جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

مساهمة التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الجزائرية على صدق و شرعية القوائم المالية

- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد :

- سهيلة بن حواء
- دليلة عصماني

تحت إشراف :

- أ. فؤاد بغدادي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
محمد زرواطي	أستاذ مساعد " أ"	جامعة المدية	رئيسا
فؤاد بغدادي	أستاذ مساعد " أ"	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
محمد اسليماني	أستاذ مساعد " أ"	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019 – 2020 م



إهـداء



إلى ملاكي في الحياة ... إلى ينبوع الصبر، و التفاؤل وبلسم الشفاء التي هي كل من في الوجود بعد الله ورسوله أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من غاب عنه قطاف ثمرة بذرة كان زراعها واكتفى بأجرها ، إلى روح والدي حرقة قلبي وساكن فؤادي رحمه الله و أدخله فسيح جنانه.

إلى القلوب الطاهرة و الرقيقة والنفوس البريئة ، رياحين حياتي إخوتي و أخواتي.

إلى كل أهلي و أقاربي سواء من قريب أو من بعيد.

إلى توأم روحي ، ورفيقة دربي ... صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة سهيلة.

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات الذين سأفتقدهم ، إخوتي في الله طلبة تخصص المحاسبة.

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي.



دليلة



إهـداء



إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار ، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز.

إلى نعمتي في الحياة ، إلى معنى الحنان و التفاني و سر الوجود ، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي ، إلى أغلى الأحياء أمي الحبيبة.

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد ، إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود له ، إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي الأعزاء.

إلى إخواني الذين لم تلدهم أمي ، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء ، إلى ينابيع الصدق الصافي ، إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة ،

إلى من كانوا معي على طريق النجاح و الخير ، إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقاتي الجليلات.



سهيلة





شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين المتفضل بنعمه المتعالي بعظمته، القائل في كتابه العزيز على لسان نبيه سليمان عليه السلام " ... وقال رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحتمك في عبادك الصالحين ". الآية 19 من سورة النمل.

والصلاة والسلام على محمد وعلى آله و صحبه أجمعين:

فلا يسعنا وقد أنهينا هذه المذكرة إلا إن نشكر الله سبحانه وتعالى، الذي وفقنا للقيام بها، و أمدنا بالعون لإتمامها ونسأله جل وعلا أن يتقبلها منا خالصة لوجهه الكريم.

وبعد شكر الله تعالى ، يسعدنا أن نتقدم بخالص الشكر وعظيم الائتمان لأستاذنا الفاضل الأستاذ " بغدادي فؤاد " على كل ما قدمه من دعم وإرشادات لإنجاز هذا العمل، وعلى صبره ومثابرته معنا ، بذل الثمين من وقته في توجيهنا و إرشادنا وتذليل الصعوبات في طريق دراستنا بسعة علمه، ورحابة صدره فجزاه الله خيرا على ما قدم وجعل له ذلك في ميزان حسناته.

الملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية على مستوى المؤسسات الاقتصادية وتبيان الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات ومعرفة العلاقة التي ترتبط بين القوائم المالية والتدقيق المحاسبي وبعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقية قد توصلنا إلى النتائج التالية:

يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من خلال منع حالا الغش و التلاعب و تصويب الأخطاء التي يقوم باكتشافها في القوائم المالية وكذلك يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير المالية انطلاقا من المعلومات التي توفرها القوائم المالية لأن القوائم المالية للمؤسسة هي الركيزة الأساسية وتحتوي على كل من نقاط قوة وضعف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، القوائم المالية ، جودة القوائم المالية.

الملخص باللغة الانجليزية

The objective of this study is to see how accounting auditing can improve the quality of financial statements at the level of economic institutions, to indicate the role of the auditor, and to see the relationship between balance sheets and accounting auditing. After both the theoretical and applied study, we have reached the following conclusions:
Accounting auditing helps improve the quality of financial statements in economic institutions by preventing fraud, manipulation, and troubleshooting errors that it detects in financial statements, and the auditer also prepares financial reports based on information provided by financial statements because the institution's financial statements are the main pillar of the business and contains both strengths and weaknesses of the organization.

Key words: accounting audit, financial statements, quality of financial statements.

الفهرس

الفهرس:

الإهداء	
شكر وتقدير	
ملخص	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ-د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	1
المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي	2
المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي	2
المطلب الثاني: معايير التدقيق	14
المبحث الثاني: التدقيق في الجزائر	20
المطلب الأول: القائم بمهمة التدقيق (سماته ، حقوقه، واجباته ، وكذا مسؤولياته)	21
المطلب الثاني: عرض القانون 10-01	27
المبحث الثالث:معايير التدقيق الجزائرية	35
المطلب الأول :الإصدارات الأولى و الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	36
المطلب الثاني :الإصدارات الثالثة و الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	39
خلاصة	43
تمهيد	45
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	
المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية	46
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	46
المطلب الثاني: أهداف وأهمية القوائم المالية	54
المبحث الثاني: مكونات وعناصر القوائم المالية	57

المطلب الأول: الميزانية وجدول حسابات النتائج	57
المطلب الثاني: جدول التدفقات الخاصة النقدية و قائمة الأموال	63
المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية	65
المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها	65
المطلب الثاني: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية	67
خلاصة	69
تمهيد	71
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	
المـــديـــة	
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	72
المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمع عينة الدراسة	72
المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة و الأساليب الإحصائية المستعملة	74
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة	75
المبحث الثاني: التحليل و المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة	81
المطلب الأول: تحليل المتغيرات الشخصية للمبحوثين	81
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	86
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	93
خلاصة	96
خاتمة	98
قائمة المراجع	102
الملاحق	109

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المسؤولية الجزائرية لمحافظ الحسابات في الجزائر	27
02	معايير التدقيق الجزائرية	40
03	مقياس ليكارت الخماسي	72
04	صدق الإتساق الداخلي لمحور التدقيق المحاسبي لعبارات المحور الأول	73
05	صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	77
06	صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	78
07	الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	79
08	نتائج آلفاكرومباخ	80
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	80
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	81
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	82
12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	83
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	84
14	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التدقيق المحاسبي	85
15	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور القوائم المالية	86
16	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد القيم التنظيمية	87
17	نتائج اختبار (T - Tet) الفرضية الأولى.	89
18	نتائج اختبار (T - Tet) الفرضية الثانية.	91
19	نتائج اختبار (T - Tet) الفرضية الثالثة.	94

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة	10
02	معايير الدقيق المتعارف عليها	20
03	التقارير المالية	52
04	إعداد وإصدار التقارير المالية	53
05	هدف القوائم المالية	56
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	82
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	83
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	84
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	85
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	86

قائمة الملاحق:

رقم الملاحق	عنوان الملاحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	109
02	مخرجات برنامج SPSS	113

مقدمة

مقدمة:

مع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تتواجد بها مؤسسات الأعمال اليوم و المتمثلة في المنافسة والنظم التكنولوجية المعلومات ، تزايدت أهمية ودور الإدارة و المدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة.

وهنا كانت الضرورة للاعتماد إلى حملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم و الحد من الأخطاء المحاسبية وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي و الذي يلعب دورا بارزا في الإدارة المحاسبية ، توجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة حيث يساعد الدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية ويساهم في الحماية من مخاطر الغش و التلاعب في القوائم المالية.

ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من اتباع الوسائل أو الإجراءات التي تسمح لها بالتحسين من جودتها وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لتحاول معرفة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة منفصلة نطرح الإشكالية التالية:

- ✓ **ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين صدق القوائم المالية؟**

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالتدقيق المحاسبي؟
- ✓ ما هي أساليب وسياسات التدقيق المحاسبي التي تضمن صحة وصدق القوائم المالية؟
- ✓ هل تعتبر القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية حاجات المستخدمين؟
- ✓ هل يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية؟

2 – فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- ➢ يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لإثبات مصداقية القوائم المالية.

- تعتبر القوائم المالية المعدة وفق للنظام المحاسبي المالي كافية لتلبية حاجات المستخدمين.
- يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المالية و المحاسبية بالقوائم المالية.

3 - أهداف الدراسة:

على ضوء الإشكالية والفرضيات سوف نحاول من خلال دراستنا تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التدقيق المحاسبي.
- التعرف على المحددات النظرية التي تحكم عمل محافظ الحسابات.
- التعرف على الخطوات الواجبة اتباعها عند القيام بعملية التدقيق.
- التعرف على جودة القوائم المالية.
- توضيح الدول الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي تحسين جودة القوائم المالية.
- تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا ومقارنته بما هو موجود فعليا.

4 - أهمية الدراسة:

تكمن أهمية التدقيق في كونه أداة تخدم أطراف عديدة يقوم باستخدام القوائم النهائية، التي يعدها مراجع الحسابات من أجل تلبية احتياجاتهم المختلفة.

- إبراز الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات ومدى تأثير عمله على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة مع محاولة تسليط الضوء على الوضع الحالي للمهنة في الجزائر بغية معرفة أهم المستجدات التي عرفتها المهنة ومدى تأثير المعايير الأخيرة على سير المهنة.
- مساعدة المراجع في اكتشاف الأرصدة غير العادية التي تتطلب اختبارات إضافية وبالتالي تعزيز الرأي حول مدى القوائم المالية.
- مساعدة المراجع في تخفيض اختبارات المراجعة المكلفة، وذلك من خلال المساعدة في اختيار العينة المتضمنة للحسابات الأكثر أهمية والضرورية لإبداء الرأي حول صحة القوائم المالية.

5 - أسباب اختيار الموضوع:

تعود دوافع اختيار هذه الدراسة إلى عدة أسباب موضوعية و أخرى شخصية.

- **الأسباب الموضوعية:**

تتمثل فيما يلي:

- معرفة ميدان المراجعة والتعرف على ما يحيطها من إجراءات.

- حاجة ومتطلبات البيئة المحاسبية لمثل هذه الدراسات خاصة مع صدور معايير جزائرية للتدقيق.

- **الأسباب الذاتية :**

- الاهتمام و القبول الشخصي لميدان التدقيق و المحاسبة.
- توفر موضوع الدراسة مع مجال التخصص.

6 – منهج الدراسة:

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات و البيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة وهذا في الفصلين الأول والثاني بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة ميدانية في الفصل التطبيقي من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة.

7- حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالتدقيق القانوني من قبل محافظي الحسابات.
الحدود الزمنية: انحصرت فترة الدراسة من سنة صدور القانون 10 / 01 المنظم لمهنة التدقيق إلى غاية سنة 2020 سنة إعداد الدراسة النظرية والتطبيقية.

8 – صعوبة الدراسة:

لم أواجه صعوبات كبيرة في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فواجهتني صعوبات وهي:

- عدم القدرة على الحصول على المعلومات واللوثائق الكافية بسبب الأشغال الدائمة لوظيفة المحاسبة وسرية المعلومات.
- مشاكل تتعلق بالحصول على إجابات الاستبيان إما عدم الإجابة أو التحفظ في الإجابة مع عدم الجدية في الإجابة.
- صعوبة الدخلو إلى بعض المؤسسات و الوصول إلى العاملين في مصالحها على آرائهم و إجاباتهم.
- جائحة كورونا التي سببت العديد من العراقيل.

9- الدراسات السابقة:

- دراسة فاتح سردوك: سنة 2004، بعنوان دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقيةى المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2004، وقد هدفت الدراسة إلى إيضاح بعض الغموض على مجال تدقيق الحسابات و التهيئة و التمهيد لدراسات أخرى و تويضح الأسس النظرية و الإطار العملي.

- دراسة حاج الله شاوش: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة ورقلة ، 2012 / 2013 ، وهدفت هذه الدراسة إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومة المحاسبية المتضمة القوائم المالية.

10- هيكل الدراسة:

تقتصر على ثلاث فصول فصلان للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي

تطرقنا في الفصل الأول الى الإطار العام للتدقيق الذي بدوره ينقسم الى ثلاث مباحث:

تناولنا في المبحث الأول مدخل للتدقيق المحاسبي بينما في المبحث الثاني تحدثنا على التدقيق في الجزائر أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه المعايير الجزائرية للتدقيق .

كما تطرقنا في الفصل الثاني الى الاطار النظري للقوائم المالية حيث تم التطرق فيه من خلال ثلاث مباحث شمل الأول ماهية القوائم المالية ، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه مكونات وعناصر القوائم المالية ، أما المبحث الثالث سوف نبني فيه علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية.

كما تطرقنا في الفصل الثالث إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات ومحاسبي المتواجدين في المؤسسات الاقتصادية كونهم سابقين للوقوف على مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك باستخدام برنامج SPSS .

الفصل الأول

تمهيد:

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها فالتدقيق بشكل عام يهدف إلى التحقق من مدى صحة و سلامة البيانات المالية و الإدارية والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات و القواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها من حالات الغش و التلاعب والاختلاس.

إن التدقيق كغيره من العلوم الاجتماعية يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجله، كما أنه يركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشدا كممارسة مهنة التدقيق وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق.
- المبحث الثاني: التدقيق في الجزائر.
- المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي:

يهدف التعرف على التدقيق بصفة عامة ومن خلال هذا المبحث سنسعى لتعريف و إبراز أهمية و أهداف التدقيق و أصناف إضافة إلى بيان أهم فروض ومبادئ التدقيق كما سنتطرق إلى عرض معايير التدقيق المتعارف عليها وفيها يخص الجزء الأخير من المبحث فقد خصصناه لمسار تنفيذ عملية التدقيق لأهم إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي:

أولا: نبذة تاريخية عن التدقيق

تستمد مهنى التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، فقد أظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدما المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا تجد كلمة مراجعة " تدقيق Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها يستمع ، ثم اتسع نطاق التدقيق فشم وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظار القيد المزدوج كما ورد سنة 1494 في موسوعة لوقابا شيلو تحت عنوان :

« Summa de Arthmitica Geametra proortion et proportion action »

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فيينيسيا بإيطاليا عام 1581 م حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة وصيغت عضوية هذه الكلية في عام 1862 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.[1]

ثم إتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، فجاء قانون الشركات عام 1862.م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها و انتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه وتفاوت الدول على تبني هذه المهنة فكانت بريطانيا سنة 1854م و فرنسا سنة 1881 و الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896.

[1] - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط 1، دار النشر والتوزيع، دار الجنان للنشر و التوزيع ،المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص ص 7 – 8.

وفي الفترة ما بين 1930 أي بعد الأزمة الإقتصادية العالمية 1939 تضاعفت وسائل التدقيق، فقد قامت بورصة نيويورك بإعداد لجنة خاصة بالسوق المالية و التي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى.

وفي عام 1939م ظهرت فضيحة « MC KESSOU and Robins » نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية الحالية مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق، وبالتالي فقد ساهمت الأزمات و الفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسسات الإقتصادية ، كما أن تضرر السياسة المالية لدول و أخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسن ورفع درجة الحقوق و التأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

ثانيا: تعريف التدقيق:

التدقيق لغويا:

إن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي audite مشتق من الكلمة اللاتينية audire ومعناه " يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين و الإغريق و الرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية.[1]

إصطلاحا:

يشير التدقيق على أنه عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا ومعاصرا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة البيانات الداخلية للمؤسسة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية. [2]

ومن تقدم مجموعة من التعاريف حول التدقيق بحيث:

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 13.
[2] - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015 ، ص ص 24-25

- التدقيق هو عملية يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع والتي تشمل مايلي: [1]
- الفحص: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها و تبويبها؛
- التدقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق و إنشائها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية؛
- عملية تحقيق ترمي إلى توفير مستوى عالي من التأكيد حول خلو البيانات المالية من أي صور مادية أظهرت على غير دقيقتها، أي عملية تتفق ومعايير الدقيق الدولية ويتضمن هذا تدقيقا قانونيا بتطلبه تشريع وطني أو نظام آخر؛
- و بناءا على تعريف الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسيين فإن التدقيق: فحص من متخصص مهني مؤهل ومستعد لإبداء رأيه حول الانتظام ومصداقية الميزانية و جدول حسابات النتائج لمؤسسة ما. [2]
- كما جاء تعريف التدقيق على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي :
- المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية Systématique لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية وذلك لتحديد مدى توافق في هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. [3]

مما سبق يمكن تعريف الدقيق المحاسبي على أنه عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى تمثيل وتطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للأطراف المستخدمة لهذه القوائم لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

ثالثا: أهمية و أهداف التدقيق:

I - أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، هذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية ومن بين هذه الأطراف ما يلي:

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] - Bernard ? Germond, Audit, Financier Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1 er édition, Dumond, Paris 1991, p 28

[3] Henri Mitonneau, « Réusir l'audit des processus » 2 éme edition , France, 2006, p 53

1 – أهمية التدقيق للعميل: هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخداماته لإتخاذ قرارات معينة مثل العميل والإدارة والبنوك مؤسسات الحكومة **...** الخ. [1]

أ – مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛

ب – أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛

ج – أساس الاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.

2 – أهمية التدقيق للإدارة: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة وتقيم ذلك وتحديد الانحرافات و أسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع. [2]

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة رأي معتمدة ودليلا لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

3 – أهمية التدقيق للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

4 – أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب هذه دورا مهما في التمويل قصيرة الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القرو) و تعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الإئتمان المصرفي. [3]

5 – أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية: تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة و الإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية وتأكد التزاماتها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الإلتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الإنحرافات و أسبابها. [4]

6- أهمية التدقيق لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور. [5]

---

[1] - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2010 ، ص 27 .

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، 2006، ص 19.

[3] - رأفت سلامة محمود وزملائه، مرجع سبق ذكره، ص ص 28 – 29.

[4] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998، ص 11.

[5] خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 12.

