جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان :

دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماسترفي العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- بن رقية مريم

-ولد التركي رميلة

تحت اشراف الدكتور:

يرقي كريم

أعضاء البحث :

د/ بوعرار شمس الدين	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
د/ يرقي كريم	أستاذ التعليم العالي	مقررا
د/ زرواطي محمد	أستاذ محاضر" ب "	ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان :

دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماسترفي العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- بن رقية مريم

-ولد التركي رميلة

تحت اشراف الدكتور:

يرقي كريم

أعضاء البحث :

د/ بوعرار شمس الدين	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
د/ يرقي كريم	أستاذ التعليم العالي	مقررا
د/ زرواطي محمد	أستاذ محاضر" ب "	ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025

شكر وتقدير

اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وعلو مكانك ، الحمد لله الذي أعاننا ويسر أمرنا ووفقنا لإنجاز هذا العمل فهو نعم المولى ونعم النصير.

كما أتقدم بالشكر لمن أشرف على هذا العمل و كان معنا خطوة بخطوة ولم يبخل علينا في العطاء، ومنحنا وقته وجهده ، ويسر لنا كل صعب أستاذنا القدير " يرقي كريم " .

كما أتقدم بالشكر إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة بتقييمهم ومناقشتهم لهذا العمل .



إهداء :

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى أجمل عطايا الله في حياتي، إلى القلبين اللذين حملا عني أثقال الحياة حباً وصبراً، إلى أبي وأمي حفظهما الله، أهديكما هذا العمل المتواضع، فما أنا اليوم إلا ثمرةٌ من تعبكما ودعائكما وحنانكما، أسأل الله أن يديمكما نوراً وسنداً في حياتي.

إلى إخوتي وأخواتي، إلى تفاصيل أيامي الجميلة، إلى من كانت ضحكاتهم تخفف عني تعب الطريق، ومحبتهم تمنحني القوة كلما تعبت، دمتم لي أجمل سند وأقرب القلوب.

الى صديقاتي العزيزات، رفيقات الطريق والذكريات الجميلة ، شكراً لكل لحظة دعم وتشجيع، ولكل كلمة كانت تخفف عني تعب المشوار.

إلى من جاء ليكمل معي مشقة الطريق، ويكون السند والرفيق في تفاصيل الحياة القادمة، إلى من وجدت معه الطمأنينة والدعم والكلمات التي تخفف التعب، إلى من أرجو أن تشاركني الأقدار معه أجمل الأيام، أهديك هذا العمل بكل محبة وامتنان.

كما أهدي هذا العمل الى كل من ساندني ووقف إلى جانبي، وإلى كل أستاذ علمني حرفاً وكان له فضل في وصولي إلى هذه المرحلة.

بن رقية مريم

إهداء

إلى من إليهم يرتدُّ الفضل، وبهم يكتمل الفخر إلى سندي الذي لا يميل، وعزي الذي لا يلين والدي العزيز إلى والدتي التي كانت صلواتها تحيط بي كدرعٍ من نور، وتفتح لي الأبواب الموصدة. الى منبع الدعم الروحي و المادي الوالديين الكريمين أهديكم ثمرة التعب، وعصارة السهر، وفرحة الوصول.

إلى الذين بهم أشتدُّ وأعتز، إلى إخوتي ، وكتفي الثابت الذي لم يمل يوما أنتم الذين تقاسمتم معي عناء السهر قبل فرحة الظفر، وكنتم خلفي في كل خطوة تعثرتُ فيها لأستقيم. أهديكم هذا النجاح، لأنه ثمرة حبكم ودعمكم قبل أن يكون ثمرة جهد.

إلى أقرب القلوب لقلبي كنت السند الذي لا تصفه الكلمات، والقلب الذي اتسعت لي ضيقاته قبل مساحاته خلف كل سطر في هذه المذكرة، هناك دعوة منك، أو كلمة تشجيع، أو بصمة صمتٍ حانية جعلتني أستمر أهدي إليك هذا النجاح، ليس لأنه إنجازي، بل لأنه كان ثمرة صبرك، ودعمك، ووجودك الذي لا يعوض.

إلى أصدقائي الأوفياء، الذين تقاسمنا معاً مقاعد الدراسة وعناء البحث وضحكات الاستراحة إلى كل من علمني حرفاً، وكل من وضع لبنة في صرح نجاحي ،إليكم جميعاً، أهدي هذا العمل المتواضع.

ولد التركي رميلة

المستخلص

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وتعزيز مصداقيتها. ولتحقيق ذلك، تم تناول الإطار النظري والمعايير الدولية المنظمة للعملية (مثل ISA 3400)، إلى جانب إجراء دراسة ميدانية بولاية المدية شملت عينة من الأكاديميين والمهنيين (أساتذة جامعين ،محافظي حسابات، خبراء محاسبيين، ومحاسبين معتمدين)، حيث اعتمد المنهج الوصفي التحليلي واستخدم الاستبيان كأداة رئيسية لمعالجة البيانات عبر برنامج SPSS.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المعلومات المالية المستقبلية تمثل أداة استشرافية فعالة تساعد المؤسسات على التخطيط الرشيد وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة بالأنشطة الاقتصادية. كما أثبتت النتائج أن للمدقق الخارجي دوراً محورياً وحاسماً في إضفاء الثقة والمصداقية على هذه التوقعات من خلال تقييم منطقية الافتراضات والأساليب المعتمدة في إعدادها وفقاً للمعايير المهنية. وبناءً على ذلك، أوصت الدراسة بضرورة تطوير الممارسات المهنية وتحديث معايير التدقيق بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الخارجي، المعلومات المالية المستقبلية، معيار المراجعة الدولي ISA 3400.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of the external auditor in auditing future financial information and enhancing its credibility. To achieve this, the theoretical framework and relevant international standards (such as ISAE 3400) were examined. Additionally, an empirical study was conducted in the province of Medea, surveying a sample of academics and accounting professionals. The study adopted a descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire analyzed through SPSS software.

The study revealed several key findings, most notably: prospective financial information serves as an effective forward-looking tool that helps enterprises plan rationally and mitigate the uncertainty surrounding economic activities. Furthermore, the results demonstrated that the external auditor plays a pivotal and crucial role in providing assurance and credibility to these forecasts by evaluating the reasonableness of assumptions and methodologies used in their preparation in accordance with professional standards. Based on these findings, the study recommended the necessity of developing professional practices, updating auditing standards to align with modern economic developments.

Keywords: External Auditing, Future Financial Information, ISAE 3400.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
البسملة	**-**
شكر	-
اهداء	-
فهرس المحتويات	I
قائمة الاشكال والجداول	IV
قائمة الملاحق	VI
المستخلص	-
مقدمة	أ-هـ
الفصل الاول: عموميات التدقيق	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق	03
المطلب الأول: نشأة التدقيق	03
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	05
المطلب الثالث: انواع التدقيق	06
المبحث الثاني: عموميات التدقيق الخارجي	13
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	13
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي	15
المطلب الثالث: أهمية التدقيق الخارجي	16
المبحث الثالث : معايير التدقيق الخارجي	17
المطلب الأول: معايير عامة	17
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني	18
المطلب الثالث: معايير تقارير المراجعة	19
خلاصة	23
الفصل الثاني: مراجعة المعلومات المالية المستقبلية	

تمهيد	25
المبحث الأول: المعلومات المالية المحاسبية	26
المطلب الأول: تعريف المعلومات المالية المحاسبية	26
المطلب الثاني: خصائص ومستخدمو المعلومات المحاسبية	26
المطلب الثالث: أنواع المعلومات المالية	30
المطلب الرابع : أهمية المعلومات المالية	31
المبحث الثاني: المعلومات المالية المستقبلية	32
المطلب الأول: تعريف المعلومات المالية المستقبلية	32
المطلب الثاني: أهمية المعلومات المالية المستقبلية	33
المطلب الثالث: توقع القوائم المالية المستقبلية	34
المطلب الرابع : اجراءات اختبار المعلومات المالية المستقبلية	37
المبحث الثالث: تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	38
المطلب الأول : قبول المهمة و معرفة طبيعة نشاط المؤسسة	38
المطلب الثاني : ثقة المدقق بالمعلومات المالية المستقبلية	40
المطلب الثالث: إجراءات تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	41
المطلب الرابع :تقرير حول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	42
خلاصة	44
الفصل الثالث: الاطار التطبيقي للدراسة الميدانية	
تمهيد	46
المبحث الأول: الإجراءات الميدانية للدراسة	47
المطلب الأول: المنهج والاداة المستخدمة في البحث	47
المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان	52
المطلب الثالث: حدود الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة	56
المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	58
المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة	58
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار الفرضيات	61

خلاصة	69
خاتمة	71
قائمة المراجع	76
الملاحق	81

قائمة الأشكال

والجداول

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أنواع التدقيق	12
2-1	معايير التدقيق	22
3-2	أنواع المعلومات المالية	30
4-3	تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	58
5-3	تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية في الرتبة.	59
6-3	تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المهنة	60

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	07
2-1	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	12
3-3	صدق المقياس المحور الثاني: أهمية المعلومات المالية المستقبلية.	52
4-3	صدق المقياس المحور الثالث: دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	53
5-3	صدق المقارنة الطرفية للمحاور والاستبيان ككل	55
6-3	ثبات الاستبيان معامل "الفا كرومباخ"	56
7-3	درجات مقياس ليكرت الخماسي.	57
8-3	جدول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	58
9-3	جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	59
10-3	جدول توزيع أفراد العينة حسب المهنة.	60
11-3	التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني	61

12-3	التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثالث	63
13-3	جدول اختبار .One-Sample t-Test	66
14-3	جدول اختبار .One-Sample t-Test	67

مقدمة

تمهيد :

في عصر التحول الرقمي السريع والتغييرات الاقتصادية غير المتوقعة، أصبحت المعلومات المالية المستقبلية أداة أساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية لدى الشركات والمستثمرين. تشمل هذه المعلومات التوقعات المالية، مثل التدفقات النقدية المتوقعة، والإيرادات المستقبلية، والمخاطر المالية، والتي تعتمد على نماذج تنبؤية وتحليلات بيانات كبيرة. ومع ذلك، يثير تدقيق هذه المعلومات تحديات كبيرة بسبب طبيعتها الافتراضية وعدم اليقين الذي تحمله، مما يهدد بتشويه الصورة المالية ويؤثر على ثقة الأسواق.

يبرز هنا دور التدقيق الخارجي كآلية ضمانية رئيسية، حيث يقوم المدققون الخارجيون بتقييم مصداقية هذه التوقعات وفقاً لمعايير دولية مثل معيار 540 و3400 ISA ، التي تتطلب إجراءات تدقيق متخصصة للمعلومات التنبؤية. يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية، تقليل المخاطر، ودعم الامتثال التنظيمي، خاصة في ظل الضغوط الناتجة عن جائحة كوفيد-19 والتضخم العالمي، التي أبرزت حاجة الشركات إلى توقعات مالية موثوقة.

تهدف هذه المذكرة إلى دراسة دور التدقيق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، من خلال تحليل الإطار النظري، الإجراءات العملية، والتحديات المواجهة، مع اقتراح توصيات لتعزيز فعاليته في السياق الجزائري والدولي.

"تعتمد المعلومات المالية المستقبلية بطبيعتها على افتراضات حول أحداث لم تقع بعد، مما يجعلها تخضع لدرجة عالية من الحكم الشخصي وعدم التأكد. ومن هنا تبرز الإشكالية الرئيسية:

"ما هو الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في فحص واختبار المعلومات المالية المستقبلية لضمان مصداقيتها ومعقولية الافتراضات التي بنيت عليها في ظل بيئة أعمال متغيرة؟"

وللإجابة على هذه الإشكالية والإلمام بالموضوع أكثر تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمعلومات المالية المستقبلية وما هي خصائصها النوعية؟
- ما هي المتطلبات والمعايير المهنية التي تحكم عملية تدقيق المعلومات المالية المستقبلية؟
- كيف يساهم تقرير المدقق الخارجي في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية؟

الفرضيات :

- تكتسي المعلومات المالية المستقبلية اهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية
- يلعب المدقق الخارجي دورا كبيرا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية لاعطاء صورة شاملة عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية

اهمية الدراسة :

أولاً: الأهمية العلمية

- تساهم الدراسة في تسليط الضوء على فرع حديث نسبياً في التدقيق، وهو تدقيق المعلومات "المستقبلية" التي تتجاوز البيانات التاريخية التقليدية.
- تبرز أهمية الدراسة في شرح وتفصيل المعايير الدولية التي تنظم هذه العملية، وعلى رأسها معيار المراجعة ISA 3400 الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية، والمعيار 540 المتعلق بالتقديرات المحاسبية.
- تكمن الأهمية في التمييز العلمي الدقيق بين "التوقعات المالية" المبنية على أفضل التقديرات، و"التقديرات الظنية" المبنية على افتراضات نظرية

ثانياً: الأهمية العملية

- تبرز أهمية الدراسة في كون المعلومات المالية المستقبلية أصبحت عنصراً أساسياً في التخطيط الاستراتيجي، وتدقيقها يساعد المستثمرين والمؤسسات المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءً على رؤى تنبؤية موثوقة.
- يعمل التدقيق الخارجي كـ "حارس أمين" للشفافية؛ فالدراسة توضح كيف يساهم المدقق في تقليل حالة عدم اليقين المرتبطة بالمستقبل من خلال تقييم منطقية الافتراضات التي وضعتها الإدارة.
- خدمة الأطراف ذات المصلحة (للمساهمين ,المستثمرين , المقرضين ,الموردين ,الحكومة).

اهداف الدراسة :

- تبيان أهمية المعلومات المالية المستقبلية لمختلف الأطراف (مستثمرين، مقرضين، حكومة).
- تحديد الإجراءات الفنية والعملية التي يقوم بها المدقق الخارجي لاختبار الافتراضات التي بنيت عليها التنبؤات.
- تسليط الضوء على المسؤوليات المهنية للمدقق عند إعداد تقريره حول هذه المعلومات.
- توضيح الفرق بين تدقيق المعلومات التاريخية وتدقيق المعلومات المستقبلية من حيث طبيعة الأدلة.

اسباب اختيار البحث :

- الحاجة إلى فهم كيفية تعامل المدقق الخارجي مع التنبئوات والتقديرات المحاسبية التي تتسم بالشك.
- تساهم الدراسة في تسليط الضوء على فرع حديث نسبياً في التدقيق، وهو تدقيق المعلومات "المستقبلية" التي تتجاوز البيانات التاريخية التقليدية.

المنهج المتبع في البحث:

تطلبت طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بغرض الموضوع

- تم اعتماد على المنهج الوصفي الذي يبرز الاطار النظري لدور التدقيق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبيلة
- تم الاعتماد على المنهج التحليلي لجمع المعلومات النظرية وتحليلها وتبويبها و معالجتها باستخدام برنامج spss وترجمتها على أرض الواقع

صعوبات البحث:

و نحن بصدد انجاز هذا البحث واجهتنا العديد من الصعوبات لعل أهمها:

- قلة المراجع المتخصصة التي تربط بشكل مباشر بين التدقيق الخارجي والمعلومات المستقبلية (التقديرية) مقارنة بالتدقيق التاريخي.
- نقص الدراسات السابقة حول هذا الموضوع .
- صعوبة المعاملة نوعا ما مع موظفي المؤسسات المختارة كمجتمع دراسة خصوصا في شرح بعض العبارات لكون الموضوع جديد ، وكذا عند استرجاع الاستبيان.

الدراسات السابقة :

هناك دراسات تناولت بعض جوانب الموضوع ولكن بنظرة مختلفة نذكر منها:

- يرقي كريم , تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة – دراسة حالة الجزائر –أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية خصص: محاسبة وتدقيق 2017/2016 فإن هذه الدراسة تهدف إلى تبيين التطورات الحديثة التي تعرفها المراجعة الخارجية ,التعريف بالمعايير الدولية للمراجعة والهيئات الدولية الساعية إلى توحيد المهنة, تبيين تأثير تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجي ,تقيم نظام المراجعة الخارجية في الجزائر ,تبيين تأثير المعايير الدولية للمراجعة على المراجعة الخارجية في الجزائر ,مقارنة المعاير الجزائرية للمراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة.

- عبد الناصر محمد محمد مصطفى الجندي ,دور المعلومات المالية المستقبلية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية , المجلد الحادي عشر ,العدد الرابع 2020 , ص262 ,263 يتمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى محاولة وضع مدخل للإعتراف والإفصاح لمحاسبى عن المعلومات المالية المستقبلية ودورها فى ترشيد قرارات الاستثمار فى سوق الأوراق المالية المصرى، وفى سبيل تحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية، لوضع مدخل للإعتراف والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ودورها فى ترشيد قرارات الاستثمار فى سوق الأوراق المالية المصرى، كما قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية استخدام فيها البرنامج الإحصائى (SPSS) لعينة مكونة من أربع فئات مرتبطة بقرارات الإستثمار وهم المستثمرين، المحللين الماليين، الموظفين، وسماسرة الأوراق المالية لإختبار صحة الفروض، توصلت نتائج الدراسة الميدانية على إتفاق فئات الدراسة حول المشكلات والصعوبات التى تعترض الإعتراف والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية، وتوافقت أراء فئات الدراسة حول أهم متطلبات المدخل المقترح، كما توافقت أراء فئات الدراسة حول أهمية المدخل للإعتراف والإفصاح عن لمعلومات المالية المستقبلية .

- مزرور بثينة وحمادة ياسمين، دور التدقيق الخارجي في تدنية المخاطر المالية —دراسة حالة – ، مذكرة ماستر ، كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ،ميلة ،2023/2022 ،ص8

ترمي هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية: معرفة ما هو التدقيق الخارجي وأهدافه وانواعه,التعرف على معايير التدقيق الخارجي التي تحكم عمل المدقق في المؤسسة محل التدقيق, معرفة منهجية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي, التعرف على

المخاطر المالية والاستراتيجيات التي تتبعها, التعرف على كيفية اسهام التدقيق الخارجي في تدنية المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية.

هيكل الدراسة :

تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين، تسبقهما مقدمة وتعقبهما خاتمة بما فيها النتائج المتوصل إليها :

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق، حيث تناولنا في المبحث الاول ماهية التدقيق (نشأته، مفهومه، انواعه) المبحث الثاني حول التدقيق الخارجي (مفهوم ، انواع ،اهمية) وفي المبحث الثالث تناولنا معايير التدقيق الخارجي (معايير عامة ، معايير العمل الميداني ، معايير تقارير المراجعة).

الفصل الثاني : مراجعة المعلومات المالية المستقبلية , حيث تناولنا في المبحث الاول المعلومات المالية المحاسبية (تعريف , خصائص , انواع , اهمية) اما المبحث الثاني حول المعلومات المالية المستقبلية (تعريف, اهمية ,توقع القوائم المالية المستقبلية , اجراءات اختبار المعلومات المالية المستقبلية)و في الاخير المبحث الثالث تدقيق المعلومات المالية المستقبلية (قبول المهمة و معرفة طبيعة نشاط المنشاة , ثقة المدقق بالمعلومات المالية المستقبيلة , اجراءات التدقيق , تقرير حول التدقيق).

الفصل الثالث :

تتضمن الدراسة الميدانية لمجموعة من الأكاديميين والمهنيين لولاية المدية وتم استشارة اراء بعض الأكاديميين والمهنيين بإضافة الى الإطار المنهجي للدراسة (منهج وأداة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب المستخدمة)أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الاستبيان ودراستها (معالجة وتحليل النتائج وصدقها وثباتيها)وذلك باعتماد على برنامج spss .

الفصل الأول: عموميات حول التدقيق

تمهيد :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى، تزامنا مع التطور الحاصل في الثورة الصناعية بمفهوم انفصال الملكية عن التسيير جعل المالك ليس على دراية تامة لما هو حاصل تماما في المؤسسة ، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه, وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. وهنا بالضبط ظهر التدقيق كمهنة إلزامية داخل المؤسسات الاقتصادية .

