounting disclosure has an effectiveness and a positive trend on the quality of accounting auditing. The higher the level of disclosure, the greater the transparency and accuracy of the information to obtain quality in accounting auditing.

The study presented practical and implementable recommendations to enhance the effectiveness of accounting disclosure in Algeria, thus contributing to the development of a more transparent and efficient Algerian business environment to facilitate the process for auditors to ensure audit quality.

Keywords: accounting disclosure and audit quality

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	اهداء
II	شكر
III	فهرس محتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول : الادبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي
16	المبحث الثاني: جودة التدقيق
29	المبحث الثالث: الدراسات العربية والأجنبية
40	خلاصة
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لدور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق دراسة ميدانية – استبيان –	
42	تمهيد
43	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في دراسة
51	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.
65	الخاتمة
67	لمصادر والمراجع
71	الملاحق
95	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
5	يوضع المقارنة بين الإفصاح الاختياري والإفصاح الإجباري	(1-1)
45	جدول يوضح استمارات لاستبانة القابلة للتحليل	(1-2)
47	يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	(2-2)
48	يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
49	يبين توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	(4-2)
50	يبين توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	(5-2)
51	يوضح مقياس ليكارت الثلاثي	(6-2)
51	يحدد مجالات اتجاه الآراء	(7-2)
52	نتائج إجابات أسئلة المحور الأول حول واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية .	(8-2)
55	ملخص لنتائج الاستبيان الخاصة بمحددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية .	(9-2)
58	ملخص لنتائج الاستبيان الخاصة بأثير مستوى الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق .	(10-2)
60	قيم معامل الارتباط بيرسون بين المحورين	(11-2)
61	اختبار درين - وتسون	(12-2)
61	العلاقة الخطية بين المتغير التابع و المتغير المستقل	(13-2)
62	تحليل التباين للانحدار أنوفا(ANOVA)	(14-2)
62	قيم معاملات خط الانحدار المتعدد	(15-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
22	يوضح أهمية جودة التدقيق	(1-1)
48	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	(1-2)
49	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي .	(2-2)
50	يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة .	(3-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
72	قائمة المحكمين	(01)
73	إستمارة إستبيان	(02)
76	مخرجات الـspss	(03)

مقدمة

توطئة :

نظرا للتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم في عصر العولمة والتحديات المالية المتزايدة أصبح الإفصاح المحاسبي أحد الركائز الأساسية التي تدعم الشفافية والمصدقية في التقارير المالية للمؤسسات. يعتبر الإفصاح المحاسبي الفعال ضرورة حيوية لتعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في أداء المؤسسات، حيث يوفر رؤية واضحة وشاملة حول الوضع المالي والتشغيلي لهذه المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية، التي تشهد تحولات اقتصادية متسارعة ونمو ملحوظ في مختلف القطاعات، تتزايد أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية كوسيلة فعالة لتحسين جودة التدقيق وضمان تحقيق الشفافية والمساءلة.

بعد الإفصاح المحاسبي وسيلة أساسية لتمكين مختلف الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية مدروسة. لا يقتصر هذا الإفصاح على تقديم معلومات دقيقة وموثوقة فقط، بل يشمل أيضاً توقيت هذه المعلومات والطريقة الملائمة لتوصيلها إلى مستخدميها. التوقيت المناسب لنشر المعلومات المحاسبية يعزز من فائدتها، حيث يتيح للمستخدمين إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم بشكل أكثر فعالية. من جهة أخرى، فإن الطريقة التي تُعرض بها المعلومات تؤثر بشكل كبير على فهمها واستيعابها من قبل المستخدمين.

في هذا السياق يلعب المدققون الخارجيون دوراً محورياً في التحقق من دقة ومصداقية الإفصاح المحاسبي. فهم مسؤولون عن مراجعة وتدقيق البيانات المالية التي تقدمها المؤسسات، مما يعزز من جودة التقارير المالية ويضمن امتثالها للمعايير المحاسبية المتعارف عليها. حيث يساهم التدقيق بشكل كبير في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعبات المحتملة، مما يرفع من مستوى الثقة في هذه التقارير لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.

حيث تتسم بيئة الأعمال الجزائرية بالتغير المستمر والتطور السريع، يصبح الإفصاح المحاسبي أداة استراتيجية لتحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي. الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لا يعزز فقط من جودة التدقيق، بل يساهم أيضاً في تحسين القدرة التنافسية للشركات الجزائرية على المستوى الدولي. فالشركات التي تلتزم بهذه المعايير تتمتع بسمعة أفضل وثقة أكبر من قبل المستثمرين الأجانب والمحليين. تحقيق فعالية الإفصاح المحاسبي يتطلب التزاماً جاداً من المؤسسات الجزائرية بالمعايير الدولية، وتعزيز قدرات المحاسبين والمدققين، والاستثمار في تكنولوجيا المعلومات المحاسبية. من خلال هذه الدراسة، نسعى إلى تقديم رؤى وتوصيات عملية لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي والتدقيق في الجزائر، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمصدقية، ويدعم النمو الاقتصادي المستدام.

إشكالية الدراسة:

من خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

"ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية؟"

ويمكن تقسيم هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الاعمال الجزائرية؟.

- فيما تتمثل محددات جودة التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية ؟

- ما مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق ؟

فرضيات الدراسة :

- للإجابة على هذه الأسئلة وللإحاطة الجوانب المختلفة للموضوع ، نقدم الأجوبة المحتملة في الفرضيات الآتية :
- التزام المؤسسات الاقتصادية بالنظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين واقع الإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية .
- تتمثل محددات جودة التدقيق المرتبطة بممارسة مهنة في تعزيز الاستقلالية والصورة الصادقة.
- يوجد أثر إيجابي لمستوى الإفصاح المحاسبي عن جودة التدقيق في القوائم المالية السنوية المنشورة من خلال تعزيز الصورة الصادقة عن عرض الوضعية المالية . .

مبررات اختيار الموضوع :

تعتبر الأسباب الذاتية والموضوعية لجودة التدقيق والإفصاح المحاسبي عوامل متعددة تتفاعل مع بعضها البعض. إليك بعض الأمثلة على الأسباب الذاتية والموضوعية لهذا الموضوع:

الأسباب الذاتية:

- هناك عدة أسباب دفعتني إلى البحث في هذا الموضوع من أهمها :
- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع؛
- الرغبة الذاتية والميول الشخصي في معالجة ودراسة موضوع الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛ المقدمة العامة ت
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموماً والمكتبة الجامعية خصوصاً، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح وعلاقته بجودة المعلومة، إضافة إلى اعتبار هذا النوع من المواضيع أحد أهم المواضيع الحدي.

اهداف الدراسة:

- تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف الآتية :
- التعرف على المفاهيم الأساسية للإفصاح المحاسبي .
- التعرف على الأساسية لجودة التدقيق .
- تعرف أكثر على واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية .
- معرفة دور أهمية الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة وظيفة التدقيق .

أهمية الدراسة:

- تستمد الدراسة أهميتها من خلال المعطيات التالية :
- التعرف أكثر على دور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق لبيئة أعمال الجزائرية .
- إعطاء صورة واضحة ومصداقية أكثر للمستفيدين ، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي .

- محاولة تقييم جودة التدقيق و الركائز الأساسية التي يقوم عليها التدقيق الخارجي وكيف تساهم في الرفع من كفاءة وجودة أداء المدقق الخارجي .

حدود الدراسة :

- الحدود الزمانية : تمثلت الحدود الزمنية لهذه الدراسة من 2024/03/10 إلى 2024/03/31

- الحدود المكانية : تمثلت في توزيع استمارة على عينة تتكون من أكاديمين وخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين مصلحة المالية و المحاسبة بولاية ورقلة .

منهج الدراسة :

من أجل إحاطة بجوانب موضوع الدراسة وحاولت للإجابة عن التساؤلات و اثبات فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي فقد قامت الباحثتان بالاعتماد على أداة الاستبيان حيث تم توجيهه إلى أكاديمين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين وكذا محاسبين مصلحة المالية والمحاسبة ، وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS .

صعوبات الدراسة :

- صعوبة استجابة بعض أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستبيان .

هيكل الدراسة :

تمت معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين ، كما يلي :

- الفصل الأول : " الأدبيات النظرية و التطبيقية للإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق "

تناولنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول قمنا بتقديم عام للإفصاح المحاسبي و استعراض الجانب النظري للإفصاح المحاسبي و المبحث الثاني تم عرض فيه مدخل مفاهيمي لجودة التدقيق ، أما المبحث الثالث فقد تضمن الدراسات السابقة العربية و الأجنبية .

- الفصل الثاني " دراسة تطبيقية لدور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق -دراسة ميدانية - "

تناولت الدراسة الميدانية من خلال إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على أرض الواقع من أجل التعرف على أثر واقع الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق .

ضم هذا الفصل مبحثين ، حيث حاولنا من خلال المبحث الأول تقديم الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة ، أما المبحث الثاني فقمنا بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للأفصاح

المحاسبي وجودة التدقيق

تمهيد :

إن النمو المتزايد في حجم المؤسسات الإقتصادية في الجزائر ولد احتياج كبير للإفصاح المحاسبي الذي أصبح من أهم المبادئ التي يتبعها المحاسبون لتوفير المعلومات اللازمة لتسهيل عملية التدقيق ، ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى مفاهيم الإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق حيث تم تقسيم الفصل المعنون بالأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق إلى ثلاث مباحث الأتية :

- المبحث الأول : الإفصاح المحاسبي
- المبحث الثاني : جودة التدقيق
- المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي له دور كبير في توضيح البيانات المالية للمؤسسة بطريقة دقيقة وشفافية للمستخدمين الداخليين والخارجيين والهدف من الإفصاح، هو إعطاء الصورة الصادقة والملائمة عن المعلومات المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها لضمان الشفافية والنزاهة في العمليات المالية ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي :

يعد الإفصاح المحاسبي من اهم عوامل إعداد القوائم والتقارير المالية، بحيث ظهر لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون المالية لسنة 1933، الذي فرض ايداع قائمة تشمل كل المعلومات المالية المهمة لدى الهيئة الحكومية ، والتي يستخدمها المستثمرون في السوق المالية. وبعدها زاد اهتمام المؤسسات الاقتصادية مؤخرًا بموضوع الإفصاح المحاسبي والأسواق المالية، باعتباره أداة ربط المؤسسة بالعالم الخارجي لما له أهمية في تقديم المعلومات الأساسية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية. كان لزاما على الجزائر ان تقوم بعدة إصلاحات وذلك من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية ولو جزئيا - من خلال اعتماد نظام محاسبي جديد ألا وهو النظام المحاسبي المالي بإلزام المؤسسات بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، لهذا سنتطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

اختلفت الآراء على تعريف الإفصاح المحاسبي ولإعطاء تعريف نوع ما شامل للإفصاح المحاسبي لا بد لنا أن نتطرق على أهم تعاريف التي جاء بها الكتاب على الإفصاح المحاسبي.

أولا : تعريف الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها. وقبل التطرق لأهمية الإفصاح سوف يتم تقريب مفهوم الإفصاح أكثر وذلك بإدراج مجموعة من التعاريف يذكر منها¹:

عرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدميه هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

كما عرف أيضا الإفصاح المحاسبي على أنه إيصال البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل واضح ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد. إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود. بعض التعاريف التي جاء بها الكتاب والمعقد الأمريكي للمحاسبين:

¹ بن صوشة تامر ، دور الافصاح المحاسبي في ترشيده القرار الاستثماري . مجلة الدراسات الاقتصادية ، المجلد 20 ، العدد 01 سنة 2019 ، ص 101

- عباس مهدي الشيرازي " الإفصاح يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء المستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"¹
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم " إن مصطلح الإفصاح المحاسبي في مفهومه وهدفه المعاصر لم يعد مقصوراً على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها بل أصبح الأمر ينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية فعلية أو تقديرية ولها تأثير الملحوظ على متخذي القرار"²
- محمد المبروك أبو زيد "الإفصاح هو عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بها وهذا يعين أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة القارئ الواعي دون لبس أو تضليل"³
- رضوان حلوة حنان " الإفصاح هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد"⁴
- المعقد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "الإفصاح المحاسبي هو عملية عرض القوائم المالية بصورة واضحة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والتي تتعلق بالمعلومات الخاصة بالقوائم المالية وتنظيمها وشرح المصطلحات الواردة فيها"⁵
- من التعريفات السابقة نستنتج ان الإفصاح المحاسبي يتمثل في انه عملية اظهار المعلومات المحاسبية والمالية الداخلية وعرضها بصورة واضحة وبمبسطة قصد تحويلها الى معلومات خارجية متاحة للجمهور .

ثانياً : أنواع الإفصاح المحاسبي

تطور الفكر المحاسبي يعكس اتجاهات متزايدة نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي وتعدد مجالاته، إلى درجة أن المحاسبين بدأوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية في سجلاتهم، محاولين باستمرار تجاوز العقبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف. ومع ذلك، هناك من يعتقد أن وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين أمر صعب، بل ويعتبرون أن اتفاق المحاسبين على إطار محدد للإفصاح هو شيء مستحيل. لذا، يجب أن يُؤخذ في الاعتبار الهدف من إعداد القوائم المالية والفئة المستفيدة منها عند التفكير في الإفصاح المحاسبي.

1. من حيث الإلزامية : ينقسم الإفصاح المحاسبي من هذا المنظور إلى نوعين : إجباري و اختياري⁶.

1-1- الإفصاح الإجباري : تفصح المؤسسات عن المعلومات المتعلقة بأنشطتها المختلفة وفقاً لهذا النوع من الإفصاح بصفة إلزامية، بناءً على متطلبات تشريعية أو مهنية، أو بموجب تعليمات صادرة عن البورصة. يهدف الإفصاح الإجباري إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي

¹ عباس أحمد الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، مط 4، 2001، ص322.

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الإسكندرية، ص 69.

³ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، مصر، مط4، 2005، ص577.

⁴ رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة والدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، مط 4، 2001، ص289.

بن بزاز لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، دراسة عينة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص

⁵ محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2019، ص45.

الياس شاهد وآخرون ، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة

⁶ الشهيد حم لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2016 ، ص 154.

التقارير المالية، بما في ذلك المستثمرين، لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة. يتم الإفصاح الإلزامي أساساً من خلال القوائم المالية، وبعض التقارير والإيضاحات الأخرى.

1-2- الإفصاح الاختياري : يوفر الإفصاح الاختياري معلومات إضافية عن المؤسسة، والتي لا تظهر عادة في القوائم المالية الرسمية. يرتبط الإفصاح الاختياري بتقديم معلومات مالية وغير مالية من خلال التقارير المالية أو وسائل أخرى، ولا يتطلب هذا النوع من الإفصاح الامتثال لمتطلبات إلزامية، سواء كانت متعلقة بالنظام الداخلي للمؤسسة أو المعايير المحاسبية.

ظهر الإفصاح الاختياري وتطور نتيجة للانتقادات الموجهة للإفصاح الإلزامي، الذي يُنتقد غالباً بسبب عدم كفاية المعلومات المقدمة للنتبؤ بالأرباح المستقبلية للمؤسسة. كما يُلاحظ أن الإفصاح الإلزامي لا يضمن تماثل المعلومات المقدمة لجميع المستثمرين، حيث قد يحصل كبار الملاك على معلومات أكثر تفصيلاً ودقة مقارنة بباقي المستثمرين. لذا، يتيح الإفصاح الاختياري للمؤسسات فرصة تقديم معلومات إضافية وشاملة تعزز الشفافية وتساعد في تلبية احتياجات جميع مستخدمي التقارير المالية على نحو أفضل.

من خلال الإفصاح الاختياري، يمكن للمؤسسات تقديم رؤى أعمق حول استراتيجياتها المستقبلية، والأداء غير المالي، والتأثيرات البيئية والاجتماعية، والمخاطر المحتملة، مما يساعد المستثمرين وأصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات أكثر استنارة ويعزز الثقة في المؤسسة.

الجدول رقم 01 : يوضع المقارنة بين الافصاح الاختياري والافصاح الاجباري

وجه المقارنة	الافصاح الاجباري	الافصاح الاختياري
المفهوم	وهو معلومات الواجب الافصاح عنه بموجب القوانين المحاسبية	وهو المعلومات التي تحتكرها الادارة وغير ملزمين بالافصاح عنها
المعايير المحاسبية	منظم من قبل الهيئات المهنية بموجب معايير المحاسبة والقوانين مثل قانون الشركات	لا توجد قوانين ، انما هو اختياري طوعي
طبيعة المعلومات	معلومات مالية فقط	معلومات مالية غير مالية
محتوى المعلومات	القوائم المالية الأساسية ، وهي قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي قائمة التدفقات النقدية ...	تهدف لتحقيق المنافع الاقتصادية وتعزيز المنافسة في الاسواق
الخافز	تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية لغرض ضبط عملية نقل المعلومات بين المنشآت و أصحاب الصالح والمستخدمين	تهدف لتحقيق المنافع الاقتصادية وتعزيز المنافسة في السوق
المراجع الخارجي	ملزم للمرجع الخارجي	يعفى المراجع الخارجي من أي مسؤولية خاصة بالافصاح
الآليات المستخدمة لنقل المعلومات	تقتصر على التقرير المالي السنوي . التقارير الدورية	المؤتمرات الصحفية ، الانترنت الرسائل القصيرة
عدد العناصر التي يتم الافصاح عنها	محدد حسب المعايير والقوانين ذات صلة	غير محدد
توقيت الافصاح	توقيت محدد في المعايير والقوانين	الوقت الذي تراه ادارة الشركة ملائما ومناسبا

المصدر : محمد طلعت محمد النجار ، اثر الافصاح الطوعي في تحسين جودة الابلاغ المالي ، مركز الديمقراطي العربي ، الطبعة الاولى ، برلين ، ألمانيا ، 2014 ، ص

نستنتج من الجدول السابق أن الإفصاح الاختياري يوفر معلومات إضافية وشاملة عن الأنشطة الحالية والمستقبلية للمؤسسة، سواء كانت مالية أو غير مالية. هذا النوع من الإفصاح يساعد في تعزيز الشفافية وبمنح المستثمرين وأصحاب المصلحة صورة أكثر وضوحاً وشمولاً عن أداء المؤسسة واستراتيجياتها المستقبلية.

الإفصاح الاختياري يسهم بشكل كبير في زيادة الثقة في بورصة الأوراق المالية، حيث يتمكن المستثمرون من الوصول إلى معلومات أكثر تفصيلاً ووضوحاً حول الأنشطة التشغيلية والخطط المستقبلية للمؤسسة. هذه المعلومات الإضافية تساعد المستثمرين في تقييم أداء المؤسسة بشكل أكثر دقة واتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة.

علاوة على ذلك، يمكن للإفصاح الاختياري أن يشمل معلومات عن المخاطر المحتملة والتحديات التي قد تواجه المؤسسة، بالإضافة إلى استراتيجياتها لإدارة هذه المخاطر. يمكن أن يتضمن أيضاً تفاصيل حول التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة، مما يعزز الثقة في التزام المؤسسة بممارسات الأعمال المستدامة والمسؤولة.

بالتالي، يوفر الإفصاح الاختياري إطاراً أكثر تكاملاً وتفصيلاً للمعلومات، مما يعزز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة ويساهم في استقرار وتحسين أداء السوق المالي.

من المعلومات التي يحتاجها مختلف المستعملين و على رأسهم المستثمرين

2- من حيث الطبيعة: ينقسم الإفصاح المحاسبي وفق المنظور إلى عدة أنواع أهمها¹:

2-1- الإفصاح الكامل : الإفصاح المحاسبي لا يعني بالضرورة الكشف عن كل تفصيل دقيق، بل يعني تقديم معلومات ملائمة وشاملة تلبى احتياجات مستخدمي القوائم المالية. يجب أن يكون الإفصاح بالقدر الذي يغطي أكبر قدر ممكن من احتياجات هؤلاء المستخدمين دون إغراقهم بتفاصيل غير ضرورية.

- من المهم فهم أن المعلومات تُعتبر سلعة اقتصادية. لذلك، يجب أن تكون تكلفة إنتاج وتوصيل هذه المعلومات أقل من المنفعة المتوقعة منها. إذا كانت تكلفة جمع وإعداد وتوصيل المعلومات تفوق الفوائد التي يمكن أن يحصل عليها مستخدمو هذه المعلومات، فإن الإفصاح عن هذه المعلومات يصبح غير مبرر من الناحية الاقتصادية.

- حتى إذا كانت تكلفة إنتاج وتوصيل المعلومات منخفضة، فإن تقديم كمية كبيرة من التفاصيل غير المهمة يمكن أن يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على الاستيعاب. هذا الكم الهائل من التفاصيل قد يشتت الانتباه ويبعد المستخدمين عن فهم العلاقات والنتائج الأساسية والهامة التي تبرز من خلال المعلومات المقدمة.

- يتطلب الإفصاح الكامل إظهار الأحداث الجوهرية والآثار الناجمة عنها والتي تؤثر بشكل مباشر على فهم وتفسير المعلومات الموجودة في التقارير والقوائم المالية. هذا يتطلب تحديد الأمور الهامة والجوهرية التي تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، وتجنب الإفصاح عن تفاصيل غير ذات صلة أو التي قد تربك المستخدمين.

عبدالمع عطا العلول ، دور الإفصاح في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة ، الرسالة لنيل شهادة الماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ،
¹ الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين ، ص 25.

بهذا الشكل، يصبح الإفصاح المحاسبي عملية متوازنة تهدف إلى تقديم معلومات كافية وملائمة تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات مستنيرة، دون أن تثقل كاهلهم بتفاصيل غير ضرورية أو تزيد من التكاليف بشكل غير مبرر.

2-2- الإفصاح العادل: الإفصاح المحاسبي يهدف إلى توفير معلومات تضمن تلبية احتياجات جميع فئات مستخدمي القوائم المالية بطريقة تتلاءم مع مستوياتهم وإمكانياتهم. يعني ذلك تحقيق رعاية عادلة ومتوازنة لاحتياجات جميع الفئات دون تفضيل فئة معينة على أخرى، مع مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متساوٍ.

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي الأول في الفقرة رقم 15 على أن الإفصاح العادل يتطلب ما يلي: أولاً، يجب على الإدارة اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة بحيث تكون القوائم المالية معبرة عن كافة المتطلبات الخاصة. كما يجب على الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية اللازمة. ثانياً، يجب تقديم المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة توفر معلومات محاسبية موثوقة وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة، مما يتيح لجميع المستخدمين فهمها والاستفادة منها بشكل صحيح.

تقديم أصفحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير أو أحداث معينة على المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

2-3- الإفصاح المحدود (الكافي) : الإفصاح الأدنى هو مستوى أدنى من الإفصاح الكامل، حيث يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية والقوانين المحلية. يهدف هذا المستوى من الإفصاح إلى توفير المعلومات الأساسية التي تساعد على اتخاذ القرارات. ومع ذلك، فإن مفهوم الحد الأدنى من الإفصاح ليس محددًا بشكل دقيق، حيث يختلف بناءً على احتياجات ومصالح المستخدمين الأساسيين للمعلومات. يؤثر الحد الأدنى من الإفصاح تأثيراً مباشراً على عملية اتخاذ القرار، كما يعتمد أيضاً على الخبرة التي يتمتع بها المستفيد من هذه المعلومات.

2-4- الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية.