7 – أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب و سرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

II - أهداف التدقيق:

يمكن تحديد أهداف التدقيق إلى أهداف رئيسية و فرعية. [1]

- **أهداف رئيسية:**

-التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها؛

-إبداء رأي محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

- **أهداف فرعية:**

-إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

-تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش، يوقع ضوابطها و إجراءات تحول دون ذلك؛

-إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

رابعا : أنواع التدقيق:

هناك أنواع متعددة ومختلفة من التدقيق وذلك من خلال اختلاف المتطور ويصنف تدقيق الحسابات حسب الهدف أو الغرض حسب الأقسام التالية:

- **التدقيق حسب الهدف:** وتنقسم بدوره إلى ما يلي: [2]

1 – التدقيق المالي Financial Audit : ويتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة في المشروع بالإضافة لفحص السجلات المحاسبية والمستندات من أجل الوصول إلى رأي مستقل ومحايد مبينا مدى دلالة البيانات المالية المختلفة للمركز المالية لعمال المشروع خلال تلك الفترة المالية التي خضعت فيها للتدقيق.

[1] - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع العربي، 2009، ص ص 23- 24.
[2] - زهير عيسى: تدقيق الحسابات الإجراءات العملية ،الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص ص 25-26.

2 – **التدقيق الإداري** Management Audit : أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، أي أن أموال المشروع يتم صرفها بشكل اقتصادي بحيث يتم الحصول على أحسن و أفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا التدقيق أيضا التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها.

3 – **تدقيق تحقق الأهداف** Effectiveness Audit : ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي قام من أجلها.

4 – **التدقيق القانوني:** ونعني بالتدقيق القانوني هو أن يقوم المدقق بالتأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تشرعها الدولة وكذلك تفيد الشركة أو المشروع بأنظمته الداخلية وعقد تأسيسه.

- **التدقيق من حيث النطاق:** وبدوره ينقسم إلى نوعين: [1]

1 – **تدقيق كامل** Complete Audit :هي عملية تدقيق التي يقوم فيها المدقق بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات القيد والترحيل والجمع و الترصيد ثم إعداد الحسابات الختامية و الميزانية.

2 – **تدقيق جزئي** Partial Audit :

وهذا التدقيق عبارة عن العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة نحو هدف معين.

مثال ذلك فحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية معينة أو فحص عمليات البيع النقدي خلال فترة محددة.

- **التدقيق من حيث التوقيت** Taming of Audit :

وبدوره ينقسم إلى نوعين : [2]

التدقيق النهائي و التدقيق المستمر.

1– **التدقيق النهائي:** ويقصد به التدقيق في نهاية السنة المالية للمنشأة بعد أن تكون السجلات والقيود المحاسبية وقيود التسوية قد أغلقت ، وتم اعداد القوائم المالية للمنشأة و يمتاز هذا النوع من التدقيق بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر أو تغيير في أرصدة الحسابات.

قد يؤدي إلى التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة إنجاز العمل.

[1] منصور حامد محمود، الطحان محمد أبو العلا المحمودي محمد هشام ، أساسيات، المراجعة ، جامعة القاهرة ، مصر ، 1999،ص11.
[2] سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001، ص 31.

2– التدقيق المستمر: هذا يعني القيام بعملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة وذلك من خلال قيام المدقق بزيارات دورية للمنشأة خلال السنة المالية لتحقيق وفحص البيانات المرحلة إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية وهذا لا يعني عدم قيام المدقق بعملية تدقيق نهائية في نهاية السنة المالية يقوم فيها بعد ترصيد و إغلاق القيود والتسويات.

- **التدقيق من حيث الجهة التي تقوم به:** ويمكن تقسيمها إلى نوعين. [1]

1 - تدقيق داخلي Internal Audit : هو عبارة عن نشاط تقييمي ، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، ويتم من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى المنشأة.

2 – التدقيق الخارجي External Audit : يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية لعمومية والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيق لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبنية في البيانات المالية يمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

- **درجة الإلتزام القانوني:** ينقسم إلى نوعين هما: [2]

1 – تدقيق إلزامي: وهو الدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين و الأنظمة السارية في البلد ويكون مقرونا في حال عدم إجرائه بعقوبات مثل تدقيق الشركات المساهمة العامة وشركات التصورية، وهذا النوع من إلزامية التدقيق يأتي حفاظا على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين.

2 – التدقيق الاختياري: ويقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يتم بطلب من أصحاب المنشأة من غير إلزام قانوني ويكون ذلك في المؤسسات الفردية.

- **درجة شمولية التدقيق:** وينقسم إلى نوعين هما: [3]

تدقيق عادي: وهو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية ويقصد به فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى دلالة البيانات المالية والمركز للمنشأة لأعمالها خلال تلك الفترة، وبالتالي إصدار رأي فني محايد يبين مدى عدالة تلك البيانات والقوائم.

2 – تدقيق لغرض معين: وهو التدقيق الذي يتم من أجل هدف معين مثل: فحص مستندات عملية معينة، أو فحص نظام الرقابة والضبط في المنشأة. يمكن توضيح تلك التصنيفات للتدقيق من خلال الآتي:

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة مختلفة الأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، القاهرة، 2005، ص ص 10-11.
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 1.
[3] زهير عيسى ، مرجع سبق ذكره، ص 30.

شكل رقم (1-1) تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة.



المصدر : من إعداد الطالبتين

خامسا: فروض ومبادئ التدقيق:

1 – فروض التدقيق:

وتتمثل الفروض التجريبية فيما يلي:[1]

1 – قابلية البيانات المالية للفحص: إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة ويتبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية و الخطوط العريضة التي تشترك بها لإيجاد نظام للإتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في: [2]

أ – الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب – القابلية للفحص: أي إذا قام شخص ما أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

ج – البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

2 – عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلة إدارة المشروع: ومن الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومدقق الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات و لذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة ويجعل من استخدام التدقيق أمرا مستحبا و أن تكون عملية التدقيق اقتصادية و عملية.[3]

3 - خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو توطئية:

ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباراته و أن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجودها ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء وهنا تبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية. [4]

[1] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص 12

[2] عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 25-26.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 13.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الطبيعية الأولى، الدار الجامعية الإبراهيمية الإسكندرية، 2000 ، ص ص 22- 23.

4 – وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا القرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية واقتصادية كباقي الفروض. [1]

5 – التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال: يعني هذا الفرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير. [2]

6 - مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، وعندما يتولى الدفاع في قضية معينة فإنه يكون مقيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة ويشير هذا الفرض موضوع (استغلال مراقب الحسابات في أداء عمله)ويمثل استغلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لحيادية عملية المراجعة.

ومن ثم فإن أي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستغلال يجب أن يدرس بجدية. [3]

I - المبادئ العامة لمهنة التدقيق:

تجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

أ – ركن الفحص ب – ركن التقرير.

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما: [4]

المبادئ المرتبطة بركن الفحص التقريري ويمكن تلخيص هذه المبادئ في ما يلي:

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003/2002 ، ص 21.
[2] المرجع نفسه، ص 22.
[3] محمد سير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004-2005 ، ص 35.
[4] - محمد أمين لونسيه، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017، ص ص 41 – 42.

I - المبادئ المرتبطة ركن الفحص:

1 – مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و أثارها الفعلية والمحتملة على كائن المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الأثار من جهة أخرى.

2 – مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد على العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي كون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

3 – مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشتمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و التقارير.

4 – مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية كما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

II - المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير في ما يلي: [1]

1 – مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

2 - مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الإطار الدولي ، أدلة ونتائج التدقيق ، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 53 – 54.

3 – **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير وكذلك التقارير المالية مصنفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4 – **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق أو تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

إن ما تم التعرض له من مبادئ عامة للتدقيق تعد نسبة الاحترام، وذلك أن المدققين الممارسين للمهنة ملزمون باتباع القواعد والمبادئ التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق، لاسيما المعيار 200 المحدد للمبادئ المعروضة في النقاط التالية:

*الإستقلالية. * الأمانة العلمية. * الكفاءة والعناية المهنية.

*السرية. * المعايير الفنية.

لعل أهم عامل مشترك بين هذه المبادئ هي المعايير التي وضعها المجلس إذ يلتزم عبر الفقرة الرابعة من نص المعيار 200 المدقق على تنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق (هذه المعايير تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، تحتوي كذلك على الارشادات ذات العلاقة في شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى).

المطلب الثاني: معايير أو مستويات التدقيق:

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها ونجد بهذا الصدد يمنا أن نفرق بين معايير التدقيق واجراءاتها فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق أم الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختبار إلى آخر رغم اختلاف مفهوم كل من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا، يتعين على المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص وسوف تقسم ذلك إلى ثلاثة مجموعات وذلك على النحو التالي: [1]

أولا: المعايير العامة أو الشخصية: و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنه شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي:

[1] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص 22.

1 – إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا و عمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛

2 – يجب الاستقلال والحياد في أي عمل يوكل للمدقق للقيام به؛

3 – يدب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقارير.

سوف نتناول فيما يلي هذه المعايير بشيء من التفصيل.

- **المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق:**

تتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

أ – التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراقبة.

ب – التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

ج – الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين؛

-جدول المحاسبين أو المدققين؛

-جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.

- **المعيار الثاني: استقلال المدقق:**

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحدد أن مدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي. [1]

ولقد تعددت الكتابات التي تناول تحديد المقصود باستقلال المدقق والتي حددت تلك الكيانات مفهوم الاستقلال في مجالين: [2]

1 – الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق لأن أحد أفراد أسرته في المنشاة التي يقوم بتدقيق عملياتها

[1] غسان فلاح المطرانة، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر و التوزيع، عمان، مرجع سبق ذكره، ص 25.
[2] المرجع نفسه، ص 31.

الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد وهي:

أ – الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند اعداد برنامج التدقيق.

ب – الاستقلال في مجال الفحص: ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

- **المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني.**

-تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة ممارستها ويعتمد على خدماتها العديدة من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق مستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة التي لها المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها:[1]

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه حتى التنبؤ بالأخطار غير المتطورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين؛

-أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

يمكن حصرها فيما يلي:

-التخطيط والإشراف الملائمين. - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

-كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

1 – **التخطيط والإشراف الملائمين:** يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 17.

فحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمر.[1]

من ناحية أخرى فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه، متابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي: [2]

- سيعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها خطوات الفحص وتوقيته؛

- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

2 – **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** ينص هذا المعيار على ضرورة قيام المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لتحديد مدى الاعتماد عليها وتحديد حجم ونطاق الاختبارات ويستخدم المراجع الخارجي فهمه لنظام الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة وتحليل العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الحاجة لمزيد من إجراءات المراجعة فأنظمة الرقابة الداخلية تفسح المجال لتقييم المخابر التي تواجهها الشركة سواء من مؤشرات داخلية أو خارجية. [3]

3– **كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع أدلة كافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية، موضع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمراجع و الأدلة التي تكون مقدمة يجب أن تكون صحيحة وملائمة للهدف من المراجعة. [4]

[1] توافق محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان ، 2009، ص 48.
[2] صلاح ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004، ص 48.
[3] الحسبان عطا الله سويلم، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن الأردن، 2009، ص 59.
[4] عوض لبيب فتح الله الدين، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية، 2013، ص 17.

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية: [1]

1 – يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وغرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما؛

2 – يجب أن يشتمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة؛

3 – يجب أن تفصح القوائم في المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

المعيار الأول: توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ومن وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراقب الحسابات إلى ثلاث مجموعات تختص المجموعة الأولى بالمبادئ العامة و الثالثة بالمبادئ التي تتعلق بقوائم الربح، أما الأخيرة فتختص بالمبادئ التي تتعلق بقائمة المركز المالي (الميزانية).

المعيار الثاني: بيان مدى ثبات المشروع على اتباع تطبيق المبادئ المحاسبية ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا قورنت بالفترات السابقة. [2]

أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بأمريكا عام 1912 مقالا لإيضاح التفرقة بين عدم الثبات ومجرد التغيير في الطرق المحاسبية المستخدمة وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات . [3]

المعيار الثالث: بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية.

يجب أن تفصح القوائم المالية في المركز المالي ونتيجة النشاط و إلا فيجب أن يشمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية في تقديم الإفصاح الكافي الملائم ونجد أن الإفصاح الكافي هو الأفضل حيث يمثل الحد الأدنى لما يمكن قبوله حيث أن

[1] Devore. M .M Explanations x Qualification in the accounting cerficate, New york, Holt , Reinhart, 1964.
[2] Gilman, S « Accounting concept of profit » New york, The Ronald press company, 1956.
[3] Committe on « Auditing procedures of A,I,c – p – A S, Auditing standards x procedures, statement on auditing procedures No 33 – 1963.

الإفصاح الكامل يعطي الاهتمام إلى البيانات الإضافية بينما الإفصاح العادل يتطلب تطبيق الحكم الشخصي بدرجة كبيرة لوضع الحدود اللازمة لعملية الإفصاح. [1]

المعيار الرابع: إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة وبيان مدى عمليات الفحص التي قام بها المراقب والمسؤولية التي تحملها.

ويقضي هذا المعيار أساسا بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلا. ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراقب الحسابات إعطاء موافقته التامة عليها لا يستدعي رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات في الأمور التي لم يقتنع بها.

وبذلك لا يتضح لنا أنه يمكن تقسيم الآراء التي يبديها مراقب الحسابات إلى الأنواع الآتية: [2]

1– رأي نظيف (لا يتضمن تحفظات)؛

2 – رأي مقيد (يتضمن بعض التحفظات)؛

3 – رأي سلبي بمعنى عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية أي التنازل عن إعطاء رأي؛

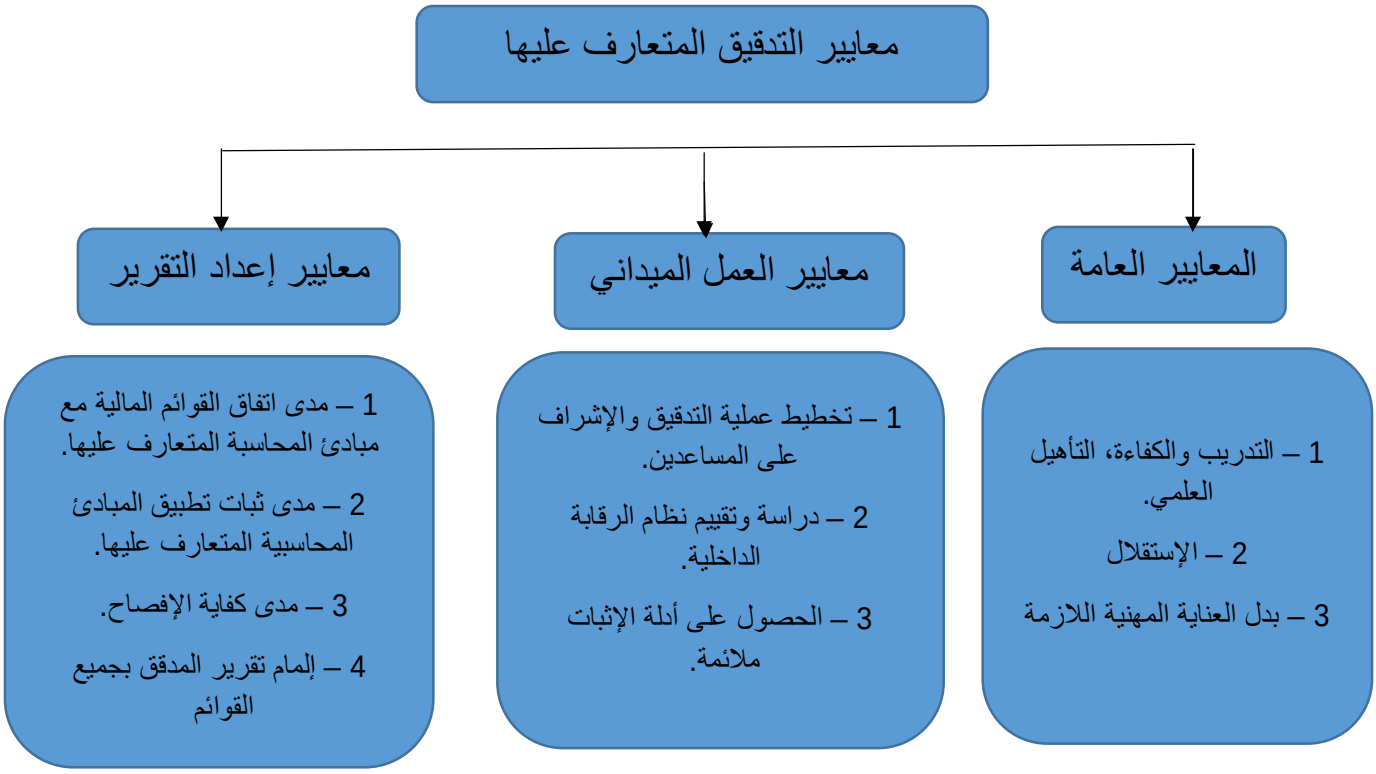
4 – رأي معارض أي الرأي الذي يتضمن أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي ونتائج العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] Griffin, C,H a Willams T,H " Measuring Adequate Disclosure", Independent Auditing standards, Ray J-C (Ed) , New-York, Holt, Rinehart x Winston, Inc, 1964.

[2] دكتور محمد الصباي، ندوة سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بحث بعنوان " معايير المراجعة

ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تطرقنا لها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2) معايير التدقيق المتعارف عليها :



المصدر: بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعميات المخزون داخل المؤسسة –دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، سطيف 2010 – 2011، ص 14.

المبحث الثاني: التدقيق في الجزائر

إن صعوبة التدقيق تتطلب في أدائها توفر شخص مؤهل وذو خبرة يكتسب صفات غير متواجدة في أشخاص يمارسون مهنة أخرى نظرا لطبيعة مهمة المراجعة حيث يعرف هذا الشخص بالمدقق أو المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض القانون 10-01 وتعريف المدقق وصفاته الشخصية، حقوقه، واجباته، مسؤولياته، وفي الأخير ستعرض الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: القائم بمهمة التدقيق (الحقوق الواجبات والمسؤوليات)

حتى يستطيع المرجع أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وفاعلية من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى.