وبعد أن تمكن المدقق الداخلي من عمله أكثر وتوطدت العلاقة بينه وبين مدير المؤسسة أصبح لا يمكن الأطراف الخارجية الاعتماد على تقريره بشكل مطلق لأنه لابد من وجود تقارير تكون بصفة شخصية خالية من الموضوعية الأمر الذي أوجب على المؤسسات الاستعانة شخص أخر خارج المؤسسة يقوم بعملية التدقيق عن طريق ما سمي بالتدقيق الخارجي .

ومن خلال ما سبق سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى التعريف بما يلي:

المبحث الأول : ماهية التدقيق

المبحث الثاني :التدقيق الخارجي

المبحث الثالث :معايير التدقيق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

بهدف التعرف على التدقيق سنحاول من خلال هذا المبحث معرفة أن نقوم بإعطاء مفاهيم عامة عن التدقيق عن بداية ظهوره ومفهومه وما هو الغرض من تواجده داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال ذكر أهميته وأهدافه .

المطلب الأول: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تكل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. ويمكن تلخيص اهم هذه المراحل كالاتي (اشتيوي ، 2008).

الفرع الاول: الفترة ما قبل 1500م:[1]

في أوائل هذه الفترة كان التدقيق يقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية الذي كان يهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول الى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر،كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، كما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل مع عدم وجود أو معرفة بنظم الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني : الفترة الممتدة ما بين 1500 و 1850م:

خلال هذه الفترة لم يتغير هدف التدقيق عن الفترة السابقة، إذ لازال يقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أنها شهدت بعض التغيرات وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة وهو ما زاد الحاجة الى المدققين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي و خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

[1] – مزرور بثينة وحمادة ياسمين، دور التدقيق الخارجي في تدنية المخاطر المالية –دراسة حالة – ، مذكرة ماستر ،كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ،ميلة ،2023/2022 ،ص8.

ونتيجة لهذه التغيرات ظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.[1]

الفرع الثالث :الفترة ما بين 1850و1905م:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.[2]

الفرع الرابع :الفترة من 1905م إلى الآن :

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.[3]

---

[1] –مزرور بثينة وحمادة ياسمين، مرجع سابق،ص8.

[2] – بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، رسالة ماجستر ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011 م،ص04.

[3]– بو بكر عميروش، مرجع سابق، ص04.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

الفرع الأول :لغة: التدقيق أو المراجعة يعني إعادة النظر، التكرير و الاعادة ، AUDIT ،مأخوذ من التعبير اللاتيني AUDIREويعني الاستماع .[1]

الفرع الثاني :التدقيق اصطلاحا: سنتطرق لعدة تعاريف لبعض الاقتصاديين تتناول التدقيق من زوايا مختلفة.

التعريف 01 : لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة1977 م من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة: " إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة " .

التعريف 02 : وجاء تعريف آخر عن المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية : هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

التعريف 03 : أما تعريف خالد أمين عبد الله: هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق[2].

التعريف 04 : وعرف "Germond" et "Banmoult" التدقيق على" أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل علة نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق هي عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء،

[1] – بالحسن عبد المنعم و عليوة محمد علي، تقييم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية دراسة استبيانية لمحافظي حسابات وخبير محاسبي ، مذكرة ماستر ، فرع علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2022،ص02 .

[2] – أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 1436 هـ – 2015 م،ص09.

نقابة وبنوك .. الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة بالتالي، فإن عملية التدقيق تشمل الفحص التحقيق والتقرير.

أ –الفحص : التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

ب –التحقيق: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم الأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. [1]

وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ج – التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة وتعنى عبارة التعبير بـ عدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ووافية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله. [2]

المطلب الثالث : أنواع التدقيق

الفرع الأول : من حيث الجهة التي تتولى عملية التدقيق

ينقسم التدقيق حسب هذا النوع إلى تدقيق داخلي و تدقيق خارجي.

أولا :التدقيق الداخلي:

هو وظيفة مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل الشركة (خلية التدقيق الداخلي) تهدف إلى خدمة الإدارة العامة، من خلال مراقبة مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية والإجراءات وطرق العمل المكتوبة وغير المكتوبة المعمول بها، والتأكد من كفاءتها وفعاليتها لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.

[1] – أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، سبق ذكره ، ص10.

[2] – أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، سبق ذكره ،ص 11 .

و عليه يعتبر التدقيق الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية و أداة تقدم للإدارة العامة المعلومات المستمرة فيما يتعلق ب:

- الإشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة الأنظمة المختلفة و عملية تشغيلها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسينها.
- الإلتزام بتعليمات الإدارة و إجراءات التسيير (المكتوبة وغير المكتوبة المعمول بها على مستوى كل قسم، مصلحة ومديرية) و مدى توافقها مع القوانين والتشريعات المعمول بها.
- فحص البيانات المالية و التقارير التشغيلية، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي للشركة و المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات (الأقسام المصالح المديريات).[1]

ثانيا :التدقيق الخارجي:

هو التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقل استقلال تام عن الأطراف ذات العلاقة بتسيير الشركة، و الهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية للشركة محل التدقيق.

إن عمل التدقيق الخارجي لا يقتصر فقط على الهدف المذكور أعلاه، وإنما يتعداه ليشمل نظام الرقابة الداخلية، و مدى تقارب وتباعد النتائج المحصل عليها مقارنة بالأهداف المسطرة خلال الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق.

و هذا ما أشار إليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم (ANN 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"[2]

الجدول التالي يوضح اهم الفروقات بيت التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	أ – تحقق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والغش ب – التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارت وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها

[1] – بن صالح بوجمعة، مطبوعة جامعية ،ماستر مقياس التدقيق المحاسبي ، جامعة التكوين المتواصل UFC،الجزائر،2021/2020،ص02.

[2] – بن صالح بوجمعة، مطبوعة جامعية ماستر مقياس التدقيق المحاسبي ، سبق ذكره،ص03.

2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات التدقيق	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغاليا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	1 – يتم فحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية	1 – يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) 2 – قد يكون كامل أو جزئي 3 – إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1 – قراء التقارير المالية 2 – أصحاب المصالح 3 – إدارة المنشأة

المصدر: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 م.

الفرع الثاني : التدقيق من حيث النطاق

ينقسم الى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي .

أولا :التدقيق الكامل[1]:

يقصد به قيام المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات في المنشأة بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية ككل ،وكان هذا النوع من التدقيق هو السائد عندما كان حجم المشروعات صغيراً وعملياتها قليلة العدد وبعد التطور الذي حصل ونشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة أصبح من غير المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات، إن اتباع أسلوب العينات والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختبارات تعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية فكلما كان نظام الرقابة ضعيفاً وفيه ثغرات كلما زاد المدقق من نسبة الإختبارت وبالعكس ،وسلطة المدقق لا يمكن الحد منها في ظل هذا النوع من التدقيق.

[1] - عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ،الدار النموذجية للطباعة والنشر، 2011،العراق،ص15 .

ثانيا :التدقيق الجزئي:

ويقصد به قيام المدقق بتدقيق جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات أو المصروفات أو النقدية أو جرد المخازن وهنا يقتصر رأي المدقق على ما حدد له من موضوعات.

وفي هذا النوع من التدقيق تكون حرية المدقق محددة بما كلف به ويفضل أن يحصل المدقق على كتاب يحدد به نطاق عملية التدقيق خوفاً من أن ينسب إليه أي تقصير أو إهمال خارج نطاق ما كلف به وبذلك يحمي نفسه .[1]

الفرع الثالث :من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

ينقسم الى تدقيق مستمر طوال العام و تدقيق في نهاية العام او عند الطلب .

أولا :تدقيق مستمر طوال العام:

حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ومن أهم مزاياها أنها تحقق اكتشاف الاخطاء والغش والتزوير والتدليس أولاً بأول وتقديم معلومات دقيقة وسريعة لتساعد في اتخاذ القرارات، و هي تلائم المؤسسات الكبيرة .[2]

ثانيا :تدقيق في نهاية العام أو عند الطلب:

حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام، أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، و هي تلائم المؤسسات الصغيرة والمصغرة .[3]

الفرع الرابع:من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

ينقسم الى التدقيق الالزامي والتدقيق الاختياري .

أولا :التدقيق الإلزمي (القانوني):

هو ذلك النوع من التدقيق الذي يلزم به القانون الشركات بتعيين محافظ حسابات أو (مندوب حسابات) المراجعة (تدقيق) حساباتها السنوية يلزم المشرع الجزائري شركات المساهمة(SPA) ، و الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بضرورة

[1] – عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ،سبق ذكره،ص15 .

[2] – بوحفص رواني ،مطبوعة التدقيق المالي والمحاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،2018/2017 ،ص14

[3] – بوحفص رواني ،مطبوعة التدقيق المالي والمحاسبي ،سبق ذكره،ص15 .

تعيين مندوب حسابات أو أكثر تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حالياً. وهذا ما أشارت إليه:

- لمدة ثلاثة (03) سنوات يتم إختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية المحافظي الحسابات .
- المادة 609 من القانون التجاري الجزائري " يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية". هذا يدل على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون الأساسي (Statu) بالنسبة لشركة المساهمة.
- تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة (03) سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف.
- كما نصت المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 " يتعين على الجمعية العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين محافظ حسابات أو أكثر.[1]

ثانيا :التدقيق الإختياري :

يتم هذا النوع من التدقيق بناء على رغبة المالك أو الملاك (غير إلزامي)، و هي تخدم مجلس الإدارة و/أو الجمعية العامة للمساهمين في تنفيذ بعض المهام الخاصة.[2]

- **أنواع أخرى للتدقيق :**

✓ **التدقيق المالي** :هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها .[3]

✓ **تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي)** :هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية.

"هو الذي يشرح جميع النشاطات إذ له نتائج ايجابية و علاوة على فحص الحسابات هدفه تحليل الأهداف الموضوعة و أبعادا و تخفيض الأضرار الناتجة عن الأخطار الممكنة في حدود إمكانيات المؤسسة و تحديد الأنشطة المناسبة مع إدراك و تقدير المناسب لها و يعرف على انه ذلك التدقيق المتطور الذي يتركب و يجمع بين التقدير الموضوعي و قياس الأدلة

[1] – بن صالح بوجمعة، ،سبق ذكره ،ص03.

[2] – بن صالح بوجمعة، ،سبق ذكره ،ص04.

[3] – حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 م، ص 26-27.

المتعلقة بالأعمال و الأحداث الاقتصادية وفق تحليل هادف و إعلانه للمهتمين "تعريف الجمعية الأمريكية للمراجعة AAA ".[1]

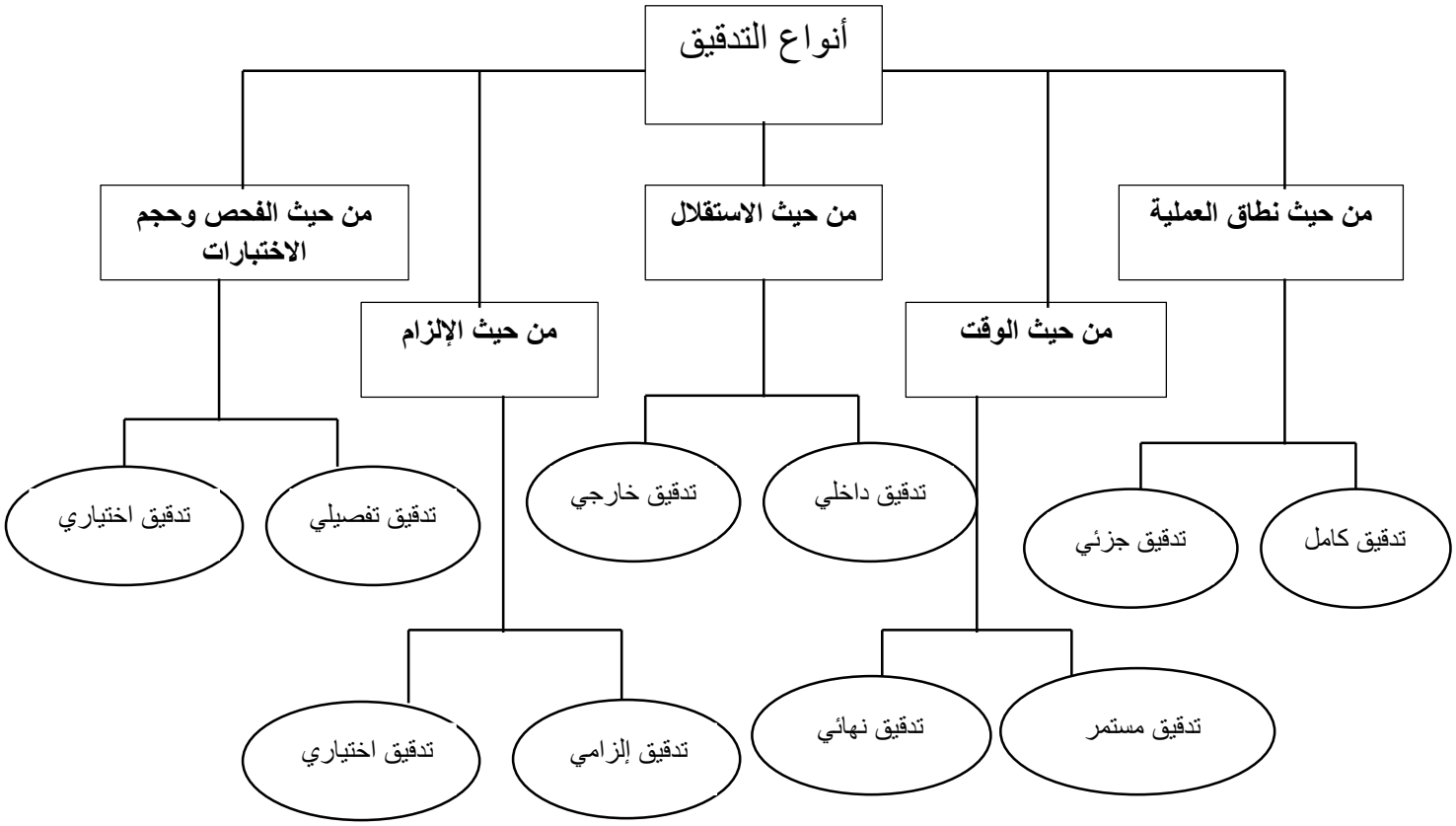
- ✓ **تدقيق الإعلام الآلي: وهو** التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة.
- ✓ **التدقيق الاستراتيجي**: يدرس هذا النوع من التدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطرة والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.
- ✓ **تدقيق الجودة** :هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم انجازها بصفة فعالة وفقا لمعايير معينة من الجودة.
- ✓ **التدقيق البيئي** :عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها .
- ✓ **التدقيق الاجتماعي** :هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية[2] .
- ✓ **التدقيق الجبائي** :هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى احترام الالتزامات الجبائية من طرف المؤسسة.[3]

[1] - Henri Bouquir, charles Dècour, l'audite operationnel, economica, paris 1996 , P 11-12.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، مصر،2007 ، ص530

[3]– مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد11 ،2011، ص 211.

الشكل رقم (1–1): أنواع التدقيق



المصدر: تحت اعداد الطالبتين

الجدول رقم (1–2): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق اختياري	خبرة قضائية
طبيعة المهنة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	المديرية العامة او المجلس	المحكمة
الاستقلالية	تامة اتجاه المجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
المسؤولية	مدنية، جزائية و تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
الاتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات

المصدر: عامر ايمان وخلف الله سمية، أثر البعد الأخلاقي والتكويني للمدقق الحسابات على جودة القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة, 2020، ص13

المبحث الثاني : عموميات التدقيق الخارجي

يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، حيث حظي باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات نظرا لطبيعته وأهميته بالنسبة للمؤسسة والجهات المستفيدة من خدماته ولذلك وضعت أسس و معايير تحكمه ولأداء العملية التدقيقية على النحو المطلوب من قبل المدقق ولتعرف على مهنة التدقيق الحسابات اذا سنحاول في هذا المبحث ابراز اهم المطالب التي تمس عموميات التدقيق الخارجي.

المطلب الاول : تعريف التدقيق الخارجي

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

التعريف الاول:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تتابعها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الاطراف المعنية ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

- إن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق ، فهي نشاط يجب التخطيط له و تنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.
- أن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهوا الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات المشروع و مركز المالي او التي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها والمدقق عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة.[1]

[1] – قزيز عبد الحفيظ , سقراوي مرزوق , دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، الجزائر ،ص 43 .

- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في عملية التدقيق و التي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تعاملها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قيود عاقا وكذلك معايير المحاسبة الدولية .[1]

التعريف الثاني :

وعرف التدقيق الخارجي على أنه الاداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والانظمة والاجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.[2]

التعريف الثالث:

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.

التعريف الرابع :

وعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص منظم ومنهجي لمؤسسة ما، يقوم به شخص مستقل ومختص، والذي يقوم بالمصادقة على العمليات المهمة التي قام بمراجعتها، كما يتحقق من تطبيق المعايير والقواعد الاساسية في المؤسسة، ويتحقق من إجراءات نظام المراقبة الداخلية، بهدف أن يصل إلى إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه المحايد عن وضعية المؤسسة التي قام بتدقيقها. [3]

من خلال هذه التعاريف نستنتج إن التدقيق الخارجي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والاسس والقواعد التي يمكن من خلالها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية المسجلة في الدفاتر والقوائم المالية للمشروع ؛ بهدف إبداء رأي فني محايد في التعبير عن القوائم المالية الختامية ؛ وعن المركز المالي له في آخر فترة. [4]

---

[1] – قزيز عبد الحفيظ , مرجع سبق ذكره،ص 43 .

[2] – اسيا هيري , فعالية التدقيق الخارجي وفق أخالقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق ، أطروحة دكتوراه, العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة احمد دراية ،ادرار، ص05.

[3] – اسيا هيري , ,سبق ذكره ،ص05 .

[4] – مصطفاي اكرام , مساهمة التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية, مذكرة ماستر,قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة الجيلالي بونعامة –خميس مليانة–, ص 06.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الخارجي

تخضع المؤسسة لاحد الانواع الثلاثة من التدقيق الخارجي و تتمثل في:

أولا :التدقيق القانوني: هو مراجعة و تدقيق الحسابات إجباريا، يفرض بقوة القانون إذ تلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية الاجبارية .[1]

يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية كالأنظمة المالية كالإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة كذلك من يقيد الشركة أو المنشأة بعقدها التأسيسي و نظامها الداخلي. [2]

ثانيا :التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون الزام معين بقانون او بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين او للتحقق من امر ما او لاتخاذ قرار معين. ومثال ذلك:

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
- تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها او بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

التدقيق التعاقدي الاختيارية والتي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية والخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتى يمكن تجديدها سنويا.[3]

ثالثا :الخبرة القضائية : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، الهدف منها اعلام الإدارة وارشادها حول الأوضاع المالية و المحاسبية وتقديم مؤشرات بالأرقام، وهي ظرفية تحدد مدتها من طرف القاضي.[4]

---

[1] – شيبي عبد المجيد والخال عبدالله , دور آليات التدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر, ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أحمد دراية ،أدرار, ص 08.

[2] – عزوز فيروز , التدقيق الخارجي كاءلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ابن خلدون، ص 10.

[3] –مزرور بثينة و حمادة ياسمين , مرجع سبق ذكره ، ص13.

[4] – زينب براهمي , أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماستر, جامعة محمد بوضياف، المسيلة , ص21.