2-5- الإفصاح الشفيفي (الإعلامي) : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الاتفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله و ربحية السهم، و التطور التاريخي، للأنشطة، خطط الإدارة و أهدافها في المستقبل،* و يلاحظ إن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

و هو يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة لإغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية و يقوم بذلك النوع على عديد من الاعتبارات هي:

- عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية، إخلاء مسؤولية الإدارة و امتداده الهدف

تقديم معلومات ملائمة و مفيدة لاتخاذ القرارات مثل الاستثمار و التمويل.

- إمكانية استعانة المستثمر الفردي ذو القدرة المحدودة على تفسير المعلومات المالية بالخدمات الاستثمارية للمحللين الماليين المهنيين

الذين يكون لديهم الوعي بأسس المعلومات المالية و استخدامها .

- من الأهمية بما كان توجيه المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية نحو مساعدة المستثمرين على تقدير المتغيرات التي تعتمد على قياس درجة المخاطر النسبية و في ضوء علاقة العائد من الاستثمار مقارنة بالعائد على الاستثمار في السوق المالية ككل.
- يرتبط مفهوم الإفصاح التثقيفي بالأسواق المالية التي تعكس اثر المعلومات بسرعة و بعدالة لإغراض تحديد أسعار الاستثمارات ذات الكفاءة، ومن هناك يتوجه هذا الإفصاح نحو توفير المعلومات التي تمكن السوق من التوصل للأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطر، مما يمكن الحد من مساوئ استخدام المعلومات الخاصة لتحقيق مكاسب لبعض المتعاملين على حساب الفئات الأخرى التي قد لا تتوافر لديهم تلك المعلومات
- و يشير مصطلح الإفصاح المعرفي التثقيفي إلى اتجاه نحو الزيادة حجم المعلومات المفصّل عنها و التركيز على المعلومات التي تحتاج لدرجة أكبر من الدراسة و الخبرة في استخدامها، بإضافة للمعلومات الملائمة التي تتصف بدرجة كبيرة نسبية من التقدير ومن أمثله ذلك التنبؤات المالية و المعلومات المرحلية أو المعلومات القطاعية.
- ولا شك إن هناك عديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المالية.
- أ - المعلومات التي تفصّل عنها في الملاحظات الهامشية.
- ب - القوائم الإضافية و الكشوف الملحقة
- و من أمثلة الكشوف الملحقة تفاصيل بنود الأصول الثابتة و مجمع أهالكها ، أما القوائم الإضافية فهي تستخدم للإفصاح عن تغير مستويات الأسعار.

2-6- الإفصاح الوقائي: يستند هذا النوع من الإفصاح على الحاجة الملحة إلى كشف التقارير المالية بشكل يكون صافياً وغير مضلل لأصحاب المصلحة، والهدف الرئيسي من ذلك هو حماية المجتمع المالي، وبالأخص المستثمرين العاديين الذين قد يكون لديهم قدر محدود من القدرة على فهم واستخدام المعلومات المالية. لذا، يجب أن تكون المعلومات المقدمة ذات موضوعية عالية وتكتمل لضمان عدم تضليل المستثمرين الخارجيين.

والإفصاح الكامل يكون ضرورياً لتحقيق هذا الهدف، حيث يسمح بالكشف عن جميع المعلومات اللازمة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. يتمثل هذا الإفصاح في كشف جميع البيانات والمعلومات المطلوبة بما يتجاوز المتطلبات القانونية، مما يساعد على توفير صورة متكاملة وشاملة عن وضع المؤسسة المالي والتشغيلي.¹

2-7- الإفصاح التفاضلي: إذ إن التسمية نفسها عن المضمون حيث يتم القوائم المالية بصورة ملخصة و مختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية و تحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو التفاضل. أي إن مؤيدي " الإفصاح التفاضلي " يفترضون مستثمرا اقل دراية و استيعابا من المستثمر العادي الذي تقترضه مهنة المحاسبة، و لكن بصورة عامة فان استخدام القوائم المالية الملخصة و المختصرة.

¹ بغاشي خالد ، مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار الدولي IAS 1 ، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد 2 ، جامعة جيلالي

البايس سيدي بلعباس ، الجزائر ، سنة 2021 ، ص 58

مازال محل خلاف و هو إجراء غير مقبول عموما ، في الواقع العملي و بعيدا عن التحيز لا بد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية دون تبنى وجهة نظر معينة¹.

ثالثا : أهمية الإفصاح المحاسبي :

تتبع أهمية الإفصاح المحاسبي من الآتي :²

- أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم أن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة وبالتالي حتى تكون القوائم المالية مفيدة تحظى بثقة المستخدمين وتلبى احتياجات لا بد من ان يتم اعدادها وعرضها بطريقة منتظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمنشأة.
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة مراجع خارجي محايد ، وهو ما ساهم في ظهور الافصاح المحاسبي وزيادة أهميتها.
- أزدادت أهمية الافصاح بازدياد حاجة الشركات المساهمة في التمويل عن طريق المؤسسات الاقتصادية ، فأصبح الافصاح المحاسبي يعد شرطا أساسيا لتأسيس وإدارة الاداء المالي الكفوءة.
- للإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق آلية المؤسسات ، من حيث تحرير القيمة بين درجة الشفافية والعائد الذي تحققه هذه المؤسسات.
- تتبع أهمية الافصاح المحاسبي للمشروعات في إسهامه في زيادة منفعة المعلومات المالية، والتي تنعكس بدورها على المجتمع ، نظرا لان منفعة المعلومات المالية المفصوح عنها من قبل المشروع لا تتحدد فقط بالمنفعة المتحققة من استخدامها في موقف معين ولكن قيمة هذه المعلومات تتحدد بمجموع المنافع التي يتحصل عليها ذات علاقة استخدامها في مواقف متعددة
- تقليل المخاطر المالية واكتشاف الاخطاء والالتزام بالإجراءات والاساليب الموضوعية.
- الوسائل التي تتخذها أنظمة تشخيص الاسباب التي تؤدي الى عدم الافصاح المحاسبي لضبط الاداء المالي
- مدى التزام الصندوق القومي للمعاشات بتطبيق نظام الافصاح المحاسبي بطريقة فعالة وكفئه.
- المعوقات التي تواجه نظام الشفافية في الصندوق القومي للمعاشات والتعرف على مجالات التطوير الممكنة لزيادة فعالية الآثار السالبة عن عدم الافصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- تحديد المشكلات الناشئة عندما يكون الافصاح المحاسبي غير ملائم.
- تحليل مبدأ الافصاح المحاسبي الشامل في القوائم المالية³.

رابعا : أهداف الإفصاح المحاسبي:

تسعى المؤسسة الاقتصادية من خلال الإفصاح المحاسبي إلى عدة أهداف، وتتمثل في:
عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة واضحة خالية من التضليل والغموض ومعرفة المركز المالي للمؤسسة؛

¹ ناجي بن يحيى ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، السنة 2012-2013 ، ص 97

²نادية محمد حمد محمد ، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،

كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2016 ، ص 41

³ نادية محمد حمد محمد ، مرجع سابق ، ص 42

- معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات؛
- سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمها.
- طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدم هذه القوائم المالية بصفة أساسية؛¹
- حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى مثل المساهمين والمستثمرين و المقرضين؛
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين لتقييم العوائد على استثماراتهم.²

الفرع الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي واساليبه

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسة الآتية:³
تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.

- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

وفيما يلي شرح تلك المقومات:

أ . تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

يتنوع استخدام المعلومات المحاسبية بين الفئات المستخدمة، حيث يوجد من يستخدمها بشكل مباشر وآخرون يستفيدون منها بشكل غير مباشر. يتضمن المستخدمون المباشرين للمعلومات المستثمرين الحاليين أو المستقبلين والدائنين للمشروع، وغالبًا ما يكون لديهم

¹ وصفي عبدالفتاح أبو المكارم ، الدراسات المتقدمة في مجال المحاسبة المالية ، مصر ، دار الجامعة الجديدة ، 2002 ، ص 68

² عثمان زياد عشور ، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية رقم 01 ، مذكرة ماجستير ، دراسة منشور ، الجامعة الإسلامية غزة ، كلية التجارة تخصص محاسبة وتمويل ، 2008 ، ص 25-26

³ رنا علي صقور ، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية

الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 ، ص 56

موارد محدودة للوصول إلى المعلومات التي تساعد في اتخاذ قراراتهم. يُمكن أن يتضمن مفهوم المستخدمين أيضاً المواطنين بشكل عام في بعض الحالات، وذلك عندما يكون أداء الشركة له تأثيراً ملموساً على الاقتصاد الوطني.

تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية قبل تحديد الغرض من استخدامها يُعتبر أمراً أساسياً. فهذا يساعد في تحديد الخصائص الضرورية التي يجب توافرها في تلك المعلومات من حيث المضمون والشكل. يعود ذلك إلى أن مدى ملائمة مجموعة من المعلومات لجهة مستخدمة معينة يعتمد على مدى خبرتها وقدرتها على تفسير تلك المعلومات بشكل صحيح.

إن فرضية وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة يضع معدي التقارير المالية أمام خيارين رئيسين :

الخيار الأول: يكون بإعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي ستستخدم هذا التقرير. وخيار كهذا، فضلاً عن صعوبة تطبيقه، فهو أيضاً مكلف جداً، ويتعارض مع الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على أن تكلفة المعلومات يجب أن لا تزيد عن العائد المتوقع منها.

الخيار الثاني: يكون بإصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض، يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين. وهو خيار يصعب تطبيقه كونه سيزيد من حجم التقارير بما يجعلها مفرطة بالتفاصيل.

يرى البعض أن المستخدم المستهدف هو المستثمر العادي ذو المهارة المحددة، ويرى آخرون بأن المحلل المالي هو المستخدم

المستهدف لأنه أكثر قدرة على فهم وتفسير المعلومات المحاسبية، في حين أن المستثمر العادي يكون في معظم الأحيان غير مؤهل لفهم تلك المعلومات، بينما يستخدم آخرون مفهوم القارئ المعياري للقوائم المالية كمستخدم مستهدف فالقارئ المعياري هو الذي يحتل من حيث مهارته في تفسير القوائم المالية مكاناً وسطاً بين المستخدم الماهر للمعلومات المحاسبية والمستخدم غير الماهر .

ب - تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية :

الغرض الأساسي من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار، أو اتخاذ قرارات اقتصادية بالاعتماد على هذه القوائم المالية. يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية مع الخاصية الأساسية من خصائص المعلومات وهي الملاءمة، إذ أن المعلومات الملائمة لمستخدم معين في غرض معين، قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم آخر ، ويعزى ذلك إلى وجود عدد كبير من الاستعمالات لتلك المعلومات، فهي قد تستخدم للقرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالنسبة للإدارة، وللقرارات الاستثمارية والتمويلية من قبل المستثمرين والمقرضين، وللأغراض الضريبية والقانونية بالنسبة للحكومة .¹

ت . تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :

يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التقليدية بالإضافة إلى إفصاح عن معلومات أساسية ضرورية في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم. ومع ذلك، فإن القوائم المالية تُعد بناءً على مجموعة من المبادئ والفرضيات

¹ رنا علي صفور ، مرجع سابق ، ص 57-58

المتعارف عليها بين المهنيين. ويُؤدى الالتزام بهذه المبادئ بحد ذاته إلى فرض قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات المظهرة في القوائم المالية.

من هذه القيود يأتي مفهوم الأهمية النسبية، الذي يُفرض على المحاسب دمج بعض بنود القوائم المالية عند إعدادها وفق عدة معايير، منها الدمج النسبي. لذا، يجب إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية بحيث تُرتَّج كفة خاصة للملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، مثل الموضوعية والقابلية للتحقق .

ث . تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تخلُف الأساليب والطُرق المختلفة لعرض المعلومات في القوائم المحاسبية آثارًا مُتباينة على المستخدمين الذين يعتمدون على تلك المعلومات. لذا، يُشدد الإفصاح الملائم على ضرورة تقديم المعلومات بطُرق تُسهِّل فهمها، بالإضافة إلى تنظيمها وترتيبها بشكل منطقي يُركِّز على الجوانب الرئيسية التي يُمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر ويُسر.

عمومًا، يُكرَّس الإفصاح في القوائم المالية للمعلومات ذات الأثر البارز في قرارات المستخدم المستهدف. أما المعلومات الأخرى، خاصة التفاصيل، فقد يتم الإفصاح عنها في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، أو في جداول إضافية مرفقة بها. كما قد يتطلب في بعض الأحيان الإفصاح عن نفس المعلومة في أكثر من موقع في القوائم المالية، إذا كانت ذات أهمية بالغة.

ث - توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تتباين الأساليب والطُرق المختلفة لعرض المعلومات في القوائم المحاسبية في تأثيرها على المستخدمين الذين يعتمدون على تلك المعلومات، لذا يجب أن يتضمن الإفصاح المناسب طرُقًا سهلة لفهم المعلومات، ويتطلب أيضًا ترتيب المعلومات بشكل منطقي يركز على النقاط الرئيسية التي يمكن للمستخدم المستهدف فهمها بسهولة.

عمومًا، يتم الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات ذات الأثر البارز في قرارات المستخدم المستهدف، بينما تُفصح المعلومات الأخرى، وخاصة التفاصيل، في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو في جداول إضافية. كما قد يُطلب في بعض الأحيان الإفصاح عن نفس المعلومة في أكثر من موقع في القوائم المالية، خاصة إذا كانت هذه المعلومة ذات أهمية كبيرة.

ثانيا : متطلبات الإفصاح المحاسبي

تعد متطلبات الإفصاح المحاسبي من معلومات مالية كانت أو غير مالية كنموذج للإفصاح المحاسبي يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية.

أ - السياسات المحاسبية:

تعتمد بنود القوائم المالية على تطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المعتمدة تشمل سياسات وأساليب محاسبية متنوعة. وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الواقعة بالتأكيد على أن استخدام سياسات محاسبية مختلفة يمكن أن يؤدي إلى صعوبة في تفسير القوائم المالية. وليس هناك مجموعة ثابتة من السياسات المحاسبية المقبولة يمكن الاعتماد عليها، وبالتالي، قد يؤدي استخدام سياسات محاسبية متباينة إلى تفسيرات مختلفة للقوائم المالية بالنسبة لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف. ولهذا السبب، فإن

الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعتبر وثيقة مهمة للمعلومات التي تسهم في تفسير الأرقام الموجودة في القوائم المالية وفقاً للسياسات المحاسبية التي تم اتباعها.

اب - لأطراف والصفقات الهامة

ينبغي أن تتضمن ملاحظات القوائم المالية وصفاً للصفقات الهامة التي تمت بين المؤسسة وأطراف أخرى، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تشمل وصفاً للعلاقات الهامة بين الشركة والأطراف الخارجية الأخرى، مثل العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

ت - الأحداث اللاحقة

القوائم المالية تغطي فترة معينة من الوقت، وغالباً ما لا تكون متاحة للنشر عند نهاية الفترة المالية، بل تُنشر عادة بعد انتهاء الفترة المالية بعدة أشهر، وتُعرف هذه الفترة بالفترة اللاحقة. خلال الفترة اللاحقة، قد تحدث بعض الأحداث الهامة أو قد تُتاح معلومات جديدة ذات صلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها. إذا لم تُعكس هذه الأحداث أو المعلومات الجديدة في القوائم المالية، فقد يتطلب الأمر تعديل تلك القوائم أو عرضها في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

ث - الشكوك حول استمرار المؤسسة:

عند إعداد القوائم المالية، يفترض استمرار المشروع دون توقعات بفشله أو عدم استمراريته، وهذا يكون الأساس الذي يُعده عليه معدي القوائم المالية. لكن في الحالات التي تتوفر فيها معلومات تشير إلى عدم استمرارية المشروع، أو وجود شكوك حول استمرارية المنشأة، يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

ج - الالتزامات المحتملة

الالتزامات القدرية يكون محيطها الكثير من عدم اليقين، حيث قد لا يكون معروفاً بدقة متى ستحدث أو تتوقف. قد تنشأ هذه الالتزامات نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المؤسسة أو نزاعات مع أطراف أخرى، وقد يستلزم تسويتها دفع مبالغ مستقبلية. في بعض الحالات، يتم تأكيد بعض هذه الالتزامات وتسجيلها رسمياً في السجلات المحاسبية كجزء من القوائم المالية. أما الالتزامات المحتملة ذات اليقين المنخفض، فيتم الإشارة إليها في ملاحظات القوائم المالية، حيث يُبلّغ القارئ عن الآثار السلبية المحتملة لتلك الأحداث، على الرغم من عدم تحققها بشكل كامل لدرجة يتم فيها تضمينها في القوائم المالية.

ثالثاً : اسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح المحاسبي

وتتمثل أهم تلك الأسباب في الآتي¹:

أ - تعقد بيئة الأعمال :

مع تعقيدات وتنوع العمليات والأحداث الاقتصادية المتنامية في بيئة الأعمال، يصعب تلخيص هذه الأحداث في تقرير مختصر. يشمل ذلك عمليات مثل التأجير، والاندماجات والاستحوادات، والمعاشات، والاعتراف بالإيرادات، والضرائب المؤجلة، وغيرها. نتيجة لهذه التعقيدات، تصبح الملاحظات أداة حيوية لشرح هذه الصفقات وآثارها المستقبلية بشكل مفصل وشامل. تعتبر الملاحظات مساحة مخصصة

¹ كمال الدين سعيد، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2000 ص 128.

لتوضيح الجوانب الفنية والتفاصيل الأساسية لهذه العمليات، مما يساعد على فهمها بشكل أفضل واتخاذ القرارات المناسبة بناءً على معلومات دقيقة وشفافية.

ب- الحاجة لمعلومات فورية :

يشهد الطلب الحالي على معلومات مالية فورية ومعلومات تنبؤية زيادة ملحوظة، حيث يسعى المستخدمون إلى الحصول على تحليلات فعالة للبيانات الفترية والمعلومات الحالية والتنبؤية. بالإضافة إلى ذلك، باتت هيئة سوق المال توصي بنشر التنبؤات المالية، وهو ما يتجنبه بعض المحاسبين. يعتبر الإفصاح عن التنبؤات المالية أمرًا مهمًا يواكب تطورات المستثمرين ويسهم في تعزيز شفافية الأسواق المالية. تأتي المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة، حيث ترى الجهات الحكومية أن توفير المزيد من المعلومات والإفصاح العام عن أنشطة الشركات أمرًا ضروريًا لمراقبة النشاط الاقتصادي وضبطه. يهدف هذا الإجراء إلى تجنب حدوث أزمات مالية مثل تلك التي شهدتها شركة الطاقة الأمريكية إنرون، حيث يعزز الإفصاح الوافي والشفاف عن البيانات المالية فهمًا أفضل للمخاطر المحتملة ويعزز الثقة في الأسواق المالية.

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح المحاسبي

تتأثر عملية الإفصاح بعدة عوامل أهمها ما يلي¹:

الفرع الاول : نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم :

من الطبيعي أن تتباين المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية والتقارير المالية وفقًا لاختلاف الفئات المستخدمة لها، وهذا يعود إلى عدة عوامل مرتبطة بطبيعة المؤسسة نفسها. تشمل هذه العوامل البيئية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي تؤثر على سير وتطور المؤسسة بشكل مباشر. بالإضافة إلى ذلك، فإن طبيعة إحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات تختلف، سواء كانوا مستثمرين أو مدققي حسابات أو غيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني : الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح والمنظمات والمؤسسات الدولية

أولاً : الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح

تتباين الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح ومبادئ التنظيم المحاسبي المعتمدة في كل دولة، حيث تتمثل هذه الجهات في القوانين والمراسيم والمنشورات واللوائح والتعليمات الصادرة عن السلطات المختصة. وتلعب هذه الجهات دورًا مهمًا في تحديد طرق وآليات الإفصاح في القوائم المالية والتقارير المالية، وتلك التشريعات والتوجيهات تؤثر بشكل مباشر على عملية الإفصاح وطريقة تقديم المعلومات المحاسبية.

ثانياً : المنظمات والمؤسسات الدولية

تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دورًا حاسمًا في توجيه وتأثير عمليات الإفصاح، حيث تتمثل هذه الأطراف في جهات متعددة ومتنوعة ولها تأثيرات مختلفة على عمليات الإفصاح. ومن بين هذه المؤسسات الدولية، يبرز دور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، التي قامت بإصدار العديد من معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح، بهدف تعزيز جودة وشفافية المعلومات المالية على المستوى العالمي.

¹ بن زاف لبني ، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2018-2019 ، ص 126

في العصر الحالي، يعتبر قدرة الأفراد والمؤسسات على إعداد ونقل ونشر المعلومات وتبادلها أمراً حيوياً. وتعتبر مبادئ الشفافية والإفصاح من أهم الأسس في الاقتصاد الحديث، حيث تهدف إلى توفير المعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطة المؤسسات وتوفيرها للمستخدمين، مما يسمح لهم بالاطلاع والاستفادة منها. وتكمن أهمية هذه المبادئ في توفير فرصة لجميع المعنيين للوصول إلى المعلومات دون حجب أو تعقيم، مع استثناء المعلومات التي قد تؤدي إلى التأثير السلبي على صالح المؤسسة.¹

¹ بن زاف لبي، مرجع سابق، ص 127

المبحث الثاني : جودة التدقيق

المطلب الاول : ماهية التدقيق وجودة التدقيق

الفرع الاول : تعريف التدقيق

اولا: التدقيق الداخلي: لقد خصص هذا العنصر لعرض ماهية التدقيق الداخلي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الداخلي وأهدافه وأنواعه.

1-تعريف التدقيق الداخلي

نظرا لكثرة التعاريف حول التدقيق الداخلي حاولنا جمعها في تعاريف شاملة منها :

التعريف الأول: هو عبارة عن انظمة أو وظيفة داخلية تضعها الإدارة من اجل القيام بتدقيق العمليات والقيود بشكل دائم وهذا من اجل تحقيق دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية ممتلكات المؤسسة، وفي مراقبة مدى إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامها واقتراح التحسينات المراد إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

التعريف الثاني: حسب معهد المدققين الداخليين يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات بهدف اضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، و تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب ممنهج لتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة.²

التعريف الثالث : كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI بأنه : عبارة عن فحص دوري لأدوات ووسائل الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة وهو نشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة منفصل عن بقية الاقسام، فتمثل اهداف المدققين الداخليين هنا فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، عمليات ضربية، تنظيمات ذات فعالية، الهياكل واضحة ومناسبة.³

التعريف الرابع: يمثل وظيفة تقييم منفصلة تنشأ ضمن المنظمة لمراقبة وتقييم نشاط المؤسسة وتهدف لمساعدة الأفراد في أداء مهامهم بكفاءة ، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييميا مستقلا داخل المؤسسة لكونها وظيفة استشارية، بالإضافة امتداد نشاطه إلى جميع الرقابة الإدارية ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضببط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو نموذج لعملية تقييم ومراقبة النشاطات التي تقوم بها المؤسسة للتأكد كونها مطابقة للإجراءات المدروسة ، وذلك من خلال فحص شامل لكافة الوسائل والأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.⁴

¹ خلف عبدالله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ، ط 1 ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن 2006 ، ص 33-34

² عبدالله مايو وي زيد صالحى ، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 09-201، ص 62

³ محمد بوتين مراجعة مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 3 ، بن عكنون الجزائر ، 2009 ، ص 15

⁴ فاطمة احمد موسى إبراهيم ، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصاريف واثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير

في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة 2014 ، ص 23

2- أهداف التدقيق الداخلي:

- في المراحل الأولى كان هدف التدقيق الداخلي محصور في إيجاد الأخطاء والغش والتلاعب ، لكن نتيجة للتطور الحاصل عبر الزمن فقد تعددت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتلخص في الآتي:
- تحديد دقة وصدق المعلومات المالية والتشغيلية
 - دراسة الاخطار المتوقعة للمؤسسة والحد منها
 - التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجة
 - فحص المعايير الموضوعية والاستخدام الكفاء والفعال للموارد؛
 - تسهيل قيام أعضاء المؤسسة بمسؤولياتهم .
- كما يمكن تلخيص اهدافه في هدفين رئيسيين هما كما يلي:

هدف الحماية: من خلال دراسة الأحداث والتجارب السابقة للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ولضمان قدرة الاعتماد على البيانات المحاسبية، يتعين تأكيد حسابات الأصول للمؤسسة وتأكيد أنها محمية بشكل كافٍ من التلاعب والسرقة. يتضمن هذا الهدف أيضاً اختبار الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بفصل وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة. بالإضافة إلى ذلك، يشمل هذا الهدف تقييم الضوابط الداخلية من حيث تقسيم العمليات بما يحقق سلاسة العمليات ومنع تكرار الأعمال.

