جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ـ الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) ورقلة حضري01

من إعداد الطلبة:

- يمينة جلابي
- إيمان رحمة بن سليمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 17جوان 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ: بالبنات عبد الرحمن رئيسا.

الأستاذ | كسكس مسعود مشرفا.

الأستاذ | غواني محمد البشير مناقشا.

السنة الجامعية: 2022– 2023

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين الذي سهرا على راحتي وبذلا من أجل نجاحي كل غالي ونفيس إلى الأم .... التي لا تمل ولا تكل من الدعاء كل صباح من أجلي إلى التي لا ترقى في وصفها الكلمات (أم كلثوم عمومن _ نوال عمومن).

إلى الأب .... الذي جاهد الحياة من أجلنا وتحدى الظروف والمحن ليهدي لي البسمة (العيد جلابي).

إلى أغلى ما أملك وأجمل نعمة وهبها الرحمان لنا إخوتي كل بسمه:

(عطالله _هدى_ بهية_ أنيس _نجمة_ عبد الكريم _عبد الحفيظ_خليفة_ جلول _خميس _ رؤوف _منعم _ إبتهاج_ شيماء).

إلى من ساندني وخط معي خطواتي ويسر لي الصعاب: سالم عمومن وزوجته _ العيد بوخلوة.

إلى كل أفراد عائلة جلابي عامة وعائلة عمومن خاصة كل باسمه احتراما وتقديرا لهم:

أعمامي وعماتي (أولادهم وبناتهم) أخوالي وخالاتي (أولادهم وبناتهم).

إلى كل الغاليين الذي تمنيت حضورهم لكنهم فارقوا الحياة..... رحمهم الله وأسكنهم فسيح جنانه.

إلى كل أصدقائي وصديقاتي، إلى منبع سعادتي وسر ابتسامتي براعمي صغار:

عبد الله _ أحمد جود_ أسيل _ محمد بشير _ راسيل جازية _ساسي _ أماني _بيان _مسعود _ قصي.

إلى كل إنسان يحب الخير ويسعى إلى نشر العلم ويسعى لبناء هذه الأمة وإلى كل من لم يسميهم قلمي ولكن يسميهم قلبي وإلى من أحبه القلب وهوته الروح حفظه الله.

يمينة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وحصادي إلى سيدة الكون وينبوع الأمل والتفاؤل إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي أمي ست الحبايب...

إلى قدوتي الدائمة في الحياة معلمي الأول والدي الفاضل حفظك الله وأدامك نور لدربي.

إلى كل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال .... إلى من هم أنس عمري ومصدر سعادتي أخواتي.

إلى رفيقات المشوار صديقاتي اللاتي قاسمني لحظاتهم رعاهم الله ووفقهم (منوبية _ رحاب _ مروة _ سارة _ إنصاف).

إلى كل من ساعدني سواء من قريب أو بعيد.

إلى كل من أحبهم قلبي وحملتهم ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

إيمان رحمة

شكر وعرفان

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

صدق الله العظيم الآية 11 سورة المجادلة

من أجتهد وأصاب فله أجران، ومن أجتهد وأخطأ فله أجرا واحد.

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل على فضله ونعمه التي لا تعد ولا تحصى. ثم نخص بالشكر الأستاذ المشرف: كسكس مسعود.

كما نتقدم بالشكر للأستاذ: عبد الرحمان بابنات الذي لم يبخل علينا بالنصائح والإرشادات فله جزيل الشكر وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، وكذا عمال مكتبة الكلية.

إلى جميع عمال مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز فرع ورقلة، وإلى الأستاذ: غرياني سمير. والاستاذ: بوزيد عبد الحفيظ الذي لم يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات من خلال إشرافه على تربصنا معهم خطوة بخطوة.

ونشكر كل من ساندنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة.

مع تحيات الطالبتين:

يمينة وإيمان

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة مستخدمي التقارير المالية من المراجعة الخارجية في العملية التسعيرية بصفة عامة، واتخاذ القرارات بصفة خاصة.

ولتحقيق الهدف المطلوب اعتمدنا في دراستنا على أداة الاستبيان, والذي تم توزيعه على عينة عشوائية مكونة من 40فرد داخل وخارج مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز بورقلة منهم محافظي حسابات و خبراء محاسبين و أساتذة جامعين وموظفين, وبعد عملية تحليل وتفسير نتائج الاستبيان توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن عملية التدقيق الخارجي تساهم بشكل كبير في الحصول على تقارير مالية ذات جودة عالية , كما أنها مفيدة لمستخدميها وتساعدهم في اتخاذ القرارات, كما أن المؤسسة تستفيد من إرشادات المدقق الخارجي لتقوية نظامها الرقابي وتعزيز الثقة في تقاريرها المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التقارير المالية.

Summary:

This study aims to identify the role played by the external audit process in improving the quality of financial reports of the economic institution, as well as to highlight the importance and degree of benefit of users of financial reports from external audit in the facilitation process in general, and decision-making in particular.

To achieve the desired goal, we relied in our study on the questionnaire tool, which was distributed to a random sample of 40 individuals inside and outside Sonelgaz Electricity and Gas Distribution Corporation in Ouargla, including account governors, accountants, university professors and employees.

and after the process of analyzing and interpreting the results of the questionnaire, we reached a set of results, the most important of which are: The external audit process contributes significantly to obtaining high-quality financial reports, it is also useful to its users and helps them in making decisions, and the organization benefits from external auditor guidance to strengthen its control system and enhance confidence in its financial reports.

Key words: external audit, quality of financial reports.

فهرس المحتويات

الإهداء III

الإهداء IV

الشكر V

الملخص VI

فهرس المحتويات VII

قائمة الجداول VIII

قائمة الأشكال IX

قائمة الملاحق X

المقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد 12

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية..... 18

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي..... 19

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي..... 21

المطلب الثالث: خطوات ومعايير التدقيق الخارجي..... 23

المطلب الرابع: المدقق الخارجي..... 27

المبحث الثاني: التقارير المالية وجودتها..... 35

المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية..... 17

المطلب الثاني: جودة التقارير المالية..... 23

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير المالية..... 46

المبحث الثالث: الدراسات السابقة..... 53

المطلب الأول: الدراسات المحلية والعربية..... 54

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية..... 58

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة..... 61

خلاصة الفصل 63

الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بـ: ورقلة حضري01

تمهيد 64

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة 01 وقسم المحاسبة المالية 63

المطلب الأول: فرع SDC.....65

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة.....66

المبحث الثاني: المنهج المتبع في الدراسة.....69

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة.....69

المطلب الثاني: الأداة المستعملة في الدراسة.....70

المطلب الثالث: البرامج المستعملة في الدراسة.....71

المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج 72

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.....74

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة 73

خلاصة الفصل.....81

الخاتمة.....89

قائمة المراجع.....94

الملاحق.....104

قائمة الجداول

الفصل	الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	1	قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	29
1	2	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	42
2	3	جدول يوضح عينة الدراسة	57
2	4	معامل صدق وثبات محاور الاستبيان	59
2	5	متعلق بالخصائص الديموغرافية	60
2	6	مقياس ليكارت الثلاثي	62
2	7	المتوسطات المرجحة والاتجاه	62
2	8	اتجاه أراء العينة حول واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	63
2	9	اتجاه أراء العينة حول محددات جودة التقارير المالية	66
2	10	نتائج اختبار معامل بيرسون لمحور واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومحددات جودة التقارير المالية	68
2	11	نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية	69
2	12	: أثر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية	69
2	13	اختبار فرق المتوسطين	70
2	14	اختبار تحليل التباين الأحادي (one way Enova) لمتغير المؤهل العلمي	71
2	15	اختبار تحليل التباين one way Enova لمتغير الوظيفة	72
2	16	اختبار تحليل التباين one way Enova لمتغير الخبرة	73

قائمة الأشكال

الفصل	الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
2	1	يوضح هيكلة مجمع سونلغاز العام	49
2	2	الهيكل التنظيمي لمجمع لشركة سونلغاز	51
2	3	مناطق شركة توزيع الكهرباء والغاز فرع SDC في الجزائر	52
2	4	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة حضري(01)	53
2	5	الهيكل تنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بالمديرية فرع ورقلة حضري1	54
2	6	النموذج النظري لمتغيرات الدراسة	57
2	7	يبين توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية	61

قائمة الملاحق

الفصل	الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
2	1	**استمارة الاستبيان**	83
2	2	**ألفا كرو نباخ**	86
2	3	**تحليل المتغيرات الديموغرافية**	86
2	4	**معامل أنوفا**	88
2	5	**معامل التحديد ومعامل الارتباط**	88
2	6	**ملخص النموذج**	88

المقدمة

تمهيد:

أصبحت المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحاضر تتميز بكبرها وبعدد وظائفها، كنتيجة للعولمة الاقتصادية وزيادة نشاط المؤسسات والتطور المستمر في عملياتها المالية، وانفصال الملكية فيها عن التسيير. والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا، وبتالي لم يعد لهم أي تدخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وكذا عدم إمكانيتهم في الاطلاع المباشر والكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس مالهم المساهم به في المؤسسة.

ولهذا وجب وجود شخص مستقل عن المؤسسة نظر لتعارض مصالح الأفراد داخل المؤسسة عن طريق ما يسمى بالمراجعة الخارجية التي تعتبر مهنة مستقلة وقادرة على الحكم عن مدى تعبير القوائم المالية على الواقع الفعلي للمؤسسة.

وتقوم بدور هام وفعال لخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية وذلك لإبراز المصداقية على المعلومات المحاسبية, التي تمثل أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد القرارات الاستثمارية, وتساعد مستخدمي المعلومات في الحصول على معلومات محاسبية موثوق منها من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية, وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمراجع الحسابات في تقريره الذي يبدى فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظام الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة ونتائج نشاطها.

ونظر لهذه الأهمية وضعت التشريعات في مختلف الدول العديد من المعايير على المهام التي يمكن أن يقوم بها مراجع الحسابات أثناء القيام بعمله على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة.

كما وضحت هذه الأخيرة مختلف المهام التي على المراجع القيام بها في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير ويمارس مهمته تحت مسؤوليته الشخصية.

1 _ الإشكالية:

_ ما هو دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية؟

يندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي يمكن طرحها كالآتي:

- هل هناك أثر لتدقيق الخارجي على التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومحددات جودة التقارير المالية؟
- هل يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)؟

2_ الفرضيات:

- توفر كافة الإمكانيات من قبل المؤسسة للقيام بعملية التدقيق الخارجي يزيد من جودة التقارير المالية.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومحددات جودة التقارير المالية.
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية.
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

3_ دوافع اختيار الموضوع:

أ_ الموضوعية:

_ من أجل معرفة عامة عن التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية.

_ من أجل التعمق في معالجة موضوع دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية.

_ نظرا لأهمية الموضوع في الوقت الحالي، والطلب المتزايد لمهنة التدقيق.

ب_ الذاتية:

_ تماشي موضوع البحث مع طبيعة التخصص الدراسي.

_الرغبة الشخصية لمعرفة كيفية القيام بعملية التدقيق الخارجي، وكيف من شأنها أن تؤثر على جودة التقارير المالية.

4_ أهداف الدراسة:

_ التعرف على الأسس النظرية التي يقوم عليها كل من التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية.

_ معرفة كيف يؤثر التدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية.

_ معرفة مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة التقارير المالية.

_ توضيح العلاقة الموجودة بين بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية.

5_ أهمية الدراسة:

_ تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوع مهم جدا وذلك من خلال تناولها التدقيق الخارجي الذي يعد مهم في مجال المحاسبة، وذلك من خلال محاولة تقييم جودة التقارير المالية والعوامل التي تؤثر فيها، أيضا تسليط الضوء على مهنة التدقيق الخارجي من خلال استفادة الأطراف والجهات المختلفة من هذه العملية، كما يتم تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس نظريا.

6_ حدود الدراسة:

أ_ الحدود الزمنية: تمثلت حدود الدراسة الزمنية لهذا الموضوع من شهر أبريل إلى شهر ماي من سنة2023.

ب_ الحدود المكانية: تمثلت في دراسة ميدانية تم خلالها توزيع استبيان على عينة معينة داخل مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية ورقلة، وكذا أساتذة جامعيين، ومحافظي حسابات.

ج_ حدود المصطلحات: تتمثل في:

المتغير المستقل: التدقيق الخارجي.

المتغير التابع: جودة التقارير المالية.

7_ منهج الدراسة :

من أجل الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة ومحاولة الإجابة عن الإشكالية وإثبات فرضيات الدراسة تم الاعتماد في:

_ الجانب النظري: تم الاعتماد على المنهج الوصفي.

_الجانب التطبيقي: تم الاعتماد على المنهج التحليلي لجمع المعلومات النظرية وتبويبها في استبيان ومعالجتها باستخدام برنامج spss وترجمتها على أرض الواقع.

8_ مرجعية الدراسة:

من أجل إنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على العديد من مصادر المعلومات، تتمثل أساس في الكتب ودراسة ماستر وماجستير والدكتوراه، المجالات العلمية، المقالات المتخصصة، أما في الجانب التطبيقي تم بالاستعانة على الاستبيان الذي تم توزيعه.

9_ صعوبات الدراسة:

_ نقص المراجع المتمثلة في الكتب.

_ رفض بعض عينات الدراسة من تقديم المساعدة والامتناع عن الإجابة على الاستبيان مما يتطلب الكثير من الجهد لجمع المعلومات.

_ ضيق الوقت المحدد من أجل استكمال الدراسة مقارنة بأهميتها.

10_ هيكل الدراسة :

لمحاولة حل إشكالية الدراسة قمنا بتباع الخطة التالية:

_ **الفصل الأول**: الإطار النظري للتدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كل مبحث يحتوي على ثلاثة مطالب.

_ **الفصل الثاني**: دراسة ميدانية تحتوي على مبحثين، المبحث الأول يحتوي على تقديم لمؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز ورقلة، والمبحث الثاني، يتضمن تحليل الاستبيان وفق برنامج spss.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل:

يعتبر التدقيق الخارجي من الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا ومتواصلا، وذلك بفضل التوسيع الكبير للمؤسسات الاقتصادية وهذا أدى إلى احتلال مكانة وأهمية بالغة لمختلف الأطراف لحاجتهم إلى معلومات صادقة وصحيحة تساهم في صنع وترشيد القرارات الفعالة.

ولإعطاء التدقيق الخارجي كمية من الثقة والمصداقية كان لزاما وضع معايير تحكمه وتضبطه.

ولذلك كان على القائم بعملية التدقيق أن يكون مؤهلا لتحمل ثقل وأعباء هذه المهنة، ويمارس كل حقوقه وواجباته للتأكد من مدى سلامة وصحة، صدق وانتظام الحسابات السنوية للمؤسسة، من خلال إبداء رأيه الفني حول التقارير المالية المعدة من طرف الإدارة، ومن ثم إيصال هذا الرأي عبر تقرير إلى أصحاب المصالح الذين يعتمدون عليه للاطمئنان عن صدق المعلومات المالية المقدمة له.

ولدراسة واسعة تم تقسيم هدا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

_ المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

_ المبحث الثاني: التقارير المالية وجودتها.

_ المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية

عرف التدقيق العديد من التطورات الكبيرة والمتواصلة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، وقد نال اهتماما واسعا في المجالات المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما أختلف نوعها، إذ أن تطور التدقيق صاحب كبر حجم المؤسسات والتي تكثر فيها العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة وتزيد معها الأخطاء والانحرافات وكذا التلاعبات المالية، وهذا ما جعل دور التدقيق مهم لما له من دور في حماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

تمهيد: التدقيق الخارجي هو تقييم مالي يتم إجراؤه بواسطة مدققين معينين أو شركات لا تعتمد على الشركة، وهي البيانات المالية التي يفحصونها.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

_يعرف التدقيق الخارجي وفق لإصدار جمعية المحاسبة الأمريكية 1973 بأنها عملية منظمة لتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيد الإدارة، بشان نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه التأكيدات مع إطار التقرير المالي المعمول به، وتوصيل النتائج للمستخدمين المستهدفين.[1]

_ كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية يتم إجراؤها من قبل أطراف أخرى خارج المؤسسة محل التدقيق أو خبراء مهنيين مستقيلين عنها ويتمثل هؤلاء في المدققين الخارجيين، ويقومون بالفحص ألانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات ومختلف البيانات المالية للمؤسسة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالتها، وتعزيز درجة ثقة مختلف المستخدمين فيما إذا كانت معدة وفقا لإطار التقرير المالي المعمول به والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وان القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وواقعية.[2]

_ يعرف على أنه ‘‘عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".[3]

_ التدقيق الخارجي " عملية فحص للقوائم المالية، يمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها".[4]

---

[1] - شادي عبد السلام، المراجعة الخارجية الحديثة، برج زهرة الأنوار ميامي، الإسكندرية، مصر، ص11.

[2] _ مصطفى بودرامة وأميرة بوباطة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد07، العدد01، ص799.

[3] _ مالطي سناء والمبارك محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، المجل د14، ال عدد01، ص77.

[4] _ مالطي سناء والمبارك محمد، المرجع السابق، ص77.

_ ويعرف كذلك التدقيق الخارجي بأنه "مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة.[5]

_ ومنه نستنتج أن التدقيق الخارجي هو عملية رقابية منظمة يقوم بها شخص مستقل مؤهل علميا وعمليا بإجراء فحص للحسابات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

ينظر للتدقيق الخارجي وفق عدة معايير لعل أن أهمها الناحية القانونية والإلزامية حيث يوجد التدقيق القانوني وهو التدقيق الذي ينص عليه القانون، حيث يلزم القانون عددا من المؤسسات بتدقيق حساباتها، وأهم هذه المؤسسات هي شركات الأموال، كما يوجد أيضا التدقيق التعاقدي(الاختياري) وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، إنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بعملية التدقيق داخل الشركة عن طريق مدقق خارجي.[6]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الخارجي التدقيق

تمهيد: يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات للمجتمع ومما لا شك فيه أن هذه الخدمة لم توجد لو لم تكن هناك حاجة لها.

[5] _ عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، دائرة المكتبة الوطنية، ط1، ص01.
[6] _ هاجر مبروك بنت علي، أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص 22.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات، وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات التقارير المالية نجد:[7]

1_ المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على توزيع الأرباح.

2_ المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

3_ الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الانتمائي بالمؤسسة الاقتصادية.

4_ العملاء: تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لها ارتباط طويل المدى أو الاعتماد عليها في توريد الاحتياجات.

5_ الحكومات ووكلائها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذا النشاط، وتحديد السياسات الضريبية وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

6_ الجمهور: تؤثر المؤسسات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، ولا يمكن للتقارير المالية أن تفيد الجمهور وتزويدهم للمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

[7] _ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية دار الهناء للتجليد الفني، الاسكندرية، ص15.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

نظرا لتطور مهنة تدقيق الحسابات انتقلت أهدافها من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش، إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة، وأصبحت تولى أهمية كبيرة لدى المؤسسات الاقتصادية، ومن بين هذه الأهداف نجد:[8]

- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.
- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية.
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على سلامة إدارة المؤسسة وسلامة أموالها المستثمرة.
- اعتماد الآخرين (المستثمرين والمقرضين) على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
- سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسات الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل.
- تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة.
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من إهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من جميع نواحي النشاط.[9]

[8] _ الألوسي حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول: المراجعة نظريا، ط1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2008، ص ص 28-29.

[9] _ بوزقاق عفاف وآخرون، أثر جودة التدقيق على جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ص 14.15.

المطلب الثالث: خطوات ومعايير التدقيق الخارجي

تمهيد: بما أن التدقيق الخارجي من أهم الخدمات المحاسبية التي يتوفر فيها الشروط والخصائص لإتمام اعمال معينة فلابد من استحواذه على خطوات ومعايير التي سنذكرها فيما يلي

الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي

لقد أصدرت مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات رئيسية:

- ✓ المجموعة الأولى: المعايير الشخصية.
- ✓ المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.
- ✓ المجموعة الثالثة: معايير التقرير.

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير موزعة على المجموعات الثلاثة نوضحها بإيجاز على النحو التالي:

أولا: المعايير الشخصية (العامة)

وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

المعيار الأول: يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوفر لديهم المهارات الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين، وينقسم هذا المعيار إلى:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العلمي أو الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين، وجدول المحاسبين أو المدققين، وجدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.

المعيار الثاني: يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي إعداد برنامج التدقيق، والتحقيق (الفحص)، إعداد التقرير.

المعيار الثالث: يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

ثانيا: معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختيارات، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي:

المعيار الأول: يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي، وتوقيت القيام بالتدقيق، وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

المعيار الثاني: يجب التوصل إلى فهم كافي لرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأ بالوسائل التالية:

- بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمنشأة محل التدقيق.
- يترتب على الدراسة السابقة إما توسيع أو تضييق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

المعيار الثالث: يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل التدقيق.

ثالثا: معايير التقرير (تقرير المدقق)

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وتشمل هذه المجموعة أربعة معايير:

المعيار الأول: يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: افتراضات وتشمل: _ الوحدة الاقتصادية _ الاستمرارية _ وحدة النقد _ الدورية.

المجموعة الثانية: المبادئ وتشمل: _التكلفة التاريخية _الاعتراف بالإيراد _المقابلة _الإفصاح الكامل.

المجموعة الثالثة: القيود وتشمل: _ التكلفة المنفعة _ الأهمية النسبية _ ممارسات الصناعة _التحفظ.

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك خلاف بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما والإطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث يبنى الإطار الدولي على فرضيتين هما الاستحقاق والاستمرارية، بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية تشمل القابلية للفهم والملائمة والموثوقية، والقابلية للمقارنة، فضلا عن اعتبارات عامة تشمل العرض العادل والامتثال ل IFRSS، المادية والتجميع والتقصي الدورية، المعلومات المقارنة، واتساق العرض (الثبات).

المعيار الثاني: يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها. المعيار الثالث: ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.[10]

المعيار الرابع: يجب أن تحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.

[10] _ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية، دار الصفاء للطباعة، ط1، ص ص 53_54.

وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم استنتاج رأي المدقق أربعة أنواع التالية:

- النوع الأول: رأي غير تحفظ (أو مع فقرة التأكيد).
- النوع الثاني: رأي متحفظ (مقيد).
- النوع الثالث: رأي بالامتناع.
- النوع الرابع: رأي معاكس |مخالف| سلبي.

وعموما تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث، الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم المدقق بتطبيقها عند مباشرته لمهنته باعتبارها المعايير الأمريكية المقبولة قبولا عاما.[11]

الفرع الثاني: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

يمر المدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه بثلاث مراحل أساسية تعتبر جوهر عملية التدقيق وهي:

أولا: التعرف على المؤسسة: عندما يتأكد المدقق من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته، يجب عليه الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق وذلك من خلال معرفة طبيعة نشاط المؤسسة أو المجمع، هيكلها، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري والمحاسبي، وكذا الاطلاع على: الممارسات المحاسبية، المدة الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسعيرية، وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية وتدخل محترفين من خارج المؤسسة.

ثانيا: فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية: بعد التعرف على المؤسسة محل التدقيق لابد على المدقق التعرف على مجموعة من الضمانات حيث يجب عليه التأكد من أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر المحاسبية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل المداولات للجمعية العامة وكذا مجلس الإدارة.

[11] _ أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص ص 55_56.

كما يجب على المدقق التأكد من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي من مبادئ أساسية كاستقلالية الدورات والتحقق من ان نظام الرقابة الداخلية هذا يسمح بإعداد قوائم مالية ذات درجة عالية من حيث الثقة وفي حال العكس يمكن للمدقق أن يرفض المصادقة على الحسابات.

ثالثا: فحص حسابات المؤسسة: على المدقق في هذه المرحلة أن يقوم بالتدقيق في عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج وذلك باستعمال تقنيات السير وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك، والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعما بأدلة إثبات وإصدار تقريره عن النتائج التي توصل إليها.[12]

المطلب الثالث: المدقق الخارجي

يقوم بعملية التدقيق الخارجي شخص له القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بصددها، هذا الشخص تطلق عليه عدة تسميات منها: مراجع حسابات، المراجع الخارجي، المراجع القانوني للحسابات وفي الجزائر يطلق عليه اسم محافظ الحسابات. ومن هنا سنتطرق إلى ذكر مجموعة من التعاريف:

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي:

1_ المفهوم العام: هو شخص مهني مستقل يقوم بالمصادقة على صدق وسلامة القوائم والوثائق السنوية للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل الجمعية العامة للمساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض من المساهمين لإنجاز مهمته وتقديم رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة.

2_ المفاهيم القانونية:

_ حسب المادة 22 من القانون 10/ 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 11 /07 /2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها.[13]

[12] _ هاجر مبروك بنت علي، مرجع سابق، ص ص 22_23.

[13]_ المادة 22 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص07.

_ كما عرفه القانون التجاري حسب المادة 715 مكرر4 على أنه: المراجع القانوني أو (مندوب حسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير والتحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو (مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة الموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

_ كما يعرف بأنه شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل المراجعة, يعين بواسطة الملاك, ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته, هدفه الرئيسي هو أبداء رأيه في مدى صحة وسلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة المركز المالي ونتيجة الأعمال لشركة محل المراجعة, إضافة إلى مراجعة القوائم المالية لشركة, فإنه يمكن أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أومن خلال عضويته في شركة ويزاول مهمته هذه بترخيص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة.[14]

ومنه نستنتج أن المدقق الخارجي: هو شخص مستقل يقوم بفحص القوائم المالية والوثائق، من اجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق وسلامة حسابات المؤسسة ومدى مطابقتها لإحكام التشريع المعول بها.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات (المدقق الخارجي):

1_ حقوق مراجع الحسابات :

لكي يتمكن مراجع الحسابات مت القيام بمهمته على أكمل وجه، يجب أن يتمتع بمجموعة من الحقوق نذكر منها:

أولا: الحقوق المتعارف عليها والمقبولة قبول عاما: [15]

سنذكر أهم الحقوق التي تمنح لمراجع الحسابات بصفة عامة وهي:

_ حق الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات ومستندات المؤسسة محل المراجعة في أي وقت وبدون استثناء.

[14] _ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007، ص ص 22-23.

[15] _سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 61.

_ حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة، حيث قد يحتاج إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات وليس للإدارة حق المنع، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع المؤسسة.

_حق الحصول على صور جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة، بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة.

_ حق مراجعة أصول الشركة والتزاماتها وذلك لإعطاء رأي فني محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة.

_ حق حضور اجتماع الجمعية العامة، وإبداء رأيه فيما يتعلق بالجوانب المالية والمحاسبية.

_ حق مناقشة عزله أمام الجمعية العامة، وذلك برد على هذا الاقتراح قبل ثلاثة أيام من الاجتماع لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمدقق.

_ حق حبس المستندات والأوراق، من أجل المحافظة على مصلحة المدقق في الحصول على كامل أتعابه من موكله.

_ مراجع الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكليه قصد القيام بمهمته.

_له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

ثانيا: الحقوق حسب القانون الجزائري

من أجل الممارسة الجيدة لمهام مراجع الحسابات والقيام بواجباته على أحسن وجه, يتمتع مراجع الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري, نلخصها كآلاتي:[16]

_ يمكن لمراجع الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة لشركة والهيئة.

[16] _ المواد 31-32-33-36-37-38 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص 07.

_ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، في مقر الشركة الحصول على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

_ يحق لمحافظ الحسابات طلب الكشف المحاسبي الخاص بالشركة، وهدا الأخير يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية، التي ينص عليها القانون.

_ له حق الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدعى لتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

_ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

_ له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدة ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

2_ واجبات مراجع الحسابات :

تتمثل واجبات المدقق الخارجي فيما يجب القيام به من أعمال مختلفة لإنجاز عمله على أكمل وجه:

أولا: الواجبات المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما:[17]

_ ضرورة التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمراجع.

_ضرورة التزام المراجع بالمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة.

_ يجب على المراجع تقديم التوصيات والاقتراحات فيما يتعلق بمعالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، وحسن سير العمل في أقسام إدارات المؤسسة.

_يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

[17] سرايا محمد السيد مرجع سابق، ص 62-63.

ـ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية والمصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المدرين والمسيرين.

ـيجب على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة.

ـ ضرورة حضور مراجع الحسابات شخصيا أو أحد مساعديه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.

ـ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراجعها أو المؤسسة أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح، مباشرة أو غير مباشرة.

ـ يعلم المسيرين والجمعية العامة للمساهمين أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة.

ـ يفحص ويقيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراجعة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

ثانيا: الواجبات حسب القانون الجزائري.

لمراجع الحسابات عدة واجبات يفرضها عليه القانون, نلخصها في النقاط الآتية:[18]

ـ يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تمام لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

ـ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقاتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

[18] ـ المواد 23-24-40 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص 07-08.

_ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

_ يتعين على مراجع الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي إلى أخر سنة مالية للعهدة.

_ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراجعها أو المؤسسات او الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين لشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

_ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار واستغلال المؤسسة أو الهيئة.

الفرع الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات.

يعتبر المدقق على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج ومسؤول مسؤولية مدنية، جزائية، وتأديبية.

أ_ المسؤولية التأديبية: وفق لما جاء في المادة 63 من القانون 10_01, يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني او 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 أشهر.
- ✓ _ الشطب من الجدول.

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

تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[19]

ب_ المسؤولية مدنية: تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين، النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراجع الحسابات بعمليه، ويترتب عليه مساءلة مراجع الحسابات عند إحلاله بشروط العقد بسب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية (الجناحية) وهي مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسب اعتمادهم على تقريره.[20]

_ حسب المادة 60 من القانون 10_01يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

وفي هذا السياق حسب ما جاء في المادة 61 من القانون 10_01 يكون مراجع الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب, عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه, ويعد متضامنا أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة, 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 المخالفة, يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

وأضافت المادة من القانون 75 من القانون 10_01 أنه يتم تعين على مراجعي الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم, يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية, النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.[21]

ج_ المسؤولية الجزائية: حسب نص المادة 62من قانون 10_01 , يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010.

[19] _ المادة 63 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص 10.

[20] _ سرايا محمد السيد، مرجع سابق، ص66.

[21] _المادة 60-61-75 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص10-12.

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

أولا: مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات، ونعني بها القيام بالمخلفات التي نص عليها القانون التجاري وتتضمن:

_ الممارسة الغير قانونية لمهنة مراجعة الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10_01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو مراجع الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج، وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.

_ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93_08, بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20000دج إلى 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة.

_ عدم الكشف عن الواقع الإجرامي إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830من المرسوم 93_08, بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى خمسة سنوات، وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يعتمد على إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف عنه وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

_ إفشاء سر المهنة: وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830, تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مراجعي الحسابات.

ثانيا: مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي يقوم بها مراجع الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة, التستر على أفعال المسيرين, النصب والاحتيال.[22]

[22] _ المادة 62-72-73 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29|06|2010، الجريدة الرسمية، العدد42، ص 10-12.

