جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

"التدقيق المحاسبي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية"

– دراسة ميدانية لممارسي مهنة المراجعة في الجنوب الشرقي الجزائري– (خلال سنة 2022)

من إعداد الطالبين: شريف محمد سليم
بوعطيط سيد علي

نوقشت وأوجزت يوم: 13 جوان 2022

تحت إشراف:
أ.د/ محمد زرقون ... مشرفا
د/ كسكس مسعود ...مشرفا مساعدا

بمناقشة اللجنة :
د/بعيليش نور الدين ...مناقشا
د/بوختالة سمير .....مساعد مناقش

السنة الجامعية: 2022/2021

جامعة قاصدي مرباح – ورقلـــــة
كلية العلوم الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

"التدقيق المحاسبي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية"

– دراسة ميدانية لممارسي مهنة المراجعة في الجنوب الشرقي الجزائري– (خلال سنة 2022)

من إعداد الطالبين: شريف محمد سليم
بوعطيط سيد علي

نوقشت وأوجزت يوم: 13 جوان 2022

تحت إشراف:
أ.د/ محمد زرقون ... مشرفا
د/ كسكس مسعود ...مشرفا مساعدا

بمناقشة اللجنة :
د/بعيليش نور الدين ...مناقشا
د/بوختالة سمير .....مساعد مناقش

السنة الجامعية: 2022/2021

الإهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى؛

اللهم صلي وسلم على سيدي ونور قلبي نور الإيمان وعاقبة الأبدان وشفائها وجلاء القلوب؛

ونقائها وعلى صحبه وسلم تسليما كثيرا؛

إلى حبيبي المصطفى صلى الله عليه وسلم.

إلى من قال الله سبحانه وتعالى في حقهما " ووصينا الإنسان بوالديه حسنا"

إلى أمي التي كانت دوما كالشمس لا يضاهي نورها أحد كانت تمدني بالدعاء وتدفعني قدما بوصاياها، كانت ولازالت بجنبي حتى صفحات مذكرتي لم تستطع أن تكتب كل شيء عنها، وأدعو لها الليل والصباح أن يطيل الله في عمرها ويجعلني دائما مطيعا لها.

إلى النور الذي أسير به في متاهات الدنيا إلى من عانى وقاسي لإسعادي؛ إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان درع أمان، أحتمي به من نائبات الزمان، وتحمل أعباء الحياة حتى لا أحس بالحرمان، إلى أبي الغالي. أطال الله في عمرهما وحفظهما لي من كل مكروه وفقني الله لرد ذرة من إحسانهما لي.

الى كل الأهل والأحبة والى الأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمده الصحة والعافية

الدكتور "عوينات مسعود" والى زميلي في هذا العمل "بوعطيط سيد علي"

والى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة

وكل الأساتذة الذين رافقوني من الطور الابتدائي الى هذا اليوم والى كل طلبة التدقيق ومراقبة التسيير ماستر دفعة2022

شريف محمد سليم

الإهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى؛

اللهم صلي وسلم على سيدي ونور قلبي نور الإيمان وعاقبة الأبدان وشفائها وجلاء القلوب؛

ونقائها وعلى صحبه وسلم تسليما كثيرا؛

إلى حبيبي المصطفى صلى الله عليه وسلم.

إلى من قال الله سبحانه وتعالى في حقهما " ووصينا الإنسان بوالديه حسنا"

إلى "أمي" التي كانت دوما كالشمس لا يضاهي نورها أحد كانت تمدني بالدعاء وتدفعني قدما بوصاياها، كانت ولازالت بجنبي حتى صفحات مذكرتي لم تستطع أن تكتب كل شيء عنها، وأدعو لها الليل والصباح أن يطيل الله في عمرها ويجعلني دائما مطيعا لها.

إلى النور الذي أسير به في متاهات الدنيا إلى من عانى وقاسي لإسعادي؛ إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان درع أمان، أحتمي به من نائبات الزمان، وتحمل أعباء الحياة حتى لا أحس بالحرمان، إلى "أبي الغالي". أطال الله في عمرهما وحفظهما لي من كل مكروه وفقني الله لرد ذرة من إحسانهما لي.

الى كل الأهل والأحبة والى الأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمده الصحة والعافية الدكتور "عوينات مسعود" والى زميلي في هذا العمل "شريف محمد سليم"

والى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة

وكل الأساتذة الذين رافقوني من الطور الابتدائي الى هذا اليوم والى كل طلبة التدقيق ومراقبة التسيير ماستر دفعة2022

بوعطيط سيد علي

شكر و تقدير

(رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين)

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات، وأشكره و أثني عليه الثناء كله سبحانه وتعالى على ما أعطاه لي من قدرة وصحة لإتمام هذا العمل، والذي من خلاله أترجم معاني الاحترام والتقدير لكل من ساهم ولو بكلمة في إنجازه، وأسأله عزوجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم.

وفي هذا المقام أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان بالجميل للأستاذ المشرف" زرقون محمد" وكذا الأستاذ "كسكس مسعود"الذين كان مشرفا مساعدا ،واللذان لم يبخلا علينا بنصائحهما وتوجهاتهما القيمة التي كانت خير معين في البحث، كما أشكره على جديته في العمل ونتمنى له التوفيق. ونتقدم بالشكر للجنة المناقشة التي سيكون لها دورا كبيرا في تقويم وتثمين هذا البحث إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة على كل المعلومات التي قدموها لنا طيلة المشوار الجامعي

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في تعزيز هذه الاخيرة من خلال إعطائها رأي محايدة، وهذا ما تم طرحه من خلال إستقصاء مجموعة من المهنين والاكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري.

وقد خلصت الدراسة إلى أن للتدقيق المحاسبي دور هام في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية من خلال التقارير التي تقدمها وأهم التحاليل التي تعكس الصورة المحاسبية و المالية للمؤسسة، والثقة التي يضعها فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من سلامة هذه الأخيرة، وذلك من خلال إبداء رأي محايد وموضوعي.

الكلمات الدالة: تدقيق خارجي، جودة قوائم مالية، محافظ حسابات.

***Abstract*:**

This study aims to show the role of accounting audit in improving the quality of financial statements in the Algerian accounting environment, through the role played by the auditor in strengthening the latter by giving them an impartial opinion, and this is what was suggested through a survey of a group of professionals and academics in the southeast The Algerian.

The study concluded that the accounting audit plays an important role in improving the quality of the financial statements in the accounting environment through the reports they provide and the most important analyzes that reflect the accounting and financial image of the institution, and the confidence placed in it by the owners of entities in order to ensure the safety of the latter, by showing Impartial and objective opinion.

***Keywords:** External audit, Quality of financial statements, accounts portfolios, information system*

قائمة المحتويات

إهداء	IV,V
شكر وتقدير	VI
الملخص	VII
قائمة المحتويات	VIII
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال	X
قائمة الملاحق	XI
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة	
تمهيد	6
المبحث الأول: الإطار النظري التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية	7
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع	31
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	41
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	42
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها	46
خلاصة الفصل	54
خاتمة	56
المراجع	58
الملاحق	64
الفهرس	75

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01-01	التكور التاريخي لاهداف للتدقيق	11
01-02	يوضح الاستمارات القابلة للتحليل	42
02-02	مقياس ليكرت الثلاثي	44
03-02	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	44
04-02	معامل ألفا كرونباخ	45
05-02	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي"	46
06-02	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة"	47
07-02	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الأقدمية"	47
08-02	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الأول"	48
09-02	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني"	49
10-02	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث"	50
11-02	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	51

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
01-02	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي"	46
02-02	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة"	47
03-02	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الأقدمية"	48

قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	الصفحة
الملحق 01	الاستبيان	64
الملحق 02	آلفا كرونباخ	66
الملحق 03	مقاييس الإحصاء الوصفي	66
الملحق 04	اختبار T-test	73

مقـدمة

توطئة:

عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعية صعبة في ظل التحولات الاقتصادية، ومجمل التحولات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على الاقتصاد الوطني، ولقد تعددت الآراء والتحاليل حول الأسباب المؤدية لهذه الوضعية، حيث يرجع بعض الخبراء والمحللين هذه الوضعية الى المنهج الاقتصادي المتبع بعد الاستقلال، ومنهم من يرجعها إلى إشكالية عدم تجاوب المؤسسات من الناحية التنظيمية والقانونية لمختلف متغيرات البيئة الاقتصادية، وفي ظل هذه التحاليل فان أغلب المحللين يرجعون هذه الوضعية إلى إشكالية التسيير، وتحول الهدف من مجمل الإصلاحات التي تستفيد منها هذه المؤسسات الى محاولة لتسيير الأزمة وليس حلها.

يوفر التدقيق المحاسب إضافة إلى كونه وسيلة رقابية، وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفه، وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة من خلال اعتماد التغذية العكسية (Feed back)، وتصحيح الأخطاء وعناصر الخلل دوريا، وهذا ما تتطلبه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها للتجاوب مع مختلف المتغيرات التي تميز البيئة الحالية.

وبالتالي فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام التدقيق المحاسبي، ومدى التزام مدققي الحسابات بالأسس النظرية لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت مراجعة الحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدا مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق المعايير هذا العلم ومختلف المبادئ والأسس التي تحكمه، وهذا ما تبرزه الجهود المتعددة على مستوى المنظمات العالمية للمراجعة من أجل التحديد الدقيق لكل ما يتعلق بالمراجعة كعلم ومهنة، وكذلك السعي وراء توحيد مختلف آليات التدقيق.

إشكالية الدراسة:

ومن مجمل ما سبق فان السؤال الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي للحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود إلى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ماهي العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في الجزائر؟
- إلى أي مدى يساهم التدقيق المحاسبي في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية؟
- ما ضرورة التدقيق المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية؟

الفرضيات:

وللإجابة على مجمل هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

1. هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في الجزائر؛
2. يساهم التدقيق المحاسبي في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية؛
3. التدقيق المحاسبي ضرورية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع من أجل دراسته لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة اعتبارات وأسباب موضوعية، والتي تتمحور أساسا حول المستجدات الحديثة في مجال التسيير، إضافة إلى متطلبات البحث العلمي في هذا المجال، ويمكن اختصار أهم هذه المبررات فيما يلي:

- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق ولو إلى أحد مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال المحاسبي، حيث أن المراجعة على الخصوص تعتبر من أهم آلياته.
- إن المساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، أصبحت مطلبا إجباريا في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمراجعة الحسابات كعلم وكمهنة على المستوى الوطني وهذا على غرار ما تشهده باقي الدول المجاورة والتي كانت السباقة لذلك كالمغرب وتونس.
- إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفعالة، تكرس الحاجة إلى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة تسيير وكشاهد على مصداقية هذه المعلومات.
- إن مجال إدارة الأعمال كميدان دراسة بمختلف أبعاده، يفتح مجالا واسعا للدراسة حول المعلومات بمختلف أبعادها، وتعتبر مراجعة الحسابات ميدانا خصبا للدراسة لما يربطها بالمعلومات كالمادة الأولية للعمل، حيث يفتح مجالا غير محدودا ومتجددا للبحث في ظل التغيرات والمرونة التي تتمتع بها آليات مراجعة الحسابات كمهنة.

