جـــامعة قاصدي مرباح ورقـــلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة علوم مالية ومحاسبية

التخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

بعنـــــوان:

دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية

من إعـداد الطلبة :

- قـزيز عبد الحفيظ
- سـقراوي مـرزوق

تحت إشراف الاستاذ :

- د . خمقـــاني بدر الزمـان

الموسم الجامعي :2020/2019

الإهـــداء

إلى من لا تحلو الحياة إلا بطاعته و لا يطيب العيش إلا برضاه و لا يبارك العمل إلا بشكره

الله العلي القدير

إلى كل من قال فيهما الله عز وجل " و أخفظ لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربه أرحمهما كما ربياني صغيرا "

صدق الله العظيم

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ... أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طوال الانتظار و

ستبقى كلماته نجوما أهتدي بها اليوم ... وغدا...وإلى الأبد

والدي العزيز

إلى من حملتني وهنا على وهن... إلى أول من نطقت شفتاي بإسمها... إلى من علمتني معنى الحياة... إلى من

كانت دعاؤها سر نجاحي ... إلى مثلي الأعلى في الصبر والعطاء و التضحية... إلى التي لا يستطيع اللسان إنصافها

مهما وصفت

*أمي الغالية *

إلى من كانوا سندي في الحياة...إلى قوام عزيمتي إلى من ساهما في نجاحي ... إلى كل فرد من عائلتي

أخواني و أخواتي

إلى كل من ساندي و أعانني ... إلى كل من له مكانه في قلبي إلى كل زملائي ... إلى كل من أحب لي الخير و

النجاح و إلى من نسيهم قلمي و لم ينساهم قلبي إلى كل أستاذ و أستاذة وتحمل عناء تعليمي

أتمنى لهم كل الخير إن شاء الله

قزيز عبد الحفيظ

سقراوي مرزوق

شكر و عرفان

نتقدم بالشكر الجزيل لكل من قدم لنا يد المساعدة لإنجاز هذا العمل بدءا بالأستاذ المشرف

الدكتور حمقاني بدر الزمان

الذي لم يبخل علينا بإرشاداته و نصائحه و توجيهاته السديدة و حرصه الدائم لإتمام هذا العمل

كما أوصل الشكر الجزيل و أسمى عبارات التقدير إلى جميع طلبة دفعة ماستر تدقيق و مراقبة

التسيير و الاصدقاء وكل أساتذة كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة قاصدي

مرباح ورقـــلة

والشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتمحص ومناقشة

هذه المذكرة

قزيز عبدالحفيظ

سقراوي مرزوق

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين العاملين بالجزائر من خلال توزيع استمارة استبيان حيث بلغت العينة المستجوبة واحد و ثلاثين مستجوب، تم معالجة بيانات الدراسة باستخدام برنامج spss، أظهرت نتائج الدراسة تحقق إجراءات مراجعة الخارجية وموثوقية المعلومات المحاسبية كما أظهرت مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات الحاسبية

الكلمات المفتاحية:التدقيق الخارجي ،المعلومات المحاسبية ، الموثوقية ، البيئة الجزائرية.

Resume

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle de l'audit externe dans l'atteinte de la fiabilité des informations comptables dans l'environnement algérien, et pour atteindre cet objectif nous avons mené une étude de terrain sur un échantillon de professionnels et d'universitaires travaillant en Algérie à travers la distribution d'un formulaire de questionnaire, où l'échantillon de répondants a atteint trente et un répondants, les données de l'étude ont été traitées à l'aide d'un programme spss, où les résultats de l'étude ont montré que les procédures d'audit externe et la fiabilité des informations comptables ont été respectées, ainsi que la contribution de l'audit externe à la fiabilité des informations informatiques.

L'étude a révélé:

Mots clés: Audit externe, Informations favorables, Fiabilité, Environnement algérien.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الاهداء	I
الشكر	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال	IV
المقدمة العـــــامة	VI
الفصل الاول :الادبيات النظرية والتطبيقية للدراسة	
مقدمة الفصل	02
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و الموثوقية	03
المبحث الثاني: دراساب سابقة	23
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
مقدمة الفصل	28
المبحث الاول : طريقة وأدوات الدراسة	29
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها	37
خلاصة الفصل	41
الخـتاتمة العـامة	42
قائمـة المـــراجع	44
المـــــلاحق	49
الفـــــــــهرس	50

قائمة الجدول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	الجدول رقم(02-01): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	29
2	الجدول رقم(02-02): مقياس ليكارات الثلاثي	30
3	الجدول رقم(02-03) أداة الثبات للمقياس ككل	30
4	الجدول رقم(02-04) : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	31
5	الجدول رقم(02-05): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	32
6	الجدول رقم(02-06) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	33
7	الجدول رقم(02-07): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	34
8	جدول رقم (02-08) :	35
9	جدول رقم (02-09) :	36
10	جدول رقم (02-10):	37
11	الجدول رقم(02-11): نتائج الفرضية الاولى	38
12	جدول رقم : (02-12): نتائج الفرضية الثانية	38
13	جدول رقم : (02-13): نتائج الفرضية الثالثة	39

قائمة الاشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	الشكل رقم (01) الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	06
02	الشكل (3-1): يوضح تعارض خاصية الملائمة والموضوعية (الثقة)	20
03	الشكل رقم(02-01): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	32
04	الشكل رقم(02-02) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	33
05	الشكل رقم(02-03) توزيع عينة الدراسة حول متغير الخبرة	34

مقدمة

توطـــــئة :

يشهد العالم في الوقت الرهان تطورات كبيرة في جميع الميادين ولاسيما في المجال الاقتصادي والذي أثر بشكل كبير على المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى توسعها وكبر حجمها وحجم أنشطتها وأصبح من الصعب مراقبة مختلف الأنشطة .

وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين موثوقية المعلومة في المؤسسة أمر لابد منه من اجل المحافظة على وجودها واستمراريتها مما استلزم اتخاذ التدابير لتحسب الأخطار المحتملة الوقوع ولهذا إن وظيفة التدقيق الخارجي أصبحت مهمة جدا حيث تهدف إلى تقييم المعلومات للمؤسسة وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها والتأكد من صحة المعلومات ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بشكل التالي :

أ - طرح الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية ؟

الإشكاليات الفرعية تدور حول النقاط التالية:

- هل تتوفر إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ؟؛
- ما مدى تحقق إجراءات موثوقية المعلومة المحاسبية في البيئة الجزائرية ؟؛
- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية ؟.

ب - فرضيات الدراسة :

- تتوفر البيئة الجزائرية على إجراءات التدقيق الخارجي؛
- تتحقق إجراءات موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية؛
- يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

ج- أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي ؟

- التعرف على مدى توفر البيئة الجزائرية على إجراءات التدقيق الخارجي؛
- التعرف على مدى تحقق موثوقية المعلومة المحاسبية في البيئة الجزائرية؛

- إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المحاسبة في البيئة الجزائرية.

د - أسباب اختيار الموضوع: توجد عدة أسباب ومبررات لاختيار الموضوع نذكر أهمها :

- الموضوع يدخل ضمن تخصص الطالبين؛
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع؛
- الرغبة في معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي وموثوقية المعلومات المحاسبية.

هـ – حدود الدراسة:

- الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية في البيئة الجزائرية حيث استعملت الدراسة عينة في الجزائر؛
- الحدود الزمنية :تتمثل الحدود الزمنية في فترة توزيع إستمارات الاستبيان على المستجوبين حيث كانت خلال شهر (جوان وجويلية 2020)؛
- متغيرات الدراسة : تتمثل متغيرات الدراسة في التدقيق الخارجي كمتغير مستقل و موثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع؛
- عينة الدراسة: تختلف عينة الدراسة في المهنيين و الأكاديميين في مجال المحاسبة بالجزائر.

ز – المنهج المستخدم:

بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي لوصف الجانب النظري للتدقيق الخارجي وموثوقية المعلومات المحاسبية وتحديد موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة كما استخدمنا أسلوب دراسة الحالة من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين بالجزائر.

ح- هيكل الدراسة:

أنجز هذا البحث وفقا ل ما تمليه مقتضيات البحوث في هذا المجال وجاء على شكل مقدمة و كانت عبارة عن مدخل للموضوع وفصلين أولهما نظري و ثانيهما تطبيقي وذلك من خلال تحليل المعطيات المتحصل عليها في دراسة ميدانية وخاتمة وجملة من النتائج .

الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع ويحتوي على مبحثين في المبحث الاول الإطار النظري للتدقيق الخارجي و المبحث الثاني نتطرق فيه إلى موثوقية المعلومة المحاسبية.

الفصل الثاني:تطرق إلى الدراسة الميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين التي بدورها تم تقسيمها إلى مبحثين يتناول الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما الثاني فيهتم بعرض نتائج الدراسة و مناقشتها، وختم البحث بخاتمة توصلنا فيها إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها تم اقتراح مجموعة من التوصيات.

الفصل الاول

الادبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

مقدمة الفصل :

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية وعلى مزاول مهنة التدقيق أن يكوم ملما ألما تام بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى . والغرض من قيامه بالفحص هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية كوحدة واحدة يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم . فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث .

قمنا في الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي سنتطرق فيه إلى ماهية التدقيق الخارجي و أنواعه وأهدافه وفروضه و قانون 01/10 أما المبحث الثاني والذي جاء تحت عنوان موثوقية المعلومات المحاسبية فسنعرض فيه ماهية الموثوقية و خصائص الفرعية للموثوقية و إجراءات إجراءات تحقيق الموثوقية . أما في المبحث الثالث جاء تحت عنوان علاقة التدقيق الخارجي بالموثوقية . ومنه خلاصة الفصل

- ✓ **المبحث الأول: نتطرق إلى الإطار ألمفاهيمي للتدقيق الخارجي موثوقية المعلومة المحاسبية .**
- ✓ **المبحث الثاني: نتطرق إلى موثوقية المعلومة المحاسبية.**
- ✓ **المبحث الثالث: نتطرق علاقة التدقيق الخارجي بالموثوقية.**

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و الموثوقية

تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكلا من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية و خاصة الاقتصادية منها، ولقد تنال اهتماما واسعا في الأوساط المالية الاقتصادية و القانونية و حتى الاجتماعية معها ، فقيمة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة و مساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة

المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تركزت التعاريف المختلفة للتدقيق على بيان أهداف مهنة التدقيق و مجالات عملها وهذا يظهر بوضوح من خلال التعاريف التالية:

التعريف الأول :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنة عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتتابعها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية [1]

- ويتضح من هذا التعريف ما يلي : [2]

- إن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق ، فهي نشاط يجب التخطيط له و تنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية .

- أن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهوا الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات** ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر2003 ص09

[2] وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 2009 ص 49

- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات المشروع و مركز المالي او التي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها والمدقق عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها و عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة نبوة ماما .

- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي بعده المدقق في نهاية عملية التدقيق و التي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تعاملها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قيود عاقا وكذلك معايير المحاسبة الدولية

التعريف الثاني :

عرف الإتحاد الأوربي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين و الماليين Union Erspienne des perts Captable Economie et Financiers التدقيق بأنة متي قدرة التدفق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و صحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إمدادها القوائم المالية الختامية ، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة القوانين و القواعد المنصوص علها في البلد الذي نشط فيه.[1]

التعريف الثالث :

التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص القوائم المالية و هي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و عمل انتقادات للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و التحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية .[2]

و من خلال التعريف تشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي حتى تتصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل :[3]

الفحص : بقصد به التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها و تسجيلها و تبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقق : يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية ، حيث يعمل المدقق على

Bernard Germond ; Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises ; dunod paris 1991 p28 [1]

[2] يوسف جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، دار الصفاء ، عمان الاردن 2007 ص 27

[3] مسعود صديقي و محمد براق ، مداخلة بعنوان * انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الاداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية – جامعة ورقلة – الجزائر مارس 2005 ص 27

التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و على تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاترالمؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقق وجهين لعملة واحدة ، ويقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس المعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة الأعمالالمؤسسة و مركزها المالي.

التقرير: هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتهما في تقرير و

يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجه.

التعريف الرابع :

عزف BONNAULT et Germondالتدقيق على أنه :" اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسستو على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية و نتائج المؤسسة ، من خلال التعاريف المسابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق الخارجي و الذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مني مستقل و الذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام بهذا الفحص ، و ذلك بهدف إبداء رأي فنيمحايد حول سلامة وشرعية الحسابات ، حيت نعي بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها ، و في حالة غياب القواعد والقوانين يشترط احترام القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليا أما سلامة أصدق الحسابات فنعني بها التطبيق يحسن النية الشك الإجراءات والقواعد والقوانين .[1]

الفرع الثاني : أنواع التدقيق الخارجي

- التدفق القانوني : أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاخبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات

- التدقيق التعاقدي (الاختياري): الذي يقوم به محترف يطلب من أحد الأطراف في الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تحديده سنويا

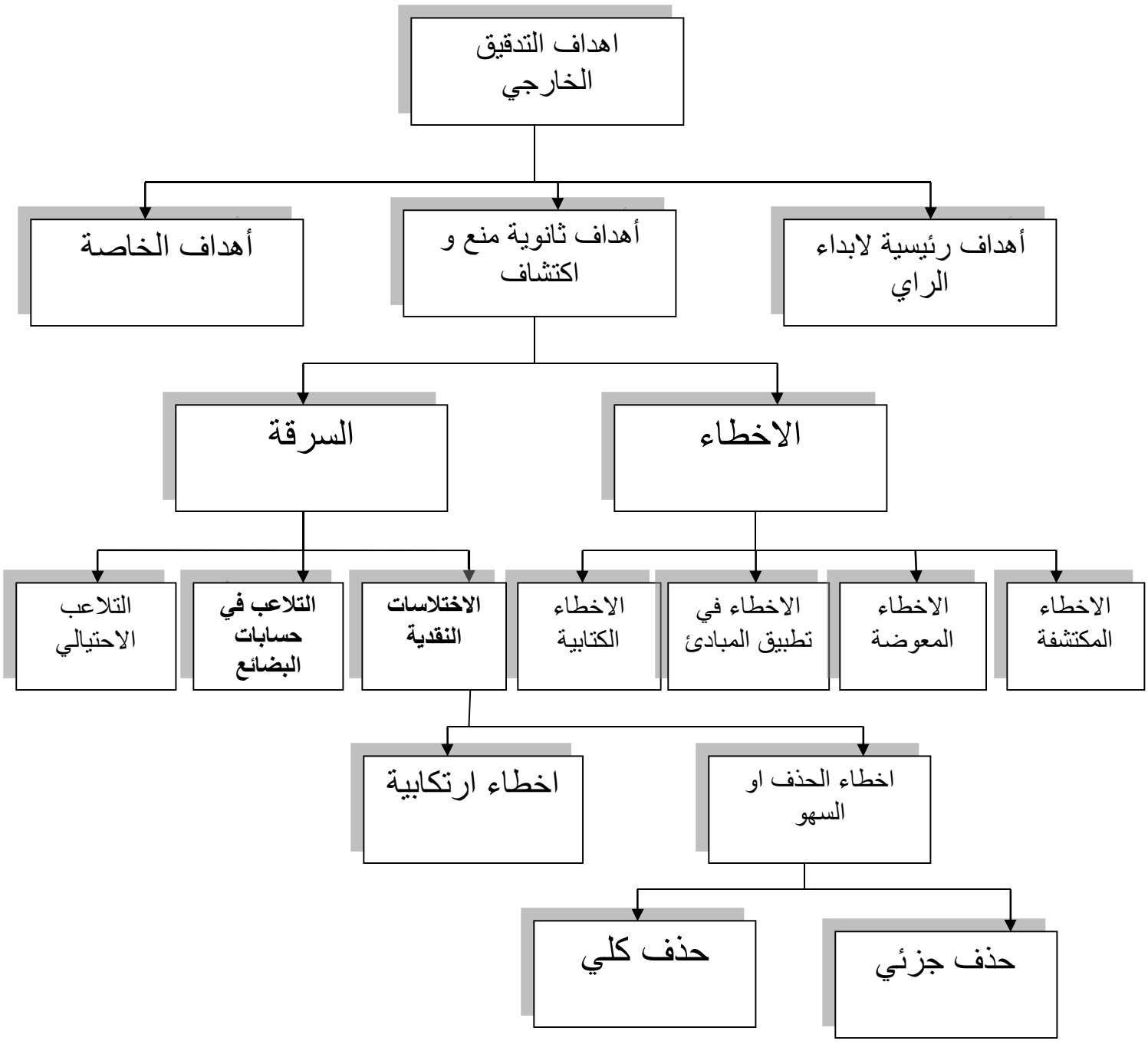
- الخبرة القضائية : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة

[1]Lionnel . C et Gerard audit et contrôle interne, aspects Financiers opérations et strategiques, 4eme édition, Dalloze, paris ,1992, p17

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي :

- أهداف تقليدية: ويمكن حصرها في الشكل التالي :

الشكل رقم (01) الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي:[1]



[1] بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية – تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 2009 ص 49

بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة .

- أهداف حديثة : بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال و الانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء و الغش و غيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم و بيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي :

أ. مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة

تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة

ب . العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية و القضاء على الهدر و الإسراف في جميع نشاطات المؤسسة

ت. تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكد من تحققها

عند قيامه بعمله في المؤسسة تتمثل هذه الأهداف في :[1]

الوجود :يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة) أما بالنسبة للعناصر الأخرى غير الملموسة (مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي و الصحيح في دفاتر و سجلات المؤسسة، و هذا بغرض التحق من أنها ليست وهمية.

الملكية:يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول ، و على الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأموال إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا ، و لعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجار وسيلة مناسبة التحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلية أما فيما يتعلق بالالتزامات

[1] بوقابة زينب ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 10/9

فإنة يجب على المدقق أن يتحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سليل المثال يتحقق المدقق من أن حماية الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات الدائنين الحقيقيين و هذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات

استقلال الفترة المالية : يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي تحدث قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة و بالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق .

التقويم (التقييم):يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم و أن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و ذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود و فواتير البيع والشراء....إلخ

الشمولية: يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة نعكس بشكل صحيح و فعال التغيرات في موارد و التزامات المؤسسة خلال هذه الفترة و كذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات

الإفصاح:يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر و مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها و ترتيبها و الإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

الفرع الرابع : أهمية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، و من المستفيدين من التدقيق الخارجي تجد كل من مسير و المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون و الموت دون المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب. وعليه ، يمكن الوقوف على أهمية التدقيق الخارجي من خلال النقاط التالية: [1]

1- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي ، و المتمثل في إعطاء صورة حقيقة وصادقة عن عمل إدارة الشركة .

[1] محمد سفير و اسماعيل ارزقي ، مداخلة بعنوان * مسؤولية و دور المراجع الخارجي فيي سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي * ملتقى وطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – جامعة الوادي ماي 2013 ص 22

2- إن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق و هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة ، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات الشركة و مركزها المالية و المعايير الموضوعية.

