وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد دراية-أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث (ل.م.د)

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم تسيير.

التخصص: تسيير محاسبي وتدقيق.

بعنوان:

مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر–

من إعداد المترشح: مومني يوسف.

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 27 أكتوبر 2019

أمام أعضاء لجنة المناقشة:

د./ حروشي جلول	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أحمد دراية-أدرار	رئيسا
أ.د/ أقاسم عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أحمد دراية-أدرار	مشرفا مقررا
د./ هداجي عبد الجليل	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أحمد دراية-أدرار	مناقشا
د./ بلوافي محمد	أستاذ محاضر-أ-	جامعة أحمد دراية-أدرار	مناقشا
أ.د/ جاري فاتح	أستاذ التعليم العالي	جامعة أمحمد بوقرة-بومرداس	مناقشا
أ.د/ بلعور سليمان	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا ونبينا وعظيمنا محمد

وعلى آله وصحبه ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين أما بعد،

أهدي هذا العمل:

إلى من قال فيهما عز وجل: {وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا}

"سورة الإسراء –الآية 24"

الوالدين العزيزين.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى كل أفراد عائلتي.

إلى أصدقائي وزملائي في الدراسة والعمل، وأخص بالذكر صديق الطفولة رمزي.

وفضلا لن أنساهم هم من علموني كل حرف أساتذتي الكرام وأخص بالذكر

الدكتور طاهر حسام شلالي، والدكتور محمد بن علي والدكتور عبد الصيلع

الدكتور فراج طيب، الدكتور عزيز دحماني والدكتور سمير بن عبد العزيز.

شكرا...

مومني يوسف

شكر وعرفان

أشكر الله العلي القدير لتوفيقه لي في إتمام هذا العمل المتواضع، وبعبارات ملؤها الامتنان والشكر الكبيرين التي يعجز اللسان عن وصفها، أتقدم بشكري الخالص والخاص إلى الأستاذ الدكتور أقاسم عمر لقبوله الإشراف وتأطير هذه الأطروحة، وعلى كل المساعدة التي قدمها لي.

كما أتقدم إلى لجنة المناقشة بجزيل الشكر على قبولها مناقشة هذا العمل وإثرائه من خلال الوقت المخصص لفحص الأطروحة شكلا ومضمونا.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى فريق التكوين في الدكتوراه كلا باسمه، كما لا أنسى أن أشكر كل من قدم لي يد العون في الحصول على المراجع، وإلى كل من ساعدني بمعلومة، نصيحة، توجيه، أو بكلمة طيبة وأخص بالذكر الإخوة رزوقي رضوان، شادل محمد خليل، ميموني محمد الأمين، مالكي طارق، عيساوي معاذ، حراث إلياس، بوخمبوشة عبد القادر، والدكتور تيقاوي العربي، والدكتور مجاهد سيد أحمد، الدكتور عزيز دحماني.

مومني يوسف.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تم التطرق إلى الأطر النظرية للمتغيرات، في الشق النظري من الدراسة ليتم إسقاط هذه المفاهيم على الواقع من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وبغرض الإجابة على إشكالية الدراسة التي كانت حول مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الإصلاح القائم في مهنة المحاسبة في الجزائر، قمنا بإعداد استبيان مكون من أربعة محاور بمجموع 40 مقياس تصب في لب موضوع الدراسة، حيث وزعنا 4900 استبانة الكترونية، لنتحصل على 431 استمارة صالحة للتحليل، اعتمدنا في تحليلها على برنامج SPSS V 25 وبرنامج AMOS V 24، حيث قمنا بصياغة نموذج نظري تم اختباره باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية أو البنائية، وتحليل المسار للتأكد من صحة فرضيات الدراسة، وتوصلنا إلى أن التدقيق المالي والمحاسبي يأثر بشكل مباشر في جودة المعلومات المحاسبية، كما أنه يأثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر وذلك بتوسط كل من إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (متغيرات وسيطة أو كامنة) وذلك عند مستوى معنوية يساوي 5%.

الكلمات المفتاحية:

تدقيق مالي ومحاسبي؛ إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؛ معلومات محاسبية؛ خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية؛ جودة المعلومات المحاسبية؛ برنامج SPSS؛ برنامج AMOS.

Abstract:

This study aimed at clarifying the role played by financial and accounting auditing in improving the quality of accounting information under the reform of the accounting profession in Algeria. The theoretical frameworks of variables were discussed in the theoretical part of the study. In order to answer the problem of the study which was about the contribution of financial and accounting auditing to improving the quality of accounting information in the light of the reform in the accounting profession in Algeria, we prepared a questionnaire consisting of four axes We have distributed 4900 electronic questionnaires to obtain 431 valid forms of analysis. In analyzing SPSS V 25 and AMOS V 24, we have formulated a theoretical model that has been tested using modeling in structural equations, Of the hypotheses of the study. We concluded that financial and accounting auditing directly affects the quality of accounting information. It also affects the quality of accounting information indirectly by mediating both the reform of the accounting profession in Algeria and the qualitative characteristics of accounting information (intermediate or latent variables). A significant level It is equal to 5%.

key words:

Fanancial and Accounting Auditing; Accounting Reform in Algeria; Accounting Information; Qualitative Characteristics of Accounting Information; Quality of Accounting Information; SPSS Program; AMOS Program.

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص الدراسة	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIII
مقدمة عامة	أ-خ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي.	
مقدمة الفصل	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي.	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.	03
المطلب الثاني: ماهية التدقيق (المفهوم، الأهمية، الأهداف والأنواع).	08
المطلب الثالث: مبادئ وفروض ومعايير التدقيق.	15
المطلب الرابع: نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.	19
المبحث الثاني: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي.	34
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لتنفيذ التدقيق.	34
المطلب الثاني: تخطيط عملية التدقيق.	42
المطلب الثالث: تدقيق عناصر القوائم المالية.	45
المطلب الرابع: أوراق وملفات العمل.	51
المبحث الثالث: إعداد تقرير التدقيق ومواصفات مدقق الحسابات.	55
المطلب الأول: مفهوم وقواعد إعداد تقرير التدقيق.	55
المطلب الثاني: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق وأنواعه.	64
المطلب الثالث: مؤهلات وصفات مدقق الحسابات.	71
المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات.	76
خلاصة الفصل	79
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية.	
مقدمة الفصل	81

المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية ونظمها.	82
المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة.	82
المطلب الثاني: ماهية المعلومات المحاسبية.	90
المطلب الثالث: نظام المعلومة المحاسبية.	100
المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	107
المبحث الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية.	128
المطلب الأول: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.	128
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.	134
المطلب الثالث: تقييم جودة المعلومات المحاسبية.	135
المطلب الرابع: مقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	138
المبحث الثالث: التقارير والقوائم المالية.	141
المطلب الأول: التقارير المالية.	141
المطلب الثاني: القوائم المالية.	147
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF.	150
المطلب الرابع: مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.	158
خلاصة الفصل	161
الفصل الثالث: إسهامات التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر –الدراسة الميدانية–	
مقدمة الفصل	163
المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر.	164
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر.	164
المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والهيئات المشرفة على تسييرها.	172
المطلب الثالث: واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر.	188
المطلب الرابع: مقارنة بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة.	196
المبحث الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها.	197
المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية.	197
المطلب الثاني: أداة الدراسة ومتغيراتها.	202
المطلب الثالث: النمذجة بالمعادلات الهيكلية وتطبيقاتها في بحوث المحاسبة والتدقيق.	212
المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.	223

المطلب الأول: دراسة اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.	223
المطلب الثاني: الإجراءات الأولية لتطبيق النمذجة بالمعدلات الهيكلية.	230
المطلب الثالث: نموذج تحليل المسار واختبار فرضيات الدراسة.	243
خلاصة الفصل	254
خاتمة عامة	256
المراجع	263
الملاحق	280
الفهرس	298

قائمة الجداول

الفصل	رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الأول	1.1	المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.	31
الثاني	1.2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب والباحثين.	110
الثالث	1.3	أهم الفروقات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر.	195
	2.3	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.	201
	3.3	مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.	205
	4.3	يبين مقاييس المحور الأول.	205
	5.3	يبين مقاييس المحور الثاني.	206
	6.3	يبين مقاييس المحور الثالث.	207
	7.3	يبين مقاييس المحور الرابع.	207
	8.3	يبين أنواع المتغيرات في بناء النموذج.	208
	9.3	يبين درجات القطع المعتمدة لمؤشرات حسن المطابقة.	219
	10.3	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الديمغرافية.	223
	11.3	درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الأول.	226
	12.3	درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الثاني.	227
	13.3	درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الثالث.	228
	14.3	درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الرابع.	228
	15.3	خطية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.	231
	16.3	نسبة صدق الاستبيان.	232
	17.3	يبين كفاية حجم العينة للتحليل العاملي الاستكشافي.	233
	18.3	يبين قيم معامل التشبع مقارنة بحجم العينة.	234
	19.3	يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد التدقيق المالي والمحاسبي.	237
	20.3	يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	238
	21.3	يبين مؤشرات حسن المطابقة جودة المعلومات المحاسبية.	240
	22.3	يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	241
	23.3	يبين مؤشرات حسن المطابقة لنموذج الدراسة	243
	24.3	يبين نتائج تقدير المسار بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	245
	25.3	يبين نتائج تقدير المسار بين التدقيق المالي والمحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	246

	26.3	يبين نتائج تقدير المسارات بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.	247
	27.3	يبين نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية، إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	249
	28.3	يبين نتائج اختبار سوبل لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر في النموذج.	250
	29.3	يبين نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	252
	30.3	يبين نتائج اختبار سوبل لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في النموذج.	253

الفصل	رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الأول	1.1	يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية	24
	2.1	المتطلبات المبدئية لعملية التدقيق	35
	3.1	الاستراتيجية العامة للتدقيق.	43
الثاني	1.2	المحاسبة كنظام للمعلومات.	90
	2.2	علاقة المعلومات بالمعرفة والبيانات والتأثيرات عليها.	95
	3.2	أنواع المعلومات المحاسبية.	97
	4.2	دورة نظام المعلومات المحاسبية.	100
	5.2	مهام نظام المعلومات المحاسبية.	107
	6.2	هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	112
	7.2	العلاقة بين كمية المعلومات ووقت اتخاذ القرار.	126
	8.2	معايير جودة المعلومات المحاسبية.	132
	9.2	المراحل التي تمر بها المعلومات المحاسبية.	137
	10.2	المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان.	143
	11.2	التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها.	144
الثالث	1.3	هيكل الهيئة المشرفة على مهنة الحاسبة في الجزائر.	186
	2.3	حجم العينة باستخدام برنامج Raosoft.	200
	3.3	يوضح الشكل الذي تأخذه هذه المتغيرات.	209
	4.3	يوضح النموذج الفرضي للدراسة.	209
	5.3	يبين النموذج الهيكلي لمحور التدقيق المالي والمحاسبي.	236
	6.3	يبين النموذج الهيكلي لمحور إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	238
	7.3	يبين النموذج الهيكلي لمحور جودة المعلومات المحاسبية.	239
	8.3	يبين النموذج الهيكلي لمحور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	241
	9.3	يبين النموذج الهيكلي لنموذج الدراسة (نموذج أموس المتكامل).	242
	10.3	يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	244
	11.3	يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	245
	12.3	يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.	247
	13.3	يبين نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بتوسط إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	248
	14.3	يبين نتائج اختبار سوبل للدلالة الإحصائية للمتغير الوسيط.	250

	15.3	يبين نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بتوسط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	251
	16.3	يبين نتائج اختبار سوبل للدلالة الإحصائية للمتغير الوسيط.	253

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.	280
02	شكل جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي.	282
03	شكل جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي.	283
04	شكل جدول تغيير رؤوس الأموال حسب النظام المحاسبي المالي.	285
05	استمارة الاستبيان النهائية.	286
06	مخرجات برنامج SPSS V 25.	294

مقدمة عامة

يعتبر التدقيق المالي والمحاسبي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المدقق من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ففي ظل التحديات الهائلة الناشئة عن العولمة وثورة المعلومات كان لابد من تفعيل دور المعلومات المحاسبية لتكون واضحة ومفهومة وتتمتع بالشفافية ومستوى جودة حتى يلبي طموحات المستثمرين في أسواق الأوراق المالية ويمكنهم من اتخاذ قراراتهم الصائبة وحتى تستطيع الأسواق المالية القيام بدورها يجب أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وأحد أهم الأركان التي ترتكز عليها كفاءة السوق المالي هو وجود نظام فعال تتدفق من خلاله المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب لكي تمكن المستثمر من الاختيار بين البدائل المتاحة، وتعتمد كفاءة السوق أيضا على مقدار الثقة التي يضعها المستثمر بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المدرجة فيه ودرجة الإفصاح والشفافية المتوافرة بها وتطبيقها المعايير المحاسبية الدولية والمحلية والتي يجب على مدققي الحسابات إعطاء صورة واضحة ونزيهة عنها.

والجزائر كباقي الدول قات بإصلاحات محاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر فقط على إصلاح النظام المحاسبي، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وبالتالي كان من المتوقع أن تساهم هذه الجهود في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. فيما يتمثل الإطار المفاهيمي ومنهجية للتدقيق المالي والمحاسبي؟ وماهي معايير مخرجات هذه العملية (التقرير)؟ وماهي المؤهلات والصفات الواجب توافرها فيمن يقوم بهذه العملية؟
2. فيما يتمثل الإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية وجودتها؟ وماهي الخائص النوعية الواجب توافرها في هذه المعلومات؟
3. ما هو واقع مهنة المحاسبة في الجزائر؟ وإلى أي مدى يمكن أن تساهم الإصلاحات في تحسين وتطوير المهنة؟

فرضيات الدراسة:

من خلال النموذج الفرضي للدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. الفرضيات الأولى (الدور المباشر):

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر عند مستوى معنوية 5%.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5%.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5%.**

2. الفرضيات الثانية (الدور غير مباشر):

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط.**

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح أكبر قدر ممكن من المفاهيم والإجراءات المتعلقة بالتدقيق المالي والمحاسبي؛
- إبراز أهمية المعلومات المحاسبة وكيفية تحقيق جودتها وطرق قياسها؛
- تشخيص واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي؛

- محاولة وضع تصور متكامل لسبل تطوير عملية التدقيق المالي والمحاسبي، وإنتاج معلومات محاسبية بجودة عالية ضمن إطار عملية صلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية عملية التدقيق المالي والمحاسبي باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الفعالة والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها في تزامنها مع التغيرات الحاصلة على مهنة المحاسبة في الجزائر والتي تهدف إلى تطويرها من أجل إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية تلبي رغبة مستخدميها، ومواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني المحاسبي في العالم من ناحية أخرى.

لهذا كان من الضروري القيام بتقييم مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ارتكازا على واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعد عشر سنوات من انطلاق عملية الإصلاح وما مدى استجابتها لذلك.

مبررات اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى:

- الاهتمام الشخصي بمجال التدقيق والمحاسبة كونها تدخل ضمن تخصصي؛
- الأهمية التي حظيت بها مهنة المحاسبة والإصلاحات التي شهدتها مؤخرا والتي جعلتها من المواضيع المطروحة على الساحة حاليا؛
- المساهمة في الإجابة على الاستفهام المتعلق بمدى إسهامات التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل عملية الإصلاح المحاسبي؛
- ضرورة القيام بعملية تقييم مهنة التدقيق والمحاسبة من فترة إلى أخرى للمعرفة مشاكلها والتوصل إلى سبل تطويرها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

الحدود الموضوعية: اهتمت الدراسة بالمواضيع المرتبطة بالتدقيق المالي والمحاسبي كأول وأبرز نوع من أنواع التدقيق بالإضافة إلى موضوع تطوير مهنة المحاسبة بصفة عامة، والمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة بتقييم جودة المعلومات المحاسبية من خلال مرورها على محك عملية التدقيق المالي والمحاسبي في ظل الإصلاحات القائمة في المهنة في الجزائر.

الحدود المكانية: شملت الدراسة عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق الأساتذة وموظفي المحاسبة في المؤسسات والبنوك عبر مختلف جهات الوطن.

الحدود الزمنية: نحاول من خلال هذه الدراسة تقييم مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بعد عشر سنوات تقريبا من بداية عملية إصلاح مهنة المحاسبة بصدور القانون 10-01 إلى يومنا هذا؛ أي خلال الفترة الممتدة من 2010م إلى غاية 2019م.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تطلبت طبيعة الدراسة استخدام **المنهج الوصفي والمنهج التحليلي** في الجزء النظري من خلال عرض الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى وصف واقع مهنة المحاسبة في الجزائر وتطويرها وفق توجيهات الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما قمنا باستخدام **أسلوب دراسة الحالة** في الجزء التطبيقي من الدراسة وهو الأسلوب الذي يستند على حقيقة وجود ارتباط بين الإطار النظري للبحث وبين الواقع التطبيقي له، حيث قمنا في هذا الجزء بإجراء **دراسة تحليلية تقييمية** لمساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أما عن الأدوات المستخدمة في الدراسة فقد تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والتي تمت معالجتها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS V 25 وبرنامج AMOS V 24.

مرجعية الدراسة:

بالنسبة للجزء النظري تم جمع المعلومات من خلال الدراسات السابقة في الموضوع المقالات، الملتقيات والرسائل الجامعية بالإضافة إلى الكتب العلمية المتخصصة بموضوع الدراسة والقوانين والمراسيم المنشورة في الجريدة الرسمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من مصادرها الرئيسية.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا خلال انجاز هذه الدراسة عدة صعوبات خاصة في شقها التطبيقي تتمثل في:

- بطء التجاوب من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإرسالهم عبر البريد الإلكتروني؛
- عدم توفر بعض الإحصائيات الدقيقة خاصة المتعلقة بعدد الأساتذة الجامعيين المتخصصين في التدقيق والمحاسبة؛

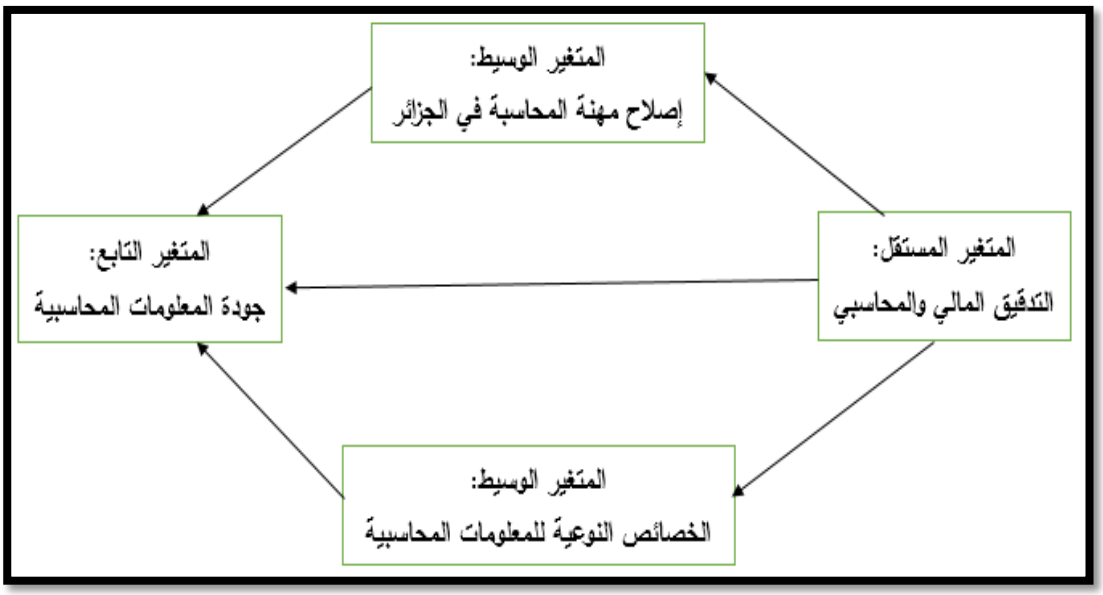
- حداثة القوانين والإجراءات المتعلقة بمهنة المحاسبة أدى إلى عدم تكوين رأي محدد بشأنها.

هيكل الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة ومعالجة إشكاليتها واختبار فرضياتها، قمنا بتقسيم الدراسة ثلاثة فصول تسبقهم **مقدمة عامة**، تناولنا في **الفصل الأول** الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي، وذلك من خلال عرض الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي ومنهجيته بالإضافة إلى إعداد تقرير التدقيق ومواصفات مدقق الحسابات، أما **الفصل الثاني** فقد خصص لعرض الإطار النظري للمعلومات المحاسبية ونظمها وقياس جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى التقارير والقوائم المالية، ويحتوي **الفصل الثالث** والأخير تقييم مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر (دراسة ميدانية) وذلك من خلال عرض واقع مهنة المحاسبة في الجزائر وتقديم طرق جمع البيانات وتحليلها بالإضافة إلى عرض وتحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة، وفي الختام ومن خلال **الخاتمة العامة** حاولنا تقديم بعض التوصيات والآفاق للبحث على ضوء نتائج الدراسة المتوصل إليها.

نموذج الدراسة:

تمثل نموذج الدراسة في ربط أربع متغيرات وهي التدقيق المالي والمحاسبي كمتغير مستقل، وجودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، ومتغيرين وسيطين تمثلا في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



الدراسات العلمية السابقة:

هناك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت موضوعي التدقيق وجودة المعلومات المحاسبية، نذكر منها:

الدراسات المحلية:

- دراسة عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر 2009/2008؛
- دراسة ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008؛
- دراسة أكرم يحي علي الناجي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية الصادرة عن البنوك التجارية العاملة في اليمن**، 2009؛
- دراسة ناظم حست رشيد، **دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الأنترنت في بيئة التجارة الإلكترونية**، 2011؛
- دراسة وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، 2012؛
- دراسة عبد الكريم محمد سلمان النجار، **دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، 2012؛
- دراسة بريكة عبد الوهاب وبودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، 2016م؛
- دراسة علي بن قطيب والسعيد قاسمي، **دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات–دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية تيارت**، 2016م؛
- دراسة رشوان عبد الحمن، **تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية**، 2017م.

الدراسات الدولية:

- دراسة Rezaee، **Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-fraud Education, Programs, and Auditing**، 2004؛
- دراسة Fahd M.S Al Duais، **L'impact de la technologie de l'informations et de la communication sur la qualité du système de l'informations comptables cas des PME à la ville Ibb (Yémen)**، 2013م.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

توجد عدة عناصر تميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات العلمية السابقة وهي:

- **المتغيرات:** لقد اشتركت معظم الدراسات في الهدف الذي تسعى إليه، فبعض الدراسات ركزت على أحد المتغيرين محل الدراسة وربطه بمتغيرات أخرى، في حين تركز الدراسة الحالية على ربط المتغيرين مع بعضهما، (التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية) ومحاولة إيجاد العلاقة بينهما، في ظل متغيرين وسيطين (إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية)؛
- **العلاقة:** فنجد أن بعض الدراسات اتجهت من تكنولوجيا المعلومات إلى أثرها على عملية التدقيق ثم إلى أثارها على جودة المعلومات المحاسبية، بينما الدراسة الحالية جاءت على ضوء تقييم مدى إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بطريقة غير مباشرة من خلال قياس هذه الإسهامات في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.
- **طريقة المعالجة:** سيتم معالجة دراستنا هذه بطريقة تحليلية لإبراز مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك من خلال استعراض تحليلي عن طريق جملة من الاحصائيات والبيانات المختلفة والتي تعبر عن التطورات الحاصلة في التدقيق المالي والمحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية، كما سيتم إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع من خلال دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمهنيين في المؤسسات والبنوك، والأكاديميين في الجزائر.

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي

مقدمة الفصل:

تعتبر مهنة التدقيق من أقدم المهن التي تم ممارستها في العصور القديمة لضبط السجلات المالية بالدواوين الإدارية، والتي تطورت على مر العصور تبعاً للاحتياجات والأهداف التي تقوم من أجلها، حتى تم تنظيمها حديثاً في منظمات دولية وجهات رقابية خاصة بمزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق في كل دولة.

وتحتاج مهنة التدقيق إلى مجهود تنفيذي يجب أن يرتكز على نظرية علمية ومعايير مهنية تتطلب من المدقق القدرة على كيفية تطبيقها في الواقع العملي للتدقيق، ومع المتغيرات الفكرية والثقافية والاجتماعية والاقتصادية التي تواكب التغير الزمني استلزم ذلك تطوير أداء مهنة التدقيق لتقديم خدمة تدقيق ذات جودة عالية للمستفيدين منها والمستخدمين المرتقبين.

حيث تضمن هذا الفصل رؤية علمية ومنهجية لمهنة التدقيق المالي والمحاسبي لضبط الأداء المهني لمجتمع المحاسبين والمدققين، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي؛

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي؛

المبحث الثالث: إعداد تقرير التدقيق ومواصفات مدقق الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي.

إن التأصيل العلمي للتدقيق يتطلب معرفة التطور التاريخي لمهمة التدقيق، والتدقيق بدأ بالمتابعة ثم المراجعة التقليدية للحسابات ثم انتقل إلى الفحص المستندي وصولا إلى الأساليب الحديثة من التدقيق الانتقادي والتدقيق التحليلي ليواكب التقدم المجتمعي، وينتقل بالمهنة من القدرة على اكتشاف الأخطاء وإظهار موطن الغش والتلاعب إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

أن التدقيق قديم قدم الانسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجياته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام، واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة.[1]

وترجع بداية التدقيق إلى قدماء المصريين ثم الرومان، فشمال إيطاليا، لتحدث نقلة متقدمة في التدقيق من طرف دول أوروبا الغربية والولايات المتحدة الأمريكية واليابان، وذلك بتحول التدقيق من المفهوم المهني إلى المفهوم العلمي خلال القرنين 19م و20م.[2]

أولا: مراحل التطور التاريخي للتدقيق.