أهداف البحث:

- ويهدف هذا البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول إلى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات وبين ما تنتظره مختلف الأطراف منها، وهذا ما يطلق عليه بمحاولة التقليص من الفجوة التوقعية، وهو ما يعتبر ميدان دراسة مستقل بذاته.

- كما يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، وفي ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة.
- ونظرا لمشاكل التسيير والتي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها، والاعتماد المنخفض للمراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم وسائل دعم المراجعة الخارجة، فإن الأمر يتطلب تحديدا دقيقا وشاملا لمختلف جوانب هذه المهنة كأهم المهن التي اكتسحت جميع المجالات كمراجعة المحيط، مراجعة الأمن ومراجعة المعلوماتية.

أهمية البحث:

- تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية مصداقية القوائم المالية في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.
- نظرا للمستجدات والتطورات التي تشهدها مهنة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر البحث في ميدان مراجعة الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، ويبعث على محاولة البحث في مختلف جوانبه النظرية كدعم للممارسة العملية لمراجعة الحسابات.
- كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على "المنهج الوصفي" وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع، واستخلاص أهم ما جاءت به الدراسات السابقة، أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على الاستبيان للحصول على المعلومات والموجه لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي للجزائر.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على آراء محافظي الحسابات والمحاسبين في الجنوب الشرقي للجزائر.

- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهرين مارس وأفريل 2022 حتى نهاية شهر افريل من نفس السنة، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذه الدراسة ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- تزامن توزيع الاستبيانات على محافظي الحسابات مع فترة إعداد الميزانيات.

هيكل الدراسة:

ولقد خططت هذه الدراسة بحيث تقع في فصلين على النحو التالي:

- **الفصل الأول** :تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية، الذي بدوره قسم إلى مبحثين، ففي المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية علاقة التدقيق المحاسبي و جودة القوائم المالية، أما في المبحث الثاني فتناولنا فيه عرض بشكل عام للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وإجراء المقارنات بينها وبين الدراسة الحالية.
- **الفصل الثاني** :نتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية والذي انقسم بدوره إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الاستبيانية، كما تم فيه إعداد استبانه تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي قمنا بتحليلها بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل اختبار الفرضيات، أما في المبحث الثاني سنقوم بتفسير النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

تمهيد:

أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري من أهم مؤشرات جودة القوائم المالية، تعتمد على مدى تبني هذا النظام تدقيق الحسابات المستقلة، ومدى التزام مدققي الحسابات بالأسس النظرية لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت تدقيق الحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدا مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، لذلك من خلال هذا الفصل سوف نعالج في المبحثين التالين ما يلي:

- **المبحث الأول**: نتطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية وأهم الخصائص الأساسية والثانوية لجودة هذه الأخيرة والعلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.
- **المبحث الثاني**: نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، كما نتطرق إلى مقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية

المطلب الأول: التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهن التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى تحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات و التأكد من مطابقتها للواقع، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.[1]

وكان المدقق وقتها يستمتع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة تدقيقAudit ، مشتقة من كلمة لاتينيةAudire ومعناها يستمع. [2]

وإذا كان تدخل المدقق الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن عدم شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية لأن المجالات عديدة ومتشعبة، الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من و الرقابة وتنوع أهدافها لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة)من أصول وخصوم تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخططها لتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية. [3]

ومع هذه التطور الذي شهده النشاط التجاري و الاقتصادي اتسع نطاق التدقيق المحاسبي خاصة بعد التطور الذي جدث في علم المحاسبة بإتباع " مبدأ القيد المزدوج "، كما ورد في موسوعة " لوكا باشيليو"، تحت عنوان

" Summa de Arithemtica Geomtria Proprtioni et Proportionalita " سنة 1494 م [4]

حيث أدت سهولة التعامل مبدأ القيد المزدوج إلى انتشاره و هذا ما ساعد على تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق، كما أن اتساع حجم المؤسسات و ما صاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة الإعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في " فينيسيا"، بإيطاليا سنة 1581م، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة و كان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم المهني إذ أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما تم إنشاء " جمعية المحاسبين القانونيين"، عام 1854م، ومع صدور قانون الشركات عام 1962م الذي بنص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم، حيث خطت مهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام، حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق و انتشارها في العديد من الدول كالتالي: فرنسا 1881م، الولايات المتحدة الأمريكية 1882م، و التي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1912، ألمانيا 1902م، كندا 1902م، استراليا 1904م، وفنلندا .1911[5].

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 07 -08.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، ط01 دار وائل للنشر، عمان الأردن 1998، ص 03

[3] نفس المرجع السابق ص 17-18.

[4]Howard-F Stettler, Audit : **Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union Paris, 1976, P 55.

[5] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 04

أما على الصعيد العربي فكانت مصر السباقة كأول دولة منظمة لمهنة التدقيق بصدور القانون 01 عام 1909م، المنظم لمهنة تدقيق الحسابات و الذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946 م، أنشئت "جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية "، والتي تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم 394 سنة 1955، حيث أصدرت هذه النقابة سنة 1957 دستورا لمهنة التدقيق ينظم الأعمال و آداب سلوك مهنة التدقيق وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها،.

أما على الصعيد المحلي في الجزائر فقد من بين الدول المتأخرة في مجال مهنة التدقيق المحاسبي و المحاسبة، إذا ما قارنها بالدول السالفة الذكر، حيث كانت المهنة غير منظمة إلى غاية صدور قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، و الذي يتضمن تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة و مزاولته.ا [1]

كما تلتها تطورات عديدة خصوصا بعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م وصدور مقرر المجلس الوطني للمحاسبة في يخص إصدار معايير التدقيق المحاسبي في نهاية سنة 2016م.

حيث يمكن تقسيم فترات تطور تاريخ مهنة التدقيق المحاسبي إلى ثلاث فترات :

- **الفترة من العصور القديمة إلى غاية 1500 م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، وكان الهدف منها الوصول الى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعبات أو أي غش في الدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، حيث كان يقف على مدى صحة هذه المعلومات من خلالا تجربته. [2]

- **الفترة من 1500 م إلى 1850 :**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة السابقة، إذ يقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسات التدقيق بصفة تفصيلية. [3]

- **الفترة من 1850 إلى 1905 م**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك والإداريين، ما زاد من إلحاح المساهمين في طلب المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدققين مستقلين، حيث كانت أهداف التدقيق خلال هذه الفترة :[4]

---

[1] حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و الفرنسية** " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012.ص 04.

[2] إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 ص 14.

[3] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011 ص 03.

[4] إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 16.

- ✓ اكتشاف الغش و الخطأ؛
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- **الفترة من 1905 إلى غاية يومنا هذا**

ما مميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد يقتصر على اكتشاف الغش و الأخطاء، فمثل اكتشاف مثل هذه الحالات أصبح من مسؤوليات الإدارة، بل أصبح الغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[1]

الفرع الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي

تنوعت ترجمة ما جاءت به جاءت تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting**حول مفهوم التدقيق المحاسبي من الجانب الشكلي لكنها نفس المضمون و نذكر منها:

التعريف الأول: التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[2].

التعريف الثاني: عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق" [3]

التعريف الثالث:هي عملية إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية و الأحداث و تقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين "[4]

التعريف الرابع:كما تقدم محمد لطفي على أن عملية التدقيق هي " عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء ومستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة"[5]

---

[1] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة**، دار وائل للنشر، الأردن ، سنة 2006، ص 19.

[2] وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

[3] محمد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص 108.

[4] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، سنة 2006، ص20.

[5] أمين أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 103.

التعريف الخامس: تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما بقصد 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 وخسارة عن تلك الفترة.[1]

التعريف السادس: كما عرف كل Bonnault et Germond على أن عملية التدقيق هي " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية القوائم المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و الوضعية المالية ونتائج المؤسسة" [2]

من خلال ما تقدم من أهم التعاريف السابقة لعملية التدقيق المحاسبي نجد أن :

- ✓ أن التدقيق المحاسبي هو عملية منهجية منظمة محكمة تتطلب عدة مراحل و خطوات متكاملة؛
- ✓ أن عملية التدقيق تتطلب أدلة الإثبات و القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية حيث تتطلب عملية التدقيق جمع أدلة وبراهين من أجل التأكد من أن العمليات المحاسبية ومقارنتها مع المعايير الموضوعية؛
- ✓ أن لعملية التدقيق المحاسبي مجال ونطاق محدد تتمثل في القوائم المالية و إجراءات التدقيق؛
- ✓ أن عملية التدقيق المحاسبي تتمثل في الفحص و التحقق و التقرير؛
- ✓ تتمثل مهمة التدقيق في إيصال نتائج التدقيق من خلال إثبات رأي فني محايد من شخص مؤهل وكفء إلى الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة .

كذلك نلاحظ أن جل التعارف السابقة قد ركزت على ثلاث نقاط مهمة في تعرفيها لعملية التدقيق المحاسبي و التي ذكرنها بشكل مختصر في النقطة الرابعة وهي الفحص و التحقق و التقرير و المراد منها :

- **الفحص:** هو التأكد من مدى صحة قياس و سلامة العليمات التي تم تسجيلها و تبوبها و تحليلها في القوائم المالية للمؤسسة.
- **التحقيق:** المقصود منه هو إمكانية الحكم على صلاحية وصدق القوائم المالية الختامية من أجل التعبير عن سلامتها خلال فترة زمنية معينة محددة من أجل التعبير عن الوضع المالي في نهاية الفترة، من أجل إبداء رأي فني محايد.
- **التقرير:** انطلاقا من أن الفحص و التحقيق هما وظيفتان مترابطتان فإن التقرير يقصد به هو جمع علمتني الفحص و التحقيق و تقديمهما في شكل تقرير للإطراف المعنية ذات المصلحة بتقرير المدقق سواء كانت مستخدمين داخليين أو خارجيين.