المبحث الثاني: التقارير المالية وجودتها

تعتبر التقارير المالية الوسيلة الأساسية للاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهتمة، نستعرض من خلال هدا المبحث المفاهيم المتعلقة بالتقارير المالية.

المطلب الأول: مفهوم تقارير المالية

تمهيد: تُعدُّ التقارير الركن الأساسي والأهمَّ من أركان عملية التواصل، وخاصَّةً في وقتنا الحالي، حيث يستطيع التقرير الجيد أن يلعب دوراً هامَّاً في إيصال المعلومات والمعرفة إلى الناس، والتأثير فيهم أيضاً، .وحثِّهم ودفعهم إلى اتخاذ قراراتٍ هامَّةٍ قد تخدم مصالحهم وتُحقِّق أهداف مؤسَّستهم.

الفرع الأول: تعريف التقارير المالية وخصائصها.

أولا: تعريف التقارير المالية:

لا يوجد تعريف موحد للتقارير المالية لدى الكتاب والباحثين لذلك سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف التالية:

1_ عرف مجلس معايير المحاسبة الدولي التقارير المالية بأنها: عبارة عن تصوير بالأرقام والكلمات ونتائج الأنشطة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية, بحيث تمثل معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين والدائنين وغيرهم من الأطراف الخارجية, الذين لا يستطيعون الحصول على المعلومات التي يحتاجونها بشكل مباشر لاتخاذ

قرارتهم بشأن تقديم الموارد للمؤسسة, وتقييم أداء المدراء ومجلس الإدارة لتلك المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية.[23]

2_ كما عرفت بأنها: هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة للنظام المحاسبي, ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة.[24]

3_ كما عرفت بأنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة, حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية, وتعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات, وهي نتائج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها التقارير المالية, كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.[25]

4_ وعرفت أيضا بأنها تمثيل مالي للأحداث والمعاملات التي تقوم بها الشركة وتؤثر عليها, تحتوي بالإضافة إلى القوائم المالية على الكثير من المعلومات المالية وغير المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للشركة والعوامل الاقتصادية أو السياسية التي تؤثر فيه مستقبل.[26]

5_ عرفها طارق عبد العالي حماد: هي عبارة عن مجموعة من المعلومات يتم استخراجها من النظام المحاسبي مثل موارد المنشأ والالتزامات والمكاسب, بغية توصيل هذه المعلومات إلى الأطراف الخارجية, وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمنشأ ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المنشأة.[27]

7_ حسب القانون رقم 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي : تعتبر التقارير المالية تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل التغيرات التي تطرأ على حالته المالية, كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية, توفر الكشوف

[23] _السيدة مهند، أثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشام الخاصة، سوريا،2020، ص26.

[24] _ عمرو خضري سلامة أحمد، معايير جودة التقارير المالية، موقع إلكتروني، بتاريخ 2023/05/09..https://www.starshms.com

[25] _ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير الدولية2007، إثراء للنشر، الأردن، 2008، ص 93.

[26] _أنيسة حرفوش، البدائل النظرية في تقييم جودة التقارير المالية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 01،2019، ص 182.

[27] _ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحايل، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر،ص47.

المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة, وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.

ومنه نستنتج أن التقارير المالية هي: هي عبارة عن وثائق مكتوبة تصدرها الجهات المختصة في مؤسسة تبين من خلالها كيفية استخدامها للأموال وتوزيعها وعن مركزها المالي ونتائج أعمالها في السنة المالية.

ثانيا: خصائص التقارير المالية:

عبارة عن خصائص نوعية تتمثل في الصفات التي تجعل من المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية، حيث يقسم الإطار المفاهيمي لتقارير المالية الخصائص النوعية إلى قسمين هما: خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية معززة.

1_ الخصائص النوعية الأساسية :

أ_ الملائمة: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار, وبتالي تؤثر على القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية تقييم سابقة, وتعتبر المعلومة المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية تكون معلومة ذات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية أو لأداء المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير متوقعة, أما القيمة التأكيدية توفر تغذية عكسية (مراجعة) حول التقييمات السابقة(سواء بتأكيديها أو بتغييرها) أو كلاهما معا.[28]

ب_ التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومة المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأ والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجيب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

2_ الخصائص النوعية المعززة وتشمل :

[28]_ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق،49.

أ_ القابلية للمقارنة: يقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأ, أو مقارنة القوائم المالية لمنشأ مع القوائم المالية لمنشأ أخرى ولنفس الفترة, ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى, وإجراء المقارنة بين المنشأة المختلفة.[29]

ب_ القابلية للتحقيق: وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية قياس 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، وقد تكون قابلية التحقق مباشرة أي التحقق من القيمة أومن بند معين بالمشاهد

المباشرة أما الغير مباشرة فأنها تعني التثبيت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب.

ج_ التوقيت المناسب: تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات متوفر لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار, كما هو معروف أن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثل يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل, كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية, ولكن مع مرور الوقت يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل كبير غير مفيدة لاتخاذ القرارات.[30]

د_ القابلية للفهم: تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأ ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بدل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والاحداث المعقدة ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم قدر الإمكان.

ر_ الوضوح: حيث توفر القوائم المالية البيانات والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية بناء على مضمونها الواقعي.

---

[29] _ طارق عبد العال حماد، المرجع نفسه، ص ص 50-51.

[30] _ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 50.

الفرع الثاني: أنواع التقارير المالية وأهدافها

أولا: أنواع التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة ووسيلة اتصال فاعلة بين المنشأ والأطراف الأخرى المهتمة بنشاطها، حيث يتمكن هؤلاء الأطراف ذو العلاقة معبر هذه التقارير من معرفة العناصر الرئيسية المؤثرة على مركزها المالي وما حققته من نتائج خلال فترة معينة وهي:

أ_ قائمة الدخل: تستخدم قائمة الدخل في عرض صافي دخل الشركة وذلك عن فترة مالية معينة، كما يتم بيان هذه الفترة التي تغطيها قائمة الدخل في عنوانها، بالإضافة إلى وضع إيرادات الشركة أو المؤسسة ونفقاتها في الفترة المذكورة، وكذلك قيمة الأرباح أو الخسائر المترتبة على أنشطة الشركة.

ب_ قائمة المركز المالي: ويطلق عليها الميزانية العمومية وتحتوي على المركز المالي الذي يتضمن الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية. وينبغي أن يتم توضيح هذه العناصر الثلاثة بشكل مفصل لمعرفة محتويات كل عنصر واحتساب إجمالي رأس المال العامل.

ج_ قائمة تغيرات في حقوق الملكية: توضح قائمة التغيرات في حقوق الملكية مقدار الزيادة والنقصان في حقوق كل من ملكية يكون مصدرها صافي الدخل للمشروع المحقق خلال الفترة أو نتيجة الاستثمار، إضافة إلى زيادة رأس المال من قبل مالك المشروع خلال الفترة وكذلك مسحوبات مالك المشروع خلال الفترة المالية.

فهي تقدم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمشروع والالتزامات على هذه المصادر الخاصة مثل تحويل التزامات المشروع لوحدات أخرى أو لحقوق الملكية والتي تؤثر في الأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات على هذه المصادر، لذا فإنها تزود بمعلومات عن الموارد الاقتصادية وعن الالتزامات وحقوق الملكية.

د_ قائمة التدفقات النقدية: هي أحد القوائم المالية الأساسية وتهدف إلى إمداد المستخدمين بالمعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن فترة زمنية معينة، كما تحدد الهدف الفرعي لها في توفير معلومات محاسبية معدة وفق الأساس النقدي عن النشاط التشغيلي والنشاط التمويلي والنشاط الاستثماري للمنشأة في فترة معينة وذلك لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين.

ر_ **قائمة حقوق المساهمين:** وهي قائمة توضح حقوق المساهمين من العناصر الأساسية التي تتكون منها المعادلة المحاسبية، ويتم فيها عرض العناصر الخاصة بحقوق المساهمين بشكل مفصل وذلك في الميزانية العمومية ومن أمثلة بيانات حقوق المساهمين أسهم الخزينة والأرباح المحتجزة.

ثانيا: أهداف التقارير المالية:

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية لتطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، حيث اهتمت العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية بتحديد أهداف التقارير المالية.

تمثلت أهداف التقارير المالية فيما يلي:

_ وفق لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, فإن الهدف من إعداد التقارير المالية هو نوفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة والتي تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

_ توفير معلومات مفيدة في التنبؤ بالتدفق النقدي، ويوضح هذا الهدف أنه ينبغي أن يساعد التقرير المالي في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية مع تقدير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة لتلك التدفقات.

_ توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحالين والمرتقبين وكذلك الدائنين، من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان الرشيد وكذلك القرارات المشابهة.

_ توفر المعلومات المتعلقة بموارد المؤسسة والتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.

_ توفير معلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها.

_ توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.

_ توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها.

_ توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات رغم أن أهداف التقارير المالية السابقة تهتم بالمستخدمين الخارجين، فغن هذه التقارير تقدم أيضا معلومات تسمح للمديرين بالمؤسسة اتخاذ القرارات التي في صالح الملاك، كما أنها تقدم معلومات لدى المؤسسة عن مدى أمانة الإدارة في أداء واجباتها ومسؤولياتها فيما يتعلق بإدارة موارد المؤسسة.

لابد من التنويه إلى أن التقارير المالية ليست الهدف بحد ذاته، إنما المقصود أن تقدم معلومات مفيدة لأولئك الذين يرغبون بتقدير قيمة المؤسسة واتخاذ قرارات اقتصادية عقلانية. كما يجب أن يراعي المستثمر أن هذه التقارير ليست ثابتة, إنما تتغير حسب المؤثرات الاقتصادية والقانونية والسياسية والبيئة الاجتماعية التي تعد فيها تلك التقارير.[31]

المطلب الثاني: جودة التقارير المالية

تمهيد: إن لكل تقرير مالي في أي مجال كان سواء اجتماعي ثقافي اقتصادي او سياسي لابد أن يمتاز بنوعية البيانات والمعلومات المتحصل عليها لإنجاز بحوث علمية رفيعة.

الفرع الأول: تعريف جودة التقارير المالية

_ تعتبر الجودة في الوقت الحالي من المفاهيم الحديثة التي تسعى المؤسسات والشركات إلى الاهتمام بها، من خلال تبني أساليب وطرق مختلفة للجودة من أجل كسب رضا العميل.

ويختلف مفهوم الجودة حسب نظرة كل باحث، حيث يعرفها الراشد بأنها: أسلوب للقيام بالأعمال من أجل زيادة القدرة التنافسية للمنظمة من خلال تحسين جودة منتجاتها وخدماتها وأشخاصها وعملياتها وبيئتها من خلال دمج

[31] _ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق،ص42.

أساليب الإدارة الأساسية وجهود التحسين الموجود والأدوات الفنية في أسلوب منضبط، يركز على التحسين المستمر للعملية المتمثلة في بلوغ الرضا للعميل من خلال نظام متكامل، والأساليب والتدريب.[32]

بينما هناك من يرى أن جودة الخدمة وتحسينها حتمية استراتيجية لتحقيق احتياجات العميل وزيادة القدرة التنافسية.

_ أما فيما يخص جودة التقارير المالية فهي تعني بشكل عام أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش وموضوعة بواقعية دون تضخيم، وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية والتي تضمنتها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك لا بد من أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.

كما وتعرف جودة التقارير المالية بأنها: ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها، والوصول لتقارير مالية جيدة، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات واليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقارير المالية من حيث عرض ومضمون تلك التقارير، وبحيث تتميز بالإيضاح والبساطة بما يتناسب مع احتياجات المستخدمين بما يمكنهم من إبداء قرارات رشيدة.[33]

حيث أنه هناك من يقول بخصوص جودة التقارير المالية بأن الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير التي تتعلق بنشاطات المؤسسة الاقتصادية والمالية، وتفيد في صنع القرار الاقتصادي، وأن توفير معلومات عالية الجودة في التقارير المالية ستؤثر بشكل إيجابي على مقدمي رأس المال وغيرهم من أصحاب المصلحة لجعل الاستثمار والائتمان وقرارات تخصيص الموارد مماثلة لتعزيز كفاءة السوق.[34]

[32] _ الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة، مجلة مكتبة الملك فهد، ص 30.
[33] _ محمد الصديق بن عبد العزيز أحمد، حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة في جودة التقارير المالية، مذكرة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ص 196.
[34] _ زياني عبد الحق، مرجع سابق، ص 129.

وعرفها أحد الباحثين بأنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم هذه المعلومات، وان تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي.[35]

كما عرفت جودة التقارير المالية بأنها المنفعة التي تحققها التقارير المالية للمستخدمين الحاليين والمرتقبين من خلال دقة العرض وعدالة التمثيل للواقع المالي للمنشأة بما يتفق مع المعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية.[36]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن جودة التقارير المالية تكمن في مدى مصداقية المعلومات حول عمليات ونشاط المؤسسة، وتحديدها بدقة وصورة حقيقية وعادلة، حيث يمكن من خلال التقارير المالية اكتشاف الأخطاء والمخالفات، ومدى تقيدها بالضوابط القانونية، حتى تفيد المستخدمين ومن لهم مصلحة.

الفرع الثاني :معايير جودة التقارير المالية.

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء، تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد.

واستناد ا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة ا لعالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، ا ولإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية:[37]

أولا: معايير قانونية :تسعى العديد من الهيئات من العديد من الدول لتطوير معايير جودة التقارير المالية عن طريق فرض تشريعات وقوانين تلتزم بها المؤسسات لضبط جوانب الأداء، في المؤسسات بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تجبر المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

ثانيا: معايير رقابية :من بين مكونات العملية الإدارية هي عنصر الرقابة، ولنجاح هدا العنصر يتوقف على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، والمعايير الرقابية

[35] _ محمد صديق بن عبد العزيزأحمد، مرجع سابق، ص 197.
[36] _ محمد صديق بن عبد العزيزأحمد، المرجع نفسه، ص 198.
[37] _ عمرو خضري سلامة أحمد، معايير جودة التقارير المالية، موقع إلكتروني، بتاريخ https://www.starshms.com..2023/05/11

تلعب دورا مهما في فحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقيم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

ثالثا: معايير مهنية :تتأثر جودة ونوعية المعلومات المالية بالممارسات المحاسبية المتبعة والتي يتم تحديدها من خلال اختيار معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، وبالتالي فإن تلبية احتياجات معينة للمستخدمين يتطلب اختيار معايير محاسبية تؤدي هذا الغرض، مما تبرز مسؤولية الإدارة اتجاه الملاك للاطمئنان على استثمارهم.

رابعا: معايير فنية :تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس على جودة التقارير المالية والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية ا لرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة، ولذلك فإن مهنه المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيق ا بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأخرى تلعب دور ا كبير ا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة[38].

الفرع الثالث :العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية.

تعتبر جودة التقارير المالية وسلامتها الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه ولكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج التقارير المالية وتوصيلها وهي[39]:

1-العوامل المادية :تتضمن المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

7-العوامل البشرية :تتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه

3-العوامل المالية :تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

[38] _ عمرو خضري سلامة أحمد، معايير جودة التقارير المالية، موقع إلكتروني، بتاريخ https://www.starshms.com.2023/05/11

[39] _ عمرو خضري سلامة أحمد، مفهوم جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة عليها، موقع إلكتروني، بتاريخ https://www.starshms.com.2023/05/14

4-قاعدة البيانات :تحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

توجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية، وقد اقترح الباحثون المحاسبين العديد من العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على جودة التقارير المالية ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

أولا :حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات أحد الوسائل الأساسية لمواجهة التأثيرات الناجمة عن التغيرات الاقتصادية والأزمة المالية العالمية والانهيارات المالية للعديد من الشركات والتي ترجع إلى الفساد المالي والإداري والممارسة غير السليمة للرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك اختلاف هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع في المنشأة، فهي مجموعة من الاختصاصات التي تؤدي إلى تعزيز الرقابة على إدارة المنشأة وبالتالي تعظيم قيمتها

ثانيا :الإدارة.