3-يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، و الذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيا مع المعايير الموضوعية و هي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما

4- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة

الفرع الخامس: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

اعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية و تلقي القبول العام و التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات الميتة ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م ضمن كتاب بعنوان - معايير المراجعة المتعارف عليها

وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

المجموعة الأولى : المعايير العامة (الشخصية)

و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد المقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير: [1]

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي لمدقق الحسابات

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم الكل من أمور المحاسبة و التدقيق ، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب و الكفاءة من خلال التعليم و الخبرة في مجال التدقيق . [2]

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر – عمان /الاردن 2000 ص 26

[2] امين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 109

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مدقق الحسابات ، والذي يتمثل في محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي ، إذ يشترط في من يمارس مهنة التدقيق الشروط التالية:

التأهيل العلمي و العملي، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:

- ليسانس في العلوم المالية
- ليسانس فرع عالية ومحاسبة المدرسة العليا للتجارة)

إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول إما تكوينا مهنيا كخبير محاسبي مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو إثبات خيرة قدرها 10 سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة بالخبرة العملية. و يلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي و العملي إذ يتم ربط الشهادات يتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان

و مما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار و هي

التأهيل العلمي أو الدراسي

التأهيل العملي و الخبرة المهنية

الربط بين التأهيل العلمي والعملي و متطلبات الأداء المهني

المعيار الثاني : استقلال المدققين

يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون رقم 91-08 1. و المادة 67 من قانون 201/10و يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في شن قرارات مستقبلية ، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين التحديد هندى استقلالية المدقق. [3]

[1] قانون 08/91 الجريدة الرسمية – عدد 20 الجزائر مؤرخة في 1 ماي 1991 ص 651

[2] قانون 01/10 الجريدة الرسمية – عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 ص 11

[3] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 40-41

1- عدم وجود مصالح مادية للمدقق ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها و أن لا تكون الأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، الى وجود ذالك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية

2- وجود استقلال ذاتي يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية ، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المهني من التدقيق و يتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:

أ. الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق

ب. الاستقلال في مجال الفحص

ت. الاستقلال في إعداد التقرير

المعيار الثالث : يذل العناية المهنية الملائمة

يتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق . و بعني ذلك أن المدقق مسئول مهنيا على أداء عمله على نحو جاد و حذر ، و للتوضيح بشعل بذل العناية المهنية جوانب مثل اكتمال أوراق العمل ،كفاية أدلة التدقيق و موضوعية تقرير المدقق، كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال و لكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات. [1]

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، و تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة و مدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات. وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير هي :[2]

المعيار الأول :التخطيط والإشراف الملائمين

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبة و كافيا، و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة و فعالة.

المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

---

[1] وجدان علي احمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 134

[2] حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية** ، الجزء الاول ، الطبعة الاولى – دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الاردن 2009 ص 64

يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواق حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليها ، و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق و هذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10[1]

المعيار الثالث : كفاية الأدلة و جودتها يجب الحصول على أدلة و براهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات يغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

المجموعة الثالثة: معايير التقرير

و ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير التهاني المدقق الحسابات و تشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي :[2]

المعيار الأول : التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف علها و يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية :

المجموعة الأولى المبادئ العامة: و يمكن إجمال هذه المبادئ في الأتي

أ. مبدأ الحيطة

ب. مبدأ الثبات

ت. مبدأ الشمولية

ج. سيدة الأهمية النسبية

د. مبدأ الإفصاح

المجموعة الثانية المبادئ العملية : المرتبطة بالربح ، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الأتي

أ. مبدأ تحقق الإيراد

ب. مبدأ التكلفة في قياس النفقة

ج. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

المجموعة الثالثة الميادين العملية المرتبطة بالمركز المالي : ويمكن إجمال هذه المبادئ في الأتي

---

[1] قانون 01/10 ، مرجع سابق ص 7

[2] احمد حلمي جمعة ، سبق ذكره ص 29-30

أ. مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك

ب. مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية(IAS)عند التدقيق يتم استبدال هذه الميادين بالمعايير أي يذكر المدقق (IAS) بدلا من المباني الدولية المقبولة قبولا عاما (GAP) و ذلك في فقرة إبداء الرأي.

المعيار الثاني : التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نقص المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، و هذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/ 10[1]

المعيار الثالث : التقرير عن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي و الجميع البيانات الهامة

أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية التسلية

المعيار الرابع: التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص و درجة المسؤولية التي يتحملها : بناءا على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية:

- النوع الأول: التقرير النظيف
- النوع الثاني: التقرير التحفظي
- النوع الثالث: التقرير السالب
- النوع الرابع: تقرير عدم إبداء الرأي

وفيما يلي شرح لهذه الأنواع :[2]

1. التقرير النظيف :يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية النتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذ يقوم هذا التقرير

[1] قانون 01/10 ، مرجع سابق ص 7

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سابق ص 57/55

على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته ، و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية إن هذا التقرير يدل على تبني المدقق المعايير التدقيق المتعارف عليها و السالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة وقد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا

- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى

- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية

- فياب معايير التدقيق المتعارف عليها كعدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمدقق بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق المصادفات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن و الموردين أو حساب البنك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة

2- التقرير التحفظي :يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل التقرير التقيت.كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الفنية للمؤسسة في هذا الإطار بشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و مركزها المالي

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و يعنى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية و المالية ، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها في

3- التقرير السالب:يصدر المدقق هذا التقرير ، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها و أي بأن المعلومات المحاسبية الثانية من النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها و مرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام ، كان يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأحوال الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية، فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية

4- تقرير عدم إبداء الرأي :إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو هدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخيرة و المدقق على حد سواء .

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته المهنة ولكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة و التعليل ، و جب أن يضاف إلها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك الميني عند القيام بعملية التدقيق و في إعداد التقرير مع العلم أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988م قسم خاص لمفاهيم و قواعد آداب و سلوك المهنة في دليل قواعد السلوك الميني و قالت البنك المزيد من المسؤوليات المدقق . و ما هو جدير بالذكر أن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة، وذلك في كتابه المنشور عام 1997م كما أكد أيضا من أخلاقيات المهنة.[1]

[1] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 136-137

المطلب الثاني : موثوقية المعلومات المحاسبية

الفرع الأول :ماهية الموثوقية

التعريف الأول: تعتبر خاصية الموثوقية أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات، وتوافر هذه الخاصية في المعلوماته عندما تكون خالية من الأخطاء و حيادية و تتصف بأمانة التعبير أي أن خاصية تتعلق بأمانة المعلومات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها.[1]

التعريف الثاني: الموثوقية للمعلومات المحاسبية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض، و الصورة الصادقة للأحداث و العمليات الاقتصادية ونقل خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين بتوفر لديهم الوقت و الخبرة الكافية لتقديم محتويات التقارير المالية و اختيار المعلومات المفيدة لهم .

التعريف الثالث : الموثوقية حسب البيان رقم 2 الصادر (AS)في" خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة، و أنهابهدف ماتزعم تحميله "

لذلك يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من الحماية المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات، باعتبارها تعبر تعبيرا صادقا و حقيقيا عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية، و تمثل نتائج أعمال الوحدة أفضل تمثيل .[2]

المطلب الثاني :اخصائص الفرعية للموثوقية :

في الصدف في التعبير : يقصد بخاصية الصدف في التعبير وجود درجة عالية م ن التطابق بينالمقاييس (المعلومات) و بين الظواهر المراد التقرير عنها ، والعبرة هنا بصدف مقابل المضمون و الجوهر و ليس مجرد الشكل؛ و بعبارة أخرى فإن المعلومات الصادقة يجب أن تنل أو تصور المضمون الذي تضاف إليه منيلا صادقا .

حيث تعبر خاصية الصدف في التعبير عن ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام و الأوصاف المحاسبية من ناحية والوارد و الأحداث التي تنتجها هذه الأرقام و الأوصاف في التقارير المالية من ناحية أخرى، بمعنى أخر تمثل الأرقام ما حدث بالفعل، فعندما بين التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة نتيجة العاملات و الأحداث الفعلية فان هذه التقارير صادقة فيالعرض .

---

[1] كتاب * **النظرية المحاسبية** * د/ عباس مهدي الشيرازي ص 202

[2] ناصر محمد علي المجاهلي ، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتحاذ القرارات** (دراسة حالة في المؤسسات الاقتصادية) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009/2008 ص 51

كما أن خاصية الصدق في التعبير تطلب مراعاة تحسب نوعين من أنواع التحيز هما:

تحيز في عملية القياس كما في حالة استخدام أمن التكلفة التاريخية و إتباع حياةالحيطة والحذر الغرض بعض بنود المحاسبة .

التحيز من قبل القائم بعملية القياس .و حتى تكون المعلومات الخاصية خالية من أنواع التحيز يجب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، و من الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن لأن التقاريرالمالية ما هي إلا نموذج تمثيل الواقع المحاكي للوحدة الاقتصادية، ولابد أن تنطوي على قدر من التحيز البسيط .[1]

الحياد : يقصد بالحياد أو عدم التحيز عدم إخبار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفصيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية و المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى

وبصفة عامة يقصد بحياد المعلومات تجنب ذلك العمل المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد و عرض المعلومات المحامية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو هدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات، كما أن المعلومات المحاسبية تخدم جهات متعددة و مختلفة من مستخدمي المعلومات لدرجة أحيانا تكون مصالحهم متعارضة بعض الشيء » و لكن هذا العارض أو الساق في العالم لا يستدعي من المحاسب أو من المراجع الخارجي الحسابات أن يتحير في إعداد الحسابات و الإفصاح و المصادقة عليها لساعية معية عليحساب أخرى [2]

كما أنه يجب مراعاة نوعين من أنواع التحيز هما :

1- التحيز في عملية القياس :استخدام أسفي التكلفة التاريخية أو سپامة الحيطة و الحذر .