---

[1] سعيد مخلد النعيمات، **تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي**، دراسة إختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، سنة 2013 مصر ص 29.

[2] LIONNEL.C et GERARD .V. **Audit et control intern-aspect financiers. opérationnels** et stratégiques, Dalloz Paris, 1992 P 21

الفرع الثالث: أهـــداف التدقيق المحاسبي

مثلما ما تقدمنا به سابقا، و المتتبع للتطورات التدقيق المحاسبي عبر مراحل التاريخ يلاحظ أن أهداف عملية التدقيق المحاسبي كانت مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و التزوير الموجودة في الدفاتر و السجلات، و الملاحظ أن الفترة التي شهدت تطورات هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، و التي كانت نقطة تحول مع ظهور الشركات الكبرى، حيث تنوعت نشاطاتها و منها انفصلت الملكية عن الإدارة، قبل أن تتغير هذه النظرة عندما تقرر من مجلس القضاء الانجليزي عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء ليس من الهدف الأساسي للتدقيق المحاسبي، وأن عملية التدقيق لا تبدأ من الشك فيما يقدم من بيانات، و العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896 والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذات حاسة شم قوية لاقتفاء المجرمين، وهذا مالا يؤكد أن الهدف من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش.[1]

كما تطورت عملية التدقيق ليصبح من واجب المدقق القيام بعملية إنتقادية للدفاتر و السجلات و تبنيه لرأي فني محايد من خلال تقريره الذي يقدمه لأصحاب المنفعة نتيجة فحصه، و رأيه حول البيانات المالية و طريقة إعدادها وفقا لإطار تقارير مالية محددة من خلال عبارته التي لا تحتمل أكثر من معناها.[2]

و الجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي

الجدول رقم (01-01) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التحقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش و الخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصلي مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيط
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختياري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الخطأ	اختياري	اهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها	اختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن سنة 2006، ص 18.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى ، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار أرام للدراسات و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن سنة 2006، ص 17.

وتبعا لما تقدم يمكن أن نجيز أهم أهداف التدقيق المحاسبي في:[1]

- ✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ اكتشاف أهم التلاعبات من غش و أخطاء في السجلات؛
- ✓ مساعدة متخذي القرار من خلال تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد على مصداقية القوائم المالية من خلال الاعتماد على براهين و أدلة كافية؛
- ✓ تعزيز الثقة في القوائم المالية؛
- ✓ متابعة الخطط وتنفيذها من خلال التأكد إلى مدى الوصول إلى الأهداف المسطرة؛
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، من خلال الترشيد في المصروفات في جميع النواحي؛
- ✓ التقليل من الخطر الجبائي وذلك من خلال تقدير أثار عملية التدقيق على المنشأة،
- ✓ تحقيق أكثر رفاهية للمجتمع؛
- ✓ تقييم ومتابعة الأعمال وفقا للأهداف المسطرة.[2]

الفرع الرابع: تعريف مدقق الحسابات من منظور القانون الجزائري (محافظ الحسابات)

1) تعريف محافظ الحسابات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع محافظة الحسابات وسنبرز البعض منها فيما يلي:

التعريف الأول: يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 27 من قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بممارسة مهنة الخبراء المحاسبيين والمراجع الخارجي والمحاسبيين المعتمدين كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به ".[3]

التعريف الثاني: مراجع الحسابات هو" شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها".[4]

التعريف الثالث: ولقد تطرق المشرع الجزائري في القانون إلى تعريفه كالتالي:[1]

---

[1] أحمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار لجان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن،2015، ص ص 11-12

2 أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعلمية**؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية؛ لبنان، 2007، ص 234.

[3] مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة؛ منشورات الساحل؛ طبعة 2002، ص 11.

[4] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر.

"يعد مراجع الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها ".

ومن التعارف السابقة نستنتج يتم تعيين المراجع الخارجي من قبل الإدارة حيث يتم تكليفه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة أو الشركة الأبداء رأي فني محايد عما إذا ما كانت القوائم المالية تعبر بوضوح وبصدق عما بداخلها.

2) مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات

أولا: مهام مراجع الحسابات[2]

يتطرق مراجع الحسابات إلى المهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها أو بين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلاع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ما يترتب على مهنة مراجع حسابات:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض مبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل تعويضات.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية للعدد 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 22، ص5

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص07.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة سنوات الخمسة الأخيرة.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- يعين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وتحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات".

3) ثالثا: مسؤوليات مراجع الحسابات

حددت مسؤولية مراجع الحسابات كالآتي:[1]

1. يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
2. يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
3. يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني، فقد يجد نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:
   - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
   - عدم احترام سر المهنة.
4. يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها،وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ونصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة

المطلب الثاني: الأسس النظرية لإعداد القوائم المالية.

بعد التعرف على الأسس النظرية للتدقيق المحاسبي و اعتبار مدخل إدارة الأرباح أساس لقياس جودة القوائم المالية سوف نتعرف في هذا المبحث على القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي scf.

الفرع الأول : ماهية القوائم المالية

تعدد التعاريف للقوائم المالية حيث عرفها كل من :

فرنسوا دير روبر (Jean-Francois des robe) وفرنسوا ميشان(Francois mechin) وهيرفي بيوتو (harve puteaux) بأنها "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة الصادقة للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات

كما تعرف القوائم المالية بأنها: "وسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على المعلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النضم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول والخصوم والإيرادات الأعباء..... إلخ)

من التعاريف السابقة نستخرج تعريف القوائم المالية وسيلة بموجبها يتم نقل صورة مختصرة عن الأرباح المركز المالي للإدارة والأطراف المعنية، وبالتالي فالقوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية متفق عليها محاسبيا مبوبة ومجمعة باستعمال أدوات وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

وتشمل هذه القوائم المالية عامة على : الميزانية, جدول حسابات النتائج, جدول تدفقات الخزينة, جدول تغير في رأس المال والملاحق [1]

[1] الطيب باشا عبد الله ,**عرض القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي**, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات ماستر اكاديمي,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم–السنة الجامعية 2017/2016

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية[1]:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين **المجموعة الأولى** هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملائمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم . وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1. الخصائص النوعية الأساسية Fundamental qualitative characteristics

وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملائمة Relevance

– حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار،وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

– وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية Predictive Value أو القيمة التأكيدية Confirmatory Value أو كلاهما . ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها).

– من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلا المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلا معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة. ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتقيؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

[1] محمد ابو ناصر،جمعة حميدات,**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية** ,دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الاولية ,عمان –الاردن– الطبعة الثالثة 2017

– وترتبط ملائمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملائمة بناءا على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.

– وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب– التمثيل الصادق Faithful representation

– حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها.أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملةComplete ، ومحايدة Neutral ، وخالية من الأخطاء Free from error

ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

– ويقتضي التمثيل الصادق آن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية الفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

– تعني **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل الخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزه لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

– أما خاصية **الخلو من الأخطاء** يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

– آن خاصية **التمثيل الصادق** بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة. فمثلا قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة آو قيمة رمزية دينار واحد مثلا فان تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم. ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلية والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية

مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها. وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملائمة والتمثيل الصادق معا.

2. الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية Enhancing qualitative characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة الأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.

- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.

- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملائمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضا.

- قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة . فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. اما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات القيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون أخر المعدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولا صادر أولا مثلا

ج- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د- القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية الى اكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملائمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

الفرع الثالث :مستخدمو القوائم المالية[1]

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض إستخدماتهم لتلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى .

ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد :

1. **المستثمرين** : يعد المستثمرين من أكثر الأطراف المرتبطة بالشركات وتقاريرها المالية وتعد هذه الفئة أكثر تعرضا للمخاطر وتحمل مما قد يترتب عليها من الخسارة في حال فشل الشركة في تحقيق أهدافها، كما أنهم أكثر الأطراف استفادة من العائد في حال نجاحها, لذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالشركة والتي قد تأخذ صيغة استثمارية أو صفة رقابية أو الاثنين معا 30. لذلك يمكن القول أن الفئة المستثمرين بهمهم الحصول على:

- معلومات على الأرباح الفعلية المحققة .

[1] الطيب باشا عبد الله مرجع سبق ذكره صفحة

– الأرباح المحتسبة للسهم الواحد. القيمة السوقية للسهم الواحد ومعدلات نمو الأسهم المنشآت المماثلة – معلومات عن كفاءة إدارة الشركة في رسم سياساتها التمويلية ومن ثم مدى كفاءتها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة.

2. **الدائنون والموردون** : ويعتبر هذه الفئة مصدر التمويل والائتمان قصير الأجل, حيث تتعلق اهتماماتكم بقدرة المؤسسة على سداد من خلال نسب السيولة والتداول, كذلك نشاطاتها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران مخزون البضاعة للتأكيد استمرارية وكفاءة الربحية الشركة

3. **العملاء:** ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع والخدمات, لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات

4. **الموظفون:** يهتمون العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستمرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف .

5. **الحكومة بأجهزتها المختلفة** : تحتاج الجهات الحكومية بتوزيع الموارد, وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها

6. **الجمهور:** ويقصد بالجمهور الأشخاص الذين يقعون خارج نطاق الفئات السابقة الذكر والذين يعكسون طموحات وتصورات الشعب بصفة عامة, وتهتم هذه الفئة بالمعلومات المالية والتقارير المالية الأخرى حول نشاط المنشأة ونموها, واتجاهها وهل يصب في مصلحة المجتمع وتحقيق رفاهية, وأثر المنشات على البيئة والإضرار الناتجة عن مزاولة هذا النشاط والوسائل الكفيلة بتجنبها مستقبلا

بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات .حاجات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا . وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية .

لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة.

الفرع الرابع: أهمية وأهداف القوائم المالية[1]

أولا :أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:

أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

- فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاء فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة
- وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية.

ثانيا أهداف القوائم المالية:

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأداءه المالي والتغير في مركزه المالية، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين اللذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض، تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، تعرض معلومات غير مالية. تهدف هذه القوائم المالية إلى :

1. عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة لفترة زمنية معينة ؛
2. إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنشأة ؛
3. استخدام نتائج عمليات المنشأة سواء طويلة الأجل أو القصيرة الأجل ؛
4. تحديد قيمة التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموازنة بينهما واستخدام الجانب الأرجح
5. التعبير عن الموجودات بالمنشأة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالموجودات النقدية والمتداولة والسائدة.