تعرف الإدارة الكثير عن المنشأة من واقع معايشتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرين والدائنين والمستخدمين الخارجين الآخرين، لذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيرات المالية على المنشأة.

حيث تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور، وعلى الرغم من ضرورة تعبير تلك القوائم عن الواقع الاقتصادية لأحوال وظروف الشركة وأدائها التشغيلي، إلا أن الإدارة قد تكون لديها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة التقارير المالية ومحتواها الإعلامية، وتتمثل هذه الدوافع في الدوافع التعاقدية، والدوافع التنظيمية، ودوافع أسواق المال، حيث تتفق الدوافع التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح مع فروض وتفسيرات النظرية الايجابية للمحاسبة، حيث تتمثل تلك الدوافع في التأثير مكافآت الإدارة وتجنب عقود الدين وأما دوافع سوق الأوراق المالية فتتمثل في التأثير على قيمة أسهم الشركات لتعظيم الإدارة المحددة في شكل خيارات الأسهم.

ونلاحظ مما سبق أن الإدارة هي المسؤولة عن إدارة الأنشطة اليومية طبق ا لسياسات وتعليمات مجلس الإدارة وإرساء نظم رقابة ملائمة، وهي بذلك تكون لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية، ففي حالة الممارسات الانتهازية للإدارة بدافع تحقيق مكاسب شخصية عندما يضع مجلس الإدارة نظام للحوافز وربطه

بتحقيق الشركة لمستوى معين من الأرباح، يمكن أن يؤثر ذلك سلب ا على جودة رقم الربح وبالتالي جودة التقارير المالية، ومما يؤكد أهمية الإدارة في تحقيق جودة التقارير المالية تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات في الآونة الأخيرة.[40]

ثالثا :هيكل الملكية.

أدى ظهور هيكل الملكية في شركات المساهمة والتي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة إلى ظهور مشاكل الوكالة، فالإدارة تسعى إلى تعظيم ما تحصل عليه من عائد ومكافآت حتى ولو على حساب الملاك، وهنالك العديد من المحاولات للحد من مشاكل التعارض في المصالح بين الإدارة والملاك وذلك من خلال تنويع التعاقدات والحوافز التي تحال عليها الإدارة.

ويعتبر هيكل الملكية أحد آليات حوكمة الشركات والتي تؤثر علي جودة التقارير المالية حيث تتعدد وتتنوع هياكل الملكية، ويوجد ما يسمى بهيكل الملكية المشتقة والذي يتم بملكية عدد كبير من المساهمين لعدد قليل من الأسهم، وهنالك الملكية المركزة التي تتسم بملكية عدد قليل من المساهمين لعدد كبير من الأسهم، وهيكل الملكية يؤثر على جودة التقارير المالية بشكل كبير .

رابعا :النظم القانونية.

تحدد النظم القانونية دور القانون في التنظيم المحاسبي بصفة عامة وقوانين الشركات بصفة خاصة، ففي الدول ذات التوجهات القانونية في تنظيم السياسات المحاسبية والتي تطبق القانون الروماني أو المدني، نجد أن التنظيم المحاسبي يلحق بقانون الشركات ويميل النظام المحاسبي إلى التفصيل والتشابك ويقل تأثير مهنة المحاسبة في وضع المعايير المحاسبية، وذلك على عكس العديد من الدول ذات التوجهات غير القانونية في تنظيم السياسة المحاسبية والتي تطبق القانون العام مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

كما أن اختلاف السياسات المحاسبية التي يمكن لمنشأة الأعمال إتباعها في ظل النظم والتشريعات المختلفة بشأن بعض العناصر الواردة في القوائم المالية والتي قد تختل من دولة لأخرى قد يؤدي إلى أثار مختلفة على رقم الأرباح المحقق في ظل كل منها، ومن ثم ضرورة بذل مزيد من الضغوط الدولية من قبل الهيئات المهنية لأغراض تحسين قابلية البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة للمقارنة.

حيث تعتبر النظم القانونية والتشريعية المطبقة على مستوى الدولة، آلية جيدة لحوكمة الشركات، وأنها يمكن أن تساهم بشكل فعال في حل مشكلة الوكالة بين الإدارة وحملة الأسهم، وذلك من خلال توفيرها مجموعة من

[40] _ محمد الصديق عبد العزيز، مرجع سابق، ص 227.

القواعد والروابط التي تهدف إلى حماية وضمان مصالح المستثمرين سواء كانوا مساهمين، أو دائنين من استغلال الإدارة، أو استغلال كبار المساهمين لأموال الأقلية من حملة الأسهم.[41]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير المالية

تمهيد: تعد التقارير المالية من اهم الأدلة التي يمكن ان تقدم في مجال البحوث والاستثمارات وعليه وجب ان تحتوي مجموعة المعايير المهمة لإعدادها.

الفرع الأول: تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية وتشتمل على القواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص قياس وتقييم وعرض وإفصاح هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها وتعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية.[42]

فيما يلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:[43]

1_ تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى:

يعد أحدا من المعايير التي تم إصدارها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، يتم تطبيق هذا المعيار من طرف المنشأة التي تتبنى معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، أو المنشأة التي تعرض بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. هذا المعيار يهدف إلى عرض الإجراءات والقواعد والمتطلبات الأساسية الواجب إتباعها من طرف المنشأة عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس لإعداد قوائمها

[41] _ محمد الصديق عبد العزيز، مرجع نفسه، ص 230.

[42] _ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 371.

[43] _ مرزقي مرزقي و حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي بسنة 2011، http://manifest.univ-ouargla.dz

المالية، وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية، أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي، كما عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية.[44]

2_ معيار الدفع على أساس الأسهم:

هو عملية يتم إتباعها عندما تستلم المنشأة خدمات أو بضاعة مقابل أدوات ملكية، أو تحمل التزام على أساس سعر أسهم المنشأة، أو أدوات الملكية الأخرى للمنشأة. تعتمد متطلبات خدمات المحاسبة للدفع على أساس الأسهم، على كيفية تسويق العملية هل تمت نقداً أم بإصدار أسهم أم بهما معاً.

ويتطلب المعيار الدولي الدفع على أساس الأسهم، أن تعترف المنشأة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم (مثل الأسهم الممنوحة أو خيارات الأسهم أو حقوق ارتفاع قيمة الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي يتم تسويتها نقدًا أو بإصدار أسهم، أو أدوات حقوق الملكية للكيان. يتم تضمين متطلبات محددة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقداً والتي يتم تسويتها بالأسهم، بالإضافة إلى تلك التي يكون فيها للمورد أو الكيان خيار النقد أو أدوات حقوق الملكية.[45]

3_ معيار اندماج الأعمال:

يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر يشكل اندماج الأعمال عن طريق تطبيق التعريف الوارد في هذا المعيار، ويتطلب هذا المعيار أن تشكل الأصول المشترات والالتزامات المضمونة عملاً، وإن كانت الأصول المشترات لا تشكل عملاً، يجب على المنشأة التي تعد التقارير أن تعالج المعاملة أو الحدث محاسبياً على أساس استملاك الأصل. وقد تملك المنشأة المشترية السيطرة على المنشأة المشترات بعدة طرق، مثلاً:

أ – من خلال تحويل النقدية أو النقدية المعادلة أو الأصول الأخرى.

ب –من خلال تحمل الالتزامات.

ت –من خلال إصدار حصص حقوق ملكية.

[44] _ جودي محمد رمزي، تبني المعايير التقارير المالية الدولية للمرة الاولى معيار IFRS1، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، العدد 12، سنة 2012، ص ص 226-228.

[45] _ عباس علي ميرزا، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بدون طبعة، دار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2011، ص 326.

ث –من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المالي.

ج –دون نقل المقابل المالي بما في ذلك العقد المستقل.[46]

4_ معيار عقود التأمين:

لقد عرف القانون المدني السوري في المادة713 منه عقد التامين على انه: " عقد يلتزم المؤمن بمقتضاه أن يؤدي المؤمن له أو الى المستفيد الذي اشترط التامين لصالحه مبلغا من المال أو ايرادا أو مرتبا أو أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث أو تحقق الخطر المبين في العقد، وذلك لقاء قسط أو أي دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن له".

_ حيث عرف معيار الابلاغ المالي عقد التأمين على انه:" العقد الذي بواسطته يقبل طرف يسمى شركة التامين خطر تأمين هام من طرف آخر هو المؤمن له، وذلك بالتعهد بتعويض المؤمن له أو أي مستفيد آخر من العقد، إذا وقع للمؤمن له حدث مستقبلي غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على المستفيد من العقد".

الهدف من هذا المعيار هو:

- ✓ اعتماد مبادئ واضحة للتقييم، المحاسبة والعرض قابلة للتطبيق على كل عقود التأمين.
- ✓ تحسين عمليات المقارنة بين شركات التأمين على المستوى الدولي.
- ✓ زيادة شفافية القوائم المالية وتعزيز جودة الاتصال تجاه مستخدمي هذه القوائم المالية، كذلك تعظيم منفعة شركات التأمين مقارنة بتكاليف تطبيق هذا المعيار.[47]

5_معيار الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة:

هدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو تحديد المحاسبة عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة. وبالتحديد، يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي:

أ_ أن يتم قياس الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفتري أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيها أقل، وأن يتم إيقاف استهلاك تلك الأصول؛

[46] _ عباس علي ميرزا، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بدون طبعة، دار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2011، ص 338.

[47] _ زواتنية عبد القادر و بوفليح نبيل، محاسبة عقود التأمين في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي الرابع IFRS4، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 29، العدد2، ص ص 71-73-74.

ب_ أن يتم عرض الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وأن يتم عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل.[48]

6_ معيار استكشاف وتقييم الموارد المعدنية:

هدف هذا المعيار هو توضيح التقرير المالي لاستكشاف الموارد المعدنية وتقويمها.

استكشاف وتقييم الموارد المعدنية: هو البحث عن الموارد المعدنية بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة محددة بالإضافة الى تحديد الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج الموارد المعدنية. حيث يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي:

أ_ تحسينات محدودة في الممارسات المحاسبية القائمة عن نفقات الاستكشاف والتقويم.

وفقا لهذا المعيار الدولي للتقرير المالي حيث يوضح النفقات التي تكبدها منشأة ما فيما يتعلق باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية قبل إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج مورد طبيعي، وتشمل الموارد المعدنية المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد الغير متجددة المماثلة.

ب_ قيام المنشآت التي تثبت أصول استكشاف وتقويم بتقويم مثل هذه الأصول للهبوط وفقا للمعيار الدولي للهبوط المالي، وقياس أي هبوط وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36" الهبوط في قيمة الأصول".

ج_ الإفصاحات التي تحدد وتشرح المبالغ الواردة في القوائم المالية للمنشأة والناشئة عن استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها وتساعد مستخدمي تلك القوائم المالية في فهم مبلغ، وتوقيت، وتأكد التدفقات النقدية المستقبلية من أي أصول استكشاف وتقويم تم إثباتها.[49]

7_ معيار الأدوات المالية والإفصاح:

الأدوات المالية: هي كل عقد تترتب عليه في آن واحد أصول مالية لمؤسسة ما وخصوم مالية أو أداة مالية أو أداة رؤوس أموال لمؤسسة أخرى.

[48] _ عباس علي ميرزا، المرجع السابق، ص 356.

[49] _ عباس علي ميرزا، المرجع نفسه ، ص 365.

الإفصاح: يحتوي هذا المعيار على متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المرتبة بها، حيث يطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية والتي تمكن المستخدمين من تقييم التالي:

أ_ أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، بما في ذلك بعض المعلومات المحددة حول:

- ✓ بنود الميزانية العمومية.
- ✓ بنود بيان الدخل وحقوق الملكية الفكرية.
- ✓ السياسات المحاسبية.
- ✓ محاسبة التحوط.
- ✓ القيمة العادلة.

ب_ طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشاة بما في ذلك:

- ✓ الإفصاحات النوعية.
- ✓ الإفصاحات الكمية(مخاطرة الائتمان، مخاطرة السيولة، مخاطرة السوق).[50]

8_ معيار القطاعات التشغيلية:

من أجل تحسين جودة المعلومات المتضمنة في التقارير القطاعية يتطلب المعيارIFRS8 ‘‘قطاعات التشغيل" من الشركات الإفصاح عن المعلومة التي تمكن المستعملين من تقييم الطبيعة والآثار المالية للأنشطة التي تمارسها و المحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه. إن أهم ما يميز هذا المعيار هو اعتماده على "مدخل الإدارة" الذي يقضي بتحديد القطاعات لأغراض إعداد التقارير المالية القطاعية وفق نفس الأسس التي تتبعها الشركة في تحديد قطاعاتها لإعداد التقارير الداخلية بمعنى تحديد القطاعات وفق هيكل التنظيم الداخلي للشركة. وأهم ما تضمنه المعيارIFRS8 :

يعتبر تحديد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي المرحلة الأولى من تطبيق المعيار ‘‘قطاعات التشغيل ‘‘،ويعبر مصطلح "متخذ القرار التشغيلي" عن الوظيفة التي يقوم بها هذا الأخير والمتمثلة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية

[50] _ حوة عبد القادر، متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 25، المجلد2، ص ص 312-316.

للشركة وتقييم أدائها ويمكن أن يكون الرئيس المدير العام أو المدير العام أو يمكن أن يتمثل في مجموعة من المديرين التنفيذيين.

وعموما يسند قطاع التشغيل لمدير القطاع الذي يكون مسؤولا مباشرة أمام متخذ القرار، والذي يتواصل معه بشكل منتظم لمناقشة الأنشطة التشغيلية والنتائج التشغيلية وخطط وتوقعات القطاع.

ومن الآن فصاعدا يتم تحديد القطاعات التشغيلية بالاعتماد على التقرير الداخلي للشركة،

ويعرف القطاع التشغيل على أنه أحد مكونات الشركة:

- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما في ذلك الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء الشركة الأخرى.

- تراجع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة، اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

- تتوفر معلومات منفصلة حول ذلك القطاع.

9_معيار الأدوات المالية: يعتبر أحد أهم معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية، تلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير الدولية (IASB). ويتضمن معيار الأدوات المالية متطلبات الاعتراف والقياس والانخفاض في القيمة والاستبعاد ومحاسبة التحوط العامة.

10_معياري القوائم المالية الموحدة

يحدد هدا المعيار إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة، مما يتطلب من المنشآت توحيد أفرعها ومنشآتها الاخرى التي تسيطر عليها. تتطلب السيطرة الإفصاح أو إظهار الحقوق عن العوائد المتغيرة والقدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال السيطرة على الشركة المستثمر فيها.