هدف البناء : ويعني وضع خطوات ضرورية لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصائح للإدارة، والتأكد من أن كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضع مراقبة، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

3- أنواع التدقيق الداخلي:

وضع الباحثون نوعين من التدقيق الداخلي وهي التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي ولكن اضاف بعضهم أنواع أخرى هي تدقيق الالتزام والتدقيق الإداري تدقيق نظم المعلومات والتدقيق البيئي.

أ. التدقيق المالي: المدقق الداخلي يقوم بفحص متأنٍ للحسابات السنوية بهدف تقديم تقييم مستنير حول الانتظامية والموثوقية المالية

للشركة. يهتم المدقق الداخلي بضمان أن جميع البيانات المالية والمحاسبية المستخدمة في إدارة الشركة تتمتع بالدقة اللازمة، وأن القوائم المالية تعكس بدقة ووضوح الوضع المالي الحقيقي للشركة.

ب. - التدقيق التشغيلي: التدقيق العملي هو عملية فحص منهجية لأنشطة المؤسسة مع مراعاة أهدافها الرئيسية، وتهدف إلى تحليل

المخاطر والنقائص المحتملة. يتمثل الهدف الرئيسي لهذه العملية في تقديم النصائح والتوصيات التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة.

يشمل التدقيق العملي إعداد خطط واستراتيجيات تنفيذية قابلة للتنفيذ بشكل فعال، مما يساهم في تطوير المؤسسة وتعزيز كفاءتها وفعاليتها في تحقيق أهدافها.

ج. - التدقيق الالتزام: ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم

وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

د. - التدقيق الإداري: ويشمل عليه تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة ويتم فيه تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة والتحقق من مدى توافق الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية التقرير الشهري للموازنة)

هـ. - التدقيق البيئي: يُعتبر التدقيق البيئي مسعىً يهدف إلى تقدير مدى الامتثال للقوانين واللوائح المتعلقة بالبيئة ومكافحة التلوث، والتنبؤ بالتحديات التي قد تواجه المؤسسة في هذا الصدد. كما يُسعى من خلاله إلى الحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من التدهور الناتج عن مصادر مختلفة. يشمل ذلك تحديد وتقييم العوامل البيئية المؤثرة مثل الضجيج وتلوث المياه والمخلفات والمواد التي تؤثر على طبقة الأوزون والتدخين والعوامل الجوية مثل الحرارة والرطوبة في المناطق الصناعية.

ثانياً : التدقيق الخارجي :خصص هذا العنصر لعرض ماهية التدقيق الخارجي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الخارجي، أهدافه وأنواعه

1- **تعريف التدقيق الخارجي** :رغم تعدد التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي فإن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يهدف التدقيق إلى تحقيقها وفيما يلي نذكر بعضاً منها:¹

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

التعريف الثاني: عرف Porter التدقيق الخارجي بأنه " عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي".

كما تم تعريف التدقيق الخارجي بأنه " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة.

ومن خلال التعاريف المعروضة سابقاً نستنتج أن التدقيق الخارجي يلعب دوراً فعالاً في الحياة الاقتصادية من خلال الحفاظ على الثقة المتبادلة في العلاقات المالية ما بين الأطراف وتلبية حاجاتهم، عن طريق إبداء رأي فني محايد حول الأرقام والبيانات المالية وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب.

2- أهداف التدقيق الخارجي:

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق عدة أهداف والتي سوف نستعرضها فيما يلي:

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائمين والبنوك والدوائر الحكومية غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة

1 - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان، الأردن دار وائل للطباعة والنشر، 2002، ص13

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية.
- إبداء رأي في محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقتة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المدقق الخارجي دائما للتأكد من تحقيقها عند قيامه بعمله والتي تتمثل فيما يلي:
- **الوجود** : ويتمثل في التأكد من الوجود المادي للموس للعناصر الثابتة أما بالنسبة للعناصر الأخرى غير الملموسة مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة وهذا بغرض التحقق بأنها ليست وهمية.
- **الملكية**: يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول وعلى الرغم أن الحياة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من الملكية بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.
- **استقلال الفترة المالية**: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة التالية ولم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق . التقويم على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول والخصوم والذي يجب أن يكون وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المسندية كالعقود وفواتير البيع والشراء.
- **الشمولية**: يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والالتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة. الإفصاح يجب التأكد من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3- أنواع التدقيق الخارجي:

- بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، توجد الأنواع أو التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف، وأهم هذه الأنواع هي:¹
- أ. **التدقيق القانوني**: أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات
 - ب. **التدقيق التعاقدية (الاختياري)** : ا : لذي يقوم به محترف يطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
 - ج. **الخبرة القضائية** : التي يقوم بها محترف يطلب من المحكمة.
 - د. **مسؤوليات المدقق الخارجي** : تقسم المسؤوليات الواقعة على عاتق المدقق الخارجي إلى: المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

¹ اسيا هيري ، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق ، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه ل م د ، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، شعبة علوم التسيير ، جامعة احمد دراية ادرا ، الجزائر ، 2017-2018 ، ص 11

- حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
 - حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه.
 - عدم قيامه أصلاً بعملية التدقيق.
- د 1 - **المسؤولية الجنائية** : هي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله بموجب دعوة عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، ومن أهم هذه الأفعال ما يلي:
- إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة. عدم التصريح والكشف عن الجناح المرتكبة لوكيل الجمهورية. عدم الاحتفاظ بالسجلات المهنية.
 - الإغفال والتغاضي عن بعض الانحرافات وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية في المؤسسة.
 - تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين.
- د - 2 - **المسؤولية الفنية** : تتعلق هذه المسؤولية بواجبات المدقق الخارجي والتي نلخصها كالآتي:
- التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها.
 - التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم. .

- د - 3 - **المسؤولية الأخلاقية** : تتعلق بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء لسمعته المهنية، ومن أمثلة هذه الأعمال نذكر ما يلي:
- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق.
 - الإهمال والتقصير في أداء عمله.
 - إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات، السجلات، أو الدفاتر.

الفرع الثاني : مفهوم جودة التدقيق

أولاً : تعريف جودة التدقيق¹

الجودة في اللغة العربية مشتقة من (جود) وهو اصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء، فضلاً عن تراثنا الاسلامي الذي يحفل بالكثير مما يخص الجودة مثل قوله تعالى : (وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ) سورة التوبة الآية 105. وقال النبي صلى الله عليه واله (ان الله يحب اذا عمل احدكم عملاً ان يتقنه) رواه الطبراني في المعجم الوسيط . ويرجع مفهوم الجودة (Quality) الى الكلمة اللاتينية (Qualities) التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ، ودرجة الصلابة، وقديماً كانت تعني الدقة والانتقان في تصنيع الاثار التاريخية والدينية . وحديثاً تغير مفهوم الجودة، بعد ظهور الثورة الصناعية وتطور علم الادارة وظهور الانتاج الكبير وظهور الشركات الكبرى وازدياد المنافسة، اذ اصبحت له ابعاد جديدة ومتشعبة، فقد تمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة وتبعاً لذلك ظهر المفهوم في الولايات المتحدة بمعنى لا أخطاء (Zerodeflect) اي تصميم برامج تستهدف الاداء السليم في المرة الأولى .

¹ عاصم تركي شاهين ، أثر تقييم مخاطر التدقيق لجودة التدقيق ، (دراسة تطبيقية للطروحة الدكتوراه لتدقيق الحسابات) ، جامعة دمشق كلية الاقتصاد قسم المحاسب 2015

ويرى (Russell) ان جودة التدقيق هي دراسة وتقويم منظم ومستقل لتحديد ما اذا كانت انشطة الجودة والنتائج المتعلقة بها تتفق (تتلاءم مع الاستعدادات التي تم التخطيط لها مسبقاً .

أما (Teon& Wong) فقد عرفا جودة التدقيق بأنها "العملية التي ينتج عنها تقارير مالية أكثر مصداقية¹". ويرو (Eskandariet.al) ان خفض مخاطر الاخطاء ومخاطر الرقابة الداخلية ينتج عنه تقليل احتمال فشل الاعمال وعدم تماثل المعلومات وتحسين تخصيص الموارد ومن ثم تحسين كفاءة اسواق رأس المال مما يؤدي الى جودة العملية التدقيقية، وان جودة التدقيق هي احتمال تمكن المدقق من اكتشاف الاختلاس والغش في التقارير المالية والابلاغ عنه .

يمكن الاستنتاج ان جودة التدقيق تعني التزام المدقق بقواعد وآداب السلوك المهني والمحافظة على نزاهته وحياده وان ينتج رأي مهني يؤدي الى اشباع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ويمكن عرض ثلاثة مؤثرات أساسية على مفهوم جودة التدقيق هي :

- 1- المدخلات : هناك العديد من المدخلات لجودة التدقيق بغض النظر عن معايير التدقيق ، ومنها سمات المدقق الشخصية منها خبرته وقيمه الاخلاقية و قدراته العقلية .
- 2- المخرجات: من الواضح ان يكون لتقريرالمدقق تأثير ايجابي في جودة التقيق اذا كان يعبر بشكل واضح عن مخرجات عملية التدقيق.
- 3- البيئة المحيطة : وهي تؤثر على جودة التدقيق ، فالإدارة السليمة (الحوكمة) للشركات تساهم في جودة التدقيق .

ثانيا : أهمية و اهداف جودة التدقيق

1-أهمية جودة التدقيق

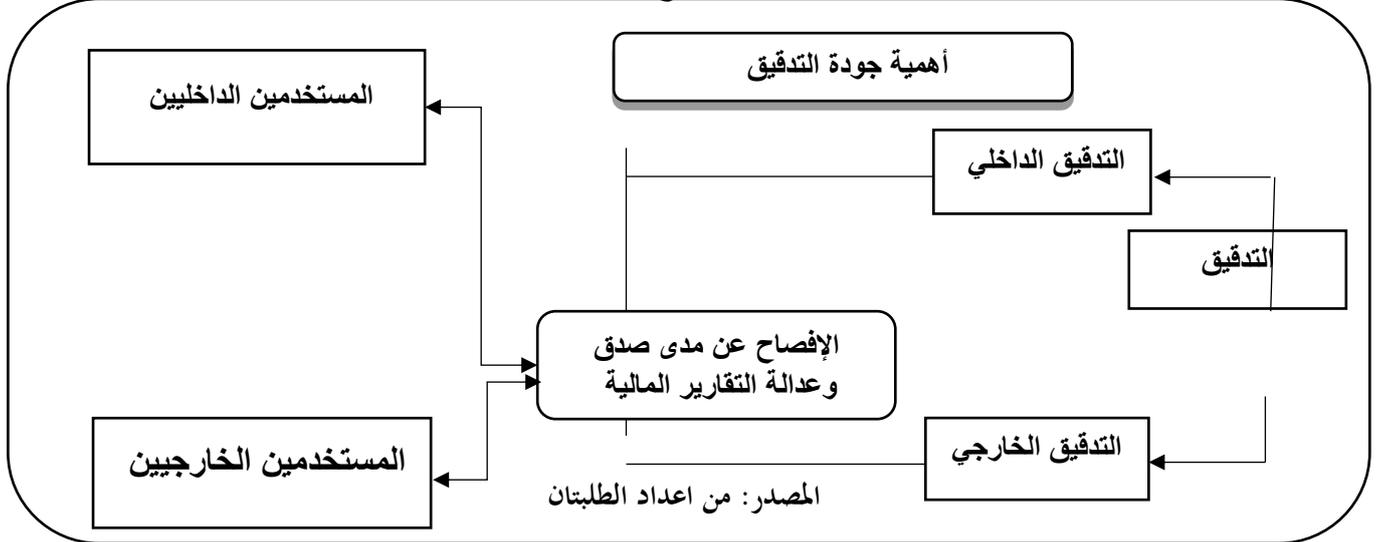
- تأكيد المؤسسة موثوقية قوائمها المالية
- تعد جودة التدقيق مقياس لتقييم مكاتب التدقيق
- تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- منح أعلى درجة من مصداقية حول تقرير المدقق الخارجي
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات².

م . م . علي سالم عبد المجيد الحيايلى ، التدقيق المشترك ومدى التأثير نتاجه على جودة تقرير مراقبي الحسابات ، بحث استطلاعي في مكاتب تدقيق محافظة نينوى ، مجلات اقتصاديات الأعمال¹ 2023

¹مرتضى محمد شاني الحسيني ، إبراهيم عبد موسى السعري ، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي : بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ، مجلة جامعة بابل ، العلوم الصرفة والتطبيقية ، العدد 4 ، المجلد 25 ، جامعة الفرات الأوسط التقنية ، الكلية التقنية الإدارية الكوفة ، 2017 ..

ومما سبق يمكننا نوضح الشكل الآتي :

الشكل (1-1) : يوضح أهمية جودة التدقيق



2-أهداف جودة التدقيق:

- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة للمساعدين في مهمة التدقيق.
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه لتفاصيل أثناء العمل.
- تقليل تكاليف التشغيل المتعلقة بالتدقيق الحسابات وتحسين الكفاءة والفاعلية.
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة .

ثالثا : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

العوامل والمخاطر المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن القيام باستقراء وتحديد تلك العوامل والامام بها من خلال تقسيمها الى ثلاث مجاميع:

1- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بفريق التدقيق

1-1-استقلال المدقق : يعد موضوع استقلال المدقق الخارجي من اهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الاكاديمية والاصدارات

المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في استقلال المدقق، وان الاستقلال يعد من اهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، و بناءً على ذلك فإنه يمكن القول بأن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق. وان استقلال المدقق حالة ذهنية تجعله مجرداً من اي مصالح عند ابداء رأيه وان ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية .

1-2- خبرة المدقق : تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق بشكل اساس ومن اهم هذه الصفات ذات الاثر الكبير

على عملية اصدار الاحكام والتقدير الشخصي في التدقيق الخبرة المهنية لفريق التدقيق اختلف الباحثون حول تعريف الخبرة فمنهم من

عرفها بأنها المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة محددة او اداء مهمة محددة وأكد احد الباحثون ان الخبرة المهنية من اهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

1-3- الاشراف ومتابعة اعمال المدققين بمكتب التدقيق : يعرف الاشراف في مجال التدقيق بأنه "عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق اهداف التدقيق مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الاهداف، وتتضمن عملية المتابعة والاشراف إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة تدقيق العمل المؤدى من طرف .

1-4- الاتصالات بين فريق التدقيق والزبون : تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق والزبائن والتي يجب أتميز بالاتي:

أ. أن تكون العلاقة هادفة، فالالاتصال بين الزبون ومكتب التدقيق يحدث لغرض معين.

ب. لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، اذ توصف بأنها علاقة الغرباء .

ج. أنها علاقة محدودة الابعاد، اذ تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة.

2- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي ترتبط بمكتب التدقيق:

1-2- حجم مكتب التدقيق : ترى العديد من الدراسات انه توجد ادلة سائدة على تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة العملية التدقيقية اذ ترى صعوبة قياس جودة التدقيق ادت الى استخدام حجم مكتب التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق، وان مكاتب التدقيق الكبيرة دائماً تسعى للحفاظ على سمعتها لذلك تقدم تقارير اكثر مصداقية على البيانات المالية للزبائن مقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة. لكن مؤخراً استنتجت دراسات اخرى انه في اعقاب اختيار شركة (آرثر اندرسون) والتي كانت في عهد قريب تتربع على القمة بين الشركات الخمس الكبار في مجال التدقيق اصبح من المؤلفون ان ينتقد التدقيق والتشكيك في جودة عملية التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق الكبيرة ، يمكن الاستنتاج ان كبر او صغر مكتب التدقيق لا يؤثر على جودة التدقيق لان المكاتب التدقيقية كافة ملزمة بتطبيق القوانين والتعليمات والالتزام بقواعد السلوك المهني .

2-2- المنافسة بين مكاتب التدقيق : تعد المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات التدقيق. ويعد العمل على توفر المنافسة الشريفة بين مكاتب التدقيق احد مقومات ممارسة المهنة، وان انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة الاتعاب تعد من التحديات التي تواجهها عملية التدقيق، ولتخفيف هذه الظاهرة (في ضوء المنافسة) تلجأ مكاتب التدقيق الى احد خيارين هما اما توظيف مدققين برواتب متواضعة، مما يؤدي الى عدم تقديم الخدمة بشكل مناسب، او تخفيض الوقت المطلوب لعملية التدقيق ويؤدي كلا الخيارين السابقين الى انخفاض جودة التدقيق .

2-3- تخصص مكاتب التدقيق التخصص : هو ان يتخصص المدقق الخارجي في تدقيق قطاع معين من النشاط كأن يتخصص المدقق في تدقيق الشركات الصناعية او الشركات التجارية وغيرها، وان التخصص في قطاع معين من شأنه ان يعزز اداء وظيفة التدقيق الخارجي لذلك يعد عامل مهم لقياس جودة التدقيق .

2-4- سمعة مكتب التدقيق يرى معظم الباحثين ان سمعة مكتب التدقيق تنشأ نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل : الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الاعلامي للتقارير التي يصدرها

المكتب. اما فيما يخص العلاقة بين سمعة مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق فقد اكدت العديد من الدراسات الى انه كلما زادت سمعة مكتب التدقيق كلما زادت معها جودة التدقيق.

2-5- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق : طبقاً للقانون العام فإنه لا توجد علاقة تعاقدية بين المدقق

الخارجي والطرف الثالث وبناء على ذلك فإن المدقق غير مسؤول تجاه الطرف الثالث عن الإهمال العادي الا انه يكون مسؤولاً عن تعويض الغير عما لحقه من اضرار نتيجة للإهمال الجسيم او الغش، ويقع عبء الاثبات في هذه الحالة على الطرف الثالث الذي يجب ان يثبت وجود قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، وان هناك اعتماداً على هذه القوائم، وان هناك ضرراً نتج عن هذا الاعتماد . يرى احد الباحثين انه من الصعوبة في كثير من الحالات معرفة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق لأنه في اغلب الاحيان يتم تسويتها خارج المحكمة .

ويمكن القول ان المدقق الخارجي ينبغي عليه بذل العناية المهنية اللازمة وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً وقواعد السلوك المهني واذا لم يلتزم بها في عمله يؤدي الى الإهمال والتقصير اتجاه الطرف الثالث مما يعرض نفسه للمساءلة والتقاضى ومن ثم التعويض للطرف الثالث.

2-6- قبول الزبائن والاستمرار معهم : يفترض على مكاتب التدقيق ايجاد السياسات والاجراءات حول قبول الزبائن

والاستمرار معهم يحقق منافع كثيرة منها المحافظة على سمعة المكتب وتفادي خطر تعرضه لمخاطر وهو في غنى عنها، فعلى المدقق تفادي الارتباط بزبائن تنقصهم الامانة والاستقامة، وذلك بإتباع الكثير لا من الوسائل منها الاطلاع على القوائم المالية للمدود السابقة، والاتصال بالجهات التي تتعامل مع الزبون حالياً وفيما مضى كالمصارف والمحامين وجهات الائتمان المختلفة، ومناقشة الحاجة الى التدقيق مع الزبون نفسه، وكذلك الاتصال بالمدقق السابق .¹

2-7- مدة ارتباط مكتب التدقيق بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق : ان الفترة الطويلة لعمل المدقق الخارجي في تدقيق

نفس الوحدة الاقتصادية من شأنها ان تحفض من جودة التدقيق الخارجي ودراسة اخرى مقارنة لهذا الرأي اذ رأت ان طول فترة الارتباط لها تأثير سلبي على جودة العملية التدقيقية اذ تؤثر على استقلال المدقق وزيادة مخاطر العملية التدقيقية ويرى الجابر ضرورة تحديد المدة القصوى للاستمرار مع الجهات الخاضعة للتدقيق بما لا يتجاوز 4 سنوات

8-2- اتعاب عملية التدقيق : البحث عن معايير لتحديد الاتعاب تعد من اهم المشاكل التي يتعرض لها المدقق الخارجي وذلك

لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات التدقيق.

وتعرف اتعاب المدقق بأنها (المبالغ او الاجور او الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات الوحدة الاقتصادية).

- يرى حسن هناك علاقة ايجابية بين الاتعاب وجودة العملية التدقيقية، الا انه في الوقت نفسه لا بد من الاشارة الى ضرورة مراعاة وقت عملية التدقيق، حجم نشاط الزبون ومحاطته، مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم المكتب لخدمات استشارية للزبون ذاته، والمنافسة بين المكاتب، اذ ان تلك العوامل من الممكن ان تؤثر في الاتعاب يمكن الاستنتاج بأن التطبيق الفعال لمكونات الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية يقلل من الجهد الذي يبذله المدقق الخارجي ومن ثم تقل اتعاب المدقق وتتحقق جودة التدقيق الخارجي.

مرتضى محمد شاني الحسيني ، إبراهيم عبد موسى السعيري ، مرجع سابق .¹

3- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي ترتبط بالوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق:

3-1- حجم الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق : يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاوِل النشاط الاقتصادي ويعد حجم الشركة احد مجالات التمييز بينها فهناك الشركات الفردية وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير كما ان هناك شركات الاشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، فضلا عن ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها وتختلف الحاجة للتدقيق بين الانواع الثلاثة السابقة، وتعد الشركات المساهمة اكثر الانواع اهمية لما لها من دور فعال في انعاش الاقتصاد القومي، كما انها اكثر الانواع طلباً على التدقيق وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، وكلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على التدقيق ذو الجودة العالية. فضلاً عن ان التدقيق الزامي على هذا النوع من الشركات .

ويمكن القول ان كبر حجم الوحدة الاقتصادية يؤثر ايجاباً على جودة التدقيق لأنها دائماً تسعى الى المحافظة على وضعها المالي وحصتها السوقية لذلك تستعمل نظم أكثر كفاءة وترتبط مع مدققين أكفاء.

3-2- نظام الرقابة الداخلية: ان نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من الانظمة الفرعية والعمليات التي تعمل مع بعضها البعض من اجل اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحقيق اهدافها فيما يتعلق بضمان تحقيق الخصائص النوعية للبيانات المالية وكفاءة وفاعلية واقتصادية الانشطة والالتزام بالقوانين والانظمة والسياسات الموضوعية وحماية الاصول فضلاً عن ادارة المخاطر. وان تزايد حالات الافلاس والفشل المالي للعديد من الوحدات الاقتصادية في السنوات الاخيرة ادت الى صدور العديد من الاصدارات المهنية الحديثة التي ركزت على ضرورة زيادة دور المدقق الخارجي في زيادة فاعلية انظمة الرقابة، وذلك ليتمتد هذا الدور الى اعداد المدقق الخارجي تقريره عن مدى فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية بدلاً من اختصار دوره على مجرد تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية لتحديد مدى امكانية الاعتماد عليه وذلك لتحديد نطاق الفحص او التدقيق ويؤدي ذلك الى توسيع نطاق سوق الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وكذلك دوره في زيادة ثقة المتعاملين في سوق الاوراق المالية في المعلومات المحاسبية وزيادة جودة عملية التدقيق . ووجود نظام رقابة داخلية فعال يقلل من كمية ادلة الاثبات التي يجب الحصول عليها، وان الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المدققون الكفاء.