1. مرحلة ما قبل الميلاد:

كان الفراعنة يمارسون أعمال التدقيق بالدواوين لمراقبة التسجيل في السجلات المخصصة، وكان الرومان يفصلون بين موظف المقبوضات والمصروفات للتحقق من صحة التسجيل، كما كان في الدولة اليونانية القديمة يتم تعيين موظف للتسجل وآخر للتدقيق، كما أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون هناك نظام معلومات بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها (قانون حامو رابي).[3]

2. مرحلة ما قبل 1500م:

لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الاستماع، وكان يتم عن طريق الفحص التفصيلي لكل العمليات والتفتيش عليها وذلك لكشف محاولات الغش والتلاعب، وظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581م.[4]

---

[1] – حمدي السقا، **أصول المراجعة**، الجزء الأول، الطبعة 08، مطبعة ابن خلدون، دمشق، سوريا، 1979م، ص: 13.

[2] – خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة 01، دار وائل، عمان، الأردن، 2000م، ص: 17.

[3] _ Lionnel Collins, Gerard Valin, **Audit Et Contrôle Interne : Principes, Objectifs Et Pratiques**, Dalloz, 1986, P : 04.

[4] – محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2005، ص: 07.

3. مرحلة قبل عام 1880م:

بعد ظهور الثورة الصناعية ونظرية الوكالة مما يتطلب وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير حيث كان هذا التقرير محل عملية تدقيق، كان لبريطانيا السبق في تنظيم المهني عندما أنشأت جمعية المحاسبيين القانونيين بمدينة إدنبرة عام 1854م، وبعد صدور قانون الشركات في بريطانيا عام 1862م، أصبح من الضروري تعيين مدفق مستقل، وذلك حماية لأموال الملاك من تلاعب الشركات. [1]

4. مرحلة ما بين 1880م إلى 1940م:

تطور التدقيق في هذه المرحلة وكان هدفه هو إبداء رأي فني حول مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية، وعرفت بعض الدول مهنة التدقيق ونذكر منها فرنسا سنة 1881م، وألمانيا سنة 1896م، كندا سنة 1920م، أستراليا سنة 1904م، فلندا سنة 1911م، أما الولايات المتحدة الأمريكية قد تم انشاء المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين سنة 1912م.[2]

5. مرحلة ما بين 1940م إلى 1960م:

بعد سنة 1940م، أصبح الغرض الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، بالإضافة إلى التركيز والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وزيادة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة (الرياضية، الإحصائية، خرائط التدفق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات).[3]

6. مرحلة ما بين 1960إلى يومنا هذا:

زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية واستخدام أسلوب التدقيق الاختياري، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف من خلال مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والقضاء على الإسراف في جميع نواحي النشاط، وظهور مفاهيم الفعالية، النجاعة، الكفاءة والجودة.[4]

---

[1] – شريفي عمر، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري**، رسالة ماجيستير، تخصص علوم التسيير، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2003، ص: 04.

[2]_ Koumanakos .E, Georgopoulos .A, And Siriopoulos .C**, Auditor Awareness Of Earning Management**, Journal Of Accounting, Auditing And Performance Evaluation, Vol 05, N° 01, 2005, PP : 50.

[3]– عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 02، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998م، ص: 25.

[4]– أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية: **الإطار النظري والمحتوى السلوكي**، الطبعة 02، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000م، ص: 47.

ثانيا: مجالات التدقيق.

لبناء نظرية للتدقيق سيتم توضيح المجالات والأساليب الحديثة التي يهتم بما التدقيق وهي على النحو التالي:

1. **تدقيق التكاليف (Cost Audit):**

ويقصد به التأكد من سلامة وصحة نظام وحسابات التكاليف في المؤسسة لزيادة الثقة في مخرجات النظام التكاليف للاستخدامات المختلفة، وذلك بالمطابقة مع أهداف النظام وخطة التكاليف الموضوعة مسبقا.[1]

2. **التدقيق الإداري (Administrative Audit):**

ويقصد به الفحص والتحليل الانتقادي الشامل وتقييم أداء المستويات الإدارية بواسطة مدقق خارجي، وإبداء رأي في مدى كفاءة الإدارة في القيام بمسؤولياتها، والرقابة على التحقيق الجودة الشاملة والتطبيق الفعال لحكومة الشركات.[2]

3. **التدقيق الإلكتروني (E-Audit):**

يقوم التدقيق الإلكتروني على أساس الاستفادة من قدرات الحاسب الآلي في أداء عملية التدقيق، حيث يستخدم الحاسب ذاته كأداة للتدقيق، وذلك من خلال مجموعة من البرامج الإلكترونية وهي نوعان برامج التدقيق المتخصصة وبرامج التدقيق العامة يهدف الاقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة.[3]

4. **التدقيق الحكومي (Government Audit):**

وهو يقوم بتدقيق البيانات المالية الخاصة بالوحدات الحكومية، والمسجلة في الدفاتر والسجلات الرسمية، في ضوء القوانين والتشريعات والتعليمات والقرارات الحكومية، لإبداء رأي فني عن مدى صحة ودقة هذه البيانات والافصاح عن المخالفات والتجاوزات والاعلان عنها في تقارير رسمية، وتوجد في كل وحدة حكومية إدارة للتدقيق الداخلي، كما توجد أجهزة حكومية متخصصة لتدقيق حسابات الوحدات الحكومية مثل مجلس المحاسبة بالجزائر.[4]

---

[1]– أرينز ألفين، جيمس لوك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر، أحمد حامد حجاج، الطبعة 01، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002م، ص: 21.

[2] _ Boynton William .C, Et Al, **Modern Auditing**, 7th Ed, Hemitage Publishing Services, USA, 2001, P : 27.

[3]– رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011م، ص: 147.

[4] _ Dittenhofer .M, **Performance Auditing In Goverments**, Managerial Auditing Journal (MJA), Vol 16, N° 08, 2001, P : 438.

5. التدقيق الجبائي (Tax Audit):

يعتبر التدقيق الجبائي فحص لغرض خاص، يتضمن فحص حسابات الممولين، بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح الشركة وتحتوي على نتائج كافة العمليات التي قامت بها خلال الفترة على اختلاف أنواعها، وأن كل ذلك قد تم طبقا لما تقضي به المحاسبة الضريبية.[1]

6. التدقيق الاجتماعي (Social Audit):

ويعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للمنظمات بهدف التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع.[2]

7. التدقيق البيئي (Environemental Audit):

هي عبارة عن تقييم موضوعي منظم، يتم من خلاله تحديد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة، والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية، وفقا للسياسات والأهداف البيئية.[3]

8. التدقيق المالي والمحاسبي (Financial and Accounting Audit):

يعد التدقيق المالي والمحاسبي أصل التدقيقات السابقة فهو يمثل مجموعة الأساليب والإجراءات والقواعد التي تنظم فحص ومراجعة العمليات المالية بعد تسجيلها في الدفاتر، ثم إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم الختامية والتقارير المالية التي يتم الاعتماد عليها لاتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب.[4]

9. التدقيق السلوكي (Behavioral Audit):

يقوم بتدقيق وفحص الممارسات والتصرفات والسلوكيات التي يقوم بها الأفراد والجماعات والمؤسسات وغيرها، للتأكد من أنها تتم وفقا للمبادئ وأخلاق وسلوكيات المهنية.[5]

---

[1] _ Rédha Khelassi, **Précis D'audit Fiscal De L'entreprise**, 1ère Ed, Berti Editions, Algérie, 2013, P : 93.

[2] _ Combemale .M, Jajalens .J, **L'audit Social Que Sois – Je ?**, 1ère Ed, PUF, Paris, France, 2005, P : 330.

[3] _ Condau .P, **Audit Social Méthodes Et Pratiques Pour Un Management Efficace**, 2ème Ed, Vubert, Paris, 1985, P : 326.

[4] _ Mokhtar Bel Aidoud, **Guide Pratique D'audit Financier**, Et Comptable, 2ème Ed, La Maison Des Livres, Algérie, 1986, P : 21.

[5] – أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م، ص: 64.

10. التدقيق الدولي (International Audit):

يقوم بتدقيق وفحص العمليات المالية بالشركات والمؤسسات الدولية في ضوء معايير التدقيق الدولية، حيث تختص بالشركات التي لها فروع في الدول الأخرى، وتسمى بالشركات متعددة الجنسيات.[1]

11. التدفق القضائي (Forensic Audit):

يهدف التدقيق القضائي إلى تتبع أوضع نشاطات الغش والاحتيال، وقد تطور هذا النوع من التدقيق وازدادت أهميته خاصة في جانب التجاري والمسائل المالية، وقد يتم استخدام هذا النوع من التدقيق في مؤسسات القطاع العام أو الخاص.[2]

12. التدقيق التشغيلي (Operational Audit):

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقيسة بواسطة الأهداف الإدارية.[3]

13. تدقيق تسيير الموارد البشرية (Human Ressources Management Audit):

ويعنى هذا النوع من التدقيق بفحص وتقييم مدى سلامة ومطابقة عمليات توظيف الموارد البشرية للمؤسسة وعادة ما يكون جزء من التدقيق الاجتماعي.[4]

14. تدقيق التسويق (Marketing Audit):

يعرف التدقيق التسويقي على أنه عملية وتقييم إجمالي للبيئة التسويقية للمؤسسة أو لإمكانيات المؤسسة وقدارتها، ولأهدافها واستراتيجياتها حيث أنها تقيس مدى مضي المؤسسة على الطريق الصحيح.[5]

إن الهدف من عملية التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية **(Effectiveness)** كيفية تحقيق المنظمة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة **(Efficiency)** كيفية استخدام المنظمة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، حيث يقوم المدقق بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقا لما هو مقرر (الفعالية)، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بشكل مناسب (الكفاءة)، وذلك لضمان جودة **(Quality)** عالية من التدقيق.

---

[1] – أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019م، ص: 80.

[2] _ Messier .W, **Auditing And Assurance Services**, Mc Grow-Hill, USA, 2000, P : 12.

[3] _ Whittington .O Ray, And Pany Kurt, **Principles Of Auditing**, 12th Ed, Mc Grow-Hill Companies, Singapore, 1998, P : 56.

[4] _ Rédha Khelassi, **Audit Social Audit GRH**, 1ère Ed, Houma Editions, Algérie, 2014, P : 268.

[5] _ Rédha Khelassi, **Audit Marketing**, 1ère Ed, Houma Editions, Algérie, 2015, P : 349.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق (المفهوم، الأهمية، الأهداف والأنواع).

يرجع مصطلح التدقيق **Audit** إلى اللفظ اللاتيني **Audire** ومعناه الاستماع، حيث كانت تتم عملية التدقيق قديما من خلال إنصات المدقق للحسابات المقروءة وإبداء الملاحظات في تقرير مكتوب، ولتحقيق مفهوم ومكونات وطبيعة التدقيق، يتم تناول العناصر الرئيسية التالية:

أولا: مفهوم التدقيق (Audit concept).

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة، وهي إحدى حلقات الرقابة فهي التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وتعرف على أنها التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، خدمة للإدارة العليا ومساعدتها في الوصول إلى الكفاية الانتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي[1]، لذلك تعددت تعاريف التدقيق والتي يتم عرضها فيما يلي:

- **يقصد به:** تدقيق وفحص البيانات التي ترد في المستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية، وما في حكم ذلك بواسطة شخص فني محايد (المدقق) للتأكد من صحتها وسلامتها من الأخطاء، وإبداء الرأي بشأنها في صورة تقارير، وذلك في ضوء أدلة وقرائن الإثبات وطبقا لمجموعة من الأسس والمعايير المتعارف عليها.[2]
- **ويعرف التدقيق بأنه:** عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر.[3]
- والتدقيق هو عملية منتظمة لتجميع وتقييم الأدلة بخصوص معلومات اقتصادية للتحقق والتقرير عن مدى تطابق المعلومات مع معايير التقييم والتي تتم من قبل مدقق كفء ومستقل.[4]

---

[1] – حسين قاضي، **المراجعة الداخلية**، الطبعة 01، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008م، ص: 113.

[2] – محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، الطبعة 02، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2003م، ص: 38.

[3] – محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة 02، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007م، ص: 39.

[4] – يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م، ص: 18.

بالرغم من مهنية هذا التعريف للتدقيق إلا أنه يركز على تقييم الأدلة المستخدمة في الحكم على مصداقية المعلومات وتماشيها مع المعايير العامة للتقييم، إلا أنه أهمل الهدف الذي يتم من أجله القيام بعملية التدقيق وتقييم الأدلة ألا وهو تقديم المعلومات الموثوقة للأطراف المعنية للاستفادة منها في اتخاذ القرار.

- ومن أهم المفاهيم الحديثة للتدقيق وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (**American Accounting Association**)، التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[1]

ولعل هذا التعريف يعتبر الأكثر شمولية وذلك لعرضه المتكامل لعناصر وعوامل عملية التدقيق لاحتوائه على العناصر التالية:

- ✓ **منهجية التدقيق:** وهذا يعني القيام بالتدقيق من خلال مجموعة من الأساليب والإجراءات المنظمة والتي يتم تنفيذها من خلال خطة موضوعة بدقة كاملة؛
- ✓ **موضوعية التدقيق:** حيث تتم عملية التدقيق عن طريق أدلة موضوعية وقرائن إثبات على النتائج التي يتم التوصل إليها في تقرير التدقيق؛
- ✓ **تأكيدات التدقيق:** حيث يقدم التدقيق خدمة التأكد من توافق الحسابات ونتائج الأعمال مع المعايير الدولية أو المعايير والقواعد المهنية أو القوانين المحلية.

ثانيا: أهمية التدقيق.

يساعد التدقيق على دراسة وتحليل الأعمال والنظم المحاسبية المتبعة في تسجيل عملياتها ذات الطابع المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليها وفحص سجلاتها المحاسبية، وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من صحة التقارير المالية، وبذلك أصبح التدقيق بمثابة الضامن على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

وزادت الأهمية بظهور نظرية الوكالة وانفصال إدارة الشركة عن المساهمين وأصبحت مهنة التدقيق وسيلة أساسية لاطمئنان المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي، من خلال ما يقدمه لمجتمع الأعمال من خدمات الآتية:[2]

---

[1] _ **A Statement Of Basic Auditing Concepts, Florida (American Accounting Association), 1973.**

[2] – خليل عطا الله وارد، وآخرون، **حوكمة المؤسسة مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، دون طبعة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008م، ص: 180.

1- يساعد على تسجيل العمليات بالدفاتر أولا بأول بطريقة مهينة صحيحة؛

2- قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

3- يحاول اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب فور حدوثه؛

4- التأكد من صحة القوائم المالية ومصداقية نتائج الأعمال خلال فترة معينة؛

5- يمد المساهمين من أصحاب الأعمال والراغبين في الاستثمار بالمعلومات السليمة في الوقت المناسب؛

6- يمكن أصحاب الأعمال من الاطمئنان على أن الإدارة تحافظ على أموالهم؛

7- يعطي البنوك قدر من الأمان اتجاه المؤسسة التي تقوم بالاقتراض؛

8- يقدم تقرير نهائي لاعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

ثالثا: أهداف التدقيق

تتضمن أعمال التدقيق كل ما يقوم به محافظ الحسابات(مراقب) بهدف تقديم رأي فني محايد عن مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية كأهداف تقليدية، بالإضافة إلى الأهداف الحديثة وما يقدمه التدقيق من خدمة مجتمعية، ويتم عرض النوعيين من الأهداف على النحو الآتي:

1. **الأهداف التقليدية:**[1] والتي تتمثل في:

أ- التأكد من أن جميع العمليات التي أثبتت في الدفاتر والسجلات تمت وفقا للقواعد المحاسبية العلمية الصحيحة؛

ب- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المثبتة في الدفاتر وخلوها من الأخطاء الحسابية ومدى الاعتماد عليها؛

ت- اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتعقبهما؛

ث- التأكد من صحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛

ج- تقديم الرأي الفني المحايد الذي سيستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

ح- إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة وكفاءة أداة إدارة الشركة.

[1] _ شاهين إبراهيم عثمان، **أصول المراجعة**، الطبعة 04، مطبعة غباش، مصر، 2000م، ص: 24.

2. **الأهداف الحديثة:**[1] والتي تمثلت في:

أ- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها، وتقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛

ب- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط، مع تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

ت- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن تدقيق الحسابات يبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم؛

ث- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تمنع ذلك؛

ج- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة مستقبلا؛

ح- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكنيهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

خ- مساعدة جهاز الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

د- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق؛

ذ- فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية للمؤسسة.

رابعا: أنواع التدقيق (Types of Auditing).

تتعدد الأنواع المختلفة للتدقيق تبعا لنوع التبويب الذي يتم استخدامه والغرض من عملية التدقيق، وتتمثل أنواع التدقيق حسب الجوانب المختلفة فيما يلي:

1. **حسب ما يقدمه التدقيق من خدمات:**

أ- **خدمات التأكد (Assurance Services):**

هي أحد الخدمات التي تقوم بها عملية التدقيق حيث أنها عبارة عن الخدمات المهنية المستقلة التي يمكن من خلالها توفير المعلومات المطلوبة بأعلى درجة من الجودة للمستفيدين منها في اتخاذ القرارات الإدارية، وعليه فإن خدمات التأكد تعمل على تعزيز المعلومات الواردة بالقوائم المالية للأطراف المستفيدة منها بالجودة التي تضفي على المعلومات المحاسبة.[2]

[1] _ krishnon, **audit quality and the pricing of discertionary accruals-auditing**, a journal of practice and theory, vol 19, n°02, 2000, p : 109.

[2] – محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **دراسات متقدمة في المراجعة**، دون طبعة، منشورات قسم المحاسبة لكلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1995م، ص: 11.

ب- خدمات الاختبار (Attest Services):

وهي أحد أعمال التدقيق الخارجي **External Auditing** التي تقوم بها جهة خارجية متخصصة، والتي ظهرت بصورة واضحة ولازمة في ظل نظرية الوكالة التي انفصلت فيها الإدارة عن الملكية، حيث تكون هذه الجهة الخارجية هي طرف محايد ووسيط بين الإدارة والملاك الذين يبحثان معا عن سبيل لإضفاء الثقة وتأكيد الموثوقية في القوائم المالية ونتائج الأعمال، ليكون ذلك هو دور التدقيق الخارجي لأنه يلقى قبولا من الطرفين إلى جانب التخصص المهني الذي يؤهله للقيام بهذا الدور الفعال.[1]

وهي تعبر عن خدمة إبداء الرأي، والتي عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبيين القانونيين **(ATCPA)** بأنها ارتباط المحاسب القانوني المزاول بالقيام بإصدار تقرير تدقيق أو فحص أو إجراءات متفق عليا على موضوع أو أمر معين أو على التأكيد أو إيضاح معين خاص بشيء يكون مسؤولية طرف آخر.[2]

ت- تدقيق الالتزام (Compliance Audit):

وهي الإجراءات التي يتم اتباعها أثناء عملية التدقيق للتحقق من الالتزام بتطبيق قواعد معينة أو تطبيق قوانين مفروضة من السلطات والإدارات الحكومية، مثل الالتزام بالاتفاقيات مع البنوك، أو الاتفاقيات الدولية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.[3]

2. **من حيث نطاق التدقيق:** حيث نجد في هذا العنصر ما يلي:

أ- تدقيق كلي أو شامل (Complete And Holistic Audit):

يتم من خلالها تدقيق جميع العمليات التي تمت خلال فترة زمنية معينة، حيث يقوم المدقق فيه بفحص جميع القيود والدفاتر والمستندات بصورة تفصيلية، ويقدم تقريرا متكاملا عن جميع العمليات.[4]

---

[1] – السقا أحمد السيد، **قرارات في المراجعة الداخلية**، الطبعة 01، مطبعة غباش، طنطا، مصر، 2009م، ص: 55.

[2] – السقا أحمد السيد، **قرارات في المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

[3] – رأفت محمود سلامة، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

[4] _ التميمي هادي، **مدخل متكامل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004م، ص: 43.

ب- تدقيق جزئي (Partial Audit):

وهو تدقيق لغرض خاص ويقوم المدقق فيه بفحص عمليات بعينها لغرض معيين بموجب اتفاق كتابي أو إسناد العمل المطلوب القيام به محددا به طبيعة المهمة، ويقدم المدقق تقريرا في ضوء التكليف المسند له ويطلق عليه التدقيق بالعينة.[1]

3. من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق.

أ- التدقيق الداخلي (Internal Audit):

هو التدقيق الذي يختص بفحص العمليات التي قامت بها المؤسسة وذلك عن طريق مدققين تابعيين للمؤسسة (موظفين تابعيين لإدارة الشركة) للتحقق من صحة الإجراءات والوسائل والطرق والمعايير التي تتبع داخل المشروع والتي من شأنها المحافظة على أصوله والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أولا بأول.[2]

ب- التدقيق الخارجي (External Audit):

هو التدقيق الذي يختص بفحص العمليات التي قامت بها المؤسسة وذلك عن طريق مدققين مستقلين عن المؤسسة، على أن يقوم بتقديم تقرير فني محايد.[3]

4. من حيث توقيت وزمن التدقيق:

أ- تدقيق مستمر (Continuous Audit):

حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ومن أهم مزاياه أنه يحقق اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس أولا بأول، وتقديم معلومات دقيقة وسريعة تساعد في اتخاذ القرارات، وهو يلائم المؤسسات الكبيرة.[4]

---

[1] _ التميمي هادي، **مدخل متكامل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

[2] _ السقا أحمد السيد، **قرارات في المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

[3] _ أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، الطبعة 01، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016م، ص: 08.

[4] – توماس ويليام، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2003م، ص: 68.

ب- تدقيق نهائي (Final Audit):

حيث يقوم المدقق بعمليات الفحص مرة واحدة في نهاية العام، أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، وهو يلائم المؤسسات الصغيرة.[1]

5. من حيث المهام التي يقوم بها التدقيق:

أ- التدقيق المالي (Financial Audit):

وهو تدقيق الدفاتر والحسابات للتأكد من مدى صحة المستندات وصحة الإثبات والتسجل المحاسبي، وكذلك صحة الترحيل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ وصحة ترصيد الحسابات، وصحة إعداد ميزان المراجعة وصولا إلى القوائم المالية والتأكد من صحتها.[2]

ب- التدقيق الإداري (Administrative Audit):

يعتبر التدقيق الإداري أحد تطورات التدقيق الداخلي ويركز على تدقيق الأداء للتعرف على مدى التنفيذ أو مدى الالتزام في الأداء بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومـة لتقييم مدى كفاءة استخدام مـــوارد المؤسسة ومدى فاعلية السياسات الإدارية في تحقيق أهداف المؤسسة.[3]

ت- التدقيق الاجتماعي (Social Audit):

وهو تقييم مدى التزام المؤسسة اتجاه البيئة والمجتمع، فظهرت الحاجة إلى نشاط مستقل يهدف إلى التأكد من صحة وصدق المعلومات الاجتماعية الناتجة، وعن مدى دلالة التقارير المنشورة عن الأداء الاجتماعي.[4]

---

[1] _ توماس ويليام، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

[2] – ممدوح أبو السعود، **تطوير الإدارة الضريبية**، المؤتمر العلمي الضريبي الحادي والعشرين، دار الضيافة، جامعة عين الشمس، أيام 03-04-05 ديسمبر 1998م، ص: 10.

[3] – أمال محمد محمد عوض، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008م، ص: 53.

[4] – شريف محمد البارودي، **دراسة اختبارية لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الابتكارية**، مجلة الفكر التجاري كلية التجارة، العدد 03، جامعة عين الشمس، مصر، مارس2001، ص: 32.

6. من حيث الوظيفة التي يقوم بها التدقيق:

أ- **التدقيق الوظيفي (Functional Audit):**

إن المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الوظيفي يقوم بتتبع العملية أو النشاط محل التدقيق من البداية إلى النهاية، فالعمليات قد تشترك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل المنظمة، وبالتالي فإنه يتوجب على المدقق القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها، وفي مختلف الوحدات التنظيمية في المنظمة.[1]

ب- التدقيق التنظيمي (Organizational Audit):

يركز المدقق اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل المنظمة (إحدى الإدارات) ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية التدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة وعلاقتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي، فإن التدقيق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي.[2]

ت- تدقيق المهام الخاصة (Special Tasks Audit):

يتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي، بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم، فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظرا لأهميته، أو أنه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها بهدف ايجاد الحلول الملائمة لها.[3]

المطلب الثالث: مبادئ وفروض ومعايير التدقيق.

تبنى نظرية التدقيق على مجموعة المبادئ والفروض والمعايير الأساسية التي تتبناها الجمعيات العلمية للمدققين والمنظمات المهنية، ويمكن عرض هذه المبادئ والفروض والمعايير على النحو الآتي:

أولا: مبادئ التدقيق.

يتم الاعتماد في بناء الإطار النظري للتدقيق على أساس مجموعة المبادئ التالية:

---

[1] _ محمد زيدان، **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس المدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال–دراسة اختبارية**، رسالة ماجيستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العراق، 2006م، ص: 55.

[2]_ Ali .B, And Others, **Corporate Disclosure By Family Firms**, Journal Of Accounting And Economics, Vol 44, N°02, USA, 2007, Pp : 238-286.