ونعرض لهذه العناصر بإيجاز فيما يلي:

أولا: حقوق المدقق : تتمثل حقوق المدقق فيما يلي:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة؛
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له؛
- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية؛

حق تحديد وقت جرد ممتلكات الشركة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة؛

ثم هناك حق دعوة الهيئة العامة للإنعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

-كذلك هناك حق الحصول على صورة أو نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة ؛

- أما حق حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين : فهو واجب أيضا حيث نصت المادة 171 من القانون على أن من ضمن ما تناولته الهيئة العامة في اجتماعاتها وخاصة الاجتماع السنوي هو سماع " تقرير مدققي حسابات الشركة عن أحوالها وحساباتها وميزانيتها ومناقشته ذلك " ومن هنا جاء هذا الحق في الحضور؛[1]

- حقه في الاعتذار بالمهمة الموكلة إليه لأي سبب من الأسباب وعليه قبل الاعتذار أن يقدم تقرير خطيا لمراقب الشركات ونسخة إلى مجلس الإدارة مبينا الأسباب التي تعرقل أسبابه (المادة 194 / ب) .[2]

ثانيا : واجبات المدقق:

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

- **عدم التدخل في التسيير:** [3]

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية حيث جاء في القانون (88-01) المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته 58 والتي تنص على أن لا يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية كما جاء القانون 91-08 المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته 28 التي تشتط مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها استثناء كل تدخل في التسيير".

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تدقيق ما يلي:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر. [4]

- **استمرارية المهنة:**

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 08 – 93 المؤرخ في 25 أفريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مراجع أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 115.
[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النطرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان ، 2006، ص 148.
[3] تمار خديجة، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات العليا المالية، والمحاسبة الإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر 15 – 11 – 2017 ، ص 442.
[4] زريق محمد أنور ، دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خير، بسكرة ، ص 11.

- **واجبات المدقق في علاقاته مع موكله:**

للمراجع عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وهو كلية يفرضها قانون أخلاقيات المهنة ونلخصها فيما يلي: [1]

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- يقوم عند ممارسته لمهامه مسك المحاسبة واعتماد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركة؛
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية.

ثالثا : مسؤوليات المدقق: يمكن تقسيم مسؤوليات مدقق الحسابات المختلفة إلى الأنواع التالية:

1) المسؤولية التأديبية: [2] حسب نص المادة 63 من القانون 10- 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه : " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة ، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب تطورها في :

-الإنذار. - التوبيخ. - التوقيف المؤقت لمدى أقصاها ستة أشهر. - الشطب من الجدول.

2) المسؤولية المدنية Responsabilité civile :أن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير وغير أنه لابد من اثبات أن الضرر المادي والمعنوي ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الخطأ وذلك التقصير. وكما هو الحال في القانون الجزائري 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة الذي يبين في المواد الثلاث 59، 60 ، 61 مسؤولية المراجع تجاه الكيان.[3]

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد الخبير المحاسب و المحافظ: الحسابات والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤوليتي مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه؛

[1] شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012 ص 53.
[2] هدى خليل إبراهيم الحسيني، مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، الجامعة ، العدد 28- 2011 ص ص 291 – 292.
[3] الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- ويعد تضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتبرأ من مسؤولياته فيما يخص المخالفات التي لم يشرتك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه طالع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تقوم ثلاث عناصر وهي:[1]
- حصول إهمال أو تقصير من جانت مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال أو تقصير مراجع الحسابات؛
- وعلاقته سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع؛
- إن المبدأ العام هو أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية لمراجعة قانونية ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج وبالتالي فإن عملية يجب أن يثبت إما أن الخطأ العمدي (La faute interationnelle) من مراجع الحسابات و إما التقصير (La négligence) من مراجع الحسابات ، وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به المراجع وما يجب أن يقوم بعين الاعتبار الاجتهادات العادية وفقا للمعايير المهنية؛
- وفيما يخص الضرر الذي يمكن أن يتبع عن تقصير أو إهمال المراجع فإنه يجب أن يكون أكيدا ومباشرا وفيه تعديا على حق مكتسب؛

إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير كأن يستثمر الشخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن المراجع صادق على لصورة الصادقة لها (L'image fidèle) دون أي ملاحظة في استمرارية استغلال الشركة.

3) المسؤوليات المهنية Professional Responsabilities :[2]

يستخدم مصطلح المهنة (Profession) لوصف مجموعة من الأفراد يزاولون عملا فنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولوا عمل المحاسبة والمراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة وكذلك المراجعون الداخليون بالمؤسسات الاقتصادية و غير الاقتصادية مهنيين، وغالبا ما يكون هؤلاء المهنيين فخورين بمهتهم وبذلك يسعون دائما إلى التحكم

[1] بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون مالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010، ص 134.

[2] ويليام توماس، أمرسون منلي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ص 172 - 173.

في أمورهم الخاصة من خلال وضع الالتزام بالقيود التي تحدد واجباتهم ومسؤولياتهم وتخدم معايير سلوك و أداء المهنة، في واقع الأمر هدفين مهمين هما:

1 – وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة اللازمة كحد أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهني؛

2 – الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الأداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين وكذلك تكون تقارير ونتائج أعمال المهتمين إلى جانب هذه المسؤوليات سوف تتطرق أيضا إلى قواعد و آداب وسلوك المهنة.

من الملاحظ أن قواعد و أداب السلوك المهني ما هي إلا حالة خاصة من القواعد العامة تنعكس بدورها مسؤولياته تجاه المجتمع، العملاء، زملائه في المهنة ولشخصيته كذلك.[1]

وبذلك ينقسم دليل قواعد آداب وسلوك المهنة إلى ما يلي: [2]

1 – الاستقلال والنزاهة والموضوعية. 2 – القدرة والمعايير الفنية.

4) مسؤولية جنائية:

وهي التي تمثل في ارتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمدقق الحسابات ما يلي: [3]

1 – تآمر مدقق الحسابات مع الإدارة على توزيع الأرباح صورة على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

2 – تآمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.

3 – إغفال مدقق الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

5) مسؤولية جزائية: وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإن : " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تفصيل في القيام بالتزام قانوني ".[4]

[1] محمد سمير الصبان، المملكة العربية السعودية، ص ص 172 – 173.
[2] نفس المرجع ، ص 146 – 147
[3] سامي محمد الوقاد، مرجع سابق ذكره، ص 111.
[4] الجمهورية الجزائري الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سبق ذكرهّ، ص 10.

كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج و 2000.000 دج ، وفي حالة العودة فإن الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح ما بين 1000.000 دج و 4000.000 دج بالإضافة إلى السجن من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتشير إلى أن هذه العقوبة في القانون القديم 08/91 كانت الغرامة المالية تتراوح ما بين 500 دج و 5000 دج، وفي حالة العودة يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله ليقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.[1]

كما نصت المادة (830) من القانون الجاري أنه : " يعاقب بالسجن من 6 أشهر إلى ستة سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس شركة المساهمة والقانون بإدارتها أو مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين".

وقد نصت المادة (829) من أحكام القانون التجاري على : " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.

كما نصت المادة (830) من القانون التجاري أنه : " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمسة سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هعاتين لعقوبتين فقط كل مندوب حسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.[2]

ووفقا لأحكام القانون التجاري في الفقرة الثانية من المادة (830) فإن على محافظ الحسابات تطبيق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 دج إلى 5000 دج. [3]

وفي هذا المجال فقد تناول قانون أخلاقية المهنة من خلال المادة السادسة الحالات التي لا يتقيد فيها محافظ الحسابات بسر المهنة وهي: [1]

[1] عمر شريفي، مسؤوليات محافظة الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و الممكلة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 ، الجزائر 2012 ، ص 102.
[2] القانون التجاري الجزائري ص 244 – 245.
[3] عمر شريفي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، المرجع السابق ذكره، ص 103.

- إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛
- بعد فتح البحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشاهدتهم أمام غرفة المصالحة أو التأديب و التحكي

وفيما يلي جدول ملخص للمخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات:

الجدول رقم (1-1) المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	الغرامة المالية
		السجن	العقوبة
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات	المادة 73 من القانون 10-01.	في حالة العود من 06 أشهر إلى سنة واحدة	من 500.000 دج إلى 2000.000 دج في حالة العودة تضاعف الغرامة.
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من 06 أشهر إلى سنتين	من 20.000 دج إلى 500.000 دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية.	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى 6 أشهر.	من 20.000 دج إلى 200.000 دج
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف من الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى خمس سنوات	من 20.000 دج إلى 500.000 دج

[1] المرجع نفسه.

إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى 06 أشهر	من 500 دج إلى 5000 دج.

المصدر : عمر شريف، مسؤوليات محافظة الحسابات، العدد 12، مرجع سبق ذكره، ص 103.

المطلب الثاني: عرض القانون 10-01:

أولا: القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتعريف بمحافظ الحسابات وكيفية ممارسة المهنة.

جاء هذا القانون نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها منذ صدور القانون رقم 91 – 08 و أهم ما جاء به هذا القانون: [1]

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.
  (المادة 04 من القانون 10-01)
- إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمسة لجان متساوية الأعضاء (المادة 05 من القانون (10-01).

*لجنة الإعتماد. *لجنة التكوين. *لجنة الإنضباط والتحكيم. * لجنة مراقبة النوعية.

- أن يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الم..... الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجب مكاتبهم (المادة 06 من القانون 10-01).
- تحديد شروط وكيفيات الاعتماد من الوزير المكلف بالمالية (المادة 07 من القانون 10 – 01).
- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول ..... أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها المادة 08 من القانون (10-01).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة في 2010/07/11، العدد 42 المتضمنة للقانون 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 5، 6، 7، 8، 9 ، 14، 17 ، 26 ، 30 ، 35، 46، 47، 48، 49، ص ص 4 – 9 .

- يدرس المجلس الوطني طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و 8 من هذا القانون (المادة 09 من القانون 10-01).
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 من من القانون 10-01) .
- الفصل بين المهام الثلاثة بانشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة (المواد 14 إلى 17 من القانون 10-01) وهي:
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- كيفية إعداد التقرير و أنواعه وإبداء الرأي (المادة 25 من القانون 10-01)؛
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية والوضعية المالية للشركة أو احتمال رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية أو المدمجة؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات القانونية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتائج السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم الواحد أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول الإجراءات الرقابية الداخلية؛
- تقرير خاص حول التهديد المحتمل لإستمرارية نشاط الشركة؛
- كيفي تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة حيث ركزت المادة 26 من القانون على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها بذلك؛
- كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدى التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة حيث ركزت المادة 26 من هذا القانون على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخولة لها، على أساس دفتر الشروط؛
- تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35)؛

- تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثاني وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة و أن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30، 46، 47 ، 48 ، 49) وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي وقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من أجل تفسير وشروح محتوى هذا القانون وتدعيمه تمثلت فيما يلي: [1]
- - المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيلة المجلس للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 : يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية لمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممراسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلق بتعيين محافظ الحسابات 11؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 02-02-2011، العدد 07، والعدد 11 المؤرخ في 20-02-2011 الحاصلة للمراسيم التالية، 11-24 ، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28 ، 11-29، 11-30، 11-31، 11-32 ، 11-72 ، 11-73 ، 11-74 .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم التخصص لمهنة المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد كيفيات ممارسة المهنة التاضمنية لمحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.

ثانيا: تعريف محافظ الحسابات:

المادة 22 من القانون 10-01 أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها لأحكام التشريع المعمول به. [1]

كما بني القانون 10-01 مهام محافظي الحسابات لاسيما في المواد (23، 24، 25) وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركات أوفي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام إتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين في الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ومما سبق فإن هذه المهام تخص فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛

[1] القانون 10-01 المتعلق لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، مرجع سبق ذكره، المادة 22 ص 7.

- بالإضافة على ذلك أنه عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحساب أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبة وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.[1]

ثالثا: السمات (الصفات) الشخصية:

يجب أن تتوفر في المدقق بالإضافة إلى المؤهلات السابقة صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أم أثناء ممارسته لواجبه المهني ، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات:[2]

- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق و أصوله؛
- أن يكون كتوما وأمينا يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- ألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أية مؤسسة أخرى؛
- أن يكون ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنتظمة للمهنة وقانون الشركات والضرائب ... الخ؛
- أن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية؛
- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها؛
- ولا يضيره في ذلك أن يستفسر عن تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه لأنه إذا ما تعالى على الاستفسار أو خجل منه فإنه قد يوافق على أخطاء إذا اكتشفت بعد ذلك نات من سمعته أكبر مما يناله من الاستفسار، هذا اذا اعتبر الاستفسار هدرا للسمعة العملية لأنه كم المعروف أن مدقق الحسابات ذو ثقافة خاصة قانونية ودفترية؛
- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير كي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة الند للند؛
- أن يكون مخلصا في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة؛
- أن يكون متكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا و كتابة بكل وضوح و اقتدار؛
- أن يكون أمينا لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين و أ يكون يقظا حاضر البديهة وواقعيا لا يتأثر بالآخرين؛

[1] المادة 23 ، 24 من نفس القانون، نفس المرجع ، ص 7 .
[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، 2004 ، دار وائل للنشر والتوزيع، 1999 ، ص 110.

أن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

رابعا: شروط ممارسة المهنة:

حسب المادة 08 من القانون 10-01 فإنه لممارسة المهنة يجب أن تتحقق الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة الممنوحة من معهد مختص معتمد أو تابع للوزارة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية أو يكون مسجلا في الهيئات المكلفة بالمهنة؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون. [1]

خامسا: شروط التعيين وكيفية الممارسة وحالات التنافي والموانع.

1 – شروط تعيين المدقق محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط. [2]

وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. [3]

كما يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات ابلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

-إن اختيار وتعيين محافظ حسابات يخضع لدفتر شروط لا يعده مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة لذلك والذي يجب أن يعد في أجل أقصاه شهر واحد بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات المنتهية عدته ويراعي المكلف بإعداد دفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات توفر ما يلي: [4]

[1] القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق ذكره، المادة 08 ص 05.
[2] المادة 26 من نفس القانون، ص 7.
[3] المادة 27 من نفس القانون، ص 7.
[4] المادة 30 من نفس القانون، ص 08.

عرض عن الهيئة أزو المؤسسة ملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات للفروع المنتهية عهدتاهم وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة المترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية؛

2 - كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات: [1]

ويتمثل في ما يلي:

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.[2]
- ويمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.[3]
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها. [4]

3- حالات التنافي والموانع :

ينص " القانون 10-01 " في المادة 64 حالات التنافي والموانع وذلك لتحقيق ممارسة مهمة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية أخلاقية يعتبر منافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 07 ، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المادة 04 ، ص 23.
[2] القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق ذكره، المادة 31، ص 08.
[3] المادة 32 من نفس القانون، ص 08
[4] المادة 33 من نفس القانون، ص 08

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة ذي صوغ قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتجة.[1]

ويمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهما بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة بالمساهمة أو الإنابة في المسيرين؛
- القبول ولو بصفة مؤقتة بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام لتنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة و الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو هيئة يراقب حساباتها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته؛[2]
- كما يمنع محافظ الحسابات بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية؛
- كما يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.[3]

المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها لذا قامت الجزائر بدورها بإصدار معايير خاصة بها التي تناولت مهنة التدقيق وأصولها وتلائم بيئتها الإقتصادية بحيث تم إصدار هذه المعايير على أربعة مراحل.

-تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق: تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أحداث مستجدات مهنة التدقيق في الجزائر نظرا لصدورها في السنوات القليلة الماضية، وتجدر الإشارة قبل عرض هذه المعايير إلى أنها تستهدف جميع أنواع التدقيق القانونية كانت أم تعاقدية.

[1] القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق ذكره، المادة 64 ص 10.
[2] المادة 65، من نفس القانون ص 11.
[3] المادة 70، من نفس القانون ص 11.

حيث أدت الحاجة الملحة التي تبني و إصدار تدقيق جزائرية والمقتبسة في مجملها من معايير التدقيق الدولية حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار هذه المعايير وفق 4 دفعات.[1]

-إصدارات معايير التدقيق الجزائرية:

أصدرت الجزائر عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة حتى أواخر سنة 2018 (16) معيارا تدقيق جزائري خاص بمهمة الدقيق بصفة عامة ومنبثق من معايير التدقيق التداولية وقد أصدرت وفق القرارات التالية:

- القرار الوزاري لوزارة المالية الممضى في 4 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار الوزاري لوزارة المالية الممضى في 11 أكتوبر 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- القرار الوزاري لوزارة المالية رقم 23 الممضى في 15 مارس 2017 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- المقرر الوزاري لوزارة المالية رقم 77 الممضى في 24 سبتمبر 2018 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: الإصدارات الأولى والثانية لمعايير التدقيق الجزائرية:

- **الإصدارات الاولى:**

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها:[2]

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 210 " إتفاق حول أحكام مهام التدقيق ":

I - مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

- يخص المعيار كل مهما تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

[1] مقرر رقم 02، المؤرخ في 04 / 02 / 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، وزارة المالية.
[2] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزير المالية.

II - هدف المعيار:

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق وضمان أن كل شروط التدقيق مجتمعة و التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والدارة على أحكام مهمة التدقيق ويجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ثانيا : المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية ":

I - مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

II - هدف المعيار:

هدف المعيار الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة ذات دلالة ومصداقية.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 560 " الأحداث اللاحقة ":

I - مجال تطبيق المعيار: يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

II - هدف المعيار: هدف المدقق هو الحصول على العناصر المثبتة الكافية الملائمة والتي تدل على الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":

I - : مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية والواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

II - هدف المعيار: الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.[1]

- **الإصدارات الثانية:**

حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها:[2]

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية ":

I - مجال تطبيق المعيار: يدرس هذا المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المتكررة، تعالج على حدى المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

II - هدف المعيار: يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلتزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة ":

I - مجال تطبيق المعيار: يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

II - هدف المعيار: يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات الدقيق والتي من شانها تمكينه من الحصور على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 501 " الأرصدة الإفتتاحية ":يعالج هذا المعيار وجابات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

I - هدف المعيار: يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية المناسبة التي تسمح بضمان نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة عند إعادة الافتتاح بشكل صحيح و لا تحتوي على أي اختلال وقد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرف بصفة ملائمة.