2- التحيز من قبل القائم بعملية القياس :كأن يقوم القائم بعملية التقييم بقصد والتحيز مثل عدمالأمانة أو حالة نقص المعرفة و الخبرة المهنية .

وخلاصة القول أن حيادية المعلومات اصطلاح موجب يصف عدم التحيز و تتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة معلومات لا يمكن الثقة بها او الاعتماد عليها ، و تتسم معلومات المحاسبية المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب اية نتائج محددة مسبقا ولع خاصية حيادية المعلومات واجبا على عاتق المسؤولين عن وضع ساير المحاسبة المالية، كما

[1] ناصر محمد علي المجاهلي ، **مرجع سبق ذكره** . ص 52

[2] نعيم حسين دهمش ، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما** ، دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب الوطنية ، عمان – الاردن سنة 1995

تسع وأجاب على عاتق المسؤولين من ال إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الأخبار من بين الأساليب البديلة للبن و الافساح بحيث بكفل .

ذلك الأخبار شقيق هدفين أساسين هما: (تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجلها ، و تحقيق أمانة تلك المعلومات).

القابلية للتحقق : تمثل خاصية القابلية أحد الأسس المحاسبية، التي يمكن الاعتماد عليها في اختيار بين الطرق المحاسبية المختلقة كونها تزيد ثقة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية . [1]

أما الكاتبين محمد سمير الصبان و إسماعيل جمعة ، فقد عبرا عن القابلية لتحقق بأن هذه الخاصية مبدأ نسبي، وهي تشير إلى وجود درجة عالية في الانفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي و الذين يستخدمون نفس طرائق القياس، وهم بصدد فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج و يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس و الذين يستخدمون نفس طرق القياس، وذلك عندما يوصل عدد المراجعين من المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا توصلت أطراف خارجية تستخدم نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة ، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق و لا يمكن للمراجع إبداء الرأي فيها . [2]

كما يتم اشتقاق خاصية القابلية للتحقق من فرض الموضوعية في المحاسبة، التي تقضي أن تكون البنود الواردة في التقارير المالية قابلة للتحقق، بمعنى أن تكون التقارير البة قبل التحقق منها من قبل المحاسب أو من قبل شخص أخر.

ويمكن للمحاسب أو غيره من التأكد من الأرقام الواردة في التقارير المالية، بالرجوع إلى السندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم المالية بالرجوع إلى نفس القياس الموضوعي الذي ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية [3].

نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد : **مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر** * المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة ورقلة – الجزائر سنة 2011

[1] محمد سمير صبان و اسماعيل جمعة ، **تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية** ، الدار الجامعية الاسكندرية ط1 ،مصر 1999 ص 19

[2] رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي مدخل لنظرية المحاسبة** ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع ط1 ، عمان الاردن 2003

و بهذا نجد أن خاصية القابلية لتحقق في الخاصية التي تعكس إجماع عدد من المحاسبين على طريقة القياس الأحداث الاقتصادية، بحيث توفر درجة عالية من الأب بأن المعلومات المحاسبية على الأحداث الاقتصادية؛ أي أن المعلومات تكون قابلة للتحقق عندما يكون النتائج التي توصل إليها شخص باستخدام نفس الأساليب وفي نفس الوقت .[1]

الفرع الثاني: العلاقة بين خاصيتي الملائمة و الموثوقية :

تعتبر الملائمة و الموثوقية (الثقة) خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المقدمة في التقارير المالية، بغرض استخدامها في اتخاذ القرار ذلك أن تحسين في أحداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى لكن للأسف لا يمكن أن يحدث ذلك دوما، و السبب أن هناك كثير من الاختيارات المحاسبية التي تستدعي التضحية بمقدار من الموضوعية في سبيل تحقيق الملائمة و العكس صحيح .

و كما سبقت الإشارة إلى أن خاصيتي الملائمة و النفقة هم الخاصيتان الملائمة والثقة هم الخاصيتان الأساسيتان اللتان يلزم توافرهما في المعلومات المحاسبية **فالملائمة** : يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات و بين القرارات موضوع الدراسة فالمعلومات الملائمة في تلك المعلومات القادرة على إحداث تغير في اتخاذ القرار

أما **الموثوقية** فهي خاصية تتعلق بأمانة و مصداقية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرار.[2]

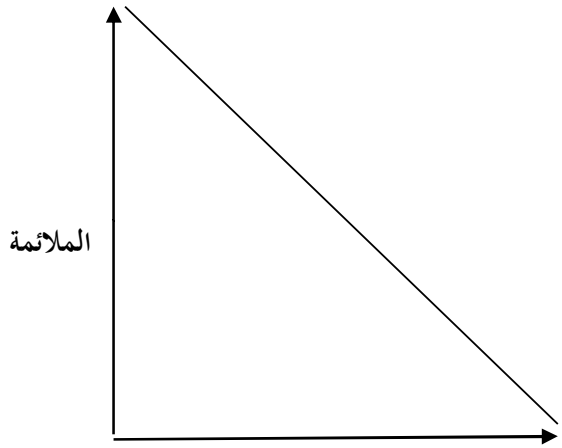
بالإضافة إلى ما سبق ذكره، هناك احتمال التعارض بين خاصيتي الملائمة والثقة، كما نجد أن هذا المعارض ناتج من تطبيق بعض الطرق و السياسات المحاسبية مثل تطيق أساس التكلفة التاريخية، و من المعروف أن أرقام التكلفة التاريخية تتعتع بدرجة عالية من الثقة، إلا أنها بالمقابل أقل إرتباط بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، و بالتالي تتمتعبدرجة منخفضة من الملائمة ، وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكتر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنه في المقابل تكون أقل موثوقية من حيث إمكانية الإعتماد عليها.

و نتيجة هذا التعارض بين خاصيتي الملائمة و الثقة، فإن من الممكن التضحية بمقدار من السلامة في مقابل المزيد من الثقة، و العكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من اللائمة للمعلومات، و يمكن توضيح هذا التعارض بين هاتين الخاصيتين الملائمة و الثقة في الشكل المالي :

[1] ناصر محمد علي المجاهلي ، مرجع سابق ص 53

[2] مصطفى عقاري ، مساهمة عملية تحسين المخطط الوطني ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس / سطيف * الجزائر ص 106

الشكل (3-1): يوضح تعارض خاصية الملائمة والموضوعية (الثقة)



المصدر: مصطفي عقاري 2005 ص 108 .[1]

وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث أنه كلما زادت جودة أحدا انخفضت جودة الأخرى ويصبح من الضروري التضحية بقدر من الملائمة مقابل المزيد من الموضوعية في (الثقة) أو العكس، و إنه ليس من المقبول باب أحد هاتين الخاصيتين الملائمة و الثقة بالكامل في المعلومات الحالية مما يستلزم إجراء نوع من المبادلة بينهما .

وكما أكد الموقع التقليدي للمحاسب و المراجع الخارجي هو أن الإعتبار الأول الذي يجب أن تعطى له أهمية قصوى، في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأمامية هو إعتبار السنة، و العكس صحيح بالنسبة للقوائم المالية الاساسية التي تتطلب الملائمة بالمعلومات.

الفرع الثالث: إجراءات تحقيق الموثوقية

التعبير عن الواقع بصدق (مصداقية المعلومة) وتعني تصوير المضمون الذي إلى تقديمه تصويرا دقيقا، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا، فلابد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع، وليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القيام على أساس هذه الخاصية، وبعبارة أخرى يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع، فلابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة

[1] عباس مهدي الشيرازي ، مرجع سابق ص 204

بالذات. كما يلاحظ أن أمانة المعلومات ومكان الاعتماد عليها ليست مرادفة الدقة المطلقة ، لان المعلومات المستمد من الحاسبة المالية تنطوي على التقريب والتقديرات الاجتهادية، إنما يقصد بذلك أن الأسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة أو حدث معين والإفصاح عن تلك التالي في ضل الضروب التي أحاطت بتلك العملية أو بذلك الحديد يؤدي إلى معلومات تصور جوهر تلك العملية أو الحد .[1]

ولكي تكون المعلومات معبر عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما :

- ✓ تحيز في عملية القياس : أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أولا؛
- ✓ تحيز القائم بعملية القياس: وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود؛

إن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال أي التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية من ناحية، وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزم من وجوب دراسة جدوى المعلومة قيل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى.

- ويرى **فرنون كام** أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية والذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القيام أو الوصف على أنه يمثله .[2]
- كما يرى **ظاهر القشي** أن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها. [3]

- قابلية المعلومة للتحقق والتثبيت:يقصد بذلك أن النتاج إلي بتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياسي الماسي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول بتطبيق نفس الأساليب ومن ثم فإن المعلومات الأمينة التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها، غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي والإفصاح لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياسا علميا كاملا، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديدا موضوعيا حاسم .