[1] الهام فؤاد،**تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ,مذكرة مكملة ضمن متطلبات ماستر نظام LMDفي علوم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ,تخصص مالية وبنوك,جامعة ام البواقي السنة الجامعية 2015 صفحة 15-16

الفرع الخامس: عرض و إعداد القوائم المالية[1]

أولا : عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي .

نص قانون07 /11 حسب المادة 25 ما يلي : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

أ – قائمة المركز المالي :تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة ، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير ، تظهر أثر لنتيجة العمليات من .ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

ب – قائمة حساب النتائج :يصف عمليات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية وهذا غالبا ما عند حدوث المبيعات عندما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات والتكاليف يتم الاعتراف وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن .

في تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل ، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين ميزانية أول مدة وآخرها ، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح.

ج –قائمة جدول سيولة الخزينة :هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، وبالتالي (يحدد مقبوضات) مصادر السيولة (والمصروفات)المخصصات النقدية التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة دف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية ، النقدية الداخلية والخارجية للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين.

–الطريقة الغير مباشرة : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

---

[1] عواج هدى،**دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية, تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المسيلة السنة الجامعية 2015 الصفحة 43-49

–الطريقة المباشرة :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطبق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات . المتعلقة بالتمويل، اقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...إلخ

–قائمة تغيرات الأموال الخاصة :تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت . جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى

هـ –الملحق :يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.

ثانيا : الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية

1. التمثيل الصادق والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات، والأحداث الأخرى على حسابات المنشأة ذات العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وتعاريفها ويفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs وإعداد القوائم المالية استنادا إلى هذه المعايير إضافة للإفصاحات الإضافية عند الضرورة أن تؤدي إلى قوائم مالية تحقق التمثيل العادل.

يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن IFRSs إلا إذا متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية و القوائم المالية، ويجب عدم وصف القوائم المالية إلا أنها كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعايير (IFRSs) .

لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن تلك السياسات المستخدمة والملاحظات أو التفسيرات، بل لابد من اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة لعكس تصحيح هذه السياسات من هذه السياسات لإزالة أي غموض يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ الناحية المحاسبية إضافة إلى الإفصاح عن كل ما يتعلق قرارات خاطئة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

في بعض الظروف النادرة، أن الإدارة قد تتوصل إلى أن الالتزام بمعايير التقارير المالية يشير المعيار IAS يكون مضللا إلى حد بعيد، بحيث يكون متعارضا مع أهداف القوائم المالية المنصوص عليها في IFRSs الدولية إطار إعداد وعرض القوائم المالية، وفي هذه الحالة فيتطلب من المنشأة ما يلي:

- IFRSsعدم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية

•الإفصاح المفصل عن طبيعة وأسباب عدم تطبيق المعايير والآثار الناجمة عن ذلك.

• IFRSsبيان المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها والتي تمثل خروجا عن معايير التقارير المالية الدولية بإمكانية الخروج عن تطبيق معايير التقارير IASB وهذا يعتبر إقرارا واضحا من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية وفي سبيل ذلك يجب تفعيل الإدارة لحكمها الشخصي بما يؤدي إلى تحقيق التمثيل ، IFRSsالمالية الدولية الصادق والعرض العادل للمعلومات المالية الموثوقة والصحيحة.

2. فرضية الاستمرارية:

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يفترض بالمنشأة التي تعد أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى IFRSs القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمنشأة، والتي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفق المفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وبذلك فيجب على الاستمرار، والإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار من المنشأة تقييم مدى قدر خلال الملاحظات، وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الاستمرار، وإذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية، وفي هذه الحالة يتطلب المعيار IAS إدراج مجموعة من الإفصاحات تتعلق بالظروف التي أدت إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار .

3. المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق:

من متطلبات المعيارIAS أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق والذي يعترف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك بالإيرادات والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم، ويتعلق أساس الاستحقاق بالاعتراف ببنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في (حقوق الملكية الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل، والمصروفات) استنادا إلى طرق الاعتراف التي يتضمنها الإطار، وبخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس الاستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

4. الاتساق أو الثبات:

يعني الاتساق الثبات في استخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وقد يكون الاتساق متعلق أو ، IFRSsا معايير التقارير المالية الدولية بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أقر المتعلق بالمخزون، أما فيما يتعلق بالقوائم المالية IAS2 تقييم المخزون بأحد طرق التقييم التي تضمنها المعيار فالاتساق يرتبط بالعرض والتصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية، وأسلوب إعدادها، وكذلك شكل وإعداد قائمة الدخل، ويجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف إلا إذا كان التغير:

•مبررا بتغير الظروف

- IFRSsمتطلبا جديد المعايير التقارير المالية الدولية
- يؤدي إلى معلومات أكثر دقة وموثوقية.

وأهمية الاتساق تكمن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، ولذلك فإذا تم تغيير أسلوب العرض والتصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة.

5. الأهمية النسبية ومستوى التجمع:

تعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف إيرادية استنادا إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية، ويمكن تجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية.

6. المقاصة:

تعني المقاصة إظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصروفات، وهذا يؤدي إلى الغموض وعدم الوضوح والبعد عن الشفافية، وينص المعيار IAS1 على عدم جواز إجراء مقاصة بين بنود الأصول والالتزامات، أو بين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار من معايير التقارير المالية الدولية IFRSs .

7. المعلومات المقارنة:

تتعلق المعلومات المقارنة بالتزويد بمعلومات عن فترة أخرى، وذلك تطبيقا لخاصية قابلية المقارنة Comparability

والتي تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية ،أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويقوم بذلك أخر سابقة للمنشأة مستخدمو القوائم المالية لأغراض الاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي وغير ذلك ،ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعداده باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمبدأ الثبات أو الاتساق، ومن أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المنشأة فيتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل ا لقيم التي تتضمنها القوائم المالية والملاحظات، إلا إذا تطلب معيار آخر غير ذلك.

يجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض والتصنيف بحيث إذا تغيرت القيم المقارنة أو أعيد تصنيفها، فيتطلب إدراج إفصاحات عما يلي:

- طبيعة عمليات إعادة التصنيف.
- قيمة كل بند أو فئة معينة من البنود التي تمت إعادة تصنيفها.
- أسباب إعادة التصنيف.

إذا كانت إعادة عرض المعلومات المقارنة غير عملية، فيجب الإفصاح عما يلي:

- أسباب عدم إعادة تصنيف البنود ذات العلاقة.

طبيعة التعديلات التي تتم فيما لو تم إعادة تصنيف القيم ذات العلاقة.

ثالثا : الفرضيات الأساسية التي ينبني عليها إعداد القوائم المالية:

1- المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق

ينبني إعداد القوائم المالية على فرضية مفادها استخدام أساس الاستحقاق عند إعداد المنشأة لقوائمها المالية والذي يعني الاعتراف بالمصروفات بما في ذلك الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالدخل بما في ذلك المكاسب التي يتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضه نقدا أو لم يتم، وتنعكس آثار إتباع أساس الاستحقاق على كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية فلا تعد وفقا لأساس الاستحقاق بل يتم إعدادها باستخدام الأساس النقدي كونها معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية أو ما يطلق عليه البعض المركز النقدي للمنشأة، ويتعلق بفرضية المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق مبدأ مقابلة الدخل بالمصروفات التي تتعلق بالفترة المالية لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة حيث يتم الاعتراف بالمصروفات والدخل اللذين يخصان الفترة المالية وتسجيلها عند حدوثها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولا يتوقف ذلك على حدوث نشاط نقدي يتعلق بالقبض أو الدفع النقدي.

2- فرضية الاستمرارية

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يتم افتراض أن المنشأة التي تعتمد على القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمنشأة في كل فترة مالية وبذلك فيجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على ، استنادا إلى مفهوم الدورية Periodicity استمرار من خلال الملاحظات، وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الاستمرار، وإذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية التي تعد على أسس قياس منها التكلفة التاريخية، ولكن يجب الاستغناء عن بديل القياس هذا لصالح بديل القيمة السوقية. يرتبط بفرضية الاستمرارية مجموعة من الاعتبارات والمبادئ التي لا تكون كذلك عند افتراض التصفية، كون المنشأة ما ولدت لتموت وتصفى بل لتستمر إلى عمر غير محدود، كتجاهل الأسعار السوقية للأصول غير المتداولة حيث لم يتم اقتناءها لأغراض بيعها، وهذه استنادا إلى فرضية الاستمرارية أما عند افتراض تصفية المنشأة فيجب الأخذ بالأسعار السوقية لمثل هذه الأصول[1].

[1] عواج هدى،مرجع سبق ذكره صفحة 49

المطلب الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية

الفرع الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

– يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

" كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أي أن المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات "

وتعرف أيضا أنها تعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه

وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ما تحققه بين منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التعريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.[1]

2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

إن المحاسبة المالية ترتكز على إنشاء وجمع المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين وصناع القرار، من أجل استخدامها في قرارات الاستثمار والائتمان، حيث تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا أن تكون المعلومات المالية مفهومة للأشخاص الذين سوف يستخدمونها، لذلك تم وضع العديد من الخصائص التي ستضمن وصول المعلومات بالشكل الصحيح لمستخدميها، حيث تتميز خصائص جودة المعلومات المحاسبية بما يأتي:

1. **الملائمة:** تظهر فائدة المعلومات المالية خلال عملية صنع القرار، لذا لا بُد لهذه المعلومات من أن تتعلق بقرارات المستخدمين النهائيين، حيث إن المعلومات الأخرى لا يُمكن الاستفادة منها، ويجب العمل على استبعادها من البيانات المالية إلا إذا كانت سوف تؤثر في القرارات المستقبلية للمستثمرين أو المقرضين، لذا لا بُد لهذه المعلومات أن تمتلك خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالملائمة، والتي يجب أتمتلك ثلاثة سمات رئيسة، هي: القيمة التنبؤية والتغذية الراجعة والتوقيت، حيث تتميز هذه السمات بما يأتي:

[1] حورية بوقندورة،**جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية** ,مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة –ام البواقي– السنة الجامعية 2017 صفحة 13