[1] المقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره.

[2] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزير المالية.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية":

I - مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار إلتزام المدقق بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية وشكل مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

II - هدف المعيار: تشكيل رأي حول الكشوف المالية والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المطلب الثاني: الإصدارات الثالثة و الرابعة

- **الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها: [1]

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية ":

I - مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ولزامها أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق.

II - هدف المعيار: يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالية والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وعليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 570 " إستمرارية الإستغلال" :

I - مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الاستغلال في أعداد الكشوف المالية.

II - هدف المعيار: جمع العناصر المقنعة الكافية وملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في أعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله من خلال العناصر المقنعة و تأثيرها على تقرير المدقق.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين " :

I - مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية.

التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها لأن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

II - هدف المعيار: الهدف من هذا المعيار تحديد إمكانية و إلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدقق الداخليين لإحتياجات التدقيق.

رابعا : المعيار الجزائري للتدقيق 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ":

أولا: I - مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق ، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

II - هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق.

- **الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها: [1]

I - المعيار الجزائري للتدقيق 230 " المتعلق بوثائق التدقيق": يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية أي ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة والهدف منها إثبات أن عملية التدقيق تمت وفق أسس قانونية المنصوص عليها.

II -المعيار الجزائري للتدقيق 501 المتعلق " بالعناصر المقنعة – إعتبارات خاصة": يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

III -المعيار الجزائري للتدقيق 530 "المتعلق بالسير في التدقيق" : يتعلق هذا المعيار " السير في التدقيق " بمعيار 200 المتعلق " بالأهداف العامة للمدقق حيث عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق عن طريق استخدام السير الإحصائي وغير الإحصائي، وكذلك يعتبر هذا المعيار مهم للمعيار 500 الذي

[1] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزير المالية

يعالج واجبات المدقق، إن هدف المدقق من السير في التدقيق هو الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات.

IV - المعيار الجزائري للتدقيق 540 المتعلق " بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، والهدف من هذا المعيار أن تكون الأدلة المقنعة ذات صدق وموثوقية.

الجدول رقم (1-2) يبين معايير التدقيق الجزائرية:

يوضح الجدول أهم إصدارات معايير التدقيق الجزائرية :

البيان	NAA
معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	NAA 210
معيار تخطيط الكشوف المالية	NAA 300
معيار العناصر المقنعة	NAA 500
معيار التأكيدات الخارجية	NAA 505
معيار مهام الدقيق الأولية	NAA 310
معيار الإجراءات التحليلية	NAA 520
معيار الأحداث اللاحقة	NAA 560
معيار إستمرارية الاستغلال	NAA 570
معيار التصريحات الكتابية	NAA 580
معيار استخدام عمل المدققين والآخرين	NAA 610
معيار استخدام عمل خبير معين من طرف المدققين	NAA 620
معيار تأسيس الرأي وتقرير التقرير على الكشوف المالية	NAA 700
معيار وثائق التدقيق	NAA 230
معيار العناصر المقنعة باعتبارات خاصة	NAA 501
معيار السير في التدقيق	NAA 530
معيار تدقيق التقديرات بما فيها التغيرات المحاسبية للقيم الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها	NAA 540

المصدر: من إعداد الطالبتين.

خلاصة الفصل:

نستخلص أن تطور التدقيق والمراجعة الخارجية كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية بعد الثورة الصناعية وما شهدته من تغيرات وتشعب في وظائفها ، الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة للممارسة مهنة المراجعة و بعد أن كان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء و الغش بالدفاتر أصبح تقييم النتائج بالنسبة إلى الأهداف المرسومة بهدف إبداء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مركزها المالي.

يحكم التدقيق مجموعة من المعايير تعتبر كإرشادات لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية أثناء عملية المراجعة وكذا إعداد التقرير، ويعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبيرة لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة العلمية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

يعتبر التدقيق عملية منظمة يعبر القائم بها بمجموعة من الخطوات و الإجراءات من بداية قبوله لمهنة المراجعة بالمؤسسة وعداد برانمج المراجعة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات اللازمة حتى يتسنى له في النهاية إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لآخر وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية لكل بلد كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا.

إن الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية وذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

الإطار النظري للقوائم المالية، مكونات وعناصر القوائم المالية، علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية.

- المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية
- المبحث الثاني: مكونات وعناصر القوائم المالية
- المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

النظام المحاسبي المالي يساعد على اعداد التقارير والكشوفات والقوائم المالية ويتم عرضها لتزويد مختلف الأطراف بالمعلومات اللازمة عن المؤسسة لكونها المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لآخر وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية لكل بلد كما قد يرجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره و احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالي عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا.

أولا: مفهوم القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية و التي تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي فهي ذات فائدة كبيرة للإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها وفشلها ، ومن ناحية أخرى فإن القوائم التي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بأعمال المؤسسة.

والقوائم المالية تأخذ عدة تعاريف منها :

التعريف الأول: هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء الوضعية المالية و الأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات. [1]

التعريف الثاني:

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تفرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته كما تضبطها تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (04) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية تقوم الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية. [2]

[1] Jean François des robert Francois nechin, Hrouvé puteaux, Noume IFRS, Paris , 2004, p12.
[2] Khaled Thab, Guide d'élaboration des état financiers, Edition Che contribution à la littérature d'entreprse, 2001.

التعريف الثالث: هي وسيلة أساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية و على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية. [1]

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن القوائم المالية مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية حققتها المؤسسة و في أشكال محددة.[2]

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية Qualitative characterestics of financial statements

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة ومع أن هذا الاطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات و تتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي: [3]

- **القابلية للفهم** Understandability :

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرف بالأعمال و النشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقولة من العناية وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين.

- **الملائمة** Relevancy :

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس الإعداد ، العرض والتحليل، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2000، ص 38.
[2] من إعداء الطالبتين.
[3] أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، 2008 ، ص 51.

تصحح تقييماتهم الماضية للمعلومات Predective Value أو القيمة الاسترجاعية للمعلومات Feedback Value أي تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.[1]

- **المصداقية Reliability :**

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحريفات الجوهرية بحيث يمكن أن يعتمد عليها المستخدمون.

وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية: [2]

- **التعبير الصادق:** لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة وهكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية.
- **الجوهر قبل الشكل:**

يجب أن تسجل العمليات المحاسبية و تعرض في القوائم المالية طبقا لطبيعتهم المالية والاقتصادية دون اعتبار للمظهر القانوني لها. [3]

- **الحياد :**

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية.[4]

- **الحيطة والحذر:**

هي الأخذ في الحسبان درجة من الحذر فيما يخص الحكم على التقديرات في حالات عدم التأكد لغرض تفادي التقييم الزائد للأصول و النواتج وتفادي التقييم المنخفض للخصوم أو الأعباء.[5]

[1] يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة ، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص ص 123 – 127.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 52 – 54.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 55.
[4] لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية ، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 13.
[5] Maillet Cacherine, Le Manhanee, Normes internationales, IAS/ IFRS, Editions BERTI, Algérie, 2007, p 24.

- **القابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل أن يقيموا مراكزها المالية و أدائها و التغيرات في مركزها المالي وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة و على أساس ثابت للمنشأة المختلفة.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.[1]

ثالثا: فروض القوائم المالية:

1 – فرضية استمرار المؤسسة:

تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات التي يتعامل معها حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRK إلى أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة و التي تختلف بلا شك في إعدادها وفقا لمفهوم التصفية الذي عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية وبذلك فيجب على المؤسسة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار والافصاح عن أية أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك في الظروف والأسباب التي تجعل المؤسسة غير قادرة على الاستمرار و إذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية يرتبها بفرضية الاستمرارية مجموعة من الاعتبارات والمبادئ التي لا تكون كذلك عند افتراض التصفية كون المنشأة ما ولدت لتموت وتصفى بل لتستمر إلى عمر غير محدود.[2]

2-أساس الاستحقاق المحاسبي:

ينص المعيار على وجوب أن تقوم الوحدة بإعداد القوائم باستثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي: [3]

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، 2010/2009 ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 32.

[2] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRSS & IASS 2007 الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 99.

[3] عقاري مصطفى المحاسبي رقم 01، عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، العدد الأول، الجزائر، 2007، ص 15.

وكما ينبني إعداد القوائم المالية على فرضية مفادها استخدام أساس الاستحقاق عند إعداد المنشأة لقوائمها المالية والذي يعني بالاعتراف بالمصروفات بما في ذلك الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالدخل بما في ذلك المكاسب التي يتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضه نقدا أو لم يتم وتنعكس آثار اتباع أساس الاستحقاق على كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية أما قائمة التدفقات النقدية فلا تعد وفقا لأساس الاستحقاق بل يتم اعدادها باستخدام الأساس النقدي كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.[1]

3 – فرض وحدة القياس النقدي:

تستخدم المحاسبة المالية الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كقاسم مشترك لقياس الأثر الناتج في الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبيت في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبت في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد وهكذا فإن وحدة القياس النقدي تضع قيدين أساسين لقياس أنشطة الوحدة الاقتصادية.[2]

4 – فرض الفترة الزمنية: بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها ، وأن حيازتها غير محدودة بفترة زمنية معينة ولأن الأطراف المعنية بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة نتائج عملياتها ونتائج مركزها المالي، فهم يحتاجون لمعلومات محاسبية تقدم لهم مدى فترات زمنية قصيرة نسبيا متساوية وتشكل حلقات في عمر الوحدة، يتم في نهاية كل فترة منها توفق افتراضي لنشاطها بقصد القيام بالجرد الدوري، تحديد الاهتلاك، حساب النتيجة ، و إعداد القوائم المالية وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة ونهايتها بالدورة المحاسبية وعدد الفترة المختارة هي السنة الكاملة لتتالى فصولها الأربع [3] .

رابعا: القوائم المالية والتقارير المالية :

Financial Statements and Financial Reporting

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات ... الخ).

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 48-102.
[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 28-29.
[3] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص 30.

التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة والي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، مثل موارد المنشأة و الالتزامات و المكاسب ... الخ. وقد تقوم الادارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية وذلك لأن الأخير تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية. [1]

وتعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المادة الأساسية للتحليل المالي و هي مصدر مهم من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي ويعتمد عليها متخذوا القرارات والمستفيدون وهي الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية و المعلومات غير المالية التي لا يمكن الافصاح عنها في القوائم كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات و التفصيلات المكملة للقوائم المالية.[2]

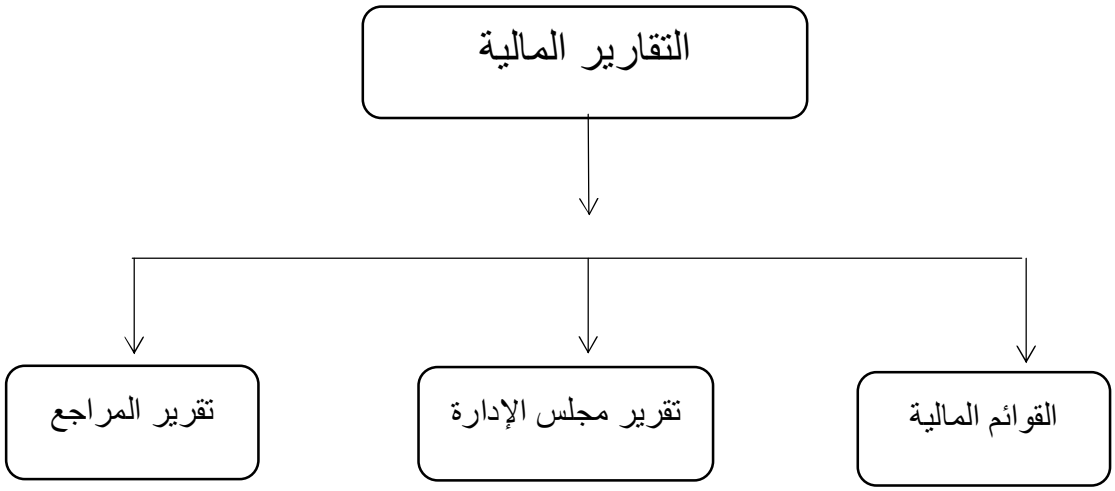
والتقارير المالية للمنشأة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة للمنشأة ووصف للخطط و التوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المنشأة ويوضح مام سبق أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.[3] أي أن التقارير المالية هي عبارة عن قوائم مالية وتقارير عنها وبهذا تكون التقارير المالية أشمل من القوائم المالية.

حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية وتحتاج إلى معلومات تكميلي يمكن الحصول عليها من التقارير المالية.

ويمكن التعبير عن ذلك بالشكل البسيط التالي:

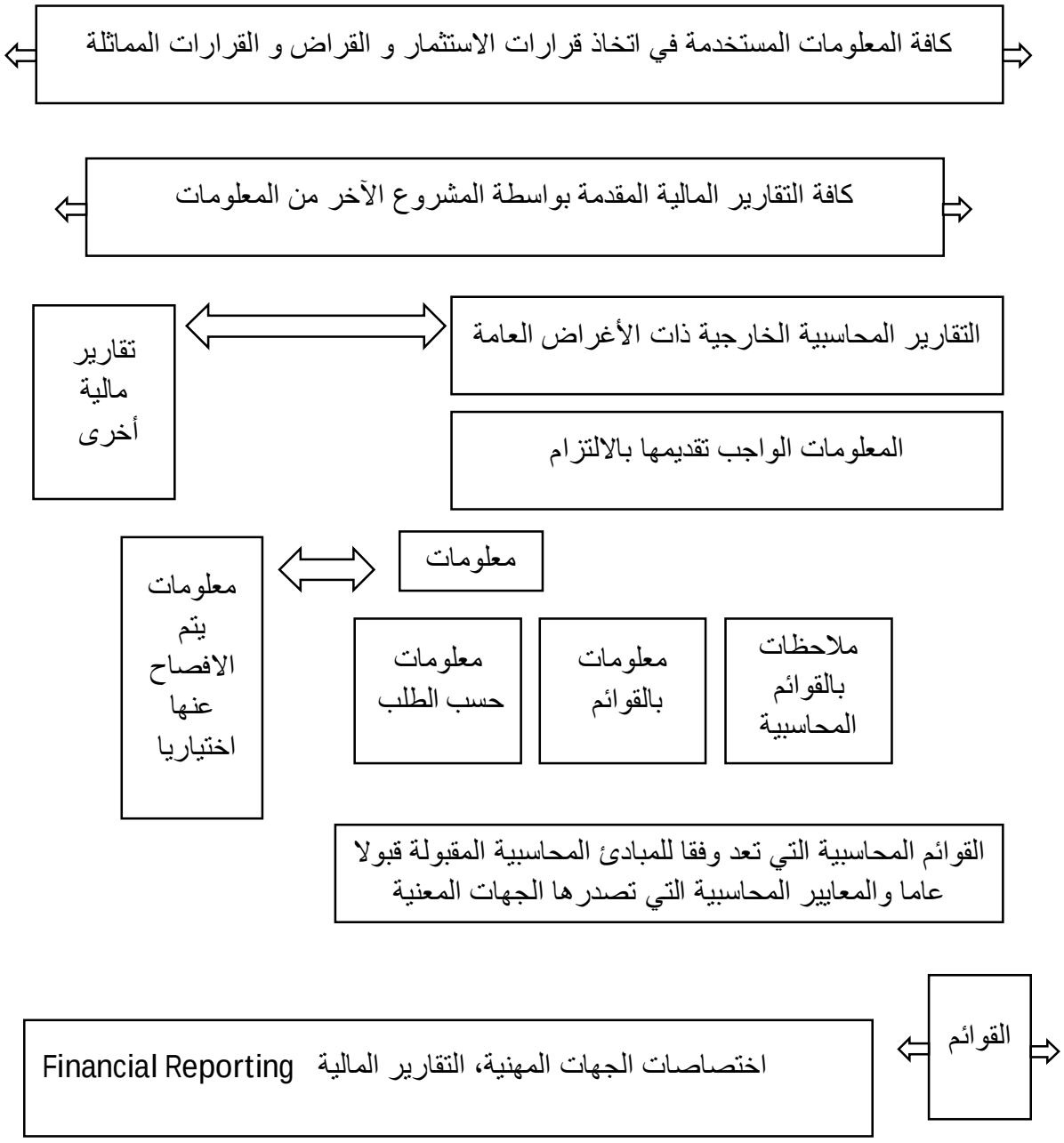
[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص ص 39 – 40.
[2] مؤدي راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 28.
[3] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، إتحاد المصارف العربية، مصر ، 2000، ص ص 24 – 25.

شكل رقم (1-3) يبين التقارير المالية.



المصدر: من اعداد الطالبتين.

شكل رقم (1-4) يبين إعداد و إصدار التقارير المالية



المصدر: بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة دكتوراه، سطيف ، 2013، ص 48.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية:

I - أهمية القوائم المالية:

تعد القوائم المالية من أهم العناصر في بيئة العمل وتظهر أهميتها في دورها المهم للأطراف الذين يشكلون هذه البيئة وتتلخص هذه الأهمية وفقا للآتي: [1]

-القوائم المالية مهمة للإدارة وذلك سبب قدرتها على تقييم المراكز المتنوعة للتكلفة حيث تساعد الإدارة في تطبيق الرقابة على التكاليف وتحديد طبيعة العمل الذي سيطبق مستقبلا.

-تقدم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية.

- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية (كالقروض من و إلى المنشأة ، استثمارات الملاك و التوزيعات).
- القياس الدوري للمنشأة.
- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي ساعدهم على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيقها لنتائج إيجابية.
- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.

II - أهداف القوائم المالية:The objectives and users of financial statements

تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات للعناصر الخارجية، وتتمثل تلك العناصر في المستخدمين الدائنين ، البنوك والمنشآت المالية والجهات الحكومية وشبه الحكومية (مثل هيئات سوق المال و البورصات والضرائب).