---

[1] د.عطاالله السيد ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى 2009 ص 102

[2] فرنون كام ، ترجمة رياض العبد الله ، **نظرية محاسبية** ، جامعة المستنصرية ، العراق 2000، ص 712

[3] حازم الخطيب و ظاهر القشي ، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد ، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، جامعة الزيتونة الاردنية 2004 ص 50

وتعني في المفهوم المحاسبي توافر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تحلب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التقيت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القيام

- **حيادية المعلومات :** يقصد بحيادية المعلومات عدم التحيز لفئة معينة، وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة بحكم طبيعتها معلومات لا يمكن التقة أو الاعتماد عليها، وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المؤسسة دون افتراضات مسبقة من احتياجات أية مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات، وتتسم معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقا وتضع خاصية حيادية المعلومات واجبا على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، كما تضع واجبا على عاتق المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتحاد قرارات منصفة بشان الاختيار بين الأساليب البديلة للقياس والإفصاح حيث يكفل الاختبار تحقيق هدفين أساسيين هما:

تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من اجلها ؛تحقيق أمانة المعلومة وتتطلب خاصية الحيادية:

أن يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات الملائمة، ذات العلاقة الوثيقة، وتحقيق أمانتها وفيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح، أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير، يجب ألا تعمد إدارة المؤسسة إلى المغالاة في هذه التقديرات أو بعضها بغية تحقيق نتائج معينة تعني تقديم حقائق مادية دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فلة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخصيصة ذات أهمية على مستويين:

مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية

مستوى المسئولين عن إعداد التقارير المالية ؛

وكذلك حيادية المعلومات بقصد بها من النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم باعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. إذن المعلومات المتحيزة، لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين التدقيق الخارجي وموثوقية المعلومات المحاسبية في العديد من البيئات، لذلك سنحاول في هذا المبحث استعراض أهم الدراسات السابقة في الموضوع

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت موثوقية المعلومات المحاسبية

دراسة:[1] هلالي و عمران

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفرها على مجموعة من الخصائص، لمساعدة مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على 25 استمارة التي كانت صالحة للتحليل الإحصائي .توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، لكن ترجمته على أرض الواقع لم تصل إلى النتائج التي كانت مرجوة منه، حيث لاحظنا نقص في الشفافية لدى المؤسسات محل دراستنا، أوصت الدراسة بضرورة الحرص على توفير الشفافية في القوائم المالية، وذلك لإعطاء صورة صادقة لمستخدميها.

دراسة:[2] براشد ولعمري

تعالج هذه المذكرة دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية حيث تناولنا في طياتها الإطار العلمي لمحافظ الحسابات يليها مفهوم مراجعة الحسابات كمصدر للمعلومات المحاسبية، وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي انعكاس للجانب النظري حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بغية معرفة طريقة عمله، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج كانت دلالاتها أن لمحافظ الحسابات دو ر كبير في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال ملاحظاته وتوصياته المذكورة في تقريره والتي تساهم في إعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة . وهذا ما يؤدي إلى التحسن في أدائها وبالتالي التحسن في مخرجاتها التي تتمثل في المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت دور المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية

دراسة:[1] عبدون زهيرة

[1]

[2] دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية، دراسة حالة في مكتب حسابات بولاية سعيدة، مذكرة ماستر جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 2019/2018

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، وأهمية البالغة التي تحضي بها مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على المتخصصين في ميدان المراجعة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن دور المراجع الخارجي يكمن في إعطاء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويحرص على تحقيق المصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

دراسة:[2] سردوك فاتح

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات من جهة أخرى، لذي تم دراسة الحالة لشركة الوطنية للألمنيوم بالمسيلة، و من أهم النتائج المتوصل إليها أن نجاح المؤسسة الاقتصادية مرهون بالمعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الملائمة، بحث تعتبر أساس القيام باتخاذ القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية، كما تساعد المعلومة المحاسبية على اتخاذ قرارات على مستوى الداخلي من أجل تحسين الأداء وزيادة فعالته، وكما اعتماد نظام رقابة داخلي منظم يؤذي إلى التقليص من حالات الخطأ والغش.

دراسة:[3] حمود والكرعاوي

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية تحسين التدقيق الداخلي لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، في مصرف الرافدين المركزي, لقد تم تحديد مشكلة البحث عن طريق عدد من التساؤلات ركزت على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية, وقترح مخطط فرضي يوضح طبيعة العلاقة بين المتغيرات وعبر عنها بفرضيتين احدهما تأثير والأخرى ارتباط, حيث تم جمع البيانات من خلال استخدام استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة من موظفي مصرف الرافدين المركزي, واعتمد استخدام التكرارات والنسب المئوية والمتوسط و توصلت SPSS الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالإضافة إلى الانحدار الخطي, باستخدام برنامج

---

[1] عبدون زهيرة دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة -بجاية SARL K. - TERM، مذكرة ماستر جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2017-2018

[2] سردوك فاتح، دور المرجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية "، وهي مذكرة ماجستير في تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، جامعة المسيلة، سنة2004

[3] حمود م& ,. . الكرعاوي. أهمية التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية دراسة حالة في مصرف الرافدين المركزي/ بغداد، مجلة الكوت للاقتصاد والإدارة، المجلد 11 العدد 34، 2019 ، ص ص: 30-47 متوفرة على الرابط:
https://kjeas.uowasit.edu.iq/index.php/kjeas/article/view/214

الدراسة الى عدة نتائج من بينها: أن التدقيق الداخلي له دور في زيادة موثوقية و مصداقية المعلومة المحاسبية وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي حيث يوصي بالاهتمام بالتدقيق الداخلي وإعطاءه إلى أشخاص مختصين بهذا المجال لما له من دور فعال ورئيسي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وأثره الحساس اقتصاديا.

دراسة:[1] ديلمي عمر

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجع الخارجي في زيادة الثقة بالمعلومة المحاسبية، ووقوف على مدى تعبير واقع مخرجات النظام المحاسبي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،بالإضافة إلى مدى استجاب مهنة المحاسبة والمراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية مراجع الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات وأساتذة أكاديميين في منطقة الوسط الجزائري، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في زيادة منفعة القوائم المالية وجعلها أكثر ثقة لدى مستخدمها وأن واقع مخرجات النظام المحاسبي لا تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة

[1] أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية "، وهي مذكرة ماجستير في تخصص محاسبة، جامعة باتنة، سنة 2009

خلاصة الفصل الأول

في نهاية هذا الفصل نستطيع أن نقول خاصيتي الموثوقية من أهم الخصائص النوعية للتدقيق الخارجي للمعلومة المحاسبية الواجب توفرها في التقارير المالية ، وهذا حسب النظام المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تقديم قوائم مالية تعبر عن معلومات ملائمة ، ويمكن الوثوق بها من قبل المستخدمين لها في عملية التدقيق الخارجي .

و هكذا أصبح لدينا تصورا واضحا إلى حد ما على الجانب النظري ، بعد ذلك حاولنا أن نوسع مدار كنا حول الموضوع فتعرضنا في المبحث الثاني لدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ما تناولنا الإطار النظري للدراسات والدراسات السابقة في الفصل الأول، نحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية على عينة من المهنيين في الجزائر، عن طريق توزيع استمارة استبيان، ثم محاولة تفسير النتائج المتوصل إليها.

وفي هذا الفصل سنتناول مبحثين هما :

- ✓ **المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية**
- ✓ **المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها**

المبحث الأول:طريقة وأدوات الدراسة

المطلب الأول:مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة مجموعة من مجموعة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة بالجزائر ومساعديهم ولصعوبة إجراء الدراسة الميدانية فقد استهدفنا عينة عن طريق العينة العشوائية البسيطة حيث تم توزيع الاستمارة عن طريق المقابلة الشخصية ووسائل التواصل الاجتماعي وبهدف الحصول على إجابات واقعية فقد حرصنا على أن يكون المؤهل العلمي ليسانس كحد أدنى بالنسبة للأكاديميين والشهادة المهنية بالنسبة للمهنيين تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة عن طريق العينة العشوائية البسيطة بحيث تم توزيع 39استمارة، شملت كل من(الأكاديميين والمهنيين)كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر وكذلك عن طريق البريد الالكتروني بالإضافة إلى مساعدة بعض زملاء في الأماكن البعيدة.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تم الحصول على 31 استمارة من مجموع الاستمارات، و الجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

الجدول رقم(02-01): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	**39**	**%100**
عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة	**3**	**7 %**
عدد الاستبيانات الملغاة	**5**	**12.82 %**
عدد الاستبيانات المستخدمة	**31**	**79.48 %**

المصدر :من إعداد الطالبان بناءا على فرز استمارات الاستبيان

يتبين من خلال الجدول رقم **(02-01)**أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 39استمارة من بينها 3 استمارات لم تستلم و 5استمارات ملغاة، أماّ الاستمارات الصالحة للتحليل فقد بلغت 31 استمارة وهي حجم العينة المدروسة

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة و برامج الدراسة

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاثة لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة كل محور من الاستبيان حيث تحدد أوزان الإجابات كالتالي :

الجدول رقم(02-02): مقياس ليكارات الثلاثي

الإجابة	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3

المصدر :من إعداد الطالبين

-ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ :

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر و الواحد (0،1) ولكل منها دلالة

الجدول رقم(02-03) أداة الثبات للمقياس ككل

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
18	0.760	0.871

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل نتائج الاستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن بتطبيق آلفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في الإجابات على جميع فقرات الاستبيان من خلال عينة الدراسة المكونة من 31 فرد تحصلنا على القيمة آلفا كرونباخ (0.760) وهو يعني أن نسبة 76% سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى وهو مقبول إحصائيا، وكان معامل الصدق (0.871) وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعله صالحا وإمكانية الاعتماد عليه في تحليل النتائج.