- **القيمة التنبؤية:** والتي تُمكن من استخدام المعلومات المالية عالية الجودة لتأسيس التنبؤات والتوقعات، حيث يُمكن استخدام السجلات المالية والبيانات المالية السابقة لرسم اتجاهات الأداء ووضع توقعات حول الأداء والربحية في المستقبل.
- **التغذية الراجعة:** تُمكن المستخدمين من فحص المعلومات المالية وتأكيد أو ضبط توقعاتهم التي تم إجراؤها على اتجاهات الأداء السابقة، وبناءً على التغذية الراجعة يُمكن للمستخدمين اتخاذ القرارات المستقبلية.
- **التوقيت:** من أهم السمات في الملائمة هو التوقيت، حيث إن المعلومات القديمة لن تفيد المستثمرين أو الدائنين في اتخاذ القرارات الحالية أو المستقبلية، حيث يجب أن يتم الإبلاغ عن أية معلومات محاسبية في وقتها المناسب لتحقيق ضمان خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

2. **الموثوقية:** من خصائص جودة المعلومات المحاسبية هو موثوقية البيانات المالية، حيث لا بُد من أن يكون التحقق من المعلومات المالية للمستثمرين والدائنين مُتسقًا ويعود بنفس النتائج، من أجل القدرة على استخدامها في اتخاذ القرار، وحتى تكون هذه المعلومات المالية تتسم بالموثوقية لا بُد لها بأن تتمتع بالعديد من السمات، ومنها ما يأتي:

- **التحقق:** الفائدة من التحقق هو الوصول لنفس النتيجة عند استخدام الوسائل المتعددة لقياس وتقييم القوائم المالية للشركة، ولا بُد للنتيجة من أن تكون نفسها حتى يتم استخدامها في صنع القرار.
- **الإخلاص التمثيلي:** وهو قدرة البيانات المالية على أن تعكس حقيقة ما حدث بالفعل خلال العام المالي، وأن تكون هذه البيانات المالية دقيقة لما حصل بالواقع
- **الحياد:** لتحقيق خاصية الموثوقية لا بُد للبيانات المالية أن تكون مُحايدة دون أن تتحيز لأي جهة، لأن الهدف من هذه البيانات هو تحسين مُستوى الشركة.

3. **المقارنة:** تُستخدم من أجل مقارنة أداء الشركة من سنة لأخرى وكذلك مقارنتها مع المنافسين، وعليه لا بُد لهذه المعلومات المالية من أن يتم إعدادها بطريقة مماثلة حتى تتيح القدرة على المقارنة، لأنه مع اختلافها لا يمكن مقارنتها بالبيانات الأخرى، وكذلك الأمر بالنسبة للعملة، حيث لا يمكن مقارنة البيانات المالية المقدمة بعملاتٍ مختلفة بالقيمة الاسمية، بل يجب تحويلها إلى نفس العملة من أجل مقارنتها بشكلٍ مفيدٍ

4. **التناسق:** من خصائص جودة المعلومات المحاسبية تناسقها، والذي يُقصد به ضرورة استخدام نفس الأساليب المحاسبية في تسجيل المعاملات المتشابهة، أي استخدام طرق المحاسبة باستمرار وبإتباع نفس قواعد المحاسبة التي يتم استخدامها في مُعالجة البيانات المالية، وينطبق التناسق على خصائص جودة المعلومات المحاسبية نظرًا لقدرته على توفير فهم للبيانات المالية وكذلك القُدرة على مُعالجتها، وهذا بدوره يُتيح إمكانية مقارنة البيانات

المالية في الأعوام المختلفة، ويُمكن العمل على تغيير وسائل معالجة البيانات المالية ولكن عندما تكون مقبولة ولها مبررات واضحة[1]

الفرع الثاني : مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال :

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء
- يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة
- يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية..
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلي[2]

1- دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال [3]:

- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتحاد القرار.

[1] https://sotor.com/15:10-2022 /06/03,

[2] منى أحمد الجودي،**دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص: محاسبة ’كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر –بسكرة 2019صفحة 51

[3] عواج هدى،مرجع سبق ذكره ص52

– يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.

– يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دور اً هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

– يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

3- علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقيق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية:

يرتبط تحليل دور المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من:

1. **الفحص المحاسبي**:هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الإلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية 1 :ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

2. **التحقيق المحاسبي**:إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة الحياد) كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .

3. **التقرير(الإبلاغ)** : بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية[1].

الفرع الثالث : مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية[2]

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون،الجزائر 2003 صفحة13

[2] [2] منى أحمد الجودي، مرجع سبق ذكره صفحة 51

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

لقد زاد الاهتمام بموضوع جودة المعلومات المحاسبية من طرف العديد من الباحثين والدراسيين على مدى العقديين الماضيين، ويعود ذلك إلى أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع تغيير الأحداث والسياسات الاقتصادية، ودور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات والقوائم المالية، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وعرض هذه الدراسات في حدود ما تول إليه الباحث، ثم تطرق إلى مميزات الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق لأهم الدراسات السابقة والتي كانت في حدود الباحث والتي تناولت موضوع الدراسة سواء بصفة مباشرة أو الإحالة لأحد متغيرات الدراسة والتي قسمناها إلى فرعين الأول تعلق بالدراسات باللغة العربية والثاني باللغة الأجنبية والتي كانت على النحو التالي:

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1. **دراسة (معن محمد الحسن حامد العركي، 2021) [1]،**

بعنوان: **"تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية".**

هدفت الدراسة إلى التعرف على عملية دور المراجعة الخارجية في جوده معلومات القوائم المالية بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي 2017 م وإعطاء لمحه تاريخيه حول المراجعة ومعايير المراجعة، التعرف على الدور الذي يلعبه الالتزام بأخلاقيات مهنه المحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- تقوم المراجعة الداخلية بدور هام في زيادة موثوقية معلومات القوائم المالي؛
- تقوم المراجعة الخارجية بدور في تحسين ملاءمة معلومات القوائم المالية؛
- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين جودة معلومات القوائم المالية؛
- الاتصال والتنسيق بين أعضاء لجان المراجعة يزيد من تحسين جودة معلومات القوائم المالية بالبنك.

[1] معن محمد الحسن حامد العركي ، **" تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية"** ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28،سنة 2021.

2. دراسة (إيهاب مكي محمد عبد الله، 2020) [1]،

بعنوان: **"دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية ".**

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هل يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، هل تؤدي قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلي بيان الدور الذي يؤديه التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ، توصلت الدراسة إلي أن قدرة المراجع الخارجي علي القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادفات كأداء للحصول علي مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المراجع الخارجي علي ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصي الدراسة بضرورة احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وضرورة قيام المراجع الخارجي بإعداد خطة مراجعة الفعالة ووضع إستراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية كما يجب علي المراجع الخارجي بذل للعناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

3. دراسة (سليمة بن نعمة)، .2018[2]

بعنوان " النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر) "؛

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي على مهنة التدقيق و كذا على مهنة محافظ الحسابات ومدى أهمية تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي والتطرق الإصلاحات التي تضمنها القانون 10-01 بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

[1] إيهاب مكي محمد عبد الله ، " **دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية** "، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25،سنة 2020.

[2] **محمد أمين لونيسة،" تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

كما اعتمد الباحث في هذا البحث على تصميم استبيان تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة على ثلاثة محاور، والذي تم توزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين والأساتذة الجامعيين المختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق.

وفي الأخير توصل الباحث الى أن تبني وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يلعب دورا أساسيا في تحسين الممارسة المحاسبية و أن الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر كما توصل أن تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع التدقيق الدولي يعتبر أمر حتمي بغرض جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التطورات التي شهدها الاقتصاد العالمي.

4. دراسة (علي بن قطيب)،2017. [1]

بعنوان **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية–**

هدفت هده الدراسة إلى دراسة العلاقة بين التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية كمتغير مستقل، جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، و لتجسيد دلك تم تصميم استبان وزع على عينة الدراسة و التي كان عددها 34 عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية تيارت، وفد تم تحليل مفردات الاستبيان اعتمادا على استخدام برنامج SPSS برنامج الحزم الإحصائية، حيث تطرق الباحث في هده الدراسة في شقها النظري الى التدقيق في ظل التكنولوجيا المعلومات و الجانب النظري المفسر إلى لجودة المعلومات المحاسبية، وتسليط الضوء على مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير وظيفة التدقيق.

ومن أهم النتائج التي توصل لها الباحث هو وجود دور لتكنولوجيا المعلومات و الاتصال في عملية التدقيق و التي تؤثر إجابيا في جودة المعلومات المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار لمخاطر التدقيق التي تمثل تهديدا حقيقا لهده المهنة وعلى دلك إيجاد السبل الكفيلة للتصدي لهده المخاطر حتى يؤدي التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات دوره الحقيقي و بالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

1 علي قطيب، "**دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–**دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية– ". أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية ومحاسبة جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

5. دراسة (بشير صالح محمد الخير، 2017)[1]،

بعنوان: " **دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية**".

تناولت الدراسة دور جودة المراجعة في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، تمثلت مشكلة الدراسة في آثار محددات جودة المراجعة الخارجية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار، هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، واختبار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار. تكمن أهمية الدراسة في بيان العلاقة بين محددات جودة المراجعة الخارجية وتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية بما يساعد إدارة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية في ترشيد قراراتها الاستثمارية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي، والوصف التحليلي، تمثلت فرضيات الدراسة في الفرضيات التالية: الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات جودة المراجعة الخارجية وتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات جودة المراجعة الخارجية وترشيد قرارات الاستثمار، الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن اهتمام مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية يحسن كفاءة المعلومات المحاسبية ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار، أن هنالك أثر لمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بعملية المراجعة على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أن هنالك أثر لمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنظمات المهنية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية .أوصت الدراسة بأنه على مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية الاهتمام بمحددات جودة المراجعة الخارجية لتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار، على المنظمات المهنية وضع نظم للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة لتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، وضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الدولية لتحسبن كفاءة المعلومات المحاسبية، وترشيد قرارات الاستثمار.

[1] محمد صالح بشير الخير ، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية**" ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة و التمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2017.

6. دراسة (لندة قداري، 2015) [1]،

بعنوان: **" دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية".**

تناولت هذه الدراسة بالتحليل ومناقشة وتبيتين دور المراجعة ا لخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية،حيث تم التطرق للمراجعة ا لخارجية متن خلال عرض سريع لمفهومها وتبيان أهميتها، ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثم التعرف على المعلومات المحاسبية من خلال جودتها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.