11_معيار ترتيبات مشاركة: يحدد هذا المعيار الدولي رقم 11 المحاسبة من قبل المنشآت التي تسيطر بشكل ويتم تصنيف الترتيبات .مشترك على الترتيب. تتضمن السيطرة المشتركة تقاسم السيطرة المتفق عليه تعاقديًا الخاضعة للسيطرة المشتركة إما كمشروع مشترك (يمثل حصة في صافي الأصول وحقوق الملكية المحسوبة) أو عملية .مشتركة (تمثل الحقوق في الأصول والالتزامات المتعلقة بالمطلوبات، والتي يتم المحاسبة عنها وفقًا لذلك)

12_معيار الكشف عن الحصص في مؤسسات أخرى:

هو معيار إفصاح موحد يتطلب مجموعة واسعة من الإفصاحات حول مصالح المنشأة في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة و"المنشآت المهيكلة" غير الموحدة. يتم عرض الإفصاحات كسلسلة من .الأهداف، مع إرشادات مفصلة حول تحقيق تلك الأهداف

13_معيار تقييم القيمة العادلة:

يحدد المعيار القيمة العادلة على أساس فكرة "سعر الخروج" ويستخدم "التسلسل الهرمي للقيمة العادلة"، مما يؤدي .إلى قياس قائم على السوق، وليس قياساً خاصاً بالمنشآة

14_معيار الحسابات المؤجلة التنظيمية

يسمح للمنشأة التي تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة بالاستمرار في المحاسبة.مع بعض التغييرات المحدودة، لـ "أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة" وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا السابقة، وكلاهما عند التطبيق والأولي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي البيانات المالية اللاحقة

15_معيار الإيرادات من العقود مع العملاء:

يحدد هدا المعيار كيف ومتى سيعترف معد التقارير المالية الدولية بالإيرادات بالإضافة إلى مطالبة هذه المنشآت بتزويد مستخدمي البيانات المالية بإفصاحات أكثر إفادة وذات صلة. يوفر المعيار نموذجًا واحدًا قائمًا على المبادئ .مكونًا من خمس خطوات ليتم تطبيقه على جميع العقود المبرمة مع العملاء

16_معيار الإيجارات:

يحدد كيفية قيام معد التقرير المالي الدولي بالتعرف على عقود الإيجار وقياسها وعرضها والإفصاح عنها كما يوفر المعيار نموذجًا محاسبيًا واحدًا للمستأجر

17_معيار تعديلات على عقود التأمين:

يحدد مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأمين ضمن نطاق المعيار كما .يهدف الى التأكد من أن المنشأة تقدم المعلومات ذات الصلة التي تمثل تلك العقود بأمانة

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

محددات جودة التقارير المالية في دولة معينة تبدأ من معايير المحاسبة التي تطبقها تلك الدولة, فالمعايير تحدد قواعد القياس والإثبات والعرض و الإفصاح للعمليات و الأحداث المالية المؤثرة في أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقات النقدية, ولقد تم تقديم معايير المحاسبة الدولية كمجموعة متكاملة وذات جودة عالية تسمح بالمقارنة بين المؤسسات المالية بصرف النظر عن الدول التي تنتمي إليها, واعتبرت الهيئة الأمريكية أن جودة معايير المحاسبة تنعكس على جودة التقارير المالية لأنه ينتج عن ذلك تقارير مالية تتصف بالإفصاح الكامل, شفافية أكثر, وتكون قابلة للمقارنة.

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين جودة التدقيق وجودة التقرير المالي، وأشارت إلى أن جودة التدقيق من محددات جودة التقارير المالية، ويؤكد ذلك مدقق الحسابات في التأكيد على التقرير المالي الذي ينتهي برأيه فيه إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

ثمة بعد أخر لعلاقة جودة التدقيق بجودة التقرير المالي وهو خطر التقاضي الذي يعد حافز يدفع مدقق الحسابات إلى الاهتمام بجودة التدقيق، ومن ثمة التقرير المالي، فمدققي الحسابات مسئولين قانونيا عن القوائم المالية المضللة برغم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

المطلب الأول: الدراسات المحلية والعربية

1_ تعرضت هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية وبيان مدى مبادرة مدققي الحسابات المراجعين في القيام بالإجراءات الدقيقة اللازمة في تحقيق مصداقية البيانات المالية وقد اعتمدت هذه الدراسة على الأرقام المحاسبية لحل مشكلة الدراسة.

شمل مجتمع الدراسة عدد من مكاتب المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإعداد استبانة، تم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية(spss).

توصلت إلى عدد من نتائج نذكر منها:

_ حوكمة المراجعة تؤدي إلى التأكيد على البيانات الواردة في التقارير المالية وبتالي تزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية.

_ حوكمة المراجعة تساهم في تحسين كفاءة وفعالية المراجعة وبتالي تحسين جودة التقارير المالية.

2_. تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على الدور الذي تلعبه عناصر المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي في تحسين جودة محتوى التقارير المالية، وبغرض تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم تصميم استبانة لجميع البيانات المتعلقة بعناصر المسؤولية المهنية لمدقق الداخلي، والتدقيق والمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط وأثر بين متغيرات الدراسة بصورة إجمالية أقوى بالمقارنة مع كل عنصر من عناصر المسؤولية المهنية.

1–عبد العزيز محمد صديق أحمد, بعنوان : حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية, رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتورة في المحاسبة, جامعة النيلين, السودان, 2019,

2–دراسة عبد الكريم زرفاوي و سارة قتال, بعنوان : أثر المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي على تحسين جودة محتوى التقارير المالية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية تبسة, مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة, المجلد05/ العدد 02 (2022). ص [51]955_975

[51]

3-تهدف البحث إلى دراسة وتحليل واختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية مقاسة بدلالة كل من حجم مكتب المراجعة والتحفظ المحاسبي، وبين جودة الغش في القوائم المالية للشركات العائلية المقيدة في البورصة المصرية. ومن خلال تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة تم اشتقاق فرضى البحث، وتوصلت الدراسة إلى:

_وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة مقاسة بحجم مكتب المراجعة وبين وجود الغش بالقوائم المالية في الشركات العائلية.

_وجود علاقة سلبية ولكنها غير معنوية بين جودة المراجعة مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبي وبين وجود الغش بالقوائم المالية في الشركات العائلية.

4_.هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. واعتمدت الباحثة على تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت إلى مجموعة من نتائج أهمها:

_وجودة عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات، ومنها العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، وفريق العمل، والكفاءة المهنية، والتأهيل العلمي للمدقق، وتوفر الموضوعية والاستقلالية، وعوامل متعلقة بأتعاب التدقيق.

3_ دراسة محمد فوزي محمد السيد, بعنوان : العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجد الغش بالقوائم المالية : دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية.

4_ دراسة سماح أسامة النعسان : بعنوان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية, تخصص محاسبة وتمويل, الجامعة الإسلامية بغزة, سنة2018.

5_ دراسة أسيا هيري, بعنوان : فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق, أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه, تخصص تسير محاسبي وتدقيق, قسم علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير, جامعة أحمد دراية أدرار, سنة 2018.

52

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية المطروحة المتمثلة في: هل لفاعلية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد التدقيق تطبيق مختلف أخلاقيات المهنة وقواعد سلوكها دور في تحسين جودة معلومات التقرير النهائي للمدقق؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تناولت الدراسة جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي توصلت من خلالها إلى مجموعة من النتائج منها:

النتائج النظرية:

_ يعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص انتقائي يقوم به شخص محترف ومستقل، لتأكيد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني ومحايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير نهائي

_تتلخص أنواع التدقيق الخارجي في ثلاث أشكال إما قانوني أو تعاقدي أو يكون على شكل خبرة قضائية.

_تتلخص الوسائل والملفات التي يقوم بها المدقق الخارجي في أوراق العمل المقسمة إلى نوعين هما، الملف الدائم والملف الجاري، وأدلة الإثبات بمختلف أنواعها.

_ من أهم القوانين والمراسيم التي أحدثت تغييرا في كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانون رقم 08_91 والقانون رقم 10_01 المتعلقان بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

_ لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هيئتان تنظمها وتسيرها، وهما المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتحمل المدقق الخارجي الجزائري عند ممارسته لمهنته ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.

النتائج التطبيقية:

52

_تؤكد نتائج البحث على ضرورة توفر العناية الكافية لدى المدقق الخارجي عند أدائه لمهنة التدقيق الخارجي.

_ كما تؤكد نتائج البحث أن التدقيق المستندي واستعمال تكنولوجيا المعلومات يعتبر أحد أهم مقومات التدقيق الخارجي.

_ خلصت نتائج البحث إلى أن المدقق الخارجي بالجزائر يتميز بالكفاءة المهنية، ويتمتع بقدرات تمكنه من تحسين وإتقان عمله على أكمل وجه.

_ يتميز نموذج مسار الدراسة بالصلاحية، كما أنه تميز بالجودة بنسبة قريبة من المتوسط بلغت(0,460).

_تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالموثوقية.

_ يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات بلغ (0,606).

_يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي بلغ (0,477).

_ ليس هناك حرص من قبل المؤسسات على توفير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية.

_ هناك تأثير عاليا للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية.

6_ دراسة ماجد إسماعيل أبو حمام, بعنوان : أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية, مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل, الجامعة الإسلامية غزة2009.

الهدف العام من الدراسة هو إبراز أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، من خلال دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم التطرق إلى مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح وجودة التقارير المالية بتلك القواعد، ومن ثم توضيح العلاقة المتداخلة بينهما.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

_ تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

_ تطور ثقافة الحوكمة إنعكس بشكل رئيسي في تحسين موقع الشركات وإستمراريتها نحو بلوغ اهدافها.

7_ دراسة ريا سليمان سالم محمد العطاونه, بعنوان : العوامل المحددة لتركيز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية, رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة, قسم المحاسبة, جامعة الشرق الأوسط, سنة2016.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المحددة لتركيز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، إضافة إلى مكاتب التدقيق لحساباتها، التي تم اختيارها باستخدام العينة الطبقية العشوائية ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة في منهجيتها كل من الأسلوب الوصفي التحليلي والأسلوب الاختياري والاستدلالي.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها:

_ وجود أثر إيجابي ذو إحصائية للعوامل المحددة لظاهرة التركيز ذات صلة بمواصفات مكتب التدقيق والمتمثلة في كل من حجم وسمعة وخبرة مكتب التدقيق على جودة التقارير المالية في شركات محل الدراسة.

_ وجود أثر إيجابي ذو صلة إحصائية لحجم الشركة المدقق عليها على جودة التقارير المالية أما فيما يتعلق بوجود نظام الحوكمة في الشركات الخاضعة للتدقيق فقد أظهرت النتائج أيضا وجود أثر إيجابي على جودة التقارير المالية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1_ دراسة (Suzanne Boelens,Geert Braam, Fredy Van Beest ,2009) بعنوان:
Quality of financial Reporting (Measuring qualitative characteristics)
Roudboud univercity Nijmegen the Netherlands.

إن الهدف العام من هذه الدراسة هو تقييم جودة التقارير المالية وذلك بستخدام وسائل قياس وبرامج إحصائية من أجل الوقوف على توفر الخصائص النوعية الأساسية (الملائمة والتمثيل الصادق) والخصائص النوعية الداعمة (المعززة) (قابلية الفهم، قابلية المقارنة، التوقيت المناسب) وذلك حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASBوقد

اعتمدت هذه الدراسة على 231 تقرير مالي حول الموضوع في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكذلك سوق الأسهم الهولندية في الفترة2005,2007.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

_ استخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من التغيرات قد طرأت على السوق والسبب الذي يدعو إلى نموذج رياضي وإحصائي لقياس جودة التقارير المالية.

_ الواقع الاقتصادي الحديث يتطلب توفر التقارير المالية على جميع الخصائص النوعية الأساسية والداعمة من أجل تلبية حاجات جميع مستخدميها.

_ضرورة إعتماد مستخدمي التقارير المالية لنموذج إحصائي لقياس جودتها خصوصا المقبلين على شراء الأسهم.

2_ دراسة (Ana Lalevic Filipovic 2012) بعنوان : Rivised Oualitative Characteristics Of Financial Statements as Precondition For Strenghtening Information Power On Capital Market Faculity Of Economic, University Of Montenegro.

تهدف الدراسة إلى معرفة دور الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية في تعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية، انطلاقا من خصائص وطبيعة الأسواق الرأسمالية في دعم احتجاجات المتعاملين الاقتصاديين ومدى تأثر الأسواق الرأسمالية بالتغيرات الاقتصادية خصوصا الأزمة المالية الأخيرة التي أثرت في العديد من المجالات الاقتصادية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على عينة من المراجعين المؤهلين والمحللين الماليين ومجموعة من أصحاب الأسهم والسماسرة.

وقد توصلت إلى النتائج التالية:

_ ضرورة معالجة النقائص التي تم تحديدها في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية خصوصا بعد الأزمة المالية.

_ مراجعة الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لأهداف التقارير المالية سيساهم في تغيير أهداف المتعاملين الإقتصاديين خاصة في الأسواق الرأسمالية التي للبورصة فيها دور كبير في توفير المعلومات المالية.

3_ دراسة (Hoglar DaskeAnd Gunther Gebhardt, 2006) بعنوان : International Financial Reporting, Standards And Experts of Disclosure Ouality.

الهدف العام من هذه الدراسة هو تقييم جودة التقارير المالية للشركات الأسترالية والألمانية والسويسرية، التي كانت السابقة في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث قيمت الدراسة جودة الإفصاح المستخلصة من التحليلات المفصلة للتقارير السنوية المعدة من طرف خبراء محاسبة معروفين، واستخدمت الدراسة خصائص الأرباح كأرقام لتقييم جودة التقارير المالية المعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولي.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة الإفصاح وجودة التقارير المالية قد ازدادت بشكل كبير ملحوظ بعد تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في كل من أستراليا، ألمانيا، سويسرا.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (أوجه التشابه وأوجه الاختلاف)

جدول رقم2: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
عبد العزيز محمد صديق 2019	جزء من المتغير التابع(جودة التقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
عبد الكريم فوزي وسارة قتال2022	جزء من المتغير التابع(جودة تقارير مالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
محمد فوزي محمد سيد	جزء من المتغير المستقل(التدقيق الخارجي)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
سماح نعسان أسامة 2018	جزء من المتغير المستقل(التدقيق الخارجي)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
أسيا هيري 2018	جزء من المتغير المستقل(التدقيق الخارجي)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
ماجد إسماعيل أبو حمام2009	جزء من المتغير التابع (جودة تقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
ريا سليمان سالم محمد العصونة 2016	جزء من المتغير المستقل(التدقيق الخارجي)،جزء من المتغير التابع(جودة تقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
Suzanne boelens	جزء من المتغير التابع(جودة تقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة
Ana lalevicfilipovic2012	جزء من المتغير التابع(جودة تقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة

Hoghae daske206	جزء من المتغير التابع(جودة تقارير المالية)	عينة و مجتمع الدراسة_ عنوان الدراسة

خلاصة الفصل:

مما سبق نستخلص أن كفاءة وفعالية التدقيق تنبع من كفاءة وقدرة القائم بعملية التدقيق (المدقق، المراجع)، فلا بد لهذا الشخص الذي يمتهن التدقيق أن يتمتع بالمؤهلات العلمية الكافية والعملية اللازمة لأداء وظيفته على أكمل وجه، ولذلك كان لابد من تنظيم مختلف الأمور المتعلقة بمدقق الحسابات بما أنه المسؤول المهني عن عملية التدقيق الخارجي، وهذا ما تناولته مختلف القوانين الجزائرية من خلال تحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق.

كما أن معايير التدقيق جاءت لتنظيم هذه الأخيرة والارتقاء بها إلى المستوى المطلوب واعتمادها كمهنة.

تعتبر التقارير المالية وسيلة الإدارة الأساسية للتواصل مع الأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلال هذه التقارير يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج.

ويعتبر الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية هو توصيل معلومات مالية ذات مصداقية وجودة عالية، تساعد مختلف أصحاب المصالح بالمؤسسة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة، ولا يتم ذلك إلا من خلال تبني معايير دولية في إعداد التقارير المالية لضمان جودتها.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بورقلة حضري01

تمهيد الفصل

بعد الدراسة النظرية والإلمام بمختلف المفاهيم حول التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية، حيث يعتبر دور التدقيق الخارجي مهم جدا في إضفاء المصداقية على بيانات وكشوفات المؤسسة الاقتصادية، ولتوضيح ذلك الدور تم إنجاز دراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية والمتمثلة في مؤسسة سونلغاز.