المطلب الثالث : اهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة تهدف الى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وتتمثل هذه الجهات في:

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
- **العاملين:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة إدارة المؤسسة على دفع مكافاتهم ومنح التقاعد وتوفير فرص العمل[1].
- **الملاك والمساهمين:** إن ظهور شركة المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك حتم ضرورة لجوء الى طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، إضافة الى أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.
- **الموردين:** يعتمد الموردين على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة والقدرة على الوفاء بالتزاماتها، وكذا درجة السيولة المتاحة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
- **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة بالنسبة لهذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل للمؤسسة حيث أن هذه الجهات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح الذي ضمن استرجاع تلك القروض مستقبلا.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على مخرجات التدقيق في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض وكذا تقييم الدعم لبعض النشاطات والمؤسسات.[2]

[1] – مزرور بثينة و حمادة ياسمين ،سبق ذكره، ص11.

[2] – مزرور بثينة و حمادة ياسمين , ،سبق ذكره، ص11.

المبحث الثالث : معايير التدقيق الخارجي

تعرف معايير التدقيق الخارجي بأنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مدقق الحسابات الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي، ولقد قسمت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير الى ثلاث مجموعات : المعايير الشخصية , معايير العمل الميداني ،معايير تقارير المراجعة .

المطلب الأول : المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق و الصفات التي يجب أن تتوفر فيه حتى يصبح أهلاً لتولي عملية التدقيق، لذلك قسمت هذه المجموعة إلى ثلاثة معايير التأهيل العلمي و العملي تطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية و العملية (الكفاءة المهنية)، في مجال المحاسبة والتدقيق، حتى يكون قادر على تحمل المهام و المسئوليات الموكلة إليه. حيث يتم الحصول على التأهيل العلمي من خلال الدراسة والتكوين في مختلف المعاهد و الجامعات المختصة، كما يتحصل المدقق على التأهيل العملي (الكفاءة المهنية) من خلال القيام بتربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية. ففي الجزائر ومنذ سنة 2010، فإن كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات، يجب أن يكون متخرج من معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية.[1]

اولا :الاستقلالية

نعني القيام بالعمل بكل أمانة واستقامة وموضوعية، ودون تحيز لجهة معينة. ويعتبر الاستقلال من العناصر المهمة في عملية التدقيق، حيث يوفر للمدقق الثقة والاعتماد بدرجة عالية من الجمهور. ولكن لا يكفي الإستقلال من جانب واحد فقط (المادي أو الذهني)، بل يرتبط الاستقلال بعدد من الأمور في التدقيق، مثل تحديد الأتعاب والتعيين والعزل للمدقق وعلاقة المدقق بعميل التدقيق، وهذا ما تنظمه المعايير المهنية وتسعى لتوفير البيئة العملية لتحقيقه .[2]

[1] – بن صالح بوجمعة ،سبق ذكره ،ص08.

[2] –جعفري حفيظة , ، دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار ،مذكرة ماستر ،2016، ADE.UA،ص16.

ثانيا :بذل العناية المهنية المعقولة:

وذلك في كل مراحل التدقيق مثل:

- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بعناية عالية من خلال إعداد خطة بشكل مناسب للحصول على نتائج معقولة.
- مرحلة الاختبارات الجوهرية من خلال الحصول على الأدلة الملائمة وتقييمها.
- مرحلة إعداد التقرير وذلك بتقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية.

لكن بذل العناية المهنية ليس لها حدود واضحة للحكم عليها ، والتزام المدقق بهذه المعايير يعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية. [1]

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

أولا :الإشراف والتخطيط المناسب: يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.

ثانيا :تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل ووافي حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختيارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

ثالثا :كفاية أدلة الإثبات: يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق. [2]

[1] – جعفري حفيظة , دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، ص 16.

[2] – كركوش رشا و بن جدوهاجر , دور التدقيق الخارجي في إتخاذ القرارات المالية دراسة عينة من محافظي الحسابات الخبراء المحاسبين وعينة من المسيرين الماليين للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماستر , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2023/2022 ،جامعة عبدالحفيظ بوالصوف، ميلة ,ص 08-09.

المطلب الثالث :معايير تقارير المراجعة

و ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي :[1]

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

أولا: المبادئ العامة :و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ- مبدأ الحيطة.

ب- مبدأ الثبات.

ج- مبدأ الشمولية.

د- مبدأ الأهمية النسبية.

هـ- مبدأ الإفصاح.

ثانيا : المبادئ العملية : المرتبطة بالربح ، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ- مبدأ تحقق الإيراد.

ب- مبدأ التكلفة في قياس النفقة.

ج- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

ثالثا : الميادين العملية المرتبطة بالمركز المالي : ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.

ب- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

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

[1] – احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دار الصفاء للنشر –عمان الأردن /2000 ص29-30 .

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

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نقص المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/110.[1]

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

أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية التسلية المعيار الرابع التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص و درجة المسؤولية التي يتحملها : بناءا على هذا المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق الخارجي إلى الأنواع التالية:

النوع الأول: التقرير النظيف

النوع الثاني: التقرير التحفظي

النوع الثالث: التقرير السالب

النوع الرابع: تقرير عدم إبداء الرأي

وفيما يلي شرح لهذه الأنواع :[2]

1. **التقرير النظيف** : يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية النتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته ، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية إن هذا التقرير بدل على تبني المدقق المعايير التدقيق المتعارف عليها والسالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة وقد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:
   - عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا.
   - عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.

[1] – قانون 01/10 الجريدة الرسمية –عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 ،ص07 .

[2] – محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر 2003 ص ،55 -57 .

- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.

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

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

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

3. **التقرير السالب**: يصدر المدقق هذا التقرير ، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها و أي بأن المعلومات المحاسبية الثانية من النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها ومرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام ، كان يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأحوال الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإرادية على أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية، فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.[1]

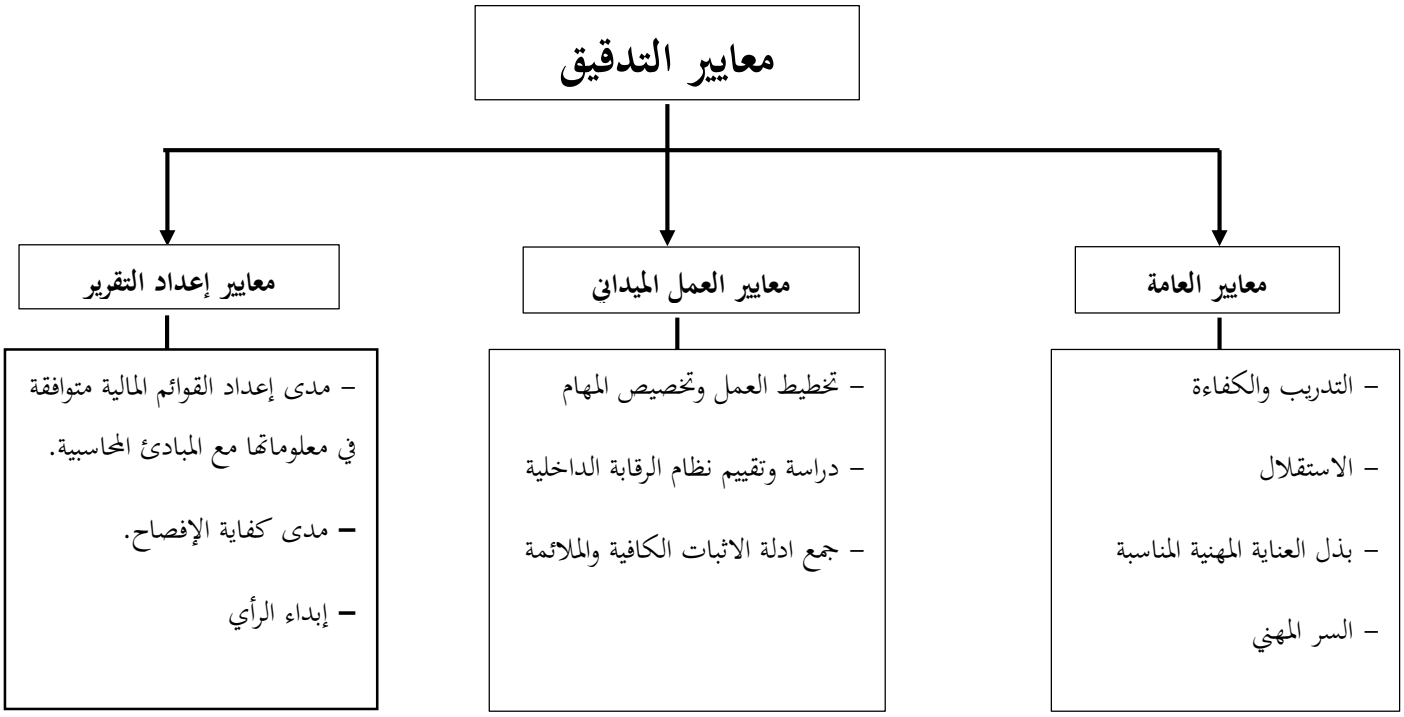
4. **تقرير عدم إبداء الرأي** : إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كإستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو هدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن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

[1] – قزيز عبد الحفيظ , سقراوي مرزوق ,مرجع سبق ذكره ،ص14 .

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

الشكل التالي يوضح معايير التدقيق على النحو الاتي :

شكل رقم (1-2): معايير التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبتين

[1] – احمد حلمي جمعة ،مرجع سبق ذكره ،ص 136-137 .

خلاصة :

من خلال ما تم عرضه، يتضح أن التدقيق لم يعد مجرد أداة تقليدية لاكتشاف الأخطاء، بل أصبح وظيفة أساسية ضمن نظام الحوكمة الحديثة، تهدف إلى تعزيز مصداقية المعلومات المالية وضمان شفافيتها. كما أن تنوع أشكال التدقيق يعكس تطور حاجات المؤسسات وتعقد بيئتها الاقتصادية.

ويبرز التدقيق الخارجي بشكل خاص كآلية رقابية مستقلة تضفي الثقة على القوائم المالية، نظراً لحياده واعتماده على معايير مهنية دقيقة. وبالتالي، فإن الالتزام بهذه المعايير يعد شرطاً أساسياً لضمان جودة عملية التدقيق وفعاليتها.

وعليه، يمكن التأكيد أن التدقيق الخارجي يمثل دعامة رئيسية لدعم اتخاذ القرارات والحد من المخاطر، مما يجعله عنصراً محورياً في تحقيق الاستقرار والموثوقية داخل المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: مراجعة المعلومات المالية المستقبلية

تمهيد :

في عصرنا الحالي الذي يتسم بالتغيرات السريعة والمنافسة الشرسة في الأسواق العالمية، أصبحت المعلومات المالية المستقبلية عنصراً أساسياً في قلب عمليات التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات الاقتصادية لدى الشركات والمؤسسات المالية والمستثمرين على حد سواء. هذه المعلومات، التي تشمل التوقعات (forecasts) والمشروعات (projections) المتعلقة بالأداء المالي المقبل مثل الإيرادات المتوقعة، والمصروفات، والسيولة، والأرباح، وغيرها من المؤشرات الرئيسية، تتجاوز حدود البيانات التاريخية التقليدية لتقدم رؤى تنبؤية تساعد في تحديد الفرص الناشئة والمخاطر المحتملة، مما يعزز من كفاءة تخصيص الموارد ويقلل من عدم اليقين المرتبط بالمستقبل. يأتي دور التدقيق هنا كحارس أمين للشفافية، حيث يعتمد على معايير دولية مثل معيار المراجعة ISA 3400الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية، الذي يركز على تقييم الافتراضات الأساسية، والمنهجيات المستخدمة، والحساسية تجاه التغييرات، من خلال إجراءات تحليلية واختبارات تفصيلية. هذا النهج لا يقتصر على التحقق من الدقة التاريخية فحسب، بل يمتد إلى ضمان أن تكون التوقعات مبنية على أسس منطقية ومدعومة ببيانات موثوقة، مما يساهم في تقليل المخاطر وتعزيز الاستدامة المالية. في الختام، تمثل المعلومات المالية المستقبلية جسرًا بين الماضي والمستقبل، وتدقيقها يعكس التزام المجتمع المحاسبي بمعايير الاحترافية العالية، مما يدعم نمو الاقتصادات ويحمي مصالح الجميع في بيئة أعمال معقدة ومتسارعة الإيقاع ومن خلال ما سبق سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى التعريف بما يلي:

المبحث الأول : المعلومات المالية المحاسبية

المبحث الثاني : المعلومات المالية المستقبلية

المبحث الثالث : تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

المبحث الأول : المعلومات المالية المحاسبية

المطلب الأول : تعريف المعلومات المالية

حظيت المعلومة المالية باهتمام العديد من الباحثين والممارسين على حد سواء، وقد نجم عن ذلك العديد من التعاريف لتوضيح معاملها، فقد عرفت على انها:" المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع اقتصادية فعلية، مما تساعد في قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة "،كما عرفت على أنها: "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا . "وعرفت أيضا على أنها:" كل البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بالأحداث الاقتصادية والمالية للمنشأة، و تمثل الوسيلة التي تتمكن من خلالها مهنة المحاسبة المالية ممارسة وظائفها الثلاث (اعتراف، قياس، عرض وافصاح) بتحويل تلك البيانات إلى معلومات ممثلة بالتقارير والقوائم، حيث تستخدم من طرف جهات داخلية وخارجية الاتخاذ قرارات رشيدة".

وعلى ضوء ما سبق من تعاريف، يكننا تعريف المعلومات المالية على أنها: " مخرجات النظام المحاسبي المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية، والناتجة عن عملية معالجة لمختلف البيانات بالشكل الذي يجعلها مفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة من طرف المستفيدين منها[1]".

المطلب الثاني :خصائص ومستخدمو المعلومات المحاسبية

الفرع الأول : خصائص المعلومات المالية

❖ **أولا :خصائص أساسية** :للمعلومات ثلاث خصائص أساسية وهي:

1. **الملائمة** :تعتبر خاصية الملائمة من الخواص الأساسية للمعلومات المالية ، حيث تحتاج الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية إلى معلومات ملائمة الاتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب وللتنبؤ بأرباح المؤسسة لاتخاذ قرارات الاستثمار فيها أو شراء أسهما أو بيعها ، وترتبط هذه الخاصية بعناصر أساسية هي القيمة التنبؤية ،التغذية العكسية ،والتوقيت المناسب .وهناك العديد من التعريفات لهذه الخاصية أهمها[2]:

---

[1]–ياسين لعكيكزة ، أثر المعرفة المحاسبية على جودة المعلومات المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير تخصص محاسبة ، جامعة قاصدي مرابح – ورقلة،2019-2020 ،ص26-27 .

[2]– الأخضر عزي، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح ، المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، الجزائر،مجلد 14 ، العدد 08، 2018 ، ص 259.

تعرف خاصية الملائمة بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، حيث يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة .وتعتبر المعلومات ملائمة أو ذات علاقة وثيقة بالعرض الذي تعد من أجله، إذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين ال رئيسيين في تقييم البدائل التي تتعلق بالاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع المؤسسة ،أو تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة[1] .

2. **درجة الثقة الموثوقية** :ويقصد بها التأكيد بين المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله .إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية وهي كما يلي:

- **قابلية للتحقق الموضوعية** :وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- **الصدق في التعبير** :تعني تمثيل المعلومات المالية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها(جوهرها)وليس مجرد تمثيل شكلها فقط تغليب الجوهر على الشكل.
- **الحياد** :تتوافر للمعلومات المالية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها.
- **التوقيت المناسب** :أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.

❖ **ثانيا :خصائص ثانوية** :بالإضافة للخصائص الأساسية هناك عدة خصائص ثانوية من أهمها :

1. **الأهمية النسبية** :إن المعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها أو تحريفها، إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدم اعتمادا على الكشوف المالية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبرها نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية في المعلومات لكي تكون نافعة، أما مجلس معايير المحاسبة المالية فيعتبرها محددا ويسميها عتبة الاعتراف، وقسم المعلومات إلى الحيادية لكي تكون المعلومات الواردة في الكشوف المالية موثوق فيها فإنها يجب

[1] – الأخضر عزي ،مرجع سبق ذكره ، ص27.

أن تكون محايدة أي خالية من التحيز .ومبدأ الحيادية في النظام المحاسبي المالي لم يشار إليه في متن النصوص التشريعية والتنظيمية إلا في معجم المصطلحات الوارد في القرار المؤرخ 25 جويلية2005 . [1]

2. **التحفظ (الحيطة والحذر)** : يواجه معدو الكشوف المالية وليس المحاسب وحده لأن الكشوف المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها، والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات، فالتحفظ هو مراعاة الدرجة المعقولة من الحذر، وتجنب المبالغة في التقديرات، دون أن يكون هناك احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب .والتحفظ يعني إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والمنتوجات (الإيرادات)، والقيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للأعباء والخصوم.
3. **الاكتمال** :كي تكون المعلومات الواردة في الكشوف المالية موثوق فيها، يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية دون إهمال المعلومات التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي الكشوف المالية وضع النظام المحاسبي المالي معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية بما فيها الخصائص النوعية الأساسية والثانوية(المبادئ) ومفاهيم أخرى.
4. **الثبات** :وهي تعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التنويه إلى ذلك لكي يتم أخذ ذلك بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.
5. **القابلية للمقارنة** :تزيد منفعة المعلومات الخاصة بالمؤسسة عند إمكانية مقارنتها مع المعلومات المماثلة في المؤسسة نفسها أو مع المؤسسات الأخرى حيث تمكن مقارنة المعلومات الواردة في التقارير المالية مستخدمها من تحليل البيانات المالية للمؤسسة بمرور الزمن وتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، وكذلك البيانات المالية للمؤسسات الأخرى وإجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية لهذا فإن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة في إعلام المستخدمين عن السياسات المالية المستخدمة في المؤسسة وتحديد الاختلافات بينها للعمليات المالية المتشابهة من فترة لأخرى، لهذا فإن الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة من قبل المؤسسة يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة[2] .

[1] – عربي ايمان ومومني هادية ،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،مالية المؤسسات ،جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2020/2019 ،ص15-16.

[2] – عربي ايمان ومومني هادية ، مرجع سبق ذكره،ص 17-18.

الفرع الثاني : مستخدمو المعلومات المالية

مع تنوع الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، أصبح من الصعب لهذه الاخيرة الاستجابة للجميع خاصة أن نوع وشكل المعلومات يختلف من مستعمل لأخر، وقد صنف جلول ساسي(DSACI) هذه الاطراف إلى ما يلي:

❖ **أولا: الاطراف الخارجية** : وهي الاطراف الخارجية عن الشركة وتتمثل فيما يلي[1] :

1. **المالكين الحاليين والمستثمرين والسماسرة** : يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء لإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة ومقارنتها بشركات أخرى .
2. **المقترضين:** هي المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدم هؤلاء المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون.
3. **الموردين:** تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح الشركة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين.
4. **الجهات الحكومية:** وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الاحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الاطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة وحساب الدخل اليومي، وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي.
5. **نقابات العمال:** يهتم هؤلاء بخطط الشركة في الاجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة الشركة على سداد معاشاتهم
6. **العملاء:** يهتم العملاء بمعرفة مستقبل الشركة ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات.
7. **الجمهور:** يهتم بجمهورهم بمعرفة مستوى أرباح الشركات وأثرها على مستويات الاسعار والدخل القومي كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع الشركات .

❖ **ثانيا: الاطراف الداخلية:** هي كافة الاطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركة واستخدام المعلومات المحاسبية مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة وتتمثل هذه الاطراف فيما يلي :

1. **الادارة العليا:** ويقصد بها مجلس الادارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، حيث أن الادارة العليا مسؤولة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبة لمعرفة نتيجة نشاط الشركة

[1] – بوبكر محمد زكرياء، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، 2019-2020 ، ص 32 .