3-3- تعقد مهمة التدقيق: تعد من اهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج التدقيق والذي يتمثل في الاجراءات المحددة مقدماً لجمع الادلة. وان تعقيد مهمة التدقيق مرادفة لصعوبة المهمة وتعني (كمية الطاقة الذهنية التي ينبغي ان يوليها الفرد لأداء المهمة او كمية التجهيز البشري HumanProcessing المطلوبة لأداء المهمة)

وتوصلت الدراسات الى انه يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة في الوحدات الاقتصادية من خلال المؤشرات الآتية:

- نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي اليه الزبون.
- عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية للزبون.
- تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية.

وكما ازدادت درجة تعقيد أنشطة الزبون يزداد تبعاً لذلك الوقت والجهد اللازم لإنجاز المهمة، فينعكس ذلك في شكل زيادة على مقدار الاتعاب واختلاف الباحثون حول هذا العامل منهم من يرى ان تعقد نظم التشغيل لدى الزبون لا يعد من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومنهم من يرى ان تعقد مهام التدقيق يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

وهناك دراسة تقول ان حجم العراقل التي تواجهها عملية التدقيق وفهم عمل الزبون يعدان من العوامل المؤثرة سلباً على جودة التدقيق . ويمكن الاستنتاج بأن كثرة ادلة التدقيق تؤدي الى تعقد مهام التدقيق مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق وذلك لان المهام المعقدة تحتاج الى مدققين لديهم الخبرة وعلى مستوى عالي من المعرفة والتدريب وهؤلاء لا يتواجدون لدى كل مكاتب التدقيق وان تواجدوا تكون اتعابهم مرتفعة¹

المطلب الثاني: رقابة جودة التدقيق على اعمال التدقيق ومتطلبات تحسين جودة التدقيق

الفرع الاول : ماهية رقابة الجودة على أعمال التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220

أولاً : مفهوم رقابة الجودة على أعمال التدقيق : تنص المعايير الدولية للتدقيق التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة وجود رقابة على جودة أعمال التدقيق. تُعرف رقابة الجودة على أعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي يجب على مكاتب التدقيق اتباعها لضمان أن جميع الآراء التي يُقدمونها في عمليات التدقيق تعكس مراعاة للمعايير المتعارف عليها.

تتضمن رقابة الجودة على أعمال التدقيق السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب التدقيق، سواء فيما يتعلق بالمكتب نفسه أو بالمهام الخاصة بعمليات التدقيق. يهدف ذلك إلى ضمان تقديم خدمات التدقيق بشكل ملائم ومتسق وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وتلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة."

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الرقابة على أعمال التدقيق متعلقة بضرورة تأكيد مكاتب التدقيق بتوفر الرقابة اللازمة من خلال ضمان بأن عمليات التدقيق الممارسة تعكس فعلاً المعايير المتعارف عليها، والتأكد من مدى التزام مكاتب التدقيق بالمسؤوليات تجاه العملاء والمهنة.

ثانياً : أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق :

تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق يمثل أهمية كبيرة لمتخذي القرارات في بيئة الأعمال، سواء على المستوى المحلي أو الدولي. لم يعد تقرير المدقق مقتصرًا على الاستخدام الداخلي من قبل إدارة الشركة أو ملاكها فحسب، بل أصبح يعتمد عليه أيضًا كثير من متخذي القرار في عمليات الاستثمار.

تعتمد قرارات الاستثمار على جودة عمليات التدقيق بشكل كبير، ويعتمد العديد من المستثمرين الأجانب والمستثمرين المحتملين على تقارير التدقيق لتقييم الشركات واتخاذ قرارات الاستثمار الصحيحة. لذلك، يجب أن يُولى اهتمام خاص بضمان جودة عمليات التدقيق.

¹ معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق و تفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق معيار الدولي لتدقيق 220، مجلة الدراسات متقدمة في المالية و المحاسبة ، العدد02، 2020.

في هذا السياق، شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة خاصة جديدة غير ربحية، تهدف إلى تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي بعد تراجع الثقة بهم نتيجة لعدة أزمات في الألفية الثالثة. تهدف هذه المنظمة إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في التقارير المالية، مما يعزز دور مدقق الحسابات في بيئة الأعمال ويساهم في تعزيز الثقة بالسوق المالية¹.

الفرع الثاني : عناصر واجراءات رقابة جودة التدقيق.

تحدد المنظمات المهنية عناصر مراقبة الجودة للأعمال المهنية في مؤسسات المحاسبة والتدقيق، ويتحمل هذه المؤسسات مسؤولية وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة لضمان الالتزام بهذه العناصر والمتطلبات. تشمل هذه العناصر ما يلي:

أولاً : الاستقلالية والاحترام الموضوعية: يُشترط في هذا العنصر أن يكون كل من يقوم بتدقيق الحسابات مستقلاً في الظاهر والواقع، وأن يؤدي مسؤولياته المهنية بكل احترام وموضوعية. يُعتبر إجراء استقضاء سنوي حول المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة ضرورياً لمراقبة الالتزام بهذا العنصر، حيث يتم توجيهه لكل شريك أو عضو في مكتب التدقيق. يُتحقق من عدم وجود مصالح مع العملاء، مثل امتلاك أسهم أو حصص في العمل كمورد أو زبون، أو عضوية في مجلس الإدارة.

ثانياً : إدارة الأفراد : يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة مؤسسة التدقيق بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تؤكد للمؤسسة بأن:

كل الأفراد الجدد كمؤهلين لأداء العمل المهني بكفاءة مهنية عالية؛
كل الأفراد يشاركون : في برامج التعليم المهني المستمر، وأنشطة التنمية المهنية، والتي تمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم والتكليفات المحددة لهم؛
الأفراد الذين تم اختيارهم للترقية لديهم المؤهلات الكافية للوفاء بمسؤولياتهم المهنية.
من أهم إجراءات الرقابة على إدارة الأفراد، أن يتم تقييم أداء كل عضو في مؤسسة التدقيق في كل مهمة يقوم بها بواسطة تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

ثالثاً : القبول والاستمرار في مراجعة الزبائن : متطلبات هذا العنصر أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار القبول، أو الاستمرار في العلاقة مع الزبون، وأن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدنيه مخاطر الارتباط بعميل له إدارة غير نزيهة، ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه على المهام التي يمكنه أداءها بكفاءة مهنية عالية من الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، تطبيق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتتبع المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى.

رابعاً : أداء التكليف : يتطلب هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى والمعايير المهنية واللوائح والمعايير الموضوعية لمراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب. من أهم الإجراءات للرقابة للوفاء بهذا العنصر، ضرورة وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الجوانب الفنية، وأن يوافق المدير على التكليفات قبل البدء.

خامساً : المتابعة : متطلبات هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر مراقبة الجودة الأربعة السابقة تطبق بفعالية. ومن الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر أن يكون هناك شريك بالمكتب مختص في مراقبة جودة أعمال التدقيق، وأن يختبر هذا الشريك إجراءات مراقبة الجودة مرة سنوياً على الأقل، والتأكد من استمرار التزام المكتب بهذه الإجراءات.

¹ معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، مرجع سابق .

سادسا : الاتصال المتكامل : يتطلب هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق، وجود قنوات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب بطريقة تقدم تأكيدا معقولا بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها، من ناحية، وجعل إدارة المكتب تتابع رد فعل هذه السياسات والإجراءات من ناحية أخرى. من أهم إجراءات تحقيق الاتصال المتكامل وجود قوائم بـسياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة يتم تسليمها وشرحها للعاملين بالمكتب، وتنظيم اجتماعات دورية مع العاملين لمناقشة هذه السياسات والإجراءات والسماع لتعليقات وآراء العاملين حولها، كوسيلة للتغذية العكسية¹.

¹ معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، مرجع سابق

المبحث الثالث: الدراسات العربية والأجنبية

إن المتابع للأدبيات المحاسبية يلاحظ وجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق وناقشتها من عدة زوايا سواء من حيث مفهوميها، أنواعها، وآثارها. لذا اعتمدنا في هذا المبحث على مجموعة من الدراسات السابقة سواء عربية أو أجنبية تم الاستفادة منها، والتي تناولت الموضوع من جوانب مختلفة في فترات زمنية متنوعة، إضافة إلى معرفة الأساليب المستخدمة والنتائج المتوصل إليها، مع تقديم مقارنة تتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة للموضوع.

الفرع الأول: الدراسات العربية

دراسة (قطافي مباركة 2015) بعنوان : مساهمة الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية¹

تتجسد أهمية هذه الدراسة في حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى الوضوح في محتوى القوائم المالية مما يوجب توفير القوائم المالية على القدر الكافي من الإفصاحات مما يلجأ الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات ، كما هدف هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية في ظل نظام المحاسبي المالي من خلال توضيح أهمية الإفصاح المحاسبي في توصيل المعلومة لتخذي القرارات في تعزيز جودة القوائم المالية ، حيث تساءلت هذه الدراسة حول ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تعزيز القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

وللإجابة عن هذه الاشكالية قامت الباحثة بتطرق إلى الاطار النظري للنظام المحاسبي المالي والإفصاح في القوائم المالية و الذي يتمحور حول (القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية) ، كما قامت الباحثة بدراسة ميدانية لمعرفة مدى توفير المؤسسة لمعلومات ذات جودة عالية تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار كما تهدف إلى معرفة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لما جاء به النظام المحاسبي المالي مما يوجب التزام المؤسسات بقواعد الإفصاح عند إعداد و نشر القوائم المالية يعزز من جودتها ، من خلال توزيع استبانة على عينة من محاسبين ومحافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بولاية ورقلة حيث توصلت هذه الدراسة إلى :

أن البيانات المالية المعدة حسب المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم الصادرة عن

المؤسسات

تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالية ، وتمثل هذه القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير

المحاسبية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة الملاحظات)².

¹قطافي مباركة، مساهمة الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية في ظل scfi، دراسة ميدانية، 2015/2014.

دراسة (صنهاجي هيبية، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد 2017) بعنوان: أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين

جودة التدقيق¹

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق مرجعاً مهماً يحتوي على مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تساعد في تحسين أداء المدققين الخارجيين ورفع مستوى أداء عملهم، وتقليل التفاوت المهني بينهم. كما تهدف الدراسة أيضاً إلى التعرف على الاختلافات بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق، وتحديد كيفية تأثير المعايير الدولية للتدقيق على أداء المدققين الخارجيين. من خلال هذه الدراسة، يتساءل الباحثون عن مدى إسهام المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

وللإجابة عن هذه المسألة، قام الباحثان بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي لمعايير الدولية للتدقيق، من خلال استعراض مفهومها، وأهدافها، وأهميتها، بالإضافة إلى الهيئات المسؤولة عن إصدارها. كما تناولوا مفهوم جودة التدقيق الخارجي، من خلال النقاط الأساسية مثل آليات قياس جودة التدقيق، وأهميتها، ودور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق. وقاموا بدراسة مقارنة باستخدام المنهج المقارن بين معايير الدولية للتدقيق ومعايير الجزائر، حيث وصلت الدراسة إلى أن المعايير الدولية للتدقيق حظيت بقبول واسع من قبل المحترفين في جميع أنحاء العالم، نظراً لأنها صادرة عن الهيئة العالمية للمحاسبين القانونيين. كما تطرقت الدراسة أيضاً إلى أهم نقاط جودة التدقيق، مثل اكتشاف المخالفات الجوهرية والإفصاح عنها في تقرير التدقيق، ومنح مصداقية للقوائم المالية، بالإضافة إلى أهم الأهداف المرجوة من تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، والتي تشمل توحيد طريقة العمل بين ممارسي المهنة².

دراسة (زينب عميرات 2018) بعنوان: أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي³

تكمن أهمية هذه الدراسة إلى محاولة تقييم جودة التدقيق الخارجي والركائز الأساسية التي يقوم عليها التدقيق الخارجي وكيف تساهم في الرفع من كفاءة وجودة أداء المدقق الخارجي من خلال تناولها لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة والقائمين عليه وكذا طريقة التعامل معه، كما تهدف إلى التعرف على أسس النظرية التي يقوم عليها كل من نظام المعلومات المحاسبي وجودة التدقيق الخارجي وكذا معرفة أثر نظام المعلومات المحاسبي من خلال مكوناته (المدخلات، المعالجة، المخرجات) على جودة التدقيق الخارجي، حيث تساءلت هذه الدراسة حول مامدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال واقع نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة والأسس التي تقوم عليها جودة التدقيق الخارجي؟ واللإجابة عن هذا الاشكالية قامت الباحثة بتطرق الى مفاهيم عامة حول نظام المعلومات (مفهومه، مكوناته، أهدافه وخصائصه وظائفه) وكذا بتطرق الى مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي من خلال (مفهومه، أهدافه واهم معاييرها)؛ حيث قام بدراسة ميدانية لعينة متمثلة في محافظي حسابات و خبراء محاسبين وكذا محاسبين من خلال توزيع الإستبانة عينة على كافة مفردات مجتمع الدراسة لتقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، وماذا جودة التدقيق الخارجي؛ حيث توصلت هذه الدراسة الى أن نظام المعلومات يساهم في توفير المعلومات في الوقت المناسب والتي من شأنها أن تخدم المدقق الخارجي في عملية التدقيق من خلال مخرجات نظام المعلومات المحاسبي دقيقة من شأنها أن تساهم في الرفع من جودة التدقيق الخارجي⁴.

صنهاجي هيبية ، عوادي عبد القادر ، عمامرة محمد العيد أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق ، مجلة العلوم الادارية و المالية ، المجلد 01 جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 01 ديسمبر 2017¹

¹ زينب عميرات ، أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي ، دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومحاسبين لولاية ورقلة 2017-2018

دراسة (بن زاف لبني 2018/2019) بعنوان: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية¹

تستمد أهمية هذه الدراسة من خلال مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي وأثره على مستخدمي الكشوف المالية وكذا لفت انتباه إلى وجوب الاهتمام بالإفصاح المحاسبي من طرف المنظمات الدولية المحاسبية لدوره الفعال في توفير بيئة الأعمال تتسم بالمصداقية والشفافية ما يساهم في تحسين المعلومة المحاسبية وكذا الالتزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح المحاسبي تنتج كشوف مالية تمكن مستخدميها من اتخاذ القرار المناسب، ونسعى من خلال تحقيق هذا الهدف إلى إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في تعزيز الثقة بين المؤسسة ومستخدمي الكشوف المالية ودوره في دفع المؤسسة لمصداقية معلومتها وجعلها مقبولة لدى الجميع وكذا التعرف على مختلف المفاهيم الأساسية التي تخص الإفصاح المحاسبي والمعلومة المحاسبية .

حيث تساءلت هذه الدراسة ما دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.....

وللإجابة عن هذه الإشكالية قامت الباحثة بتطرق إلى مفاهيم المحاسبة من خلال التعرف على (التطور التاريخي للمحاسبة ، تعريف وأنواع المحاسبة ، أهمية وأهداف المحاسبة) ثم التطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي وأهم جوانبه و ومن ثم إلى الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية ، كما قام الباحثة بدراسة ميدانية لتعرف على الإفصاح المحاسبي وتحديد مساهمته في تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية حيث تم الاعتماد على أسلوب المقابلات والاستبيان مع مسؤولي بعض المؤسسات المتخصصة في مجال المحاسبي من خلال اقتصر توزيع إستبانة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بالأقسام المالية والمحاسبة والتي حددت بالمدة الزمنية من سبتمبر 2017 إلى سبتمبر 2018 لتعرف على أهمية الإفصاح المحاسبي الأساسية في توفير المعلومة المحاسبية دقيقة لمستخدمي الكشوف المالية ونشر جو من الثقة في البيئة المحاسبة كما تم التطرق إلى مقومات الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية والتي تتمثل في تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية وتحديد الأغراض التي تستخدم فيها ومنه تم الالتزام المؤسسات الاقتصادية بقواعد الإفصاح عند إعداد وإصدار الكشوف المالية يعزز موثوقية المعلومة المحاسبية

حيث توصلت هذه الدراسة:

تعد الكشوف المالية أهم مصدر يعتمد عليه مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم لذا فنجاح هذه القرارات في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملائمة المعلومات التي توفرها الكشوف المالية إن مختلف النظم المحاسبية للمؤسسات تقدم نظرة شاملة عن الوضع الاقتصادي والمالي، وتساهم في تحسين أداء الشركات وتطويرها. ومن المهم أن نلقي نظرة على الوسائل التي تساعد في تحسين أداء النظام المحاسبي، حيث يمكن أن تتضمن مزايا مثل زيادة الفعالية والكفاءة وتقليل الخسائر والتحكم في التكاليف وزيادة نوعية ودقة المعلومات. إضافة إلى ذلك، تساعد نظم المحاسبة الإدارية في توفير البيانات اللازمة لإجراء التحليلات واتخاذ القرارات الاستراتيجية، مما يعزز من قدرة المديرين على إدارة الموارد وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. وينبغي أن نلاحظ أن فوائد النظام المحاسبي ليست مقتصرة فقط على القطاع الاقتصادي، بل تمتد أيضاً إلى المجتمع بشكل عام، حيث تعمل على تعزيز الشفافية والمساءلة وتعزيز الثقة بين جميع أطراف المعنية.²

بن زاف لبني (2018-2019) دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية أطروحة دكتورا جامعة بسكرة¹

دراسة (بدر الدين بريقش ، محمد السعيد أوييرة 2019) بعنوان : دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز خاصية الملاءمة

تكمن أهمية الأساسية لهذه الدراسة في تركيز على خاصية واحدة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وهي خاصية الملاءمة مما يجعلها أكثر دقة للمعلومات المحاسبية في تفصيل الذي جاءت به الدراسة من خلال ربط الإفصاح بالخصائص الفرعية للملاءمة، كما هدفت هذا الدراسة الى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز خاصية الملاءمة في الكشوف المالية وملاحقتها للشركة الوطنية للتأمين وكذا معرفة مدى حاجة مستخدمي المعلومات المالية من الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية .

حيث تساءلت هذه الدراسة حول ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية الملاءمة في الكشوف المالية ؟

وللإجابة على هذه المشكلة، قام الباحثان بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي، حيث استعرضوا التعريفات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وأهم أساليبه وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى تحليل أهم مقوماته الأساسية. كما قاموا بتسليط الضوء على مفاهيم أساسية حول خاصية الملاءمة، من خلال تعريفات حول هذه الخاصية واستعراض أهم خصائصها الفريدة.

وقام الباحثان كذلك بإجراء دراسة ميدانية بهدف فهم مدى تأثير الإفصاح المحاسبي في خاصية الملاءمة، من خلال توزيع استبانة على عينة من المحاسبين المختصين بالشركة، بما في ذلك محافظي حسابات الشركة ورؤساء دوائر المالية والمحاسبة، بالإضافة إلى المحاسبين المستقلين المرتبطين بالشركة. وقد تم التركيز في الدراسة على نقاط رئيسية تتعلق بالربط المنطقي بين الإفصاح المحاسبي وخاصية الملاءمة وتوقيتها المناسب. علاقة ذات دلالة بين الإفصاح المحاسبي وخاصية القيمة التنبؤية .

صلة تربط بين الإفصاح المحاسبي وخاصية القيمة التوكيدية .

حيث توصلت هذه الدراسة الى الاهتمام بالإفصاح المحاسبي خاصة النوعي منه ، وتحديد ما ضروري حسب كل قطاع بتنقيح التشريع المحاسبي بأحكام تحدد الحد الأدنى من الإفصاح الضروري حسب طبيعة النشاط الممارس .¹

دراسة (عبد المنعم عطا العلول 2019 : في الشركات المساهمة العامة) بعنوان : دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة قطاع غزة - فلسطين²

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز دور وأهمية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات الأمر الذي يكسب البيانات المالية مزيداً من الثقة والشفافية مما يؤدي إلى دعم نظام الرقابة الداخلية فيها فيعزز مكانتها في السوق المالي ويجعلها قادرة على المنافسة ومواكبة التطورات الاقتصادية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية وبغية تحقيق هذه الهدف تم التطرق إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في دعم نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق الشركات لمبادئ والسياسات المحاسبية التي تساهم في زيادة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ولتحقيق هذه الأهداف لا بد من توفير معلومات مهمة للمستثمرين والمساهمين والأطراف الأخرى وضرورة تطبيق المعيار الدولي للإفصاح المحاسبي على الشركات المساهمة وعدم إخفاء المعلومات ونشرها بطريقة صحيحة سواء كانت معلومات كمية أو نوعية تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته . حيث تساءلت هذه الدراسة ما مدى الأثر المتوقع من زيادة الإفصاح و الشفافية في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ؟

بدر الدين بريقش - محمد السعيد أوييرة (2019) دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز خاصية الملاءمة

عبد المنعم عطا العلول 2 (2019) دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة في الشركات المساهمة العامة دراسة تحليلية تطبيقية كلية التجارة بالجامعة الإسلامية

وللاجابة على هذه الاشكالية قام الباحث بتطرق الى الاطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي حيث تطرق الى (مفهوم وطبيعة الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة ، أشكاله ، أهدافه ، وتكاليف الإفصاح) كما تطرق الى أهم مقومات الاساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية وخصائصها ومنه الى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي . حيث قام الباحث بدراسة ميدانية التي تتمحور حول (الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في المركز المالي - الإفصاح المحاسبي للمعلومات في قائمة الدخل - الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في قائمة التغير في حقوق المساهمين - الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة) من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة الذي يتكون من المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة .

حيث توصلت هذه الدراسة الى ضرورة التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالإفصاح المحاسبي للبيانات المالية بشكل كاف وكامل مرفقا بما جميع الإيضاحات دون حذف أي منها التي تعد جزءاً من التقارير المالية ولا احتوائها علي جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الجهات المستفيدة المختلفة .

إلزام الشركات بزيادة الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية وأي معلومات إضافية أخرى لتكسب البيانات المالية مزيداً من الثقة والمصدقية والشفافية على المؤسسات التعليمية كالجوامع والمعاهد التجارية تخصيص مساق علمي عن الإفصاح المحاسبي ومعايير الإفصاح كمادة علمية تدريس في الجامعات وهذا سيؤدي إلى تحسين قدرات الطلبة الخريجين (المحاسبين) معرفتهم بالإفصاح والسياسات المحاسبية.

دراسة (رنا علي صقور) بعنوان : دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الاضافة العلمية التي تقدمها وهي كشف مدى اسهام الإفصاح المحاسبي وخاصة الطوعي منه بما فيه الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات التنبؤية، فعالية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك في بيئة الأعمال السورية المضطربة بسبب الظروف الحالية، والتي في حال استقرارها لا بد أن تشهد البلاد حركة استثمارية كبيرة لإعادة الاعمار، وهذا بحاجة إلى شركات استثمار ضخمة أجنبية قد لا يكون لها مثيل في سورية، الأمر الذي يستوجب أن تقدم ميزات لجذب شركات استثمار أجنبية قد تقوم بدورها بممارسات ادارة الأرباح ما يستدعي البحث في طرق الحد منها ضمن خصوصيات هذه البيئة .وبغية تحقيق هذه الهدف تم تعديل التقارير المالية اما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة . أولاً برام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية فادارة الارباح تؤثر في رقم الربح وفي المركز المالي كما في التدفقات النقدية . وبالتالي في مصداقية القوائم المالية ما يقلل موثوقيتها . حيث تساءلت هذه الدراسة هل يسهم الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات ادارة الأرباح وفقاً لرأي المهنيين و الأكاديمين؟ وللإجابة عن هذه الاشكالية قامت الباحثة بتطرق الى الاطار العام لادارة الأرباح و الإفصاح المحاسبي من خلال التعرف على (مفهوم ادارة الارباح والعوامل المؤثرة فيها . أهم الممارسات و العوامل التي تخدمها) بتطرق الى (مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه وأهم مقوماته . دوافعه) . كما قام الباحثة بدراسة ميدانية لمعرفة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن كل من البيئة التي تعمل فيها . المعلومات غير المالية .