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى 3-1= 2 ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية 2/3=0,66ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي1وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح

طول الخلايا (1إلى1.67) ،(1.66إلى2.34) ،(2.33إلى3)بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم(02-04) : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الاتجاه
من 1إلى 1.66	**غير موافق**
من 1.67إلى 2.33	**محايد**
من 2.34إلى 3	**موافق**

المصدر :من إعداد الطالبان

من أجل إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تخص عينة الدراسة وتسهيل عمليتي الملاحظة و التحليل ارتأينا أن نختار الأسلوب ملائم في التحليل يكون متوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها، وبالتالي قمنا بعد عملية الحصر النهائي للعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونيةEXCEL) (

لسنة 2007لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعيةSPSS) (وبناءا على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

1-حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور؛

2- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛

3- استخراج النسب المئوية لكل عبارة؛

4- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛

5- إختبار و تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA) (لتأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

المطلب الثاني : الإحصاءات الوصفية

الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

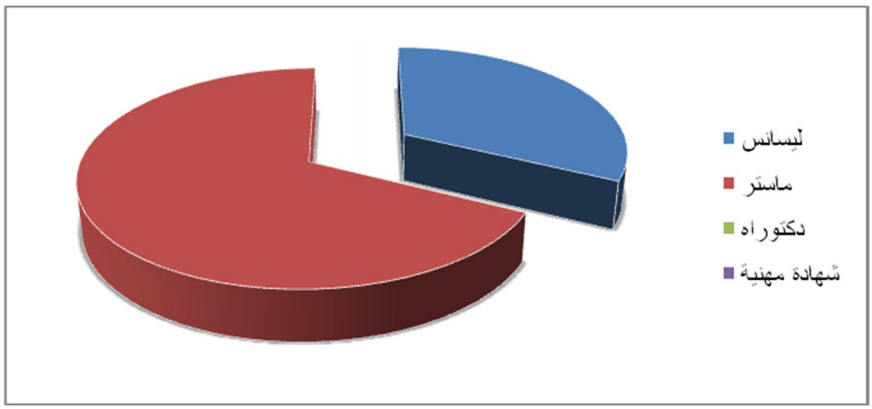
توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم(02-05): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	10	% 32.3
ماستر	21	% 67.7
دكتوراه	0	0
شهادة مهنية	0	0
المجموع	31	%100

المصدر :مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم(02-01): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر :من إعداد الطالبين بناءا على نتائج البرنامج (Excel 2007)

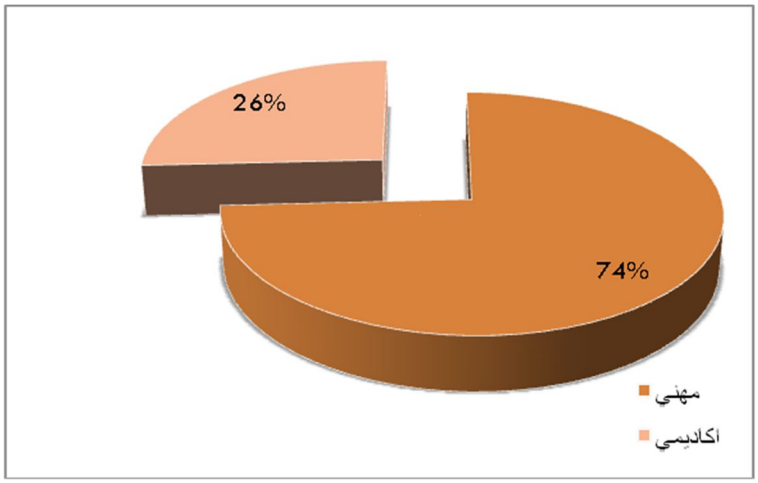
من خلال الجدول السابق الذي يوضح توزيع المستجوبين حسب متغير المؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الماستر حيث بلغت نسبتهم % 67.7 أي 21 مستجوب، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الليسانس 32.3% أي 10 مستجوبين، كما نلاحظ غياب الشهادة المهنية والدكتوراه لدى المستجوبين.

الجدول رقم(02-06) : **توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة**

المهنة	التكرار	النسبة المئوية
مهني	23	% 74.2
أكاديمي	08	% 25.8
المجموع	31	% 100

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

الشكل رقم(02-02) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر :من إعداد الطالبين بناءا على نتائج البرنامج (Excel 2007)

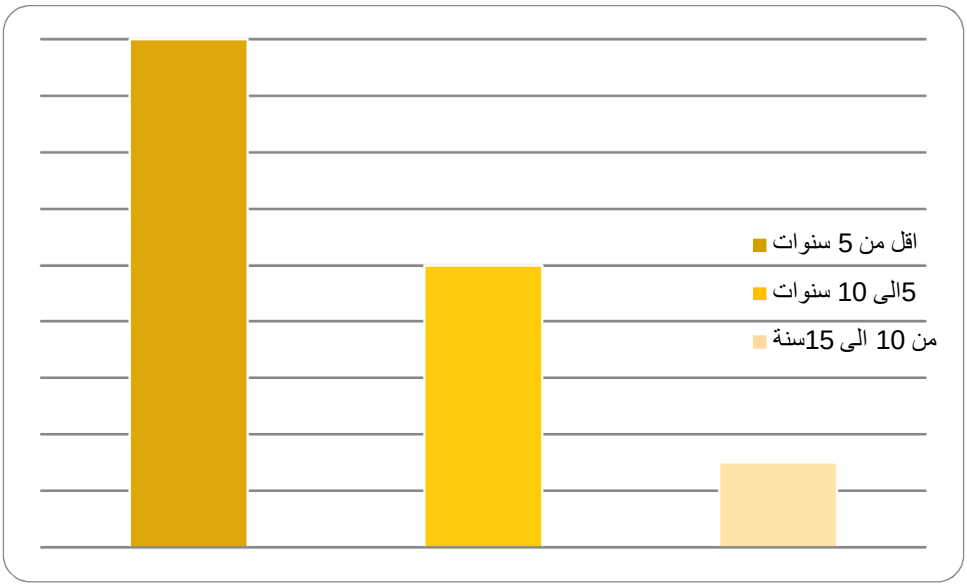
من خلال الجدول و الشكل السابق نلاحظ أن المستجوبين المهنيين بلغ عددهم 23 مستجوب بنسبة قدرها 74.2% أما عدد المستجوبين الأكاديميين فبلغ عددهم 8 مستجوبين بنسبة 25.8 % .

الجدول رقم(02-07): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	**18**	**% 58.1**
من 5 إلى 10 سنوات	**10**	**% 32.3**
من 10 إلى 15 سنة	**3**	**%9.7**
المجموع	**31**	**%100**

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

الشكل رقم(02-03) توزيع عينة الدراسة حول متغير الخبرة



المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على نتائج البرنامج (Excel 2007)

توزيع عينة الدراسة حول متغير الخبرة المهنية حيث نلاحظ أن عدد المستجوبين الذين لديهم خبرة اقل من 5 سنوات قد بلغ 18 مستجوب بمتوسط بنسبة 58.1%أما عدد المستجوبين الذين لديهم الخبرة تتراوح من 5 الى 10 سنوات قد بلغ 10 مستجوبين بنسبة 32.3% أما عدد المستجوبين الذين لديهم خبرة تتراوح بين 10و15 سنة قد بلغ 3 مستجوبين بنسبة 9.7%

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني

يبين الجدول رقم **(02-08)** وصف إجابات عينة لدراسة حول إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية حيث نلاحظ أن السؤال رقم 4 والمتعلق ب :يعتبر التشريع الجزائري كافي لتحقيق إجراءات التدقيق الخارجي قد حصل على أعلى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.45 وبانحراف 0.67 مما يدل على أن التشريعات الخاصة بمهنة التدقيق كافية لمزاولة المهنة بشكل مناسب أما السؤال رقم 6 المتعلق بتحقيق مقومات البيئة الجزائرية استقلالية التدقيق الخارجي فقد حصل على أدنى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 1.58 وانحراف معياري قدره 0.71.

جدول رقم (02-08) : **نتائج اجابات المحور الاول**

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف
04	يعتبر التشريع الجزائري كافي لتحقيق إجراءات التدقيق الخارجي	2.4516	**.675210**
05	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية كافية لضمان تطبيق محكم لإجراءات التدقيق الخارجي	1.6129	**.803220**
06	تضمن مقومات البيئة الجزائرية استقلالية التدقيق الخارجي	1.5806	**.719920**
07	تحدد أتعاب المدقق الخارجي وفق أسس تضمن استقلالية العمل الميداني	1.9032	**.870050**
08	تعتبر مسؤوليات المدقق الخارجي عن صحة وعدالة التقارير المالية	2.4194	**.922830**
09	يهتم تشريع مهنة التدقيق بالمحتوى المعلومات التقارير الخاصة لمدقق الحسابات	2.2258	**.883540**

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الثالث : وصف إجابات عينية الدراسة حول محور الثالث

من خلال جدول رقم (**(02-09)**) وصف إجابات عينية الدراسة حول إجراءات تحقيق موثوقية المعلومة المحاسبية حيث نلاحظ أن السؤال رقم 14 قد حصل على أعلى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.74 وانحراف معياري قدره0.44 أما السؤال رقم 15 قد حصل على أدنى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.32 وبانحراف قدره 0.90 أما إجمالي المحور فكان اتجاه إجابة العيينة موافق لمتوسط حسابي 2.55 وانحراف معياري 0.35.