وكذلك لتقديمها إلى المساهمين المختلفين.

- كما تشمل القوائم المالية أيضا جميع المعلومات و الإيضاحات والجداول الإيضاحية الهامة المرفقة بالقوائم المالية؛
- إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تساعد مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات أو تحقيق بعض الأهداف أو الأغراض الأخرى؛ [2]

[1] Accdiscussion.com

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، 2004، ص 8.

- كما يمكن تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ على الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة وذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛[1]
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية:

تقييم الأداء، وتقييم المركز المالي، تقييم التمويل والاستثمار، وأخيرا تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين و اللوائح المنظمة؛[2]

[1] Obert Ropert (2004) : Pratique des normes IAS/IFRS : Edition Dumond, Paris, p 54.
[2] عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبية، دار النشر والتوزيع ، الكويت، 1990، ص 178.

الشكل رقم (2-1) يبين هدف القوائم المالية



المصدر: بوركاب مصطفى ، نظام المعلومات المحاسبي و أثره على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، البويرة، 2014.

المبحث الثاني: مكونات وعناصر القوائم المالية

قبل التطرق على عناصر القوائم المالية، يستحسن الاشارة أولا إلى المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي يتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالآتي:

- تسمية الشركة ، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الاقفال؛
- العملة تقدم القوائم المالية اجباريا بالعملة الوطنية؛
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط، البلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم و تسمية المجمع الذي يلحق بها الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

بعد أن تعرفنا على المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية سنقوم الآن بتوضيح أبرز العناصر المكونة للقوائم المالية وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الميزانية وجدول حسابات النتائج:

أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي):

يرى البعض أنه يمكن تعريف الميزانية بأنه الكشف الذي يستخرج من دفاتر المنشأة في نهاية السنة المالية لبيان أصولها وخصومها ورصيد حساب الأرباح و الخسائر في ذلك التاريخ.

ويعرف البعض الميزانية بأنه ملخص مبوب للأرصدة المدنية و الأرصدة الدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر. ونلاحظ أن الميزانية ليست حسابا يظهر بالدفاتر، و إنما هي كشف يعد في قائمة خارجية. [1]

[1] خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، 1971 ، ص 433.

***عنوان الميزانية:**

تعد الميزانية بقصد تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة وذلك في تاريخ معين ولهذا تعنون بتاريخ نهاية السنة المالية التي تعد عنها فمثلا : " شركة الأحلام في 31 ديسمبر 2019".

وقد جرى العرف على أن يكتب في الجانب الأيمن من الميزانية الكلية الأصول".

وفي الجانب الأيسر من الميزانية كلمة " الخصوم ".

الفرع الثاني: عناصر الميزانية

وتتكون الميزانية من ثلاثة عناصر أساسية: [1]

***العنصر الأول: الأصول:**

تعرف الأصول بأنها الأشياء ذات القيمة المملوكة للمنشأة وهي تتضمن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تتحكم فيها منشأة معينة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة، وحتى يوصف البند بأنه أصل:

أ – يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

ب- أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل وتمنع أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.

ج – أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

وتتمثل الأصول فيما يلي: [2]

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛

[1] طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية، نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، 2006، ص ص 67 – 68.
[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن عرض الكشوف المالية، ص 23.

- المخزونات ؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن و المدينين الآخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأصول الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

***العنصر الثاني : الخصوم (الالتزامات):** [1]

هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشأة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

ولكي يوصل البند بأنه التزام فإنه لابد أن يفي بالخصائص الثلاثة التالية:

أ – يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين؛

ب – لا يمكن تفادي الالتزام؛

ج – وقوع الحدث الملزم للمنشأة؛

- رؤوس الأموال الخاصة؛
- رؤوس الأموال الخاصة؛
- الخصوم غير الجارية؛
- الموردون و الدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة؛
- منتوجات مثبتة مسبقا؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلاتها الخزينة السلبية.

***العنصر الثالث: حقوق الملكية:** [2]

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 68.
[2] نفس المرجع أعلاه.

هي الحصة المتبقية من الأصول بعد استبعاد الخصوم وتمثل حصة الملاك في المنشأة و تتكون من رأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات وتتكون من رأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و اجراء توزيعات الأرباح، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

ثانيا: جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) :

- **تعريف جدول حسابات النتائج:**
- حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويرمز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، الربح / الكسب أو الخسارة.[1]
- **المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج:**

تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج في الآتي: [2]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، الفائض الاجمالي عن الاستغلال.

- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية و الاعباء المالية، أعباء المستخدمين ، الضرائب والرسوم و التسديدات المماثلة، مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات العينية، مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات المعنوية نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات و أعباء) النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم (شركات المساهمة).
- وفي حالة حساب نتيجة المجمع:
- حصة الوحدات المشاركة و المؤسسات المشتركة المدمجة في النتيجة.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] Conseil National de la comptabilité, le système comptable financier, Editions, ENAG, Algérie, 2009 , p 76.

- **عناصر جدول حسابات النتائج:**

تنطوي قائمة الدخل على عدد من العناصر التي يمثل بعضها منافع ويمثل البعض الآخر تضحيات ، كما قد تنطوي على بعض العناصر التي تظهر تأثير بعض القرارات الهامة من الناحية المحاسبية، وبصفة عامة تتمثل هذه العناصر فيما يلي: [1]

أ – الإيرادات؛

ب – المصروفات؛

ج – المكاسب؛

د – الخسائر؛

هـ – التحويلات؛

و – الأثر الناجم عن تغيير تطبيق السياسات و القواعد المحاسبية.

مما سبق يمكن شرح باختصار العناصر التي ذكرناها فيما يلي: [2]

- **الإيرادات:**

يقصد بالإيرادات الزيادة في أصول الوحدة الاقتصادية ، بما فيها النقدية أو النقص في التزاماتها أو الاثنين معا، و التي تنتج عن عمليات تبادل السلع و الخدمات المتاحة للوحدة الاقتصادية خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل.

- **المصروفات:**

يقصد بالمصروفات النقص في أصول الوحدة الاقتصادية بما فيها النقدية أو التزاماتها أو الاثنين معا، وذلك مقابل حصول الوحدة الاقتصادية على السلع و الخدمات اللازمة لممارسة أنشطتها المختلفة خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل.

[1] محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة ، أسس القياس و الافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، 1997، ص 40.

[2] محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، مرجع سبق ذكره ، ص ص 41-45.

- **المكاسب :**

يقصد بالمكاسب تلك المنافع بخلاف الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة لعمليات أو ظروف أو أحداث عرضية و أهم الخصائص التي تميز هذه المنافع أنها غير دورية لذلك فإنها يمكن أن تنطوي على العناصر التالية:

أ – المكاسب الناتجة عن بيع الأصول الثابتة؛

ب – المكاسب الناتجة عن تغير قيمة بعض العناصر نتيجة لظروف عادية؛

ج – التعويضات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية.

- **الخسائر:**

يقصد بالخسائر تلك التضحيات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية دون أن تحقق منها منفعة، والخسارة تمثل الأثر غير المرغوب لاستنفاذ الأصول.

- **التحويلات:**

يقصد بالتحويلات تلك المبالغ التي تقدمها الوحدة الاقتصادية لأطراف أخرى أو تتلقاها منهم دون أن يقترن ذلك بتحقيق منافع مباشرة. وذلك كما في حالة المنح و الإعانات و التبرعات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير أو تقدمها لهم.

ويكون جدول حسابات النتائج بطريقتين حسب الطبيعة وحسب الوظيفة.

- **حسابات النتائج حسب الوظيفة:** يتمثل هذا النوع في تصنيف الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، التكاليف الادارية، تكاليف التوزيع) و الهدف من هذه الطريقة عكس تنظيم المؤسسة وكمرجع وظائف بالاضافة إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية يفهم رؤية أفهم حول أداء المؤسسة. [1]

[1] من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

أولا: قائمة التدفقات النقدية:

سنتطرق إلى تعريف قائمة التدفقات النقدية , أهدافها.

- **تعريف قائمة التدفقات النقدية:**

يهدف إلى تقديم مستعملي القوائم المالية أساس مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات. [1]

وللتعرض لقائمة التدفقات النقدية يلزم التعرف على النقاط التالية:

- **أهداف إعداد قائمة التدفقات النقدية:**

تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى تزويد الأطراف المستفيدة بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة للمساعدة على تقسيم كل من :

أ – قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباح الأسهم وحاجتها للتمويل الخارجي.

ب – قدرة المنشأة على تحقيق صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.

ج – أسباب الاختلاف بين صافي الربح على أساس الاستحقاق وصافي التدفقات النقدية المتعلقة بالدخل.

- **تبويب قائمة التدفقات النقدية :**

تبوب القائمة إلى تدفقات نقدية داخلية (المقبوضات النقدية) و تدفقات نقدية خارجة (المدفوعات النقدية) و تتعدد مصادر هذه التدفقات لتشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (داخلة و خارجية) ، التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (داخلة و خارجية) و أخيرا التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (داخلة و خارجة) وفيما يلي شرح لهذه المصادر الثلاث: [2]

[1] من إعداد الطالتبين.

[2] عبد الناصر محمد سيد درويش ، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010، ص 350.

***الأنشطة التشغيلية:**

تتضمن الأعباء والنواتج و النشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل الاستثمار. [1]

***الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتج في التنازل عن أصول طويلة الأجل.

***الأنشطة التمويلية:** تشمل الأنشطة التي تأثر على حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض، تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم. [2]

وتعد قائمة التدفقات النقدية بطريقتين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

ثانيا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

سوف نتطرق إلى جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

- **جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:**

حسب النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من عناصر الأموال الخاصة خلال السنة المالية.[3]

الهدف الأساسي من المعلومات حول التغيرات في الأموال الخاصة هو تحديد كافة النتائج الناشئة عن أنشطة المؤسسة خلال الدورة.

المعلومات التي يتضمنها جدول تغيرا رؤوس الأموال الخاصة.

أدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:[4]

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص؛

[1] Tazdait Ali, maitrise du système, comptable financier, 1er édition ACG, Algérie, 2009, p 95.
[2] Tazdait Ali, op.cit, p 95.
[3] Anne Jallet auguste et autres, Normes comptable internationales, IASIIFRS, édition de becks, Université Paris, 2005, p 22.
[4] Conseil National de la comptabilité, op,cit, p 76.

- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛
- العمليات على رأس المال (زيادة ، نقصان ، تسديد) ؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

ويمكن عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة فيما يلي:

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

ان عملية التدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية ، حيث تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعداد وعرض القوائم المالية ، اما مسؤولية التدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية عليها ، فعن طريق عملية التدقيق يعزز المدقق من نفعية وقيمة القوائم المالية عن طريق تحسين جودتها وفي هذا المبحث سوف نتعرف على علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها

أولا: تعريف جودة القوائم المالية

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنه تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء و التحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات بهذه القوائم إذ تعبر القوائم تضخيم و بواقعية صادقة لبنود حسابات بهذه القوائم إذ تعبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة.

وهناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة ومنها ادارة الربع وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح الشركة.

(Guidelines on Audit Quality, 2008) [1]

وتعرف أيضا بأنها تمثل المدى الأمثل للقواعد و الاجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام و اخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة و الأهمية للأحداث المسجلة ويقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته. [2]

[1] عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود ، مجلة دورية نصف سنوية، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، ص 14.

[2] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 189.

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتم بها المعلومات المحاسبية والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. [1]

ومن التعريفات السابقة يمكن أن تعرف جودة القوائم المالية بأنها ما يمكن أن تحققه من منفعة للمستخدمين من خلال مصداقيتها وخلوها من التحريف و أن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية

ثانيا: خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

يمكن تحديد الخصائص على النحو التالي: [2]

أ – **الملائمة:** يمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشر لاستخدام المعلومات على اتخاذ القرار ويمكن ومن المعلومات بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساس يكون أكثر رشدا من القرار المتخذ بدونها وتستند الملائمة على ثلاث دعائم هي:

- التوقيت المعلومة: يقصد بذلك أن تكون متاحة لمتخذ القرار عند الطلب؛
- التذبذبية الحسية: أي يجب أن تكون المعلومة صالحة للإستخدام في تقييم الأعمال التاريخية؛
- القدرة على التنبؤ: يقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة و مقيدة عند استخدامها في تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل؛

ب – الثقة في المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها:

تتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية والعامة و أنها غير متحيزة من الحقائق أو الظواهر والأنشطة الاقتصادية.

ج – **القابلية للمقارنة** :يقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ومن جاء لآخر من جهة أخرى؛

د – الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى:

يقصد بذلك الثبات في القياس و عرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخرى بما يمكن من اتخاذ عملية المقارنة بكفاءة و فعالية.

[1] مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة جيجل ، 2014، ص 57.
[2] مؤيد محمد الفضل، المحاسبية الادارية ، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 410.

ثالثا: أهمية تدقيق القوائم المالية:

تتمثل أهمية تدقيق القوائم المالية في ما يلي: [1]

- أصبح للتدقيق في وقتنا الحالي أهمية مما كان عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية؛
- تعتبر القوائم المالية عنصرا فعالا للآليات العامة في السجل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستخدمين ويكمن دور التدقيق المحاسبي في ما يلي:
- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الداخلية؛
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول و أسعار الأسهم؛
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيت الرقابة و مصداقية التقارير والقوائم المالية؛

المطلب الثاني : مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية:

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال: [2]

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوحد في الدفاتر والسجلات من أخطاء معتمدة أو غير معتمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء؛
- يساهم في تدقيق المعلومات و بالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات و البيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل على فحصل وتقييم مدة سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية؛
- يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسيا خصوصا و أن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده

[1] مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلة 46، 2009.

[2] مني أحمد، الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2018 ، ص 51.

بصورة دائمة في المؤسسة واعتداه على العينات الاحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق مؤمن يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول و أنه ليس هناك من هو أقدر من ذلك؛

- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام يتعلق بالمعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛

- **علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحصل والتحقيق والتخزين) بجودة معلومات القوائم المالية:**

يرتبط تحليل دور المحاسبين في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من : [1]

1 – **الفحص المحاسبي:** الفحص المحاسبي هو القياس الأسي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسات فهو الآلية لتقييم املعايير الوطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

2 – **التحقيق المحاسبي:** امكانية الحسم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة ، الحياد) بمتغير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3 – **التقرير:** بلورة نتائج الفحص و التحقيق و اثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية

فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوع القوائم المالية.

[1] رأفت سلامة محمود و آخرون ، علم تدفقت الحسابات، دار المسير، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والتغيرات للمؤسسة.

كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية إضافة إلى أنه تغطي كافة احتياجات المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة مما يستلزم على مدقق الحسابات إبداء رأي فني محايد باعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات، الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة و المساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث والذي تطرقنا من خلاله الى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العملي، حيث أن عملية التنظير قد عرفت تطورا كبيرا، فانه أصبح أكثر أهمية تطبيق الأفكار النظرية في ميدان العمل والاستفادة منها، لذلك فالهدف من الدراسة الميدانية التعرف على مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال توجيه الاستبيان نحو عينة الدراسة التي تتمثل في المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالتدقيق القانوني من قبل محافظي الحسابات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تعتبر طريقة الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل الى نتائج تحقق الأهداف التي تسعى اليها الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمع عينة الدراسة

أولا: منهج الدراسة

اعتمدنا في هذا الفصل عند وصفنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج الوصفي، كما اعمدنا على المنهج التحليلي الاحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها، وذلك بما يتوافق مع نوع وأهداف الدراسة، وقد اعتمدت الطالبتين على مقياس ليكارت الخماسي، من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة، وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1 الى 1.8	1.81 الى 2.6	2.61 الى 3.4	3.5 الى 4.2	4.21 الى 5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص 113.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.8)، والتي حسبت على أساس الأرقام الخمسة 1 و 2و3 و4 و5، والتي فيما بينها 4 مسافات، وقد اعتمد الطالبتان عند استخدامهم لمقياس ليكارت الخماسي قيمة المتوسط الحاسبي المقدرة بي: (3) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمهم لدور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالي، وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

$$\text{المتوسط الحسابي المرجح الأساس} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عدد الأوزان}} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = \frac{15}{5} = 3$$

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب لمجتمع الدراسة ثم تحديد العينة.

I -مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالتدقيق القانوني من قبل محافظ الحسابات حسب القانون التجاري.

II- عينة الدراسة

تعبر عينة الدراسة عن مجموعة الوحدات التي يتم اختيارها من المجتمع الكلي من أجل تمثيله في البحث محل الدراسة، والمسح بالعينة يعني شمول جزء من المجتمع الأصلي على أن يكون هذا الجزء ممثلا دقيقا لخصائص المجتمع، ونظرا لكبر حجم المجتمع الأصلي اعتمدنا على أسلوب عينة الدراسة بدل أسلوب المسح الشامل.

وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (50) استمارة نظرا للظروف التي تمر بها البلاد، وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز، تم الاعتماد على الاستبيانات الصالحة كعينة للدراسة والبالغ عددها (42) استبانة من مجموع الاستبيانات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-2): يبين الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	50	% 100
الاستمارات المسترجعة	42	% 84
الاستمارات غير المسترجعة	08	% 16
الاستمارات الملغاة	00	% 0
الاستمارات الصالحة للدراسة	42	% 84

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

قامت الطالبتين بجمع اجابات أفراد عين الدراسة المستوجبة بمختلف الطرق المتاحة والتي كانت كما يلي:

- تقديم الاستبيان باليد واسترجاعه مباشرة بعد الاجابة عنه.
- ارسال الاستبيان الى عنوان أفراد العينة أو البريد الالكتروني الرسمي لكل من محافظ الحسابات والخبراء المحاسبيين والمحاسبيين المعتمدين والأساتذة الجامعيين.
- ارسال الاستبيان الى بعض أفراد العينة واسترجاعه عن طريق الوسطاء.