[3]- Arens Alvin, **Twelfth Edition Pearson Education International**, New Jersey, USA, 2008, P: 112.

1. **الوجود (Existence):**

ويقصد بمبدأ الوجود أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي وكل العناصر المادية في المؤسسة (الاستثمارات، المخزون) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات والإيرادات) يتأكد المدقق أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.[1]

2. **الشمولية (Inclusiveness):**

نقصد به أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.[2]

3. **الملكية (Property):**

تقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي أن هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليست ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، من حق المدقق التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.[3]

4. **التقييم (Evaluation):**

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.[4]

ثانيا: فروض التدقيق.

يكمن جوهر التدقيق في فحص المستندات والسجلات بالاعتماد على مجموعة الفروض الاتية:

1. **التعاقد (عقد الارتباط):**

يجب توثيق العلاقة بين المدقق والجهة التي كلفته بالتدقيق من خلال عقد الارتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف ومن أهمها: هدف التدقيق، ونطاقه، مدته، نوعه، الأتعاب المتفق عليها وطريقة سدادها،

[1]- Caramanis And Others, **Determinants Of Auditi Time As A Proxy Of Audit Quality**, Managerial Auditing Journal, Vol 20, N° 05, 2005, P : 96.
[2] _ Higson, **International Federation Of Accountants : International Standards On Auditing, 315 Understanding The Entity And Its Environment And Assessing The Risks Of Material Missatatment**, IFAC, New York, USA, 2003.
[3] _ Omri .K, And Others, **Quality Of External Auditor Information Asymmetry And Bid-Ask Spread**, Informational Journal Of Accounting-Information Journal, Vol 18, N°01, UK, 2010, PP : 124-139.
[4]- Shaviro .D, **The Optimal Relationship Between Taxable income And Financial Accouting Income : Analysis And Proposal**, The Georgetown Law Journal, Vol 79, 2009, Pp : 07.

والحقوق والواجبات والمسؤوليات، وما في حكم ذلك ويعتبر هذا العقد أساسا لتقويم الأداء والمرجع عند الاختلاف، والمؤمنون عند شروطهم إلا شرطا أحل حراما أو حرم حلالا.[1]

2. **التخطيط والبرمجة:**

ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية توضح ترتيب أعمال التدقيق بصورة منتظمة، وتساعد المدقق على العمل بكفاءة عالية ويتضمن ذلك: خطة التدقيق، برنامج التدقيق، سياسات التدقيق، أساليب التدقيق، كما تساعد هذه الخطة في الاشراف على أعمال المدققين المساعدين، ويعاد النظر في الخطط الموضوعة كلما دعت الضرورة لذلك.[2]

3. **الكفاءة المهنية:**

يقصد بذلك توفر مواصفات علمية وفنية معينة فيمن يقوم بعملية التدقيق، ذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني وهذا يتطلب أن يتوافر في المدقق معرفة علمية عامة، ومعرفة فنية والتي يكتسبها من خلال الممارسة، وكذلك أن يكون على علم بالتطورات الحديثة في المهنة وأساليبها.[3]

4. **الموضوعية:**

ويقصد بها الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتجويد عمله وسلامة رأيه، حتى يتجنب التقدير الشخصي في إبداء الرأي، كما يجب أن يستعين المدقق في عمليه بأساليب تقنية متطورة مثل نظم المعلومات والخبرة وأساليب بحوث العمليات بدلا من الاعتماد كلية على الحدس والتخمين.[4]

---

[1]– ميخائيل برنس غطاس، وآخرون، **آلية حوكمة التقديرات المحاسبية بهدف محاربة الفساد–حالة مصر**، المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة (الواقع–التحديات–التطلعات)، الكويت، 2014، ص: 315.

[2] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار شامل، عمان، الأردن، 2007م، ص: 18.

[3] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، المرجع السابق، ص: 19.

[4] – خالد الخطيب راغب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، الطبعة 02، دار المستقبل للنشر والتوزيع، لبنان، 1998م، ص: 21.

5. الحياد:

يلتزم مدقق الحسابات بالحياد التام في عمله، لا ينحاز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن يكون مستقيما، متجردا، عادلا، غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته مهما كانت، ومن مقومات الحياد عند المدقق القيم والمثل والأخلاق وهذا ما يطلق عليه في مجال المهنة آداب وسلوك المهنة.[1]

6. المسؤولية:

يعتبر المدقق مسؤولا عن نفسيه، وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل، وهناك أنواع مختلفة من المسؤولية: مدنية، وجنائية، ومهنية، وأخلاقية، وحتى وطنية.[2]

7. المصداقية:

يلتزم مدقق الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصداقية، أي تكون المعلومات الوارد بها تعبر عن الواقع تعبيرا فعليا، وألا تكون محل شك أو تزوير أو تلفيق، وكلما كانت تلك المعلومات ترجع إلى أدلة إثبات قوية، كلما كانت صادقة.[3]

8. السرية:

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من الزبون أثناء قيامه بعمله، وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها وإذا ثبت باليقين عدم التزام المدقق بالسرية يوقع عليه من العقاب بمقدار الضرر الذي حدث.[4]

9. الإفصاح:

يجب على المدقق أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات، حيث يعتبر المدقق وكيلا عن الجهة التي عينته، ومستشارا مؤتمنا، مسؤولا عن عمله.[5]

---

[1] – علي عبد القادر حسن الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق**، دون طبعة، المكتبة الوطنية، لبنان، 2006م، ص: 11.

[2] – خالد الخطيب راغب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

[3] – نفس المرجع، ص: 23.

[4] _ نفس المرجع، ص24.

[5] – نفس المرجع، ص25.

ثالثا: معايير التدقيق.

تعرف المعايير بأنها الأنماط أو المقاييس التي تحكم الأداء المهني لعملية التدقيق والتي تستنتج منطقيا من القروض والمفاهيم، ويسترشد المدقق في عمله بمجموعة من القواعد التي تحكم عملية التدقيق من خلال المعايير التالية:[1]

1. **المعايير العامة (الشخصية):**

أ- أن يكون الشخص مؤهلا علميا وعمليا؛

ب- أن يكون مستقل ومحايد؛

ت- بدل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بالفحص.

2. **معايير أداء العمل الميداني:**

أ- التخطيط للعمل المداني تخطيطا سليما؛

ب- دراسة نظام الرقابة الداخلية دراسة كافية؛

ت- الحصول على أدلة كافية عن طريق الفحص المستندي أو الملاحظات الفعلية.

3. **معايير اعداد التقرير:**

أ- يجب أن يوضح التقرير أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب- يجب أن يوضح التقرير أن المؤسسة قد راعت تطبيق نفس القواعد والمبادئ المحاسبية من سنة لأخرى؛

ت- يجب أن يحتوي التقرير على ما يؤكد أن القوائم المالية تفصح عن جميع البيانات الجوهرية؛

ث- ابداء الرأي على أساس أن القوائم المالية كوحدة واحدة.

المطلب الرابع: نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الوظائف داخل المؤسسة حيث يعتمد عليها المدقق الخارجي بصفة مبدئية لإنجاز عمله، ولقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل، ويمكن التعرف عليها وعلى مفهومها وأهدافها ومقوماتها ومكوناتها ووسائل تقييميها على النحو التالي:

[1] – ناصر محمد القرم، **تقييم مخاطر التدقيق دراسة على مدققي الحسابات في الأردن**، رسالة ماجيستير، كلية علوم التسيير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 1994م، ص: 36.

أولا: نظام الرقابة الداخلية.

تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورات حيث تختلف حسب النظرة إليها والمجال الذي يتم تطبيقها فيه.

1. مفهوم الرقابة الداخلية.

ويتم عرض هذه المفاهيم كما يلي:

أ- مفهوم الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFACI:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها نظام يحتوي على خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة، من طرف الإدارة بغرض الوصول إلى الأهداف المرسومة لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، لاحترام السياسية الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء.[1]

ب- المفهوم الأمريكي:

الرقابة الداخلية تشمل مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وذلك للرفع من مردودية العمليات، وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة.[2]

ت- تعريف الجمعية البريطانية 1978م:

الرقابة الداخلية تشمل كل من نظم الرقابة والمالية وغيرها، التي تضعها إدارة المؤسسة، بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعالة؛ ضمان احترام سياسات التسيير وحفظ الأصول؛ وضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة والصحة للمعلومات المسجلة.[3]

ث- المفهوم الشامل:

الرقابة الداخلية هي تدقيق وضبط وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والنظم والإجراءات والأساليب المطبقة بالمؤسسة بهدف حماية الموجودات وتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات عن الأنشطة والاستخدام الرشيد للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف.[4]

---

[1] _ IFAC, IASB, **Handbook Of International Standard On Auditing And Quality Control**, Part 2, International Federation Of Accountants, New York, USA, 2009.

[2] - Louwers Timothy .J, **Auditing And Assurance Services**, 1st Ed, Mc Grow-Hill, New York, USA, 2005, P : 03.

[3] _ Lee .B, **Big Accounting Firms Weed Out Risky Clients**, The Well Street Journal, Available At : http://www.bizjournals.com seen at16/06/2018-09 :41 am.

[4] – حسن حجازي، **التدقيق الداخلي**، الطبعة 01، دار بوك لاند للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص: 28.

ج- المفهوم الحديث:

الرقابة الداخلية هي الوسائل والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف المحافظة على الأصول والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية واكتشاف الغش والأخطاء، وكذلك تحقيق أكبر قد من الكفاية الإنتاجية وتشجيع دقة تنفيذ السياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها.[1]

وبعد عرض هذه المفاهيم يتم توضيح الأسباب التي أدت إلى زيادة الحاجة إلى الرقابة الداخلية وهي:

- كبر حجم المؤسسات وكثرة عملياتها؛
- نمو المشاريع وكثرة فروعها وظهور الإدارات الفرعية (إدارة المشتريات والمبيعات)؛
- تعذر قيام المدقق بفحص وتدقيق جميع العمليات المبينة بالدفاتر والسجلات تدقيقا كاملا،
- كثرة البيانات والتقارير الإحصائية التي يطلب من المؤسسات تقديمها إلى العديد من الجهات.

2. أهداف الرقابة الداخلية.

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى:[2]

أ- حماية أصول المؤسسة من المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها كالسرقة والاختلاس وسوء استخدام الموجودات؛

ب- التحقيق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة في المستندات والدفاتر والمفصح عنها بالقوائم والتقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اكتشاف خطاء والغش؛

ت- تقييم استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية لكل جوانب المؤسسة؛

ث- تدقيق وضبط وتقييم الأهداف والخطط والسياسات والنظم والإجراءات والأساليب وتقديم الإرشادات والتوصيات للاستخدام الأحسن للموارد المتاحة؛

ج- تحقيق الدقة في البيانات التي تثبت في السجلات والدفاتر ويتحقق ذلك من خلال التدقيق المستندي والحسابي وتقليل حالات الأخطاء؛

ح- المساهمة في الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة سواء كانت بشرية أو مادية والتي تتسم بالندرة، وذلك للحصول على أقصى المنافع منها، ويتحقق ذلك من خلال نظم التكاليف الموازنات والتحليل المالي والفني؛

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 29.

[2] – محمد لمين علون، **التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة**، الطبعة 01، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2018، ص: 44.

خ- ضمان الالتزام باللوائح والسياسات المختلفة للمؤسسة، وتشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة وتخفيض احتمالات حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة مع بيان المخالفات التي حدثت أولا بأول ومعالجتها قبل أن تستفحل وهذ بدوره يقلل من الأخطاء؛

د- تحقيق الثقة في نظم ولوائح وأداء المؤسسة لدى الغير، وهذا بدوره يحافظ على سمعتها، لأن شيوع الأخطاء والغش والتزوير وغير ذلك يسيء إلى سمعة المؤسسة؛

ذ- تحقيق الاطمئنان لدى أجهزة الرقابة الخارجية مثل: مدقق الحسابات الخارجي، الجهاز المركزي للمحاسبة، الرقابة الإدارية، ضمان سلامة وأمانة وصدق المعلومات الخارجية من النظام المحاسبي وغيره من النظم، والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، ويتحقق ذلك من خلال تدقيق صحة العمليات المحاسبية: الإثبات والقياس والعرض والافصاح وكذلك التغذية العكسية بالمعلومات.[1]

ثانيا: مقومات ومكونات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

هناك عدة إجراءات يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية لاختبار مدى تحقيق الأهداف المنوطة به.

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

هناك ثلاث مقومات أساسية لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

أ- **الخطة التنظيمية:**

يجب أن تكون الخطة مرنة وبسيطة وواضحة وتحدد خطوط السلطة والمسؤوليات، وأن يكون لها المقدرة على تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة، وضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة مثل استقلال إدارة الإنتاج عن الإدارة حتى تستجيب في كل الحالات إلى القرارات التي تتخذها الإدارة، محاولة منها توجيهها نحو ما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة[2]، وتحدد الركائز الأساسية التي يجب أن تتوفر في الخطة التنظيمية وهي:[3]

- ✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والعلاقة بين مختلف المستويات والأنشطة؛
- ✓ تحديد المسؤوليات ودقة تقسيم وتوزيع العمل؛
- ✓ العمل على رفع فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- ✓ وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأنشطة المختلفة للمؤسسة؛

---

[1] – ثناء القباني، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016م، ص: 23.

[2] – خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018م، ص: 71.

[3] – نفس المرجع، ص: 72.

- ✓ العمل على حماية أصول المؤسسة من خلال متابعة سير العمل؛
- ✓ تحديد مواطن الانحراف ومقارنة هل الانحراف في الحدود المقبولة أم لا.

ب- النظام المحاسبي:

يعبر النظام المحاسبي عن المناهج والإجراءات اللازمة لتحقيق الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات وتبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات، ويجب وضع نظام محاسبي سليم لحماية الأصول والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، وتمكين نظام الرقابة الداخلية من وجود نظام دقيق للتأكد من تنفيذ الإجراءات الموضوعة.[1]

ت- مستويات الأداء:

يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، ويتم ذلك عموما بحسن اختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب، وتقسيم الواجبات والمسؤوليات التي تعمل على ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن هنا يجب التحقيق بعد انجاز عملية ما، وتحليل أنشطتها من أجل ضمان رقابة جيدة، وكذلك من أجل التوصل إلى نتائج صحيحة وإن هذا الاختبار يظهر مدى الالتزام بالشروط الموضوعة داخل النظام، وكذا احترام الواجبات والإجراءات داخل المؤسسة.[2]

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتسع نطاق الرقابة الداخلية ليشمل ثلاث مكونات وهي:[3]

أ- **الرقابة المحاسبية:** تهدف إلى حماية الأصول والتحقيق من صحة البيانات المحاسبية؛

ب- **الرقابة الإدارية:** تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطط الموضوعة؛

ت- **الضبط الداخلي:** يقصد به تنظيم العمل وتحديد المسؤوليات بين العاملين في المشروع يهدف المحافظة على الأصول المؤسسة وموجودتها واكتشاف الأخطاء.

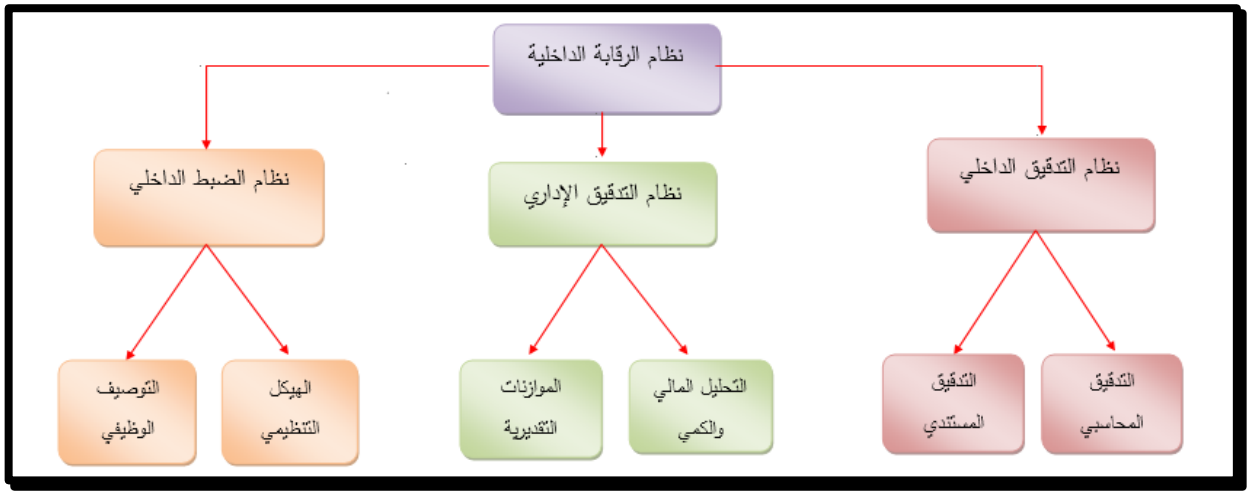
ويمكن توضيح مكونات نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

[1] – نفس المرجع، ص: 73.

[2] _ نفس المرجع، 74.

[3] _ أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد المتقدم**، الطبعة 03، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016م، ص: 110.

الشكل رقم (1.1): يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على المفاهيم السابقة أعلاه

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع بمثابة صمام الأمان لجميع أنشطة المؤسسة ولجميع أصولها وكذلك العاملين بها، ويمكن تقييم الأداء من أجل ضمان استغلال أمثل للموارد المتاحة وفق الأهداف المطلوبة، وذلك من خلال التأكد من تحقق عناصر الرقابة الداخلية، حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر مترابطة ومتبادلة فيما بينها، تختلف مكوناتها حسب نوعية النشاط والعمليات وذلك على النحو التالي:

أ- محيط المراقبة:

يعتبر محيط الرقابة الداخلية عنصر ضروري يساعد على تأسيس العناصر الأخرى للرقابة الداخلية عن طريق سلوك وكفاءة الموظفين، وفلسفة المسؤولين وسياسة تفويض المسؤوليات والتنظيم والتكوين والاهتمام الذي تبادره الإدارة العامة وكذا قدرتها في تحديد أهداف واضحة.[1]

ب- تقييم المخاطر:

إن تقييم المخاطر يستلزم تعيين وتحليل العوامل التي يمكن أن تؤثر سلبا على تحقيق الأهداف، حيث يسمح التقييم بتحديد كيفية التعامل مع المستجدات المستمرة والتغيير في القوانين المحيطة.[2]

---

[1] – مجموعة من الخبراء، **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات (بحوث محكمة)**، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، القاهرة، مصر، 2015، ص: 206.

[2] – نفس المرجع، ص: 207.

ت- أنشطة المراقبة:

يمكن تحديد أنشطة المراقبة في تطبيق المعايير والإجراءات التي تسمح بالتأكد من كل التدابير والوسائل الضرورية قد اتخذت قصد التحكم في الأخطاء التي تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة، لضمان التوجيه السليم للعمليات، وحتى تنفذ المراقبات في جميع المستويات الإدارية والعملية التي تضمن للمتحكم حسن الأداء.[1]

ث- الاعلام والاتصال:

الاعلام والاتصال هو أن يتم تجميع وعرض المعلومات الأكثر أهمية لكل الموظفين وأفراد المؤسسة، لتحديد علاقة نشاطه بأنشطة باقي الأفراد في المؤسسة، وكذلك مدى أهمية ومسؤولية كل واحدة منهم في الرقابة الداخلية، حتى يمكن المساهمة في وجود اتصال فعال مع الغير.[2]

ج- القيادة:

لابد أن تضع المؤسسة نظاما للقيادة التي تستجمع بدورها من كل المصالح والوظائف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار السليم، وعليه فإن أنظمة الرقابة الداخلية تحتاج إلى مراقبة، بهدف تقييمها في الوقت المناسب لمتابعة فعالية النظام، ومساعدة المدقق الخارجي في التأكد من صحة وصدق المعلومات المالية لاتخاذ القرار، حيث أن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكن المدقق من اتخاذ القرارات عن مدى إمكانية الاعتماد عليها أو توسيع نطاق الاختبارات، ومن المستحسن أن يقوم المدقق باختبار الرقابة الداخلية على فترات دورية.[3]

ثالثا: التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة رقابية يتم ممارستها في المؤسسات المختلفة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية العمل النوعي والاستشاري لتحسين الأداء، والذي يرتبط مفهومه بالدور الذي يقوم به.

[1] – نفس المرجع، ص: 207

[2] – نفس المرجع، ص: 208.

[3] – نفس المرجع، ص: 208.

1. مفهوم التدقيق الداخلي:

أ- المفهوم الصادر عن معهد المدققين الداخلين الأمريكيين (IIA):

حسب نشرة عام 1999م لمعهد المدققين **(IIA)** وأخر تعريف للتدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم الإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة الخطر، الرقابة، وللتوجيه (التحكم).[1]

ب- المفهوم الصادر عن المعهد الفرنسي للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية (IFAC):

عرف التدقيق الداخلي على أنه: نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحصينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة.[2]

ت- المفهوم الشامل للتدقيق الداخلي:

يقصد بالتدقيق الداخلي تلك الوظيفة المستقلة والموضوعة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقويم، والتوصيات والمشورة.[3]

ث- المفهوم الفني للتدقيق الداخلي:

يقصد بالتدقيق الداخلي بأنه: عمليات التدقيق والفحص للمستندات والسجلات والدفاتر، التي تتم بصفة منتظمة ومستمرة ويقوم بها مجموعة من المدققين من داخل المؤسسة معينين لهذا الغرض، بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، وتقديم تقارير دورية عن نتائج أعمالها إلى الإدارة لتساعدها في وظائفها.[4]

من خلال هذه المفاهيم المختلفة للتدقيق الداخلي يمكن أن نستخلص ما يلي:

- ✓ التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم بهذه الوظيفة شخص أو أشخاص مؤهلين تبعين للمؤسسة؛
- ✓ يتمثل عمل هذه الوظيفة في إجراء عملية تدقيق (فحص، تقييم، إعداد تقرير) دورية حول عمليات جميع الوظائف الموجودة داخل المؤسسة؛

---

[1] – خلف الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، دون طبعة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019م، ص: 06.

[2] – سلامة عبد الصانع، أمين علم الدين، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركة**، الطبعة 01، دار النهضة العربية، مصر، 2017م، ص: 18.

[3] – نفس المرجع، ص: 19.

[4] _ خلف الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

- ✓ يتم إبلاغ الإدارة العليا بمدى سير العمليات ومدى تجسيد السياسات وتحقيق الأهداف مع اقتراح مجموعة من التحسينات من نشأتها أن تزيد في فاعلية وكفاءة المؤسسة؛
- ✓ نشاط داخلي مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها؛
- ✓ أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة؛
- ✓ وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات الازم إدخالها؛
- ✓ وظيفية التدقيق الداخلي أداة رقابة فعالة على أنشطة المؤسسة؛
- ✓ يتطلب منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيدا عن كل الضغوطات وإعطائه حرية الوصول إلى كافة إدارات المؤسسة والاتصال بكافة العاملين فيها، وأن تتفاعل الإدارة مع النتائج والتوصيات والاقتراحات بشكل جاد؛
- ✓ يتضمن هدف المدقق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفء بتكلفة معقولة.

2. أهداف التدقيق الداخلي: [1]

ويسعي نظام التدقيق الداخلي إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ- مراقبة تنفيذ وتقويم الخطط المرسومة من خلال تدقيق سابق للتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت؛

ب- مراقبة التزام العاملين باتباع التعليمات والسياسات الموضوعة لتحديد مدى التزامهم بسياسات المؤسسة وإجراءاتها وتقييم أداء الأفراد بشكل عام؛

ت- التأكد من صحة البيانات المحاسبية من خلال تدقيق لاحق للتمكن من اكتشاف الأخطاء التي قد تحدث؛

ث- تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع لمنع الغش والأخطاء واكتشافهما إذا ما وقعت؛

ج- حماية أصول المؤسسة وأموالها من السرقة وهذا يستلزم دقة الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن، من خلال الجرد المستمر والمفاجئ على الأصول والموجودات؛

ح- التحقق من أن المؤسسة قد حصلت على جميع الأصول التي تبت لها حق الملكية عليها؛

خ- القيام بتدقيقات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا والتأكد من عدم وجود أي التزام على المؤسسة؛

د- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف والعمل على تجنب الخسائر التي قد تنتج عن الإهمال؛

[1] - أحمد حامد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 01، دار الكتب العلمية، مصر، 2010م، ص: 99.

ذ- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية والتأكد من عمل التأمين اللازم على الأصول؛

ر- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي.

3. معايير التدقيق الداخلي:

صدرت معايير التدقيق الداخلي سنة 1978م من معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية للحفاظ على مستوى المهنة، والتأكيد على وضع التدقيق الداخلي كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات المؤسسة، حيث تم صياغة معايير التدقيق الداخلي في المعايير التالية:

أ- الاستقلالية:

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به ويجب تحريره من القيود ليؤدي عمله باستقلال، وتبذل جهود من قبل المنظمات المهنية العالمية لإنشاء منظمات للمدققين الداخلين للمحافظة على حقوقهم واستقلالهم، كما يجب أن يكون المدقق موضوعيا في أدائه لأعمال التدقيق.

ولكي يكون المدقق الداخلي مستقلا يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:[1]

- ✓ يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمدقق الداخلي وأن يتبع للإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة إشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للتدقيق؛
- ✓ يجب أن يحظى المدقق الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات، ويتضمن ذلك وضع دستور وظيفية التدقيق الداخلي الذي يتضمن تحديدا واضحا ورسميا لأهداف وظيفة التدقيق الداخلي وسلطتها ومسؤولياتها والوضع التنظيمي للمدقق الداخلي ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ✓ يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة التدقيق الداخلي وعزله من اختصاص المدير العام أو لجنة التدقيق؛
- ✓ يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادرا على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز؛
- ✓ يجب أن يتحرر المدققون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهريا على نطاق عملهم والأحكام أو الآراء التي يتم إصدارها في تقرير التدقيق.