جدول رقم (02-09) : **نتائج اجابات المحور الثاني**

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف
10	تتطلب موثوقية المعلومات المحاسبية وجود نظام معلومات محاسبي مستقل في المؤسسة	2.7097	**.461410**
11	اهتم النظام المحاسبي المالي بمتطلبات تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية	2.6129	**.803220**
12	تعتبر المعلومات ذات الأهمية النسبية من أهم محددات موثوقية المعلومات المحاسبية	2.4516	**.722900**
13	ابقاء النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية يعزز من موثوقية المعلومات المحاسبية	2.4839	**.508000**
14	ان وجود نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية	2.7419	**.444800**
15	يؤثر مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي على موثوقية المعلومات المحاسبية	2.3226	**.908740**

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

الفرع الرابع : وصف إجابات عينية الدراسة حول دور التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية

من خلال الجدول رقم **(02-10)**يتبين لنا أن السؤال رقم 20 المتعلق ب تدعم التقرير الخاصة بالمدقق الخارجي تحقيق موثوقية المعلومة المحاسبية كان الأعلى تأييد بمتوسط حسابي قدره 2.74 وانحراف معياري 0.44 ' في حين أن السؤال رقم 21 الخاص بالمدقق الخارجي يعمل على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات المحاسبية قد حصل على أدنى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.06 وانحراف معياري قدره 0.85 .

جدول رقم (02-10) : **نتائج اجابات المحور الثالث**

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف
16	يعتبر مسك محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات إجراء يدعم موثوقية المعلومات المحاسبية	2.4194	**.672020**
17	يضمن المدقق الخارجي شمولية المعلومات المالية لكافة الأحداث الاقتصادية في المؤسسة	2.2903	**.782880**
18	تمكن التقارير المالية لمدقق الحسابات مستخدمي المعلومات المحاسبية من إمكانية التحقق منها	2.5484	**.767620**
19	يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقارير المدقق الخارجي كافية لتعبير عن واقع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة	2.1613	**.898030**
20	تدعم التقارير الخاصة للمدقق الخارجي تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية	2.7419	**.444800**
21	يعمل المدقق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات المحاسبية	2.0645	**.853830**

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

سنحاول من خلال هذا المبحث اختيار فرضيات الدراسة ومناقشة أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية و ذلك فيما يلي :

مطلب الأول: اختبار الفرضيات الدراسة .

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

تتعلق الفرضية الأولى بتحقق إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية حيث يمكن صياغتها إحصائيا كالتالي:

H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين بخصوص كفاية إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.

H1توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين بخصوص كفاية إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.

الجدول رقم(02-11) : نتائج الفرضية الاولى

المتغير	المحسوبية	مستوى المعنوية	القرار
الخبرة	**0.310**	**0.582**	**H0 قبول**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول رقم **(02-11)** نتائج اختبار anova الفرضية الأولى تبعا لمستوى الخبرة لدى المستجوبين حيث نلاحظ أن قيمة F المحسوبة هي اكبر من قيمتها الجدولية كما نلاحظ أن مستوى المعنوية المحسوب قد بلغ(0.582) وهو اكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه تقبل الفرضية الصفرية H0( ) التي تنص على عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة بخصوص كفاية بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة بخصوص كفاية إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية.

الفرع الثاني: نتائج اختيار الفرضية الثانية

تخص الفرضية الثانية على تحقق إجراءات الموثوقية المعلومات الجزائرية في البيئة الجزائرية حيث يمكن صياغتها إحصائيا كالتالي :

H0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة بخصوص تحقق إجراءات موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين بخصوص تحقق إجراءات موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

جدول رقم : (02-12) : نتائج الفرضية الثانية

المتغير	المحسوبية F	مستوى المعنوية	القرار
الخبرة	**0.424**	**0.520**	**H0 قبول**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم **(02-12)**نلاحظ أن القيمة المحسوبة بلغت(0.424)وهي اكبر من قيمتها الجدولية كما نلاحظ ان مستوى المعنوية للفرضية الثانية قد بلغ(0.520) وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة بخصوص تحقق إجراءات موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

الفرع الثالث : نتائج اختيار الفرضية الثالثة

تتمثل الفرضية الثالثة في دور التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية حيث يمكن صياغتها كالأتي:

H0لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة تتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومة المحاسبية .

H1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تبعا لمستوى الخبرة تتعلق بمساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية .

جدول رقم : (02-13) : نتائج الفرضية الثالثة

المتغير	المحسوبة F	مستوى المعنوية	القرار
الخبرة	2.867	0.074	H0 قبول

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم **(02-13)** أن القيمة المحسوبة قد بلغت(2.867)وهي اكبر من قيمتها الجدولية كما نلاحظ ان مستوى المعنوية قد بلغ(0.074)وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية .

المطلب الثاني : مناقشة النتائج

الفرع الأول : مناقشة نتائج تدقيق الخارجي

من خلال الدراسة الميدانية والنتائج الإيجابية على المحور الثاني توصلنا إلى ما يلي :

- يعتبر التشريع الجزائري كافي لضمان تحقيق إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال سن مجموعة من القوانين والمراسيم التي تضم مهنة التدقيق الخارجي؛
- كما تعتبر معايير التدقيق الجزائرية المتبناة ذات إطار تصوري يساعد في ضبط آليات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛

- يضمن التشريع الجزائري في مهنة التدقيق تحقق استقلالية المدقق الخارجي من خلال وضع الإجراءات تحد من علاقات القرابة في مهنة التدقيق كما يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقرير العامة والخاصة لمدقق الحسابات الخارجي كافي الإفصاح للمعلومات الضرورية المقدمة من المراجع.

الفرع الثاني : مناقشة نتائج موثوقية المعلومات المحاسبية

من خلال الإجابات عينة الدراسة من خلال محور الثاني يمكن استنتاج نتائج التالية :

- يعتبر وجود نظام معلومات المحاسبي مستقل في المؤسسة من أهم متطلبات تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية بهدف ضمان سير مختلف الإجراءات المحققة لها؛
- جاء نظام المحاسبي المالي بالعديد من الإجراءات التي تعمل على تحقيق موثوقية المعلومات الحاسبية من خلال العمل على تحقيق الحيادية والتعبير عن الواقع بصدق؛
- يعتبر وجود نظام رقابة الرقابة فعال داخل المؤسسة من بين أهم العوامل المساعدة على تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية؛
- إن السماح للمؤسسة بمسك محاسبتها المالية بواسطة أنظمة الأعلام الآلي يساهم في تعزيز موثوقية المعلومة المحاسبية في ظل شرط الواجب توفرها في أنظمة الأعلام الآلي حسب المرسوم 09/110.

الفرع الثالث : مناقشة نتائج مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية .

من خلال الإجابات عينة الدراسة من خلال محور الثاني يمكن استنتاج نتائج التالية :

- يعتبر مسك مدقق الخارجي لدفتر المحاسبة للمؤسسة لمدة 10 سنوات من بين أهم الإجراءات المحققة لخاصية إمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية؛
- يهتم المدقق الخارجي بمراجعة كافة الأحداث الاقتصادية في المؤسسة مما يعزز من خاصية الشمولية (الكمالية)؛
- يعمل المدقق الخارجي على تقليص فجودة التوقعات على مستخدمي معلومات المحاسبية من خلال بذل العناية المعنية في تقديم الحكم على مدى صحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هدا الفصل دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والاكاديمين في مجال التدقيق في البيئة الجزائرية، من خلال استمارة استبيان حيث توصلنا إلى توفر البيئة الجزائرية على إجراءات التدقيق الخارجي وموثوقية المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية لصالح مستخدميها.

الخاتمة

الخاتمة :

تناولنا من خلال هده المذكرة إشكالية مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية لقد تمت معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين باستخدام منهجية إيمراد ولقد أدركنا من خلال الدراسة أهمية التدقيق الخارجي في تحقيق إجراءات المعلومات المحاسبية .

نتائج اختبار الفرضيات: من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى نتائج الاختبارات التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى : المتعلقة بتوفر البيئة الجزائرية على الإجراءات التدقيق الخارجي فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط الإجابة على أسئلة هذه الفرضية الذي كان موافق ومن خلال اختبار ANOVA حيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وبالتالي وجود اتفاق بين المستجوبين حول توفر إجراءات تدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وعليه تم قبول الفرضية الأولى التي تنص على توفر البيئة الجزائرية على إجراءات التدقيق الخارجي؛

- بالنسبة للفرضية الثانية: و المتعلقة بتحقق الإجراءات الموثوقية للمعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط الإجابة على أسئلة هذه الفرضية الذي كان موافق ومن خلال اختبار ANOVA حيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وبالتالي وجود اتفاق بين المستجوبين حول توفر إجراءات تدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وعليه تم قبول الفرضية الثانية التي تنص على تحقق إجراءات موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية؛

- بالنسبة للفرضية الثالثة: و المتعلقة بمساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط الإجابة على أسئلة هذه الفرضية الذي كان موافق ومن خلال اختبار ANOVAحيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وبالتالي وجود اتفاق بين المستجوبين حول توفر إجراءات تدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وعليه تم قبول الفرضية الثانية التي تنص على مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

نتائج الدراسة: من خلال الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر التشريع الجزائري ملم بكافة القوانين لتحقيق إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال سن مجموعة من القوانين والمراسيم التي تضم مهنة التدقيق الخارجي؛
- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية المتبناة ذات إطار تصوري يساعد في ضبط مفاهيم وآليات مهنة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية؛
- تتوفر إجراءات استقلالية المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية من خلال وضع الإجراءات تحد من علاقات القرابة في مهنة التدقيق الخارجي؛
- يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقارير العامة والخاصة لمدقق الحسابات الخارجي كافي الإفصاح للمعلومات الضرورية المقدمة من طرف المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية لصالح لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

أفاق الدراسة:

- دراسة الموضوع بأخذ عينة أكبر من المهنيين والأكاديميين؛
- إضافة متغير مستخدمي المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية؛
- دراسة فجوة التوقعات بين المدقق الخارجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

قائمة المصادر و المراجع

1. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر2003 .
2. وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 2009 .
3. يوسف جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، دار الصفاء ، عمان الاردن 2007 .
4. .مسعود صديقي و محمد براق ، مداخلة بعنوان * انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الاداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات و الحكومات ،كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية – جامعة ورقلة – الجزائر مارس 2005 .
5. بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي و تاثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية – تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 2009 .
6. محمد سفير و اسماعيل ارزقي ، مداخلة بعنوان * مسؤولية و دور المراجع الخارجي فيي سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي * ملتقى وطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – جامعة الوادي ماي 2013 .
7. احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر – عمان /الاردن 2000 .
8. قانون 08/91 الجريدة الرسمية – عدد 20 الجزائر مؤرخة في 1 ماي 1991 .
9. قانون 01/10 الجريدة الرسمية – عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010.
10. حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية** ، الجزء الاول ، الطبعة الاولى – دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الاردن 2009 .