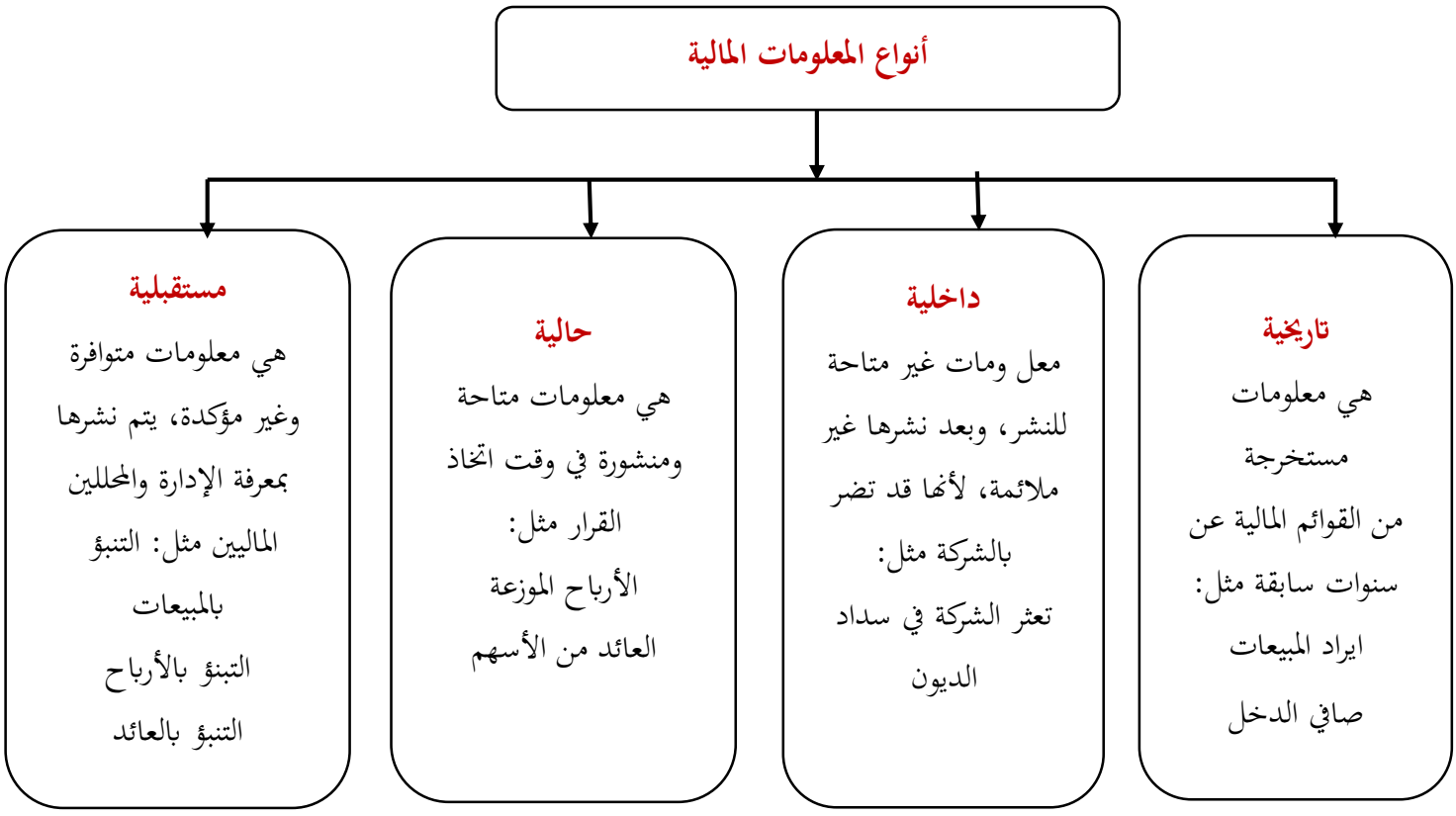
2. **بالمستويات الإدارية** : ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا التي تتولى متابعة النشاط والاشراف على الاعمال اتخاذ الاجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسئولة اتجاه الادارة العليا في تحقيق الرقابة الادارية على النشاط، ولذلك هي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية[1] .

3. **الموظفين**: من أجل مزاولة أعمال الشركة يحتاج الموظفين إلى معلومات لمعرفة مدى استقرار وظائفهم وكذلك مدى ملائمة الاجور والرواتب التي يتقاضونها مع نتيجة المحققة للشركة[2].

المطلب الثالث : أنواع المعلومات المالية

يمكن استعراض أبرز أنواع المعلومات المالية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3) : أنواع المعلومات المالية



المصدر : باني سيد علي ، مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية ومصداقية المعلومات المالية ، أطروحة دكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ،2023-2024 ،ص 38 .

[1] – بوبكر محمد زكرياء، مرجع سبق ذكره ، ص32-33 .

[2] – بوبكر محمد زكرياء، مرجع سبق ذكره ، ص33 .

المطلب الرابع : أهمية المعلومات المالية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في ظل الثورة التقنية الحديثة من أهم الانظمة المنتجة للمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية والمالية، فالمحاسبة توفر البيانات والمعلومات الكمية والمالية التي تساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار وتوظيف الاموال وتخصيصها، وفي المحافظة على الاصول والرقابة عليها كما تساعد في تخطيط العمليات وقياس التكلفة وتحقيق الرقابة وتقييم الاداء والمساهمة في صنع وترشيد القرارات. [1]

حيث أنه تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فعالة بيد الادارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها .ويتم توفير المعلومات المحاسبية والمالية لتفي باحتياجات كافة المستخدمين وتمكنهم من تقييم المركز والاداء المالي وكذا تحديد مدى قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية, وهذا من خلال التقارير المالية التي تمد كافة الاطراف بالمعلومات المحاسبية والمالية وكذلك غير المالية.[2]

[1] – زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره ، ص05 .

[2] – زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص05 .

المبحث الثاني: المعلومات المالية المستقبلية

في عصر الأعمال التنافسية السريعة، أصبحت المعلومات المالية المستقبلية ركيزة أساسية لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، حيث توفر رؤى حول التوقعات والمخاطر القادمة. يتناول هذا المبحث تعريف هذه المعلومات، أهميتها في تعزيز الشفافية والثقة، إجراءات اختبارها لضمان دقتها، ودور التدقيق في تدقيقها وفق المعايير الدولية.

المطلب الأول: تعريف المعلومات المالية المستقبلية

يقصد "المعلومات المالية المستقبلية" تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها ، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.[1]

وعرفت دراسة (Alkhatib) 2014 المعلومات المستقبلية بأنها "المعلومات المتعلقة بالتوقعات حول مستقبل الشركة والتي توفر للمساهمين في النهاية معلومات مفيدة حول الافاق المستقبلية للشركة "[2].

الفرع الأول : مفهوم التنبؤات المالية المستقبلية:

يقصد "بالتنبؤات" المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

الفرع الثاني :مفهوم التقديرات المالية المحاسبية[3]:

يقصد "بالتقديرات المستقبلية" المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء احد الأسس التالية:

– افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث. مثل المنشآت التي في مرحلة بدء التشغيل أو تلك التي تنوي عمل تغييرات جوهرية في طبيعة عملياتها.

–خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال(سيناريو "ماذا لو").

---

[1] – جمهورية مصر العربية، قرار وزير الاستثمار رقم 2008 ،166، المعيار المصري لمهام التأكد رقم 3400، اختبار المعلومات المستقبليةً.ص 731 .

[2]– حازم محفوظ نويجي , أثر مستوي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية على الأداء المالي المستقبلي للشركة دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ,مجلة البحوث المحاسبية ,كلي التجارة جامعة طنطا ,العدد الثانى يونيو2023 ص 287

[3] - المعيار المصري لمهام التأكد رقم3400، مرجع سبق ذكره ،ص731 .

المطلب الثاني : أهمية المعلومات المالية المستقبلية

تكمن أهمية المعلومات المالية المستقبلية في الطلب المتزايد عليها من طرف مختلف الأطراف الخارجية والداخلية، والتي يسعى كل طرف منها إلى تعظيم منفعته وتحقيق أهدافه من خلال دراسة وتحليل هذه المعلومات، ويمكن أن نبين أهمية المعلومات المالية المستقبلية من خلال أطراف المعنية بها كما يلي:

المساهمون:

وذلك لحاجتهم للوقوف على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عنهم في إدارة المشروع والقيام بوظائفها، وما يتطلبه من إعداد لتنبؤات مالية تعكس قدرة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية التي تؤثر على مقدرة المشروع في تحديد أهدافه، كما تمكنهم من المفاضلة بين مختلف القرارات الاستثمارية المتعلقة بشراء الأسهم أو الاحتفاظ بها أو بيعها، كما تمكنهم من تقدير عوائدهم المستقبلية.

المحللين الماليين:

يطلب المحللين الماليين المعلومات المالية المستقبلية بشكل مستمر، وذلك للوصول إلى العديد من المؤشرات المالية اللازمة للتوصية لمدى إمكانية وجدوى الاستثمار في المشاريع المختلفة.

المقرضون:

تسعى مختلف الأطراف المقرضة إلى الاطمئنان على قابلية وإمكانية سداد المؤسسات الدائنة لديونها، ومن خلال المعلومات المالية المستقبلية يحدد المقرضون وجهات وتوقع فوائدهم وحجم القروض المستثمرة.

الحوكمة:

تعتبر المعلومات المالية المستقبلية بالإضافة إلى المعلومات الحالية والتاريخية الأساس الذي تم اعتماده في صياغة المعلومات الوطنية التي تمكن الحوكمة من معرفة الوضعية الاقتصادية والمالية للدولة، والتي على أساسها يتم رسم الخطط العامة للدولة، وتحديد السياسات المالية المناسبة[1]

[1] – يرقي كريم , تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة , أطروحة دكتوراة ، جامعة البليدة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير , تخصص محاسبة و تدقيق ،ص 70,71

المطلب الثالث : توقع القوائم المالية المستقبلية

الفرع الأول : القوائم المالية المستقبلية

المعلومات التاريخية هي أساس اعداد المعلومات المالية المستقبلية وتعتبر المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المنشآة وقدرتها في الماضي على إستغلال هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بحاجات الإقتراض المستقبلية وعن الكيفية التي سيجرى بها توزيع الارباح والتدفقات النقدية المستقبلية لهؤلاء الذين لهم مصلحة مع المنشآة.

أن العديد من الأطراف ولاسيما المحللين الماليين يعتمدون في اجراءات تنبؤاتهم بأداء المنشآة المالي مستقبلا ، على التنبؤ بأرقام وبيانات القوائم المالية و التنبؤ يقصد به الحصول على تقديرات ظاهرة ما في مجموعة معينة من الظروف وهذا يعنى عادة ان تكون لدينا فكرة عن العلاقة التي تربط هذه الظروف بتلك الظاهرة، وهو ما يتحقق عن طريق تحليل المشاهدات الماضية وتفسيرها التي تمثل المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها بناء على خبرتها في الماضي ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات، على سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بالديون المشكوك فيها و تقادم المخزون والقيمة العادلة للأصول و الإلتزامات المالية بموجب ضمانات الأعمار الإنتاجية المقدرة أو النمط لمتوقع لإهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للإهتلاك .

المعيار المحاسبي المصري رقم 5 السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء حيث أن تحديد القيمة المرحلة لبعض الأصول و الإلتزامات يحتاج لتقدير أثر الأحداث غير المؤكدة عن تلك الأصول و الالتزامات في تاريخ الميزانية.

الفرع الثاني: طرق اعداد القوائم المالية المستقبلية

ويتم اعداد القوائم المالية المستقبلية بإحدى طريقتين اما بالتوقع المالى (التنبؤ) ، أو التصور المالي:

أولا : (التوقع) التنبؤ المالي[1] financial forceAST :

ويشمل قوائم مالية مستقبلية تعرض المركز المالي ونتائج الاعمال والتدفق النقدي، في افضل معلومات وإعتقاد إدارة المنظمة (المبنية على أراء وخبرات المختصين في إدارة المنظمة) وأساس التوقع المالي هو إفتراضات الإدارة التي تعكس الظروف التي يتوقع وجودها والتصرفات التي يتوقع إتخاذها . والتوقع المالي مكن التعبير عنه بمبالغ نقدية محددة كتقدير في نقطة واحدة للنتائج التي تم التوقع بها ضمن مدى، وعندما تختار الإدارة إفتراضات أساسية تشكل مجالا (مدى) فإنه يتوقع بطريقة معقولة وبناء

[1] – عبد الناصر محمد محمد مصطفى الجندي ,دور المعلومات المالية المستقبلية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية , المجلد الحادي عشر ,العدد الرابع 2020 , ص262, 263

على أفضل معلوماتها وإعتقادها أن يقع فيه البند أو البنود موضوع الإفتراضات وعندما يحتوى التوقع على مدى يجب عدم إختياره بطريقة منحازة أو مضللة(AICPA ' 2008) .

ثانيا : التصور المالي: (financial PROJECTION)

ويشمل قوائم مالية مستقبلية تعرض المركز المالي المتوقع للمنظمة ونتائج عملياتها والتدفق النقدي بناء على حالة إفتراضية واحدة او اكثر في ضوء أفضل معلومات وإعتقاد للإدارة ويتم إعداد التصور المالي أحيانا لعرض واحد او اكثر من التصرفات والإفتراضات من أجل تقويمه كما في حالة الرد على السؤال ماذا يحدث لو؟ واساس التصور المالي هو إفتراضات الإدارة التي تعكس الظروف المتوقع وجودها والتصرفات التي يتوقع أن تتخذ في حالة أو أكثر من الحالات أو الأوضاع الإفتراضية والتصور المالي مثله مثل التوقع المالي يمكن أن يأخذ شكل مدى(PCAOB200) .

الفرع الثالث: متطلبات اعداد القوائم المالية المستقبلية

حتى يمكن إعداد قوائم مالية مستقبلية تتمتع بدقة وموضوعية أكبر، ينبغي مراعاة الإعتبارات التالية:

- إعداد التنبؤات المالية بحسن نية.
- إعداد التنبؤات المالية بدرجة ملائمة من العناية بواسطة أطراف مؤهلة.
- إعداد التنبؤات المالية بإستخدام مبادئ محاسبية ملائمة .
- أن تسعى الطريقة المستخدمة لإعداد التنبؤات المالية لتوفير أفضل المعلومات لمتاحة بطريقة معقولة وقت إعداد هذه التوقعات.
- أن تكون المعلومات المستخدمة فى إعداد التنبؤات المالية متسقة مع خطط المنظمة.
- تحديد العوامل الأساسية التي تبنى على أساسها الإفتراضات .
- أن توفر الطريقة المستخدمة لإعداد التنبؤات المالية الوسائل لتحديد الأثر النسبي لأي تغيرات في الإفتراضات الأساسية.
- ان توفر الطريقة المستخدمة لإعداد التوقعات المالية توثيقا كافيا لكل من التنبؤات والطريقة المستخدمة في إعدادها.
- أن تشمل الطريقة المستخدمة لإعداد التنبؤات المالية المقارنة المنتظمة للتوقعات المالية مع النتائج المحققة.
- أن تشمل الطريقة المستخدمة لإعداد التوقعات والتنبؤات المالية المراجعة الكافية و الاعتماد من الطرف المسئول عند المستوى المناسب من السلطة.[1]

[1] – عبد الناصر محمد محمد مصطفى الجندي ,مرجع سبق ذكره ،ص 264

ويرى الباحث بالإضافة الى المتطلبات السابقة فعلى المنظمة الاقتصادية عند اعدادها للقوائم المالية المستقبلية ومن أجل مزيد الدقة والموضوعية، ينبغي ضرورة الرجوع والاستناد الى الإعتبارات التالية:

1 .في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر يكون على الإدارة أن تتخذ ما تراه لوضع و تطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها مناسبة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية عند تطبيق ما ورد في الفقرة (10) تقوم الإدارة بالنظر في مدى تطبيق المصادر التالية على الترتيب: شروط و إرشادات المعايير و التفسيرات التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة بالتعريفات و أسس الاعتراف و مفاهيم القياس للأصول و الالتزامات و الإيرادات والمصروفات .

3 .عند تطبيق ما ورد في الفقرة (10) يجوز للإدارة أن تراجع أحدث الإصدارات الصادرة عن الجهات الأخرى المنوطة بوضع معايير محاسبية التي تنتهج إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير ووضع المعايير المحاسبية .[1]

[1] – عبد الناصر محمد محمد مصطفى الجندي ,مرجع سبق ذكره ،ص 265 .

المطلب الرابع :اجراءات اختبار المعلومات المالية المستقبلية

يقصد باختبار المعلومات المستقبلية فحص وتقييم الافتراضات التي بنيت عليها التنبؤات المالية وتقييم مدى ملائمة تلك الافتراضات، وكذلك تقييم مدى سلامة الإفصاح عن تلك التنبؤات وعلى المراجع عند قيامه بإجراء مهمة اختبار المعلومات المستقبلية أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بالأمور التالية :

- أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.
- أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيد على أساس تلك الافتراضات.
- أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.
- أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة .[1]

[1] – يرقي كريم مرجع سبق ذكره ،ص71-72 .

المبحث الثالث: تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

نظراً للأهمية المتزايدة للمعلومات المالية المستقبلية في دعم القرارات الاقتصادية، أصبح من الضروري إخضاعها للتدقيق للتأكد من مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها ومصداقية نتائجها. ويهدف تدقيق هذه المعلومات إلى فحص طرق إعدادها والتحقق من توافقها مع المعايير المهنية والمحاسبية، بما يعزز الثقة والشفافية ويقلل من المخاطر المرتبطة باستخدامها. ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى شروط قبول مهمة التدقيق، وإجراءات تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، إضافة إلى التقرير المتعلق بها.

المطلب الأول: قبول المهمة و معرفة طبيعة نشاط المؤسسة

الفرع الأول: قبول المهمة[1]

قبل موافقة المدقق على قبول مهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية فإن عليه دراسة عدد من الأمور، من بينها ما يلي:

- الغرض الذي ستستخدم من أجله هذه المعلومات.
- فيما إذا كان توزيع المعلومات يكون شاملاً أو محدداً.
- طبيعة الافتراضات، أي فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل أو افتراضات ظنية.
- العناصر التي سوف تتضمنها المعلومات.
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

يجب على المدقق عدم قبول أو الانسحاب من المهمة، في حالة كون الافتراضات غير واقعية بشكل جلي، أو عند اعتقاد المدقق بأن المعلومات المالية المستقبلية سوف لا تكون مناسبة للغرض الذي أعدت من أجله.

يجب على المدقق والعميل أن يتفقا على شروط المهمة، حيث أن من مصلحة كل من المنشأة والمدقق أن يقوم المدقق بإرسال كتاب الموافقة على التعيين، الذي سيساعد على تجنب سوء الفهم لطبيعة هذه المهمة وسينصب كتاب الموافقة على التعيين على الأمور المذكورة في اعلاه وعلى عرض مسؤوليات الإدارة بالنسبة للافتراضات، وتزويد المدقق بكافة المعلومات ومصادر البيانات المستخدمة في إعداد الافتراضات.

يجب على المدقق أن يحصل ، عند قبوله لمهمة التدقيق المعلومات المالية المستقبلية ، على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت :

[1] - معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ، ص272.

- افتراضات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية هي ليست غير معقولة ، وفي حالة الافتراضات الظنية، إن هذه الافتراضات متماشية مع غرض المعلومات.
- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات.
- المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم ، وإن جميع الافتراضات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب، ومن ضمنها إشارة واضحة فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل، أو كانت افتراضات ظنية.
- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية ، مستخدمين مبادئ محاسبية ظنية.