[1] _ طارق عبد العال، **شرح معايير المراجعة المصرية (الجزء الأول)**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010م، ص: 128.

ب-العناية المهنية:

يجب أن تؤدى أعمال التدقيق الداخلي بما يتفق والعناية المهنية اللازمة -عناية الشخص الحريص -وهذا يتطلب ما يلي: [1]

- ✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من أن المدققين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملي المناسبين للقيام بعملية التدقيق في صورتها الصحيحة؛
- ✓ يجب أن يكون لدى قسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات، والأصول الازمة لأدائه لمسؤوليات التدقيق؛
- ✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي؛
- ✓ يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير سلوك المهنة؛
- ✓ يجب أن تتوافر لدى المدقق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال التدقيق؛
- ✓ يجب أن تتوافر للمدقق الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية؛
- ✓ يجب على المدقق الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعليم المستمر؛
- ✓ يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال التدقيق.

ت-نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

ولتحقيق ذلك يتعين على المدقق القيام بما يلي: [2]

- ✓ تدقيق إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة؛
- ✓ تدقيق النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا؛
- ✓ تدقيق الوسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا؛
- ✓ تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول؛

---

[1]- نفس المرجع، ص: 130.

[2]- نفس المرجع، ص: 131.

- ✓ تدقيق العمليات أو البرامج لتحقق مما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، وما اذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها، كما هو مخطط.

ث-أداء أعمال التدقيق الداخلي:

يجب أن تتضمن أعمال التدقيق كل من تخطيط عملية التدقيق وفحص وتقييم المعلومات، والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، إذ يتضمن تخطيط التدقيق ضرورة وضع أهداف للتدقيق ونطاق للعمل والحصول على المعلومات كافية لتكون خلفية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية التدقيق المعنية، ثم القيام بمسح للتعرف على الأنشطة، المخاطر، الإجراءات الرقابة، وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق، كتابة برنامج التدقيق، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية التدقيق وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق[1]، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على نحو التالي:[2]

- ✓ تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق، وبما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق ويتم ذلك باستخدام إجراءات التدقيق التحليلي؛
- ✓ يجب أن تكون المعلومات كافية، ويمكن الاعتماد عليها، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد عليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات؛
- ✓ يجب اختيار إجراءات التدقيق المناسبة كاختيار نوع الاختبارات، وأساليب المعاينة الإحصائية التي سوف تستخدم؛
- ✓ يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر تأكيدا كافيا للحفاظ على موضوعية المدقق والتأكد من تحقيق أهداف التدقيق؛
- ✓ يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق من قبل المدقق، مع تدقيق هذه الأوراق مع المشرف على إدارة (قسم) التدقيق الداخلي.

ج-إدارة قسم التدقيق الداخلي:

يجب أن يحظى قسم التدقيق بتنظيم محكم يضمن تحقيق أهداف التدقيق، عندها يمكن التكلم عن الدور الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاد القرارات المختلفة، وتقضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن

---

[1]- نفس المرجع، ص: 132.

[2]- نفس المرجع، ص: 133.

يدير المشرف على قسم التدقيق الداخلي ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم التدقيق الداخلي مسؤولا على إدارة القسم ويجب أن:[1]

- ✓ تكون لدى المشرف على قسم التدقيق الداخلي لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم؛
- ✓ يقوم المشرف على قسم التدقيق الداخلي بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم؛
- ✓ يضع المشرف على القسم برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية في قسم التدقيق الداخلي؛
- ✓ يقوم المشرف على قسم التدقيق الداخلي بالتنسيق بين جهود كل من قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.

يقوم المدقق–بعد انتهائه من عملية التدقيق–بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المدقق أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية التدقيق، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من قبل المدقق، كما يقوم هذا الأخير بمناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي مع الإدارة العليا للمؤسسة.

ويمكن تلخيص المعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي وضعها معهد **(IIA)** في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.1): المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المعيار	المعايير العامة	المعيار	معايير الأداء
1000	**الغرض والسلطة والمسؤولية.**	**2000**	**أنشطة التدقيق الداخلي.**
1100	**الموضوعية.**	**2100**	**طبيعة العمل.**
1200	**الكفاءة والعناية المهنية.**	**2200**	**تخطيط المهمة.**
1300	**جودة الضمان وبرامج التحسين.**	**2300**	**أداء المهمة.**
		2400	**نتائج الاتصال.**
		2500	**برامج المراقبة.**
		2600	**قبول الإدارة المخاطر.**

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 96.

رابعا: تقارير التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق الخارجي.

1. تقارير التدقيق الداخلي:

يقدم التدقيق الداخلي تقاريره إلى إدارة المؤسسة على فترات دورية (يوميا–أسبوعيا–شهريا–ربع سنويا–سنويا)، وذلك فيما يتعلق بالتدقيقات المنتظمة الدورية، أو حسب الطلب وذلك في حالة التدقيقات الخاصة، ومن المفضل

[1]– نفس المرجع، ص: 134.

تطبيق قاعدة الإدارة بالاستثناء، أي يركز المدقق على المخالفات والأخطاء والانحرافات وتقديم التوصية الملائمة للعلاج، ومن نماذج تقارير التدقيق الداخلي الدورية ما يلي:[1]

أ- تقرير عن حركة الخزينة والبنوك اليومي: موضحا به رصيد أول اليوم المقبوضات والمدفوعات ورصيد النقدية آخر اليوم؛

ب-تقرير عن حركة أوراق القبض: موضحا به المستحق تحصيله والمؤجل وتاريخ الاستحقاق، وأوراق القبض المرسلة للبنك للتحصيل، والأخرى الموجودة لدى الشؤون القانونية؛

ت-تقرير عن حركة أوراق الدفع: موضحا به المستحق الدفع والمؤجلة، وتاريخ الاستحقاق، وأوراق الدفع التي عليها مشكلات لدى الشؤون القانونية؛

ث-تقرير عن حركة الزبائن والمدنيين وما في حكمهم: موضحا به الرصيد المستحق، ونوع الرصيد، متحرك أم بطيء أو متوقف، وكذلك الأرصدة الشكوك في تحصيلها؛

ج- تقرير عن حركة الموردين والدائنين وما في حكمهم: موضحا به الرصيد المستحق، ونوع الرصيد متحرك أم بطيء؛

ح- تقرير عن المبيعات والمشتريات ومصروفات التسويق والمصروفات العمومية والإدارية خلال الفترة؛

خ- تقرير عن المخازن: ويتضمن الأرصدة التي بلغت حد الطلب: والأرصدة غير المتحركة، والأرصدة التالفة والمعيبة؛

د- تقرير عن تدقيق تفصيلي لحساب أحد الزبائن أو المدينين أو الموردين بسبب وجود اختلاف بين دفاتر المؤسسة ودفاترهم؛

ذ- تقرير عن تدقيق تفصيلي لمستندات عملية غير معروضة أمام الإدارة العليا بسبب وجود اختلاس أو سرقات أو نحو ذلك؛

ر- تقرير عن تدقيق الحسابات الجارية للشركاء بسبب وجود اختلافات بينهم؛

ز- تقرير عن محضر تسليم واستلام لأموال وعهد ونحوها بين موظفين أظهرت عمليات عجز أو فائض؛

س- تقرير عن تهيئة الدفاتر لعمليات الفحص الضريبي ولاسيما فيما يتعلق باستيفاء المستندات.

---

[1]- طارق عبد العال، **شرح معايير المراجعة المصرية (الجزء الثاني)**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010م، ص ص: 100-115.

2. علاقة التدقيق الداخلي والخارجي:

أ- الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف داخل المؤسسة، ويتولاها موظفون يعملون بعقد عمل ويخضعون للنظم واللوائح والتعليمات والأوامر الداخلية وتخدم بصفة أساسية إدارة المؤسسة، بينما التدقيق الخارجي يقوم به مدقق من خارج المؤسسة بمواصفات تأهيلية وعملية معينة يطلق عليه أحيانا مدقق الحسابات، ويتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال عن إدارة المؤسسة ولا يخضع لضغوطها.[1]

ومن هنا نرى أن المدقق الداخلي يمارس نشاط التقييم لمساعدة الإرادة في حكمها لتنفيذ أنشطتها، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية لمساعدة مدقق الحسابات، وإنشائي ليشمل كل نشاطات المؤسسة من خلال وضع برنامج التدقيق الداخلي، لذلك يجب أن يكون هناك تعاون فعال مع المدقق الخارجي من جانب المدقق الداخلي، باعتبار أن الأهداف واحدة وكلاهما يكمل الآخر وليس كلا منهما بديلا عن الآخر، وفي هذا الخصوص يجب أن يمد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمعلومات عن نظم الضبط الداخلي وخطط وبرامج التدقيق والمسائل التي تحتاج إلى مزيد من المراجعة والفحص.[2]

ب-التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

يعتبر التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق الضخ المتوالي للمعلومات ذات المصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، وتحقيق مستويات أعلى من الرشد في القرارات المتخذة من قبل مستعلي المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق الخارجي.[3]

إن المدققين الخارجيين يستعملون نتائج المدقق الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة ويشترط أن المدققين الداخليين يحافظون على استقلاليتهم ونوعية كفاءة أعمالهم، والتكامل أيضا هو، في حالة وجود نوعين من التدقيق يكون هناك تعاون كامل بين المدققين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لابد من تحقيقه مع الحفاظ على استقلال كل منها.[4]

---

[1]- منصور البديوي، وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة**، الطبعة 03، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017م، ص: 26.

[2]- منصور البديوي، وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة**، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

[3]- نفس المرجع، ص: 26.

[4]- نفس المرجع، ص: 31.

فباعتبار أن للتدقيق الداخلي الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا تقييم مستويات النشاط، وجب على المدقق الخارجي التركيز عليها من خلال تقييمها ثم إعداد التقرير على ضوء هذا التقييم فيها يرتبط بمنهجية وأسلوب العمل، وكذا حجم الاختبارات ومواطنها وطبيعتها، وإن النسق الحالي للتدقيق الداخلي والخارجي لابد أن يدعم من خلال تأهيل وتطوير المعارف الفكرية والقرارات التطبيقية لدى المدقق الخارجي حول الجوانب النظرية.[1]

كما أن الانتشار الجغرافي لمؤسسات كبيرة الحجم في الدولة الواحدة وممارسة هذه المؤسسات لأساليب التجارة الجديدة كالتجارة الالكترونية وإنشاء بعض المؤسسات خاصة منها الافتراضية، أصبح يعقد عملية الرقابة لذا فتأهيل التدقيق الداخلي باعتباره ملازم للمؤسسة أمرا أساسيا لتفعيل نمط الرقابة الداخلية ومن ثمة تسهيل وتوجيه عملية التدقيق الخارجي بما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد.[2]

ويساعد هذا التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين مستويات أداء المدقق الداخلي والخارجي على السواء، ومنه تحسين الدور الذي يلعبه كل منها نحو الجهة المخصص لخدمتها، أما بالنسبة للرقابة المحاسبية عن طريق التدقيق الداخلي يجب على المدقق أن يتأكد من أنها تساهم في تسجيل العمليات بدقة وفي إعداد بيانات مالية صحيحة.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي.

يقوم المدقق بتحديد الإجراءات المبدئية لتنفيذ التدقيق من خلال إعداد خطة وبرنامج للتدقيق، ووضع تصور أولي لطبيعة أورق التدقيق التي يحتاج إليها وتصميم الإطار التنفيذي الذي يتم الاعتماد عليه في تقييم الأداء ويسجل الملاحظات والانحرافات.

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لتنفيذ التدقيق.

تعتبر الإجراءات العملية (المنهجية) الكيان الرئيسي لعملية التدقيق التي تتطلب توضيح سير العمل والخطوات المتبعة في التنفيذ، كما يستلزم ذلك ضرورة الالتزام بالمعايير التي تحكم عملية التنفيذ لضمان جودة الأداء وجودة التدقيق، حيث تضمن الإجراءات السليمة للتنفيذ وفق أصول وأسس عملية يجب مراعاتها عند العمل الميداني، كما تضمن المعايير القواعد والمواثيق والمبادئ العلمية التي يجب الالتزام بها، وصولا إلى تقارير ذات ثقة ومصداقية.

[1]– نفس المرجع، ص: 34.

[2]– نفس المرجع، ص: 37.

أولا: المبادئ العامة والقواعد التي تحكم عملية التدقيق:

يمكن تصميم هيكل المتطلبات المبدئية المنظمة لعملية التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.1): المتطلبات المبدئية لعملية التدقيق.

متطلبات المدقق	متطلبات المؤسسة	متطلبات عامة
• شخصية • سلوكية	• محاسبية • قانونية	• شكلية • مهنية

المصدر: من إعداد الباحث

1. متطلبات المدقق:

هناك حدا أدني للمتطلبات التي يجب أن تتوافر في المدقق، وقد يختلف هذا الحد الأدنى من مدقق إلى أخر، وقد وضعت المعايير حدا أدنى مقبول لهذه المتطلبات فيما يأتي:

أ- متطلبات الشخصية: [1]

يلعب التقدير الشخصي للمدقق دورا هاما في سير إجراءات التدقيق تبعا للمبادئ الأخلاقية الشخصية للمدقق والتي يجب الالتزام بها على النحو التالي:

- ✓ التعاون وعدم القيام بدور المفتش؛
- ✓ التريث وعدم التسرع في إطلاق الأحكام دون دليل؛
- ✓ التواضع وعدم إهمال الرأي المقابل؛
- ✓ عدم استغلال الزبون في الأدوات والمستلزمات والاتصالات؛
- ✓ تخصيص ملف متكامل لحفظ أوراق الزبون؛
- ✓ عدم إلقاء الضوء على سلبيات النظام غير المؤثرة.

[1]- عارف عبد الله، **المراجعة المتقدمة**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016م، ص: 119.

ب-متطلبات سلوكية:[1]

ورد في الميثاق العام لآداب وسلوكيات المهنة المتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام التدقيق والتي يجب الالتزام بها وهي:

- ✓ الموضوعية؛
- ✓ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- ✓ السرية؛
- ✓ السلوك المهني.

2. متطلبات المؤسسة:

وهي تتمثل فيما هو مطلوب من الزبون ليقوم بتقديمه للمدقق سواء من بيانات أو مستندات أو ما يجب أن يحيطه به من ظروف وأحداث فيما يلي:

أ- متطلبات المحاسبة:[2]

ويجب أن يحصل المدقق على المعلومات التي تمكنه من معرفة أن القوائم المالية التي تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، حيث يجب أن يتم أداء المهمة باستخدام أساليب ومقايس تتوافر فيها الخصائص التالية:

- ✓ الملائمة: وهي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع التدقيق؛
- ✓ الاكتمال: يجب أن تكون بمقاييس المحددة مكتملة بصفة كافية وتشمل وسائل القياس المستخدمة في العرض والافصاح؛
- ✓ المصداقية: توفر المقاييس التي تتمتع بالمصداقية الفرصة لعمل تقييم ثابت بصورة مناسبة أو قياس موضوع المهمة؛
- ✓ الحياد: تساهم المقاييس المحددة المحايدة في التوصل لاستنتاجات بعيدة عن التحيز،
- ✓ القدرة على الفهم: تساهم المقاييس المحددة المفهومة في التوصل لاستنتاجات واضحة وشاملة وليست خاضعة لتفسيرات مختلفة اختلافا جوهريا؛
- ✓ الكفاية هي مقياس لكمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 119.

[2] _ نفس المرجع، ص: 120.

- ✓ الاستقلالية: تكون أدلة التدقيق أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل؛
- ✓ الصلاحية: أن يكون الدليل موضوعي بعيد عن تحيز الشخصي؛
- ✓ التوقيت: يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع أدلة الاثبات أو الفترة التي يغطيها التدقيق؛
- ✓ مدى الاقتناع والتكلفة: يجب تحديد مدى الاقتناع والتكلفة من البدائل المتاحة قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل.

ب-متطلبات قانونية:[1]

وتتمثل في أدلة الإثبات القانونية مثل الأحكام القضائية في قضية محاسبية أو حالة مثل في معالجة محاسبية لها حكم مسبق، حيث يجب على الإدارة توفير التقارير المالية طبقا لسجلات المحاسبية القانونية، ويحصل المدقق على هذه المعلومات والوثائق عن طريق الخطابات الرسمية الموجهة له من المؤسسة محل التدقيق.

3. متطلبات عامة:

هي تلك المتطلبات التي يجب على المؤسسة أن توفرها للمدقق حتى يتمكن من أداء المهمة بنجاح وتتمثل في:

أ- متطلبات شكلية:[2]

- ✓ السجل التجاري للمؤسسة؛
- ✓ بيان بالفروع وطبيعة النشاط؛
- ✓ شهادة رخيص الاستثمار؛
- ✓ شهادة الوضعية الضريبية؛
- ✓ شهادة من التأمينات بالعمالة والرواتب.

ب-متطلبات مهنية:[3]

إن قبول المهمة من جانب المدقق تتطلب معرفته المبدئية بظروف العملية من كافة الجوانب على النحو التالي:

- ✓ التوثيق: وهو من الأدلة المكتوبة الهامة التي تحدد مسؤولية المدقق عن أوراق العمل، ويتمثل في السجل الذي يحتفظ به المدقق لبيان إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها أثناء عملية التدقيق؛
- ✓ المصادقات: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات التي يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة لتدعيم المهمة؛
- ✓ الجرد والفحص الفعلي: ويعتبر وسيلة موضوعية لتحقق من كمية ووصف الأصل؛

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 121.

[2] _ نفس المرجع، ص: 122.

[3] _ نفس المرجع، ص: 123.

- ✓ الملاحظة: تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم مراحل التدقيق؛
- ✓ الاستفسار من الزبون: يتم من خلال الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من الزبون كرد على أسئلة المدقق؛
- ✓ إعادة التشغيل: يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها الزبون خلال الفترة التي يتم التدقيق عنها؛
- ✓ الإجراءات التحليلية: يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالتدقيق التحليلي كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو بمؤسسات أخرى مماثلة؛
- ✓ الأهمية النسبية: ويتم دراسة الأهمية النسبية للبنود المحاسبية حتى لا يتم الاسراف في تدقيقات غير مجدية أو عدم بذل العناية المهنية لبنود ذات أهمية كبرى.

ثانيا: فهم المؤسسة وبيئتها ومراعاة القوانين.

ينبغي على المدقق فهم المؤسسة وبيئتها ومراعاة القوانين الخاصة بها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في تدقيق القوائم المالية، سواء كان ذلك راجعا إلى أعمال الغش والتدليس أم إلى الخطأ.

1. تقييم المخاطر:

يقوم المدقق بتخفيض خطر عملية التأكد لمستوى مقبول نسبيا بالنسبة لظروف المهمة وذلك للحصول على تأكد مناسب، ويمكن أن يتمثل خطر عملية التأكد في المكونات التالية:[1]

أ- الخطر المتأصل: هي مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، من افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة؛

ب- خطر الرقابة: وهي مخاطر وقوع تحريف هام في أرصد الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجمعيها مع أخطأ في أرصدة أو فئات أخرى ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها في وقت مناسيب عن طريق نظام الرقابة الداخلية، وعندما يكون خطر الرقابة متعلق بموضوع المهمة يظل خطر الرقابة موجود بسبب المحددات المتأصلة في تصميم وتشغيل أي نظام للرقابة الداخلية؛

[1]- أمين السيد لطفي، **المراجعة باستخدام العينات**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص: 83.

ت-خطر عدم الاكتشاف: وهي مخاطر أن تعجز اجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجمعيها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى.

2. اكتشاف الأخطاء والغش:

ويعتبر المدقق مسؤولا عن سلامة البيانات والمعلومات بخلوها عن الأخطاء والغش، لأن ذلك من المقاصد الأساسية لعملية التدقيق، ولكن هناك بعض الأخطاء العمدية لا يستطيع اكتشافها، فيعفى عنها متى أخذ الأسباب واجتهد في الحصول على أدلة الاثبات الكافية[1].

الأخطاء: وتنقسم الأخطاء إلى الأنواع التالية:[2]

أ- الأخطاء الكتابية: ومن أمثلة هذه الأخطاء ما يلي:

- ✓ الخطأ في العمليات المحاسبية (الحسابية)؛
- ✓ الخطأ في الترصيد؛
- ✓ الخطأ في نقل الأرقام من صفحة لأخرى.

ب-أخطاء الحذف: وهي التي نشأت من عدم قيد عملية بأكملها أو قيد طرف منها، فهي الحالة الأولى لا يتأثر ميزان المراجعة، أما في الحالة الثانية فإن الميزان لا يتوازن وبذلك يسهل البحث عن أسباب الفروق وتصحيحها بالدفاتر.

ت-أخطاء الارتكابية: تنشأ من الأخطاء الحسابية في الجمع والطرح أو الضرب أو القسمة أوعن الخطأ في ترحيل العملية لدفتر الأستاذ ولا تؤثر الأخطاء الحسابية في الميزان إذا كان الخطأ يتساوى في الجانبين المدين والدائن، ولا سبيل لكشف هذه الأخطاء إلا بتدقيق المستندات الأصلية.

ث-الأخطاء التعويضية أو المكافئة: وتنشأ عن وجود خطأ أو جملة أخطاء في جانب المدين يقابلها خطأ أو جملة متساوية لها في جانب الدائن، والأخطاء المتكافئة لا يظهر أثرها على ميزان المرجعة نظرا لتساوي الخطأ في جانبين.

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 85.

[2] _ طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة (الجزء الثالث)**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010م، ص: 178.

الغش: ويقصد بالغش الخطأ المتعمد في البيانات الواردة بالسجلات والدفاتر وفي المعلومات الوردة في التقارير لتحقيق مقاصد غير مشروعة وما يجب التأكيد عليه في هذا المقام هو التخطيط المنتظم لإخفاء الحقائق أو تبديلها بقصد ومن أمثلة الغش ما يلي: [1]

- ✓ التلاعب في البيانات الواردة بالمستندات؛
- ✓ التعديل المقصود في البيانات المثبتة في السجلات والدفاتر؛
- ✓ اخفاء عمليات معينة لعدم إثباتها في السجلات والدفاتر؛
- ✓ إثبات عمليات وهمية في الدفاتر والسجلات؛
- ✓ التطبيق الخاطئ لأسس وسياسات محاسبية بالعمد.

ثالثا: فهم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على بيئة العمل.

1. فهم نظام الرقابة الداخلية:[2]

حيث تعتبر الرقابة الداخلية تلك العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين، وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة.

فإن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة تدقيق، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات، ويجب على المدقق فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لأنه ذو الصلة بأعمال التدقيق، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:

أ- بيئة الرقابة؛

ب-عملية تقييم المخاطر في المؤسسة؛

ت-نظام المعلومات ويشمل عمليات النشاط المتعلقة بأعمال إعداد التقارير؛

ث-أنشطة الرقابة؛

ج-متابعة أنظمة الرقابة.

---

[1]- نفس المرجع، ص: 181.

[2]_ سلامة عبد الصانع، أمين علم الدين، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركة**، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

2. التعرف على بيئة العمل:

ويتم التعرف على بيئة العمل من فهمه للجوانب التالية:[1]

أ- العوامل الصناعية، والتنظيمية، والخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛

ب-طبيعة المؤسسة بما في ذلك اختيار المؤسسة وتطبيقها للسياسات المحاسبية؛

ت-الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر النشاط، والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية؛

ث-قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة؛

ج- العوامل الخاصة بالبيئة التنافسية والعلاقات مع الموردين والزبائن والتطورات التكنولوجية والبيئة القانونية والسياسية.

رابعا: مراعاة القوانين واللوائح والالمام بطبيعة النشاط.

1. مراعاة القوانين واللوائح:[2]

بعد حصول المدقق على فهم كامل بالمؤسسة، عليه تنفيذ بعض إجراءات التدقيق التي تساعد في مهمته وهي التعرف على القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالمؤسسة، حيث يتعين أخذ هذه القوانين واللوائح في الاعتبار عند إعداد وتدقيق القوائم المالية على النحو التالي:

أ- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقا لهذه المتطلبات؛

ب-تأسيس وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية؛

ت-وضع قواعد سلوكية للعمل والاعلان عنها واتباعها؛

ث-التأكد من تدريب العاملين بالمؤسسة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها؛

ج- متابعة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام؛

ح- اشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية؛

خ- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التي يجب على المؤسسة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام.

---

[1]- مراد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، الطبعة 02، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، ص: 64.

[2]_ نفس المرجع، ص: 64.

2. الالمام بطبيعة النشاط:[1]

على المدقق الاتصال بالمسؤولين والإدارة لمساعدته في الحصول والتعرف على المعلومات التالية:

أ- دراسة نشاط المؤسسة ونظم تسجيل المعلومات المالية وإعداد القوائم المالية؛

ب- الاطلاع على قانون إنشاء الشركة أو الوحدة الاقتصادية ونظامها الأساسي واللوائح المالية والإدارية التي صدرت لتنظم العمل بها؛

ت- حصر الفروع والمكاتب الخارجية والداخلية التابعة للشركة أو الوحدة الاقتصادية ودراسة العلاقة بينها وبين المركز الرئيسي لها؛

ث- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة ودراستها والتأكد من أنها في حدود اختصاصها مع متابعة تنفيذها؛

ج- تحديد السياسات المحاسبية وما إذا كانت تتفق مع المعايير المحاسبية الجزائرية؛

ح- دراسة نظام الرقابة الداخلية ومدى كفايته.