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: المنهج المتبع في الدراسة.

المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة حضري01 وقسم المحاسبة والمالية

المطلب الأول : فرع SDC:[1]

ويرتبط إنشاء SDC ل تنفيذ أحكام القانون / 02 01 5 فبراير 2002 بشأن الكهرباء وتوزيع الغاز عبر خط أنابيب. وكان شهر نيسان 2009 الخطوة الأخيرة في عملية الانتهاء من إعادة الهيكلة وإعادة تصميم شعار وتغير اسم الشركة أصبحت " شركة توزيع الكهرباء ومركز الغاز، يختصر SDC ". هي واحدة من أربع شركات توزيع مجموعة سونلغاز. وتتكون من:

ورقلة حضري، ورقلة (تقرت)، بليدة، اليزي، تمنراست، مدية، تيزي وزو، بسكرة، جلفة، الاغواط، الوادي، غرداية، البويرة

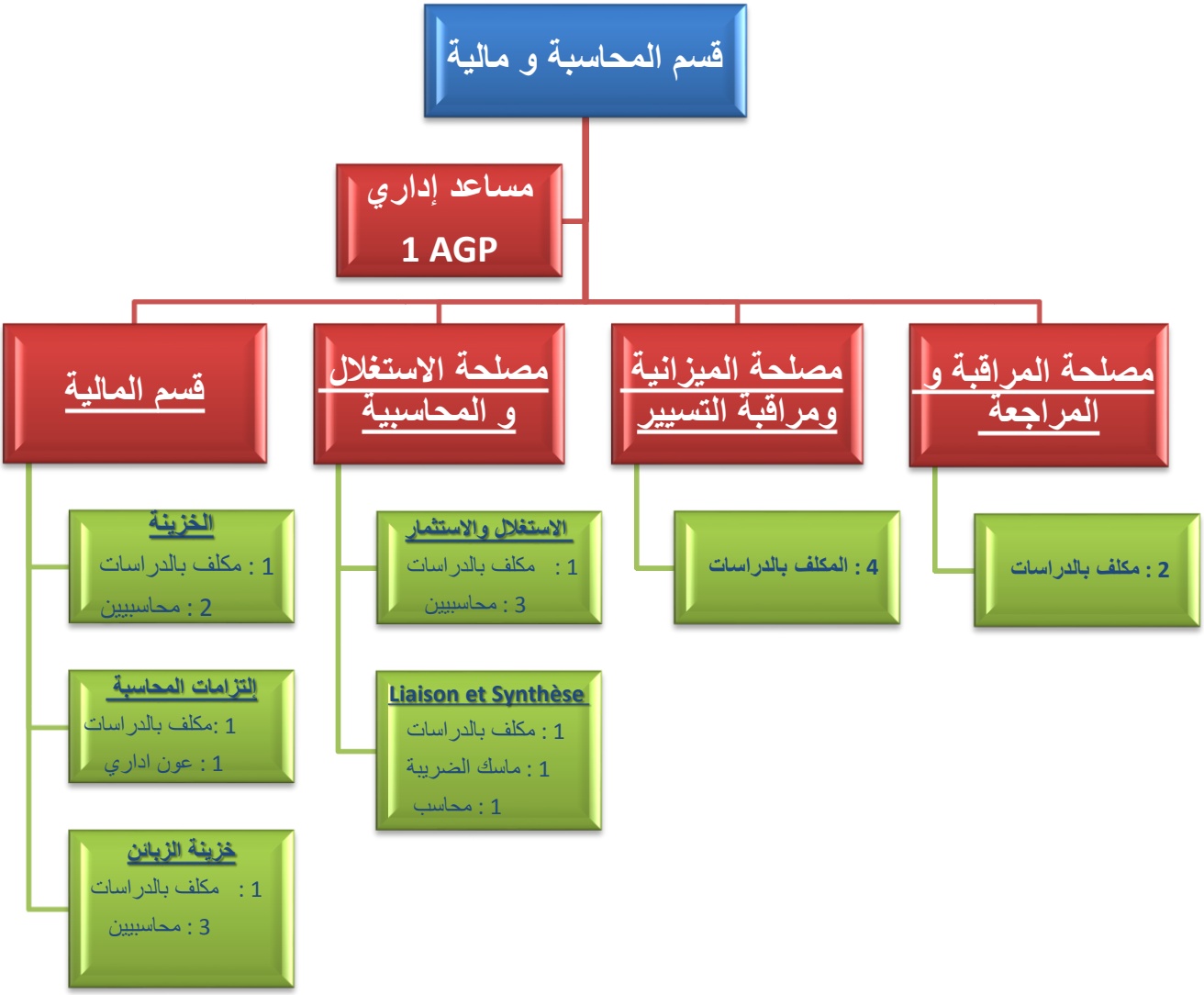
الشكل رقم 3: مناطق شركة توزيع الكهرباء والغاز فرع SDCفي الجزائر

المصدر: من وثائق المؤسسة

[1] _ المصدر: من وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة

الشكل رقم 5: الهيكل تنظيمي لقسم المحاسبة والمالية بالمديرية فرع ورقلة حضري1



المصدر: من وثائق المؤسسة.

نجد أن قسم المحاسبة والمالية ينقسم إلى ثلاث مصالح رئيسية:

- **مصلحة الاستغلال:** (وهي مصلحة التي تم فيها عملية تربص)

تقوم هذه المصلحة بتصنيف الإيرادات ومصاريف المؤسسة حسب إيراداتها وتعتبر أول بوابة لاستقبال جميع الفواتير سواء المتعلقة بالاستثمارات أو الخدمات لأجل تحصيل مختلف المعاملات وتصنيف كل نوع على حدا حسب مكتب المكلف بالدراسات أو مكتب الأعوان المحاسبين.

وتختص هذه المصلحة خصوصا بي :[1]

- تأكد من عمليات التدقيق والرقابة والمحاسبة.
- ضمان مراقبة القيود المحاسبية المتعلقة P40 وSGC.
- تحقق من صناديق من الوكالات.
- إجراء المحاسبة للحصول على أموال.
- الحفاظ على الكتب القانونية

- **مصلحة المالية:**

تشرف هـ المصلحة على ضبط العمليات المالية للمؤسسة، حيث تربطها بالمؤسسات المالية الأخرى مثل: البنك، البريد، وتقوم هذه الأخيرة بتسديد الفواتير القابلة للدفع بعد الحصول عليها من طرف قسم الاستغلال وهي مصلحة تتوسط كل من مصالح قسم المحاسبة والمالية.

- **مصلحة الميزانية:**

تقوم هذه المصلحة على دراسة التكاليف والنتيجة الإجمالية المقترحة والمستخرجة من المحاسبة العامة مع تقديم ومراقبة أرباح المؤسسة ضمن مكتب مراقبة التسيير ومصلحة المالية

- **مصلحة المراقبة و المراجعة** : حيث أنها تقوم بمراجعة كل من المصالح الأخرى الخاصة بقسم المحاسبة (إلا أن هذه المصلحة لم تفعل بعد في مديرية سونلغاز ورقلة حضري 1)

[1]_ المصدر: من وثائق المؤسسة.

مما سبق يتضح أن سونلغاز مجموعة من شركات المتحدة التي تكون مجمع سونلغاز ولكل شركة منهم هدف ودور تقوم بيه وهدا ما يجعل المجمع في تقدم لأن لكل شركة هدف معين تسعى لإنجازه، وفي الأخير تصب خيرات وفوائد هذه الشركات في خانة مجمع سونلغاز.

خصائص المحاسب الناجح تعتمد شخصيّة المحاسب الناجح على العديد من الخصائص من أهمها:

النزاهة والصدق: هما من أهمّ خصائص المحاسب الناجح؛ إذ يتحمّل المحاسبون المسؤوليّة الخاصّة في الإشراف على التقارير الماليّة التي تحتوي على الحِسابات المِصرفيّة، والأموال، والاستثمارات المتنوّعة؛ لذلك من المهم أن يَتميّز المحاسب بالصدق والثقة، ممّا يساهم في حماية المنشأة التي يعمل بها من التعرّض للسرقة.

الخبرة المهنيّة: هي مَعرفة المحاسب للمَهارات المحاسبيّة الرئيسيّة، كما أنّه من المهم أن يَكون قادِراً على التّعامل مع الحاسوب؛ حتى يتمكّن من التّفاعل مع التّطبيقات الخاصّة في المحاسبة مثل جداول البيانات.

القيادة: هي من الخَصائص التي تَعتمد على دور المحاسب في قيادة فريق العمل، أو الإشراف على المشروعات ضمن سياسات المنشأة؛ لذلك من المهم أن يَتميّز المحاسب بالقدرة على التواصل الفعّال، وحلّ النزاعات حتى يتمَّ تحقيق النجاح ضمن هذه الوظيفة.

المبحث الثاني: المنهج المتبع في الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتعرض للطريقة والأدوات التي تم استخدامها في الدراسة التي قمنا بها، حيث يتضمن هذا الأخير مجتمع وعينة الدراسة، وكما يوضح الأدوات الإحصائية والبرنامج المستخدم.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة: تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على من لهم صلة بمهنة المحاسبة، حيث شمل مجتمع الدراسة على محافظو الحسابات وخبراء محاسبيين وكل من لهم علاقة بقسم المحاسبة بمديرية التوزيع الكهرباء والغاز ورقلة حضري01، وكذا أساتذة جامعيين.

ثانيا: عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة (محافظ حسابات أستاذ جامعي خبير محاسبي)، حيث قمنا بتوزيع 40 استمارة استبيان وتم جمع 37 استمارة استبيان، وهذه الاستمارات الموزعة على العينات شملت مجتمع الدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم3: يوضح عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة%
الاستمارات الموزعة	40	100
الاستمارات المسترجعة	37	92
الاستمارات المفقودة	3	8
الاستمارات النهائية	37	92

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

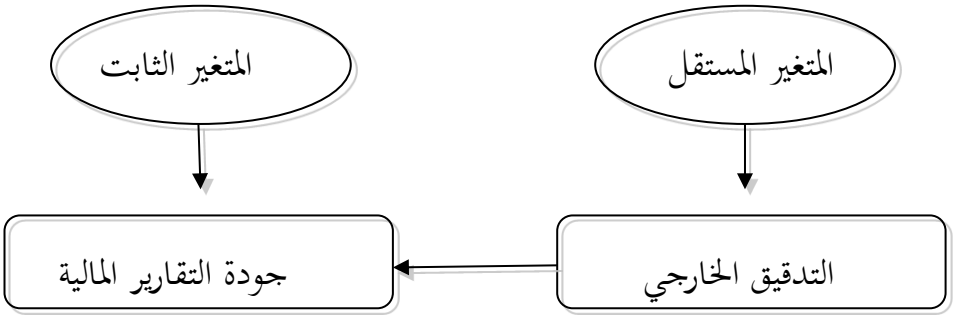
من خلال الجدول نلاحظ أن إجمالي الاستمارات الموزعة 40 استمارة، تم استرجاع 37 استمارة منها أي ما يمثل نسبة 92 %من حجم العينة المختارة، بحيث أن 3 استمارات فقدت وهو ما يمثل 8 %من إجمالي العينة.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

أولا: المتغير المستقل: تمثل في التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية.

ثانيا: المتغير التابع: تمثل في جودة التقارير المالية.

رسم توضيحي رقم6: النموذج النظري لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثالث: تلخيص معطيات الدراسة:

لتلخيص بيانات ومعطيات الدراسة المجمعة باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي ثم الاعتماد على التكرارات النسبية والمتوسطات الحسابية والمرجحة والانحرافات المعيارية.

المطلب الثاني: الأداة المستعملة في الدراسة

الفرع الأول: استمارة الاستبيان

تم تصميم استمارة الاستبيان بعد جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري للدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول موضوعنا، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة مع الأخذ بعين الاعتبار الإشكالية والفرضيات البحث، وبعدها تم عرض الاستمارة على الأستاذ المشرف بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة.

كما تم توزيع الاستمارات بتسليمها مباشرة لإفراد العينة.

الفرع الثاني: هيكل الاستمارة

يحتوي الاستبيان على جزئين هما:

_ **الجزء الأول:** تمثلت في أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وتتضمن: الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة.

_ **الجزء الثاني:** أحتوى على 18 سؤال والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة كانت مقسمة على محورين:

- المحور الأول: تضمن 10أسئلة.
- المحور الثاني: تضمن 08أسئلة.

المطلب الثالث: الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: البرامج المستعملة

بعد القيام بتوزيع الاستبيان على أفراد العينة، قمنا بجمعها وتفريغها في برنامج Excel، ثم تحليلها في البرنامج الإحصائي Spss واعتماد الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة ومتغيراتها كما يلي:

- معامل الثبات والصدق ألفاكرونباخ لقياس ثبات وصدق الأداة.
- التكرارات النسبية والنسب المئوية لمعرفة توزيع أفراد العينة حسب متغير الخصائص الديموغرافية.
- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحراف المعياري لكل محور وفقراته بهدف الكشف عن أراء اتجاه العينة حول متغيرات الدراسة.
- معامل الارتباط بيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
- الانحدار الخطي البسيط لدراسة دور المتغير المستقل على المتغير التابع.
- اختبار فرق المتوسطين(ت) Independent samplest-testلمعرفة الفروقات في إجابات العينة التي تعزى للمتغيرات الديموغرافية ذات الاختيار الثنائية (الجنس مثلا).

- اختبار تحليل التباينone way anova لمعرفة الفروقات في إجابات العينة التي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (السن، المستوى التعليمي، المهنة، الخبرة).

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

لقد تم فحص عبارات الاستبيان من خلال معامل ألفا كرومباخ، فلوحظ أن معامل ألفا كرومباخ ب 0,772 وهو ما يبينه الجدول أدناه وتعد هذه النسبة مرتفعة وهذا يعني أن هناك مصداقية في الإجابات مما يشير إلى أن فقرات الاستبيان تتمتع بالاتساق الداخلي، ومن الممكن إجراء الدراسة وتعميم نتائجها على جميع مجتمع الدراسة.

جدول رقم 4: معامل صدق وثبات محاور الاستبيان

البعد	عدد الفقرات	ألفا كرومباخ
التدقيق الخارجي	10	0.54
جودة التقارير المالية	8	0.76
الكلي	18	0.77

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات Spss

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للعينة

يوضح الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية للعينة المدروسة (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

جدول رقم 5: متعلق بالخصائص الديموغرافية

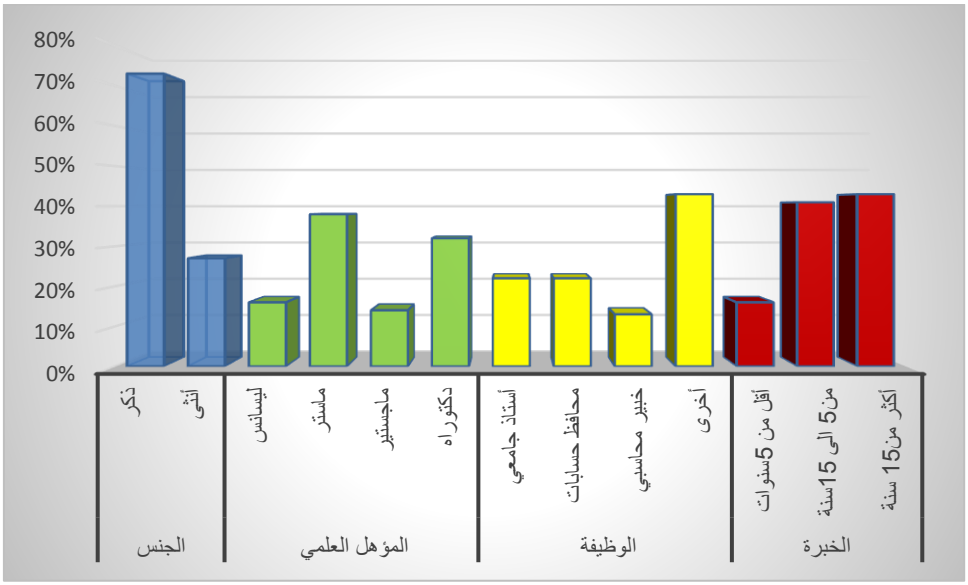
المتغيرات الديموغرافية		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	27	%73
	أنثى	10	%27

	المجموع	37	%100
المؤهل العلمي	ليسانس	6	%16
	ماستر	14	%38
	ماجستير	5	%14
	دكتوراه	12	%32
	المجموع	37	%100
الوظيفة	أستاذ جامعي	8	%22
	محافظ حسابات	8	%22
	خبير محاسبي	5	%13
	أخرى	16	%43
	المجموع	37	%100
الخبرة	أقل من 5سنوات	6	%16
	من5 الى 15سنة	15	%41
	أكثر من15 سنة	16	%43
	المجموع	37	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجاتSPSS

والشكل الموالي يبين توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات الديموغرافية

رسم توضيحي7: يبين توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية



المصدر من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

1_ توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

من خلال الجدول رقم 3والشكل رقم 1نلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 37.0, أما نسبة الإناث بلغت 27.0 وهذا راجع إلى التوزيع العشوائي.