المعلومات التنبؤية وفعالية نظم الرقابة الداخلية وبين ممارسات ادارة الأرباح من خلال توزيع استبانة على عينة من المهنيين ممن يمارسون مهنة مختلفة كالمحاسبين القانونيين و المحللين الماليين و المدراء الماليين و المدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة

حيث توصلت الدراسة الى زيادة الوعي بأهمية الإفصاح بالنسبة للادارة من جهة والأصحاب المصالح منجهة أخرى، خاصة الوعي المتعلق بالطرف الاداري صاحب القرار بالإفصاح على اعتبار أنالقيام بالإفصاح إنما يمثل قرارا محكوماً بقيد المنفعة والممكن الحصولعليها في حال تم زيادة مستوى هذا الإفصاح، من شأنه أن يوجه قرارات الادارة وسلوكها نحو زيادة الاهتمام بمكذا نوع من الإفصاح.¹

دراسة (نوبلي نجلاء، العمري أصيلة 2021) بعنوان: دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية.²

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق حيث تعد هذه المعايير القواعد والأسس التي تضبط مهنة التدقيق وتسهل عمل محافظ الحسابات من خلال الالتزام بمعايير أدلة الاثبات الجزائرية وبغية تحقيق هذا الهدف تم التعرف على إصدارات معايير التدقيق الجزائرية والأدلة الاثبات بأنواعها؛ حيث تساءلت هذه الدراسة ما هو دور أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الاشكالية قام الباحثان بتطرق الى دمج معرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التعرف على (قانون المالية، قانون الإجراءات المدني والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية)؛ كما قام الباحثان بدراسة ميدانية لمعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية لتدقيق في تقارير محافضي الحسابات ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقارير والرفع منها من خلال توزيع إستبانة على عينة من محافضي الحسابات والاكاديميين لتقييم معايير أدلة الاثبات الجزائرية ومتطلبات جودة التدقيق من خلال العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني و المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية؛ حيث توصلت الدراسة الى الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافضي الحسابات وخبراء محاسبين على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار وهذا ما يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي الى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية و هذا ما يؤدي توصيته الى تنظيم دورات لمحافضي الحسابات وخبراء المحاسبين واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل الرفع مستواهم ومؤهلاتهم من خلال تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجر الاعتماد على هذه المعايير مع تحديد المسؤوليات والواجبات.³

دراسة (عطاوي إلهام، نواله نسرين، نوار أسماء شهرزاد 2022) بعنوان: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

تستمد أهمية هذه الدراسة من خلال الاهتمام المتزايد بمتطلبات المعايير الدولية و معايير الابلاغ المالي ، كلها عوامل تستدعي القيام باصلاحات بما فيها الاصلاحات المالية وكذا التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق معايير المحاسبية الدولية وهو ما يؤثر على جودة المعلومات ؛ وبغية تحقيق هذا الهدف تم التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية عند اعداد القوائم المالية من خلال مدى الالتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية عند اعداد القوائم المالية

¹ رنا علي صقور ، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 .

² نوبلي نجلاء، العمري اصيلة، دور ادلة الاثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفق لمعايير تدقيق جزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد4، العدد2، أكتوبر، 2021.

حيث تساءلت هذه الدراسة : إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية . للإجابة على هذه الاشكالية قام الباحثان بتطرق الى الاطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي حيث تطرقت الى (مفهومه ، أنواعه ، أساليبه ، ومتطلباته) كما قام الباحثان بدراسة ميدانية لمعرفة مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة القوائم المالية من خلال توزيع إستبانة على عينة من مستخدمين بقسم المالية والمحاسبة ب مديرية توزيع الكهرباء والغاز بسبدي بلعباس من خلال تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية معايير المحاسبية الدولية ومدى التزام بتطبيق النظام المالي بالجزائر أصبحت المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق البات الإفصاح المحاسبي لتقديم القوائم المالية حيث توصلت الدراسة إلى أن مؤسسات تقديم دورات تدريبية على معايير المحاسبة الدولية تلعب دورًا حيويًا في تأهيل الموارد البشرية، بغية تمكينها من فهم مزيد من التفاصيل حول المعايير وتحديثاتها المستمرة، وتعزيز الجهود المستمرة لتحسين شفافية المعلومات المفصح عنها. وعلى المؤسسات الحكومية والخاصة أن تضطلع بدور أكبر في توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها، سواء كانوا المستثمرين، أو الطلاب الجامعيين الذين يعتمدون عليها في أبحاثهم ودراساتهم العليا، أو الجهات الدولية مثل مصالح الضرائب، لضمان تحقيق الشفافية والمصدقية في البيانات المالية والمحاسبية¹.

دراسة (لخضر دحمان، الأمين لباز 2023) بعنوان: جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.

2

تتبع أهمية هذه الدراسة إلى إبراز جهود المنظمات المهنية والتشريعية المحلية لموضوع جودة التدقيق ومقارنتها مع مثيلاتها الدولية كما تهدف الى الوقوف على أهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها كما اكتشف الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تحقيق جودة في التدقيق ومنه معرف الإختلافات بين المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الجزائرية للتدقيق لرقابة جودة التدقيق؛ حيث تساءلت هذه الدراسة حول ما مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية للرقابة على جودة التدقيق؟ وما سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قام الباحثان بتطرق إلى الاطار المفاهيمي لجودة التدقيق والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق والى أساليب الرقابة على جودة التدقيق ؛ حيث قام بدراسة مقارنة باتخاذهم منهج المقارن عند مقارنة المعايير الدولية لرقابة على جودة التدقيق مع معايير التدقيق الجزائرية حيث توصلت هذه الدراسة الى اصدار سلسلة من المعايير الجزائرية للتدقيق البالغ عددها ستة عشر معيار وهي مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق تحيين المعايير الجزائرية للتدقيق حتى تتماشى مع المعايير الجزائرية، وضع دليل لرقابة على جودة التدقيق وكيفية العمل به.³

¹ عطاوي الهام، نواله نسرين، نوار اسماء شهر زاد، دور الإفصاح في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة حالة مديرية سونلغاز سيدي العباس، مجلة المنتدى الدراسة و الاجمات الاقتصادية، المجلد6، العدد2022،1.

¹ لخضر دحمان ، لمين لباز، جودة تدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية و معايير تدقيق الجزائرية، دراسة مقارنة، مجلة ادارة الاعمال و الدراسات الاقتصادية مجلد 9، العدد1، 2023

دراسة (ديلمي يونس ، عمرون الأمين 2020-2021) بعنوان : دور التدقيق الخارجي في تحسين أداء نظام المعلومات المحاسبي¹

اهتمت هذه الدراسة في تحديد إطار العملي والعلمي لوظيفة التدقيق الداخلي ومكانته ومزياه التي يساهم بها في تحقيق الأهداف حيث أن هذا الموضوع له قبول واسع لدى المؤسسات الاقتصادية لمكانته التي يضيفها لمجالات وخدمة الإدارة ومدى مساهمته في تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية .

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية وترشيدها في المؤسسة ، حيث تساءل الباحث ماهي اهم مبررات مهمة التدقيق الداخلي وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة وللإجابة على هذه التساؤلات أن للتدقيق الداخلي وظيفة تقييم داخل المؤسسة وذلك لكشف الأخطاء والتلاعبات والغش وحيث أن نظام المعلومات المحاسبية ليس وسيلة وإنما غاية يعمل على توفير معلومة جيدة بالشكل المناسب حيث قام الباحث بدراسة ميدانية تطبيقية في المؤسسة والأسمت وبتوزيع الإستبانة التي تمثلت في محورين التدقيق الخارجي وجودة النظام المعلومات حيث أظهرت النتائج كفاءة النشاط التدقيق الداخلي مرتبط بتأهيل العملي المصدقية، الموضوعية، الإستقلالية والكفاءة المهنية الواجب توفرها عند القيام بالمهمة ويتضح أن التدقيق الداخلي هو إدارة أو فريق من المستشارين أو الممارسين يقدمون خدمات مستقلة موضوعية للتدقيق الداخلي ويساعد في تحقيق الأهداف للمؤسسة بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية ، حيث أصبحت المعلومات المحاسبية في الوقت الحالي جزء لا يتجزأ من تركيبة المؤسسة.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة اثرنظام المعلومات المحاسبي بمعاملته(المدخلات، المعالجة ، المخرجات) على جودة التدقيق الخارجي والتعرف على أسس نظرية التي يقوم عليها كل نظام المعلومات المحاسبي وجودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

أولا : دراسات أجنبية

(دراسة ،) Remi Janin, Charles piot 2014: **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France**

هدفت هذه الدراسة الى ابراز تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح، من خلال متغيرات الوكالة وحوكمة الشركات على المستحقات التقديرية في البيئة الفرنسية، وتكونت عينة الدراسة من 102 شركة وفق المؤشر SBF120 خلال الفترة 1999-2001، حيث تعالج الدراسة ما يلي : (1) وجود لجنة التدقيق يرتبط فقط مع وجود حذر محاسبي عالي مع وجود الخمسة الكبار (بيغ 05) لا يؤثر على النتيجة ، (2) في حين أن الوكالة ليس لها تداعيات ملحوظة في هذا السياق (3) استقلالية مجلس الإدارة ووجود المساهمين من شأنه التأثير على الحد من إدارة الأرباح.²

(دراسة) Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi 2018" **The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector** بعنوان

ديلمي يونس ، عمرون محمد الأمين ، دور التدقيق الخارجي في تحسين أداء نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ولاية المسيلة 1

2 Remi Janin ,Charles piot: **Qualité De L'audit ,Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France**2014

الهدف من الدراسة التجريبية هو فحص وتحليل تأثير التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي. حصلت هذه الدراسة على بيانات من البيانات الأولية، عينة هذه الدراسة التجريبية هي موظف يعمل في أكبر ثلاثة بنوك في إندونيسيا ولديه خبرة عملية لا تقل عن عامين. يستخدم هذا البحث تحليل الانحدار الخطي المتعدد كاختبار فرضية. ونتائج الدراسة التجريبية (1) كان للتدقيق الداخلي تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي (2) كان لنظام الرقابة الداخلية تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي.¹

دراسة الباحث Ben kwame agyei_mensah، 2012، 'theimpact of adoptiong International the exten of ،disclosurs andtheir: Accounting standards (IAS Iin Ghana relationshiq to corporate characteristics

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبي الأول من قبل الشركات المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية وكذلك معرفة العلاقة بين الإفصاح وحجم ربحية الشركة، ومن خلال ذلك اعتمدت الدراسة عينة مكونة من مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة غانا ، حيث اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة إشكالية الدراسة وضافة إلى ذلك استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية (نموذج انحدار المتعدد، إنحراف المعياري، معامل الارتباط....الخ) حيث استخلصنا من هذه الدراسة مجموعة من النتائج إلى 60.9٪ من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لم تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبي الدولي.²

دراسة الباحث: Sunday Adebayo Ala ye mi، 2015، 'choice of Accounting policy: Effects on Analysis and Interpretation of financial statements.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير السياسات المحاسبية المعتمدة في تحضير والإعداد على الإفصاح المحاسبي وفق لمعايير المحاسبة الدولية وبالتالي على تحليل وتفسير النتائج ومنها تحليل القوائم المالية ، حيث اعتمد الباحث في هذه الدراسة في معالجة هذه الإشكالية على المنهج الوصفي من خلال سرد النظريات والسياسات المحاسبية والإفصاح المحاسبي إضافة إلى ذلك اعتمد على المنهج الإستقرائي وتحليل استنباطي للاختبار الفروض وتحليل النتائج المتواصل إليها ومن خلال هذه الدراسة استخلصنا أن هناك تأثير كبير لسياسات المحاسبة المتبعة من قبل الشركات على المعلومات الواردة في القوائم المالية وأوصت هذه الدراسة على ضرورة إتزام بالإفصاح المحاسبي على كل المعلومات والقوائم المالية لتمكين مستخدميها من مقارنة البيانات والمعلومات مع الكيانات الأخرى.³

¹ System On Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi (2018) "The Role Of Internal Auditing And Internal Control The Financial Performance Quality In Banking Sector

² Ben kwame agyei_mensah، 2012، 'theimpact of adoptiong International the exten of ،disclosurs andtheir: Accounting standards (IAS Iin Ghana relationshiq to corporate characteristics

³ Sunday Adebayo Ala ye mi، 2015، 'choice of Accounting policy: Effects on Analysis and Interpretation of financial statements.

المطلب الثاني: الفرع بين الدراسات الحالية و السابقة

الفرع الأول : الأهمية والأهداف

من خلال تسليط الضوء على الدراسات السابقة تبين لنا أن هناك أثر بالغ للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية ، حيث يساهم الإفصاح المحاسبي في تعزيز الشفافية والدقة في المعلومات المالية والمتعلقة بالعمليات التدقيق وبالتالي مساعدة المدققين على فهم الأداء وتقييم المخاطر .. ومن خلال هذا حولنا ربط بين الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية وجودة التدقيق بحيث توصلنا لى الأهمية البالغة لحاجة توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية .

ومن خلال الدراسات حولنا محاكمات إذ توصلنا إلى طرح بعض الإشكاليات التي ارتبنا أهميتها لبيئة الأعمال الجزائرية في ظل ما تشهده الجزائر في بيئات الأعمال المختلفة ، ليتضح لنا أثر مستوى الإفصاح وكذا متطلباته ودوره في تحسين جودة التدقيق .

الفرع الثاني : طرح الإشكاليات

ركزت أغلب هذه الدراسات في إيجابتها على إشكاليات البحث من مجموعة من الأدوات والمناهج ومن اختبار تلك الفرضيات المطروحة للإجابة على إشكاليات المقدمة نجد من بين الأدوات المستخدمة لذلك هو توزيع استبانة على مجموعة من الأكاديمين والمهنيين من ذكارة وخبرات ومحاسبين لدى المؤسسة ومعتمدين ومحافظي الحسابات ومدققين لمعرفة آرائهم حول واقع الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية ودورها في تلبية احتياجات مستخدميها ، وفق معيار المحاسبة الدولية كما قام البعض بدراسات ميدانية إلى بعض المؤسسات الإقتصادية ومكاتب خبراء ومحافظي الحسابات وقام بعض الباحثين بدراسة حالة لبعض مؤسسات الإقتصادية من أجل الإجابة على بعض الإشكاليات ومن ثمة اختبار الفرضيات بمجموعة من برامج والأساليب والإحصائية المختصة في ذلك.

الفرع الثالث : اختبار الفرضيات

استنادا إلى الدراسات السابقة توصلنا إلى بعض الفرضيات بناء على إلتزام المؤسسات الإقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وكذا تطبيق المؤسسات لمعايير المحاسبة الدولية وهو ما يؤثر على جودة التدقيق من خلال ذلك استخدمنا بعض الوسائل والأدوات للاختبار هذه الفرضيات تمثلت في توجيه استبانة استبيان من أكاديميين والمهنيين وخبراء محاسبين لدى المؤسسات ومعتمدين ومحافظي حسابات في مجال المحاسبة حيث استخدمنا برنامج احصائي لتحليل Spss

ومن خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية التي يوفرها لنا الإحصاء التطبيقي والتدريب لتحليل المعطيات ومن أجل تفسير النتائج المتحصل عليها من توزيع تكراري ونسبي للمتغيرات والمقاييس الإحصائي الوصفي (متوسط المرجح، انحراف معياري، معامل اختلاف، رتبة) وكذا اختبار الفروض في إحصاء تطبيقي من خلال الاختبار (درين، وتسون، انوفا لتحليل التباين، قيم المعاملات خط المخدار المتعدد)

الفرع الرابع : الاتجاه العام لنتائج الدراسة السابقة

جاءت نتائج هذه الدراسة متفقة في بعض الفرضيات ومختلفة في أخرى بحسب اختلاف بيئات الأعمال ، حيث أكدت أغلب الدراسات على وجوب ضرورة الإفصاح المحاسبي واللجوء اليه كما أكدت على تحسين جودة التدقيق في بيئات الأعمال الجزائرية ، كما ظهر هناك تجانس كبير في قدرة مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال تعزيز الشفافية و الثقة في المعلومات مالية وترشيد قرارات مستخدميها ، حيث كلما زاد الإفصاح المحاسبي في التقارير والكشوف المالية زادت فعاليته مما يساهم في زيادة الثقة ومصداقية

الكشوف المالية وبالتالي زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي ، كما ان جودة التدقيق تتأثر بعدة عوامل مختلفة منها حجم وطبيعة الشركة لشركات أكبر وتعمل في قطاعات مختلفة ، يصبح التدقيق أكثر تعقيدا ويتطلب مزيدا من الموارد مما يساعد في تحسين جودة التدقيق وزيادة موثوقيته . إنطلاقا مما تم عرضه حول الأدبيات النظرية للدراسات السابقة للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق وفق معايير المحاسبة الدولية وم خلال نتائج المتوصل اليها من هذه الدراسات ومحاوله فهم التفسيرات الاقتصادية لهذه النتائج حاولنا ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك ببناء تطور هذه الدراسة من خلال طرح بعض الاشكاليات ووضع فرضيات مناسبة لبيئة الاعمال الجزائرية ، وكذا وضع تصور لخطوات الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات على عينة الدراسة وباستخدام الأدوات واختبارات المناسبة .

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل، نؤكد على الأهمية البالغة للإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق في ظل التطورات الاقتصادية العالمية. لقد تناولنا في المبحث الأول مفهوم الإفصاح المحاسبي، موضحين دوره المحوري كأداة تربط بين المؤسسات الاقتصادية وعالمها الخارجي من خلال تقديم معلومات شفافة وواضحة حول الأداء المالي. لقد ساهم الإفصاح المحاسبي في تعزيز الشفافية والمصدقية في الأسواق المالية، مستفيداً من التجارب الرائدة مثل قانون المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي شكل نقطة انطلاق نحو تبني ممارسات مشابهة على مستوى دولي. في المبحث الثاني، تطرقنا إلى جودة التدقيق كركيزة أساسية تدعم استقرار ونمو المؤسسات الاقتصادية. أوضحنا كيف تساهم المعلومات المحاسبية الدقيقة والموثوقة في توجيه القرارات الاستراتيجية والإدارية، وتقييم الأداء المالي والتشغيلي، وتحديد مسارات النمو المستدام. إن تقديم صورة شفافة وموثوقة عن الحالة المالية للمؤسسة يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، مما يساهم في بناء بيئة استثمارية آمنة ومستقرة.

أما في المبحث الثالث، فقد استعرضنا الدراسات السابقة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق. من خلال هذا الاستعراض، لاحظنا تأثير هذه الممارسات على تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة، مما يدعم القرارات الاستثمارية ويعزز من استدامة المؤسسات الاقتصادية.

بشكل عام، فإن الإفصاح المحاسبي وجوهريّة التدقيق يلعبان دوراً حيوياً في تعزيز الشفافية والمصدقية، مما يساهم في بناء ثقة المستثمرين وتوجيه القرارات الاقتصادية بشكل صحيح. إن استمرار تحسين هذه الممارسات يعد أمراً ضرورياً لمواجهة التحديات المالية وتعقيدات الأعمال في العصر الحديث، مما يدعم النمو المستدام والاستقرار الاقتصادي على المدى الطويل.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية لدور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين
جودة التدقيق

دراسة ميدانية – استبيان –

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل السابق الى الجزء النظري وذلك من خلال نبيين كل من المفاهيم العامة للإفصاح المحاسبي و جودة التدقيق وكذا محل الدراسة من الدراسات السابقة في هذا المجال سنحاول هذا الفصل التطرق إلى الدراسة التطبيقية والمتمثلة في الدراسة الميدانية على عينة من ممارسي و مهنيي المحاسبة حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في دراسة.

المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في دراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى منهجية وأدوات الدراسة المستخدمة في عملية البحث، وكذا عرض مجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع المعلومات والنسب المتغيرات المستخدمة في عملية التحليل، بالإضافة إلى البرامج المستعملة في معالجة المعطيات . سيتم من خلال هذا المطلب توضيح مجتمع وعينة الدراسة التي اعتمدنا عليها لحل الإشكالية الدراسة عن طريق توزيع استبيانات وكذا شرح المتغيرات الدراسة هذا البحث .

المطلب الأول : الطريقة المتبعة في دراسة

الفرغ الأول : مجتمع وعينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة : عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستثمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وبالتالي كان التركيز على الأكاديميين الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتخصصات ذات صلة، وكذا المهنيين أصحاب الخبرة الميدانية ، وعليه سنعرض الفئات

التي تشكل مجتمع الدراسة كمايلي :

الفئة الأولى : الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة .

الفئة الثانية : المهنيين المعتمدين (الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وكذلك مدراء مصلحة المحاسبة والمالية لدى المؤسسات الاقتصادية)

ثانيا : عينة الدراسة : تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان ، حيث قمنا بإرسال حوالي (60) استمارة وحصلنا على (51) رد استبيان شملت أكاديميين ومهنيين محاسبي على مستوى ولاية ورقلة ، كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستثمارات طريقة الاستلام المباشر بالنسبة لولاية ورقلة وطريقة الاستثمارات الالكترونية بالنسبة لباقي الولايات ، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان :

الجدول رقم (1.2) : جدول يوضح استمارات لإستبانة القابلة للتحليل

النسبة المئوية	العدد	البيان
% 100	60	الاستمارات الموزعة
% 6.66	4	الاستمارات غير المسترجعة
% 9.99	6	الاستمارات الملقاة
% 84.95	51	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على نتائج الاستبيان

يوضح الجدول السابق (1.2) الإحصائيات الخاصة بالعدد الإجمالي لاستمارات الاستبيان الموزعة والذي كان عددها 60 استمارة بنسبة 100% بعد عملية تجميع الاستمارات غير المسترجعة 4 استمارات وتم إلغاء 6 منها ، وعليه قمنا بتحليل 51 استمارة بنسبة 84.95% وهي التي تم اعتمادها ، في الوصول إلى استنتاجات الدراسة من خلال الاستمارات الموزعة و التي لم يتم إلغائها ، أفرغت الاستمارات المعتمدة في برنامج التحليل الإحصائي .

ثالثا : جمع معلومات الدراسة

قمنا بجمع المعلومات الدراسة والتي تساعد على حل الإشكالية المطروحة و ذلك من خلال الجوانب التالية :

1 - الجانب النظري : تم جمع معلومات هذا الجانب من مجموعة من الكتب المتخصصة و المذكرات المتعلقة بالموضوع و الجرائد الرسمية ، وذلك من أجل الإلمام بمتغيرات الموضوع .

2 - الجانب التطبيقي : من أجل الإحاطة بالموضوع تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات ، وتم توزيعها على العينة المختارة ، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة ، أما القسم الثاني فيحتوي على مجموعة من العبارات لأجل اختبار الفرضيات ، والوصول للأهداف المرجوة .