المطلب الثاني: تخطيط عملية التدقيق.

يعتبر التخطيط لعملية التدقيق أمر يتسم بالمرونة ويتم بصفة مستمرة ومتكررة، ويجب على المدقق أن يخطط لعمله ليتمكن من أدائه بكفاءة وفاعلية، ويجب إعداد خطة التدقيق من خلال البيانات التي قام بجمعها عند فهمه لطبيعة المؤسسة وفي ضوء الاتفاق الذي يربطه بها.

أولا: الاستراتيجية العامة للتدقيق.

يقوم المدقق بوضع استراتيجية عامة للتدقيق لتحديد نطاق ونوعية وتوقيت عملية التدقيق لتساعد في إعداد خطة التدقيق لتساعد في إعداد خطة التدقيق التفصيلية من خلال ما يلي:[2]

1- تحدد استراتيجية التدقيق العامة نطاق وخصائص عملية التدقيق؛

2- تحديد متطلبات المهمة تبعا لطبيعة النشاط وأماكن وحدات المؤسسة؛

3- تحديد توقيت عملية التدقيق وطبيعة الاتصالات مع الإدارة والمسؤولين بالمؤسسة؛

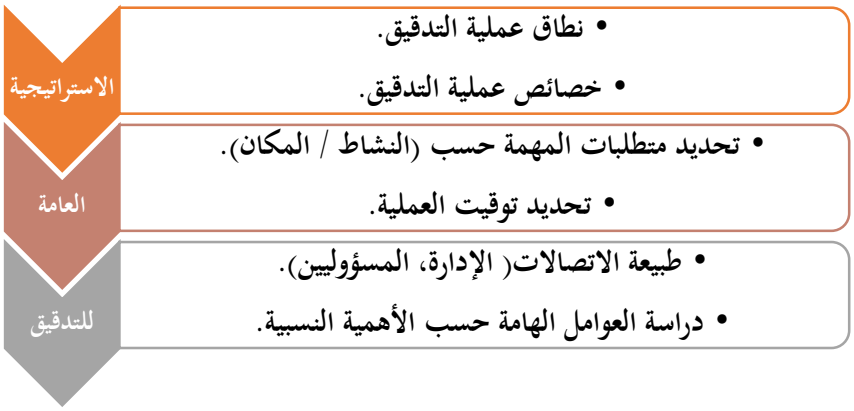
4- دراسة العوامل الهامة طبقا لمستويات الأهمية النسبية.

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 65.

[2] - نضال محمود الرمحي، وآخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015م، ص: 189.

الشكل رقم (3.1): الاستراتيجية العامة للتدقيق.



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على ما سبق.

ثانيا: مواصفات خطة التدقيق.

ينبغي على المدقق وضع خطة التدقيق وذلك في ضوء المواصفات التالية:[1]

1- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر؛

2- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات الهامة والمؤثرة؛

3- وصف النظام المحاسبي وعناصره، والتأكد من سلامة وانتظام العمليات المحاسبية من إثبات وقياس وعرض وتفسير البيانات؛

4- وصف وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى الثقة والاعتماد عليها في تحديد وتوقيت ومدى الاختبارات التي سيقوم بها وكذلك في وضع خطة وبرنامج التدقيق؛

5- وصف المسندات والسجلات والدفاتر وغيرها والحصول على أدلة الاثبات لما تحتويه من بيانات، بهدف اكتشاف الأخطاء والغش؛

6- وصف ودراسة الأسس والسياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة في إعداد التقارير المالية، والتأكد من استمرار تطبيقها من فترة إلى أخرى؛

7- وصف ودراسة طرق العرض والافصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية والايضاحات عنها.

[1]- نفس المرجع، ص: 190.

ثالثا: إجراءات تخطيط التدقيق.

عندما يكلف مدقق الحسابات بتدقيق حسابات مؤسسة يجب أن يقوم بالإجراءات التالية:[1]

1- التحقق من صحة التكليف والتوقيع على عقد الارتباط أو ما يحل محله من جهة أو الشخص المكلف بتعيينه؛

2- التيقن من هدف ونوع ونطاق التدقيق الذي سوف يقوم به؛

3- تجميع معلومات عن المؤسسة اللازمة لبدء عملية التدقيق؛

4- فحص وتحليل وتقويم النظم المحاسبية، ونظم الرقابة الداخلية؛

5- تجميع معلومات عن القوائم المالية السابقة والملاحظات عليها إن وجدت؛

6- وضع خطط وبرامج التدقيق اللازمة في ضوء البيانات والمعلومات المجمعة؛

7- البدء في تنفيذ عملية التدقيق التي تنتهي بإعداد التقارير؛

8- حضور الجمعية العامة وعرض تقريره والاجابة على الاستفسارات؛

9- دراسة خريطة تدفق السندات والإجراءات المحاسبية المصاحبة له؛

10- شمول البرنامج لكافة البنود المالية التي تشملها القوائم المالية (الأصول-الخصوم-المصروفات-الإيرادات).

رابعا: برنامج التدقيق الداخلي.

يساعد برنامج التدقيق في تحقيق ما يلي:[2]

1- تحديد الإجراءات اللازمة لعملية التدقيق وتوزيعها على المدققين وهذا بدوره يجنب التكرار وعدم نسيان عمليات تدقيق؛

2- تحديد مواطن التدقيق التي تحتاج إلى اهتمام خاص نظرا لارتفاع درجة المخاطر فيها وزيادة احتمال وجود غش أو أخطاء؛

3- توزيع العمل بين المدققين، وهذا بدوره يساعد في تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية ونظام الثواب والعقاب؛

4- سهولة الاشراف والمتابعة على الأعمال المدققين أولا بأول وبيان المعوقات والمشكلات والعمل على حلها؛

5- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة عن طريق مقارنة المنفذ فعلا وغير المنفذ، وأسباب القصور إن وجدت وسبل معالجتها؛

---

[1]- نفس المرجع، ص: 192.

[2]- خلاصي رضا، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، الطبعة 03، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018م، ص: 77.

6- وضع دليل اثبات الالتزام بمعايير التدقيق التي تستوجب على المدقق وضع خطط وبرامج للتدقيق.

المطلب الثالث: تدقيق عناصر القوائم المالية.

بغية الوقوف على المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال القوائم المالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:[1]

- **الكمال:** يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- **الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- **الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- **التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- **التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

أولا: التحقق من الأصول الثابتة.

تشتمل هذه النقطة على عناصر التثبيتات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، ... إلخ)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقا مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمدقق سهلا مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:[2]

1. الكمال:

يقوم المدقق في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالتدقيق المستندي والحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر

---

[1] _ أحمد حلمي جمعة، **دليل الطالب في التدقيق**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2019م، ص: 95.

[2] – أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مراجعة (فحص) البيانات المالية (الكتاب الثالث)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009م، ص: 61.

موضوع التدقيق، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

2. الوجود:

يقوم المدقق بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع اهتلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

3. الملكية:

يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع التدقيق.

4. التقييم:

يعمل المدقق على تحقيق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل اهتلاكها تبعا للطريقة المحددة (إهتلاك ثابت، متزايدة أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا للقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية).

5. التسجيل المحاسبي:

يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقا من الملف الآتي:

أ- وصل الطلبية؛

ب-الفاتورة؛

ت-وصل الاستلام؛

ث-وصل التسليم.

ثانيا: التحقيق من المخزونات.

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات

المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي:[1]

1. الكمال:

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءتها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق.

2. الوجود:

يسعي المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرين بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا.

3. الملكية:

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

4. التقييم:

ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة للتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة نفاذ المخزون (**FIFO** و**LIFE**) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجعة (**CMP**) مثلا.

5. التسجيل المحاسبي:

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

[1]– نفس المرجع، ص: 65.

ثالثا: التحقق من الحقوق والديون.

تعتبر الحقوق والديون وجهان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل التزاما على المؤسسة اتجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة والقصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، إن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك وجب على المدقق التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتهما، وكذا مكوناتهما، فالحقوق مثلا تتكون من التنسيقات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات الزبائن وحسابات الخزينة، أما الديون فتتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، يمكن أن يتحقق المدقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:[1]

1. الكمال:

تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدا انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبا أم ايجابا وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا وجب على المدقق أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

2. الوجود:

يعمل المدقق على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد **(X)** مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.

3. الملكية:

إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر والسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

مما سبق ينبغي على المدقق أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالحقوق حق لها والديون التزام عليها.

[1]– أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة 04، الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2018م، ص: 86.

4. التقييم:

يستعمل المدقق التدقيق المستندي والحسابي للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق.

5. التسجيل المحاسبي:

بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وأن يستند هذا التسجيل على وثائق تبرر العملية والتسجيل.

رابعا: التحقق من الأموال المملوكة ومن الأعباء والنواتج.

1. التحقق من الأموال المملوكة:

إن تفكير المستثمرين بالنشاط في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا وجب على المدقق التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع التدقيق وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به، ففي ظل ما سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من الأموال المملوكة على النحو التالي:[1]

أ- التأكد من العقد الابتدائي، والقانون المنظم للمؤسسة موضوع التدقيق لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال؛

ب- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛

ت- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم؛

ث- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة؛

ج- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين؛

[1]- نفس المرجع، ص: 90.

ح- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

2. التحقق من النواتج والأعباء:

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (TCR) وبتفاعلهما تنتج حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع التدقيق، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها، إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الآتي:[1]

أ- الكمال:

ينبغي أن تعتر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أم نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فنخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع التدقيق لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.

ب-الوجود:

يعمل المدقق في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال التدقيق المستندي من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

ت-التقييم:

تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المدقق أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

[1]- نفس المرجع، ص: 92.

ث-التسجيل المحاسبي:

يسعى المدقق إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع التدقيق.

المطلب الرابع: أوراق وملفات العمل.

تعتبر أوراق عمل المدقق الأداة التي تستخدم لتجميع الدليل المطلوب منه لمساعدته في إبداء رأيه، لذا ينبغي عليه أن يقوم بترتيبها في وضع يسمح له بدراستها مستقبلا كما توفر المرجع الرئيسي له، ويكون الهدف الرئيسي لتجميع تلك الأوراق هو تسجيل دليل الذي يقوم المدقق بجمعه لإعطائه الأساس لتكوين رأيه المهني الذي يقوم على الخبرة والمعلومات المتاحة له.

أولا: الحاجة إلى أوراق العمل.

يختلف مركز المدقق جوهريا عن موقف المحاسب الداخلي في المؤسسة، فالمحاسب الداخلي يقوم بإعداد القيود المحاسبية من واقع المستندات الأساسية، مثال ذلك صور فواتير المبيعات وكشوف الأجور وغيرها من المستندات، وتحفظ تلك المستندات بعد ذلك لتدعيم واثبات القيود التي قاموا بإجرائها والملخصات التي تعد من تلك القيود، ويختلف وضع المدقق في هذه الناحية في أنه ليست لديه مستندات أصلية ولا دفاتر قيد أصلية ولا حسابات دفتر أستاذ لتدعيم ما وصل إليه أثناء عملية التدقيق، ويعمل المدقق في نفس السجلات والمستندات – الخاصة بالمحاسبين–، والتي يتحتم عليه تركها بعد أن يستكمل فحصه، وبناءا على ذلك فالسجل الوحيد لم يصل إليه المدقق من آراء أو للعمل الذي قام بأدائه للوصول إلى تلك الآراء، يجب أن يعد بواسطة المدقق نفسه، وإذا لم يقم المدقق بإعداد هذا السجل فإنه لن يتوفر لديه أية وسائل لتدعيم أو اثبات العمل الذي قام به، والرأي المهني الذي يصل إليه والذي تعتمد عليه سمعته المهنية، ويتطلب إعداد أوراق العمل من المدقق أن يكون دائما منتبها، أثناء فحصه إلى التأكد من أنه أرفق ضمن أوراق العمل قوائم كاملة بجميع الأعمال المنجزة ونتائج تلك الأعمال، وطالما أن العمل المعين يفيد عملية تدقيق الحسابات فإنه من الضروري إثباته في أوراق العمل.[1]

وعموما إذا تضمنت أوراق العمل سجلا بكل جهود التحقق التي قام بها المدقق ومساعدوه، فإنها ستنطوي عندئذ على مجموعة عريضة وعديدة من المعلومات والأدلة، كما أن قوائم العمل المنجز ومذكرات الأسئلة والاجابة عليها،

[1]– حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دون طبعة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010م، ص: 200.

والتسويات وملخصات الحسابات، والمصادقات والشهادات، وغيرها من المعلومات المختلفة يتم ادراجها بطريقة منظمة ضمن أوراق عمل التدقيق.

ثانيا: أوراق العمل والغرض منها.

تعرف أوراق العمل على أنها: "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص".[1]

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المرجوة من أوراق العمل للتدقيق في النقاط التالية:[2]

1. دليل للعمل المنتهي:

توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية التدقيق، وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

توضح لنا أورق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية التدقيق.

3. تنفيذ إجراءات التدقيق:

تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.

4. إعادة النظر في الاختبار:

تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية التدقيق.

5. إعداد التقرير:

تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المدقق كتابة التقرير استنادا عليها.

---

[1]– نفس المرجع، ص: 203.

[2]_ أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

6. دليل للتدقيق في السنوات القادمة:

يقوم المدقق عادة عند البدء في تدقيق سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية التدقيق السابقة والاجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

ثالثا: الملف الدائم للتدقيق.

يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية:[1]

- ✓ عموميات؛
- ✓ وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الحسابات السنوية والتقارير؛
- ✓ التحاليل الدائمة للحسابات؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

1. العموميات:

تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

2. وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:

يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف.

3. الحسابات السنوية والتقارير:

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج التدقيق بالسنة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

---

[1]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014م، ص: 128.

4. التحاليل الدائمة للحسابات:

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

5. كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب اتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي نظرا لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العالمية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.

6. كل ما يتعلق بالجانب القانوني:

تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

رابعا: ملف الدورة الجارية للتدقيق.

يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع التدقيق، لذلك نستطيع أن نقول بأن هذا الملف يحتوي على:[1]

1- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛

2- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛

3- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛

4- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛

5- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛

6- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، الزبائن والموردون؛

7- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أدائه لمهمته.

[1]- نفس المرجع، ص: 130.

ويجدر بنا الإشارة إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المدقق ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل الأخطار سواء الطبيعية أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المدقق.

المبحث الثالث: إعداد تقرير التدقيق ومواصفات مدقق الحسابات.

تقوم أعمال التدقيق بمجموعة من الإجراءات للحصول على دلائل لتقييم مستوى الإفصاح والعرض في القوائم المالية، وتنتهي هذه الإجراءات بالرأي الشخصي للمدقق من حيث قيام المؤسسة بإعداد القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة، بالإضافة إلى التعرض لمدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة، حيث إن الهدف الرئيسي من تقرير التدقيق هو الكشف عن مواطن التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ لإبداء رأي فني محايد، وإعطاء دليل موثق عما إذا كانت القوائم المالية تعطي قناعة ذات مصداقية وعدالة عن المركز المالي للمؤسسة لتقديمه إلى المستخدمين المرتقبين.

المطلب الأول: مفهوم وقواعد إعداد تقرير التدقيق.

ينحصر الهدف الرئيسي في تقرير التدقيق في إبداء الرأي على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات، وفق مجموعة من الضوابط والقواعد التي تنظم إعداد تقرير التدقيق.

أولا: مفهوم تقرير التدقيق.

يمكن عرض مفهوم تقرير التدقيق فيما يلي:

يعبر مفهوم تقرير التدقيق عن بيان مكتوب من المدقق موجه إلى المستخدمين المرتقبين والجهات المعنية، في إطار مجموعة من الشروط والمحتويات الفنية وينتهي بإعطاء رأي فني محايد عما تتضمنه القوائم المالية وما تعكسه من حسابات ونحوها من بيانات محاسبية عن عمليات المؤسسة وعن مستوى المصداقية للمركز المالي ونتائج الأعمال لها خلال فترة معينة.[1] ومن هذا التعريف يمكن توضيح التالي:

1. من يوجه لهم التقرير:

يوجه تقرير المدقق إلى الجهات المعنية والمستخدمين المرتقبين وهم مجموعة من الأشخاص التي يقوم المدقق بإعداد تقرير التدقيق لهم، ويطلق عليهم مستخدمي القوائم والتقارير المالية، وينقسم المستخدمين والمستفيدين من التقرير إلى مستخدمين داخليين ومستخدمين خارجيين كما يلي:[2]

[1] _ مبروك محمد نصير، **خدمات المراجعة**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2018م، ص: 220.

[2] _ نفس المرجع، ص: 221.

أ- المستخدمين الداخليين:

- ✓ حالة المؤسسات الفردية: يوجه إلى المالك؛
- ✓ حالة شركات الأشخاص: يوجه إلى الشركاء؛
- ✓ حالة شركات المساهمة: يوجه إلى المساهمين.

ب- المستخدمين الخارجيين:

- ✓ مصلحة الضرائب؛
- ✓ البنوك؛
- ✓ سوق الأوراق المالية؛
- ✓ هيئة سوق المال؛
- ✓ الغرفة التجارية؛
- ✓ المحللون الماليون.

2. الشروط الواجب توفراها في التقرير:

ومن أهم الشروط الواجب توافرها في تقرير المدقق الخارجي ما يلي:[1]

أ- تحديد الجهة التي يوجه إليها التقرير وتحديد صفتها؛

ب-اسم المؤسسة موضوع التدقيق والمعد عنها التقرير ونشاطها؛

ت-تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التقرير؛

ث-تحديد تاريخ التقرير؛

ج-التوقيع على التقرير؛

ح-ختم التقرير بخاتم مكتب التدقيق؛

خ-نوع التدقيق ومدى الفحص؛

د- الإشارة إلى استيفاء البيانات التي تتطلبها القوانين؛

ذ- استخدام العبارات الواضحة غير المطاطة؛

ر-مدى الالتزام بمعايير التدقيق؛

[1]- عصمت أنور صحصاح، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة وحوكمة البنوك**، الطبعة 01، دار النشر للجامعات، مصر، 2018م، ص: 240.

ز-الإشارة إلى الكشوف المرفقة.

ثانيا: محتويات، أشكال وأهداف تقرير التدقيق.

1. محتويات التقرير:

ولقد حددت القوانين المختلفة أهم محتويات تقرير المدقق فيما يلي:[1]

أ- ما إذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرضي؛

ب-ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها؛

ت-في حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، وعما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع؛

ث-بالنسبة للشركات الصناعية، عما إذا كانت تمسك الشركة حسابات تكاليف ثبت له انتظامها؛

ج- إذا كانت الميزانية (قائمة المركز المالي)، وحساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات؛

ح- ما إذا كانت من رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركات على وجوب اثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تعبر عن المركز المالي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح الشركة وخسائرها عن السنة المالية المنتهية؛

خ- ما إذا كان الجرد قد تم وفقا للأصول المراعاة، مع بيان ما جد من تعديل في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل؛

د- ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة وفي الكشف التفصيلي متفقة مع ما هو بدفاتر الشركة؛

ذ- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أوفي مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه مخالفات قائمة عند إعداد الميزانية العمومية وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه وفقا لأحكام هذه المادة.

2. أشكال تقرير التدقيق:

تتعدد أشكال وأنواع التقارير ما بين تقارير مختصرة وتقارير مطولة وتقارير خاصة كما يلي:[2]

---

[1]- نفس المرجع، ص: 242.

[2]- أمين السيد لطفي، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2018م، ص: 283.

أ- التقرير المختصر:

التقرير المختصر هو الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ب-التقرير المطول:

التقرير المطول يعد بواسطة مدقق الحسابات بناءا على طلب من إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية ومانحي الائتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية، وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس أو عشرة سنوات سواء لقائمة الداخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي.

ت-التقرير الخاص:

يعد هذا التقرير بواسطة مدقق الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات، والجامعات، والمدارس، جمعيات البر والاحسان، كما أن التقرير الخاص يعد بواسطة المدقق عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليف عمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي، واقتراح نظام رقابة داخلية جديد يكون أكثر قوة وفاعلية.

3. أهداف تقرير التدقيق:

تتلخص أهداف تقرير التدقيق في الوصول إلى التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد لتحقيق الأهداف التالية:[1]

أ- إن هدف تقديم القوائم المالية هو تمكين المدقق من إبداء الرأي فيما إذا كانت هذه القوائم المالية قد أعدت بطريقة عادلة وصحيحة في كافة جوانبها؛

ب-تقديم معلومات توجه إلى المساهمين (في حالة شركات المساهمة)، أو إلى مجلس الإدارة، أو إلى الجهات التي أصدرت التكليف للتدقيق؛

ت-تقرير المدقق يضفي ثقة على القوائم المالية موضوع التدقيق حيث أنه صادر من طرف خارجي مستقل مؤهل علميا ومهنيا.

[1] _ أمين السيد لطفي، **تفعيل آليات الراجعة في محاربة الاحتيال**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص: 14.

ثالثا: قواعد التقرير (نطاق عملية تدقيق للقوائم المالية–كفاية وملاءمة الأدلة).

توفر قواعد إعداد تقرير التدقيق سياجا لتقييم تقرير المدقق من حيث قدرته على العرض العادل والواضح للقوائم المالية.

1. نطاق عملية تدقيق قوائم المالية:

يشير مصطلح نطاق عملية التدقيق إلى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها طبقا للظروف لتحقيق هدف التدقيق، وذلك طبقا لحكم المدقق واستنادا إلى معايير التدقيق، ويقوم المدقق بالالتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية التدقيق، مع الالتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الأخرى بالإضافة إلى معايير التدقيق، ويجب ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المحلية التي تحكم عملية تدقيق القوائم المالية.[1]

إن تقرير المدقق يتعلق بما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة يتم في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وإنه بدون إطار إعداد تقارير مالية مقبول، لا يكون لدى المدقق مقايس محددة لتقييم القوائم المالية للمؤسسة، وفي حالة تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المقبول لإعداد القوائم المالية ذات الأغراض العامة التي تسفر عن قوائم مالية تحقق عرض عادل وواضح، ويهدف إعداد تقرير التدقيق إلى تعريف ووصف عناصر وأهداف عملية التدقيق ويأخذ المدقق عند تحديد نطاق عملية التدقيق في اعتباره ما يلي:[2]

أ– يقدم المدقق إطاراً مرجعيا للمستخدمين ولغيرهم من الجهات الطالبة للمهمة؛

ب–إصدار التقرير المطلوب والمناسب سواء إصدار تقارير تأكد أو مهام إصدار تقارير تأكد محدود أو اصدار تقارير مهام عملية استشارات؛

ت–إطار إعداد التقارير المالية التي أعدت من أجله المعلومات المالية التي يجب تدقيقها ويتضمن ذلك الحاجة إلى أية تسويات مع إطار محاسبي آخر؛

ث–متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالنشاط مثل التقارير المطلوبة من الجهات الرقابية المعنية؛

ج– التغطية المتوقعة للتدقيق، ويشمل ذلك عدد وأماكن وحدات الشركة التي ينبغي أن تدخل في القوائم المالية؛

ح–طبيعة علاقة الرقابة بين الشركة الأم وفروعها والتي تحدد كيفية تجميع حسابات المجموعة؛

خ– المدى الذي يتم فيه تدقيق وحدات الشركة بواسطة مراقبين آخرين؛

---

[1] _ سهام السويدى، **معايير المراجعة في مهنة المراجعة بالجزائر**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016م، ص: 138.

[2] _ نفس المرجع، ص: 140.

د- طبيعة قطاع النشاط الذي ينبغي تدقيقه ويتضمن ذلك الحاجة للمعرفة المتخصصة؛

ذ- عملة التسجيل المستخدمة بما في ذلك أية حاجة لترجمة العملات للمعلومات المالية محل التدقيق؛

ر- الحاجة إلى تدقيق القوائم المالية المستقلة تدقيقاً قانونياً، بالإضافة إلى عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة؛

ز- مدى كفاءة عمل المدققين الداخلين، ومدى الاعتماد المتوقع من المراقب عليهم؛

س- استخدام المؤسسة للمنظمات الخدمية وكيفية حصول المراقب على أدلة تتعلق بتصميم أو تنفيذ أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها؛

ش- الاستخدام المتوقع لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تدقيقات سابقة، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بإجراءات تقييم الخطر واختبارات فاعلية الضوابط؛

ص- تأثير تكنولوجيا المعلومات على الإجراءات التدقيق وتشمل توافر المعلومات والاستخدام المتوقع لأساليب التدقيق بالكمبيوتر؛

ض- التنسيق بين التغطية المتوقعة وتوقيت أعمال التدقيق مع أي فحص محدود للمعلومات المالية وتأثير المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء ذلك مثل الفحص على عملية التدقيق؛

ط- مناقشة الأمور التي يمكن أن تؤثر على التدقيق مع العاملين بالمؤسسة؛

ظ- تواجد موظفي الزبون وتوفر البيانات.

على الر غم من أن إعداد تقرير التدقيق قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الافصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث إلا أنه في العادة ما يشمل مبادئ كافية يمكن أن تمثل أساسا لتحديد مدى تطبيق السياسات المحاسبية التي تتسق مع المعايير.