2_ توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 3والشكل رقم 1أن أغلب عينة الدراسة متحصلين على شهادة ماستر بنسبة37.8 تليها الدكتورة بنسبة 32.4 ومن ثم ليسانس بنسبة 16.2 في حين أن الماجستير هي الاقل بنسبة13.5 وذلك يعود إلى الاختيار العشوائي لعينة الدراسة.

3_ توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 3والشكل رقم 1 أن فئة وظيفة أخرى أعلى نسبة قدرت ب43.2 وتأتي بعدها فئة أساتذة جامعيين و محافظ حسابات بنسبة متساوي قدرت ب21.6 لتحل فئة خبير المحاسب أقل نسبة تقدر ب13.5 ومنه يمكن القول أن هذه الوظائف تخدم بشكل جيد توجهات البحث.

4_ توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة:

نلاحظ من خلال الجدول رقم 3 والشكل رقم 1 أن أغلب عينة الدراسة أصحاب خبرة أكثر من 15 سنة مايعادل 43.2 تليه خبرة من 5إلى 15 سنة ما يقارب 40.5 وخير خبرة أقل من 5سنوات بنسبة 16.2 وهذا مايدل على عينة الدراسة تتمتع بخبرة جيدة.

المطلب الثاني: عرض نتائج اختبار الفرضيات

أولا: تحديد إتجاه أراء العينة حول متغيرات الدراسة

بغرض تحديد إتجاه أراء العينة على مقياس ليكارت الثلاثي (غير موافق، محايد، موافق) فأننا نعطيها قيما كما يلي:

جدول رقم 6: مقياس ليكارت الثلاثي

البيانات	غير موافق	محايد	موافق
الترميز	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبتين

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح ثم تحديد, الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول رقم 7: المتوسطات المرجحة والإتجاه

المتوسط المرجح	من1إلى 1.66	من 1.67إلى 2.34	من2.35إلى 3
الإتجاه	غير موافق	محايد	موافق
درجة التقييم	ضعيفة	متوسطة	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين

1_ إتجاه أفراد العينة حول واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

جدول رقم 8: اتجاه أراء العينة حول واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه	درجة التقييم	الرتبة

1	يعتبر كل محافظ حسابات مؤهل علميا وعمليا قادر على تحقيق الهدف المطلوب من عملية التدقيق الخارجي	%2.7	%13.5	%83.8	2.81	0.462	موافق	مرتفعة	3
2	تؤثر الخبرات والمهارات المتنوعة لمحافظ الحسابات في المجالات الأخرى التي ليست لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق إيجابيا على عملية التدقيق الخارجي	%5.4	%8.1	%86.5	2.81	0.518	موافق	مرتفعة	3
3	كبر حجم المؤسسة يؤثر إيجابيا على عملية التدقيق الخارجي	43.2 %	%10.8	%45.9	2.03	0.957	محايد	متوسطة	2
4	تعين محافظ الحسابات من طرف اشخاص تربطهم معه علاقات شخصية يؤثر سلبا على عملية التدقيق	%8.1	%10.8	%81.1	2.73	0.608	موافق	مرتفعة	3

	الخارجي								
5	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها وبين عملية التدقيق الخارجي	%21.5	%8.1	%70.3	2.49	0.837	موافق	مرتفعة	3
6	تؤثر قيمة الأتعاب التي يتقاضها المدقق الخارجي على صحة عملية التدقيق الخارجي	%32.4	%32.4	%35.1	2.03	0.833	محايد	متوسطة	2
7	بعد قيام محافظ الحسابات بتقديم خدمات إدارية وإستشارية لزبونه محل التدقيق تهديد للإستقلالية	%16.2	%21.6	%62.2	2.46	0.767	موافق	مرتفعة	3
8	إستعانة محافظ الحسابات بأعمال المدقق الداخلي عند إبداء رأيه الفني المحايد يحسن من عملية التدقيق الخارجي	%13.5	%13.5	%73.0	2.59	0.725	موافق	مرتفعة	3
9	يحافظ محافظ الحسابات على	%8.1	%5.4	%86.5	2.78	0.584	موافق	مرتفعة	3

	نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاق مهنة التدقيق								
10	وجود دعاوي قضائية ضد مكتب التدقيق يؤثر سلبا على عملية التدقيق الخارجي	%0	%21.6	%78.4	2.78	0.417	موافق	مرتفعة	3

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 8: نلاحظ أن الاتجاه العام الإجمالي لبعد واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية كان نحو الاتجاه موافق، أي أن مستوى بعد واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية كان بمستوى مرتفع.بحيث بلغ المتوسط الحسابي (2.55) والانحراف المعياري (0.30). حيث أن الفقرة رقم (1) و الفقرة رقم (2)إحتلتا المرتبة الأولى باتجاه الموافق حيث كان لها اكبر متوسط حسابي, الفقرة الأولى يقدر ب (2.81) وانحراف معياري قدر ب (0.46) والفقرة رقم (2) بمتوسط حسابي قدر ب(2.81)وانحراف معياري قدر ب(0.51) , و احتلت الفقرة رقم (3) المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي قدر ب (2.03) وانحراف معياري يقدر ب (0.95),في حين ان الفقرة رقم (4)احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب(2.73) وانحراف معياري يقدر ب(0.95) , اما الفقرة رقم (5) احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب (2.49) وانحراف معياري يقدر ب (0.83) , اما الفقرة رقم (6) احتلت المرتبة الأخير بمتوسط حسابي بلغ (2.03) وانحراف معياري بلغ (0.83) , في حين أن الفقرة رقم (7) احتلت المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدر ب (2.46) و إحراف معياري قدر ب (0.76) في حين أن الفقرة رقم (8) احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب (2.59) وانحراف معياري (0.72) والفقرة رقم (9)و (10) احتلت المرتبة الثانية حيث أن الفقرة رقم (9) بمتوسط حسابي يقدر ب(2.78) وانحراف معياري يقدر ب(0.58) إما الفقرة رقم (10) بمتوسط حسابي قدر ب(2.78) وانحراف معياري قدر ب (0.41).

2_ اتجاه أراء أفراد العينة حول محددات جودة التقارير المالية:

جدول رقم 9: اتجاه أراء العينة حول محددات جودة التقارير المالية

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	الإتجاه	درجة التقييم	الرتبة
1	لتكون التقارير المالية ذات جودة يجب توفر عنصر الملائمة والموثوقية	%0	%2.7	%87.4	2.97	0.16	موافق	مرتفعة	3
2	من محددات جودة التقارير المالية إعداد التقارير المالية في الوقت المناسب والإفصاح عنها	%2.7	%8.1	%89.2	2.86	0.41	موافق	مرتفعة	3
3	مما يجعل التقارير المالية تتميز بجودة عالية إعدادها وفق	%8.1	%10.8	%81.1	2.73	0.60	موافق	مرتفعة	3

	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية								
4	تتميز المؤسسة بكثرة أرباحها يدل على فعالية جودة تقاريرها المالية	%59.5	%13.5	%27.0	1.86	0.88	محايد	متوسطة	2
5	تعتبر ظاهرة إدارة الأرباح من الممارسات التي تزيد من جودة تقاريرها المالية	%16.2	%32.4	%51.4	2.53	0.75	موافق	مرتفعة	3
6	لتحسن المؤسسة من جودة تقاريرها المالية يجب عليها إتباع وسائل التكنولجيا الحديثة	%5.4	%2.7	%91.9	2.86	0.48	موافق	مرتفعة	3
7	وجود لجنة تدقيق ضمن إدارة المؤسسة يحسن من جودة تقاريرها المالية	%2.7	%2.7	%94.6	2.92	0.36	موافق	مرتفعة	3
8	إنخفاض القدرة التنبؤية لأرباح المؤسسة يقلل من جودة تقاريرها المالية	%43.2	%21.6	%35.1	1.91	0.89	محايد	متوسطة	2

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

من حلال الجدول رقم(9) نلاحظ أن الاتجاه العام الإجمالي بخصوص محددات جودة التقارير المالية كان نحو الاتجاه الموافق ,بمستوى مرتفع حيث بلغ متوسط الحسابي (2.53) وانحراف معياري (0.83) , حيث أن الفقرة الأولى احتلت المرتبة الأولى باتجاه موافق حيث كان لها أكبر متوسط حسابي قدر ب(2.97) وانحراف معياري قدر ب(0.16) و الفقرة رقم (2) احتلت المرتبة الثالثة باتجاه موافق بمتوسط حسابي قدره (2.86) وانحراف معياري قدره (0.41) كما احتلت الفقرة رقم (3) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر ب(2.73) و انحراف معياري يقدر ب(0.60) , وحتلت الفقرة رقم (4) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره(1.68) وانحراف معياري قدره (0.88) كما احتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر ب(2.35) وانحراف معياري يقدر ب (0.75), في حين بلغت الفقرة رقم (6) المرتبة الثالثة مساوية للفقرة رقم (2) بمتوسط حسابي قدره (2.86) وانحراف معياري قدره (0.48) والفقرة رقم (7) احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر ب (2.92) وانحراف معياري قدره ب (0.36) والفقرة رقم (8) احتلت المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدرب (1.92) وانحراف معياري قدر ب(1.92) .

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

1_ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومحددات جودة التقارير المالية.

لاختبار صحة هذه الفرضية اعتمدنا على معامل الارتباط بيرسون (R) لقياس العلاقة بين أبعاد التدقيق الخارجي ومحددات جودة التقارير المالية; والجدول رقم (10) الموالي يوضح ذلك:

جدول 10: نتائج اختبار معامل بيرسون لمحور واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ومحددات جودة التقارير المالية

المتغيرات	محددات جودة التقارير المالية	
	R	مستوى معنوية
واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية	0.55**	0.000
العدد N		37

الإرتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

2_ يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية.

من أجل اختبار صحة هذه الفرضية نستخدم الانحدار الخطي البسيط. وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم11: نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية

رقم النموذج	معامل الإرتباط بيرسون R	معامل التحديد R2	الخطأ المعياري	F المعنوية	مستوى المعنوية
1	0.55	0.31	0.25	15.86	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نجد أن النموذج الذي يقيس أثر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية ذو معامل إرتباط يقدر ب (0.55). أما معامل التحديد فقد بلغ حوالي R^2 =0.31 أي التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية يفسر حوالي31% من جودة التقارير المالية. والنسبة الباقية (69%) تفسرها عوامل أخرى خارج هدا النموذج.

والجدول الموالي يوضح أقر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية:

الجدول رقم12: أثر التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على محددات جودة التقارير المالية

المتغير	معامل الإنحدار B	الخطأ المعياري	معامل الإنحدار المعياري Beta	T المحسوبة	Sig
الثابت	1.41	0.28	_	4.88	0.000
التدقيق الخارجي	0.44	0.11	0.55	3.98	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

تشير إشارة معامل الإنحدار(B) الموجبة الخاصة بمتغير الدراسة إلى أن العلاقة بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية علاقة طردية بمعنى أنه كلما كان هناك ممارسة لتدقيق الخارجي كلما إنعكس ذلك إجابيا على جودة التقارير المالية.

ويمكن صياغة معادلة نموج الإنحدار الخطي البسيط كما يلي :

3_ لاتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي للمتغيرات الديموغرافية

(الجنس, المؤهل العلمي, الوظيفة الحالية, الخبرة المهنية):

لاختبار الفروقات في إجابات العينة والتي تعزي للمتغيرات الديموغرافية تم استخدام اختبار فرق المتوسطين (ت)Independent Simpies T-test,بالإضافة إلى اختبار تحليل التباين الاحادي one way Enova وذلك كما يلي:

أ_ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير الديموغرافي الجنس: من أجل إختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام فرق المتوسطين (ت)**Independent Simpies T-test** لمعرفة فيما إذا كانت توجد فروقات في إجابات العينة تعزي للمتغيرات الديموغرافية الجنس، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 13: اختبار فرق المتوسطين (ت)Independent Simpies T-test

المجال	المتوسط		مستوى المعنويةsig
	ذكر	أنثى	
التدقيق الخارجي	2.55	2.55	0.186
جودة التقارير المالية	2.56	2.46	0.073
الإجمالي	2.55	2.51	0.077

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

من خلال ما يوضحه الجدول رقم 13, نلاحظ أن قيم المعنوية للبعدين تساوي (0.077) وهي قيمة أكبر من (0.01), وهذا يدل على وجود تجانس في إجابات العينة تعزي لمتغير الجنس. **وعليه نقبل الفرضية القائلة أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير الجنس.**

ب_ لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير المؤهل العلمي: ومن أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي one way Enova وذلك كما يلي:

جدول رقم 14: اختبار تحليل التباين الأحادي (one way Enova) لمتغير المؤهل العلمي

المجال		المؤهل العلمي				مستوى الدلالة Sig
		مجموع المربعات	درجة الحرية	مربع المتوسطات	قيمة F	
التدقيق الخارجي	بين مجموعات	1.14	3	0.38	5.66	0.003
	خارج مجموعات	2.22	33	0.06	_	_
جودة التقارير المالية	بين مجموعات	0.05	3	0.01	0.11	0.95
	خارج مجموعات	5.16	33	0.15	_	_
الإجمالي	بين مجموعات	0.47	3	0.15	1.89	0.14
	خارج مجموعات	2.75	33	0.08	_	_

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (14) نجد ان قيمة مستوى المعنوية لجميع الأبعاد تساوي (0.14) وهي أكبر من (0.01) مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة مما يدل على وجود تجانس بين إجابات عينة الدراسة, **وعليه نقبل**

الفرضية القائلة انه لاتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي للمتغير المؤهل العلمي.