الفرع الثاني :معرفة طبيعة نشاط المؤسسة

على المدقق أن يحصل على مستوى معرفة كاف لطبيعة العمل ليستطيع تقييم فيما إذا كانت كافة الافتراضات المهمة والمطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها. كذلك يحتاج المدقق لأن يكون حسن الإطلاع على إجراءات المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بدراسة على سبيل المثال ما يلي :

- الضوابط الداخلية على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وخبرة ومعرفة الأشخاص القائمين على إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المعد من قبل المنشأة لغرض دعم افتراضات الإدارة.
- مدى استعمال التقنيات الإحصائية والرياضية والأساليب المساندة للحاسوب.
- الأساليب المستعملة لتطوير وتطبيق الافتراضات.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب آية انحرافات مهمة.[1]

على المدقق أن يراعي مدى كون الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشاة مبرراً، ويتطلب من المدقق المعرفة بالمعلومات المالية التاريخية للمنشأة لتقدير فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس منسجمة مع المعلومات المالية التاريخية، وتوفير مقياس الدراسة افتراضات الإدارة، وسوف يحتاج المدقق إلى أن يقتنع مثلاً، فيما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم تدقيقها أو مراجعتها . وفيما إذا تم استعمال مبادئ محاسبية مقبولة عند إعدادها.

في حالة كون تقرير التدقيق أو المراجعة للمعلومات المالية التاريخية لفترات سابقة معدلاً أو أن المنشأة في مرحلة بدء التأسيس، فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الحقائق المحيطة وتأثيرها على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

[1] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ، ص272-273 .

الفرع الثالث :الفترة المشمولة

على المدقق مراعاة الفترة الزمنية التي تشملها المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الافتراضات تصبح أكثر تضارباً كلما امتدت الفترة الزمنية المشمولة، وذلك لأن قابلية الإدارة لعمل افتراضات التقدير الأفضل تقل كلما طالت الفترة . علماً بأن الفترة سوف لا تمتد لأبعد من الوقت الذي يكون لدى الإدارة أسس معقولة لهذه الافتراضات وابناء بعض العوامل الملائمة لاعتبارات المدقق حول الفترة المشمولة بالمعلومات المالية المستقبلية

- دورة التشغيل ، مثلاً، في حالة مشروع إنشائي ضخم ، فإن الوقت المطلوب لإنجاز المشروع قد تحدد الفترة المشمولة
- درجة الاعتماد على الفرضيات، مثلاً ، إذا كانت المنشأة تقوم بتقديم منتوج جديد فإن الفترة المستقبلية المشمولة قد تكون قصيرة ومقسمة إلى أجزاء صغيرة، كأسابيع أو أشهر وبديلاً لذلك ، في حالة كون العمل الأوحد للمنشأة هو امتلاك العقار بعقود إيجار رأسمالية طويلة الأجل فإن فترة مستقبلية أطول نوعاً ما قد تكون معقولة.

•احتياجات مستخدمي البيانات ، فمثلاً ، قد تعد المعلومات المالية المستقبلية لإفراض طلب قرض لفترة من الوقت للحصول على الأموال الكافية للتسديد ، وبديلاً لذلك ، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين مع بيع سندات وذلك لإيضاح الاستعمال المنوي القيام به باستخدام عائداتها في فترات.

المطلب الثاني :ثقة المدقق بالمعلومات المالية المستقبلية

تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وأفعال لم تحدث لحد الآن وقد لا تحدث . وبالرغم من توفر أدلة لدعم الافتراضات التي استندت عليها المعلومات المالية المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة نفسها هي ذات وجهة مستقبلية عامة، ولذا فهي متضاربة بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة الاعتيادية المتوفرة في عملية تدقيق المعلومات المالية التاريخية. لذا فإن المدقق ليس في وضع يمكنه من إبداء رأي فيما إذا كانت النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية سوف يمكن تحقيقه.[1]

اضافة لذلك ، وبموجب أنواع الأدلة المتوفرة لتقييم الافتراضات التي استندت عليها المعلومات المالية المستقبلية. فقد يكون من الصعب على المدقق الحصول على مستوى كافي من القناعة لتوفير إبداء رأي إيجابي بأن الافتراضات خالية من معلومات خاطئة جوهرية. وبناء على ذلك وفي هذا المعيار الدولي للتدقيق، فإن قيام المدقق بتقديم تقرير حول صواب افتراضات الإدارة، سيوفر مستوى معتدلاً من الثقة فقط . ومع ذلك وفي حالة وجود رأي للمدقق بأنه قد حصل على مستوى مناسب من القناعة، فإن ذلك لا يمنعه من إبداء ثقته الإيجابية بما يتعلق بهذه الافتراضات.

[1] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ،ص272 .

المطلب الثالث :إجراءات تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

تتضمن الاعتبارات التي يراعيها المدقق ، عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ما يلى:

أ. احتمال وجود معلومات خاطئة جوهرية.

ب. المعرفة التي تم الحصول عليها خلال المهمات السابقة.

ج. كفاءة الإدارة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية.

د. مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة.

هـ. كفاية وموثوقية المعلومات الجوهرية.

يقوم المدقق بتقييم مصدر وموثوقية الأدلة التي تدعم افتراضات التقدير الأفضل المقدم من الإدارة. ويتم الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لدعم مثل هذه الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، ومن ضمنها مراعاة الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية، وتقييم فيما إذا كانت هذه الافتراضات قد استندت على خطط يمكن للمنشأة تحقيقها من خلال قدراتها المتوفرة.

في حالة استخدام الافتراضات الظنية ، فإن على المدقق أن يراعي فيما إذا تم أخذ جميع المضامين المهمة لهذه الافتراضات بعين الاعتبار ، مثلاً ، في حالة افتراض ازدياد حجم المبيعات وتجاوزه لطاقة مصنع المنشأة الحالي ، فإن المعلومات المالية المستقبلية سوف تحتاج إلى أن تتضمن الاستثمارات الضرورية للطاقة الإضافية لمصنع، أو تكلفة الوسائل البديلة لمجابهة المبيعات المتوقعة، كعقود المنتجين الثانويين.

بالرغم من عدم وجود حاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات الظنية، إلا أن المدقق يحتاج إلى أن يحصل على قناعة بأنها منسجمة مع أغراض المعلومات المالية المستقبلية، وأنه لا يوجد هناك ما يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية.[1]

يحتاج المدقق، لغرض حصوله على قناعة بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب من افتراضات الإدارة، القيام مثلا باختبارات كتابية كإعادة احتساب أو فحص الثوابت الداخلية أي " هل أن الأعمال التي تنوي الإدارة القيام بها منسجمة مع بعضها البعض، وأنه لا توجد هناك أية دلائل على عدم انسجام في تحديد المبالغ المستندة على متغيرات عامة مثل أسعار الفائدة".

[1] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ،ص273-274 .

على المدقق أن يركز على مدى التأثير الأساسي للمناطق ذات الحساسية الخاصة للتغييرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية ،حيث أن ذلك سوف يؤثر على المدى الذي سيسعى إليه المدقق للحصول على أدلة ملائمة، كذلك سوف تؤثر هذه المناطق على تقييم المدقق لملائمة وكفاية الإفصاح.

في حالة تكليفه التدقيق عنصر واحد أو عدة عناصر من المعلومات المالية المستقبلية كأحد البيانات المالية، فإن من المهم قيام المدقق بمراعاة العلاقة المتبادلة بين الأجزاء الأخرى في البيانات المالية.

في حالة وجود أي جزء قد تم انقضاؤه من الفترة الحالية من المعلومات المالية المستقبلية، فإن على المدقق دراسة مدى الحاجة إلى تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية. علماً بأن الإجراءات سوف تتباين حسب الظروف، مثلاً، كم هي المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.

المطلب الرابع :تقرير حول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

يجب أن يحتوي التقرير المقدم من قبل المدقق حول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:

أ. عنوان التقرير

ب. الجهة التي يوجه إليها التقرير .

ج. تعريف بالمعلومات المالية المستقبلية .

د. الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير أو الممارسات الوطنية المطبقة على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

هـ. بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية ومن ضمنها الافتراضات التي اعتمدت عليها.

و. عندما يكون ملائماً ، الإشارة للغرض من التوزيع المحدد للمعلومات المالية المستقبلية.

ز. بيان بثقة سالبة حول فيما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية .

ح. رأي حول فيما إذا تم إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل ملائم استناداً للافتراضات ، وأنه قد تم عرضها وفقاً للإطار المناسب للتقارير المالية .[1]

ط. تحذير مناسب يتعلق بإمكانية بلوغ النتائج التي أشير إليها بالمعلومات المالية المستقبلية .

ي. تاريخ التقرير الذي يجب أن يكون هو تاريخ إنجاز الإجراءات .

ك. عنوان المدقق .

ل. توقيع المدقق .[2]

[1] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ،ص275.

[2] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ،ص 274-275 .

في حالة تقييم العرض ، والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ، فإن المدقق سوف يحتاج، إضافة لأية متطلبات خاصة لقوانين وأنظمة ومعايير مهنية ذات علاقة، إلى الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان:

أ. عرض المعلومات المالية المستقبلية مفيداً وليس مضللاً.

ب. السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكل واضح في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية.

ج. إن هناك حاجة للإيضاح فيما إذا كانت الافتراضات تمثل التقديرات الأفضل للإدارة أو أنها ظنية . وفي حالة كون الافتراضات قد جرت في مناطق مهمة لدرجة عالية من الشك ، فإن هذا الشك وما يتبعه من حساسية النتائج إلى إفصاح مناسب.

د. الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. وتحتاج الإدارة إلى تأييد كون الافتراضات كانت مناسبة في ذلك التاريخ ، بالرغم من أن المعلومات الأساسية قد تكون مجمعة خلال فترة من الزمن.[1]

هـ. الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكل ملائم في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية. ان هناك حاجة للإيضاح فيما إذا كانت الافتراضات تمثل التقديرات الأفضل للإدارة أو أنها ظنية. وفي حالة كون الافتراضات قد جرت في مناطق مهمة ومعرضة لدرجة عالية من الشك، فإن هذا الشك وما يتبعه من حساسية النتائج تحتاج إلى إفصاح مناسب.

و. الأسس المعتمدة في وضع مواقع لمدى محدد قد تمت الإشارة إليها بشكل واضح ، وإن المدى لم يتم اختياره بطريقة متحيزة أو مضللة، وذلك في حالة كون النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها بلغة المدى.

[1] – معيار المرجعة المصري 3400 ،مرجع سبق ذكره ،ص274 .

خلاصة :

تناول هذا الفصل موضوع المعلومات المالية المستقبلية وأهميتها في دعم القرارات الاقتصادية والاستثمارية، حيث تم التطرق أولًا إلى المعلومات المالية المحاسبية من خلال تعريفها وخصائصها الأساسية المتمثلة في الملاءمة والموثوقية، إضافة إلى الخصائص الثانوية مثل الأهمية النسبية والثبات والقابلية للمقارنة، مع بيان مختلف مستخدمي هذه المعلومات من أطراف داخلية وخارجية.

كما عالج الفصل مفهوم المعلومات المالية المستقبلية باعتبارها معلومات تعتمد على افتراضات وتوقعات تتعلق بالأحداث المستقبلية، وقد تكون في شكل تنبؤات أو تقديرات مالية تساعد المستثمرين والمقرضين والإدارة والحكومة على اتخاذ قرارات أكثر فعالية. وتم توضيح أهمية هذه المعلومات وطرق إعداد القوائم المالية المستقبلية ومتطلباتها لضمان دقتها وموضوعيتها.

وفي الجانب المتعلق بالتدقيق، أبرز الفصل دور المدقق في فحص وتقييم الافتراضات التي بُنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية وفقًا للمعايير المهنية، خاصة معيار المراجعة الدولي ISA 3400 ، وذلك من خلال التحقق من معقولية الافتراضات، وملاءمة طرق الإعداد، وكفاية الإفصاح عنها. كما تم توضيح شروط قبول مهمة التدقيق، والإجراءات التي يتبعها المدقق للحصول على أدلة إثبات كافية، وصولًا إلى إعداد تقرير مهني يعزز الثقة في المعلومات المالية المستقبلية ويزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها.

وعليه، فإن تدقيق المعلومات المالية المستقبلية يعد أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمصداقية وتقليل المخاطر المرتبطة بالتنبؤات المالية، مما يساهم في تحسين جودة القرارات الاقتصادية والاستثمارية.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بموضوع الدراسة، من خلال عرض الإطار المفاهيمي لكل من المعلومات المالية المستقبلية ودور المدقق الخارجي في تدقيقها، إضافة إلى إبراز أهم الجوانب النظرية والمحاسبية والتنظيمية المتعلقة بالموضوع، تأتي هذه الدراسة الميدانية كمحاولة لإسقاط ما تم التوصل إليه نظريًا على الواقع المهني، بهدف التعرف على آراء وتوجهات أفراد العينة حول طبيعة دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية ومدى أهميتها في دعم القرارات المالية والاقتصادية.

ويهدف هذا الفصل إلى عرض الإجراءات المنهجية المعتمدة في الدراسة الميدانية، من خلال توضيح مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان، إضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، كما يتناول هذا الفصل تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية اعتمادًا على المعالجات الإحصائية المناسبة، بما يسمح باستخلاص أهم النتائج المتعلقة بمدى إدراك أفراد العينة لأهمية المعلومات المالية المستقبلية، ودور المدقق الخارجي في تعزيز مصداقيتها وموثوقيتها.

وعليه، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين؛ يتناول المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة، بينما يخصص المبحث الثاني لتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات وتفسيرها في ضوء أهداف الدراسة والإطار النظري المعتمد.

المبحث الاول: الإجراءات الميدانية للدراسة

تشكل الدراسة الميدانية مرحلة محورية في مسار البحث العلمي، باعتبارها الجانب التطبيقي الذي يمكن الباحث من ربط المعارف النظرية بالواقع العملي، من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وتحليلها وفق أساليب علمية ومنهجية دقيقة، كما تسمح هذه المرحلة بفهم الظاهرة المدروسة بصورة أكثر واقعية، عبر الاستناد إلى آراء وتوجهات أفراد العينة المستهدفة، الأمر الذي يساهم في الوصول إلى نتائج أكثر دقة وموضوعية.

وتعتمد الدراسات الإدارية والمحاسبية بشكل واسع على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، لما يوفره من إمكانية الحصول على قدر كبير من المعلومات في مدة زمنية محدودة، إلى جانب سهولة تنظيم البيانات ومعالجتها إحصائيًا. كما يساعد الاستبيان في الكشف عن اتجاهات وآراء أفراد العينة تجاه مختلف أبعاد الدراسة، بما يساهم في اختبار الفرضيات والإجابة عن التساؤلات البحثية المطروحة.

ولتحقيق فعالية هذه الأداة، ينبغي إعدادها وفق أسس علمية تراعي وضوح العبارات وتسلسلها المنطقي ومدى ارتباطها بأهداف الدراسة ومتغيراتها، بما يضمن الحصول على بيانات دقيقة تعكس واقع الظاهرة محل الدراسة، كما أن توظيف الأساليب الإحصائية الملائمة في تحليل البيانات يسهم في تعزيز موثوقية النتائج ومنح الدراسة طابعًا علميًا أكثر دقة.

وفي ضوء ذلك، يتناول هذا المبحث مختلف الإجراءات الميدانية المعتمدة في الدراسة، بدءًا بتحديد منهج الدراسة ومجتمعها وعينتها، ثم عرض أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان وكيفية تصميمه وتوزيعه، إضافة إلى توضيح الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك بهدف الوصول إلى نتائج تساعد في تفسير دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

المطلب الأول: المنهج والاداة المستخدمة في البحث.

1-منهج الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره من أكثر المناهج ملاءمة للدراسات الإدارية والمحاسبية، وذلك لما يوفره من إمكانية وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليل مختلف أبعادها والعلاقات القائمة بين متغيراتها، ويهدف هذا المنهج إلى دراسة واقع دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية من خلال جمع البيانات الميدانية وتحليلها بطريقة علمية منظمة تساعد في تفسير النتائج والوصول إلى استنتاجات دقيقة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبيان باعتباره الأداة الرئيسية لجمع البيانات، حيث تضمن مجموعة من المحاور المرتبطة بمتغيرات الدراسة. كما تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو العبارات الواردة في الاستبيان، بما يسمح بتحديد درجة الموافقة ومستوى التفاعل مع مختلف أبعاد الدراسة.

ومن أجل التأكد من جودة أداة الدراسة، تم اختبار درجة الثبات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، إضافة إلى عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والمتخصصين للتحقق من الصدق الظاهري ومدى ملاءمة العبارات لأهداف الدراسة، وبعد جمع البيانات، تمت معالجتها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، إلى جانب استخدام تحليل الارتباط للكشف عن طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات المطروحة.

ويُعد المنهج الوصفي التحليلي مناسبًا لهذا النوع من الدراسات، لكونه يجمع بين الوصف الدقيق للظاهرة المدروسة والتحليل العلمي للبيانات الميدانية، بما يساهم في تقديم نتائج واقعية تدعم أهداف الدراسة وتساعد في تفسير دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

2- مجتمع الدراسة:

يُقصد بمجتمع الدراسة في البحوث العلمية مجموع الأفراد أو الوحدات التي تشترك في خصائص معينة ترتبط بموضوع البحث، والتي يسعى الباحث إلى دراستها بهدف الحصول على بيانات ومعلومات تساعد في تفسير الظاهرة محل الدراسة والوصول إلى نتائج علمية دقيقة. ويُعد تحديد مجتمع الدراسة من الخطوات الأساسية في أي بحث علمي، لأنه يمثل الإطار الذي تُسحب منه العينة والتي تُبنى عليها مختلف التحليلات والاستنتاجات.

وفي إطار هذه الدراسة، تمثل مجتمع البحث في مجموعة من المختصين والمهنيين في المجال المحاسبي بولاية المدية، والمتمثلين في الأساتذة الجامعيين، والخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، إضافة إلى المحاسبين المعتمدين، وذلك بالنظر إلى طبيعة موضوع الدراسة المرتبط بتدقيق المعلومات المالية المستقبلية، والذي يتطلب الاستعانة بفئة تمتلك معرفة أكاديمية وخبرة مهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق.

ويتميز مجتمع الدراسة بالتنوع من حيث الخلفية العلمية والخبرة المهنية والمركز الوظيفي، الأمر الذي أضفى على الدراسة ثراء في الآراء ووجهات النظر، لكنه في الوقت نفسه جعل من الصعب إجراء الدراسة على جميع مفردات المجتمع الأصلي، لذلك، تم الاعتماد على عينة تم اختيارها بطريقة تسمح بتمثيل مختلف فئات المجتمع تمثيلًا مناسبًا، بما يضمن الحصول على بيانات أكثر دقة وواقعية تعكس طبيعة المجتمع الأصلي وتساعد على تحقيق أهداف الدراسة بصورة أفضل.

3- **عينة الدراسة:** تعتبر العينة من أهم عناصر البحث ولذلك من أهم المراحل الهامة لبحث، ونجد الباحث عند اختبار وتحديد مشكلة البحث يفكر في العينة التي سيطبقها ويستخدمها في الدراسة، وتعرف العينة في البحث العلمي بأنها جزء مُحدد من مجتمع الدراسة يتم اختياره بطريقة منهجية بهدف تمثيله، تُستخدم العينة لجمع البيانات وتحليلها بدلاً من دراسة المجتمع بالكامل، مما يوفر الوقت والجهد مع الحفاظ على دقة النتائج إذا كانت العينة ممثلة بشكل صحيح لمجتمع الدراسة[1].

وانطلاقا من موضوع ودراستنا، قمنا باختيار العينة العشوائية البسيطة حيث يعتبر هذا النوع أبسط أنواع العينات ومن أكثرها استخداما في العلوم الاجتماعية ففيها يراعى إعطاء جميع الوحدات في المجتمع فرص متكافئة للاختيار. فالعينة العشوائية البسيطة نوع من أنواع العينة الاحتمالية، لا يعتمد عند اختيارها أي طريقة بل تؤخذ بطريقة عشوائية، تضمن إعطاء جميع وحدات المجتمع فرص متساوية في الاختبار ويتم طبقا لقواعد معروفة.