2. كفاية وملاءمة الأدلة:

يقوم المدقق بتخطيط وأداء عملية التأكد ويتخذ موقف الشك المهني للحصول على الأدلة الملائمة الكافية عما إذا كانت المعلومة ذات الصلة بالموضوع خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة، ويأخذ المدقق في اعتباره الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكد وكم وجودة الأدلة المتاحة عن التخطيط للمهمة وأدائها، وبالخصوص عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة.[1]

تعد الكفاية مقياسا لكمية الأدلة، وتعد الملاءمة مقياساً لجودة الأدلة، ومن هنا تتضح ملاءمتها ومصداقيتها، فتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بخطر تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفاً هاماً (فكلما زاد الخطر كلما

[1]- نفس المرجع، ص: 142.

زادت امكانية طلب الأدلة)، وتتأثر كذلك بجودة هذه الأدلة (فكلما زادت الجودة، كلما قلت الحاجة لطلب أدلة). وبناء عليه تكون العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة علاقة تبادلية ومع ذلك فالحصول على أية أدلة أكثر لا يمكن في حد ذاته أن يعوض عن قلة جودتها.[1]

تتأثر مصداقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف التي من خلالها تم الحصول عليها، ويمكن عمل تعميم بشأن مصداقية مختلف أنواع الأدلة ومع ذلك يخضع مثل هذا التعميم لاستثناءات هامة حتى عندما يتم الحصول على الأدلة من مصادر خارج المؤسسة، فقد تكون هناك ظروف من شأنها أن تؤثر على مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها، فعلى سبيل المثال يمكن ألا نعتبر الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر خارجي مستقل مصدراً يعتمد عليه إذا لم يكن المصدر على دراية بالموضوع، ويمكن للأدلة أن تكون مصدرا لمصداقية المعلومات في الحالات التالية:[2]

أ- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المؤسسة؛

ب-تكون الأدلة المعدة داخليا أكثر مصداقية عندما تكون الرقابة عليها فعالة؛

ت-تكون الأدلة التي حصل عليها المدقق بصورة مباشرة أكثر مصداقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة؛

ث-تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما تكون موجودة في شكل موثق سواء أكان ورقة أو بيانات إلكترونية أو وسائل أخرى؛

ج- تعتبر الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية مصدرا أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عن طريق الصور أو الفاكسات.

رابعا: قواعد إعداد التقرير (إبداء الرأي-الشك المهني-درجة وخطر وتقرير التأكد).

1. إبداء الرأي على القوائم المالية:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق تعبيراً واضحاً عن رأيه على القوائم المالية، ويعتمد المدقق في تكوين رأيه على الضوابط التالية:[3]

[1]- نفس المرجع، ص: 143.

[2]_ نفس المرجع، ص: 144.

[3]- نفس المرجع، ص: 145.

أ- ينبغي على المدقق تقييم النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية؛

ب- عند تكوين رأي على القوائم المالية يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت هناك درجة تأكد مناسبة تتعلق بما إذا كانت القوائم المالية مأخوذة ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة، استناداً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ويتضمن ذلك استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية لمستوى منخفض مقبول نسبياً وتقييم آثار التحريفات المحددة التي لم يتم تصحيحها؛

ت- يرتبط تكوين رأي بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وتعرض طبقا للمتطلبات المحددة لفئة محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات؛

ث- يقوم المدقق بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية بعد أية تعديلات قامت بها الإدارة كنتيجة لعملية التدقيق تتفق مع فهم المدقق للمؤسسة وبيئتها، ويقوم المدقق بدراسة العرض الكلي وهيكل ومحتوى القوائم المالية؛

ج- يقوم المدقق بدراسة ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في أو قرب نهاية عملية التدقيق تساعد في دعم الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء عملية التدقيق وتساعد في التوصل إلى النتيجة العامة التي ترتبط بالعرض العادل للقوائم المالية؛

ح- يجب أن يعبر تقرير المدقق عن طبيعة المؤسسة من حيث ما إذا كانت مؤسسة تجارية أو مؤسسة صناعية وما يجب أن تتضمنه من معلومات في القوائم المالية؛

خ- يجب أن تحدد احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات الواردة بالقوائم المالية لتلبية حاجة الهيئات الرقابية الحكومية والأسس الضريبية المحاسبية التي تصاحب الإقرار الضريبي للمؤسسة لصالح مصلحة الضرائب.

2. الشك المهني:[1]

يقصد بالشك المهني تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة التدقيق المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة، وعند تخطيط وأداء التدقيق على المراقب ألا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، وبالتالي فإن إقرارات الإدارة لا تعد

[1] _ نفس المرجع، ص: 146.

بديلاً عن الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى استنتاجات مناسبة يبني عليها رأيه.

وينبغي على المدقق القيام بتخطيط وأداء عملية التدقيق متبعاً أسلوب الشك المهني، وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاما ومؤثراً ومن تم عدم مصداقيتها، ويقوم المدقق بالحصول على الدلة تدقيق، وينفذ إجراءات تدقيق معينة في ضوء ذلك.

3. درجة التأكد المناسبة:

ويعبر مفهوم درجة التأكد المناسبة عن تجميع كافة أدلة التدقيق الضرورية للمدقق ليتحقق من أن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة ومن هنا يتضح مدى ارتباط درجة التأكد المناسبة بعملية التدقيق ككل، والمدقق ليس مسؤولا عن اكتشاف الغش والأخطاء (التحريفات في القوائم المالية) لأن ذلك ليس هدف عملية تدقيق القوائم المالية بل الهدف هو إبداء الرأي عن تلك القوائم ومن ناحية أخرى فتدقيق القوائم المالية عن طريق المدقق لا يعتبر ضمانا بأن القوام المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.[1]

4. خطر عملية التأكد:

يتمثل خطر عملية التأكد في خطر قيام المدقق بإصدار رأي غير مناسب وذلك لسبب وجود تحيف هام في المعلومات الخاصة بموضوع المهمة، ففي مهام إصدار تقارير تأكد مناسب يقوم المزاول بتخفيض خطر عملية التأكد لمستوى مقبول نسبيا بالنسبة لظروف المهمة وذلك للحصول على تأكد مناسب كأساس للنموذج الإيجابي عن تعبير المدقق عن النتيجة التي توصل إليها، ويعتبر مستوى خطر عملية التأكد أكبر في مهام إصدار تقارير تأكد محدود عنه في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب، ويرجع ذلك الاختلاف إلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، ومع ذلك ففي مهام إصدار تقارير تأكد محدود يعد المزج المكون من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافيا للمدقق للحصول على درجة من التأكد ذات معنى كأسس لنموذج التعبير السلبي.[2]

ويتكون خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد من الأخطار التالية:

أ- الخطر المتأصل وهو خطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات معاملات بسب طبيعتها للتحريفات قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة؛

---

[1] _ عبد الوهاب نصر، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017م، ص: 155.

[2] _ نفس المرجع، ص: 156.

ب-خطر الرقابة هو خطر أن تقع تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية؛

ت-خطر عدم الاكتشاف هي المخاطر التي تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب في اكتشاف تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات ويعكس خطر عدم الاكتشاف مدى فعالية إجراءات التدقيق المطبقة.

5. تقرير التأكد:[1]

يقدم المدقق تقريراً مكتوباً يحتوي على نتيجة التأكد الذي توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة، وبالإضافة إلى ذلك يضع المدقق في اعتباره المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير ويشمل ذلك الاتصال بالمسؤولين عن وحوكمة المؤسسة عندما يكون ذلك ملائماً.

يتم صياغة النتيجة التي توصل إليها المدقق في ظل نظام الرقابة الداخلية حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة، ويمثل بصورة عادلة وواضحة.

يعبر المدقق عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج الإيجابي من خلال إجراءات جمع الأدلة ذات طبيعة وتوقيت ومدى مناسب، مع الأخذ في الاعتبار خصائص موضوع المهمة وظروف المهمة الأخرى ذات الصلة التي وضعت في التقرير التأكد، يكون المزاول قد حصل على الأدلة الملائمة والكافية لتخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول.

يعبر المدقق عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج السلبي حيث يذكر بالتقرير لم يتم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن نظام الرقابة الداخلية غير فعال في جميع جوانبه الهامة، وذلك استناداً إلى المقاييس التي تعبر عن مستوى التأكد المحدود مع الأخذ في الاعتبار خصائص موضوع المهمة وغيرها من ظروف المهمة المذكورة في تقرير التأكد.

لا يعبر المدقق على استنتاج بدون تحفظات في أي من نوعي عملية التأكد في حالة وجود ظروف، والتي بناءاً على حكم المدقق تكون أو قد تكون هامة ومؤثرة.

المطلب الثاني: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق وأنواعه.

إن معايير التدقيق الدولية تعتبر بمثابة قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، وحتى نتمكن من الفهم الجيد لمقصود تقرير التدقيق، لابد من أن نفرق بين ثلاثة مصطلحات: وهي الشهادة، التقرير والرأي. حيث تعتبر

[1] _ نفس المرجع، ص: 157.

الشهادة تقرير كتابي عن حقيقة واقعة، فهي لا تمنح إلا إذا وصل مانحها درجة اليقين، أما التقرير فهو اللفظ الأقرب لما يعطيه مدقق الحسابات لأنه عاجز عن إعطاء شهادة، بينما الرأي فهو جزء فقط من الشهادة والتقرير.

أولا: نشأة تقرير التدقيق.

سنتناول في هذا الفرع بيان أشكال والمحتويات التي وضعتها الهيئات المهنية في الو.م.أ بغرض ايجاد نموذج يلقى قبولا عاماً من جميع الأطراف المستخدمة للتقرير:[1]

كان تقرير المدقق في بداية مزاولة المهنة، يعد في كلمات بسيطة موجزة لتعبر بوضوح عن رأي المدقق، فمثلا ظهر تقرير مدقق الحسابات في إحدى الشركات الأمريكية سنة 1888م بالشكل الآتي: "روجع ووجد سليما".

وفي سنة 1906م كان تقرير المدقق لا يتضمن، أي رأي فني، وكان القارئ يستنتج رأي المدقق أنه قام بعملية التدقيق وأعد تقريره، وكان التقرير يأخذ الشكل التالي: "تنفيذاً لطلبكم قمنا بـ... وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات والآتي بيانها...".

وبعدها توالت النماذج إلى سنة 1934م، حيث قامت لجنة مشكلة من ممثلين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية بإصدار تقرير نمطي، أوصت باستخدامه، ويعتبر هذا النموذج أول الأشكال التي حازت القبول العام، وقد كان كما يلي: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة ... وفي .../.../...، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية...".

وفي سنة 1939م تمت بعض التعديلات للتقرير الأخير بتوصيات من مجمع المحاسبين تمثلت في: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة ... وفي .../.../...، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنية المنتهية ... وقمنا أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية ...".

وفي سنة 1947م قام مجمع المحاسبين بدراسة مستفيضة لمعايير التدقيق اتضح من خلالها أن هذه الأخيرة تطبق على مجال واسع في دول العالم، مع اختلافات بعض الإجراءات، فتم إدخال تعديلات على التقرير والذي كان كما يلي: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة ... وفي .../.../...، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنية المنتهية ...، وقد تم هذا الفحص وفق المبادئ المتعارف عليها حاليا والذي سنعرضه في دراستنا".

[1] _ أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

ثانيا: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق (المعيار 700 والمعيار 710).

1. المعيار ISA 700 تقرير المدقق على القوائم المالية:

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضه المألوف:[1]

أ- عنون التقرير: من الملائم أن يستعمل مصطلح مدقق لتميزه عن التقارير التي تصدر عن الآخرين؛

ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يوجه تقرير المدقق عادة إلى المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة؛

ت- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: تتضمن تحديد القوائم المالية المدققة، وبيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق؛

ث- فقرة النطاق: يتم خلالها شرح لطبيعة عملية التدقيق:

- ✓ الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير المحلية الوطنية؛
- ✓ وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه وأنه تضمن فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عن إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل؛
- ✓ يجب أن تتضمن بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداؤه.

ج- فقرة الرأي: أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية إضافة إلى إشارته كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية؛

ح- تاريخ التقرير: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه اصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع ومواقعة الإدارة على تلك القوائم المالية؛

خ- عنوان مدقق الحسابات: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد وهو عادة المدينة التي يقع فيها مكتب المدقق، المسؤول عن عملية التدقيق تلك؛

د- توقيع مدقق الحسابات: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلامها، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة هي المسؤولة عن عملية التدقيق.

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مراجعة فحص البيانات المالية (الكتاب الثاني)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009م، ص ص: 115-119.

2. المعيار ISA 710 المقارنات:

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للقوائم المالية التي تم تدقيقها، وتشمل الجوانب التالية:

أ- مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة والتقرير عنها:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكيد من الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير:[1]

- ✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع السياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قدتم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة؛
- ✓ ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة؛
- ✓ في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما، إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعايير التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة–الأرصدة الافتتاحية)، وفي حالة إطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة، وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية: [2]

- ✓ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التنفيذ لايزال بدون حل؛
- ✓ في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادرة سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التنفيذ قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التنفيذ السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق بفقرة توكيدية لأمر ما؛

[1]– نفس المرجع، ص: 120.

[2]– نفس المرجع، ص: 122.

- ✓ في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال إنجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار 560 (لأحداث اللاحقة).

ب-مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات أطر التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير:[1]

- ➢ إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة؛
- ➢ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة؛

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم تدقيقها من قبل المدقق آخر أو غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقرير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510، وأما ما اطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات في الآتي:

❖ **القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر:** [2]

قد يقوم المدقق السابق بإعادة اصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقرير حول الفترة الحالية فقط، وإن تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين الفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

قد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية، فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، وبعد حصوله على تفويض منها بتدقيق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة، وفي حال لم يوافق المدقق السابق على هذه الاقتراحات يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيدية لتقرير.

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 124.

[2] – عبد الوهاب نصر، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (الجزء الثاني)**، الطبعة 02، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017م، ص: 78.

❖ **القوائم المالية للفترة السابقة غير المدققة:**[1]

على المدقق أن يبين ذلك في تقريره، وإذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره في حال رفضت الإدارة القيام بذلك.

ثالثا: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق (المعيار 720 والمعيار 800).

1. المعيار ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية:

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، قد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولابد عند ذلك من إطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها، وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو سالباً.

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض الزبون القيام بذلك، يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم اصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق.[2]

2. معيار800 ISA تقرير عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة:

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والاشارات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

أ- القوائم المالية معدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموماً؛

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 80.

[2] – عبد الوهاب نصر، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (الجزء الثالث)**، الطبعة 02، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017م، ص: 102.

ب–حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية؛

ت–مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها؛

ث–القوائم المالية الملخصة.

لابد أن يتكون هناك اتفاق مع الزبون يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير وذلك قبل القيام بالمهمة، كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لابد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله، وأن يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.[1]

رابعا: أنواع تقرير مدقق الحسابات.

بناءاً على ما يصل إليه مدقق الحسابات بشأن تقييم أدلة الإثبات التي جمعها من خلال إجراءات التدقيق، سوف يحدد رأيه الفني على القوائم المالية من خلال التقارير التالية: [2]

1. التقرير النظيف (الخالي من التحفظات):

يطلق عليه أيضا الرأي غير المقيد، وهو أفضل التقارير من وجهة نظر زبون المدقق، ويبدي المدقق رأياً خاليا من التحفظات عن القوائم المالية إذا لم توجد أي قيود على نطاق الفحص الذي يقوم به، وعندما يصدر المدقق هذا التقرير، فإنه يؤكد ما يلي:

أ– أن المبادئ المحاسبية التي اختارتها المؤسسة (الزبون) لها قبول عام؛

ب–أن المبادئ المحاسبية مناسبة لظروف الزبون؛

ت–البيانات المعروضة في القوائم المالية تم تبويبها بطريقة معقولة؛

ث–القوائم المالية تعكس الأحداث والعمليات بطريقة تظهر المركز المالي في حدود مقبولة.

2. التقرير المتحفظ (الذي يحتوي على تحفظات):

يجب أن يحتوي هذا التقرير على كلمة "وفيما عدا" بالنسبة للأمر الذي يشير إليه بالتحفظ، ويجب أن يكون للتحفظ تأثير جوهري على القوائم المالية، بحيث يستدعي ذكره في تقرير المدقق، ويدلي المدقق بمثل هذا التقرير في الأحوال الآتية:

---

[1]– نفس المرجع، ص: 115.

[2]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

أ- إذا لم يستطع المدقق الحصول على أدلة كافية ومقنعة بسبب ظروف عملية الفحص؛

ب-عدم مراعاة القوائم المالية لمبادئ المحاسبية بين الفترات المختلفة؛

ت-إذا تأثرت القوائم المالية تأثير كبير بأحداث مستقلة غير مؤكدة.

3. التقرير السالب (المعارض):

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

4. الامتناع عن إبداء الرأي:

معناه أن المدقق لا يبدي رأيا في القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر في فقرة مستقلة في تقريره جميع الأسباب الرئيسية لذلك، وقد يكون ذلك بناءا على ظروف معنية يكمن توضيحها فيما يلي: [1]

أ- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالزبائن المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛

ب- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... إلخ؛

ت-في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمنع عن إبداء الرأي عليها؛

ث-عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛

ج- غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن ابداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

المطلب الثالث: مؤهلات وصفات مدقق الحسابات.

نجد أن الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وإعداد تقريره لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية هو مدقق الحسابات الذي الزم القانون بتعينه، ويجب أن يلتزم مدقق الحسابات بأحكام قانون مهنة التدقيق الذي بموجبه تم

[1]- نفس المرجع، ص: 57.

إنشاء جمعية مدققي الحسابات والتي تهدف إلى مراعاة مصالح المدققين والمحافظة على أخلاقيات المهنة ورفع مستواها.

أولا: تعريف المدقق ومهامه.

1. تعريف المدقق:

هناك تسميات مختلفة للمدقق، منها على سبيل المثال: المرقب، المراجع، الفاحص، المراقب المالي، ولكن أكثر تلك الأسماء شيوعا هو: المدقق أو محافظ الحسابات وليست العبرة بالأسماء، ولكن بالتسميات ويطلق عليه بالإنجليزية "**Auditor**".

يعرف المدقق بأنه الفرد الذي يقوم بالتدقيق والفحص والتحليل، والتقويم للمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات للاطمئنان من سلامة المعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة في ضوء أسس ومعايير التدقيق المتعارف عليها وطبقا لعقد الارتباط، بهدف تقديم تقرير فني محايد عن نتائج عملية التدقيق إلى الجهة المعينة ليعينها على اتخاذ القرارات المختلفة.[1]

وهناك أنواع من المدققين حسب العمل الذي يقومون به من أهمها: [2]

أ- المدقق الداخلي: هو موظف داخل المؤسسة يتولى أعمال التدقيق والفحص واكتشاف الأخطاء وتصويبها أولاً بأول، ويعتبر عمل البرنامج الداخلي جزءا مكملا لعمل المحاسب الداخلي؛

ب-المدقق الخارجي: ويطلق عليه اسم مراقب الحسابات، وقد يكون فرداً أو جهة، ومن مهمته التدقيق والفحص وإبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال.

وسوف نركز في دراستنا هذه على المدقق الخارجي وعندما ذكر أو يذكر اسم المدقق، فإننا نقصد به المدقق الخارجي أو مراقب الحسابات.

2. مهام مدقق الحسابات:

تتأثر مهام مدقق الحسابات بنطاق التدقيق ونوعه حسب الوارد في عقود الارتباط والتكليف، وبصفة عامة فإن هناك أساسيات عامة لعمل المدقق تتمثل في الآتي: [3]

---

[1] _ كمال أبو زيد، سمير كامل، **المراجعة الخارجية (معايير المراجعة + مراجعة الأنظمة الإلكترونية)**، الطبعة 01، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2015م، ص: 83.

[2] _ نفس المرجع، ص: 85.

[3] _ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi**, Manuel Comptabilité Et Audit Conforme Au SCF-Manuel Complet Applications Et Corrigés**, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013, P : 734.

أ- التحديد الواضح للهدف من عملية التدقيق ونطاقها في ضوء عقد الارتباط والدراسة الميدانية للمؤسسة والمناقشة مع أصحابها؛

ب-تقويم نظم المحاسبة والتدقيق والرقابة الداخلية وما في حكم ذلك، ووضع سبيل الاستفادة منها وأوجه التعاون والتكامل المطلوبة بينه وبين المسؤولين عن تلك النظم؛

ت-وضع خطة المدقق وبرنامجها التنفيذي، حيث يقوم المدقق بالتخطيط الدقيق لعملية التدقيق، لأن ذلك يساعده في التنفيذ السليم في الوقت المحدد، كما تعتبر الخطة مناطاً للمسؤولية، ثم يترجم هذه الخطط إلى برامج تبين طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها؛

ث-تحديد أساليب وأدوات التدقيق المناسبة، ويركز في هذا المقام على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والمناسبة لتساعده على الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه؛

ج- تدقيق وفحص الحسابات والقوائم في ضوء أدلة الإثبات التي حصل عليها، وكذلك في ضوء أسس ومعايير المحاسبية والتدقيق، كما يأخذ في الاعتبار القوانين والنظم الحكومية والمهنية والقرارات الإدارية الداخلية؛

ح- الحصول على الإيضاحات والإجابات لما يقابله من استفسارات من المحاسب والمدقق الداخلي أو من الإدارة، وربما يستعين بأهل الخبرة والاختصاص إن تطلب الأمر؛

خ- إثبات الملاحظات التي تقابله والتي لم يتم تسويتها في سجل الملاحظات لتساعده عند كتابة التقرير وإبداء رأيه، ويجب أن يأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية للملاحظة، ودرجة خطورتها على المركز المالي ونتائج الأعمال؛

د- كتابة التقرير عن نتائج التدقيق مبينا رأيه، عما إذا كانت المعلومات المالية قد تم إعدادها وفقا للأسس المحاسبية المتعارف عليها وطبقا للقوانين والنظم واللوائح، وأن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال وإذا كان له بعض التحفظات عليه أن يذكرها وبيان درجة مخاطرها على القوائم المالية؛

ذ- عرض القوائم المالية والتقرير على الجهات المعنية بعملية التدقيق، وشرحه وتفسيره والدفاع عن رأيه، وفي حالة التدقيق أو المصادقة عليها يعتبر قد أنهى مهمته.

ثانيا: مؤهلات مدقق الحسابات.

تنص مختلف التشريعات الدولية لمزاولة مهنة مدقق الحسابات على مجموعة من المؤهلات ونذكر أهمها: [1]

1- أن يتمتع بالأهلية الكاملة؛

[1]- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

2- ألا يكون محكوما عليه بجناية أو جنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانة؛

3- يجب أن تكون حاصلاً على مؤهلات علمية تخصص محاسبة أو شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية؛

4- الإلمام بالمبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها، والاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية، والقانون التجاري والمدني وقوانين الجمارك والضرائب؛

5- الالمام التام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛

6- أن تكون ملماً بالإحصاء الرياضي والحاسوب وتطبيقاته المحاسبية، وكذلك بحوث العمليات؛

7- أن يكون المدقق متابعا لكل ما هو جديد في العلوم السابقة وكذلك ما يستجد من تشريعات وتعديلات للقوانين والأنظمة المرتبطة بعمله، وأن يكون ملما باللغة العربية والانجليزية، بالإضافة إلى التأهيل العلمي السابق الذكر يجب أن يتمته مدقق الحسابات بالتأهل العملي الذي يمكنه من القيام بعمله بصورة سهلة؛

8- أن يكون مدقق الحسابات واقعياً في عمله وفي طلبه لأية بيانات أو معلومات وفقاً لتقديره الشخصي؛

9- أن يكون ملما بالمعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة محل الفحص عن طريق القيام بزيارة لمواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين؛

10- ألا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره في ظروف غير ملائمة للمؤسسة؛

11- أن تكون متابعاً للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية.

ثالثا: صفات مدقق الحسابات.

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:[1]

1- أن يكون محافظا على أسرار الزبون الذي يدقق أعماله وألا يقوم بالإفصاح عن معلومات لما يطلع عليها خلال عمله؛

2- أن يكون عمليا ومواكباً لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛

3- أن يكون حرا غير تابعاً لأية جهة إلا لضميره، وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحته الشخصية؛

[1]- نفس المرجع، ص: 103

4- أن يتصف بالصبر حيث طبيعة عمله روتينية، مما يؤدي إلى الملل؛

5- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛

6- أن يكون لبقا فب التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛

7- أن يكون أميناً وواقعياً وأن يكون مستقل الرأي؛

8- ألا يقبل عملاً لأي زبون إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاطه وأن يقتنع بصحته.

رابعا: استقلال المدقق.

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوصفها هيئة الأوراق المالية الأمريكية:[1]

1. المفهوم الأول: الاستقلال الذهني Mental Independence:

يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ولكن الاستقلال الذهبي لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

2. المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري Appearance Independence:

يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة، وهذا ما تنظر له النظرة الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن تنظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواع ومعايير محددة.

مما سبق يمكن القول أن مفهوم الاستقلال يتكون من شقين، الأول كونه مسألة ذهبية مرتبطة بشخص المدقق، والثاني يعنى بالالتزام بإتباع معايير وقواعد موضوعية، وينظر البعض إلى الاستقلال على أنه:

- الاستقلال في مجال وضع برنامج لتدقيق الحسابات؛
- الاستقلال في مجال الفحص؛
- الاستقلال في مجال وضع التقرير.

[1] _ نفس المرجع، ص: 108

المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات.