وقد تم إستتخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة متن خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية، الثانوية والتي تم الحصول عليها متن خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من تمت الدراسة والبالغ عددها30 30 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفريغها وتحليلها باستخدامSPSS20, EXCE2007.

7. دراسة (إكرام الشادلي، 2013) [2]،

بعنوان: **" دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية".**

تعالج هذه المذكرة دور وأداء المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ولقد تطرقنا من خلالها إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي وتوليد المعلومة المحاسبية يليها الإطار العام للمراجعة الخارجية ، وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي في الحقيقة انعكاس للجانب النظري، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان الذي وجه لعينة من محافظي الحسابات كما استخدمنا الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة ، وتوصلنا بواسطته إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة من طرف الباحث وأن للمراجع الخارجي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية من خلال المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة وأنه لابد من تطوير دور المراجع الخارجي لتأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية.

[1] لندة قداري ، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي ، شعبة علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة حمى لخضر الوادي، 2015.

[2] إكرام الشادلي، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي ، قسم العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1.دراسة (Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, 2018) [1]

بعنوان: **" The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector**

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.

2.دراسة (Fras A.N AL-Dalabih, 2017) [2]

بعنوان: **" The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In" The Jordanian Industrial Companies**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية في الشركات الصناعية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من 70 مدقق حسابات يعملون في شركات صناعية أردنية، وتم تصميم استبيان وتوزيع عليهم. تم استلام ما مجموعه 68 استبيانا صالحة للتحليل الإحصائي تمثل 97٪ من الاستبيانات الموزعة الإجمالية؛ وتم تحليل الاستبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. أظهرت نتائج الدراسة أن المراجع الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية، كما تبين أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة. وأوصت الدراسة المراجع الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية بأن يكون أكثر اهتماما بتحديث النظام المالي الإلكتروني للشركة

3. دراسة (Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang)، 2015 [3]

[1]Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, **« The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector"**, Opcion, Año 34, Nº 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSNe: 2477-9385.

[2]Fras A.N AL-Dalabih, **« The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies"**, Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002

[3]Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang, **The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**, Journal of Accounting and Economics, 2015.

بعنوان **The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**

تبحث هذه الدراسة في كيفية تعديل الدخل أثناء المراجعة في نهاية السنة على مقاييس جودة الأرباح، هناك أربع نتائج رئيسية، أولا مراجعة التعديلات تسبب أرباح تصبح أكثر سلاسة وأكثر دواما، وثانيا هذه التسويات تنتج لنا جودة استحقاق عالية، ثالثا مراجعة التسويات لها تأثير سلبي على الاستحقاقات الموقعة أكبر من الاستحقاقات المطلقة، رابعا إن التعديلات لا تقلل الفجوة في توزيع المكاسب حول الصفر، وهذه النتائج تهم الباحثين الذين يستخدمون ممتلكات الدخل كبدائل عن جودة الأرباح و جودة المراجعة، مع ذلك تحذر الدراسة من أن النتائج التي توصلنا إليها في الصين لا يجوز تعميمها إلى بلدان أخرى

4. دراسة (Remi Janin, Charles piot)، 2014[1]

بعنوان : **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 SBF120خلال 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

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

❖ **أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة للمراجعة الخارجية في الجزائر ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في شركات الأموال، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

➢ دراسة المراجعة الخارجية من الجانب القانوني؛

[1] Remi Janin, Charles piot, **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France,** The user has requested enhancement of the downloaded file 07 July 2014..

- أهمية محافظ المراجعة الخارجية في استمرارية المؤسسة؛
- أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للقوائم المالية؛
- أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمعلومات المحاسبية والمالية؛
- دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بعنوان **"دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية"** تميزت بدراسة جانب آخر وهو في البيئة المحاسبية من خلال معدي القوائم المالية كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛

2- تم أتباع الطريقة في اختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛

3- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري وإعداد خطة تتناسب وتحديد متغيرات الموضوع؛

4- تم الاستفادة منها في إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة القوائم المالية؛

5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

❖ **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

1-من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) بين معدي القوائم المالية وممارسي مهنة المحاسبة، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية، خلال الفترة من سنة 2013 إلى 2017.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدمت هذه الدراسة على استبانه موزعة لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائر.

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال وجهة نظر معدي القوائم المالية، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية وتوضيح مكوناتها وخصائصها وظائفها، كما تم التعريف بجودة المعلومة المحاسبية والتطرق إلى الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

وفي الأخير قمنا بعرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة، والتي توصلت إلى بدورها إلى مجموعة من النتائج تعكس دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الثاني لهذه الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء النظري، والذي تناول كل من التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذا أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، سنحاول في هذا الفصل التطرق إسقاط الجانب النظري على عينة من مدققي الحسابات من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وهذا لتقصي وجهات النظر حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

- **المبحث الأول**: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛
- **المبحث الثاني**: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنقوم خلال هذا المطلب بشرح الطريقة المتبعة في الدراسة الإستبيانية، وإبراز عينة الدراسة وتحديد أهم معالمها وخصائصها وطرق جمع المعلومات.

الفرع الأول: المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح وللوصول إلى الأهداف المرجوة واستخلاص النتائج قمنا باعتماد "**المنهج الإحصائي**"[1] في دراسة الحالة لجمع المعلومات.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

أولا: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة الجامعيين الذين يهتمون بمجال المحاسبة و مراجعة الحسابات.

ثانيا: عينة الدراسة:

قمنا باختيار مجموعة من مكاتب المحاسبة لمنطقة الجنوب الشرقي للجزائر كمجتمع للدراسة، وذلك لأنهم أكثر فئة معنية بموضوع الدراسة.

وقمنا بإعداد استبيان إلكتروني بسبب جائحة كوفيد19 لعدم المقدرة على التنقل وإرساله عبر البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، أما بالنسبة للمكاتب المتواجدة في ولاية ورقلة فقمنا بتوزيع 30 استبيان ورقي، وبعد الجمع تم استرجاع 26 استبيان ورقي، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فقد وجدنا 19 إجابة ونوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات القابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (02-01): يوضح الاستمارات القابلة للتحليل

المنطقة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
ورقلة	30	26	23
استبيان إلكتروني			19
المجموع			42

المصدر: من إعداد الطلبة بعد عملية الفرز

[1] دلال القاضي ومحمود البياتي، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008.

ثالثا: جمع معلومات الدراسة

الجانب النظري: تم جمع معلومات هذا الجانب من مجموعة من الكتب والدراسات السابقة المنشورة والملتقيات الجامعية والجرائد الرسمية، وذلك من أجل الإلمام بالموضوع.

الجانب التطبيقي: تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث قسم إلى قسمين القسم الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة المصاغة من أجل اختبار الفرضيات، والوصول إلى الأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحدد في هذا المطلب كيفية إعداد وتقسيم أداة الدراسة (الاستبيان) وتقسيماتها وكذلك إلى أهم الأدوات الإحصائية المستعملة في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: أدوات الدراسة

أولا: الاستبيان

قمنا بإعداد الاستبيان بغرض دراسة دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS النسخة 22، حيث مررنا بالمراحل التالية من أجل صياغة الاستبيان:

- جمع المعلومات من الدراسات السابقة.
- إعداد أسئلة أولية للاستبيان.
- التعديل في النسخة الأولية من الاستبيان بعد التشاور مع الأستاذ المشرف.
- عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين من أجل أخذ اقتراحاتهم.
- إخراج النسخة النهائية من الاستبيان بعد أخذ الاقتراحات بعين الاعتبار.

وتم مراعاة بعض النقاط أثناء إعداد أسئلة الاستبيان أهمها:

- سهولة وبساطة الأسئلة.
- عدم الإكثار من الأسئلة لتجنب الملل وعدم التركيز أثناء الإجابة.

تم تقسيم الاستبيان كما يلي:

- **القسم الأول**: ويتعلق هذا القسم بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).
- **القسم الثاني**: تم تقسيم هذا القسم إلى ثلاث محاور على أساس الفرضيات المطروحة، وتضمن 22 سؤالا.
  - **المحور الأول**: ضم 07 أسئلة حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في الجزائر.
  - **المحور الثاني**: ضم 07 أسئلة حول المراجعة الخارجية كآلية تلبية إحتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.
  - **المحور الثالث**: ضم 08 أسئلة حول ضرورة المراجعة الخارجية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

أثناء تفريغ الاستبيان اعتمدنا على التنقيط التالي:

- **القسم الأول**: تم تنقيطه على أساس ترتيب الخيارات فمثلا الخيار الأول 1، والخيار الثاني 2، والخيار الثالث 3... الخ.
- **القسم الثاني**: فتمي اعتماد مقياس ليكرت الثلاثي، الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، باستخدام SPSS، الجزء الثالث موضوعات مختارة.

وكان جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي كالآتي:

الجدول رقم (02-03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين

ثانيا: المقابلة

اعتمدنا على المقابلة مع جزء من عينة الدراسة من أجل التأكد من فهمهم لأسئلة الاستبيان، وذلك لضمان صحة الإجابة على الاستبانة.

وللتأكد من صدق وثبات الاستبانة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي يدل على الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، ويكون ألفا كرونباخ مقبول إذا تجاوزت نسبته 60% أي (0.6).

وبعد حسابنا لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت نسبته 81.9% وهذا يعتبر مقبول ويعبر على ثبات الاستبانة

الجدول رقم (02-04) معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ
22	.819

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22 لحساب كل من:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كروميخ (تمت التطرق إليه سابقا)؛
- اختبار T-test echantion unique.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

سنتناول في هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة، المتحصل عليها بواسطة أدوات وبرامج الإحصاء إضافة إلى تحليلها ونتائج اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: نتائج الدراسة

يوضح هذا المطلب نتائج الدراسة الديموغرافية، وإضافة إلى ذلك النتائج والجداول المتحصل عليها بواسطة برنامج المعالجة الإحصائية.