الفرغ الثاني : مراحل و محتوى الاستبيان

أولا : تصميم الاستمارة

قمنا بتصميم أسئلة الاستمارة بهدف شرح الإشكالية وتسهيل استخراج البيانات ، حيث تكون هذه الأسئلة بسيطة وسهلة الفهم من قبل المستجوبين ، وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية :

- جمع المعلومات من الدراسات و البحوث العلمية و الجامعية السابقة .
- إعداد مجموعة من التساؤلات المبدئية و بناء استبيان أولي .
- تعديل الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف .

- عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين .
- إخراج الاستبيان في شكله .
- تحويل الإستبيان ليكون على شكلين شكل يدوي وشكل إلكتروني .
- توزيع الإستبيان على أفراد العينة .

ثالثا : هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان وفق الطريقة التالية :

يحتوي الاستبيان على مقدمة من لتوضيح الموضوع المستقصي منهم ، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه كما تم تقديم الدراسة على أساس أنها في اطار أكاديمي كما احتوى الاستبيان على 05 صفحات تتضمن 38 سؤالا توزعت على أربعة محاور رئيسية ، وقد تم صياغة الأسئلة وفق الأنماط المراد دراستها ويمكن عرض المحاور الرئيسية للإستمارة فيما يلي :

1 - الجزء الأول : يضم هذا الجزء المحور الأول و الذي يتضمن 03 أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية للعينة المدروسة وهي (المؤهل العلمي ، المستوى الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة) .

2 - الجزء الثاني : تضمن هذا الجزء 3 محاور تحتوي على مجموعة من العبارات للاحاطة بالموضوع وهي كالتالي :

- المحور الثاني : تضمن 13 عبارة متعلقة بالفرضية الأولى حول واقع الإفصاح المحاسبي في بئة الأعمال الجزائرية .
- المحور الثالث : تضمن 13 عبارة متعلقة بالفرضية الثانية حول محددات جودة التدقيق في بيئة الجزائرية .
- المحور الرابع : تضمن 09 عبارات متعلقة بالفرضية الثالثة حول تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق .

ثالثا : توزيع الاستبيان

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي :

- المقابلة الشخصية : و التي تمثلت في التسليم المباشر للاستمارة للمستجوب حاولنا شرح الهدف من توزيعها .
- الاستعانة بالغير : تسليم مجموعة من الاستمارات إلى بعض الزملاء و المعارف من أجل توزيعها .
- التسليم غير المباشر : وهذا النوع يتم من خلال ايداع استمارة في العديد من المؤسسات .
- ارسال الاستمارة الالكترونية عبر لبريد الإلكتروني للعديد من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات .

الفرغ الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة

لتحليل بيانات الدراسة تم استخدام العديد من الاختبارات الإحصائية وسبقها صدق المحكمين لإمكانية توزيعه على عينة الدراسة

ونبين ذلك فيما يلي :

(أ) - صدق المحكمين : كشرط أساسي قبل استخدام الاستبيان فمننا بتفنيين الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة و ذلك للتأكد من مدى صدقها و ثباتها ، حيث تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تشكلت من أربع أعضاء يمثلون الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح ورقلة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق ، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ظل مقترحاتهم .

اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ : لاختبار صدق وثبات الاستبيان و التأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلة ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر و الواحد (0 -1) ولكل منها دلالة .

نتائج اختبار الثبات : عندما قمنا بتطبيق ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق و الثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 51 فردا تحصلنا على القيمة ألفا كرونباخ " 0.805 " وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائيا .
الجدول رقم (2.2) : يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
35	0,805

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات (spssv20)

المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري : تم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه إجابات عينة الدراسة حول الأسئلة و المحاور كما تم استخدام الإنحراف المعياري لقياس درجة التشتت حول المتوسط .

لدراسة مدى وجود فروق بين المستجوبين بخصوص فرضية الدراسة . ANOVA : تم استخدام اختبار ANOVA

اختبار تحليل معامل الارتباط سيرمان : تم استخدام معامل الارتباط سيرمان لربط بين محاور الدراسة

اختبار التباين الأحادي One Way Anova

المطلب الثاني : إحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب على الوصف الإحصائي لمحاور الدراسة و الأوزان المرجحة المستخدمة في ذلك ، وذلك كالآتي :

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

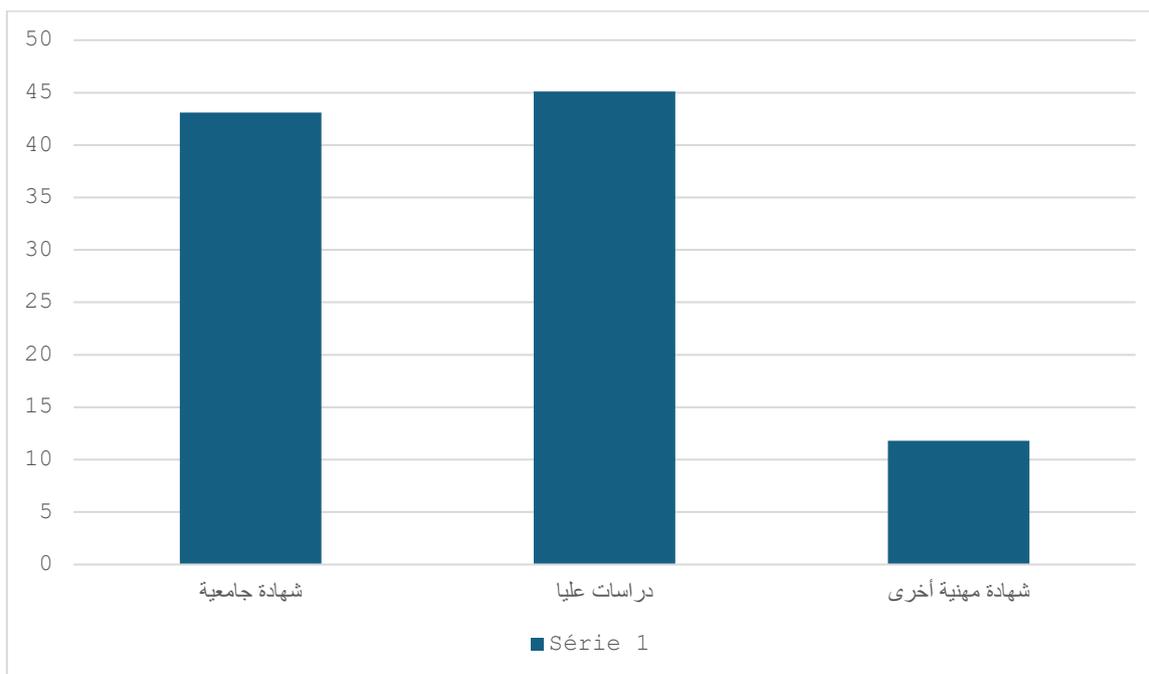
1 - توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

الجدول رقم (3.2) : يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة جامعية	22	43,1 %
دراسات عليا	23	45,1 %
شهادة مهنية أخرى	6	11,8 %
المجموع	51	100 %

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (spssv20)

الشكل رقم (1.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج (Excel)

يبين الجدول رقم (3.2) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ، حيث نلاحظ أن عدد المستجوبين الذين لديهم مستوى دراسات عليا بلغت 22 مستجوب بنسبة قدرها 45,1 % وكانت أعلى نسبة ، في حين أن عدد المستجوبين الذين لديهم مستوى شهادة جامعية بلغت 22 مستجوب بنسبة قدرها 43,1 % وعدد المستجوبين الذين لديهم مستوى شهادة مهنية أخرى بلغ 06 مستجوبين بنسبة قدرها 11,8 % وكانت أدنى قيمة .

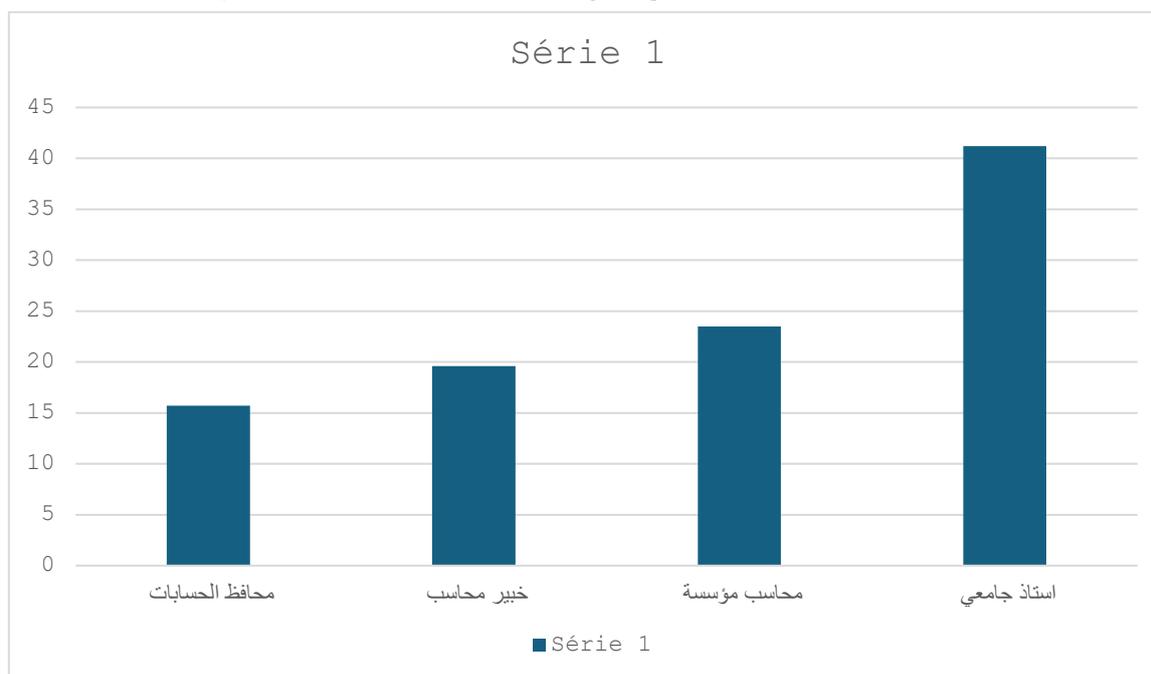
2 - توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي :

الجدول رقم (4.2) : يبين توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الوظيفي
15.7 %	8	محافظ الحسابات
19.6 %	10	خبير محاسب
23.5 %	12	محاسب مؤسسة
41.2 %	21	استاذ جامعي
100 %	51	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (spssv20)

. الشكل رقم (2.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج (Excel)

من خلال الجدول رقم (4.2) نلاحظ أن الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة كانت الفئة المستهدفة الأكبر بنسبة 41,2 % من مجموع أفراد العينة ، و نسبة 23,5 % كانت لمحاسبى المؤسسات ، فيما كانت نسبة 19,6 % من خبراء محاسبين ، بينما كانت قدرت نسبة 15,7 % لمحافظي الحسابات ، حيث نلاحظ أيضا تغليب الواقع العلمي التطبيقي على الجانب الأكاديمي .

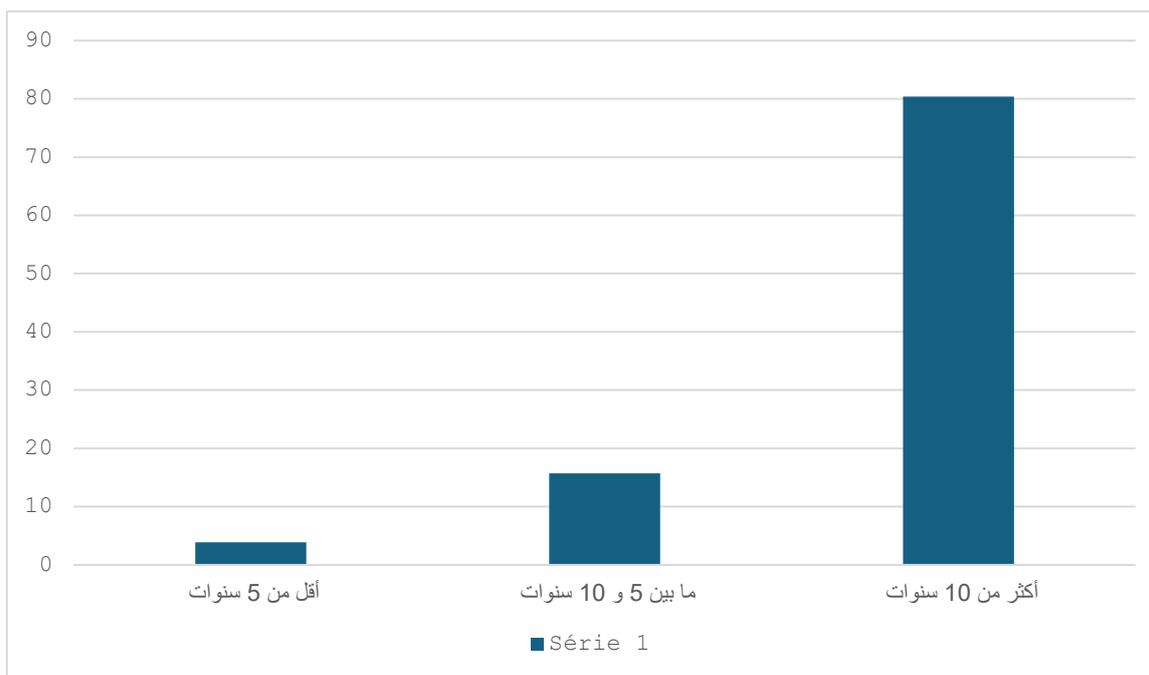
3 - توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة :

الجدول رقم (5.2) : يبين توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة .

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	3,9%
ما بين 5 و 10 سنوات	8	15,7%
أكثر من 10 سنوات	41	80,4%
المجموع	51	100%

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (spssv20)

الشكل رقم (3.2) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج (Excel)

من خلال الجدول رقم (5.2) نلاحظ أن ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات كانت مشاركتهم بنسبة 80.4% ، أما ذوي الخبرة أقل من 05 سنوات كانت المشاركة ضعيفة بنسبة 3,9% ، وتوضح النتائج أيضا ان ذوي الخبرة ما بين 05 و 10 سنوات كانت مشاركتهم متوسطة بنسبة 15,7% لكل فئة ، وهذا ما يدل على أن أغلب ممارسي مهنة المراجعة بولاية ورقلة لديهم الخبرة اللازمة في ميدان المحاسبة و المراجعة .

الفرغ الثاني : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بمحاور الثلاثة لقياس آراء أفراد العينة بشأن أسئلة كل محور من الاستبيان ، بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة و أوزان الإجابات على النحو التالي :

الجدول رقم (6.2) : يوضح مقياس ليكارت الثلاثي .

الإجابة	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3

المصدر : من إعداد الطالبتين

المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري : يتم حساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري من أجل تحديد إتجاه إجابات العينة حسب

قيم المتوسط ، حيث تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى $2 = 1 - 3$

ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية $0,66 = 3/2$ ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي 1

وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية و هكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1,66) ، (1,67 إلى 2,33)

، (2,33 إلى 3) بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي :

الجدول رقم (7.2) : يحدد مجالات إتجاه الآراء

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1,67
محايد	من 1,67 إلى 2,34
موافق	من 2,34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها .

سوف نقوم في هذا المبحث بإختيار فرضيات الدراسة عن طريق استقصاء آراء الأكاديمين و المهنيين و عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها وذلك فيما يلي :

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض نتائج الدراسة ومناقشتها وذلك فيما يلي :

الفرع الأول : عرض وتحليل واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية

أولا سنقوم بإختبار فرضية " تتمثل العوامل المحددة لواقع الإفصاح المحاسبي في خصوصية المؤسسات المشكلة لبيئة الأعمال الجزائرية " ويمكن تلخيص جميع النتائج الخاصة بالمقايسة الإحصائية المذكورة في الجدول التالي ، من أجل إظهار العناصر الأكثر و الأقل دعما لواقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية .

الجدول رقم (8.2) : نتائج إجابات أسئلة المحور الأول حول واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية .

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة	الإتجاه
01	تولى المؤسسة أهمية بالغة لأسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل (المظهر) القانوني في عملية الإفصاح عن الأحداث المرتبطة بها	0	8	43	2.84	0.367	12.92	6	موافق
		0	15.7	84.3					
02	تسعى المؤسسة من خلال الإفصاح المحاسبي على تقديم الوافية عن نشاطها	0	4	47	2.92	0.272	9.31	2	موافق
		0	7.8	92.2					
03	تقوم المؤسسة بالإفصاح على العمليات مع الكيانات الفرعية و الشركة الأم	0	8	43	2.84	0.367	12.92	7	موافق
		0	15.7	84.3					
04	تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	0	0	51	3.00	0.000	0	1	موافق
		0	0	100.0					
05	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الأهمية النسبية في الإفصاح المحاسبي عن قوائمها	0	10	41	2.8	0.401	14.32	12	موافق
		0	19.6	80.4					
06	تقوم كل مؤسسة بالإفصاح عن قوائمها المالية بإبراز حق الأقلية و الأغلبية	0	5	46	2.9	0.300	10.34	4	موافق
		0	9.8	90.2					

موافق	8	12.92	0.367	2.84	43	8	0	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية والتفسيرات في شكل مفصل	07																																																																																	
					84.3	15.7	0			موافق	11	19.11	0.543	2.84	47	0	1	تفصح المؤسسة عن قيم المنح الحكومية والإعفاءات المنتحصل عليها وعلى الجهات التابعة لها	08	92.2	0	7.8	موافق	5	16.49	0.475	2.88	48	0	3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بعرض المعلومات مقارنة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية	09	94.1	0	5.9	موافق	13	18.55	0.488	2.63	32	19	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلي احتياجات أغلب مستخدميها	10	62.7	37.3	0	موافق	3	9.31	0.272	2.92	47	4	0	تمكن المعلومات المفصح عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها	11	92.2	7.8	0	موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12	84.3	15.7	0	موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65
موافق	11	19.11	0.543	2.84	47	0	1	تفصح المؤسسة عن قيم المنح الحكومية والإعفاءات المنتحصل عليها وعلى الجهات التابعة لها	08																																																																																	
					92.2	0	7.8			موافق	5	16.49	0.475	2.88	48	0	3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بعرض المعلومات مقارنة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية	09	94.1	0	5.9	موافق	13	18.55	0.488	2.63	32	19	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلي احتياجات أغلب مستخدميها	10	62.7	37.3	0	موافق	3	9.31	0.272	2.92	47	4	0	تمكن المعلومات المفصح عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها	11	92.2	7.8	0	موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12	84.3	15.7	0	موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية							
موافق	5	16.49	0.475	2.88	48	0	3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بعرض المعلومات مقارنة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية	09																																																																																	
					94.1	0	5.9			موافق	13	18.55	0.488	2.63	32	19	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلي احتياجات أغلب مستخدميها	10	62.7	37.3	0	موافق	3	9.31	0.272	2.92	47	4	0	تمكن المعلومات المفصح عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها	11	92.2	7.8	0	موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12	84.3	15.7	0	موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																				
موافق	13	18.55	0.488	2.63	32	19	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلي احتياجات أغلب مستخدميها	10																																																																																	
					62.7	37.3	0			موافق	3	9.31	0.272	2.92	47	4	0	تمكن المعلومات المفصح عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها	11	92.2	7.8	0	موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12	84.3	15.7	0	موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																																	
موافق	3	9.31	0.272	2.92	47	4	0	تمكن المعلومات المفصح عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها	11																																																																																	
					92.2	7.8	0			موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12	84.3	15.7	0	موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																																														
موافق	9	13.01	0.367	2.84	43	8	0	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح	12																																																																																	
					84.3	15.7	0			موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13	88.2	7.8	3.9	موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																																																											
موافق	10	16.33	0.464	2.84	45	4	2	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية	13																																																																																	
					88.2	7.8	3.9			موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																																																																								
موافق	-	6.65	0.190 08	2.8552				المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية																																																																																		

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات (spssv20)

التحليل :

من خلال الجدول رقم (8.2) يتضح بأن توجه آراء العينة المستجوبة نحو درجة موافق كانت إيجابية إلى حد ما يؤيد فكرة مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية بواقع الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ، فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (2,8552) بينما الإنحراف المعياري (0,19008) وهذا ما يؤكد الضرورة و الأهمية البالغة للإفصاح المحاسبي ، حيث احتلت العبارة (4) المرتبة الأولى والتي تتمحورت حول " إلتزام المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بمتوسط حسابي قدره (3.00) و انحراف المعياري (0) ، و تليها العبارتين (2، 11) و التي احتلنا المرتبة الثانية حيث تتمحورت العبارة (2) " تسعى المؤسسة من خلال الإفصاح المحاسبي على تقديم الوافية عن نشاطها " بمتوسط حسابي (2,92) و انحراف معياري (0,272) ثم العبارة (11) التي احتلت المرتبة و تتمحورت حول " تمكن المعلومات المفصحة عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتفسيرها و تصحيحها " بمتوسط حسابي قدره (2,92) و انحراف معياري (0.272) ، ثم العبارة (6) والتي احتلت المرتبة الثالثة تتمحورت حول " تقوم كل مؤسسة بالإفصاح عن قوائمها المالية بإبراز حق الأقلية و الأغلبية " بمتوسط حسابي قدره (2,90) و انحراف معياري (0,300) ، وفي المقابل احتلت المرتبة الأخيرة العبارة (10) التي تتمحورت حول " تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلي احتياجات أغلب مستخدميها " بمتوسط حسابي (2,63) و انحراف معياري (0,488) ، ومن خلال التوجه العام للإجابات أفراد العينة الذي يؤكد إلتزام بواقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية ومنه فإننا نؤكد فرضية إلتزام المؤسسات الاقتصادية بالنظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي في بيئة الجزائرية و بالتالي جودة المعلومات المحاسبية وتلبية احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرار و تقييم الأداء .

الفرغ الثاني : عرض وتحليل محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

أولا سنقوم باختيار فرضية " تتمثل محددات جودة التدقيق المرتبطة بممارسة مهنة في تعزيز الاستقلالية والصورة الصادقة " ويمكن تلخيص جميع النتائج الخاصة بالمقاييس الإحصائية المذكورة في الجدول التالي، من أجل إظهار العناصر الأكثر و الأقل دعما لمحددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية .

الجدول رقم (9.2) : ملخص لنتائج الاستبيان الخاصة بمحددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية .

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة	الاتجاه
01	يؤثر حجم الشركة وطبيعة نشاطها على عملية التدقيق	0	3	48	2.92	0.238	8.15	4	موافق
		0	5.9	94.1					
02	تساهم شهرة وسمعة مكتب (مؤسسة)	0	7	44	2.86	0.348	12.16	6	موافق
		0	13.7	86.3					

								التدقيق في التعاقد من العملاء	
موافق	11	19.96	0.551	2.76	42	6	3	توجد علاقة بين أتعاب التدقيق وتحسين مستوى حجم الإجراءات والآليات المتضمنة في عملية التدقيق	03
					82.4	11.8	5.9		
موافق	5	10.34	0.300	2.90	46	5	0	يلتزم المدقق بدل العناية المهنية اللازمة عن القيام بمهامه	04
					90.2	9.8	0		
موافق	10	14.92	0.415	2.78	40	11	0	يلتزم المدقق بترقية تأهيله العلمي والعملية	05
					78.4	21.6	0		
موافق	1	0	0.000	3.00	51	0	0	يلتزم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند أداء مهامه	06
					100.0	0	0		
موافق	13	20.62	0.493	2.39	20	31	0	يعتمد مدقق الحسابات على آليات و إجراءات حديثة بجمع أكثر قدر ممكن من أدلة الإثبات	07
					39.2	60.8	0		
موافق	7	12.92	0.367	2.84	43	8	0	يلتزم المدقق بالمعايير إعداد التقرير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي و منهجي	08
					84.3	15.7	0		
موافق	2	0	0.000	3.00	51	0	0	يحرص المدقق على تخطيط الجيد لعملية التدقيق لتغطية كل نشاط المؤسسة	09
					100.0	0	0		
موافق	9	19.11	0.543	2.84	47	0	4	تعرض تقارير محافظ الحسابات جميع أوجه القصور ونقاط الضعف	10
					92.2	0	7.8		

								المكتشفة بالمؤسسة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية	
موافق	12	22.89	0.616	2.69	39	8	4	يلتزم المدقق بتزويد مدقق الداخلي بتقديم مجموعة من الملاحظات و التوجيهات من خلال النتائج المتوصل إليها	11
					76.5	15.7	7.8		
موافق	8	12.92	0.367	2.84	43	8	0	يسعى محافظ الحسابات إلى تقديم تقارير تلي احتياجات ذوي المصلحة	12
					84.3	15.7	0		
موافق	3	0	0.000	3.00	51	0	0	يحصل المدقق على الدعم الكافي من الإدارة العليا للقيام بمهامه بكل استقلالية	13
					100	0	0		
موافق	-	5.23	0.14838	2.8356				المحور الثاني : محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية	

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات(spssv20)

التحليل :

من خلال الجدول رقم (9.2) يتضح بأن توجه آراء أفراد العينة المستجوبين كان نحو موافق أي إيجابية بخصوص توفر محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية ، فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (2,8356) بينما الإنحراف المعياري (0,14838) ، حيث حققت العبارات (6,9,13) أعلى المتوسطات الحاسبية بمستوى متساوي يقدر ب (3,00) و انحراف معياري متساوي يقدر ب (0) ، حيث تمحورت العبارة (6) حول " يلتزم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند أداء مهامه " بينما العبارة (9) تمحورت حول " يحرص المدقق على تخطيط الجيد لعملية التدقي لتغطية كل نشاط المؤسسة " و العبارة (13) فتمحورت حول " يحصل المدقق على الدعم الكافي من الادارة العليا للقيام بمهامه بكل إستقلالية " ثم تليها العبارة (1) التي احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب (2,92) بانحراف معياري (0,238) وتمحورت حول " يؤثر حجم الشركة و طبيعة نشاطها على عملية التدقيق " ثم تليها العبارات (8 ، 12) و التي حققت بتساوي نفس المتوسط الحسابي يقدر ب (2,84) و انحراف معياري قدره (0,367) حيث تمحورت العبارة (8) حول " يلتزم المدقق بالمعايير اعداد التقرير المتعلقة بفحص و تحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي و منهجي " بينما العبارة (12) حول " يسعى

محافظ الحسابات إلى تقديم تقارير تلبي إحتياجات ذوي المصلحة " و في المقابل حققت العبارة (7) المرتبة الآخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب (2,39) و انحراف معياري قدره (0,493) حيث تمحورت العبارة (7) حول " يعتمد مدقق الحسابات على آليات و اجراءات حديثة بجمع أكثر قدر ممكن من أدلة الاثبات " ، وما يمكن ملاحظاته أن هناك بعض الحيادية في آراء العينة و يتضح ذلك استناد الأهمية النسبية لمحددات جودة التدقيق من وجهة نظرا المستجوبين ، و يبرز ذلك من خلال.

موافقة أغلب أفراد العينة بأن عند التزام بمعايير العمل الميداني يساهم في رفع من مستوى مهنة التدقيق بإعتبارها من المعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها حيث أن الالتزام والعمل بها من شأنه أن يساهم في الرفع من كفاءة العملية التدقيقية. موافقة أغلب المبحوثين على أن معرفة المدقق بمعايير التدقيق المعتمدة تساعد بأداء عملية التدقيق على أتم الصورة وذلك بإعتبار أنه إذا كان المدقق بمعرفة تامة بالمعايير المعتمدة يساهم في انجاز العملية التدقيقية وهذا يحول دون وقوع المدقق في الأخطاء و بالتالي محاولة اتمامها بأحسن صورة.

اتفق أغلب أفراد العينة على أن الاستقلالية المدقق أثناء قيامه بمهامه يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وهذا ما يدل على أنه كلما توفر عامل الاستقلالية بمعنى أن يكون المدقق الخارجي محايد أثناء تأدية مهامه، وبالتالي يتمكن من انجاز العملية التدقيقية بأحسن صورة وهذا من شأنه أن يرفع من مستوى كفاءة التدقيق الخارجي.

الفرغ الثالث : عرض وتحليل تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق

أولا سنقوم باختيار فرضية " يوجد أثر إيجابي لمستوى الإفصاح المحاسبي عن جودة التدقيق في القوائم المالية السنوية المنشورة من خلال تعزيز الصورة الصادقة عن عرض الوضعية المالية " ويمكن تلخيص جميع النتائج الخاصة بالمقاييس الإحصائية المذكورة في الجدول التالي ، من أجل إظهار العناصر الأكثر و الأقل دعما لتأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق .

الجدول رقم (10.2) : ملخص لنتائج الاستبيان الخاصة أثير مستوى الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرتبة	الاتجاه
01	استخدام الأساليب و الاختبارات يرتبط بحجم ومستوى الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة محل التدقيق	0	4	47	2.92	0.272	9.31	2	موافق
		0	7.8	92.2					
02	يساعد المدقق للمعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسة في انجاز مهامه بسلامة	0	8	43	2.84	0.367	12.92	5	موافق
		0	15.7	84.3					
03	اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات في الممارسة المحاسبية يوجب على المدقق اكتساب التأهيل و الكفاءة اللازمة للقيام بمهامه	0	10	41	2.80	0.401	14.31	7	موافق
		0	19.6	80.4					

موافق	6	12.92	0.367	2.84	43	8	0	يساعد استخدام الأساليب المحاسبية في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم	04
					84.3	15.7	0		
موافق	1	0	0.000	3.00	51	0	0	اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبة الالكترونية يسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية	05
					100	0	0		
موافق	3	11.28	0.325	2.88	45	6	0	اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبة الالكترونية تحدد نوعية الاختبارات بالمؤسسة محل التدقيق	06
					88.2	11.8	0		
موافق	5	12.92	0.367	2.84	43	8	0	توفر المعلومات المفصح عنها على قدرة وكفاءة المدقق في جمع أدلة الإثبات في التوقيت الملائم	07
					84.3	15.7	0		
موافق	4	12.27	0.351	2.86	43	7	0	تؤثر المعلومات المفصح عنه على المدقق في الاعتماد على الإجراءات التحليلية ونوعيته وصنفة في المؤسسة محل التدقيق	08
					84.3	13.7	0		
موافق	8	17.57	0.471	2.68	34	16	0	يعتمد المدقق على المعلومات المفصح عنها في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى مدى وجود تحريفات محتملة ضمن القوائم المالية	09
					66.7	31.4	0		
موافق	-	5.66	0.16162	2.8507				المحور الثالث : تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق	

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات (spssv20)

التحليل:

من خلال الجدول رقم (10.2) يتضح مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق في بيئة الجزائرية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ، حيث هناك اتجاه متوسط حول الاشكالية محل الدراسة ومن أهم العبارات أن عبارة رقم (5) التي تتمحورت حول " اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية يسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية " حققت أعلى متوسط حسابي (3,00) و انحراف معياري قدره (0) في حين العبارة رقم (1) " استخدام الأساليب و الاختبارات يرتبط بحجم و مستوى الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة محل التدقيق " بمتوسط حسابي (2,92) و انحراف معياري (0,272) أما العبارة رقم (3) " اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية تحدد نوعية الاختبارات بالمؤسسة محل التدقيق " بمتوسط حسابي (2,88) و انحراف معياري (0,325) أما العبارة رقم (8) " تؤثر المعلومات المفصحة عنه على المدقق في الاعتماد على الاجراءات التحليلية و نوعيته و صنفه في المؤسسة محل التدقيق " بمتوسط حسابي قدره (2,86) و انحراف معياري (0,351) أما العبارة رقم (7) فتمحورت حول " توفر المعلومات المفصحة عنها على قدرة الملائمة " و العبارات (2,4,7) الموالية حققت أدنى متوسط حسابي متساوي قدر ب (2,84) و انحراف معياري متساوي قدر ب (0,367) حيث تمحورت العبارة رقم (2) حول " يساعد المدقق للمعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسة في إنجاز مهامه بسلامة " و العبارة (4) حول " يساعد استخدام الأساليب المحاسبية في الوصول الى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم " في حين العبارة (7) تمحورت حول " توفر المعلومات المفصحة عنها على قدرة و كفاءة المدقق في جمع أدلة الاثبات في التوقيت الملائمة " و آخر عبارة رقم (9) " يعتمد المدقق على المعلومات المفصحة عنها في تنفيذ الاجراءات التحليلية للتوصل الى مدى وجود تحريفات محتملة ضمن القوائم المالية " بمتوسط حسابي (2,68) و انحراف معياري (0,471) ، وهذا ما يؤكد أن الإعتماد على المعلومات المحاسبية المفصحة عنها في اتخاذ القرارات يعزز من جودة التدقيق فالمعلومات المحاسبية الواضحة و الموثوقة تساعد في تحقيق تقارير مالية دقيقة ومفهومة ، وبالتالي يعتمد على هذه المعلومات لتقييم المخاطر و الاكتشافات و التوصيات المهمة ، وبالتالي يعكس مساهمة الإفصاح المحاسبي وفعاليته في دعم مستوى جودة التدقيق الواردة في القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الإقتصادية في الجزائر .

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج وعرض نتائج قياس علاقة الارتباط بين واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية ومحددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.

يقيس معامل الارتباط بيرسون طبيعة العلاقة بين متغيرين كميين ، حيث تبين الإشارة (+ أو -) طبيعة العلاقة الطردية أو العكسية على التوالي مابين المحوريين ، أما قيمته فتبين قوة العلاقة (نسبة الارتباط الخطي) .

أولاً: الارتباط بين المحاور

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحوريين من الاستبيان المتعلقة بمصفوفة الارتباط .

الجدول رقم (11.2) : قيم معامل الارتباط بيرسون بين المحورين

محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية	واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية		
0,398 **	1	Correlation de Pearson	واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية
0.004		Sig.(bilatéral)	
51	51	N	
1	0,398 **	Correlation de Pearson	محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية
	0.004	Sig.(bilatéral)	
51	51	N	
** . La corrélation est significative au niveau 0.01(bilatéral).			

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (spssv20)

من خلال الجدول يمكن استخلاص ما يلي:

و المساوية إلى 0,00 الأقل من مستوى الدلالة 0,05 يتبين وجود Sig خلال القيم الاحتمالية للجدول من

دلالة إحصائية لمعاملات الارتباط الخطي بين كل محورين والمفسرة مايلي:

يوجد ارتباط موجب بين واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية و محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية بنسبة 39,8%

بمعنى أنها كلما كانت عناصر واقع الإفصاح المحاسبي أكثر تحسينا لمستوى جودة التدقيق ، أي كلما كانت الحاجة لاستخدام الإفصاح المحاسبي

ملحة يعني ذلك أنه يرفع من مستوى جودة التدقيق وهذا يتبين من خلال جودة التقارير المعدة من طرف المراجع أي كلما كان واقع الإفصاح

المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية يساوي (01) يزيد من من محددات جودة التدقيق بنسبة 39,8% وتزيد الحاجة اليه من خلال أهميته

في تحسين محددات جودة التدقيق وهذا ما يؤثر إيجابيا على أهميته .

يرتبط واقع الإفصاح المحاسبي باستخدام محددات جودة التدقيق خطيا بنسبة 39,8% بشكل موجب ، يعني ذلك أنه حسب العينة كلما

زاد واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال العناصر المذكورة زادت محددات جودة التدقيق أي كلما كانت واقع الإفصاح

المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية ملحا كان أثر محددات جود التدقيق مهم ويزيد واقع الإفصاح المحاسبي اليها من خلال أهميتها في تحسين

جودة التدقيق.

ثانيا : جدول رقم (12.2) : اختبار دربن – وتسون

Modèle	Critère bayésien de Schwarz	PRESS	Durbin-Watson
1	-196,550	1,009	1,659

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات

وهي قيمه وسطى بين الصفر و 4 وبالتالي بلغت (1.659) (D.W) نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمه وبالتالي انعدام الارتباط وبالتالي وجود استقلالية بين المتغيرين (الإفصاح المحاسبي و جودة التدقيق)

ثالثا : وجود علاقة خطية بين المتغير التابع و المتغير المستقل : حيث يوضح الجدول الموالي العلاقة الخطية بين المتغير التابع و المتغير المستقل

جدول رقم (13.2) : العلاقة الخطية بين المتغير التابع و المتغير المستقل

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les Variation de R-deux	statistiques Variation de F
1	،0398a	،0158	،0141	،013751	0.158	9.216

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات

نلاحظ من الجدول السابق معامل الارتباط الخطي بين جودة التدقيق والمتغير المستقل وهو 39.8 بالمائة أي أن هناك ارتباط قوي بين المتغير التابع و المتغير المستقل، كما بلغ مستوى الدقة في تقدير المتغير التابع قيمه 15.8 بالمائة وهي قيمه قوية ، بمعنى أن جودة التدقيق تعود بنسبة 15.8 بالمائة إلى المتغير المستقل ، و الباقي يعود لعوامل أخرى أو عوامل عشوائية أو إلى خطأ .
رابعا : تحليل التباين للانحدار : للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات نقوم بتحليل التباين للانحدار كما هو مبين في الجدول الموالي :

جدول رقم (14.2) : تحليل التباين للانحدار أنوفا

ANOVA

ANOVA						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	0.174	1	0.174	9.216	،004b
	de Student	0.927	49	0.019		
	Total	1.101	50			
a. Variable dépendante : المحور02						
b. Prédicteurs : (Constante)، المحور01						

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات

المحسوبة تقدر ب 9,216 وهي قيمة مرتفعة عن قيمتها الجدولية F يتضح من خلال الجدول أن قيمة ودرجات الحرية (1 - 49) وبما أن مستوى المعنوية 0.004 = a 0.05 عند مستوى المعنوية

أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نستدل من ذلك على صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات .

خامسا : دراسة معاملات خط الانحدار : من خلال الموالي سيتم استخراج معاملات معادلة خط الانحدار المتعدد بالطريقة القياسية بعد التأكد من تحقق شروط تطبيق هذا النموذج .

جدول رقم (15.2) : قيم معاملات خط الانحدار المتعدد

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		T	Sig.	95.0% intervalles de confiance pour B		Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta				Borne inférieure	Limite supérieure	Tolérance	VIF
(Constante)	1.949	0.293			6.657	<،001	1.360	2.537		
المحور 01	0.311	0.102	0.398		3.036	0.004	0.105	0.516	1.00	1.00

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات

يمكننا من إيجاد معادلة الانحدار بين المحور الثاني المتغير التابع و Coefficients الجدول أعلاه المسمى

المتغير المستقل المحور الأول ، إضافة الى مقدار الخطأ في التقدير و اختبار معنوية المعاملات و بالتالي نتائج معادلات الانحدار تكون كالتالي:

معادلة الانحدار :

$$Y = a + bx$$

معادلة خط الانحدار : $Y = 1.949 + 0.311 x$

خلاصة الفصل:

في الفصل الثاني حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على عينة متكونة أكاديميين ومهنيين محاسبة ومدراء مصلحة المالية لدى المؤسسات بحيث توصلنا إلى معرفة واقع الإفصاح المحاسبي أن يؤثر على جودة التدقيق، وقد أبرزت الدراسة الميدانية المقامة جملة من نتائج يمكن نحصها في إلتزام المؤسسات الإقتصادية بالنظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي من شأنها أن يساهم في رفع كفاءة التدقيق للإفصاح المحاسبي أثر بصورة غير مباشرة على جودة التدقيق وذلك من خلال مخرجات نظام المعلومات المحاسبي باعتبارها الوسيلة التي يعتمد عليها المدقق بالخروج برأي في محايد.

الختامة

الخاتمة

بعد الدراسة الإشكالية لهذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمس الجانب النظري والتطبيقي بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من الاقتراحات والتوصيات في مجال صياغة الإشكالية

"فيما يتمثل دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية "

تمت المعالجة بتجزئة الدراسة إلى فصلين ، فصل نظري تخصص بمختلف مفاهيم الإفصاح وجودة التدقيق وكذا الدراسات السابقة الذي تناوله هذا الموضوع ، أما الفصل الثاني (التطبيقي) فقد تخصص لدراسة دور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق وفق (استبيان)

1- نتائج اختبار الفرضيات :

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع ومن خلال الدراسة الميدانية من جهة أخرى توصلنا إلى مايلي :

- من أجل الإجابة على الفرضية التي تنص " تتمثل العوامل المحددة لواقع الإفصاح المحاسبي في خصوصية المؤسسات المشكلة لبيئة الأعمال الجزائرية " فقد استخلاص مجموعة من نتائج التالية والمتمثل في حجم الشركة وطبيعتها والقطاع الذي تعمل فيه وبناء عليه فننا تحققنا من صحة هذا الفرضية .

- من أجل الإجابة على الفرضية التي تنص " تتمثل محددات جودة التدقيق المرتبطة بممارسة مهنة في تعزيز الاستقلالية و الصورة الصادقة " فقد استخلاص مجموعة من نتائج التالية إذا يجب على المدقق أن يكون مستقلا تماما عن الكيان الذي يقوم بتدقيق حساباته ، وذلك لضمان عدم وجود تأثير خارجي يؤثر على قرارته .

- تحققت الفرضية التي تنص " يوجد اثر إيجابي لمستوى الإفصاح المحاسبي عن جودة التدقيق في القوائم المالية السنوية المنشورة من خلال تعزيز الصورة الصادقة عن عرض الوضعية المالية " من خلال الإختبارات التي قمنا بها على ان مستوى الإفصاح المحاسبي يؤثر على جودة التدقيق في الرفع من مستوى الوظيفة التدقيق .

2- عرض نتائج الدراسة :

توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى نتائج التالية :

- يساعد الإفصاح المحاسبي على توفير المعلومات التي بدورها تفيد المستثمرين الحاليين و المستقبليين و اصحاب الحقوق اتجاه المؤسسة وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات الاقتصادية.
- التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية تسهل عملية التدقيق.
- إن فعالية الإفصاح المحاسبي فسوف يكون له أثر إيجابي على جودة التدقيق .
- يسمح الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات نظام المحاسبي المالي بتعزيز المعلومة المحاسبية المفصح عنها من قبل المؤسسات.
- يساعد الإفصاح المحاسبي على تزويد المعلومات الدقيقة للمدقق الخارجي والتي من شأنها أن تساعده في أداء عملية التدقيق عند المستوى المطلوب.

3- عرض توصيات الدراسة :

بناء على النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة في الفصلين يمكن أن نقترح التوصيات التالي :

الاطلاع المتواصل على التطورات المستجدة التي تطرا على معايير المحاسبة الدولية وتكييفها مع الإفصاح المحاسبي إعداد قوائم مالية واضحة وصحيحة تساعد المدقق تحسين عملية التدقيق

ضرورة إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في رفع مستوى كفاءة وفاعلية تدقيق بيئـة الأعمال الجزائرية إيجاد حلول للمشاكل التي تعيق عملية الإفصاح المحاسبي من خلال قيام بدورات تكوينية وتدريبية للموظفين على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

3- عرض آفاق الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها في موضعنا المتمثل في دور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق:

تبين لنا أن موضوع الإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق لا يمكن إحاطته بكل الجوانب من خلال دراسة واحدة لما له من أهمية بالغة في المؤسسات وقد شملت دراستنا جانبا من هذا الجوانب على أمل أن نفتح آفاق جديدة للدراسة في جوانب أخرى.

- مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الخاصة بالإفصاح المحاسبي
- دور جودة التدقيق المحاسبي في خلق تنافسية
- قياس مستوى شفافية في القوائم المالية
- معوقات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وطرق الحد منها.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1. عباس أحمد الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، مط 4، 2001.
2. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الإسكندرية.
3. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، مصر، مط4، 2005.
4. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة والدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، مط 4، 2001.
5. خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط 1 ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2006 .
6. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان، الأردن دار وائل للطباعة والنشر ، 2002 .

مذكرات و أطروحات:

7. اسيا هييري ، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق ، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه ل م د ، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير ، جامعة احمد دراية ادرار ، الجزائر ، 2017-2018 .
8. بدر الدين بريقش – محمد السعيد أوبيرة (2019) دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز خاصية الملاءمة.
9. بن زاف لبني ، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2018-2019 .
10. رنا علي صقور ، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 .
11. عاصم تركي شاهين ، أثر تقييم مخاطر التدقيق لجودة التدقيق ، (دراسة تطبيقية للاطروحة الدكتوراه لتدقيق الحسابات) ، جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسب 2015 .
12. عبدالمنعم عطا العلول، دور الإفصاح في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة ، الرسالة لنيل شهادة الماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين
13. عثمان زياد عشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية رقم 01 ، مذكرة ماجستير، دراسة منشور ، الجامعة الإسلامية غزة ، كلية التجارة تخصص محاسبة وتمويل ، 2008 .
14. كمال الدين سعيد، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، دار المريح للنشر والتوزيع، 2000.
15. فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصاريف واثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة 2014 .

16. نادية محمد حمد محمد ، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان ، 2016 .
17. ناجي بن يحيى ، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، السنة 2012-2013 .
- مجالات:**
18. بغاشي خالد ، مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار الدولي IAS 1 ، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية ، المجلد 2 ، العدد 2 ، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس ، الجزائر ، سنة 2021 .
19. بن صوشة ثامر ، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرار الاستثماري ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، المجلد 20 ، العدد 01 ، سنة 2019 .
20. ديلمي يونس ، عمرون محمد الأمين ، دور التدقيق الخارجي في تحسين أداء نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ولاية المسيلة
21. صنهاجي هبية ، عوادي عبد القادر ، عمامرة محمد العيد أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق ، مجلة العلوم الادارية و المالية ، المجلد 01 جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 01 ديسمبر
22. عبدالله مايو ويزيد صالحى ، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 09-201 .
23. م . م . علي سالم عبد الحميد الحيايلى ، التدقيق المشترك ومدى التأثير نتائجه على جودة تقرير مراقبي الحسابات ، بحث استطلاعي في مكاتب تدقيق لمحافظة نينوى ، مجلات اقتصاديات الأعمال 2023 .
24. محمد بوتين مراجعة مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 3 ، بن عكنون الجزائر ، 2009 .
25. مرتضى محمد شاني الحسيني ، إبراهيم عبد موسى السعبري ، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي : بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ، مجلة جامعة بابل ، العلوم المصرفية والتطبيقية ، العدد 4 ، المجلد 25 ، جامعة الفرات الأوسط التقنية ، الكلية التقنية الإدارية الكوفة ، 2017 .
26. معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق و تفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق معيار الدولي لتدقيق 220،مجلة الدراسات متقدمة في المالية و المحاسبة ، العدد02، 2020 .
27. الباس شاهد وآخرون ، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2016 .

المراجع باللغة الأجنبية :

- Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi) " The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector 2018 .
بعنوان
- Remi Janin ،Charles piot: Qualité De L'audit ،Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France2014
بعنوان
- Sunday Adebayo Ala ye mi،،choice of Accounting policy: Effects on Analysis and Interpretation of financial statements. 2015
- ، Ben kwame agyei_mensah،theimpact of adoptiong International the exten of disclosurs.andtheir: Accounting standards (IAS Iin Ghana relationshiq to corporate characteristics 2012 .