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة والأساليب الاحصائية المستعملة

أولا: هيكل أداة الدراسة

من أجل اعداد الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها والإجابة على فرضياتها اعتمد الطالبتان على أداة الاستبيان، وذلك بهدف قياس توجه أفراد عينة الدراسة بخصوص دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وقد قمنا بتقسيم الاستبيان الدراسة كما يلي:

القسم الأول: شمل هذا القسم المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة بحيث شمل المتغيرات الشخصية المتعلقة بي:

- **الجنس:** المتثمل في عنصرين ذكر وأنثى.
- **السن:** والذي شمل أربعة فئات كما هي موضحة في استمارة الاستبيان.
- **المركز الوظفي:** والذي تضمن ثلاثة وهي كالتالي: رئيس مصلحة، رئيس مكتب، محاسب.

- **المؤهل العلمي:** والذي شمل أربعة مستويات كالتالي: ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه.
- **سنوات الخبرة:** والتي شملت فئتين كما هي موضوحة في استمارة الاستبيان.

القسم الثاني: احتوى القسم الثاني من الاستبيان علىثلاثة محاور متعلقة بموضوع الدراسة، والتي أعدت من أجل الاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة، وعلى مختلف الأسئلة الفرعية المطروحة مسبقا، وجاءت محاور الاستبانة كما يلي:

- **المحور الأول:** يتعلق بالمتغير المستقل المتثمل في التدقيق المحاسبي، ويتضمن 05 عبارات.
- **المحور الثاني:** الذي كان حول المتغير التابع المتمثل في القوائم المالية وضم 5 عبارات.
- **المحور الثالث:** كان تحت عنوان علاقة التدقيق المحاسبي والقوائم المالية وتضمن 05 عبارات تقيس مدى مساهة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

ثانيا: الأساليب الاحصائية المستعملة

بعد استلام الاستبيانات الموزعة والتأكد من صلاحينها لاجراء التحليل الاحصائي، تم الاستعانة ببرنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية Spss لتحليل البيانات، وفي اطار ذلك تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية:

I - اختبار الثبات: يعتبر اختبار "ألفا كرونباخ Alpha Cronbatch" من أهم الاختبارات الاحصائية المهمة لتحليل البيانات، حيث يتم استخدامه بهدف التحقق من الاستاق الداخلي لفقرات الاستبيان، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح (0-1)، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه اذا كانت القيمة المحسوبة تساوي (0.60) فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الاستبيان تتمتع بثبات داخلي.

II -معامل الارتباط بيرسن Pearson: وذلك من أجل حساب الاتساق الداخلي والاتساق البنائي لمحاور الدراسة.

III - الأساليب الاحصائية الوصفية: اعتمد الطالبان في دراستهم على مجموعة من الأساليب الاحصائية الوصفية خاصة فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة، وهنا استعمل الطالبان كل من النسب المئوية والتكرارات، لتحديد وتحليل

اجابة أفراد العينة، واعتمد الطالبان على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتي تحصل عليها من مخرجات برنامج spss.

IV- اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test): والذي استخدم من أجل ثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بحساب ثبات وصدق أداة الدراسة من خلال معامل الارتباط (Pearson) ومعامل الثبات (Alpha cronbatch).

أولا: صدق أداة الدراسة

I-صدق التحكيم

قامت الطالبتان باستخدام أسلوب صدق التحكيم للتأكد من مدى ملاءمة مفردات الاستبيان للغرض الذي أعدت من أجله، وقد وزع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين في منهجية البحث العلمي، وذلك بغرض تصحيح وضبط المنهجية من الجانب الشكلي والمنهجي، كما قامت الطالبتان بتوزيع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الدراسة، وذلك من أجل مناقشة محتوى الاستبيان وتصحيح الأخطاء وتدارك النقائص التي وقع فيها الطالبتان.

II-صدق الاتساق الداخلي

يساهم الاتساق الداخلي للاستبيان في الحكم على دقة القياس، وتحديد مدى ثبات الاستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إثباتها، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه هذه العباراة، وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور التابعة له من أجل تحديد العبارات التي اذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للمحور الذي تنتمي اليه هذه العبارة كما يلي:

1-صدق الاتساق الداخلي لمحور التدقيق المحاسبي :

الجدول رقم (3-3): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقادي منظما.	0.473	0.002
02	تعتمد أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن التدقيق الداخلي وتتجنب التدقيق الخارجي	0.562	0.000
03	اهل تعتقد أن معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة الأعمال المحاسبية في الجزائر	0.575	0.000
04	تفصح الشركة عن السياسات المحاسبية المطبقة.	0.606	0.000
05	القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر كافية وملائمة لذلك	0.850	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور التدقيق المحاسبي والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

2-صدق التساق الداخلي لمحور القوائم المالية

الجدول رقم (3-4): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتشف عن كل العناصر الموجودة في القوائم المالية	0.456	0.002
02	ألزم النظام المحاسبي المؤسسات الاقتصادية الوطنية بعرض قوائمها المالية بما فيها الملاحق مرة في كل سنة	0.519	0.000
03	المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كافية لتلبية حاجات كل المستخدمين الداخليين والخارجيين	0.493	0.001
04	يتم اعداد القوائم المالية وفق مبادئ وفرضيات أساسية ومحددة مسبقا	0.371	0.016
05	القوائم المالية تعتبر مرآة المؤسسة والتي تعكس نتائج وأداء المؤسسة ضمنها	0.379	0.013

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور القوائم المالية والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

3-صدق الاتساق الداخلي لمحور علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

الجدول رقم (3-5): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقصد بتدقيق القوائم المالية الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة.	0.571	0.002
02	تتميز القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي بالجودة والموثوقية.	0.644	0.00
03	يعتمد المستخدمين على القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي في اتخاذ قراراتهم.	0.884	0.000
04	ابداء رأي يصدق العمليات التي قامت بها المؤسسة من قبل المدقق يزيد من ثقة المعلومات المفصح عنها.	0.644	0.000
05	يوضح تدقيق القوائم المالية مختلف الأخطاء والتجاوزات التي صاحبت عملية اعداد وعرض القوائم المالية.	0.760	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور علاقةالتدقيق المحاسبي والقوائم المالية والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

III-صدق الاتساق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي يردي الوصول اليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الدراسة، ويفترض هذا النمط من الصدق أن كل مقياس أو أداة قياس تمكننا من القدرة على التنبؤ بالخاصية المدروسة، فكلما كانت المحاور متسقة مع الدرجة الكلية للاستبيان كلما دل ذلك على حسن التنبؤ والتوقع.

الجدول رقم (3-6): الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
محور التدقيق المحاسبي	0.608	0.000
محور القوائم المالية	0.713	0.000
محور علاقة التدقيق المحاسبي والقوائم المالية	0.787	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن كل معاملات الارتباط "بيرسن" ذات دلالة معنوية، كما أن كل قيم الدلالة للمحاور الثلاثة المدروسة كانت أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ان ثبات الاستبيان يعني استقرار النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد اعتمد الطالبان في قياس الثبات على حساب معامل "ألفا كرومباخ".

الجدول رقم (3-7): يبين نتائج ألفاكرومباخ

المجال	عدد العبارات	معامل ألفاكرومباخ
محور التدقيق المحاسبي	05	0.605
محور القوائم المالية	05	0.658
محور علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية	05	0.629
الدراسة ككل	15	0.754

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن كل قيم ألفا كرومبانخ المحسوبة للمحاور والدراسة كانت أكبر من (06)، وهو المعدل الأدنى المقبول، وقد تراوحت معدلات ألفاكرونباخ بين (0.605) و (0.658) وبلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع

محاور الدراسة (0.754)، وهي نسبة مقبولة وهذا ما يدل على ثبات الاستبيان، وهذا ما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الاحصائية لاجابات أفراد عينة الدراسة

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث الى عرض مختلف الخصائص الخاصة بعينة الدراسة من حيث المتغيرات الشخصية، وكذلك عرض وتحليل نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

المطلب الأول: تحليل المتغيرات الشخصية للمبحوثين

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى ادراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى امكانية الاعتماد على اجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا الى اجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم الجزء المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو التالي:

أولا: متغير الجنس

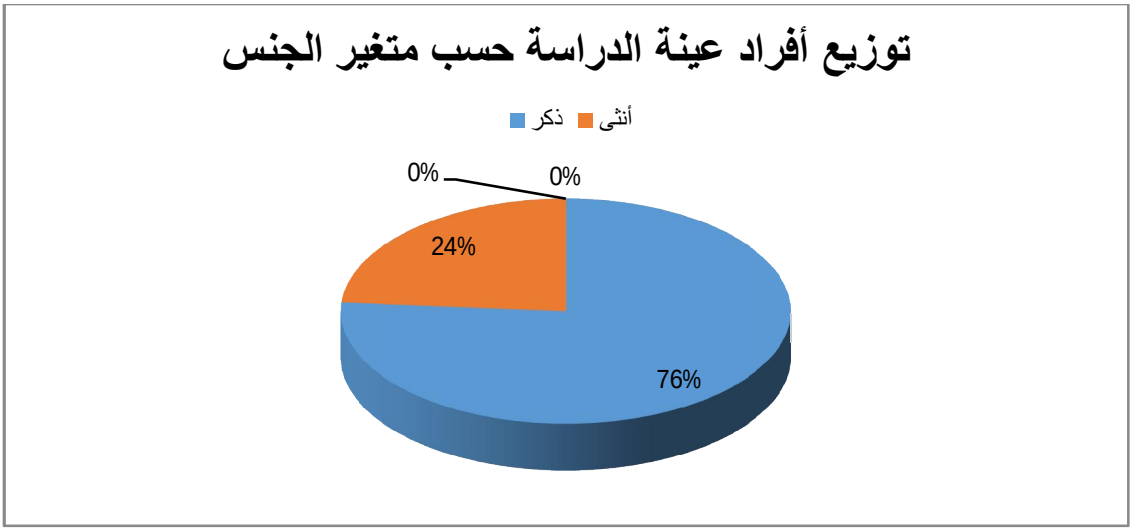
الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	32	76.2
أنثى	10	23.8
المجموع	42	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن (76.2) من أفراد عينة الدراسة تمثل فئة ذكور و(23.8) تمثلت في نسبة الاناث، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

ثانيا: متغير السن

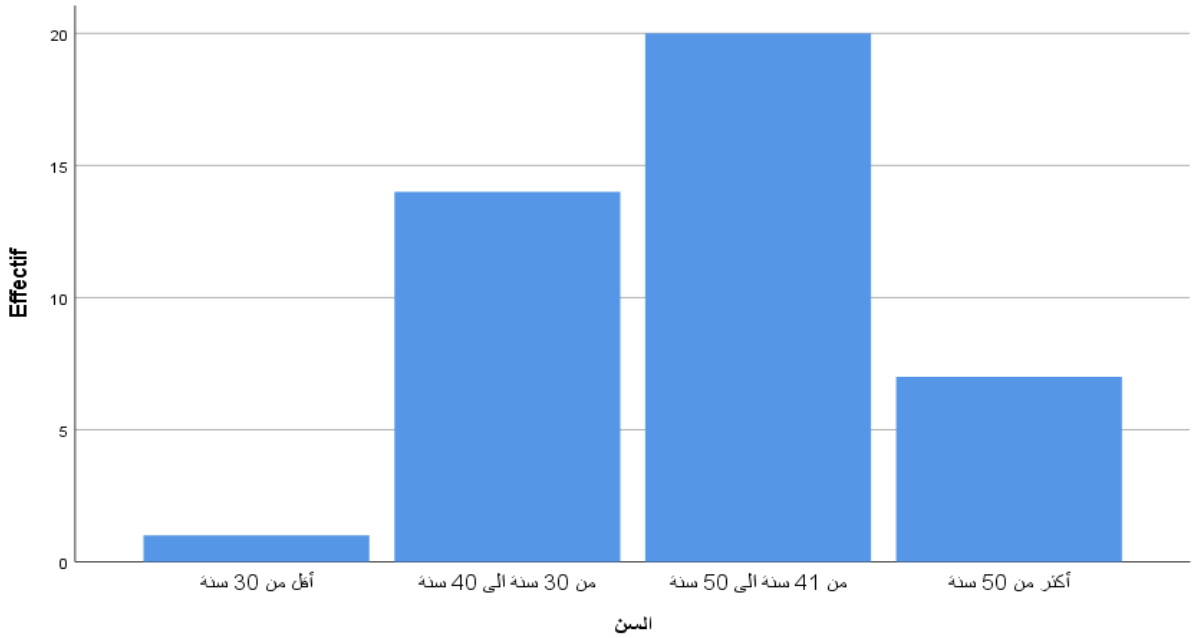
الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	1	2.4
من 30 سنة الى 40 سنة	14	33.3
من 41 سنة الى 50 سنة	20	47.6
أكثر من 50 سنة	7	16.7
المجموع	42	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة توزعت على كل فئات الموضوعة في أداة الدراسة (الاستبيان)، حيث جاءت فئة من 41 سنة الى 50 سنة في المرتبة الأولى بنسبة قدرها (47.6)، ثم تلتلها فئة من 30 سنة الى 40 سنة بنسبة (33.3)، فتلتها فئة أكثر من 50 سنة بنسبة (16.7) وفي الأخير فئة أقل من سنة بنسبة (2.4)

الشكل رقم (3-2) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

ثالثا: المركز الوظيفي

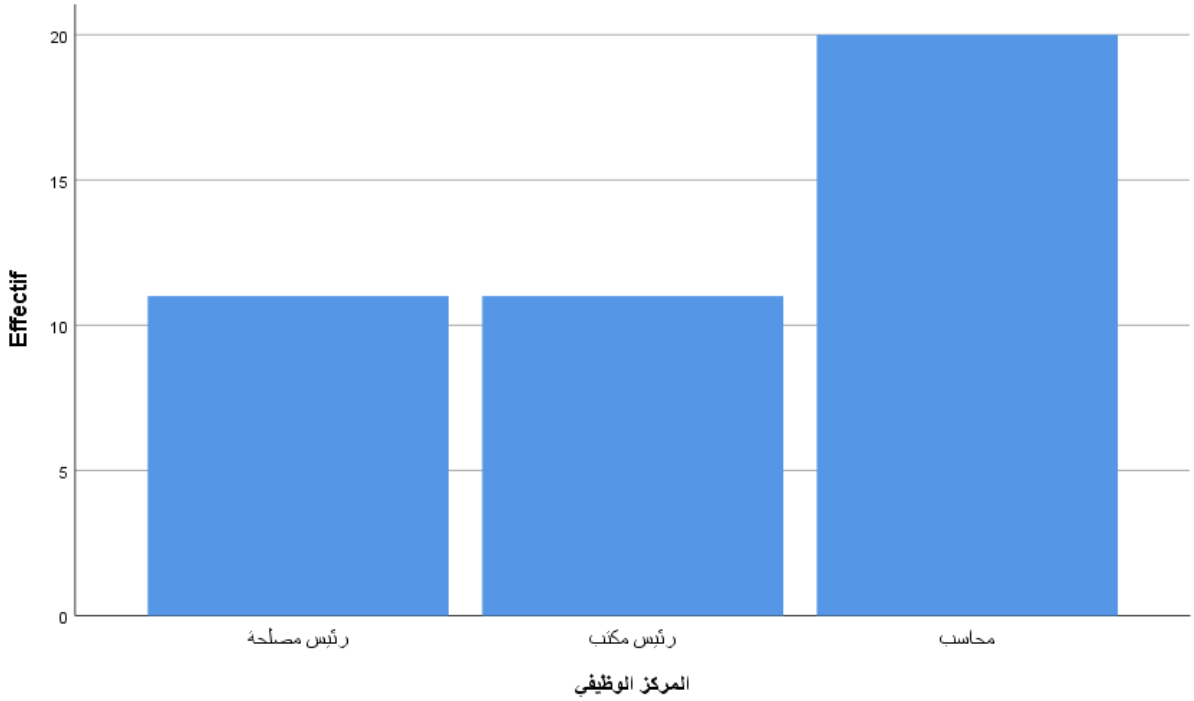
الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

العمر	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة	11	26.2
رئيس مكتب	11	26.2
محاسب	20	47.6
المجموع	42	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

من خلال الجدول يتبين لنا أن (47.6) من أفراد عينة الدراسة يشغلون مركز محاسب، أما البقية فتوزعت على فئة رئيس مصلحة ورئيس مكتب بتساوي بنسبة (26.2)، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-3) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

رابعا: متغير المؤهل العلمي

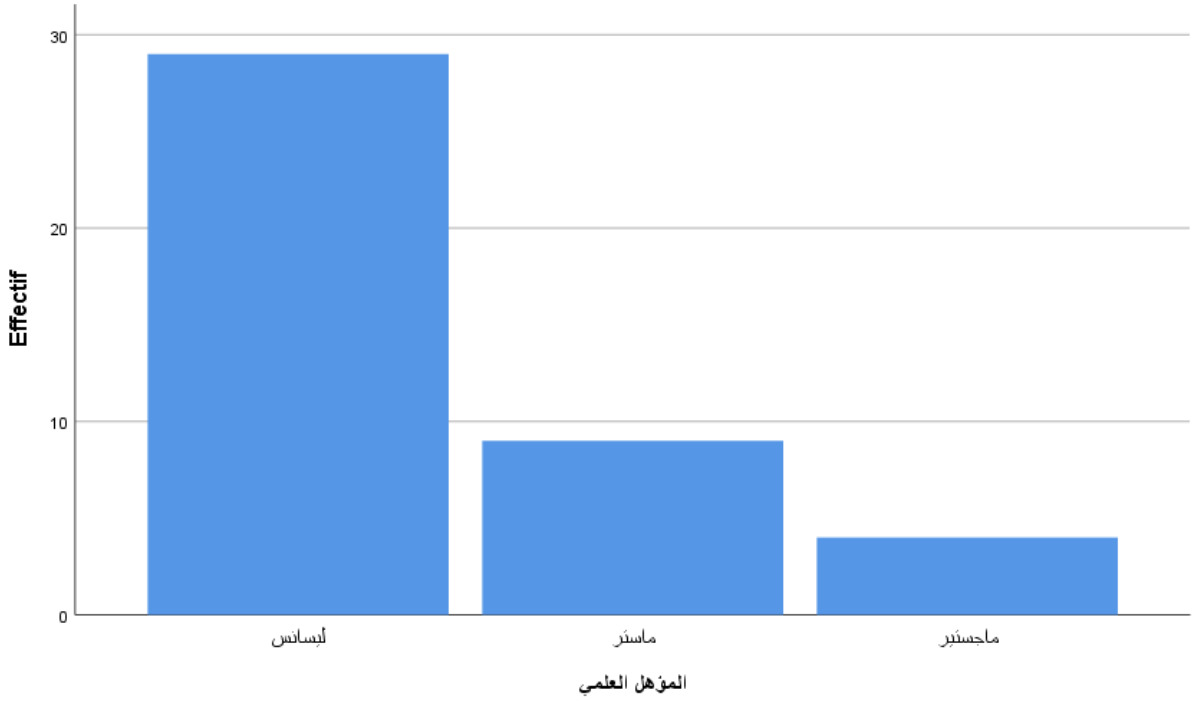
الجدول رقم (3-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	29	69
ماستر	9	21.4
ماجستير	4	9.5
المجموع	42	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن معظم أفراد عينة الدراسة حائزين على شهادة ليسانس وقدرت نسبتهم بي (69)، ثم تلتها فئة الحائزين شهادة ماستر بنسبة (21.4) وفي الأخير فئة الحائزة على شهادة ماجستير بنسبة (9.5) وهذا ما يدل على أن أفراد عينة ادراسة ليدها مستوى أكاديمي جيد يساعد في الاجابة على تساؤلات الدراسة.