إن مهنة مدقق الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب عليها مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتي يحقق التدقيق تعزيز الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وفي هذا الإطار يقوم المدقق بوظيفة محاسبية وقانونية، يهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة والاشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، وفي نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال التدقيق، والذي يقدمه إلى جهة الإدارة، ولما كان هذا التقري تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع مدقق الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير، ومسؤوليات المدقق يمكن تقسيمها إلى الآتي:

أولا: المسؤولية الفنية.

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق، التي تتلخص في التالي: [1]

1- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛

2- مسؤوليته في التحقق من أن النصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل سليم.

ثانيا: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية).

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.[2]

ومن الأمثلة على الأعمال الخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي:

1- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق؛

2- الإهمال والتقصير في أداء عمله؛

3- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛

4- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

---

[1]- مبروك محمد نصير، **خدمات المراجعة بين النظرية والإجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

[2] _ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi**, Manuel Comptabilité Et Audit Conforme Au SCF-Manuel Complet Applications Et Corrigés**, Op Cité, P : 734.

فإذا قام المدقق بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرمة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه هذه العقوبات قد تكون التأنيب واللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة.[1]

ثالثا: المسؤولية المدنية.

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته تجاه الزبون وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق زبون التدقيق أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.

وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات، اللذان يمثلان المسؤولية المدنية للمدقق:[2]

1. مسؤولية المدقق اتجاه الزبون:

إن مسؤوليات المدقق اتجاه عمله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المدقق الظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤوليات المدقق القانونية عن الإهمال، فإذا أخل المدقق بأحكام العقد الذي بينه وبين زبونه فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه المساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المدقق تجاه زبونه ما يلي:

أ- الفشل في إكمال عملية التدقيق؛

ب-الفشل في اكتشاف اختلاسات أو تلاعبات؛

ت-الإفشاء لأسرار الزبون.

2. مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث:

إن المدقق المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية، بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، في معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية التدقيق، فإن السبب الرئيسي هو فشل المدقق في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه.

وفيما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث:

أ- إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية المعقولة؛

---

[1]- أقاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

[2] _ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi**, Manuel Comptabilité Et Audit Conforme Au SCF-Manuel Complet Applications Et Corrigés**, Op Cité, P : 738.

ب–وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه؛

ت–مسؤولية المدقق عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة، وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها.

رابعا: المسؤولية الجنائية.

لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في المسؤولية تجاه زبونه وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي للطرف المتضرر الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية الجنائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم تدقيقها، ليصل إلى المجتمع ككل، والمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما.[1]

ومن الأعمال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

1– تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛

2– تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، لكن في حقيقتها فيها كل ضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

3– إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصلحة الشخصية؛

4– الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

5– ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضرب مصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة.

[1] _ Ibid, p : 741.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بعرض أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المالي والمحاسبي وذلك من خلال بناء هيكل متكامل نظرياً وإجرائياً حيث قمنا بتوضيح الإطار النظري العام للتدقيق، أي بذلك نكون أجبنا عن الجزء المبهم المتعلق بماهية التدقيق المالي والمحاسبي وفروضه وأنواعه... إلخ.

بينما أوردنا الإطار المنهجي لهذه العملية ابتداءً من ضرورة فهم المؤسسة محل التدقيق وصولاً إلى ملفات العمل الدائمة والجارية، ورسم الخطة العامة واستراتيجية سير عملية التدقيق المالي والمحاسبي بمختلف إجراءاتها، وذلك لتوضيح كيف تتم هذه العملية.

وأخيراً أوردنا الغاية الرئيسية والمنتج النهائي لعملية التدقيق والمتمثل في التقرير النهائي، والذي يعتبر عصارة ومستخلص كل ما سبق من إجراءات علمية وعملية، لنتطرق لمحور هذه العملية المتمثل في الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق المالي والمحاسبي وهو مدقق الحسابات، حيث عرضنا جملة من المؤهلات والصفات الواجب توفرها في هذا الأخير، كما عرجنا على مسؤولياته اتجاه المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثاني:
الإطار النظري
لجودة
المعلومات المحاسبية

مقدمة الفصل:

من العناصر الأساسية التي يحتاجها أي مجتمع للتواصل بين جميع أفراده، وجدو لغة متداولة ومفهومة لدى الجميع، غير أن هذه اللغة لا يمكن أن تواكب كل المجالات والأنشطة المتعددة في جميع نواحي الحياة، وهذا لأن كل مجال له خصوصيته الفنية والتقنية المتعلقة به.

وفي هذا الإطار تعد المحاسبة اللغة الأساسية في عالم الأعمال والمال، ويعد هذا العالم من المجالات المهمة في أي مجتمع، ولا يمكن الاستغناء أو صرف النظر عنه، لما له من أهمية بالغة في تلبية مختلف حاجيات المجتمع.

ولهذا فالمحاسبة تمد مختلف المتدخلين في مجال الاقتصاد بكم هائل من المعلومات المحاسبية يتم إنتاجها وفق طرق وأنظمة محاسبية دقيقة، أو ما يعرف بنظام المعلومات المحاسبية، وهذا الأخير بعناصره وآلياته يسمح بتوليد معلومات محاسبية تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة.

ولارتباط المعلومات المحاسبية بقرارات محورية من قبل المستخدمين لهذه المعلومات من مستثمرين حاليين أو مستقبليين، زبائن، موردين، بنوك، وهيئات حكومية... إلخ، كان لابد أن تتوفر هذه المعلومات على مواصفات الجودة اللازمة للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات أحيانا تكون مصيرية لدى بعض الأطراف، كما يجب أن تقدم هذه المعلومات المحاسبية في قوالب وأشكال محددة متفق ومتعارف عليها، وهو ما يطلق عليه بالتقارير المالية والقوائم المالية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: المعلومات المحاسبية ونظمها؛

المبحث الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية؛

المبحث الثالث: التقارير والقوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية ونظمها.

تعد المحاسبة لغة التواصل في عالم المال والأعمال، فنظرا للأهمية الكبرى التي تلعبها المحاسبة في تزويد العديد من الأطراف بحاجياتهم من هذه المعلومات، سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المحاسبة، بالإضافة إلى مفهوم المعلومات المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة.

تعد المحاسبة من العلوم التي تزود المؤسسات بالمعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة خدمة للمشاريع ذاتها وللمجتمع بشكل عام، وتفيد هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل أطراف عديدة سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تمثل المعلومات في الوقت الحاضر ثروة، إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية وضمانا للاستمرار، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي جزءا من النظام الكلي للمعلومات.

أولا: طبيعة وتعريف المحاسبة.

وسنتناول في هذا الفرع كل من طبيعة ومجموعة من التعاريف للمحاسبة.

1. طبيعة المحاسبة:

تعتبر المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية، يهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع، والتي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المؤسسة.[1]

2. تعريف المحاسبة:

أ. **التعريف الأول:** هي نظام لتنظيم المعلومات المالية تسمح بـ:[2]

– مسك، تبويب، تسجيل البيانات الأساسية الرقمية المتعلقة بالعمليات التجارية والمالية للمؤسسة؛

– التمثيل بعد المعالجة على شكل قوائم مالية، مجموعة المعلومات التي تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج الكيان بتاريخ الإغلاق وتلبي احتياجات مختلف المستخدمين.

[1]_وليد ناجي الحيالى، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ،2007م، ص: 19.

[2]_ Cyrille Mandou, **Comptabilité Générale De l'Enterprise**, Bibliothèque Nationale, 1er Edition, Paris, 2003, P: 5.

ب. **التعريف الثاني:** " المحاسبة نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات".[1]

ت. **التعريف الثالث:** عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** المحاسبة على أنها:" فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل أو يحمل جزء منها على الأقل طبيعة مالية، ثم تفسر النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات.[2]

ث. **التعريف الرابع:** "المحاسبة كعملية (تسلسل الإجراءات والعمليات والمهام لتحقيق المنتج النهائي) هي جمع معلومات حول وقائع وأحداث كيان اقتصادي، ترتيبها، تخزينها، معالجتها تقييمها وتصنيفها وفقا لمعايير (قواعد) لإنتاج معلومات مفيدة للتحكم والسيطرة على الأعمال ولأنشطة وتمثيلها في ملخص يفيد القرارات اقتصادية للمستخدمين".[3]

ج. **التعريف الخامس:** "المحاسبة تقنية لتسجيل الأحداث التي تؤثر على الوضعية المالية، وتسمح بإنشاء ملخصات لتوفير معلومات عن هذه الوضعية".[4]

وعليه يمكن تعريف المحاسبة على أنها:" مهنة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية وتوصيل المعلومات إلى مختلف الجهات لتمكينهم من اتخاذ القرارات".

ثانيا: أهداف المحاسبة.

حددت لجنة **TRUE BLOOD** المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين الأهداف في اثني عشر هدفا هي:[5]

1. توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
2. خدمة المستخدمين الذين ليس لهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة، وهي تعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات عن المؤسسة؛
3. توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل التنبؤ والمقارنة ولتقييم التدفقات النقدية من حيث الكمية والتوطين وعدم التأكد؛

---

[1]_وليد ناجي الحيالى: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

[2]_قاسم ابراهيم الهيباتي، زياد يحيى السقا، **نظام المعلومات المحاسبية**، بدون طبعة، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003م، ص: 5.

[3]_ **Available at : http://www.procomptable.com/etudiants/cours_exercice_initiation/INIT1_definition.pdf seen on 01/01/2018 at 15 :30 pm.**

[4] _Jean Paul Milot, **Comptabilité budgétaire et comptabilité générale**, Séminaire régional sur la comptabilité de l'Etat : Les bonnes pratiques et les normes internationales, AFRITAC Centre - Libreville, Gabon ,26 - 29 Octobre 2009, P : 12.

[5] _ حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

4. تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المؤسسة على تحديد الدخل أو ما يسمى القدرة الإيرادية للمؤسسة؛
5. توفير المعلومات اللازمة حول قدرة الإدارة على استخدام موارد المؤسسة بكفاءة وفاعلية؛
6. توفير المعلومات الوقائية والتفسيرية والتي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل؛
7. تقديم قائمة بالمركز المالي والمفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل؛
8. تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل؛
9. تقديم قائمة بالنشاطات المالية المختلفة من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل؛
10. تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة؛
11. توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في تحقيق أهداف التنظيم، وهذا الهدف يتعلق بالأجهزة الحكومية أو المؤسسات غير الربحية؛
12. التقرير عن الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة وهذا ما يشير إلى المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.

ثالثا: المبادئ المحاسبية.

هناك مبادئ عديدة للمحاسبة، وسنولي اهتمام خاص لبعض المبادئ، وهذه المبادئ هي:[1]

1. مبدأ الاستمرارية:

من الصعب جدا في معظم الحالات التحديد المسبق لطول عمر المشروع الإنتاجي، وفي حالات نادرة جدا تنشأ مؤسسة مع التوقع بأن تبقى موجودة فقط لفترة محددة من الزمن، ومن هنا يجب أن يعمل بالفرض المحاسبي وهو أن المشروع مستمر بأعماله العادية إلى وقت غير محدد ما لم يظهر دليل عكس ذلك.

إن هذا الافتراض يعني أن المؤسسة وجدت لتستمر ولهذا يتم تقييم معظم الأصول على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة أو غيره، وعلى هذا الأساس يصبح هذا الافتراض غير ذي أهمية إذا تقرر تصفية المؤسسة أو عدم استمرارها، كما أن الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديونا تستحق الدفع في المستقبل (تواريخ الاستحقاق)، وهو ما يؤكد فكرة استمرارية المؤسسة.

[1] _حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر،2008، ص: 9.

2. مبدأ القيد المزدوج:

يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتها المحاسبة، يقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها أي مؤسسة في طرفين مختلفين مدين ودائن. يشترط في القيد المزدوج توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية، وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا تعبر دائما عن حقائق وإنما توجد بعض التقديرات مثل تقدير الحياة الإنتاجية للأصل الثابت، تقدير القيمة البيعية للمخزون...إلخ.

3. مبدأ استقلالية الدورات:

حسب هذا المبدأ تقتضي ضرورة تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية، حيث تدوم كل دورة 12 شهرا وبالتالي كل دورة مستقلة عن الأخرى، بحيث أن القانون التجاري والضريبي يجبران المؤسسات ذات الطابع التجاري والصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى 12 شهرا، ينص مبدأ استقلالية الدورات على أ ن المؤسسة مجبرة بتحميل كل سنة بتكاليفها وايراداتها.

4. مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية:

بموجب هذا المبدأ فإن التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المؤسسة وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها المؤسسة في الحصول على الأصل حتى أصبح جاهزا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمؤسسة، ومن أجل الغرض الذي أمتلك من أجله وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على أهمية وضرورة استخدام التكلفة التاريخية أساسا لقياس عناصر هذه القوائم المالية، وهذا يعني أنه يجب أن تعد القوائم المالية وفقا للتكلفة الحقيقية للحصول على هذه العناصر.

تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدال أو التغيير، دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق وغير خاضعة للحكم الشخصي.

5. مبدأ الحيطة والحذر:

يواجه معدي المعلومات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الحقوق المشكوك فيها وغيرها، ويتم الأخذ في الحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة، تحت ظروف التأكد حتى لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو التقليل من الالتزامات والتكاليف، حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها.

رابعا: تطور الحاجة للمحاسبة كنظام للمعلومات.

لفتت المحاسبة الانتباه إليها من حاجة المجتمع لها إذ تتمثل وظيفتها في تحديد المسؤولية، منع الاختلاس والسرقة، توجيه النشاطات الاقتصادية، تحديد الحقوق المالية، حل المشاكل المالية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية والإجابة عن السؤال المحوري: ما هو ربح الشركة؟

ولقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها، وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف، وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلا في هذا المنحى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة، وخلال هذه المسيرة الطويلة يتضح تماما بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكل أو بآخر في تشكيل المحاسبة.[1]

ويمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى المحاسبة يتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.[2]

وباستعراض مراحل التطور التاريخي للمحاسبة يمكن أن نلاحظ أن أي تطور حصل فيها إنما يرجع إلى عاملين أساسيين ومتلازمين هما:

أ. تغير الهيكل القانوني والتنظيمي للوحدة الاقتصادية وتأثيره على كمية ونوعية البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها:

حيث تغير الهيكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية بدءًا من كونها مشاريع فردية صغيرة إلى أن أصبحت شركات أشخاص وشركات أموال بأنواعها الخاصة والمختلطة والعامة المتعارف عليها في الوقت الحاضر، كما تغير الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية من كونها تدار من قبل جهة واحدة متمثلة بصاحب المشروع الفردي ومن ثم انفصال الإدارة عن أصحاب الملكية ومن ثم تعدد المستويات الإدارية التي تقع ضمن صلاحيتها عمليات اتخاذ القرارات المختلفة.

---

[1] _طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009م، ص ص: 45-46.

[2] _شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية-الجزء الأول**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص: 11.

ب.تعدد وازدياد الجهات التي يهمها أمر المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن أن تستفيد من البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها وتوصيلها إليهم:

حيث اقتصرت البيانات والمعلومات المحاسبية في بداية الأمر على خدمة صاحب المشروع الفردي، ومن ثم أصبحت في خدمة أصحاب الملكية والإداريين داخل المؤسسة الاقتصادية وكذلك الجهات الخارجية الأخرى التي يهمها أمر المؤسسة الاقتصادية المعنية.

ومن خلال ما تقدم يمكن تقسيم تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات إلى ثلاث مراحل هي:[1]

1. المرحلة الأولى: المحاسبة في خدمة صاحب المشروع الفردي:

تشمل هذه المرحلة الفترة التي سادت فيها المشاريع الفردية، منذ أن عرف الإنسان القديم عمليات الحسابات البسيطة وأخذ يستخدمها في استخراج ناتج نشاطاته التجارية حتى ظهور الشركات ويلاحظ على هذه المرحلة ما يلي:

1. أن التاجر صاحب المشروع هو الشخص المسؤول عن كل ما يحدث في هذا المشروع من عمليات مختلفة تتعلق بتكوين رأس المال، وشراء للبضاعة وبيعها والرقابة عليها وتحصيل الديون من الغير أو تسديدها إليهم، حيث امتازت العمليات الاقتصادية بكونها صفقات صغيرة ومحدودة؛
2. في بدايات هذه المرحلة كان هناك تركيزاً على استخدام طريقة أطلق عليها "طريقة القيد المفرد" لتسجيل الأحداث والعمليات الاقتصادية التي يقوم بها صاحب المشروع، ثم تطور ذلك باستخدام طريقة القيد المزدوج في سنة 1494م؛
3. كان التاجر يهتم – بدرجة أساسية – بمعرفة نتيجة النشاط التجاري الذي قام به، وذلك في نهاية كل صفقة تجارية وفق ما يعرف بأسلوب "محاسبة الصفقات"، الذي كان منتشراً في الواقع العملي آنذاك، والذي يبين كيفية التوصل إلى نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) بشكل مختلف عما هو مطبق الآن، وذلك من خلال القيام بفتح حساب خاص لكل صفقة وجعله مدينًا بثمن الشراء والمصاريف ودائنًا بأثمان البيع إلى أن يتم تصفية تلك الصفقة، ويمثل رصيد ذلك الحساب نتيجة الصفقة، فالرصيد المدين يعني "خسارة " والرصيد الدائن يعني "ربح" وينقل رصيد الحساب في حالة الربح مثلا بجعله مدين أو يجعل حساب الأرباح والخسائر أو حساب رأس المال دائناً.

[1] _قاسم محسن حسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق،2003م، ص ص: 8-9.

2. المرحلة الثانية: المحاسبة في خدمة الجهات الخارجية:

عندما كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعددت الجهات التي لها اهتمامات مختلفة في كل منها، ظهرت الحاجة إلى انفصال أصحاب الملكية عن الإدارة نتيجة لظهور شركات المساهمة (شركات الأموال) وشركات التضامن (شركات الأشخاص) وازديادها بصورة كبيرة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة إلى البيانات والمعلومات المحاسبية التي من الممكن أن تفي بالاحتياجات المختلفة لتلك الجهات، ومن هنا كان لزامًا على المحاسبة أن تجد وسائل متعددة لغرض تسجيل وتلخيص العمليات المالية ثم القيام بتفسير نتائجها من خلال:

أ. إعداد سجل تاريخي لعمليات المؤسسة الاقتصادية لإمكانية تبويبها وفق أسس معينة لخدمة أهداف التلخيص وتفسير النتائج؛

ب. القيام بعمليات حسابية وتقديرات (من خلال الاستعانة بالأساليب الرياضية والإحصائية) لتحديد نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي؛

ت. من واقع السجلات والعمليات السابقة يجري إعداد قوائم تعرض العناصر والجوانب الرئيسية لدخل ورأس مال المؤسسة، لتقديمها إلى كل من له اهتمام بالمؤسسة الاقتصادية وخاصة: الإدارة، الدائنون والمستثمرون، الحكومة.

ويمكن أن يلاحظ على هذه المرحلة الآتي:

أ. أخذت المحاسبة تهتم بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية من خلال العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بهدف تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي، حيث تبلورت فكرة الوحدة المحاسبية وأصبحت ضمن المبادئ المحاسبية إضافة إلى ظهور مبدأ استمرارية المؤسسة الاقتصادية في أعمالها أيضا؛

ب. ازدياد ناتج العمل المحاسبي، حيث أصبحت المحاسبة تعد حسابات النتيجة والميزانية؛

ت. تعددت الجهات التي يمكن أن تخدمها المحاسبة بعد أن كانت مقتصرة في المرحلة السابقة على صاحب المشروع؛

ث. إن الهدف الرئيسي للمحاسبة كان موجهًا أساسًا إلى الاستخدام الخارجي للبيانات التي يقوم المحاسب بإعدادها، وحتى أن استخدام الإدارة لتلك البيانات إنما كان لتحديد العلاقة بين الإدارة والجهات خارج المؤسسة الاقتصادية (كالعلاقة بين الإدارة والمالكين أو العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية والجهات الحكومية).

3. المرحلة الثالثة: المحاسبة كنظام للمعلومات في خدمة المؤسسة الاقتصادية:[1]

نتيجة للتطورات الكبيرة التي حدثت في المجال الاقتصادي في نهاية القرن التاسع عشر والتي أدت إلى ظهور المجتمعات الصناعية التي تمتاز بالإنتاج الكبير وتعدد أنماطه أصبحت المحاسبة جنبا إلى جنب مع إدارة المؤسسة الاقتصادية، وأصبح هدفها موجها إلى خدمة المؤسسة الاقتصادية من خلال ما توفره من بيانات مالية وغير مالية، وبذلك فإن هدف المحاسبة قد أصبح موجها لخدمة كل من الجهات الداخلية والخارجية، وأن هذا الدور الكبير أصبح يتطلب من المحاسبة التعامل مع عدد هائل من البيانات الإجمالية والتفصيلية.

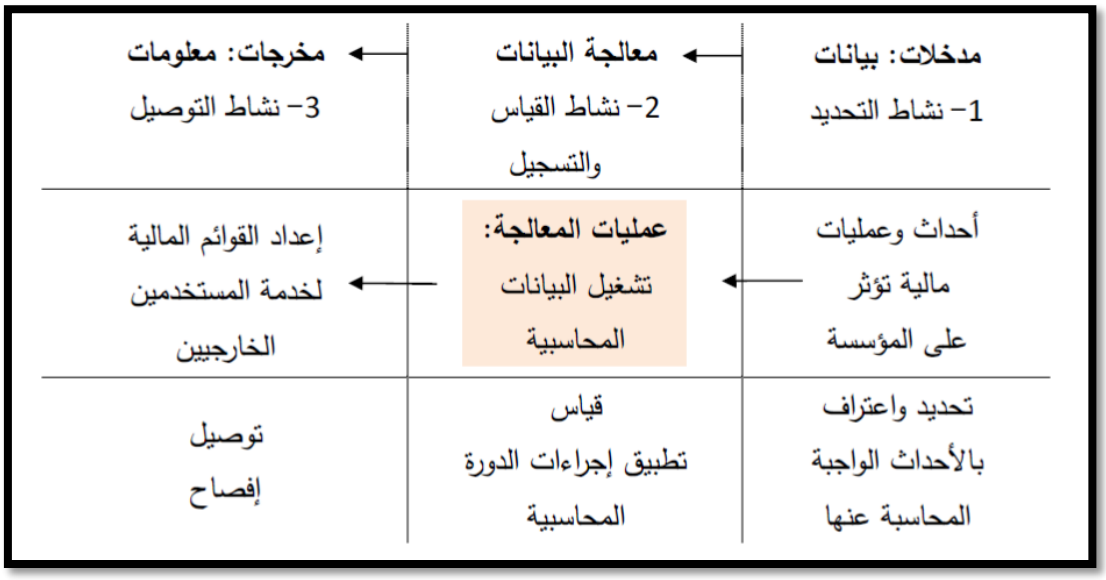
من خلال ما تقدم يتبين أن دور المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية لم يعد قاصرا على القياس المحاسبي فقط، وإنما امتد ليشمل تحليل هذه المعاملات بصورة مالية وغير مالية، وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، وعليه فإن وظيفة المحاسبة قد ازدادت أهميتها داخل الهيكل الإداري للمؤسسة الاقتصادية في هذه المرحلة وأخذت تتدفق إليها البيانات وتتدفق منها المعلومات المناسبة والمفيدة إلى كافة الإدارات والأقسام لتسترشد بها عند اتخاذ القرارات المختلفة.

وبما أن دور المحاسبة لم يعد قاصرا على تداول وتجهيز البيانات المحاسبية التاريخية اللازمة لتصوير القوائم المالية التقليدية، بل امتد ليشمل تزويد إدارة المؤسسة الاقتصادية بالمعلومات المالية وغير المالية المفيدة في تغطية احتياجاتها في نواحي متعددة، وأخذت تهتم بالأحداث الحاضرة والمستقبلية وإعداد التفسيرات والتحليلات اللازمة، وقد اهتمت الهيئات والجمعيات العلمية المعروفة بتوضيح دور المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث حثت الجمعية الأمريكية للمحاسبة على ضرورة تطوير البحوث المحاسبية لتشمل طرق تطوير نظم المعلومات لسد احتياجات الإدارة، معتبرة البحث العلمي في مجالات نظم المعلومات يقع تماما داخل إطار البحث المحاسبي حيث اعتبرت المحاسبة نظاما للمعلومات من حيث تعاملها بنفس مشكلات نظم المعلومات الشاملة للإدارة وقيامها بعمليات استقبال البيانات وتسجيلها وتخزينها واسترجاعا وتشغيلها ونقلها وعرضها لتستخدم في ترشيد القرارات.

وفي هذا الإطار يمكن توضيح الدور الحالي للمحاسبة كنظام للمعلومات وانطلاقا من الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية وفق المخطط التالي:

[1] _سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008م-2009م، ص ص: 51-52.

الشكل رقم(1.2): المحاسبة كنظام للمعلومات.



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2004، ص: 31.

المطلب الثاني: ماهية المعلومات المحاسبية.

تعد المعلومات المحاسبية بما فيها من خصائص نوعية العصب الرئيسي لإدارة الوحدة الاقتصادية وتمثل وسيلة الاتصال بين الوحدة ومستخدمي المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ قراراتهم المختلفة.

أولا: ماهية المعلومات المحاسبية.