وكذلك تعني أن الباحث يختار عينة الدراسة بحيث تكون الفرصة متساوية لعينة الدراية في عملية الاختيار، أي تكون ممثلة لمجتمع الدراسة[2].

في دراستنا هذه اختيرت العينة من 38 شخص من المجتمع الأصلي، حيث تم الحصول على 34 إجابة، تم غربلة الأجوبة الناقصة وغير الصالحة، لنتمكن من الحصول على 30 إجابة يمكن الاعتماد عليها في دراستنا بنسبة ارجاع 78%.

4-**أداة الدراسة (الاستبيان):** يختار البحث تقنيات معينة لجميع البيانات الخاصة بالظواهر التي يريد دراستها واختيار التقنية يتفق على طبيعة الموضوع المراد دراسته والهدف المرجو تحقيقه وبما أننا بصدد دراسة دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية، وتماشيا مع هذا الموضوع فقد اعتمدنا على استمارة استبيان إذ تعد أكثر الوسائل استخداما للحصول على المعلومات المراد جمعها التي من خلالها يمكن للباحث الإجابة على تساؤلاته.

وتعرف الاستبانة بأنها مجموعة من الأسئلة والاستفسارات المتنوعة والمرتبطة ببعضها البعض الآخر، بشكل يحقق الهدف أو الأهداف التي يسعى إليها الباحث في ضوء الموضوع والمشكلة التي اختارها لبحثه، ويرسل الاستفسارات المكتوبة في نسخ ورقية حيث تسلم يدا بيد أو عبر البريد الإلكتروني أو بأية طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد أو

[1] محمد زياد حمدان، **البحث العلمي كنظام**، دار التربية الحديثة، الأردن، 1989 ، ص 123.

[2] -در محمد، **أهم مناهج وعينات وأدوات البحث العلمي**، مجلة الحكمة للدراسات التربية والنفسية، كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، 2017، الجزائر، ص 314.

المؤسسات التي اختارها الباحث، كعينة لبحثه ومن المفروض الإجابة عن مثل الاستفسارات أو تعبئة الاستبيان بالبيانات والمعلومات المطلوبة فيها وإعادته للباحث (بدر ، عطاء الله، 2009، صفحة 76).

5- تحضير استمارة الاستبيان: استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولدراسة لدور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية، صممت استمارة استبانة لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث.

جاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاول فيها الطالبتين الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة شخصية؛ أما القسم الثاني فلقد تضمن محورين يتضمن مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة تساعدنا في الإجابة عن الأسئلة الفرعية المطروحة في مقدمة البحث.

6-هيكل استمارة الاستبيان: بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال ادبيات الدراسة والدراسات السابقة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال العلوم المالية والمحاسبة، ومن أجل ان يغطي الاستبيان فرضيات وأهداف الدراسة، جاء في صورته النهائية كما هو مبين في قائمة الملاحق(انظر الملحق رقم 1)، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

المحور الأول :المتغيرات الشخصية.

وهو عبارة عن السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تم جمع بيانات ديموغرافية عن الموظفين والاساتذة في عينة الدراسة من خلال إجابتهم على الاستبيان(المستوى العلمي، الخبرة المهنية، ونوع المهنة).

المحور الثاني: أهمية المعلومات المالية المستقبلية.

وهو عبارة عن أحد مجالات الدراسة ويتكون من 6 فقرات:

1. تساهم المعلومات المالية المستقبلية في تمكين المحاسب من تقديم صورة واضحة للمساهمين حول كفاءة الإدارة في استغلال الموارد.

2. يعتبر إعداد المعلومات المالية المستقبلية جزءاً أصيلاً من دور المحاسب في مساعدة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية.

3. تساعد المعلومات المالية المستقبلية في توفير معايير محاسبية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة للمنشأة.

4. يرى المحاسبون أن الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يعزز من دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي.

5. توفر المعلومات المالية المستقبلية للمقرضين ضمانات كافية حول قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للسداد.

6. يساعد المحاسب، من خلال المعلومات المالية المستقبلية، في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة (البنوك)

7. يؤدي إعداد المعلومات المالية المستقبلية إلى تعظيم المنفعة لكل من الأطراف الداخلية (الإدارة) والخارجية (المستثمرين) على حد سواء

المحور الثالث: دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

وهو عبارة عن المجال الثاني للدراسة ويتكون من 9 فقرات:

1. يحرص المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عند مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.

2. يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

3. يولي المدقق الخارجي أهمية كبيرة لتحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية.

4. يعتمد المدقق الخارجي على فهم شامل لنشاط المنشأة وبيئتها عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.

5. يقوم المدقق الخارجي بتدقيق الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

6. يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار نتائج المعلومات المالية للفترات السابقة عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.

7. يتأكد المدقق الخارجي من مدى اتساق المعلومات المالية المستقبلية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

8. يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح الكافي عن الفرضيات والمعلومات المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية في تقريره.

9. يقدم المدقق الخارجي رأيا واضحا حول مدى ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات الاستبيان

1-اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن أسئلة الاستبيان تقيس ما وضعت لقياسه، وقامت الطالبتين بالتأكد من صدق الاستبيان بثلاث طرق:

❖ **صدق المحكمين:**

لمعرفة مدى صدق الاستبيان تم عرضه في مرحلة الأولى على أساتذة متخصصين، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، واستجاب لآراء المحكمين، قمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية (انظر الملحق رقم 1).

❖ **صدق المقياس:**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إلية هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات استمارة الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

الجدول رقم (3-3): صدق المقياس المحور الثاني: أهمية المعلومات المالية المستقبلية.

عبارات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1. تساهم المعلومات المالية المستقبلية في تمكين المحاسب من تقديم صورة واضحة للمساهمين حول كفاءة الإدارة في استغلال الموارد.	**,432***	**0,017**
2. يعتبر إعداد المعلومات المالية المستقبلية جزءاً أصيلاً من دور المحاسب في مساعدة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية.	**,637****	**0,000**
3. تساعد المعلومات المالية المستقبلية في توفير معايير محاسبية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة للمنشأة.	**,512****	**0,004**
4. يرى المحاسبون أن الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يعزز من دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي.	**,509****	**0,004**

5. توفر المعلومات المالية المستقبلية للمقرضين ضمانات كافية حول قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للسداد.	,583**	0,001
6. يساعد المحاسب، من خلال المعلومات المالية المستقبلية، في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة (البنوك)	,435*	0,016
7. يؤدي إعداد المعلومات المالية المستقبلية إلى تعظيم المنفعة لكل من الأطراف الداخلية (الإدارة) والخارجية (المستثمرين) على حد سواء	,541**	0,002

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

الجدول رقم (3-4): صدق المقياس المحور الثالث: دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

عبارات المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1. يحرص المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عند مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.	,614**	0,000
2. يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.	,872**	0,000
3. يولي المدقق الخارجي أهمية كبيرة لتحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية.	,749**	0,000
4. يعتمد المدقق الخارجي على فهم شامل لنشاط المنشأة وبيئتها عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.	,412*	0,024
5. يقوم المدقق الخارجي بتدقيق الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.	,446*	0,014
6. يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار نتائج المعلومات المالية للفترات السابقة عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.	,582**	0,001

7. يتأكد المدقق الخارجي من مدى اتساق المعلومات المالية المستقبلية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.	**,592****	**0,001**
8. يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح الكافي عن الفرضيات والمعلومات المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية في تقريره.	**,673****	**0,000**
9. يقدم المدقق الخارجي رأيا واضحا حول مدى ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها.	**,598****	**0,000**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

توضح الجداول اعلاه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور مع المحور نفسه، والذي يبين أن معظم معاملات الارتباط المحسوبة متوسطة (أكبر من 0.5) ومعنوية عند مستوى دلالة (α=0.05) الا في بعض الفقرات فكان معامل الارتباط اقل من 5%، وهذا ربما راجع لاختلاف اراء العينة لهذه الفقرات أو لصغر حجم العينة، ولكن على العموم يمكن قبول الاتساق الداخلي للاستبيان لمعنويتها، ولتأكد أكثر من صدق الاستبيان تم استخدام اختبار المقارنة الطرفية والذي يمكن تلخيص نتائجه في ما يلي:

❖ **صدق المقارنة الطرفية:**

قام الطالبتين بالتأكد من صدق الاستبيان باستخدام طريقة أخرى وهي طريقة المقارنة الطرفية، وهي إحدى الطرق التي تُستخدم للتحقق من مدى صحة الاستبيان في قياس الظاهرة التي يهدف إلى قياسها، خاصة في حالة العينات الصغيرة، وذلك بتقسيم البيانات إلى مجموعتين بناءً على معايير معينة (30%من القيم الدنيا و30% من القيم العليا) ثم يتم اختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين في نتائج الاستبيان، وهذا يهدف إلى التحقق مما إذا كان الاستبيان يعكس بصدق الاختلافات بين المجموعات في الظاهرة المقاسة.

✓ **تحديد الفرضيات الاختبار:**

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات الافراد الضعيفة ودرجات الافراد القوية في الاستبيان $H_0: \overline{x_1} = \overline{x_2}$ (الاستبيان غير صادق) (مستوى الدلالة أكبر من 0.05).

الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات الافراد الضعيفة ودرجات الافراد القوية في الاستبيان $H_0: \overline{x_1} \neq \overline{x_2}$ (الاستبيان صادق) (مستوى الدلالة أقل من 0.05).

الجدول رقم (3–5): صدق المقارنة الطرفية للمحاور والاستبيان ككل

المتغير	القيمة المختبرة 2.5				مجال الثقة عند 95%	
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى
المحور الاول	7.124	18	0,000	7.3	5.14	9.45
المحور الثاني	4.750	18	0,000	8.4	4.68	12.11
كل الاستبيان	9.124	18	0,000	14.5	11.16	17.83

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (spss).

أظهرت نتائج اختبار المقارنة الطرفية أن جميع قيم (Sig.) أقل من 0.05 (دلالة إحصائية قوية جدًا) (0.000)، ما يعني أن الفروق بين المجموعة العليا والدنيا ليست صدفة، ومنه يمكن القول أن الاستبيان صادق من خلال قدرته الواضحة على التمييز بين الاستجابات العليا والدنيا، مما يعكس وضوح بنود الاستبيان ومصداقيتها في قياس لدور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية.

2–اختبار ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ.

حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient): استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (3–6): ثبات الاستبيان معامل "الفا كرومباخ"

المحاور	عدد الفرات	معامل الفا كرونباخ
ثبات الاستبيان كله	**19**	**0.843**
المحور الأول (أهمية المعلومات المالية المستقبلية)	06	0.582
المحور الثاني (دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية)	06	0.844

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

واضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم () أن قيمة معامل" ألفا كرونباخ" كانت جيدة لكل الاستبيان (أكثر من (80%))، كذلك كانت قيمة المعامل للمحور الاول جيدة (أكبر من (80%))، وكما كان متوقعا بالنسبة للمحور الأول كان معامل " ألفا كرونباخ" منخفضا نوعا ما(أقل من 60%)، ولكن على العموم وبالاعتماد على معامل الاستبيان كله يمكن قبول صدقه، ونكون بذلك قد تأكدنا من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: حدود الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة.

1–حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** تقتصر هذه الدراسة على ولاية المدية في الجزائر كحد مكاني، حيث تم توزيع هذا الاستبيان على مهنيين وأساتذة في المحاسبة في ولاية المدية فقط، مما قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على مناطق أخرى.
- **الحدود الزمانية:** تشمل السنة الدراسية 2025–2026، والتي قد لا تعكس التغيرات المحتملة عبر فترات زمنية أو على المدى الطويل.
- **حدود بحثية أخرى:** اقتصرت عينة الدراسة على 30 مهني واستاذة في مجال المحاسبة، مما قد يقلل من إمكانية تعميم النتائج على سياقات أخرى، كما أن استخدام الاستبيان كأداة رئيسية قد يعاني من تحيز في الإجابات بسبب رغبة العينة في تقديم صورة إيجابية، بالإضافة إلى ذلك، ركزت الدراسة على 3 محورين فقط، متجاهلة عوامل أخرى مثل البيئة الاقتصادية.

2-الأساليب الإحصائية المستخدمة:

للقيام بالمعالجة الإحصائية للبيانات لهذه الدراسة بمختلف أبعادها استخدمنا برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss v28) و ذلك باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

❖ التوزيعات التكرارية والنسب المئوية: في الإحصاء، التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages) هما طريقتان أساسيتان لتلخيص وعرض البيانات النوعية (الاسمية والترتيبية) أو البيانات الكمية المصنفة في فئات.

❖ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: يُعتبر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أهم المفاهيم الأساسية في علم الإحصاء الوصفي، فهما يوفران أدوات قوية لتلخيص وفهم مجموعة من البيانات الكمية، فالمتوسط الحسابي يحدد معدل البيانات، بينما يوضح الانحراف المعياري مدى انتشار هذه البيانات حول هذا المركز.

❖ تم الاعتماد على مقيس "ليكارت الخماسي" لقياس استجابات المستقصين لفقرات الاستبيان وذلك على النحو التالي:

مجال المقياس= (الحد الأعلى -الحد الأدنى) /عدد مستويات القياس= (5-1) /5 =0.8

الجدول رقم (3-7): درجات مقياس ليكرت الخماسي.

الاستجابة1	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المجال	(1-1.8)	(1.8 -)	(2.6-3.4)	(3.4-4.2)	(4.2-5)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

بعد التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استمارة استبيان الدراسة والتحقق من صدق وثبات استبيان الدراسة، والتأكد من إمكانية استخدامه مع العينة، وبغية الوصول لتحقيق أغراض هذه الدراسة، والإجابة على صحة أو رفض فرضيتها، سيتم من خلال هذا المبحث استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V.26)، ومن ثم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرض ت هذه الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

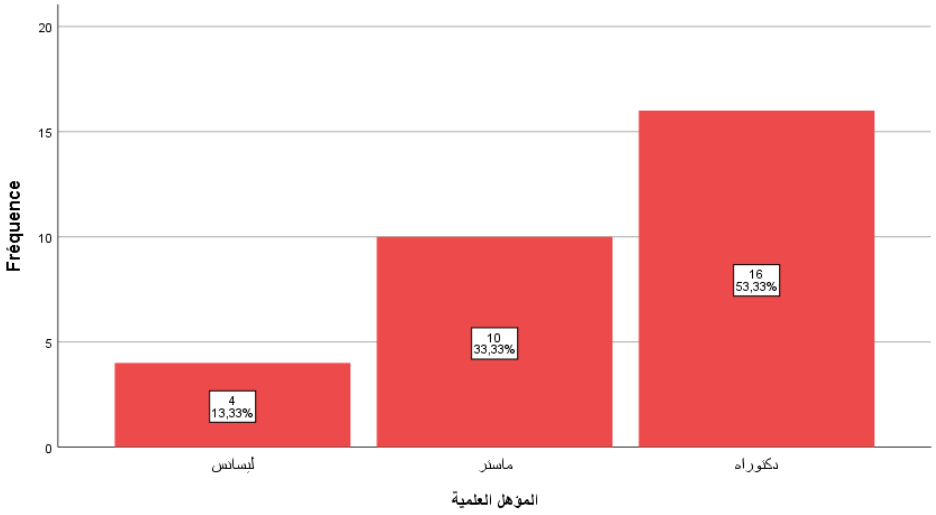
1-توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (3-8): جدول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
ليسانس	4	13,3	13,3
ماستر	10	33,3	46,7
دكتوراه	16	53,3	100,0
المجموع	30	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-4): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

يتضح من النتائج أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بمستوى تعليمي مرتفع، حيث يشكل الحاصلون على شهادة الدكتوراه النسبة الأكبر بـ 53.3%، يليهم حاملو شهادة الماستر بنسبة 33.3%، بينما تمثل فئة الليسانس نسبة 13.3%.

ويعكس هذا التوزيع ارتفاع المستوى العلمي لأفراد العينة، وهو ما يُعد عنصرًا إيجابيًا في هذه الدراسة، خاصة وأن موضوعها يرتبط بالجوانب التقنية والمعيارية في المحاسبة والتدقيق، كما أن هذا المستوى التعليمي المرتفع يعزز من موثوقية الإجابات، ويُضفي عليها طابعًا من الدقة والوعي المهني عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية ودور المدقق الخارجي فيها.

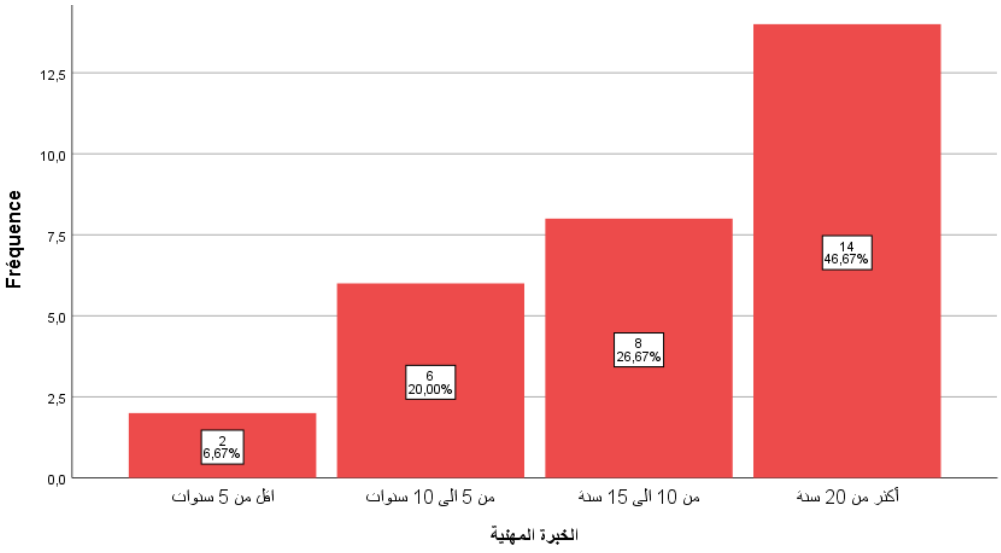
3- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (3-9): جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
اقل من 5 سنوات	2	6,7	6,7
من 5 الى 10 سنوات	6	20,0	26,7
من 10 الى 15 سنة	8	26,7	53,3
من 15 الى 20 سنة	14	46,7	100,0
المجموع	30	100,0	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-5): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية في الرتبة.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

أما فيما يتعلق بالخبرة المهنية، فقد أظهرت النتائج أن النسبة الأكبر من أفراد العينة تتراوح خبرتهم بين 15 و20 سنة بنسبة 46.7%، تليها فئة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 26.7%، ثم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 20%، في حين تمثل فئة أقل من 5 سنوات النسبة الأدنى بـ 6.7%.

ويُلاحظ من هذه النتائج أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية معتبرة، وهو ما يعزز من قيمة آرائهم، خاصة في موضوع يتطلب إدراكًا عميقًا لممارسات التدقيق والمعايير المحاسبية، كما أن تنوع مستويات الخبرة يتيح إمكانية مقارنة وجهات النظر بين ذوي الخبرة الطويلة والمحدودة، مما يثري التحليل ويزيد من عمق النتائج.