الشكل رقم (3-4) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

خامسا: متغير عدد سنوات الخبرة

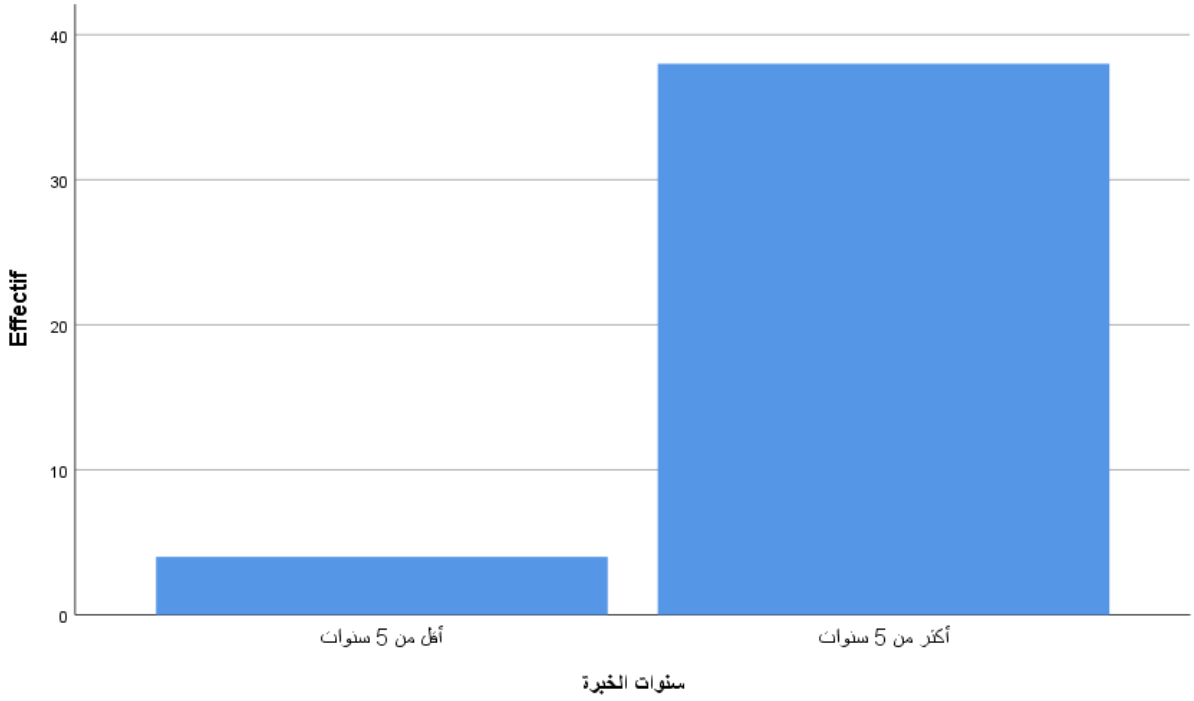
الجدول رقم (3-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	9.5
أكثر من 5 سنوات	38	90.5
المجموع	42	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات وبلغت نسبتهم (90.5)، فيما كانت فئة التي لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة (9.5)، وسنحاول توضيح ذلك من خلال الشكل التالي.

الشكل رقم (3-5) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتم من خلال هذا المطلب عرض اجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الاجابات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الاجابات، واستنتاج الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، وتحقيق من الفرضيات المصاغة وهذا قبل اجراء الاختبارات الاحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

أولا: التحليل الاحصائي لنتائج المحور الأول

يلخص الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التدقيق المحاسبي، وهذا وفقا الى درجات الاجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (3-13): نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التدقيق المحاسبي

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق تماما	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة			
العبارة رقم (1)	التكرار	8	33	0	0	1	4.12	0.633	موافق
	النسبة%	19	78.6	0	0	2.4			
العبارة رقم (2)	التكرار	5	15	14	8	0	3.40	0.939	محايد
	النسبة %	11.9	35.7	33.3	19	0			
العبارة رقم (3)	التكرار	2	15	13	12	0	3.17	0.908	محايد
	النسبة %	4.8	35.7	31	28.6	0			
العبارة رقم (4)	التكرار	8	24	5	5	0	3.83	0.881	موافق
	النسبة %	19	57.1	11.9	11.9	0			
العبارة رقم (5)	التكرار	4	15	11	10	2	3.21	1.071	محايد
	النسبة %	9.5	35.7	26.2	23.8	4.8			
المتوسط العام للمحور							3.54	0.558	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية اجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور الافصاح المحاسبي، حيث بلغ المتوسط العام للمحور (3.54) والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهي فئة التي تشير الى درجة اجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (0.205) وهو ما يشير الى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصل اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ **العبارة رقم (01):** التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقادي منظما.

والتي بلغ متوسطها الحسابي (4.12)، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير الى درجة اجابة "موافق"، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أنه التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقادي منظما.

❖ **العبارة رقم (02):** تعتمد أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن التدقيق الداخلي وتتجنب التدقيق الخارجي.

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (3.40)، والذي يندرج ضمن فئة [2.61-3.40] وفق مقياس ليكارت الخماسي، والذي يشير الى درجة اجابة **"محايد"**، وهو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة مما يدل على أن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على التدقيق الداخلي وتتجنب التدقيق الخارجي.

❖ **العبارة رقم (03):** اهل تعتقد أن معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة الأعمال المحاسبية في الجزائر

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.17) وهو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن معايير لتدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة الأعمال المحاسبية في الجزائر.

❖ **العبارة رقم (04):** تفصح الشركة عن السياسات المحاسبية المطبقة.

❖ والتي بلغ متوسطها الحسابي (3.83)، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20]حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير الى درجة اجابة **"موافق"**، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن الشركة تفصح عن السياسات المحاسبية المطبقة.

❖ **العبارة رقم (05):** القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر كافية وملائمة لذلك

بلغ قيمة متوسط الحسابي لهذه العبارة (3.21) وهو ما يشير الى درجة الحياد في اجابات أفراد عينة الدراسة، كما هو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة (3)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر كافية وملائمة لذلك.

ثانيا: التحليل الاحصائي للمحور الثاني

يلخص الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور القوائم المالية وهذا وفقا الى درجات الاجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (3-14): نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور القوائم المالية

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة			
العبارة رقم (1)	التكرار	1	27	10	4	0	3.60	0.701	موافق
	النسبة%	2.4	64.3	23.8	9.5	0			
العبارة رقم (2)	التكرار	6	23	11	2	0	3.79	0.750	موافق
	النسبة %	14.3	54.8	26.2	4.8	0			
العبارة رقم (3)	التكرار	7	19	7	8	1	3.55	1.064	موافق
	النسبة %	16.7	45.2	16.7	19	2.4			
العبارة رقم (4)	التكرار	8	27	5	2	0	3.98	0.715	موافق
	النسبة %	19	64.3	11.9	4.8	0			
العبارة رقم (5)	التكرار	8	27	4	3	0	3.95	0.764	موافق
	النسبة %	19	64.3	9.5	7.1	0			
المتوسط العام للمحور							3.77	0.52	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية اجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور الافصاح المحاسبي، حيث بلغ المتوسط العام للمحور (3.77) والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهي فئة التي تشير الى درجة اجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (0.52) وهو ما يشير الى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصل اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ **العبارة رقم (01):** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتشف عن كل العناصر الموجودة في القوائم المالية.

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (4.07)، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] وفق مقياس ليكارت الخماسي، والذي يشير الى درجة اجابة "موافق"، بحيث تعتبر أفراد عينة الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتشف عن كل العناصر الموجودة في القوائم المالي.

❖ **العبارة رقم (02):** ألزم النظام المحاسبي المؤسسات الاقتصادية الوطنية بعرض قوائمها المالية بما فيها الملاحق مرة في كل سنة.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.79)، والذي يقع ضمن الفئة [3.41-4.20] من فئات مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير الى درجة اجابة "موافق"، أي أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن النظام المحاسبي ألزم المؤسسات الاقتصادية الوطنية بعرض قوائمها المالية بما فيها الملاحق مرة في كل سنة.

❖ **العبارة رقم (03):** المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كافية لتلبية حاجات كل المستخدمين الداخليين والخارجيين.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.55) والذي ينتمي الى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير الى درجة اجابة **"موافق"**، وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة بأن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كافية لتبية حاجات كل المستخدمين الداخليين والخارجيين..

❖ **العبارة رقم (04):** يتم اعداد القوائم المالية وفق مبادئ وفرضيات أساسية ومحددة مسبقا.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كان (3.98) والذي ينتمي الى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير الى درجة اجابة **"موافق"** ، حيث يعتقد أفراد عينة الدراسة أنه يتم اعداد القوائم المالية وفق مبادئ وفرضيات أساسية ومحددة مسبقا.

❖ **العبارة رقم (05):** القوائم المالية تعتبر مرآة المؤسسة والتي تعكس نتائج وأداء المؤسسة ضمنها والتي بلغ متوسطها الحسابي (3.95)، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير الى درجة اجابة **"موافق"**، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن القوائم المالية تعتبر فرص للتعلم وتحسين جودة المنتج.

ثالثا: التحليل الاحصائي للمحور الثاني

يلخص الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور علاقة التدقيق المحاسبي والقوائم المالية، وهذا وفقا الى درجات الاجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (3-15): نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد القيم التنظيمية

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة			
العبارة رقم (1)	التكرار	4	22	14	2	0	3.67	0.721	موافق
	النسبة%	9.5	52.4	33.3	4.8	0			
العبارة رقم (2)	التكرار	4	28	7	3	0	3.79	0.717	موافق
	النسبة %	9.5	66.7	16.7	7.1	0			
العبارة رقم (3)	التكرار	7	23	5	6	1	4.40	4.783	موافق
	النسبة %	16.7	54.8	11.9	14.3	2.4			
العبارة رقم (4)	التكرار	3	30	4	5	0	3.74	0.767	موافق
	النسبة %	7.1	71.4	9.5	11.9	0			
العبارة رقم (5)	التكرار	11	22	6	3	0	3.98	0.841	موافق
	النسبة %	26.2	52.4	14.3	7.1	0			
المتوسط العام للمحور							3.91	1.05	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية اجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور علاقة التدقيق المحاسبي والقوائم المالية، حيث بلغ المتوسط العام للمحور (3.91) والذي يندرج ضمن فئة

[3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهي فئة التي تشير الى درجة اجابة "موافق"، كما بلغ الانحراف المعياري (1.05) وهو ما يشير الى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصل اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

- **العبارة رقم (01):** يقصد بتدقيق القوائم المالية الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.67)، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20]حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة اجابة "موافق"، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن تدقيق القوائم المالية يقصد بها الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة.

- **العبارة رقم (02):** تتميز القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي بالجودة والموثوقية.

والتي بلغ متوسطها الحسابي (3.79)، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير الى درجة اجابة **"موافق"**، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن القوائم المالية المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي تتميز بالجودة والموثوقية.

- **العبارة رقم (03):** يعتمد المستخدمين على القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي في اتخاذ قراراتهم.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كان (4.40) والذي ينتمي الى فئة [4.20-5] حسب مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير الى درجة اجابة **"موافق بشدة"** ، حيث يهناك اجماع شبه كلي من قبل أفراد عينة الدراسة أن المستخدمين يعتمدون على القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي في اتخاذ القرارات.

- **العبارة رقم (04):** ابداء رأي يصدق العمليات التي قامت بها المؤسسة من قبل المدقق يزيد من ثقة المعلومات المفصح عنها.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.74) والذي ينتمي الى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير الى درجة اجابة **"موافق"**، وهذا ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة بأن اداء رأي صدق العمليات التي قامت بها المؤسسة من قبل المدقق يزيد من ثقة المعلومات المفصح عنها.

❖ **العبارة رقم (05):** يوضح تدقيق القوائم المالية مختلف الأخطاء والتجاوزات التي صاحبت عملية اعداد وعرض القوائم المالية.

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.98)، والذي يقع ضمن الفئة [3.41-4.20] من فئات مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير الى درجة اجابة "موافق"، أي أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن تدقيق القوائم المالية يوضح مختلف الأخطاء والتجاوزات التي صاحبت عملية اعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الثالث :اختبار الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات الدراسة استعملنا اختبار (T-Test) والذي يقوم بحساب المتوسط الحسابي وقيمة (T) المحسوبة، ويحدد مستوى المعنوية،ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط الحسابي للمحور بقيمة الافتراضية هي (2) وعند مستوى دلالة (0.05) وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) اذاكانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أكبر من القيمة (T) الجدولية أو اذاكانت (sig<0.05)
- قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) اذاكانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أصغر من القيمة (T)الجدولية واذاكانت (0.05<sig).

أولا: اختبار الفرضية الأولى

بهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لاثبات مصداقية وشريعة القوائم المالية، قامت الطالبتان باجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الأول من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0:** لا يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لاثبات مصداقية وشريعة القوائم المالية.
- **فرضية البديلةH1:** يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لاثبات مصداقية وشريعة القوائم المالية.

الجدول رقم (3-17) نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M1	3.54	1.69	41	6.351	0.000

المصدر: من عداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالعموم فان المتوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (2.66) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المستخدم في الدراسة (2)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يؤكدون أن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بالعوامب الضابطة لها، وللتأكد من صحة النتائج عتمد الطالبان على اختبار T-test.

يبين الجدول أعلاه أ قيمة (T) المحسوبة (9.61) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بي (1.69)، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، بناءا على قاعدة اتخاذ القرار فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: " يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لاثبات مصداقية وشريعة القوائم المالية.".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

وبهدف اختبار الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية حاجات المستخدمين ، قامت الطالبتان بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0**:القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي غير كافية لتلبية حاجات المستخدمين.
- **فرضية البديلةH1**: لقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي غير كافية لتلبية حاجات المستخدمين.

الجدول رقم (3-18) نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M2	3.71	1.69	41	9.580	0.000

المصدر: من عداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) كما أن قيمة T المحسوبة (8.66) أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، واستنادا على قاعدة اتخاذ القرار فاننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على على أن: " لقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي كافية لتلبية حاجات المستخدمين.".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

بهدف اختبار الفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها قامت الطالبتان بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0**: لا يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المالية والمحاسبية يالقوائم المالية.
- **فرضية البديلةH1**: يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المالية والمحاسبية يالقوائم المالية.

الجدول رقم (3- 19) نتائج اختبار (T-Tet) للفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M3	3.91	1.69	41	5.598	0.000

المصدر: من عداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الاجدول يتبين أن قيمة T المحسوبة قدرت بي (16.71) وهي أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، وعليه بناءا على قاعدة اتخاذ القرار فاننا نرفض الفرضية العديمة ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المالية والمحاسبية يالقوائم المالية.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تكميلا للفصلين السابقين من خلال التأكد من أن الجانب النظري يتم تطبيقه فعليا ميدانيا، اذ قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالتدقيق القانوني من قبل محافظ الحسابات وباستعمال البرنامج الاحصائي spss وباستعمال مجموعة من الأساليب الاحصائية تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات الموضوعة، حيث تم اثبات:

أن ممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير المهنية المتعارف عليها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

خاتمة

خاتمة :

لقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم تدقيق الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية و الإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، و الذي يمكن القوم بأنه أصبح متكاملا بذاته وفي ظل السعي وراء الوصول إلى قوائم مالية تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المنشأة بمختلف أنواعها.

وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية أجريت على عينة المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالتدقيق القانوني من قبل محافظ الحسابات وذلك بتوزيع استمارات عليهم وبعد الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات، دون أن ننسى وضع الآفاق البحثية التي تكمل الموضوع المدروس.

أولا: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

تم تأكيدها من خلال الدراسة الميدانية حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحديد الأدوات اللازمة بإثبات مصداقية وشرعية القوائم المالية.

الفرضية الثانية:

تم تأكيدها من خلال الدراسة الميدانية حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي كافية لتبية حاجات المستخدمين.

الفرضية الثالثة:

تم تأكيدها بحيث يساهم التدقيق المحاسبي وفق المعايير المعنية المتعارف عليها في تحسين نوعية المعلومات المالية و المحاسبية بالقوائم المالية حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ثانيا: نتائج الدراسة:

- تدقيق الحسابات هو عملية هادفة حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة بصورة عادلة ومتكافئة؛

- يعمل التدقيق على منع وتقليل الأخطاء و اكتشاف الغش وهذا ما يزيد الحاجة إليها؛

- يساهم التدقيق المحاسبي بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم كما تستفيد المؤسسة من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية؛

- يمتلك محافظوا الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة غلى خبرة مهنية التي تمكننهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية؛

-يقوم محافظ الحسابات بإعطاء مجموعة من المعلومات لأطراف مختلفة لكن بعض الأطراف تنتظر خدمات أخرى من محافظ الحسابات؛

- صحة القوائم المالية تعكس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة و التي على ضوئها يستطيع مستعملي القوائم المالية الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم؛

- إن التحلي بالأخلاقيات المهنية من قبل المدقق يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس لاتخاذ مختلف القرارا وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب وخدمة المجتمع ككل؛

- المدقق يضفي ويخلق الثقة بين المؤسسة الاقتصادية و الأطراف الأخرى حول مصداقية القوائم المالية؛

- إن لتدقيق الحسابات دور جوهري و أساسي في التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختماية بصفة تلقائية؛

- تتفق المفاهيم المالية والمحاسبية على فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم.