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين

	كويسي محمد	01
	صديقي محمد فؤاد	02
	حجاج محمد الهاشمي	03

الملحق رقم 02: الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع : (استبيان)

يسر الباحثان أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان ، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث لنيل شهادة الماستر والذي يحمل عنوان

" دور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق "

لذا يرجو منكم الإجابة على محاور الاستبيان ، ومما لاشك فيه أن توخي الدقة في اختيار . الإجابة المناسبة سيكون لها أثر كبير في انجاز ونجاح هذه الدراسة ، والوصول إلى نتائج دقيقة مفيدة ؛ كما نؤكد لكم بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم .

الطالبتان : مهيري سارة & مؤمن منار

الإجابة تكون بوضع علامة (x) أمام الإجابة التي تراها مناسبة

القسم الأول : البيانات الشخصية

1 . المؤهل العلمي :

أ- شهادة جامعية ب - دراسات عليا

ج - شهادة مهنية أخرى

2 . المستوى الوظيفي :

أ - محافظ الحسابات ب - خبير محاسب محاسب مؤسسة

د- أستاذ جامعي

3 . عدد سنوات الخبرة :

أ - أقل من 5 سنوات ب - ما بين 5 و 10 سنوات ج - أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني : محاور الدراسة

المحور الأول : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	تولى المؤسسة أهمية بالغة لأسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل (المظهر) القانوني في عملية الإفصاح عن الأحداث المرتبطة بها			
02	تسعى المؤسسة من خلال الإفصاح المحاسبي على تقديم الوفية عن نشاطها			
03	تقوم المؤسسة بالإفصاح على العمليات مع الكيانات الفرعية و الشركة الأم			
04	تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي			
05	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الأهمية النسبية في الإفصاح المحاسبي عن قوائمها			
06	تقوم كل مؤسسة بالإفصاح عن قوائمها المالية بإبراز حق الأقلية و الأغلبية			
07	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية والتفسيرات في شكل مفصل			
08	تفصح المؤسسة عن قيم المنح الحكومية والإعفاءات المتحصل عليها وعلى الجهات التابعة لها			
09	تقوم المؤسسة بالإفصاح بعرض المعلومات مقارنة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية			
10	تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلبى احتياجات أغلب مستخدميها			
11	تمكن المعلومات المفصحة عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها			
12	تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح			
13	يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية			

المحور الثاني : محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يؤثر حجم الشركة وطبيعة نشاطها على عملية التدقيق			
02	تساهم شهرة وسمعة مكتب (مؤسسة) التدقيق في التعاقد من العملاء			
03	توجد علاقة بين أتعاب التدقيق وتحسين مستوى حجم الإجراءات والآليات المتضمنة في عملية التدقيق			
04	يلتزم المدقق بدل العناية المهنية اللازمة عن القيام بمهامه			
05	يلتزم المدقق بترقية تأهيله العلمي والعملية			
06	يلتزم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند أداء مهامه			
07	يعتمد مدقق الحسابات على آليات و إجراءات حديثة بجمع أكثر قدر ممكن من أدلة الإثبات			
08	يلتزم المدقق بالمعايير إعداد التقرير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي و منهجي			
09	يحرص المدقق على تخطيط الجيد لعملية التدقيق لتغطية كل نشاط المؤسسة			
10	تعرض تقارير محافظ الحسابات جميع أوجه القصور ونقاط الضعف المكتشفة بالمؤسسة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية			
11	يلتزم المدقق بتزويد مدقق الداخلي بتقديم مجموعة من الملاحظات و التوجيهات من خلال النتائج المتوصل إليها			
12	يسعى محافظ الحسابات إلى تقديم تقارير تلبي احتياجات ذوي المصلحة			
13	يحصل المدقق على الدعم الكافي من الإدارة العليا للقيام بمهامه بكل استقلالية			

المحور الثالث : تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	استخدام الأساليب و الاختبارات يرتبط بحجم ومستوى الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة محل التدقيق			
02	يساعد المدقق للمعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسة في انجاز مهامه بسلامة			
03	اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات في الممارسة المحاسبية يوجب على المدقق اكتساب التأهيل و الكفاءة اللازمة للقيام بمهامه			
04	يساعد استخدام الأساليب المحاسبية في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم			
05	اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية يسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية			
06	اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية تحدد نوعية الاختبارات بالمؤسسة محل التدقيق			
07	توفر المعلومات المفصّل عنها على قدرة وكفاءة المدقق في جمع أدلة الإثبات في التوقيت الملائم			
08	تؤثر المعلومات المفصّل عنه على المدقق في الاعتماد على الإجراءات التحليلية ونوعيته وصفه في المؤسسة محل التدقيق			
09	يعتمد المدقق على المعلومات المفصّل عنها في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى مدى وجود تجهرية محتملة ضمن القوائم المالية			

الملحق رقم 03 : مخرجات ال spss

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	50	98.0
Exclu ^a	1	2.0
Total	51	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،805	35

Statistiques

	العلمي المؤهل	المستوى الوظيفي	سنوات عدد الخبرة	أهمية المؤسسة تولى الواقع لأسبقيية بالغة على الاقتصادي (المظهر) الشكل	من المؤسسة تسعى الإفصاح خلال تقديم على المحاسبي نشاطها عن الوفية
N	51	51	51	51	51
Valide	51	51	51	51	51
Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne	1.69	2.90	2.88	2.84	2.92
Médiane	2.00	3.00	3.00	3.00	3.00
Mode	2	4	3	3	3
Ecart type	،678	1،118	،431	،367	،272
Variance	،460	1،250	،186	،135	،074
Minimum	1	1	2	2	2
Maximum	3	4	4	3	3

Somme	86	148	147	145	149
-------	----	-----	-----	-----	-----

Statistiques

	المؤسسة تقوم على الإفصاح الكليات مع العمليات الشركة و الفرعية الأم	المؤسسة تلتزم الإفصاح بمتطلبات النظام وفق المحاسبي المالي المحاسبي	بعين المؤسسة تأخذ الأهمية الاعتبار الإفصاح في النسبية عن المحاسبي قوائمها	مؤسسة كل تقوم عن الإفصاح بإبراز المالية قوائمها الأغلبية و الأقلية حق
N	51	51	51	51
Valide	51	51	51	51
Manquant	0	0	0	0
Moyenne	2,84	3,00	2,80	2,90
Médiane	3,00	3,00	3,00	3,00
Mode	3	3	3	3
Ecart type	,367	,000	,401	,300
Variance	,135	,000	,161	,090
Minimum	2	3	2	2
Maximum	3	3	3	3
Somme	145	153	143	148

Statistiques

	المؤسسة تقوم عن المؤسسة تفصح الحكومية المنح قيم والإعفاءات عليها المتحصل التابعة الجهات وعلى لها	المؤسسة تقوم بعرض الإفصاح مقارنة المعلومات لكافة السابقة بالفترة تم التي المبالغ في عنها الإبلاغ الحالية الفترة	المؤسسة تقوم إلى المؤسسة تسعى معلومات تقديم تلمي محاسبية أغلب احتياجات مستخدميها
N	51	51	51
Valide	51	51	51
Manquant	0	0	0
Moyenne	2,84	2,84	2,88
Médiane	3,00	3,00	3,00
Mode	3	3	3
Ecart type	,367	,543	,475
Variance	,135	,295	,226
Minimum	2	1	1
Maximum	3	3	3
Somme	145	145	147

Statistiques

		المعلومات تمكن في عنها المفصح التقارير و الكشوف التنبؤات من المالية وتصحيحها وتقييمها	عن الإفصاح يستلزم الاقتصادية الأحداث والأحداث اللاحقة الفترة ضمن المحاسبية	الشركة حجم يؤثر على نشاطها وطبيعة التدقيق عملية
N	Valide	51	51	51
	Manquant	0	0	0
Moyenne		2,92	2,84	2,94
Médiane		3,00	3,00	3,00
Mode		3	3	3
Ecart type		،272	،367	،464
Variance		،074	،135	،215
Minimum		2	2	1
Maximum		3	3	3
Somme		149	145	150

Statistiques

		بين علاقة توجد التدقيق أنعاب وسمعة شهرة تساهم (مؤسسة) مكتب من التعاقد في التدقيق العملاء	مستوى وتحسين الإجراءات حجم المتضمنة والآليات التدقيق عملية في	بدل المدقق يلتزم المهنية العناية القيام عن اللازمة بمهامه	بترقية المدقق يلتزم العلمي تأهيله والعملي
N	Valide	51	51	51	51
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		2,86	2,76	2,90	2,78
Médiane		3,00	3,00	3,00	3,00
Mode		3	3	3	3
Ecart type		،348	،551	،300	،415
Variance		،121	،304	،090	،173
Minimum		2	1	2	2
Maximum		3	3	3	3
Somme		146	141	148	142

Statistiques

		المدقق يلتزم			
		الحسابات مدقق يعتمد		إعداد بالمعايير	
		بتطبيق المدقق يلتزم	و آليات على	المتعلقة التقرير	على المدقق يحرص
		التدقيق معايير	بجمع حديثة إجراءات	نتائج وتحليل بفحص	لعملية الجيد تخطيط
		أداء عند الجزائرية	من ممكن قدر أكثر	واقعي بشكل أعمالهم	كل لتغطية التدقيق
		مهامه	الإثبات أدلة	منهجي و	المؤسسة نشاط
N	Valide	51	51	51	51
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	3,00	2,39	2,84	3,00
	Médiane	3,00	2,00	3,00	3,00
	Mode	3	2	3	3
	Ecart type	,000	,493	,367	,000
	Variance	,000	,243	,135	,000
	Minimum	3	2	2	3
	Maximum	3	3	3	3
	Somme	153	122	145	153

Statistiques

		تقارير تعرض			
		بتزويد المدقق يلتزم		محافظ يسعى	
		الحسابات محافظ	بنقدّم الداخلي مدقق	تقديم إلى الحسابات	على المدقق يحصل
		القصور أوجه جميع	من مجموعة	تلي تقارير	من الكافي الدعم
		الضعف ونقاط	و الملاحظات	ذوي احتياجات	للقيام العليا الإدارة
		بالمؤسسة المكتشفة	خلال من التوجيهات	المصلحة	استقلالية بكل بمهامه
		الرقابة بنظام الخاصة	إليها المتوصل النتائج		
		الداخلية			
N	Valide	51	51	51	51
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	2,84	2,69	2,84	3,00
	Médiane	3,00	3,00	3,00	3,00
	Mode	3	3	3	3
	Ecart type	,543	,616	,367	,000
	Variance	,295	,380	,135	,000
	Minimum	1	1	2	3
	Maximum	3	3	3	3
	Somme	145	137	145	153

Statistiques

	و الأساليب استخدام يرتبط الاختبارات ومستوى بحجم المحاسبي الإفصاح محل بالمؤسسة التدقيق	المدقق يساعد المحاسبية للمعلومات عن الصادرة انجاز في المؤسسة بسلامة مهامه	على المؤسسة اعتماد المعلومات تكنولوجيا الممارسة في يوجب المحاسبية اكتساب المدقق على الكفاءة و التأهيل بمهامه للقيام اللازمة	استخدام يساعد المحاسبية الأساليب إلى الوصول في من موضوعية نتائج عملية توثيق خلال سليم بشكل التدقيق
N	51	51	51	51
Valide	0	0	0	0
Manquant	0	0	0	0
Moyenne	2,92	2,84	2,80	2,84
Médiane	3,00	3,00	3,00	3,00
Mode	3	3	3	3
Ecart type	,272	,367	,401	,367
Variance	,074	,135	,161	,135
Minimum	2	2	2	2
Maximum	3	3	3	3
Somme	149	145	143	145

Statistiques

	على المؤسسة اعتماد المحاسبة الأنظمة المحاسبة الأنظمة يسهل الالكترونية نظام تقييم عملية الداخلية الرقابة	على المؤسسة اعتماد المحاسبة الأنظمة تحدد الالكترونية الاختبارات نوعية محل بالمؤسسة التدقيق	المعلومات تؤثر على عنه المفصح الاعتماد في المدقق الإجراءات على ونوعيته التحليلية المؤسسة في وصفه التدقيق محل	المعلومات تؤثر على عنه المفصح الاعتماد في المدقق الإجراءات على ونوعيته التحليلية المؤسسة في وصفه التدقيق محل
N	51	51	51	50
Valide	0	0	0	1
Manquant	0	0	0	0
Moyenne	3,00	2,88	2,84	2,86
Médiane	3,00	3,00	3,00	3,00
Mode	3	3	3	3
Ecart type	,000	,325	,367	,351
Variance	,000	,106	,135	,123
Minimum	3	2	2	2
Maximum	3	3	3	3
Somme	153	147	145	143

Statistiques

على المدقق يعتمد
المفصح المعلومات
تنفيذ في عنها
التحليلية الإجراءات
مدى إلى للتوصل
تجوهرية وجود
القوائم ضمن محتملة
المالية

N	Valide	50
	Manquant	1
Moyenne		2,68
Médiane		3,00
Mode		3
Ecart type		,471
Variance		,222
Minimum		2
Maximum		3
Somme		134

جدول البيانات الديمغرافية

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide جامعية شهادات	22	43,1	43,1	43,1
غليا دراسات	23	45,1	45,1	88,2
3	6	11,8	11,8	100,0
Total	51	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ الحسابات	8	15,7	15,7	15,7
محاسب خبير	10	19,6	19,6	35,3
مؤسسة محاسب	12	23,5	23,5	58,8
جامعي استاذ	21	41,2	41,2	100,0

Total	51	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

سنوات عدد الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide بين 05 سنوات و 10	8	15.7	15.7	15.7
سنوات 10 من اكثر	41	80.4	80.4	96.1
4	2	3.9	3.9	100.0
Total	51	100.0	100.0	

نتائج محور 01 : واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية

تولى المؤسسة أهمية بالغة لأسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل (المظهر) القانوني في عملية الإفصاح عن الأحداث المرتبطة بها

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid 2	8	15.7	15.7	15.7
e 3	43	84.3	84.3	100.0
Total	51	100.0	100.0	

تسعى المؤسسة من خلال الإفصاح المحاسبي على تقديم الوفية عن نشاطها

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2	4	7.8	7.8	7.8
3	47	92.2	92.2	100.0
Total	51	100.0	100.0	

تقوم المؤسسة بالإفصاح على العمليات مع الكيانات الفرعية و الشركة الأم

Valide 2	8	15.7	15.7	15.7
3	43	84.3	84.3	100.0
Total	51	100.0	100.0	

تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	51	100.0	100.0

تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الأهمية النسبية في الإفصاح المحاسبي عن قوائمها

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	10	19.6	19.6
	3	41	80.4	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تقوم كل مؤسسة بالإفصاح عن قوائمها المالية بإبراز حق الأقلية و الأغلبية

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5	9.8	9.8
	3	46	90.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية والتفسيرات في شكل مفصل

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid	2	8	15.7	15.7
e	3	43	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تفصح المؤسسة عن قيم المنح الحكومية والإعفاءات المتحصل عليها وعلى الجهات التابعة لها

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	7.8	7.8
	3	47	92.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تقوم المؤسسة بالإفصاح بعرض المعلومات مقارنة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	5.9	5.9	5.9
	3	48	94.1	94.1	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

تسعى المؤسسة إلى تقديم معلومات محاسبية تلبي احتياجات أغلب مستخدميها

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	19	37.3	37.3	37.3
	3	32	62.7	62.7	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

تمكن المعلومات المفصّل عنها في الكشوف و التقارير المالية من التنبؤات وتقييمها وتصحيحها

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	7.8	7.8	7.8
	3	47	92.2	92.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

تسعى المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية على قدر من الوضوح

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7	15.7
	3	43	84.3	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

يستلزم الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والأحداث اللاحقة ضمن الفترة المحاسبية

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	3.9	3.9
	2	4	7.8	11.8
	3	45	88.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

نتائج محور 02 : محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

يؤثر حجم الشركة وطبيعة نشاطها على عملية التدقيق

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	3	5.9	5.9
	3	48	94.1	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تساهم شهرة وسمعة مكتب (مؤسسة) التدقيق في التعاقد من العملاء

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	7	13.7	13.7
	3	44	86.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

توجد علاقة بين أتعاب التدقيق وتحسين مستوى حجم الإجراءات والآليات المتضمنة في عملية التدقيق

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	5.9	5.9
	2	6	11.8	17.6
	3	42	82.4	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يلتزم المدقق بدل العناية المهنية اللازمة عن القيام بمهامه

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5	9.8	9.8	9.8
	3	46	90.2	90.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

يلتزم المدقق بترقية تأهيله العلمي والعملية

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	11	21.6	21.6	21.6
	3	40	78.4	78.4	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

يلتزم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند أداء مهامه

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	51	100.0	100.0	100.0

يعتمد مدقق الحسابات على آليات و إجراءات حديثة بجمع أكثر قدر ممكن من أدلة الإثبات

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	31	60.8	60.8	60.8
	3	20	39.2	39.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0	

يلتزم المدقق بالمعايير إعداد التقرير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي و منهجي

		Pourcentage			
		Fréquence	Pourcentage	valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7	15.7
	3	43	84.3	84.3	100.0

Total	51	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

يحرص المدقق على تخطيط الجيد لعملية التدقيق لتغطية كل نشاط المؤسسة

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	51	100.0	100.0

تعرض تقارير محافظ الحسابات جميع أوجه القصور ونقاط الضعف المكتشفة بالمؤسسة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	7.8	7.8
	3	47	92.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يلتزم المدقق بتزويد مدقق الداخلي بتقديم مجموعة من الملاحظات و التوجيهات من خلال النتائج المتوصل إليها

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	4	7.8	7.8
	2	8	15.7	23.5
	3	39	76.5	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يسعى محافظ الحسابات إلى تقديم تقارير تلبي احتياجات ذوي المصلحة

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7
	3	43	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يحصل المدقق على الدعم الكافي من الإدارة العليا للقيام بمهامه بكل استقلالية

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	51	100.0	100.0

نتائج محور 03 : تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق

استخدام الأساليب و الاختبارات يرتبط بحجم ومستوى الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة محل التدقيق

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	7.8	7.8
	3	47	92.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يساعد المدقق للمعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسة في انجاز مهامه بسلامة

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7
	3	43	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات في الممارسة المحاسبية يوجب على المدقق اكتساب التأهيل و الكفاءة اللازمة للقيام بمهامه

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	10	19.6	19.6
	3	41	80.4	100.0
	Total	51	100.0	100.0

يساعد استخدام الأساليب المحاسبية في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7
	3	43	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

اعتماد المؤسسة على الأنظمة المحاسبية الالكترونية تحدد نوعية الاختبارات بالمؤسسة محل التدقيق

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	51	100.0	100.0

توفر المعلومات المفصح عنها على قدرة وكفاءة المدقق في جمع أدلة الإثبات في التوقيت الملائم

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	6	11.8	11.8
	3	45	88.2	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تؤثر المعلومات المفصح عنه على المدقق في الاعتماد على الإجراءات التحليلية ونوعيته وصنفه في المؤسسة محل التدقيق

		Pourcentage		
		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	15.7	15.7
	3	43	84.3	100.0
	Total	51	100.0	100.0

تؤثر المعلومات المفصح عنه على المدقق في الاعتماد على الإجراءات
التحليلية ونوعيته وصرفه في المؤسسة محل التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	7	13,7	14,0	14,0
	3	43	84,3	86,0	100,0
	Total	50	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		51	100,0		

يعتمد المدقق على المعلومات المفصح عنها في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى مدى
وجود تحريفات محتملة ضمن القوائم المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	16	31,4	32,0	32,0
	3	34	66,7	68,0	100,0
	Total	50	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		51	100,0		

قيم معامل الارتباط بيرسون بين المحورين

		02المحور	01المحور
Corrélation de	02المحور	1,000	,398
Pearson	01المحور	,398	1,000
Sig. (unilatéral)	02المحور	.	,002
	01المحور	,002	.
N	02المحور	51	51
	01المحور	51	51

اختبار درين – وتسون

Critères de
sélection

Modèle	Critère bayésien de		
	Schwarz	PRESS	Durbin-Watson
1	-196,550	1,009	1,659

a. Prédicteurs : (Constante), المحور 01

b. Variable dépendante : المحور 02

العلاقة الخطية بين المتغير التابع و المتغير المستقل

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,398 ^a	,158	,141	,13751	,158	9,216

Modifier les statistiques

Modèle	ddl1	ddl2	Sig. Variation
			de F
1	1	49	,004

a. Prédicteurs : (Constante), المحور 01

b. Variable dépendante : المحور 02

تحليل التباين للانحدار أنوفا ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression de Student	,174	1	,174	9,216	,004 ^b
		,927	49	,019		
	Total	1,101	50			

a. Variable dépendante : المحور 02

b. Prédicteurs : (Constante)، المحور 01

قيم معاملات خط الإنحدار المتعدد

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,949	,293			6,657	<,001
	المحور 01	,311	,102	,398		3,036	,004

Corrélations

Modèle		Corrélations		
		Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)			
	المحور 01	,398	,398	,398

a. Variable dépendante : المحور 02

التوزيع الطبيعي

	المحور 01	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور 02	2,31	.	2	.			
	2,46	,260	2	.			
	2,54	,253	3	.	,964	3	,637
	2,69	,260	2	.			
	2,77	,260	2	.			
	2,85	,305	8	,028	,773	8	,015
	2,92	,223	11	,131	,878	11	,097
	3,00	,226	20	,009	,816	20	,002

a. Correction de signification de Lilliefors

b. المحور 02 est une constante lorsque المحور 01 = 2,62. Elle a été omise.

الفهرس

الصفحة	العنوان
I	اهداء
II	شكر
III	فهرس محتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول : الادبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح المحاسبي وجودة التدقيق	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي
03	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي :
03	الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي
10	الفرع الثاني : المقومات الاساسية للافصاح المحاسبي واساليبه
14	المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في عملية الافصاح المحاسبي
14	الفرع الاول : نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم :
14	الفرع الثاني : الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح والمنظمات والمؤسسات الدولية
16	المبحث الثاني : جودة التدقيق
16	المطلب الاول : ماهية التدقيق وجودة التدقيق
16	الفرع الاول : تعريف التدقيق
20	الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق
26	المطلب الثاني: رقابة جودة التدقيق على اعمال التدقيق ومتطلبات تحسين جودة التدقيق
26	الفرع الاول : ماهية رقابة الجودة على أعمال التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220
27	الفرع الثاني : عناصر واجراءات رقابة جودة التدقيق.
29	المبحث الثالث: الدراسات العربية والأجنبية
29	المطلب الأول: الدراسات السابقة للموضوع.
29	الفرع الأول: الدراسات العربية
36	الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

38	المطلب الثاني: فرق بين الدراسات الحالية و السابقة
40	خلاصة
الفصل الثاني :دراسة تطبيقية لدور فعالية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق دراسة ميدانية – استبيان –	
42	تمهيد
43	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في دراسة
43	المطلب الأول : الطريقة المتبعة في دراسة
43	الفرغ الأول : مجتمع وعينة الدراسة
44	الفرغ الثاني : مراحل و محتوى الاستبيان
45	الفرغ الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة
45	المطلب الثاني : إحصاءات الوصفية لمحاو الدراسة
47	الفرغ الأول : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
50	الفرغ الثاني : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة
51	المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها .
51	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
51	الفرغ الأول : عرض وتحليل واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية
53	الفرغ الثاني : عرض وتحليل محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية
56	الفرغ الثالث : عرض وتحليل تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق
58	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج وعرض نتائج قياس علاقة الارتباط بين واقع الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية و محددات جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.
65	الخاتمة
68	قائمة المصادر و المراجع