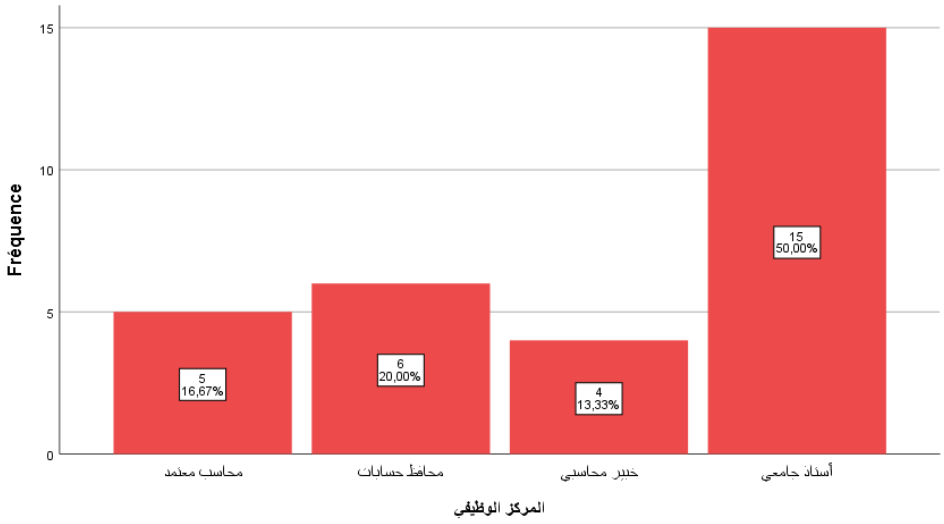
4- توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي:

جدول رقم (3-10): جدول توزيع أفراد العينة حسب المهنة.

الأجوبة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
محاسب معتمد	5	16,7	16,7
محافظ حسابات	6	20,0	36,7
خبير محاسبي	4	13,3	50,0
أستاذ جامعي	15	50,0	100,0
المجموع	30	100,0	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

شكل رقم (3-6): تمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المهنة.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

من حيث التوزيع المهني، تبين أن فئة الأساتذة الجامعيين تمثل النسبة الأكبر بـ 50%، تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 20%، ثم المحاسبين المعتمدين بنسبة 16.7%، وأخيرًا الخبراء المحاسبين بنسبة 13.3%.

ويظهر هذا التوزيع تنوعًا مهمًا في تركيبة العينة بين الجانب الأكاديمي والمهني التطبيقي، وهو ما يُعد عنصر قوة في الدراسة، حيث يجمع بين الرؤية النظرية التي يقدمها الأساتذة الجامعيون والخبرة الميدانية التي يتمتع بها المهنيون في مجال المحاسبة والتدقيق. هذا التنوع يساهم في تقديم صورة أكثر شمولية وواقعية حول موضوع الدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار الفرضيات.

1- التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة:

- **المحور الثاني: أهمية المعلومات المالية المستقبلية**

الجدول (3-11): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني.

رقم الفقرة	درجة الموافقة										المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
(1)	0	0	3	10	3	10	20	66,7	4	13,3	3,8333	0,79148
(2)	1	3,3	4	13,3	3	10	18	60	4	13,3	3,6667	0,99424
(3)	0	0	2	6,7	7	23,3	16	53,3	5	16,7	3,8	0,80516
(4)	0	0	1	3,3	2	6,7	20	66,7	7	23,3	4,1	0,66176
(5)	0	0	4	13,3	5	16,7	15	50	6	20	3,7667	0,93526
(6)	0	0	2	6,7	5	16,7	19	63,3	4	13,3	3,8333	0,74664
(7)	0	0	3	10	6	20	19	63,3	2	6,7	3,6667	0,7581
متوسط إيجابيات العينة حسب المحور الرئيسي الاول					3,80 ∋(3.4-)						موافق	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من جدول اتجاه أجوبة المحور الثاني ما يلي:

- المتوسط الحسابي العام: 3.8 (ضمن الفئة: 3.4 – 4.2) = مستوى "موافق".

يتضح من نتائج التحليل الوصفي الخاصة بالمحور الثاني والمتعلق بأهمية المعلومات المالية المستقبلية، أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة جاءت إيجابية بشكل عام، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.80) بانحراف معياري متوسط، وهو ما يندرج ضمن مستوى ''موافق''، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية المعلومات المالية المستقبلية ودورها في دعم القرارات المالية والمحاسبية.

وقد أظهرت نتائج الفقرة الأولى، المتعلقة بمساهمة المعلومات المالية المستقبلية في تقديم صورة واضحة حول كفاءة الإدارة في استغلال الموارد، متوسطًا حسابيًا قدره (3.83)، وهو ما يدل على اتفاق غالبية أفراد العينة مع مضمون الفقرة، ويعكس قناعة المبحوثين بأهمية هذه المعلومات في تعزيز شفافية الأداء الإداري وتقييم كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.

أما الفقرة الثانية، التي تناولت اعتبار إعداد المعلومات المالية المستقبلية جزءًا من دور المحاسب في استشراف المتغيرات المستقبلية، فقد سجلت متوسطًا حسابيًا بلغ (3.66)، وهو مستوى موافقة كذلك، ما يشير إلى إدراك أفراد العينة لأهمية الدور الاستباقي للمحاسبة في دعم الإدارة بالمعلومات المستقبلية اللازمة للتخطيط واتخاذ القرار.

وفيما يخص الفقرة الثالثة، المتعلقة بمساهمة المعلومات المالية المستقبلية في توفير معايير للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية، فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.80)، مما يعكس اتفاق أفراد العينة على أهمية هذه المعلومات في ترشيد القرارات الاستثمارية وتقليل درجة عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل.

وسجلت الفقرة الرابعة أعلى متوسط حسابي ضمن هذا المحور قدره (4.10)، والمتعلقة بدور الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في تعزيز دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي، وهو ما يدل على وجود قناعة قوية لدى أفراد العينة بأن الإفصاح عن المعلومات المستقبلية يسهم في تحسين جودة التحليل المالي ورفع مستوى الثقة في التقارير المالية.

أما الفقرة الخامسة، المرتبطة بتوفير المعلومات المالية المستقبلية ضمانات للمقرضين حول قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للسداد، فقد حققت متوسطًا حسابيًا بلغ (3.76)، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية هذه المعلومات في دعم قرارات التمويل والإقراض وتقليل مخاطر عدم السداد.

كما أظهرت نتائج الفقرة السادسة، الخاصة بدور المعلومات المالية المستقبلية في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة، متوسطًا حسابيًا بلغ (3.83)، وهو ما يشير إلى اتفاق الباحثين على الدور الذي تلعبه هذه المعلومات في تعزيز الشفافية وتحسين الاتصال المالي بين المنشأة ومختلف الأطراف ذات العلاقة.

وفيما يتعلق بالفقرة السابعة، التي تناولت مساهمة إعداد المعلومات المالية المستقبلية في تحقيق المنفعة للأطراف الداخلية والخارجية، فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.66)، وهو ما يعكس اتجاهًا إيجابيًا لدى أفراد العينة نحو أهمية هذه المعلومات في خدمة مختلف مستخدمي التقارير المالية.

وبصفة عامة، تعكس نتائج هذا المحور وجود مستوى مرتفع من الاتفاق بين أفراد العينة حول أهمية المعلومات المالية المستقبلية، باعتبارها أداة أساسية لدعم التخطيط المالي، وترشيد القرارات الاستثمارية، وتعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، الأمر الذي يؤكد تزايد الاهتمام بهذا النوع من المعلومات في البيئة المحاسبية والمالية الحديثة.

✓ **المحور الثالث: دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.**

الجدول (3-12): التحليل الوصفي لاتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثالث

رقم الفقرة	درجة الموافقة										المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
(1)	1	3,3	3	10	2	6,7	16	53,3	8	26,7	3,9	1,02889
(2)	1	3,3	5	16,7	3	10	14	46,7	7	23,3	3,7	1,1188
(3)	0	0	3	10	5	16,7	14	46,7	8	26,7	3,9	0,92289
(4)	1	3,3	0	0	4	13,3	18	60	7	23,3	4	0,83045
(5)	0	0	2	6,7	3	10	21	70	4	13,3	3,9	0,71197
(6)	0	0	1	3,3	3	10	18	60	8	26,7	4,1	0,71197
(7)	0	0	2	6,7	3	10	22	73,3	3	10	3,8667	0,68145
(8)	0	0	4	13,3	4	13,3	20	66,7	2	6,7	3,6667	0,8023
(9)	0	0	3	10	4	13,3	18	60	5	16,7	3,8333	0,83391

متوسط إيجابيات العينة حسب المحور الرئيسي الثالثة	3.87 ∋(3.4-)	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من جدول اتجاه أجوبة المحور الثالث ما يلي:

- المتوسط الحسابي العام: 3.87 (ضمن الفئة: 4.2 – 3.4) = مستوى "موافق".

أظهرت نتائج التحليل الوصفي للمحور الثالث، المتعلق بدور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، وجود اتجاهات إيجابية لدى أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.87)، وهو ما يقع ضمن مستوى "موافق"، مما يعكس إدراك الباحثين لأهمية الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في تعزيز مصداقية وموثوقية المعلومات المالية المستقبلية.

وقد بينت نتائج الفقرة الأولى، المتعلقة بحرص المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عند مراجعة المعلومات المالية المستقبلية، متوسطًا حسابيًا بلغ (3.90)، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على أهمية الأدلة والقرائن المهنية في دعم جودة عملية التدقيق.

أما الفقرة الثانية، الخاصة بقيام المدقق الخارجي بتقييم مدى معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، فقد سجلت متوسطًا حسابيًا قدره (3.70)، وهو ما يعكس اقتناع أفراد العينة بالدور التحليلي الذي يمارسه المدقق الخارجي في تقييم الفرضيات والتقديرات المستقبلية.

وفيما يتعلق بالفقرة الثالثة، المرتبطة بأهمية تحديد المخاطر الجوهرية المتعلقة بالمعلومات المالية المستقبلية، فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.90)، مما يدل على إدراك أفراد العينة لأهمية دور المدقق الخارجي في التعامل مع المخاطر المرتبطة بعدم التأكد المستقبلي.

كما سجلت الفقرة الرابعة، المتعلقة باعتماد المدقق الخارجي على فهم شامل لنشاط المنشأة وبيئتها عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية، متوسطًا حسابيًا بلغ (4.00)، وهو ما يعكس اتفاقًا مرتفعًا حول ضرورة الإحاطة ببيئة المنشأة لفهم طبيعة المعلومات المستقبلية وتقييمها بشكل دقيق.

أما الفقرة الخامسة، الخاصة بقيام المدقق الخارجي بتدقيق الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، فقد حققت متوسطًا حسابيًا بلغ (3.90)، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية فحص المنهجيات المعتمدة في إعداد هذه المعلومات لضمان سلامتها ومصداقيتها.

وسجلت الفقرة السادسة أعلى متوسط حسابي ضمن هذا المحور بلغ (4.10)، والمتعلقة بأخذ المدقق الخارجي نتائج الفترات السابقة بعين الاعتبار عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية، وهو ما يبرز قناعة أفراد العينة بأهمية الاستفادة من البيانات التاريخية في تقييم مدى واقعية التوقعات المستقبلية.

أما الفقرة السابعة، المرتبطة بالتحقق من اتساق المعلومات المالية المستقبلية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق، فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.87)، مما يدل على إدراك أهمية التزام المعلومات المستقبلية بالمعايير المحاسبية والتنظيمية المعتمدة.

وفيما يتعلق بالفقرة الثامنة، المتعلقة بالتزام المدقق الخارجي بالإفصاح عن الفرضيات والمعلومات المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية في تقريره، فقد سجلت متوسطًا حسابيًا بلغ (3.66)، وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على أهمية الإفصاح والشفافية في تقارير التدقيق.

كما أظهرت نتائج الفقرة التاسعة، الخاصة بتقديم المدقق الخارجي رأيًا واضحًا حول مدى ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها، متوسطًا حسابيًا بلغ (3.83)، مما يشير إلى إدراك أفراد العينة لأهمية الرأي المهني للمدقق الخارجي في تعزيز الثقة بالمعلومات المالية المستقبلية.

وعمومًا، تؤكد نتائج هذا المحور وجود اتفاق واضح بين أفراد العينة حول الدور المحوري الذي يؤديه المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، سواء من خلال تقييم الفرضيات والتقديرات، أو فحص الأساليب المستخدمة، أو التأكد من الالتزام بالمعايير المحاسبية، الأمر الذي يعزز من موثوقية هذه المعلومات ويدعم ثقة مستخدمي التقارير المالية بها.

2-اختبار الفرضيات.

الفرضية الأولى: تكتسي المعلومات المالية المستقبلية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال العينة اظهرت نتائج التحليل الوصفي للمحور الثاني الخاص بأهمية المعلومات المالية المستقبلية، تبين أن المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.80)، وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يدل على وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد عينة الدراسة نحو أهمية المعلومات المالية المستقبلية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

كما أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة وافقوا على مختلف العبارات المرتبطة بهذا المحور، خاصة تلك المتعلقة بدور المعلومات المالية المستقبلية في دعم القرارات الاستثمارية، وتعزيز دقة التحليل المالي، وتقليل فجوة المعلومات بين المؤسسة والأطراف الخارجية، إضافة إلى مساهمتها في تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية.

وتعكس هذه النتائج إدراك أفراد العينة للدور الحيوي الذي تؤديه المعلومات المالية المستقبلية في مساعدة المؤسسة الاقتصادية على التخطيط السليم، واستشراف المخاطر والفرص المستقبلية، وتحسين جودة القرارات المالية والإدارية. وعليه، يمكن القول إن نتائج الدراسة تدعم الفرضية الأولى، وتؤكد أن المعلومات المالية المستقبلية تكتسي أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

ولتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة، تم توظيف اختبار "One-Sample t-Test"، الذي يُستخدم للتحقق مما إذا كان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف معنوياً عن المتوسط الفرضي المعتمد في مجتمع الدراسة، والمقدر بـ (2.5)، وهي القيمة التي تقع بين درجتي "موافق" و"محايد" على مقياس ليكارت الخماسي، والتي تمثل الحد الأدنى لقبول الفرضية، كما تجدر الإشارة إلى أنه تم تجاوز اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات في مختلف الاختبارات الإحصائية، وذلك استناداً إلى كبر حجم العينة، حيث أن عدد أفراد العينة يساوي (30) مفردة، الأمر الذي يسمح بالاعتماد على الاختبارات المعلمية وفقاً لمبررات نظرية النهاية المركزية.

H0: **تكتسي المعلومات المالية المستقبلية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية ($\mu = 2.5$)**.

H1: (**معدل المجتمع $\mu \neq 2.5 \Leftarrow \mu > 2.5$ أو $\mu > 2.5$**)

جدول رقم (3-13): جدول اختبار One-Sample t-Test.

المتغير	القيمة المختبرة 2.5				مجال الثقة عند 95%	
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى
أهمية المعلومات المالية المستقبلية	16.374	29	0,000	1.30952	1.1450	1.4731

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة ($Sig. = 0.000$) وهي أقل من (0.05) ومنه تقع في منطقة قبول (H1) وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين معدل المجتمع والقيمة 2.5.

ومن إشارة t الموجبة وكذلك الإشارة الموجبة للفرق في المعدل، تشير أن معدل المجتمع أكبر من 2.5 أي يميل إلى (4 التي تقابل "موافق" و5 "موافق بشدة")، ومنه يمكن قبول فرضية أنه تكتسي المعلومات المالية المستقبلية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية

الفرضية الثانية: يلعب المدقق الخارجي دورًا كبيرًا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية لإعطاء صورة شاملة عن المركز المالي

أظهرت نتائج التحليل الوصفي للمحور الثالث، من خلال عينة الدراسة والمتعلق بدور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، أن المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.87)، وهو ضمن مستوى الموافقة، مما يعكس اتفاق أفراد العينة على أهمية الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

وقد بينت النتائج أن أفراد العينة يوافقون بدرجة مرتفعة على قيام المدقق الخارجي بالحصول على أدلة كافية ومناسبة، وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية، وفحص الأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، إضافة إلى التحقق من مدى اتساقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة.

كما أظهرت النتائج أن المدقق الخارجي يساهم في تعزيز مصداقية المعلومات المالية المستقبلية من خلال الإفصاح عن الفرضيات المرتبطة بها وإبداء رأي مهني حول مدى ملاءمتها، الأمر الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية في تكوين صورة أكثر وضوحًا وشمولًا عن الوضعية المالية المستقبلية للمؤسسة الاقتصادية.

وبناءً على ما سبق، يمكن اعتبار أن نتائج الدراسة تؤيد الفرضية الثانية، وتؤكد أن المدقق الخارجي يلعب دورًا مهمًا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وتعزيز الثقة فيها.

نفس الشيء بالنسبة لهذه الفرضية، ولتعميم نتائج المتحصل عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ستم توظيف اختبار "One-Sample t-Test":

H0: **يلعب المدقق الخارجي دورًا كبيرًا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية لإعطاء صورة شاملة عن المركز المالي.** ($\mu = 2.5$).

H1: (**معدل المجتمع** $\mu \neq 2.5 \Leftarrow \mu > 2.5$ أو $\mu > 2.5$)

جدول رقم (3-14): جدول اختبار One-Sample t-Test.

المتغير	القيمة المختبرة 2.5				مجال الثقة عند 95%	
	قيمة (t)	درجة الحرية	Sig. الدلالة	الفرق في المعدل	الاقل	الاعلى
دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	13.116	29	0,000	1.37407	1.1598	1.5883

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد نتائج الاستبيان وبرنامج (spss).

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة ($Sig. = 0.000$) وهي أقل من (0.05) ومنه تقع في منطقة قبول ($H1$) وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين معدل المجتمع والقيمة 2.5.

ومن إشارة t الموجبة وكذلك الإشارة الموجبة للفرق في المعدل، تشير أن معدل المجتمع أكبر من 2.5 أي يميل إلى (4 التي تقابل "موافق" و5 "موافق بشدة")، ومنه يمكن قبول فرضية أنه يلعب المدقق الخارجي دورًا كبيرًا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية لإعطاء صورة شاملة عن المركز المالي.

خلاصة:

سعت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية، باعتبار أن هذا النوع من المعلومات أصبح يحظى باهتمام متزايد في البيئة الاقتصادية الحديثة، لما له من أهمية في ترشيد القرارات المالية والاستثمارية، وتعزيز الثقة بين المؤسسة ومختلف الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.

وقد أظهرت الدراسة، من خلال الجانبين النظري والميداني، أن المعلومات المالية المستقبلية تمثل أداة فعالة تساعد المؤسسة الاقتصادية على التخطيط واستشراف المستقبل، كما تسهم في تحسين جودة القرارات وتقليل درجة عدم التأكد المرتبطة بالأنشطة الاقتصادية. كما بينت النتائج أن المدقق الخارجي يؤدي دورًا محوريًا في تدقيق هذه المعلومات من خلال تقييم الفرضيات والتقديرات المحاسبية، وفحص الأساليب المعتمدة في إعدادها، والتأكد من مدى انسجامها مع المعايير المحاسبية والمهنية المعمول بها.

وأثبتت الدراسة كذلك أن وجود تدقيق فعال للمعلومات المالية المستقبلية يعزز من مصداقيتها وموثوقيتها، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على ثقة المستثمرين والمقرضين وباقي مستخدمي القوائم المالية. كما أظهرت النتائج وجود وعي متزايد لدى المهنيين والأكاديميين بأهمية الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وضرورة إخضاعها للتدقيق المهني.

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكن التأكيد على أهمية تطوير الممارسات المهنية المتعلقة بتدقيق المعلومات المالية المستقبلية، مع ضرورة تعزيز التأهيل العلمي والمهني للمدققين الخارجيين، وتحديث المعايير والإجراءات المرتبطة بهذا المجال بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية الحديثة.

وعلى الرغم من النتائج المهمة التي توصلت إليها الدراسة، إلا أنها تبقى مرتبطة بحدود معينة تتعلق بمجتمع الدراسة وحجم العينة، الأمر الذي يفتح المجال أمام دراسات مستقبلية أكثر توسعًا يمكن أن تتناول متغيرات إضافية أو تطبيقات عملية أوسع في بيئات اقتصادية مختلفة.