ثالثا: التوصيات:

فيما يلي مجموعة من الاقتراحات التي ارتأينا تقديماه في نهاية دراستنا:

- ضرورة التزام محافظي الحسابات بالسعي المستمر و الدائم نحو تطوير آدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات ورشات العمل و الندوات العلمية المتخصصة والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كل ما هو جديد و أن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دوراه المناسب في ذلك تقترج تشكيل لجان مهمتهم فحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية المعمول بها التي تطبق في مراجعة القوائم المالية؛
- على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المدقق وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها؛
- إعداد سجل يحتوي جميع حالات المخالفات و الأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة وكيف تم التصرف فيها؛

- إعلام جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بأهمية جودة القوائم المالية وجعلها المعيار المناسب عند اختيار تدقيق الحسابات؛
- ضرورة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على أرض الواقع؛
- وفي النهاية نقول أن ميدان التدقيق عميق متسع فكل ما تذكره في البحث يعتبر ناقص وغير شامل يجب إكماله بإضافات في جوانب معينة وخاصة يجب تحديثه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر.

آفاق الدراسة:

إن موضوع دراستنا الخاص بمساهمة التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الجزائرية على صدق و شرعية القوائم المالية يبقى مفتوحا لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثرائه وبذلك تقترح بعض الدراسات:

- دور التدقيق في تحسين أعمال نهاية السنة؛
- دور معايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق.

المصادر و المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الإطار الدولي ، أدلة ونتائج التدقيق ، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 2 ، 2015.

4- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط 1، دار النشر والتوزيع، دار الجنان للنشر و التوزيع ،المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.

5- أمين السيد أحمد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، 2008.

6- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة مختلفة الأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، القاهرة، 2005.

7- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، 2004

8- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2010.

9- تواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان ، 2009.

10- حسين القاضي، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 199.

11- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، 2004 ، دار وائل للنشر والتوزيع، 1999.

12- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998.

13- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRSS & IASS 2007 الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

14- خالد راغبي الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

15- خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، 1971.

16- رأفت سلامة محمود و آخرون ، علم تدفقت الحسابات، دار المسير، عمان، الأردن، 2011.
17- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، .2010.
18- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
19- زهير عيسى: تدقيق الحسابات الإجراءات العملية ، ط1 ، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.
20- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع العربي، 2009.
21- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، إتحاد المصارف العربية، مصر ، 2000.
22- سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة، مصر، 2001.
23- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس الإعداد ، العرض والتحليل، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2000.
24- طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية، نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، 2006.
25- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبية، دار النشر والتوزيع ، الكويت، 1990.
26- عبد الفتاح صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
27- عبد الناصر محمد سيد درويش ، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010.
28- عقاري مصطفى المحاسبي رقم 01، عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، العدد الأول، الجزائر، 2007.
29- عوض لبيب فتح الله الدين، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية، 2013.
30- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، 2006.
31- لحسبان عطا الله سويلم، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ، 2009.
32- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية ، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

33- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
34- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات الطبيق، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003/2002.
35- محمد سير الصبان، عمحمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابا، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004-2005.
36- مؤدي راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
37- مؤيد محمد الفضل، المحاسبية الادارية ، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
38- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية من الناحية النطرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان ، 2006.
39- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، 2010/2009 ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
40- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة ، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
41- ويليام توماس، أمرسون منلي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.

ثانيا: البحوث العلمية

1- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون مالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010.
2- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعميات المخزون داخل المؤسسة –دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، سطيف 2010 – 2011.
3- شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012 .
4- صلاح ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

5- محمد أمين لونسيه، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017.

6- محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة ، أسس القياس و الافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، 1997.

7- مني أحمد، الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2018.

8- زريق محمد أنور ، دور محافظة الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تخصص فحص محاسبي، قسم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خير، بسكرة.

9- مراد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة جيجل ، 2014.

ثالثا: المجلات العلمية :

1- تمار خديجة، مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات العليا المالية، والمحاسبة الإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر 15 – 11 – 2017.

2- دكتور محمد الصباي، ندوة سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بحث بعنوان " معايير المراجعة.

3- عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود ، مجلة دورية نصف سنوية، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة.

4- عمر شريفي، مسؤوليات محافظة الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 ، الجزائر 2012 .

5- مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلة 46، 2009.

6- هدى خليل إبراهيم الحسيني، مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، الجامعة ، العدد 28- 2011.

رابعا القوانين والتشريعات

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة في 2010/07/11، العدد 42 المتضمنة للقانون 10-01، المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 5، 6، 7، 8، 9 ، 14، 17 ، 26 ، 30 ، 35، 46، 47، 48، 49.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 02-02-2011، العدد 07، والعدد 11 المؤرخ في 20-02-2011 الحاصلة للمراسيم التالية، 11-24 ، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28 ، 11-29، 11-30، 11-31، 11-32 ، 11-72 ، 11-73 ، 11-74.

3- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائري الديمقراطية الشعبية: العدد 42.

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 07 ، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن عرض الكشوف المالية.

6- القانون 10-01 المتعلق لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

7- المقرر رقم 02، المؤرخ في 04 / 02 / 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، غرفة المحاسبة، وزارة المالية.

8- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزير المالية.

9- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية.

10- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزير المالية.

خامسا: مواقع إلكترونية:

Accdiscussion.com

المراجع باللغة الأجنبية:

1- Anne Jallet auguste et autres, Normes comptable internationales, IASIIFRS, édition de becks, Université Paris, 2005.

2- Bernard, Germond, Audit, Financier Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1er édition, Dumond, Paris, 1991.

3- Committe on « Auditing procedures of A,I,c – p – A S, Auditing standards x procedures, statement on auditing procedures No 33 – 1963.
4- Conseil National de la comptabilité, le système comptable financier, Editions, ENAG, Algérie, 2009 .
5- Devore. M .M Explanations x Qualification in the accounting cerficate, New york, Holt , Reinhart, 1964.
6- Gilman, S « Accounting concept of profit » New york, The Ronald press company, 1956.
7- Griffin, C,H a Willams T,H " Measuring Adequate Disclosure", Independent Auditing standards, Ray J-C (Ed) , (New-York, Holt, Rinehart x Winston, Inc, 1964.
8- Henri Mitonneau, « Réusir l'audit des processus » 2 éme edition , France, 2006.
9- Jean François des robert Francois nechin, Hrouvé puteaux, Noume IFRS, Paris , 2004.
10- Khaled Thab, Guide d'élaboration des état financiers, Edition Che contribution à la littérature d'entreprse, 2001.
11- Maillet Cacherine, Le Manhanee, Normes internationales, IAS/ IFRS, Editions BERTI, Algérie, 2007.
12- Obert Ropert (2004) : Pratique des normes IAS/IFRS : Edition Dumond, Paris.
13- Tazdait Ali, maitrise du système, comptable financier, 1er édition ACG, Algérie, 2009, p 95.

الملاحق

الملحق رقم (01) : الاستبيان

جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

بغرض قيام الباحثة بدراسة تحت عنوان : **((مساهمة التدقيق المحاسبي في ظل المعايير الجزائرية على صدق وشرعية القوائم المالية))** نقدم لك أخي (أختي) الموظف (ة) هذا المقياس ونرجو منك الإجابة على كل العبارات بدقة وموضوعية، ونعلمك بأن الإجابات ستحظى بسرية تامة وتستغل لأغراض علمية فقط.

من فضلك حاول (ي) قراءة الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بتمعّن، والاجابة عليها بصدق مع خالص تقديرنا لحس-ن تعاونك معنا.

ملاحظة: الإجابة تكون بوضع علامة ×() في الخانة المناسبة. البيـــانـــــات العـــامة:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

فئات العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 سنة إلى40 ☐

من41 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

المركز الوظيفي :رئيس مصلحة ☐ رئيس مكتب ☐ محاسب ☐

المؤهل العلمي :ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐

سنوات الخبرة : أقل من 5سنوات ☐ أكثر من 5سنوات ☐

المحور الأول: التدقيق المحاسبي

رقم العبارة	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	**التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقادي منظما.**					
02	**تعتمد أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن التدقيق الداخلي وتتجنب التدقيق الخارجي.**					
03	**هل تعتقد أن معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع بيئة الأعمال المحاسبية في الجزائر**					
04	يقوم المدقق بعد تعيينه بتقييم نظام الرقابة الداخلي من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي يتعلق بالمؤسسة و مختلف عملياتها.					
05	القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر كافية وملائمة لذلك.					

المحور الثاني: القوائم المالية

رقم العبارة	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تكتشف عن كل العناصر الموجودة في القوائم المالية.					
02	ألزم النظام المحاسبي المؤسسات الاقتصادية الوطنية بعرض قوائمها المالية بما فيها الملاحق مرة في كل سنة.					
03	المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كافية لتلبية حاجات كل المستخدمين الداخليين والخارجيين.					
04	يتم اعداد القوائم المالية وفق مبادئ و فرضيات أساسية ومحددة مسبقا.					
05	القوائم المالية تعتبر مرآة المؤسسة والتي تعكس نتائج و أداء المؤسسة ضمنها.					

المحور الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

رقم العبارة	العبارات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقصد بتدقيق القوائم المالية الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة.					
02	تتميز القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي بالجودة والموثوقية.					
03	يعتمد المستخدمين على القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدقق خارجي في اتخاذ قراراتهم.					
04	إبداء رأي يصدق العمليات التي قامت بها المؤسسة من قبل المدقق يزيد من ثقة المعلومات المفصح عنها.					
05	يوضح تدقيق القوائم المالية مختلف الأخطاء والتجاوزات التي صاحبت عملية إعداد وعرض القوائم المالية.					

نتائج اختبار الثبات

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	42	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	42	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,754	15

نتائج اختبار الارتباط

Corrélations

		M1Q1	M1Q2	M1Q3	M1Q4	M1Q5	M1
M1Q1	Corrélation de Pearson	1	,122	-,078	,343*	,321*	,473**
	Sig. (bilatérale)		,440	,624	,026	,038	,002
	N	42	42	42	42	42	42
M1Q2	Corrélation de Pearson	,122	1	,062	,202	,300	,562**
	Sig. (bilatérale)	,440		,697	,201	,054	,000
	N	42	42	42	42	42	42
M1Q3	Corrélation de Pearson	-,078	,062	1	,066	,589**	,575**
	Sig. (bilatérale)	,624	,697		,678	,000	,000
	N	42	42	42	42	42	42
M1Q4	Corrélation de Pearson	,343*	,202	,066	1	,323*	,606**
	Sig. (bilatérale)	,026	,201	,678		,037	,000
	N	42	42	42	42	42	42

M1Q5	Corrélation de Pearson	,321*	,300	,589**	,323*	1	,850**
	Sig. (bilatérale)	,038	,054	,000	,037		,000
	N	42	42	42	42	42	42
M1	Corrélation de Pearson	,473**	,562**	,575**	,606**	,850**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	
	N	42	42	42	42	42	42

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		M2Q1	M2Q2	M2Q3	M2Q4	M2Q5	M2
M2Q1	Corrélation de Pearson	1	,371*	,287	,243	,357*	,456**
	Sig. (bilatérale)		,016	,065	,122	,020	,002
	N	42	42	42	42	42	42
M2Q2	Corrélation de Pearson	,371*	1	,439**	,818**	,866**	,519**
	Sig. (bilatérale)	,016		,004	,000	,000	,000
	N	42	42	42	42	42	42
M2Q3	Corrélation de Pearson	,287	,439**	1	,384*	,413**	,493**
	Sig. (bilatérale)	,065	,004		,012	,007	,001
	N	42	42	42	42	42	42
M2Q4	Corrélation de Pearson	,243	,818**	,384*	1	,729**	,371*
	Sig. (bilatérale)	,122	,000	,012		,000	,016
	N	42	42	42	42	42	42
M2Q5	Corrélation de Pearson	,357*	,866**	,413**	,729**	1	,379*
	Sig. (bilatérale)	,020	,000	,007	,000		,013
	N	42	42	42	42	42	42
M2	Corrélation de Pearson	,456**	,519**	,493**	,371*	,379*	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,001	,016	,013	
	N	42	42	42	42	42	42

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		M3Q1	M3Q2	M3Q3	M3Q4	M3Q5	M3
M3Q1	Corrélation de Pearson	1	,805**	,805**	,746**	,805**	,323*
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,037
	N	42	42	42	42	42	42

M3Q2	Corrélation de Pearson	,805**	1	1,000**	,919**	1,000**	,313*
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,044
	N	42	42	42	42	42	42
M3Q3	Corrélation de Pearson	,805**	1,000**	1	,919**	1,000**	,313*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,044
	N	42	42	42	42	42	42
M3Q4	Corrélation de Pearson	,746**	,919**	,919**	1	,919**	,320*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,039
	N	42	42	42	42	42	42
M3Q5	Corrélation de Pearson	,805**	1,000**	1,000**	,919**	1	,313*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,044
	N	42	42	42	42	42	42
M3	Corrélation de Pearson	,323*	,313*	,313*	,320*	,313*	1
	Sig. (bilatérale)	,037	,044	,044	,039	,044	
	N	42	42	42	42	42	42

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

نتائج المتغيرات الشخصية

Statistiques

		الجنس	السن	الوظيفي المركز	الخبرة سنوات	العلمي المؤهل
N	Valide	42	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0	0

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	32	76,2	76,2	76,2
	أنثى	10	23,8	23,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	1	2,4	2,4	2,4
	سنة 40 الى سنة 30 من	14	33,3	33,3	35,7
	سنة 50 الى سنة 41 من	20	47,6	47,6	83,3
	سنة 50 من أكثر	7	16,7	16,7	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المركز الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس مصلحة	11	26,2	26,2	26,2
	رئيس مكتب	11	26,2	26,2	52,4
	محاسب	20	47,6	47,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	9,5	9,5	9,5
	أكثر من 5 سنوات	38	90,5	90,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	29	69,0	69,0	69,0
	ماستر	9	21,4	21,4	90,5
	ماجستير	4	9,5	9,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

نتائج الاجابات على المحاور

Statistiques

		M1Q1	M1Q2	M1Q3	M1Q4	M1Q5	M1
N	Valide	42	42	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,12	3,40	3,17	3,83	3,21	3,5476
Ecart type		,633	,939	,908	,881	1,071	,55885

M1Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,4	2,4	2,4
	موافق	33	78,6	78,6	81,0
	بشدة موافق	8	19,0	19,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M1Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	19,0	19,0	19,0
	3	14	33,3	33,3	52,4
	4	15	35,7	35,7	88,1
	5	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M1Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	12	28,6	28,6	28,6
	3	13	31,0	31,0	59,5
	4	15	35,7	35,7	95,2
	5	2	4,8	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M1Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	12	28,6	28,6	28,6
	3	13	31,0	31,0	59,5
	4	15	35,7	35,7	95,2
	5	2	4,8	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M1Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5	11,9	11,9	11,9
	3	5	11,9	11,9	23,8
	4	24	57,1	57,1	81,0
	5	8	19,0	19,0	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M1Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	4,8	4,8	4,8
	2	10	23,8	23,8	28,6
	3	11	26,2	26,2	54,8
	4	15	35,7	35,7	90,5
	5	4	9,5	9,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

Statistiques

		M2Q1	M2Q2	M2Q3	M2Q4	M2Q5	M2
N	Valide	42	42	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,52	3,76	3,62	3,86	3,93	3,7714
Ecart type		,740	,821	,962	,718	,778	,52186

M2Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	9,5	9,5	9,5
	3	14	33,3	33,3	42,9
	4	22	52,4	52,4	95,2
	5	2	4,8	4,8	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M2Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,4	2,4	2,4
	2	6	14,3	14,3	16,7
	3	6	14,3	14,3	31,0
	4	24	57,1	57,1	88,1
	5	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M2Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	3	7,1	7,1	7,1
	3	5	11,9	11,9	19,0
	4	29	69,0	69,0	88,1
	5	5	11,9	11,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M2Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	3	7,1	7,1	7,1
	3	5	11,9	11,9	19,0
	4	26	61,9	61,9	81,0
	5	8	19,0	19,0	100,0

	Total	42	100,0	100,0	

Statistiques

		M3Q1	M3Q2	M3Q3	M3Q4	M3Q5	M3
N	Valide	42	42	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,74	3,81	3,62	3,86	4,00	3,9143
Ecart type		,665	,634	1,103	,783	,826	1,05843

M3Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	2	4,8	4,8	4,8
	3	10	23,8	23,8	28,6
	4	27	64,3	64,3	92,9
	5	3	7,1	7,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M3Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	2	4,8	4,8	4,8
	3	7	16,7	16,7	21,4
	4	30	71,4	71,4	92,9
	5	3	7,1	7,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M3Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,4	2,4	2,4
	2	8	19,0	19,0	21,4
	3	6	14,3	14,3	35,7
	4	18	42,9	42,9	78,6
	5	9	21,4	21,4	100,0

	Total	42	100,0	100,0	

M3Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	9,5	9,5	9,5
	3	4	9,5	9,5	19,0
	4	28	66,7	66,7	85,7
	5	6	14,3	14,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

M3Q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	3	7,1	7,1	7,1
	3	5	11,9	11,9	19,0
	4	23	54,8	54,8	73,8
	5	11	26,2	26,2	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

نتائج اختبارات الفرضيات

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
M1	41,140	41	,000	3,54762	3,3735	3,7218
M2	46,836	41	,000	3,77143	3,6088	3,9341
M3	23,967	41	,000	3,91429	3,5845	4,2441