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة

1-توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (02-05): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة%
1	المؤهل العلمي	ليسانس	5	11.9
		ماستر	14	33.3
		ماجستير	12	28.6
		دكتوراه	11	26.2
المجموع			42	100

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (02-01): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي"

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2-توزيع العينة حسب المهنة

الجدول رقم (02-06): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة%
2	المهنة	محافظ حسابات	24	57.1
		خبير محاسبي	5	11.9
		أستاذ جامعي	13	31.0
المجموع			42	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-02): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة"

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3-توزيع العينة حسب الأقدمية

الجدول رقم (02-07): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الأقدمية"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة%
3	الأقدمية	أقل من 5 سنوات	9	21.4
		بين 5-10 سنوات	21	50.0
		أكثر من 10 سنوات	12	28.6
المجموع			42	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-03): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الأقدمية"

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي

1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الأول:

الجدول رقم (02-08): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الأول"

العبارات	التكرارات			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
	غير موافق	محايد	موافق			
يسعى ممارسي مهنة التدقيق إلى تحيين التأهيل العلمي والعملي لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي	0	17	25	2.60	0.497	موافق
التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية التدقيق	3	7	32	2.69	0.604	موافق
التعاون بين معدي القوائم المالية وأعضاء مكتب التدقيق	1	11	30	2.69	0.517	موافق
الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية التدقيق	1	5	36	2.83	0.437	موافق
توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق	4	3	35	2.74	0.627	موافق
كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق المحاسبي ينقص من فعالية عملية المراجعة	6	5	31	2.60	0.734	موافق
تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة المراجعة	5	9	28	2.55	0.705	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام				**2.67**	**0.589**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثاني:

الجدول رقم (02-09): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني"

العبارات	التكرارات			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
	غير موافق	محايد	موافق			
يقوم مدقق الحسابات بفحص نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة	0	6	36	2.86	0.354	موافق
تتأثر قرارات الأطراف المستفيدة برأي مدقق الحسابات	2	4	36	2.81	0.505	موافق
تعتبر تقارير مدقق الحسابات ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية	1	8	33	2.76	0.484	موافق
استقلالية وحياد مدقق الحسابات عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها	0	5	37	2.88	0.328	موافق
يهتم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل ابداء رأي محايد	2	6	34	2.76	0.532	موافق
لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير مدقق الحسابات	5	5	32	2.64	0.692	موافق
يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب	4	6	32	2.67	0.650	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام				**2.77**	**0.507**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثالث:

الجدول رقم (02-10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث"

العبارات	التكرارات			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
	غير موافق	محايد	موافق			
تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل	5	7	30	2.60	0.701	موافق
التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها	3	5	34	2.74	0.587	موافق
يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة تطبيق المبادئ المحاسبية	3	7	32	2.69	0.604	موافق
تساهم مدقق الحسابات في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات	1	7	34	2.79	0.470	موافق
المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة	1	13	28	2.64	0.533	موافق
تعتبر المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز	3	9	30	2.64	0.618	موافق
التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية	4	8	30	2.62	0.661	موافق
التدقيق المحاسبي لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق	2	8	32	2.71	0.554	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام				**2.68**	**0.591**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثالث: اختبار "ت" T-test

الجدول رقم (02-11): يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig.	Df	T
	Lower	Upper				
المحور الأول	2.5786	2.7615	2.67007	.000	41	58.972
المحور الثاني	2.6714	2.8660	2.76871	.000	41	57.460
المحور الثالث	2.5879	2.7693	2.67857	.000	41	59.642

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة

يتناول هذا المبحث، تحليل لمخرجات المعالجة الإحصائية، وتفسيرها واختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالدراسة الميدانية.

الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة

أولا: تحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

- **تحليل عبارات المحور الأول:**

نلاحظ من الجدول (**02-08**) احتلال العبارة (**الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية التدقيق**) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(**2.83**) وانحراف بـ(**0.437**)، بينما احتلت العبارة "**تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة التدقيق**" أقل متوسط يقدر بـ(**2.55**) وانحراف (**0.705**).

ونلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(**2.67**) وانحراف (**0.589**)، مما يدل على وجود تباين في أراء العينة حول "**العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر**"

- **تحليل عبارات المحور الثاني:**

نلاحظ من الجدول (**02-09**)، تسجيل العبارة "**استقلالية وحياد مدقق الحسابات الخارجي عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها**" لأعلى متوسط حسابي (**2.88**) بدرجة انحراف (**0.328**)، بينما احتلت العبارة "**لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير مدقق الحسابات** " أقل متوسط يقدر بـ(**2.64**) وانحراف (**0.692**).

ونلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب (**2.77**) بدرجة انحراف (**0.507**) مما يدل على اتجاه أغلب أراء العينة للموافقة على مقترحات عبارات المحور الثاني "**التدقيق المحاسبي كآلية تلبية إحتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية**".

- **تحليل عبارات المحور الثالث:**

نلاحظ من الجدول (**02-10**) احتلال العبارة "**يساهم التدقيق المحاسبي في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات**" أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(**2.79**) وانحراف (**0.470**)، بينما احتلت العبارة "**تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل**" أقل متوسط قدر بـ(**2.60**) وانحراف (**0.701**).

ونلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب (**2.68**) بدرجة انحراف (**0.591**) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في أراء العينة حول "**ضرورة التدقيق المحاسبي لتحسين جودة المعلومة المحاسبية**".

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة اختبار T-test échantillon unique الموضحة في الجدول رقم (**02-11**).

- **اختبار الفرضية الأولي:**

H0: "**لا توجد عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في الجزائر**".

H1: "**توجد عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في الجزائر** ".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (**0.05**)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (**0.000**)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية "**هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في الجزائر**".

- **اختبار الفرضية الثانية:**

H0: "**لا يساهم مدقق الحسابات في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية**".

H1: "**يساهم مدقق الحسابات في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية**".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (**0.05**)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ (**0.000**)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية " **يساهم مدقق الحسابات في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية**".

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

H0: "**التدقيق المحاسبي ليس ضروري في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية**".

H1: "**التدقيق المحاسبي ضروري في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية**".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (**0.05**)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(**0.000**)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية " **التدقيق المحاسبي ضرورية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية**".

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الموضوع عن طريق الاستبانة وتحليلها بمختلف الأساليب الإحصائية حاولنا إسقاط الجانب النظري واختباره على الواقع الفعلي، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

خاتمة

خاتمة

بعد التعرف على كل من المراجع الخارجي و المعلومة المحاسبية في الفصل النظري و إسقاط ذلك في الفصل التطبيقي الذي جاء عبارة عن دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المراجعة في الجنوب الشرقي الجزائري والذي جاء حول واقع مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة في البيئة المحاسبية الجزائرية وجاءت نتائج الدراسة خلال تحليل الجداول النظرية والعملية للدراسة الميدانية، التي طبقت على عينة من المحاسبيين في مناطق الجنوب الشرقي للجزائر، هدفت هذه الدراسة، إلى دراسة "**دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية**"، تم التوصل إلى عدد من النتائج نذكرها فيما يلي:

النتائج:

1. للمدقق الخارجي دور فعال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال رأيه الفني المحايد حول سلامة القوائم المالية،
2. للمدقق الخارجي تأثير على مستخدمي القوائم المالية لا سيام الملاك و المسيرين؛
3. رأي المدقق الحسابات الفني المحايد حول سلامة القوائم المالية من خلال سلامة المعلومة المحاسبية له دور فعال في توجيه قرارات المسيرين و الملاك في البيئة المحاسبية الجزائرية.
4. من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000):

بالنسبة للفرضية الأولى: أثبتت الدراسة أن "**هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة المدقق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر**".

بالنسبة للفرضية الثانية: أثبتت الدراسة أن "**تساهم التدقيق الخارجي في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية**".

بالنسبة للفرضية الثالثة: أثبتت الدراسة أن "**التدقيق الخارجي ضروري في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية**".

التوصيات:

1. العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات التدقيق الخارجي واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.
2. تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في

المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة.

3. مع ظهور معلومات تتميز بغموض نسبي وتتطلب تدقيق خاصة، والتي تتمثل في المعلومات المرتبطة بالتجارة الالكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذا التدقيق، في ظل التداول الكبير لمعلوماتها واعتمادها في جملة من القرارات.

آفاق الدراسة:

لا يزال البحث خصبا في مجال البحث العلمي لاسيما المعلومة المحاسبية و مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة هذه الأخيرة لذا أرئينا لفتح المجال لما بعد من الباحثين من خلال البحث فيماي يلي:

1. فعالية المدقق الخارجي في الرفع من جودة القوائم المالية،
2. استقلالية محافظ الحسابات و دورها في تحسين جودة القوائم المالية؛
3. واقع مدققي الحسابات الخارجين في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
4. تأثير البيئة المحاسبية على جودة تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث للتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى ، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.
2. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعلمية**؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية؛ لبنان، 2007، ص 234.
3. أحمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار لجان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن،2015، ص ص 11-12
4. أمين أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعوملة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 103.
5. إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 ص 14.
6. خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، ط01 دار وائل للنشر، عمان الأردن 1998، ص 03
7. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار أرام للدراسات و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن سنة 2006، ص 17.
8. حمد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص 108.
9. حمد ابو ناصر،جمعة حميدات,**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية** ,دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف **الأولية** ,عمان -الأردن- الطبعة الثالثة 2017
10. محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون،الجزائر 2003 صفحة13
11. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 07 -08.
12. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثانية** دار وائل للنشر والتوزيع، ، عمان الأردن، سنة 2006، ص20.

13. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة**، دار وائل للنشر، الأردن ، سنة 2006، ص 19.
14. وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

المذكرات:

1. الطيب باشا عبد الله ,**عرض القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي**, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات ماستر اكاديمي,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم–السنة الجامعية 2017/2016
2. الهام فؤاد،**تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ,مذكرة مكملة ضمن متطلبات ماستر نظام LMDفي علوم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ,تخصص مالية وبنوك,جامعة ام البواقي السنة الجامعية 2015 صفحة 15-16
3. إكرام الشادلي، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي ، قسم العلوم المالية و المحاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.
4. حورية بوقندورة،**جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية** ,مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة –ام البواقي– السنة الجامعية 2017 صفحة 13
5. حمزة بوسنة،" **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح– دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و الفرنسية** " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012.ص 04.
6. عواج هدى،**دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية, تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المسيلة السنة الجامعية 2015 الصفحة 43-49
7. علي قطيب، "**دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–** دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية– ". أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية ومحاسبة جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.

8. لندة قداري ، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي ، شعبة علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة حمى لخضر الوادي، 2015.
9. محمد صالح بشير الخير ، " **دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية**" ، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة و التمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2017.
10. محمد أمين لونيسة،" **تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية–)** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة السنة الجامعية 2016-2017؛منشورة.
11. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011 ص 03.
12. منى أحمد الجودي،**دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص: محاسبة 'كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر –بسكرة 2019صفحة 51

المقالات والمداخلات:

1. إيهاب مكي محمد عبد الله ، " **دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية "،** المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25،سنة 2020.
2. سعيد مخلد النعيمات، **تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي**، دراسة إختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، سنة 2013 مصر ص 29
3. عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر.
4. معن محمد الحسن حامد العركي ، " **تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية**" ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28،سنة 2021.