11. كتاب * **النظرية المحاسبية** * د/ عباس مهدي الشيرازي .

12. ناصر محمد علي المجاهلي ، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتحاذ القرارات** (دراسة حالة في المؤسسات الاقتصادية) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009/2008 .

13. نعيم حسين دهمش ، **القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما** ، دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب الوطنية ، عمان – الاردن سنة 1995

14. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد :**مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر** * المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة ورقلة – الجزائر سنة 2011.

15. محمد سمير صبان و اسماعيل جمعة ، **تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الاسكندرية ط1 ،مصر 1999 .

16. رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي مدخل لنظرية المحاسبة** ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع ط1 ، عمان الاردن 2003.

17. مصطفى عقاري ، **مساهمة عملية تحسين المخطط الوطني** ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس / سطيف * الجزائر .

18. د.عطاالله السيد ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى 2009 .

19. فرنون كام ، ترجمة رياض العبد الله ، **نظرية محاسبية** ، جامعة المستنصرية ، العراق 2000

20. حازم الخطيب و ظاهر القشي ، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد** ، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، جامعة الزيتونة الاردنية 2004

21. براشد و لعمري ، **دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية، دراسة حالة في مكتب حسابات بولاية سعيدة**، مذكرة ماستر جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 2019/2018

22. عبدون زهيرة ، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة –بجاية SARL K.TERM -، مذكرة ماستر جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة، 2017-2018

23. سردوك فاتح، دور **المرجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية "**، وهي مذكرة ماجستير في تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، جامعة المسيلة، سنة2004

24. حمود م ,الكرعاوي. **أهمية التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية دراسة حالة في مصرف الرافدين المركزي/ بغداد**، مجلة الكوت للاقتصاد والإدارة، المجلد 11 العدد 34، 2019 ، متوفرة على الرابط:

https://kjeas.uowasit.edu.iq/index.php/kjeas/article/view/214

25. Bernard Germond ; Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises ; dunod paris 1991 .

26. Lionnel . C et Gerard:Audit et contrôle interne, aspects Financiers opérations et stratégiques, 4eme édition, Dalloze, paris ,1992

قائمة الملاحق

الملحق 01 : استمارة الاستبيان

المحور الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

1-المستوى الد ☐ شهادة ☐ ☐ سانس ☐ ماستر ☐
دكتوراه

2-الوظيفة: م ☐ ☐ اديمي

3-الخبرة أقل من 5 سنوات ☐ من 5 ا ☐ م ☐ ى 15 ☐
أكثر من 15

المحور الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
04	يعتبر التشريع الجزائري كافي لتحقيق إجراءات التدقيق الخارجي			
05	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية كافية لضمان تطبيق محكم لإجراءات التدقيق الخارجي			
06	تضمن مقومات البيئة الجزائرية استقلالية التدقيق الخارجي			
07	تحدد أتعاب المدقق الخارجي وفق أسس تضمن استقلالية العمل الميداني			
08	تعتبر مسؤوليات المدقق الخارجي عن صحة وعدالة التقارير المالية			
09	يهتم تشريع مهنة التدقيق بالمحتوى المعلومات التقارير الخاصة لمدقق الحسابات			

المحور الثالث:إجراءات تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
10	تتطلب موثوقية المعلومات المحاسبية وجود نظام معلومات			

	محاسبي مستقل في المؤسسة			
11	اهتم النظام المحاسبي المالي بمتطلبات تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية			
12	تعتبر المعلومات ذات الأهمية النسبية من أهم محددات موثوقية المعلومات المحاسبية			
13	ابقاء النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية يعزز من موثوقية المعلومات المحاسبية			
14	ان وجود نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية			
15	يؤثر مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي على موثوقية المعلومات المحاسبية			

المحور الرابع: دور التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
16	يعتبر مسك محافظ الحسابات للدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات إجراء يدعم موثوقية المعلومات المحاسبية			
17	يضمن المدقق الخارجي شمولية المعلومات المالية لكافة الأحداث الاقتصادية في المؤسسة			
18	تمكن التقارير المالية لمدقق الحسابات مستخدمي المعلومات المحاسبية من إمكانية التحقق منها			
19	يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقارير المدقق الخارجي كافية لتعبير عن واقع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة			
20	تدعم التقارير الخاصة للمدقق الخارجي تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية			
21	يعمل المدقق الخارجي على تقليص فجوة التوقعات مع مستخدمي المعلومات			

	المحاسبية			

المؤهل العلمي

x1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	10	32.3	32.3	32.3
	3.00	21	67.7	67.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

الوظيفة

x2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	23	74.2	74.2	74.2
	2.00	8	25.8	25.8	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

الخبرة

x3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	18	58.1	58.1	58.1
	2.00	10	32.3	32.3	90.3

	3.00	3	9.7	9.7	100.0
	Total	31	100.0	100.0	

المحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x4	31	1.00	3.00	2.4516	.67521
x5	31	1.00	3.00	1.6129	.80322
x6	31	1.00	3.00	1.5806	.71992
x7	31	1.00	3.00	1.9032	.87005
x8	31	1.00	3.00	2.4194	.92283
x9	31	1.00	3.00	2.2258	.88354
a	31	1.50	2.67	2.0323	.43123
N valide (listwise)	31				

المحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x10	31	2.00	3.00	2.7097	.46141
x11	31	1.00	3.00	2.6129	.80322
x12	31	1.00	3.00	2.4516	.72290
x13	31	2.00	3.00	2.4839	.50800
x14	31	2.00	3.00	2.7419	.44480
x15	31	1.00	3.00	2.3226	.90874
b	31	1.83	3.00	2.5538	.35587
N valide (listwise)	31				

DESCRIPTIVES VARIABLES=x16 x17 x18 x19 x20 x21 c

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

المحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x16	31	1.00	3.00	2.4194	.67202
x17	31	1.00	3.00	2.2903	.78288
x18	31	1.00	3.00	2.5484	.76762
x19	31	1.00	3.00	2.1613	.89803
x20	31	2.00	3.00	2.7419	.44480
x21	31	1.00	3.00	2.0645	.85383
c	31	2.00	3.00	2.3710	.34078
N valide (listwise)	31				

الفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.760	18

ANOVA

a

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.059	1	.059	.310	.582
Intra-groupes	5.520	29	.190		
Total	5.579	30			

```
ONEWAY a BY x3
/MISSING ANALYSIS.
ANALYSIS.
```

ANOVA

b

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.055	1	.055	.424	.520
Intra-groupes	3.745	29	.129		
Total	3.799	30			

```
ONEWAY b BY x3
/MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

c

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.592	2	.296	2.867	.074
Intra-groupes	2.892	28	.103		
Total	3.484	30			

الفهرس

Sommaire

الإهــداء I
شكر و عرفان II
الملخص VII
قائمة المحتويات..... IV
قائمة الجدول IV
قائمة الاشكال..... V
مقدمة..... أ
الفصل الاول..... 1
الادبيات النظرية والتطبيقية للدراسة..... 1
مقدمة الفصل : 2
المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي و الموثوقية 3
المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي 3
الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي 3
الفرع الثاني : أنواع التدقيق الخارجي 5
الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي :..... 6
الفرع الرابع : أهمية التدقيق الخارجي 8
الفرع الخامس: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها..... 9
المطلب الثاني : موثوقية المعلومات المحاسبية 16
الفرع الأول :ماهية الموثوقية..... 16
الفرع الثاني: العلاقة بين خاصيتي الملائمة و الموثوقية :..... 19
الفرع الثالث: إجراءات تحقيق الموثوقية 20

المبحث الثاني: الدراسات السابقة 23
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت موثوقية المعلومات المحاسبية 23
المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت دور المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية 23
خلاصة الفصل الأول 26
الفصل الثاني 26
الدراسة الميدانية 27
تمهيد 28
المبحث الأول:طريقة وأدوات الدراسة 29
المطلب الأول:مجتمع الدراسة وعينة الدراسة 29
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة و برامج الدراسة 30
المطلب الثاني : الإحصاءات الوصفية 32
الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة 32
الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني 35
الفرع الثالث : وصف إجابات عينية الدراسة حول محور الثالث 35
الفرع الرابع : وصف إجابات عينية الدراسة حول دور التدقيق الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية 36
المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها 37
مطلب الأول: اختبار الفرضيات الدراسة 37
الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى 37
الفرع الثاني: نتائج اختيار الفرضية الثانية 38
الفرع الثالث : نتائج اختيار الفرضية الثالثة 39
المطلب الثاني : مناقشة النتائج 39

الفرع الأول : مناقشة نتائج تدقيق الخارجي 39
الفرع الثاني : مناقشة نتائج موثوقية المعلومات المحاسبية 40
الفرع الثالث : مناقشة نتائج مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية 40
خلاصة الفصل الثاني 41
الخاتمة 43
قائمة المصادر و المراجع 44
قائمة الملاحق 49