ج_ لاتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير الوظيفة، ومن أجل اختبار صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الاحادي one way Enova.وذلك كما يلي:

جدول رقم 15: اختبار تحليل التباين one way Enova لمتغير الوظيفة

المجال		الوظيفة				مستوى الدلالة Sig
		مجموع المربعات	درجة الحرية	مربع المتوسطات	قيمة F	
التدقيق الخارجي	بين مجموعات	0.60	3	0.20	2.39	0.08
	خارج المجموعات	2.77	33	0.08	_	_
جودة التقارير المالية	بين مجموعات	1.28	3	0.42	3.60	0.02
	خارج	3.92	33	0.11	_	_

	مجموعات					
الإجمالي	بين مجموعات	0.73	3	2.24	3.21	0.03
	خارج مجموعات	2.49	33	0.07	_	_

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن قيمة مستوى المعنوية لجميع الأبعاد تساوي (0.03) وهي أكبر من (0.01) مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة مما يدل على وجود تجانس في إجابات العينة، **وعليه نقبل الفرضية القائلة لاتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي متغير الوظيفة.**

د_ لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في اجابات عينة الدراسة تعزي متغير الخبرة، ومن أجل اختبار صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الاحادي one way Enova.وذلك كما يلي:

جدول رقم 16: اختبار تحليل التباين one way Enova لمتغير الخبرة

المجال		الخبرة				مستوى المعنوية Sig
		مجموع المربعات	درجة الحرية	مربع المتوسطات	قيمةF	
التدقيق الخارجي	بين مجموعات	0.24	2	0.12	1.32	0.29
	خارج مجموعات	3.12	34	0.09	_	_

جودة تقارير المالية	بين مجموعات	0.003	2	0.002	0.01	0.98
	خارج مجموعات	5.21	34	0.15	_	_
الإجمالي	بين مجموعات	0.087	2	0.043	0.47	0.62
	خارج مجموعات	3.41	34	0.92	_	_

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

من خلال ما يوضحه الجدول رقم 16, نلاحظ أن قيم المعنوية للبعدين تساوي (0.62) وهي قيمة أكبر من (001), وهذا يدل على وجود تجانس في إجابات العينة تعزي لمتغير الخبرة. **وعليه نقبل الفرضية القائلة أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير الخبرة.**

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى تقديم عام للمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز)، كما تطرقنا لتوضيح الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز فرع ورقلة حضري01، وكذا هيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية الخاص بهذه الأخيرة، كما هدفنا من هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية، وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة الجهات المعنية من عملية التدقيق الخارجي في عملية التسيير بصفة عامة، وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.

وتم ذلك من خلال الاعتماد على استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة مكونة من 40فردا، منهم محاسبين في المؤسسة بالإضافة إلى أساتذة جامعيين في التخصص. حيث قمنا بعرض نتائج الدراسة التي تمثلت في تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وكذا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة

حول دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية. كما تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين بعد المستقل وجودة التقارير المالية، حيث وجدنا أنا البعد المستقل يؤثر على جودة التقارير المالية.

بعد عملية تحليل ومناقشة النتائج خلصت دراستنا إلى أن للتدقيق الخارجي دور كبير في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، من خلال استفادة الجهات المعنية من عملية التدقيق وكذا استفادة المؤسسة منه بتقوية نظامها الرقابي.

الخاتمة

الخاتمة:

خصصت دراسة موضوع دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، من أجل إبراز المساهمة الفعالة التي يلعبها التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية، وكذلك الفائدة التي يساهم فيها بالنسبة لأصحاب المصلحة والتي تفيدهم في صنع قرارات اقتصادية رشيدة.

ومنه خلال هذا يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو وظيفة مستقلة تعمل على كشف الغش وحالات الأخطاء ومصداقية العمليات المالية للمؤسسة, كما تظهر أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في حسن استخدام أعضائها للمعايير الأخلاقية في مزاولة أعمالهم وفقا للعقد الذي بينهم وبين الإدارة من جهة, وبينهم وبين المجتمع الاقتصادي من جهة أخرى, فهذا الأخير هو شخص أولا يضبطه ضميره و التزامه بالواجبات والمسؤوليات التي نصت عليها القوانين المنظمة للمهنة وتمتعه بالاستقلالية والحيادية في الرأي الذي يبده, وأيضا أهمية الخطوات التي يقوم بها أثناء عمليات التدقيق, و الالتزام بالمعايير المتعارف عليها خلال عمليات الفحص والتقرير.

كما ان تقارير المالية هي عبارة عن وثائق مكتوبة تصدرها الجهات المختصة في مؤسسة تبين من خلالها كيفية استخدامها للأموال وتوزيعها وعن مركزها المالي ونتائج أعمالها في السنة المالية، ويجب توفر عناصر معينة لتكون تقارير المالية سليمة منها توفر عنصر الملائمة وتكون قابلة للمقارنة وتحقيق كما يجب ان تكون في التوقيت المناسب وقابلة للفهم مما يساعد في تحقيق أهدافها.

فلهدف من هذا البحث هو تفعيل وتعظيم دور المحاسبين ومحافظي الحسابات في تحسين جودة التقارير المالية من خلال ما يتصل بالقوائم المالية ونتائجها في الوقت المناسب مما يمكن من خلاله تقييم الموقف المالي وأداء المؤسسة وسهولة الحصول على المعلومات المالية التي تلعب دور كبير في اتخاذ القرارات الاستثمارية وذلك من خلال التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لاجتناب العجز المالي والأزمات الاقتصادية، مما يضمن استمرارية النشاط وبقاء المؤسسة.

الخاتمة

1_ نتائج اختبار الفرضيات:

_ **الفرضية الرئيسية:** يعمل التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية على تحسين جودة التقارير المالية، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال برنامج spss استناد من الاستبيان، وبناء على نتائج المستخرجة من البرنامج الإحصائي وجود علاقة موجبة بين التدقيق الخارجي وفاعليته في تحسين جودة التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة تعزي لمتغير الديموغرافي الجنس، من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي spss تم التوصل إلى أن هناك تجانس في إجابات عينة الدراسة تعزي متغير الجنس، وهدا ما يقبل صحة هذه الفرضية.

_ **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزي متغير ديموغرافي المؤهل العلمي: من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي spss تم التوصل إلى أن هناك تجانس في إجابات عينة الدراسة تعزي متغير المؤهل العلمي، وهدا ما يقبل صحة هذه الفرضية.

_ **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزي متغير ديموغرافي الوظيفة الحالية، من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي spss تم التوصل إلى إن هناك تجانس في إجابات عينة الدراسة تعزي متغير الوظيفة الحالية، وهدا ما يقبل صحة هذه الفرضية.

_ **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزي متغير ديموغرافي الخبرة المهنية: من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي spss تم التوصل الى ان هناك تجانس في إجابات عينة الدراسة تعزي متغير الخبرة المهنية، وهدا ما يقبل صحة هذه الفرضية.

2_نتائج الدراسة :

مما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

_ تعتبر عملية التدقيق الخارجي مهنة يقوم بها شخص مستقل عن مؤسسة مؤهل علميا وعمليا، هدفها إضفاء الثقة في القوائم المالية وإعطاء ضمان لمستخدمي التقارير المالية في المؤسسة عن طريق الرأي الذي يبيده عن مدى صحة ومصداقية وعدالة التقارير المالية.

_ التعاون بين الإدارة ومدقق الحسابات يساهم في تحسين جودة التقارير المالية.

ـ إعداد التقارير المالية بناء على المعايير والقوانين المتعارف عليها والمقبولة قبول عام من شانه تحسين في جودة تقارير المالية.

ـ ترتكز الجودة في مدى اكتشاف المدقق للأخطاء والتحريفات في تقارير المالية والإفصاح عنها.

ـ وجود جهات مسؤولة عن ضمان تحقيق الجودة ومساعدة مدققي الحسابات بالارتقاء في مستوى الأداء المهني من خلال خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية.

ـ تضافر جهود مسيري المؤسسة ومدقق الخارجي من شانه أن يقيم مخاطر المؤسسة وتقليل منها، مما يودي إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بتالي حسن تسيرها في تحسين جودة تقاريرها المالية.

3_ التوصيات :

بعد استعراض كل من الجانب النظري لتدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية، والدراسة الميدانية وتحليلها، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث، يمكننا اقتراح جملة من التوصيات، نعتقد أنه بتجسيد ستعود بالنفع على كل من التدقيق الخارجي ومستخدمي التقارير المالية ويمكن أن نصيغها كتالي:

ـ نوصي بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في انجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريسية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال.

ـ نوصي المنظمات المهنية بالقيام بتحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يثقوا بآرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن ميزانية المؤسسات.

ـتفعيل دور المراجع الحسابات والعمل على إتباع خطوات المراجعة، من اجل زيادة الملائمة والموثوقية.

ـ نوصي المؤسسات بضرورة استخدام الطرق التقنية الحديثة لتدعيم نظام رقابتها الداخلية من بينها متابعة التقارير المالية.

4_ افاق الدراسة :

بعد دراستنا لموضوعنا وكغيره من البحوث العلمية يبقى مفتوحا لدراسات اللاحقة ضمن جوانب أخرى منه, نأمل أن يحظى هذا الموضوع بالدراسة من جوانب أخرى لم نتطرق لها ويمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع مستقبلية في مجال تدقيق ومراقبة التسيير, لذلك نقترح المواضع التالية:

_ دور لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.

_معيقات تطبيق إرشادات المدقق الخارجي من طرف المؤسسة.

المراجع

المراجع

الكتب

1- شادي عبد السلام، **المراجعة الخارجية الحديثة**، برج زهرة الأنوار ميامي، الإسكندرية، مصر.

2- عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**،الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،2002.

3- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**،**دار الهناء** للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009.

4- الألوسي حازم هاشم، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول: المراجعة نظريا**، ط1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2008.

5- أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية**،الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة، عمان، الأردن،2012.

6- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007.

7- سرايا محمد السيد، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

8- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير الدولية2007** ، إثراء للنشر، الأردن، 2008.

9- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحايل**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2005.

10- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

11- عباس علي ميرزا، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، بدون طبعة، دار جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2011.

الرسائل الجامعية

1_ هاجر مبروك بنت علي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح**، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي،2019.

المراجع

2_ بوزقاق عفاف وآخرون، **أثر جودة التدقيق على جودة القوائم المالية**، مذكرة لنيل ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي،2022.

3_ السيدة مهند، **أثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير، جامعة الشام الخاصة، سوريا،2020.

4_ محمد الصديق بن عبد العزيز أحمد، **حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية**، منشورة،مذكرة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان،2019.

التظاهرات العلمية

1_ مرزقي مرزقي و حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي بسنة 2011، http://manifest.univ-ouargla.dz

القوانين

1_ الجريدة الرسمية، **قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**،المؤرخ في 29 | 06 | 2010، العدد42.

المجلات

1_ جودي محمد رمزي، تبني المعايير التقارير المالية الدولية للمرة الاولى معيار IFRS1، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، العدد 12، سنة 2012.

2_ زواتنية عبد القادر و بوفليح نبيل، محاسبة عقود التأمين في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي الرابع IFRS4، **مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية**، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 29، العدد2.

3_ حوة عبد القادر، متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي، **مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات إقتصادية**، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 25، المجلد2.

4_ أنيسة حرفوش، البدائل النظرية في تقييم جودة التقارير المالية، **مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية**، العدد01، 2019.

[1] _ الراشد محمد بن عبد العزيز، إدارة الجودة الشاملة، **مجلة مكتبة الملك فهد**، 2011.

[1] _ مصطفى بودرامة و أميرة بوباطة، اثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، **مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة**، المجلد07، العدد2022،01.

المراجع

[1] _ مالطي سناء و المبارك محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي، **مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي**، المجلد14، العدد2019،01.

المواقع الالكترونية

[1] _ عمرو خضري سلامة أحمد، معايير جودة التقارير المالية، موقع إلكتروني، بتاريخ 2023/05/09.
https://www.starshms.com

الملاحق

الملحق رقم 1: استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

تخصص تدقيق ومراقبة التسير

إستمارة استبيان

سيدي، سيدتي، تحية طيبة وبعد: في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر أكاديمي في تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بعنوان: **"دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية"**.

أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا بوضع علامة (x) أمام جميع عباراتها وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم بصدق وموضوعية، واحيطكم علما بأن إجابتكم لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي وفقط.

تقبلوا منا فائق عبارات الاحترام والشكر لتعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم.

من إعداد الطلبة:

- جلابي يمينة
- بن سليمان إيمان رحمة

تحت إشراف الأستاذ :

- كسكس مسعود

البريد الإلكتروني:

- Asmadjallbi@gmai.com

السنة الجامعية :2022/ 2023

البيانات الشخصية:

1_ الجنس:

_ ذكر ☐ _ أنثى ☐

2_ المؤهل العلمي:

_ ليسانس ☐ _ ماستر ☐ _ ماجستير ☐ _ دكتوراه ☐ _ مؤهلات أخرى ☐

3_ الوظيفة الحالية:

_ أستاذ جامعي ☐ _ محافظ حسابات ☐ _ خبير محاسب ☐ _ وظيفة أخرى ☐

4_ الخبرة المهنية:

_أقل من 5 سنوات ☐ _من 5 إلى 15 سنة ☐ _ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: واقع التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	يعتبر كل محافظ حسابات مؤهل علميا وعمليا قادر على تحقيق الهدف المطلوب من عملية التدقيق الخارجي			
02	تؤثر الخبرات والمهارات المتنوعة لمحافظ الحسابات في المجلات الأخرى التي ليست لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق إيجابيا على عملية التدقيق الخارجي			
03	كبر حجم المؤسسة يؤثر إيجابا على عملية التدقيق الخارجي			
04	تعيين محافظ الحسابات من طرف أشخاص تربطهم معه علاقات شخصية يؤثر سلبا على عملية التدقيق الخارجي			
05	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها و بين عملية التدقيق الخارجي			
06	تؤثر قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي على صحة عملية التدقيق			
07	بعد قيام محافظ الحسابات بتقديم خدمات ادارية واستشارية لزبونه محل التدقيق تهديد للاستقلالية			
08	استعانة محافظ الحسابات بأعمال المدقق الداخلي عند إبداء رأيه الفني المحايد يحسن من عملية التدقيق الخارجي			
09	يحافظ محافظ الحسابات على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق وفقا لمبادئ أخلاق مهنة التدقيق			
10	وجود دعاوى قضائية ضد مكتب التدقيق تؤثر سلبا على عملية التدقيق الخارجي			

المحور الثاني: محددات جودة التقارير المالية

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	لتكون التقارير المالية ذات جودة يجب توفر عنصر الملائمة و الموثوقية			
02	من محددات جودة التقارير المالية إعداد التقارير المالية في الوقت المناسب والإفصاح عنها			
03	مما يجعل التقارير المالية تتميز بجودة عالية إعدادها وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير			
04	تميز المؤسسة بكثرة أرباحها يدل على فعالية جودة تقاريرها المالية			
05	تعتبر ظاهرة إدارة الأرباح من الممارسات التي تزيد من جودة تقاريرها المالية			
06	لتحسن المؤسسة من جودة تقاريرها المالية يجب عليها إتباع وسائل التكنولوجيا الحديثة			
07	وجود لجنة تدقيق ضمن إدارة المؤسسة يحسن من جودة تقاريرها المالية			
08	انخفاض القدرة التنبؤية لأرباح المؤسسة يقلل من جودة تقاريرها المالية			

ملحق رقم2: ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,772	18

ملحق رقم3: تحليل المتغيرات الديموغرافية

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	27	73,0	73,0	73,0
	2	10	27,0	27,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	32,4	32,4	32,4
	2	5	13,5	13,5	45,9
	3	14	37,8	37,8	83,8
	4	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	21,6	21,6	21,6
	2	8	21,6	21,6	43,2
	3	5	13,5	13,5	56,8
	4	16	43,2	43,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	16,2	16,2	16,2
	2	15	40,5	40,5	56,8
	3	16	43,2	43,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الملحق رقم4: معامل أنوفا

Enova

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,052	1	1,052	15,863	,000[b]
	Residual	2,321	35	,066		
	Total	3,372	36			

ملحق رقم 5: معامل التحديد ومعامل الارتباط

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,558[a]	,312	,292	,25750

ملحق رقم 6: ملخص النموذج

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,412	,289		4,882	,000
	Y	,449	,113	,558	3,983	,000