الخاتمة

الخاتمة :

شهدت البيئة الاقتصادية المعاصرة تحولات متسارعة وأزمات متتالية فرضت على المؤسسات تجاوز أساليب التسيير التقليدية المبنية على البيانات التاريخية، والتوجه نحو تبني أدوات استشرافية تمكنها من التخطيط الرشيد والحد من حالة عدم التأكد المحيطة بأنشطتها. وفي هذا السياق، جاءت هذه المذكرة لتسليط الضوء على موضوع حيوي ونوعي في .البيئة المحاسبية، وهو: دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يؤدي دورًا محوريًا في فحص وتقييم الفرضيات التي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية، والتأكد من مدى معقوليتها واتساقها مع المعايير المهنية المعتمدة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المقدمة لمختلف الأطراف المستفيدة. كما أكدت نتائج الدراسة الميدانية وجود إدراك إيجابي لدى أفراد العينة لأهمية المعلومات المالية المستقبلية ولدور المدقق الخارجي في تعزيز موثوقيتها وشفافيتها.

وعليه، فإن فعالية التدقيق الخارجي في مجال المعلومات المالية المستقبلية تمثل عنصرًا أساسيًا في دعم القرارات الاستثمارية والتمويلية، والحد من مخاطر عدم التأكد، بما يساهم في تعزيز الثقة في التقارير المالية وتحقيق الاستقرار والنمو للمؤسسات الاقتصادية. ومن هذا المنطلق، تبرز ضرورة تطوير مهارات المدققين الخارجيين ومواكبة المستجدات المهنية والتكنولوجية لضمان أداء أكثر كفاءة وفعالية في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

ولقد سعى هذا البحث من خلال فصوله إلى تفكيك الإشكالية المحورية المحيطة بهذا الموضوع، والتي تم طرحها كالتالي:

إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في فحص واختبار المعلومات المالية المستقبلية لإضفاء المصداقية والمعقولية على الافتراضات التي بنيت عليها؟"

وللإجابة على هذه الإشكالية، تم الاعتماد على دراسة ميدانية تحليلية شملت عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المدية، وباستخدام برنامج المعالجة الإحصائية SPSS لمعاينة الفرضيات والوصول إلى القرارات النهائية.

اختبار الفرضيات :

اختبار الفرضية الأولى: من خلال اختبار One-Sample t-Test ، تبين أن درجة المعنوية (.Sig) المحسوبة بلغت 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوي 0.05. وبالتالي، نرفض الفرضية العدمية H_0 والتي تنص على (النفي)، ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على (الإيجاب)؛ ومنه يمكن قبول فرضية أنه تكتسي المعلومات المالية المستقبلية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

اختبار الفرضية الثانية: من خلال اختبار One-Sample t-Test.تبين أن درجة المعنوية (Sig) المحسوبة بلغت 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوي 0.05. وبالتالي، نرفض الفرضية العدمية H_0 والتي تنص على (النفي)، ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على (الإيجاب)؛ ومنه يمكن قبول فرضية أنه يلعب المدقق الخارجي دورًا كبيرًا في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية لإعطاء صورة شاملة عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.

نتائج الدراسة :

بعد تحليل نتائج الدراسة، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، تم توصل إلى النتائج التالية:

- لم يعد التدقيق مجرد أداة تقليدية مقتصرة على اكتشاف الأخطاء والغش، بل تحول إلى وظيفة أساسية محورية ضمن نظام الحوكمة الحديثة، تهدف إلى تعزيز الشفافية والموثوقية.
- تمثل المعلومات المالية المستقبلية (الموازنات والتقديرات) ركيزة جوهرية في قلب التخطيط الاستراتيجي وعملية اتخاذ القرارات الرشيدة للمستثمرين والإدارة.
- نشأ التدقيق الخارجي كضرورة حتمية نتيجة لانفصال الملكية عن التسيير في المؤسسات الاقتصادية؛ حيث لم يعد بإمكان الأطراف الخارجية) مثل المستثمرين والمقرضين (الاعتماد بشكل مطلق على تقارير المدقق الداخلي نظرًا لظروف التبعية للإدارة، مما استوجب الاستعانة بطرف خارجي محايد وموضوعي تماماً.
- تجاوز التدقيق فحص البيانات التاريخية والتقليدية إلى فحص واستكشاف" المعلومات المالية المستقبلية (كالتوقعات والتقديرات المالية المقبلة للإيرادات والسيولة والتدفقات النقديّة)كجسر يربط بين ماضي المؤسسة ومستقبلها، بالاعتماد على معايير دولية دقيقة مثل معيار المراجعة الدولي ISA 3400 الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.

- يرتكز عمل المدقق الخارجي على معايير صارمة وضابطة) المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير (تضمن كفاءته واستقلاليته وبذل العناية المهنية السليمة، بالإضافة إلى الحفاظ على السر المهني.

نتائج الدراسة الميدانية :

- كشفت الدراسة الميدانية عن وجود إدراك ووعي متزايد لدى أفراد العينة المستجوبة (من محافظي الحسابات الخبراء المحاسبيين، والمحاسبين معتمدين، والأكاديميين) بولاية المدية بأهمية الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وضرورة إخضاعها للتدقيق المهني لتعزيز جودتها.
- أكدت التوجهات الإحصائية المستخرجة من تحليل الاستبيان أن خضوع القوائم التقديرية لعملية تدقيق خارجي فعال يضفي عليها مصداقية وموثوقية عالية، مما ينعكس إيجابياً على تعزيز ثقة الأطراف الخارجية المستفيدة (كالمستثمرين والمقرضين والبنوك) ويرشد قراراتهم المالية.
- أظهرت المعالجة الإحصائية لآراء المهنيين أن المدقق الخارجي يؤدي دوراً محورياً في حماية الشفافية من خلال قدرته الميدانية على فحص الأساليب المعتمدة في إعداد التوقعات، وتقييم مدى منطقية وانسجام الفرضيات والتقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة مع الواقع الاقتصادي للمؤسسة.
- أكد الباحثين على الدور الفعال للمعلومات المستقبلية في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة (مثل البنوك)، مما يحسن من الاتصال المالي.
- حازت الفقرة المتعلقة بدور الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في تعزيز دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي على أعلى درجة موافقة واقتناع من أفراد العينة، مما يدل على أن الإفصاح عنها يسهم مباشرة في تحسين جودة التحليل المالي ورفع الثقة في التقارير المالية.

توصيات الدراسة :

توصيات ومقترحات الدراسة في ضوء النتائج المستخلصة نتقدم بالتوصيات التالية:

- تحديث المعايير المهنية المحلية اي ضرورة قيام الهيئات المهنية في الجزائر بإصدار أدلة تطبيقية ومعايير وطنية واضحة ومكملة تضبط آليات عمل محافظ الحسابات عند تدقيق التقديرات والموازنات التقديرية مستقبلاً.

- الرفع من جودة التأهيل الفني لتوجيه الاهتمام نحو تدريب وتكوين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على استخدام البرمجيات والأساليب الكمية والإحصائية الحديثة اللازمة لتقييم معقولية الفرضيات المستقبلية والمخاطر الجوهرية المحيطة بها.
- توسيع دائرة الإفصاح والشفافية لتشجيع المؤسسات الاقتصادية على زيادة الإفصاح عن معلوماتها الاستشرافية في تقاريرها السنوية، شريطة إرفاقها برأي مهني واضح وصريح من المدقق الخارجي يعزز من منافعها للأطراف الخارجية والداخلية.
- فتح آفاق بحثية جديدة نظراً للمحددات المرتبطة بحجم العينة والتركيز على محاور معينة في هذه المذكرة
- نوصي الباحثين بفتح المجال لدراسات مستقبلية تتناول أثر البيئة الاقتصادية الكلية وحوكمة الشركات على دقة مراجعة المعلومات المستقبلية.

آفاق الدراسة :

وفي ختام هذه الدراسة، نؤكد أن هذا البحث ما هو إلا خطوة أولى تفتح المجال أمام دراسات مستقبلية أخرى؛ وعليه نقترح كآفاق بحثية جديدة:

- دراسة أثر أدوات الذكاء الاصطناعي والتدقيق الرقمي في تحسين دقة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.
- واقع تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA 3400 في مكاتب المحاسبة والتدقيق بالجزائر بالتطبيق على قطاعات ناشئة أخرى.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا: الكتب

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 1436 هـ - 2015 م.
2. عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ،الدار النموذجية للطباعة والنشر، 2011،العراق.
3. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية للنشر،مصر، 2007.
4. احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دار الصفاء للنشر –عمان الأردن2000 .
5. محمد زياد حمدان، البحث العلمي كنظام، دار التربية الحديثة، الأردن، 1989.
6. در محمد، أهم مناهج وعينات وأدوات البحث العلمي، مجلة الحكمة للدراسات التربية والنفسية، كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، 2017، الجزائر.
7. المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 م.

ثانيا : الرسائل والمذكرات

أولا :أطروحة دكتوراه:

1. اسيا هيري , فعالية التدقيق الخارجي وفق أخالقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق ، أطروحة دكتوراه, العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة احمد دراية ،ادرار.
2. ياسين لعكيكزة ، أثر المعرفة المحاسبية على جودة المعلومات المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير تخصص محاسبة ، جامعة قاصدي مرابح – ورقلة،2019-2020.
3. زلاسي رياض، أهمية المعلومات المالية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة ورقلة ،الجزائر2019 .
4. يرقي كريم , تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة , أطروحة دكتوراة ، جامعة البليدة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير , تخصص محاسبة و تدقيق .
5. باني سيدعلي ، مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية ومصداقية المعلومات المالية ، أطروحة دكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ،2023-2024.

ثانيا:رسالة ماجستير :

1. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012 م.
2. بو بكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، رسالة ماجستر ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011 م.

ثالثا :مذكرة ماستر :

1. مزرور بثينة وحمادة ياسمين، دور التدقيق الخارجي في تدنية المخاطر المالية –دراسة حالة – ، مذكرة ماستر ، كلية علوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحفيظ بو الصوف ،ميلة ،2023/2022.
2. بالحسن عبد المنعم و عليوة محمد علي، تقييم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية دراسة استبيانة لمحافظي حسابات وخبير محاسبي ، مذكرة ماستر ، فرع علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2022.
3. قزيز عبد الحفيظ , سقراوي مرزوق , دور التدقيق الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، الجزائر.
4. مصطفاي اكرام , مساهمة التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية, مذكرة ماستر, قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة الجيلالي بونعامة –خميس مليانة-.
5. شيبي عبد المجيد والخال عبدالله , دور آليات التدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر, ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أحمد دراية ،أدرار.
6. عزوز فيروز , التدقيق الخارجي كاءلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ابن خلدون.
7. زينب براهمي , أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماستر, جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
8. جعفري حفيظة , دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة ماستر.
9. كركوش رشا و بن جدوهاجر , دور التدقيق الخارجي في إتخاذ القرارات المالية دراسة عينة من محافظي الحسابات الخبراء المحاسبين وعينة من المسيرين الماليين للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماستر ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2023/2022 ،جامعة عبدالحفيظ بوالصوف، ميلة .

10. عريبي ايمان ومومني هادية ،دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،مالية المؤسسات ،جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2020/2019.
11. بوبكر محمد زكرياء، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، 2019-2020.
12. جعفري حفيظة , ، دور وظيفة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه وحدة ادرار ،مذكرة ماستر ،2016، ADE.UA.
13. عامر ايمان وخلف الله سمية، أثر البعد الأخلاقي والتكويني للمدقق الحسابات على جودة القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة, 2020.

رابعا : المجلات :

1. الأخضر عزي، محاولة تحليل علاقة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح ، المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية الدولية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، الجزائر،مجلد 14 ، العدد 08، 2018.
2. حازم محفوظ نويجي , أثر مستوي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية على الأداء المالي المستقبلي للشركة دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ,مجلة البحوث المحاسبية ,كلي التجارة جامعة طنطا ,العدد الثانى يونيو 2023 .
3. عبد الناصر محمد محمد مصطفى الجندي ,دور المعلومات المالية المستقبلية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية , المجلد الحادي عشر ,العدد الرابع 2020.

مراجع أخرى :

1. قانون 01/10 الجريدة الرسمية –عدد 47 الجزائر مؤرخة في 19 جويلية 2010 .
2. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر 2003 .
3. جمهورية مصر العربية، قرار وزير الاستثمار رقم 2008 ،166، المعيار المصري لمهام التأكد رقم3400 ، اختبار المعلومات المستقبلية.

4. -حازم محفوظ نويجي , أثر مستوي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية على الأداء المالي المستقبلي للشركة دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ,مجلة البحوث المحاسبية ,كلي التجارة جامعة طنطا ,العدد الثانى يونيو2023.

مراجع باللغة الأجنبية :

1. Henri Bouquir, charles Dècour, l'audite operationnel, economica, paris 1996.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيي

إستبـانــة :

في إطار إعداد مذكرة شهادة ماستر حول " **دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية** " يسعدنا أن نختاركم ظمن عينة الدراسة ، ونحن نضع بين أيديكم الإستبيان الخاص بهذه الدراسة راجيين منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة بها أملين منكم أن تكون الإجابة موضوعية ، كما نتعهد لكم بأن المعلومات الواردة والمعطاة تستعمل بسرية تامة ولغايات البحث العلمي وأغراضه فقط

شاكرين لكم حسن تعاونكم ، وفقنا الله و إياكم .

المحور الأول : المعلومات الديموغرافية

ضع علامة X في الإجابة الصحيحة :

المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

المركز الوظيفي :

محاسب معتمد ☐ خبير محاسبي ☐

محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐

الخبرة المهنية :

من 1 إلى أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 إلى أكثر من 20 سنة ☐

المحور الثاني : أهمية المعلومات المالية المستقبلية

رقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تساهم المعلومات المالية المستقبلية في تمكين المحاسب من تقديم صورة واضحة للمساهمين حول كفاءة الإدارة في استغلال الموارد.					
2	يعتبر إعداد المعلومات المالية المستقبلية جزءاً أصيلاً من دور المحاسب في مساعدة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية.					
3	تساعد المعلومات المالية المستقبلية في توفير معايير محاسبية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة للمنشأة.					
4	يرى المحاسبون أن الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يعزز من دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي.					
5	توفر المعلومات المالية المستقبلية للمقرضين ضمانات كافية حول قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للسداد.					
6	يساعد المحاسب، من خلال المعلومات المالية المستقبلية، في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة (البنوك)					
7	يؤدي إعداد المعلومات المالية المستقبلية إلى تعظيم المنفعة لكل من الأطراف الداخلية (الإدارة) والخارجية (المستثمرين) على حد سواء					

المحور الثالث : دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

رقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يحرص المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عند مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.					

2	يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى معقولية ودقة التقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.					
3	يولي المدقق الخارجي أهمية كبيرة لتحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية.					
4	يعتمد المدقق الخارجي على فهم شامل لنشاط المنشأة وبيئتها عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.					
5	يقوم المدقق الخارجي بتدقيق الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.					
6	يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار نتائج المعلومات المالية للفترات السابقة عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية .					
7	يتأكد المدقق الخارجي من مدى اتساق المعلومات المالية المستقبلية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.					
8	يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح الكافي عن الفرضيات والمعلومات المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية في تقريره.					
9	يقدم المدقق الخارجي رأيًا واضحًا حول مدى ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها.					

الملحق رقم 02: مخرجات برنامج spss

1. ثبات الاستبيان:

اختبار ثبات المحور الأول:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,582	7

اختبار ثبات المحور الثاني :

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	9

اختبار ثبات الدراسة :

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,843	16

المؤهل العلمية:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	4	13,3	13,3	13,3
	ماستر	10	33,3	33,3	46,7
	دكتوراه	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المركز الوظيفي:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	5	16,7	16,7	16,7
	محافظ حسابات	6	20,0	20,0	36,7
	خبير محاسبي	4	13,3	13,3	50,0
	أستاذ جامعي	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة المهنية:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	2	6,7	6,7	6,7
	من 5 الى 10 سنوات	6	20,0	20,0	26,7
	من 10 الى 15 سنة	8	26,7	26,7	53,3
	من 15 الى 20 سنة	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

2. نتائج إجابات افراد عينة الدراسة حول المحور الأول :

تساهم المعلومات المالية المستقبلية في تمكين المحاسب من تقديم صورة واضحة للمساهمين حول كفاءة الإدارة في استغلال الموارد.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	3	10,0	10,0	20,0
	موافق	20	66,7	66,7	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يعتبر إعداد المعلومات المالية المستقبلية جزءاً أصيلاً من دور المحاسب في مساعدة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	4	13,3	13,3	16,7
	محايد	3	10,0	10,0	26,7
	موافق	18	60,0	60,0	86,7

	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تساعد المعلومات المالية المستقبلية في توفير معايير محاسبية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة للمنشأة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	7	23,3	23,3	30,0
	موافق	16	53,3	53,3	83,3
	موافق بشدة	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يرى المحاسبون أن الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية يعزز من دقة المؤشرات المالية التي يعتمد عليها المحلل المالي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	2	6,7	6,7	10,0
	موافق	20	66,7	66,7	76,7
	موافق بشدة	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توفر المعلومات المالية المستقبلية للمقرضين ضمانات كافية حول قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للسداد.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	5	16,7	16,7	30,0

	موافق	15	50,0	50,0	80,0
	موافق بشدة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يساعد المحاسب، من خلال المعلومات المالية المستقبلية، في تقليل فجوة المعلومات بين المنشأة والأطراف المقرضة (البنوك).

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	5	16,7	16,7	23,3
	موافق	19	63,3	63,3	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يؤدي إعداد المعلومات المالية المستقبلية إلى تعظيم المنفعة لكل من الأطراف الداخلية (الإدارة) والخارجية (المستثمرين) على حد سواء

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	6	20,0	20,0	30,0
	موافق	19	63,3	63,3	93,3
	موافق بشدة	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

3. نتائج إجابات افراد عينة الدراسة حول المحور الثاني :

يحرص المدقق الخارجي على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عند مراجعة المعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	3	10,0	10,0	13,3
	محايد	2	6,7	6,7	20,0
	موافق	16	53,3	53,3	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى معقولية ودقة التقديا رت المحاسبية المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	20,0
	محايد	3	10,0	10,0	30,0
	موافق	14	46,7	46,7	76,7
	موافق بشدة	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يولي المدقق الخارجي أهمية كبيرة لتحديد المخاطر الجوهرية المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	5	16,7	16,7	26,7
	موافق	14	46,7	46,7	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0

	Total	30	100,0	100,0	

يعتمد المدقق الخارجي على فهم شامل لنشاط المنشأة وبيئتها عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	4	13,3	13,3	16,7
	موافق	18	60,0	60,0	76,7
	موافق بشدة	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقوم المدقق الخارجي بتدقيق الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	3	10,0	10,0	16,7
	موافق	21	70,0	70,0	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار نتائج المعلومات المالية للفترات السابقة عند تقييم المعلومات المالية المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	3	10,0	10,0	13,3
	موافق	18	60,0	60,0	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يتأكد المدقق الخارجي من مدى اتساق المعلومات المالية المستقبلية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	3	10,0	10,0	16,7
	موافق	22	73,3	73,3	90,0
	موافق بشدة	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح الكافي عن الفرضيات والمعلومات المرتبطة بالمعلومات المالية المستقبلية في تقريره.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	4	13,3	13,3	26,7
	موافق	20	66,7	66,7	93,3
	موافق بشدة	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقدم المدقق الخارجي رأيا واضحًا حول مدى ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	4	13,3	13,3	23,3
	موافق	18	60,0	60,0	83,3
	موافق بشدة	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

4. اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الأولى:

Valeur de test = 2.5

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
أهمية المعلومات المالية المستقبلية	16,374	29	,000	1,30952	1,1460	1,4731

اختبار الفرضية الثانية :

Valeur de test = 2.5

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	13,116	29	,000	1,37407	1,1598	1,5883