منشورات ومراسيم

1. الجريدة الرسمية الجزائرية للعدد 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 22؛
2. مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، طبعة 2002.

المراجع بالغة الأجنبية

1. Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, **« The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector**", Opcion, Año 34, Nº 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSNe: 2477-9385.
2. Clive Lennox, XiWu & Tianyu Zhang**, The effect of audit adjustments on earnings Quality: Evidence from China**, Journal of Accounting and Economics, 2015.
3. Fras A.N AL-Dalabih, **« The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies**", Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002
4. Howard-F Stettler, Audit : **Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union Paris, 1976, P 55.
5. LIONNEL.C et GERARD .V. **Audit et control intern-aspect financiers. opérationnels** et stratégiques, Dalloz Paris, 1992 P 21
6. Remi Janin**,** Charles piot, **Qualité De L'audit, Gouvernance Et Gestion Du Résultat Comptable En France,** The user has requested enhancement of the downloaded file 07 July 2014..

المواقع الالكترونية

1. https://sotor.com/15:10-2022 /06/03,

الملاحق

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني (LMD) في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، بعنوان:

"التدقيق المحاسبي كآلية لتحسين جودة القوائم المالية"

- دراسة ميدانية لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجنوب الشرقي الجزائري-

سيدي، سيدتي:

نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة سواء كنتم مهن حرة أو محاسبين في مؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، كما نعلكم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

بريد إلكتروني: cecfcherif@gmail.com

1. المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

2. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: محافظ حسابات☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐

3. الأقدمية (الخبرة المهنية): أقل من 5 سنوات☐ بين 5-10 سنوات☐ أكثر من 10 سنوات☐

ثانيا: محاور الدراسة

المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يسعى ممارسي مهنة التدقيق إلى تحيين التأهيل العلمي والعملي لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي.			
02	التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية التدقيق.			
03	التعاون بين معدي القوائم المالية وأعضاء مكتب التدقيق الخارجي.			
04	الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية التدقيق.			
05	توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق الخارجي.			
06	كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق الخارجي ينقص من فعالية عملية التدقيق.			
07	تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة التدقيق.			

المحور الثاني: المراجعة الخارجية كآلية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفحص نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة.			
02	تتأثر قرارات الأطراف المستفيدة برأي مدقق الحسابات الخارجي.			
03	تعتبر تقارير مدقق الحسابات ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.			
04	استقلالية وحياد مدقق الحسابات عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها.			
05	يهتم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل إبداء رأي محايد.			
06	لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير مدقق الحسابات.			
07	يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.			

المحور الثالث: ضرورة التدقيق المحاسبي لتحسين جودة المعلومة المحاسبية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.			
02	التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.			
03	يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة تطبيق المبادئ المحاسبية.			
04	تساهم التدقيق المحاسبي في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات.			
05	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.			
06	تعتبر المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز.			
07	التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.			
08	التدقيق المحاسبي لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق.			

الملحق رقم 02

معامل آلفا كرونباخ

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
22	.819

الملحق رقم 03

مقاييس الإحصاء الوصفي

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	5	11.9	11.9	11.9
	ماستر	14	33.3	33.3	45.2
	ماجستير	12	28.6	28.6	73.8
	دكتوراه	11	26.2	26.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

نوع المهنة الحالية التي تشغلها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	24	57.1	57.1	57.1
	خبير محاسبي	5	11.9	11.9	69.0
	أستاذ جامعي	13	31.0	31.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الأقدمية (الخبرة المهنية)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	9	21.4	21.4	21.4
	بين 5-10 سنوات	21	50.0	50.0	71.4
	أكثر من 10 سنوات	12	28.6	28.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

Statistics

	N			
	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
يسعى ممارسي مهنة التدقيق إلى تحيين التأهيل العلمي والعملي لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي	42	0	2.60	.497
التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية التدقيق	42	0	2.69	.604
التعاون بين معدي القوائم المالية وأعضاء مكتب التدقيق المحاسبي	42	0	2.69	.517
الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية التدقيق	42	0	2.83	.437
توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق المحاسبي	42	0	2.74	.627
كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق المحاسبي ينقص من فعالية عملية المراجعة	42	0	2.60	.734
تأثير الجانب المادي على المدقق المحاسبي يقلل من جودة التدقيق	42	0	2.55	.705

يسعى ممارسي مهنة التدقيق إلى تحيين التأهيل العلمي والعملي لأعضاء مكتب التدقيق المحاسبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	17	40.5	40.5	40.5

موافق	25	59.5	59.5	100.0
Total	42	100.0	100.0	

التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية التدقيق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
محايد	7	16.7	16.7	23.8
موافق	32	76.2	76.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

التعاون بين معدي القوائم المالية وأعضاء مكتب التدقيق المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محايد	11	26.2	26.2	28.6
موافق	30	71.4	71.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية مكتب التدقيق المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محايد	5	11.9	11.9	14.3
موافق	36	85.7	85.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
محايد	3	7.1	7.1	16.7
موافق	35	83.3	83.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق المحاسبي ينقص من فعالية عملية التدقيق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
محايد	5	11.9	11.9	26.2

موافق	31	73.8	73.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تأثير الجانب المادي على مكتب التدقيق المحاسبي يقلل من جودة التدقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	9	21.4	21.4	33.3
	موافق	28	66.7	66.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
يقوم مدقق الحسابات بفحص نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة	42	0	2.86	.354
تتأثر قرارات الأطراف المستفيدة برأي مدقق الحسابات	42	0	2.81	.505
تعتبر تقارير مدقق الحسابات الخارجي ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية	42	0	2.76	.484
استقلالية وحياد مدقق الحسابات عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها	42	0	2.88	.328
يهتم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل ابداء رأي محايد	42	0	2.76	.532
لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير مدقق الحسابات	42	0	2.64	.692
يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب	42	0	2.67	.650

يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفحص نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	14.3	14.3	14.3
	موافق	36	85.7	85.7	100.0

Total	42	100.0	100.0	

تتأثر قرارات الأطراف المستفيدة برأي مدقق الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	4	9.5	9.5	14.3
	موافق	36	85.7	85.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

تعتبر تقارير مدقق الحسابات ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
	محايد	8	19.0	19.0	21.4
	موافق	33	78.6	78.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

استقلالية وحياد مدقق الحسابات عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي يقدمها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	11.9	11.9	11.9
	موافق	37	88.1	88.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

يهتم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل ابداء رأي محايد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	6	14.3	14.3	19.0
	موافق	34	81.0	81.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير مدقق الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	5	11.9	11.9	23.8

موافق	32	76.2	76.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
محايد	6	14.3	14.3	23.8
موافق	32	76.2	76.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

Statistics

	N			
	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل	42	0	2.60	.701
التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها	42	0	2.74	.587
يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة تطبيق المبادئ المحاسبية	42	0	2.69	.604
تساهم التدقيق المحاسبي في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات	42	0	2.79	.470
المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة	42	0	2.64	.533
تعتبر المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز	42	0	2.64	.618
التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية	42	0	2.62	.661
التدقيق المحاسبي لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق	42	0	2.71	.554

تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
محايد	7	16.7	16.7	28.6

موافق	30	71.4	71.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
محايد	5	11.9	11.9	19.0
موافق	34	81.0	81.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يشير التدقيق المحاسبي في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة تطبيق المبادئ المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
محايد	7	16.7	16.7	23.8
موافق	32	76.2	76.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تساهم التدقيق المحاسبي في توفير معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محايد	7	16.7	16.7	19.0
موافق	34	81.0	81.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محايد	13	31.0	31.0	33.3
موافق	28	66.7	66.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تعتبر المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
محايد	9	21.4	21.4	28.6

موافق	30	71.4	71.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

التدقيق المحاسبي تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
	محايد	8	19.0	19.0	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

التدقيق المحاسبي لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	8	19.0	19.0	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الملحق رقم 04

اختبار T-test

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	58.972	41	.000	2.67007	2.5786	2.7615
المحور الثاني	57.460	41	.000	2.76871	2.6714	2.8660
المحور الثالث	59.642	41	.000	2.67857	2.5879	2.7693

الفهرس

الفهرس

الإهداء.....**IV,V**
شكر وعرفان.....**VI**
الملخص.....**VII**
قائمة المحتويات.....**VIII**
قائمة الجداول.....**IX**
قائمة الأشكال والرموز.....**X**
قائمة الملاحق.....**XI**
مقدمة .....أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية.....**5**
تمهيد **6**
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية.....**7**
المطلب الأول: التدقيق المحاسبي.....**7**
الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....7
الفرع الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي.....9
الفرع الثالث: أهـداف التدقيق المحاسبي..... 11
الفرع الرابع: تعريف مدقق الحسابات من منظور القانون الجزائري (محافظ الحسابات).....12
المطلب الثاني: الأسس النظرية لإعداد القوائم المالية..... **15**
الفرع الأول : ماهية القوائم المالية..... 15
الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية:.....16
الفرع الثالث: مستخدمو القوائم المالية..... 20
الفرع الرابع: أهمية وأهداف القوائم المالية..... 21
الفرع الخامس: عرض و إعداد القوائم المالية..... 22
المطلب الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية.....**27**
الفرع الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها..... 27
الفرع الثاني : مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.....29
الفرع الثالث : مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات..... 30

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.....31
المطلب الأول: الدراسات السابقة.....31
الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية.....31
الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....36
المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة 37
خلاصة الفصل.....39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....40
تمهيد.....41
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....42
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة..... 42
الفرع الأول: المنهج المتبع..... 42
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....42
لمطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة.....43
الفرع الأول: أدوات الدراسة..... 43
الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة.....45
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....46
المطلب الأول: نتائج الدراسة..... 46
الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة.....46
الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي.....48
الفرع الثالث: اختبار "تT-test "..... 51
المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة..... 51
الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة..... 51
الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....52
خلاصة الفصل.....54
خاتمة.....56
المراجع.....59
الملاحق.....64
الفهرس.....75