في هذا الفرع سيتم التعريج على مفهوم المعلومات المحاسبية، كما سنورد مجموعة من التعاريف للعديد من الباحثين:

1. مفهوم المعلومات المحاسبية:

تعددت المعاني المفسرة للمعلومات فمنها من ترى أن المعلومات هي جزء من الوجود الكوني ومنها من تراها نتيجة حتمية لظهور التكنولوجيا وأدوات الاتصال وقنوات النقل، ولا زال يكتنفها الغموض والخلط لأن علم المعلومات **(science information)** والذي يختص بدراسة المعلومات لم يتفق على حدوده ومفاهيمه لحد الأن، لذلك فإن مفهوم المعلومات محير وحتى القواميس لا تتفق على تعريف محدد له.[1]

[1] _ عبد الله إيمان محمد، **تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج اقتصاديات المعلومات لأغراض اتخاذ القرار**، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، 2002م، ص: 122.

ويرتبط مفهوم المعلومات مع فكرة قيمة الدهشة **(surprise value)** إذ يكون للشيء صفة المعلومة إذا تمكن مستلم المعلومة من معرفة شيء لا يعلمه مسبقا فالمعلومات هي معرفة تفاضلية أي هي مقدار أو كمية الزيادة في المعرفة.[1]

ويشير **مكاوي** بأن للمعلومات أهمية كبيرة يرى البعض أن اقتصاد الغد سيكون اقتصادا قائما أساسا على المعلومات إلى الدرجة التي أصبحت فيها صناعة المعلومات في بعض الدول تشكل وزنا اقتصاديا يصل إلى حد أن تصبح المعلومات هي الصناعة الغالبة بالشكل الذي يجعل من مجتمع المعلومات البديل الجديد للمجتمع الصناعي. [2]

وعليه تعددت مجالات صياغة تعريف واضح ودقيق للمعلومة لتعدد المعاني إلا أن هذا الغموض والخلط لم يكن بهذا المستوى في مجال صياغة وتعريف المعلومة المحاسبية لكونها تعكس أحداث مالية فعلية مثبتة في القوائم المالية. فالمعلومات المحاسبية قادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وتمثل بيانات تم تنظيمها ومعالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار.[3]

وتقوم المعلومات المحاسبية بدور مهم في عملية إدارة الشركات إذ تزود الأفراد والجهات المختلفة سواء كانوا يعملون بهذه الشركات أو خارجها مثل الجهات الحكومية والمستثمرين بالمعرفة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[4]

---

[1]_ محسن صباح رحمية، عبد الفتاح إبراهيم ذريبة، فتحي أحمد الشيباني، **نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها**، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن،2011م، ص: 22.

[2]_ عبد الله إيمان محمد، **تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج اقتصاديات المعلومات لأغراض اتخاذ** القرار، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

[3]_ الجزراوي إبراهيم، عامر الجنابي، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 2009م، ص: 15.

[4]_ العبيدي نسرين فاضل حوسين، **تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقليل عدم تماثل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية**، رسالة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2011م، ص: 47.

فللمعلومات المحاسبية قيمة بمقدار الحاجة اليها فقيمتها فيما تقدمه بصورة نافعة إلى متخذ القرار لكي يخفض من درجة عدم التأكد وزيادة المعرفة المتعلقة بالمشكلة محل القرار، فلذلك قيمتها بما تمتاز بها المعلومات من خصائص نوعية ينبغي أن تتوافر فيها.[1]

أي أن دور المعلومات المحاسبية يتمثل بزيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد إذ أنها تساعد على تكوين صورة واضحة عن أحداث الماضي وهذا ما ينعكس تأثيره في القرارات المستقبلية. وينبغي أن تحقق المعلومات عن البنود (التي يتم الاعتراف بها) درجة كافية من صدق تمثيلها للظاهرة والموضوعية والخلو من التحيز.[2]

ويتم تقييم المعلومات المحاسبية في ضوء قدرتها على تحسين نوعية الاختيار المثالي ضمن مشكلة اختيار الأساس التي يجب التوصل إلى حل لها من قبل فرد ما أو مجموعة غير متجانسة من الأفراد.[3]

وتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية.[4]

2. تعريف المعلومات المحاسبية:

قبل الشروع بعرض التعاريف التي وردت للمعلومات لابد من إعطاء بعض المفاهيم والتعاريف للبيانات التي من خلالها تتولد المعلومات إذ يعد التمييز بين البيانات والمعلومات ذا أهمية في المحاسبة على الرغم من أن الاثنين يعملا على تخفيض حالة عدم التأكد للمستخدمين بشكل عام والمستخدمين الخارجيين بشكل خاص.[5]

أ. البيانات Data:

- فالبيانات كما عرفها **مطر** هي عبارة عن حقائق وأرقام خام عن أحداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام (بشكلها الحالي)، يتم جمع هذه البيانات لاحتمال استخدامها فيما بعد لإنتاج

---

[1]_ عبد الله إيمان محمد، **تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج اقتصاديات المعلومات لأغراض اتخاذ القرار**، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

[2]_ الوقاد سامي محمد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة 01، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن، 2011م، ص: 183.

[3]_ بلخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، ترجمة رياض العبد الله، مراجعة طلال الجحاوي، دار اليازوري للنشر، عمان الأردن، 2009م، ص: 22.

[4]_ كيسو دونالد، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة الجزء الأول**، الطبعة 02، ترجمة أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009م، ص: 92.

[5]_ Hendriksen Eldon's, Bread Michael F Van, **Accounting Theory**, 5th Ed, USA, 1992, P : 119.

المعلومات[1]، وعرفها **الجزراوي والجنابي** على أنها الحقائق التي يتم جمعها وخزنها ومعالجتها بواسطة نظام المعلومات.[2]

- كما عرفت البيانات على أنها رموز وعلامات ومقاييس وحروف وأعداد تتطلب إجراء المعالجة عليها لتصبح معلومات.[3]
- في حين عرفها **(Kenneth)** بأنها المادة الأساس لأي نظام مهما كان نوعه ومجال استخدامه ودرجة آليته والمتمثلة بالأرقام والرموز المعبرة عن الأحداث والمعاملات والأشياء والمفاهيم التي يتطلب حصرها وتجميعها وتبويبها وتصنيفها وتسجيلها وعرضها واستخلاص نتائجها.[4]

وعليه فالبيانات هي حقائق وأرقام ورموز تتطلب إجراء معالجات عليها لتحويلها إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرار.

ب. المعلومات Information:

- اشتقت كلمة معلومات بالأجنبية **Information** من الأصل اللاتيني الذي كان يعني (تعليم المعرفة ونقلها) ومنه تعرف المعلومات على أنها البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبلا والتي لها قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع أو القرارات التي تم اتخاذها.[5]
- وعرفت أيضا بأنها مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة توليفيه مناسبة بحيث تعطي معنى خاص وتركيبة متجانسة من الأفكار والمفاهيم التي تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة.[6]

---

[1]_ مطر محمد عطية، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، الطبعة 04، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007م، ص: 32.

[2]_ الجزراوي إبراهيم، عامر الجنابي، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

[3]_ كورتل فريد، لحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، الطبعة 01، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، الأردن، 2011م، ص: 67.

[4]_ عطية محمد بدر، **توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وأثره في تحديد الوعاء الضريبي**، رسالة ماجيستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2008م، ص: 11.

[5]_ كورتل فريد، لحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

[6]_ نفس المرجع، ص: 65.

- كما عرفها **حجر** بأنها تلك التي تتميز بمقدرتها على إحداث تغيير في سلوك مستقبلها، وأيضا تميزها بخاصتين أساسيتين وهما المقدرة على تغيير معرفة متخذ القرار، ومساعدة متخذ القرار على اختيار أفضل البدائل المتاحة.[1]
- أما **الحيالي** فعرفها بأنها مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد والتي من شأنها زيادة المعرفة لدى الشخص المستخدم لها.[2]
- في حين تم تعريفها من قبل **McKay** بأنها أي نص قادر على تغيير تركيبة التصور لدى المتلقي.[3]
- في حين عرفها **نجم** بأنها تجميع الوقائع والبيانات بطريقة يمكن أن تخدم مستخدميها بشكل أفضل مما تقدمه البيانات، كما يمكن القول بأنها نتائج نشاط الاستعلام والاتصال.[4]
- وعرفت أيضا بأنها قد تكون جامدة **Static** إذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية معينة كما قد تكون ديناميكية **Dynamic** إذا ما عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث بين لحظتين زمنيتين على مدار فترة زمنية معينة.[5]

وعليه فإن المعلومات المحاسبية هي نتاج لمعالجات تمت على مجموعة من البيانات حتى أصبحت لها القدرة على الفهم وتغيير معرفة متخذ القرار.

إن هذه المعلومات هي التي تقودنا إلى المعرفة والتي قد تكون معرفة جديدة مبتكرة لا نعرف عنها شيء من قبل، أو أن تضيف شيء يوسع من معارفنا السابقة أو يعول عليها، وتعرف المعرفة على أنها معطيات (بيانات) تمت معالجتها بالشكل الذي تستجيب لاحتياجات المستخدم.[6]

---

[1]_ محمد جيوار أحمد سالار، **أهمية جودة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها**، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة الموصل، العراق، 2006م، ص: 35.

[2]_ الحيالي وليد ناجي، **التحليل المالي**، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007م، ص: 20.

[3]_ عبد الله إيمان محمد، **تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج اقتصاديات المعلومات لأغراض اتخاذ القرار**، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

[4]_ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الأول**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017م، ص: 6.

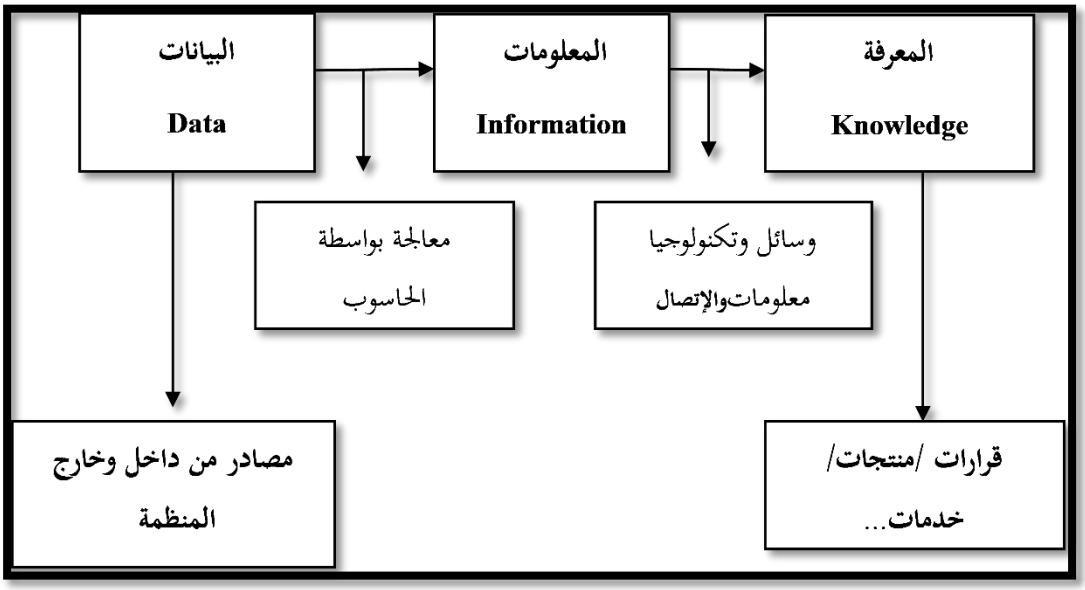
[5]_ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح**، الطبعة 03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012م، ص: 307.

[6]_ كورتل فريد، لحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

وبالتالي فهناك اختلاف جوهري لمضمون كل من البيانات، المعلومات، المعرفة. وأن ما يربطها ببعضها البعض فقط وجود علاقة تكاملية اعتمادية تعمل على تسلسل مضامين هذه المعاني حيث تبدأ بالعام فالخاص فالأكثر تخصيصا لتقود في النهاية إلى فهم أفضل للظروف التي تحيط بالموضوع المطلوب اتخاذ قرار بشأنه.[1]

ويتبين من ذلك أن مصطلح المعلومات مرتبط بمصطلح البيانات من جهة وبمصطلح المعرفة من جهة أخرى، وأن المعرفة هي حصيلة مهمة ونهائية لاستخدام واستثمار المعلومات من قبل صناع القرار والمستخدمين الأخرين الذين يحولون المعلومات إلى معرفة وهذه المعلومات لا تكون إلا عن طريق بيانات مرتبة ومنظمة ومتناسقة[2]، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2.2): علاقة المعلومات بالمعرفة والبيانات والتأثيرات عليها.



المصدر: محسن صباح رحمية، عبد الفتاح إبراهيم ذريبة، فتحي أحمد الشيباني، نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

يتضح من الشكل أعلاه أن العلاقة التي تربط البيانات بالمعلومات والمعرفة تشكل نظام معلوماتي تمثل البيانات المدخلات لهذا النظام وما يطرأ عليها من معالجة ينتج المعلومات ومن ثم من هذه المعلومات تنتج المعرفة بواسطة تكنولوجيا المعلومات والتي تمثل المخرجات لهذا النظام لغرض اتخاذ القرارات.

[1] _ محسن صباح رحمية، عبد الفتاح إبراهيم ذريبة، فتحي أحمد الشيباني، **نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها**، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

[2] _ كورتل فريد، لحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

وتجدر الإشارة إلى أحد الأغراض الرئيسية لإعداد وتوزيع البيانات المحاسبية هو مساعدة متخذ القرار في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرار (نماذج اتخاذ القرار: وهي العلاقة التي تربط بين القرار ومجموعة مدخلات القرار)، التي يقوم الاستناد اليها إذ أن مثل هذا التنبؤ بقيمة التغيرات يعد ركنا أساسيا في عملية اتخاذ القرار[1]، فالإدارة تهتم بتطبيق سياسة محاسبية ما إذا تأكد لها أن تطبيق هذه السياسة يوفر لها معلومات أكثر دقة ونفعا في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات.[2]

ثانيا: أنواع المعلومات المحاسبية.

أن استخدام المعلومات المحاسبية يجب أن يتحدد بمتخذ قرار مناسب ومهيا لذلك الاستخدام فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر غنه المعلومات المحاسبية من حيث المصطلحات المستخدمة وكيفية نشوء تلك المعلومات ومن ثم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.[3]

فضلا عن ذلك أن المعلومات التي سيفصح عنها تعتمد على طبيعة الاحتياجات الخاصة سواء كانت احتياجات فعلية أو مفترضة بكل فئة أو مجموعة من الفئات المستخدمة للمعلومات وقد تختلف المعلومات المطلوبة داخل فئة معينة من المستخدمين أو قد تكون احتياجات بعض الفئات من المعلومات المكملة لبعضها البعض.

كذلك نجد أن لكل نوع من أنواع المعلومات المحاسبية أهميته وتأثيره في عملية اتخاذ القرار، فالمعلومات التاريخية والحالية هي الأساس للتوصل إلى المعلومات المستقبلية أما المعلومات الداخلية فهي معلومات خاصة بالشركة ولا يسمح بنشر البعض منها إلا في حدود ضيقة وعليه فإن المعلومات سواء المالية منها أو غير المالية تلعب دورا أساسيا في بناء التوقعات المستقبلية، والشكل التالي يوضح أنواع المعلومات المحاسبية:

---

[1] _ الداية منذر يحي، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة**، رسالة ماجيستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2009م، ص: 39.

[2] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1990م، ص: 101.

[3] _ العبيدي نسرين فاضل حوسين، **تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقليل عدم تماثل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

الشكل رقم (3.2): أنواع المعلومات المحاسبية.

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على ما سبق.

ثالثا: طبيعة عرض المعلومات المحاسبية.

تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم توفيرها للمستخدمين من قبل المحاسبين باختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية واحتياجات هؤلاء المستخدمين وعادة ما يتم عرض المعلومات المحاسبية من خلال مصدرين أساسيين وهما:[1]

- القوائم المالية؛
- التقارير المالية.

أما المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية فهي متوفرة من خلال قنوات متعددة ومن أمثلة هذه المعلومات:[2]

- القوائم المالية المنشورة عن الشركات؛
- تقارير الأرباح ربع السنوية المنشورة من قبل الشركة في النشرات الإعلامية؛
- تقارير التغير في إدارة الشركة، والتي يتم نشرها في وسائل الإعلام المختلفة؛
- المعلومات المالية للمنافسين والتي يتم نشرها في الوسائل المالية أو في وسائل الإعلام؛
- العقود الممنوحة والمعلن عنها عن طريق الشركات الخاصة والحكومية؛

[1] _ الناغي محمد السيد، **دراسات في نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2011م، ص: 141.

[2] _ شرويدر ريتشارد، مارشال كلارك، جاك كاشي، **النظرية المحاسبية**، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد خال، مراجعة الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2010م، ص: 152-153.

- المعلومات المتوفرة للمساهمين في الاجتماعات السنوية للجمعية العامة.

وقد يكون للمعلومات المحاسبية على ضوء محتواها وشكلها تأثير في صانع القرار وإن كان هذا التأثير واضح ويمكن قبوله بسهولة تماما إلا أن أهميته تتجلى في كونه يطرح منافذ جديدة للبحث هدفها تطوير الأنظمة المحاسبية والإبلاغية، واستنادا لذلك فإن الدراسات البحثية في هذا المجال تقوم بدراسة وتحليل نماذج الإبلاغ البديلة وممارسات الإفصاح البديلة لتقييم الاختيارات المتاحة في ضوء ملاءمتها للمستخدم والتأثير عليه.[1]

وبحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (البيانات المالية) نلاحظ أن بعض المعلومات المحاسبية المفيدة هي تلك المعلومات التي يتم عرضها بأفضل أسلوب في القوائم المالية، والبعض الآخر يتم عرضها على شكل هوامش في التقارير المالية وتقرير الإدارة المرفق بها فضلا عن القوائم المالية. فمثلا يتم عرض مقسوم الأرباح وكشف التدفقات النقدية المالية لكن يفضل المستثمرون إجراء المقارنات مع القوائم المالية للشركات المماثلة والتي يتم الحصول على هذه القوائم المالية للشركات المماثلة عن طريق المقالات المنشورة أو سماسرة سوق الأوراق المالية.[2]

كما أنه بالإمكان تقييم منفعة المعلومات المحاسبية والتعرف عليها من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين لها قبل تلقيهم لها ثم بعد استقبالهم لها، اي دراسة سلوك هؤلاء المستخدمين اتجاه المعلومات المحاسبية بدونها ثم بها.[3]

رابعا: مستخدمو المعلومات المحاسبية.

مما لا شك فيه أن المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات التي تخدم عدد من الأطراف التي تحتاج لتلك المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار، ومما يزيد من أهمية تلك المعلومات لمستخدميها أنها مقاسة بوحدات نقدية معبرة عن أحداث اقتصادية ومعاملات متعددة تتحقق يوميا لدى الوحدات الاقتصادية المحاسبية.[4]

ويتعدد مستخدمو المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية والتي تساعدهم في ترشيد قراراتهم التي يتم اتخاذها من قبلهم بناءا على هذه المعلومات، وكذلك تتعدد حاجاتهم من هذه المعلومات بسبب تنوع وتعدد قراراتهم.[5]

---

[1] _ بلخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

[2] _ Kieso Danald E, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield, **Intermediate Accounting**, UK, 2006, P : 1272.

[3] _ الناغي محمد السيد، **دراسات في نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 110.

[4] _ عطية محمد بدر، **توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وأثره في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

[5] _ الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، دار إثراء للنشر، مصر، 2008م، ص: 42.

إن المعلومات التي تظهرها القوائم المالية قد لا تكون دقيقة فالمحاسب يعتمد أحيانا على الأحكام الشخصية والتقديرات لإظهار عنصر أو بعض العناصر وهذا ما يؤكده المدقق في تقريره الذي يصدره والذي يوضح في رأيه بالقوائم المالية فيذكر عبارة (فحصنا) وليس دققنا، فالفحص أقل دقة من التدقيق.[1]

وعليه فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية بحاجة إلى تأكيد مقبول من المدقق فيما إذا كانت المعلومات قابلة للتحقق منها وأن النظام قادر على أنتاج معلومات يمكن الوثوق فيها.[2]

وتقوم المحاسبة بتوفير معلومات محاسبية نافعة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات وتحاول المحاسبة جاهدة من خلال الممارسة العملية أن تستجيب لاحتياطات مستخدمين عديدين للمعلومات المحاسبية، ويمكن أن نقسم الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على مجموعتين هما الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية.[3]

1. **الأطراف الداخلية:** وهي:

أ. مجلس الإدارة؛

ب. الإدارة العليا للوحدة؛

ت. الإدارة التنفيذية.

2. **الأطراف الخارجية:** فهي:

أ. المالكون والمستثمرون الحاليون والمرتقبون؛

ب. الموردون والدائنون؛

ت. السلطات المالية المعنية لتحصيل الرسوم والضرائب،

ث. المؤسسات الحكومية ونقابات العمال،

ج. المكاتب الاستشارية والمحللون الماليون والجمهور العام؛

ح. العاملون في الوحدة بصفتهم الشخصية.

حيث أن التقارير المحاسبية يجب أن تنحو منهجا شموليا **(Global)** بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع، والسبب في ذلك هو أن تغليب وجهة نظر فئة معينة في إنتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات

---

[1] _ الشمري حيدر يوسف خلخال، **المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين**، رسالة ماجيستير، العهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2008م، ص: 27.

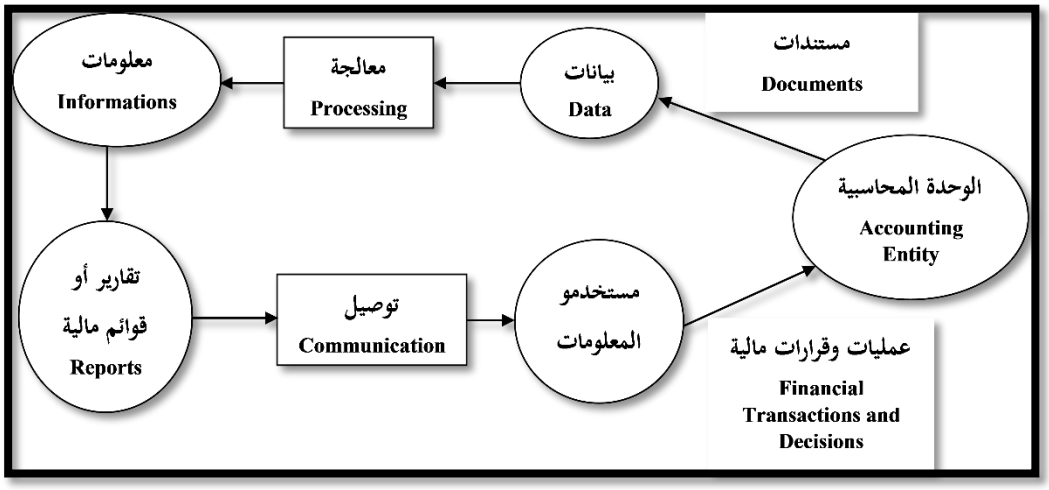
[2] _ الناغي محمد السيد، **دراسات في نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

[3] _ الكعبي جبار محمد علي، **فصول من نظرية المحاسبة**، الطبعة 01، مكتب الكرار للطباعة، بغداد، العراق، 2003م، ص: 51.

الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية، الأمر الذي يؤثر في عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع وعليه فإن على المحاسب أن يراعي النفع العام **Public Interest** عند إعداد القوائم المالية.[1]

ولكي تلبي القوائم المالية حاجات المستخدمين فإنها تحتاج إلى نظام للمعلومات لتحقيق أهدافها التي أعدت من أجلها التقارير، ويقصد بنظام المعلومات مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تكفل تحديد وتجميع وتصنيف ومعالجة البيانات وتخزين واسترجاع المعلومات وإيصالها بصورة متلائمة مع متطلبات الوحدات التنظيمية من حيث الوضوح والدقة والتوقيت المناسب وبما يخدم تحقيق أهداف الإدارة في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة من أجل زيادة كفاءتها وفاعليتها[2]، والشكل التالي يوضح هذا النظام وصولا إلى مخرجاته:

الشكل رقم (4.2): دورة نظام المعلومات المحاسبية .



المصدر: الحيالي وليد ناجي، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 22 بالتصرف.

المطلب الثالث: نظام المعلومة المحاسبية.

يعد نظام المعلومات المحاسبي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية، حيث يعكس النظام التفاعل الذي يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية وبين المؤسسة والبيئة الخارجية، ويمثل النظام مجموعة العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات، معالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، ويجب أن تتوفر في نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات، وتعتبر الدقة في إعداد التقارير

[1] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

[2] _ الشمري حيدر يوسف خلخال، **المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين**، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

هدفا يسعى نظام المعلومات المحاسبي لتحقيقه وكذلك إنتاج معلومات دقيقة وواضحة بالإضافة إلى حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها.

أولا: تعريف وعناصر نظام المعلومة المحاسبية.

من المعروف أن كل نظام يتكون من مدخلات وآلية تشغيل ومعالجة بالإضافة إلى المخرجات، حيث سنتطرق إلى تعريف وعناصر نظام المعلومة المحاسبية.

1. تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

أ. **التعريف الأول:** نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات.[1]

ب. **التعريف الثاني:** يعرف بأنه أحد عناصر المنظمة وذلك بجمع، وتصنيف ومعالجة وتحليل واتصال مالي موجه، واتخاذ القرارات وتقديم المعلومات للجهات الخارجية مثل: المستثمرين، الدائنون، وكالات الضريبة.[2]

ت. **التعريف الثالث:** يعرفه **ستيفن موكوف، مارك سيمكن** "بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة.[3]

ث. **التعريف الرابع:** نظام المعلومات المحاسبي يختص بجمع، تخزين ومعالجة البيانات المالية والمحاسبية التي تستخدم من طرف صناع القرار، نظام المعلومات المحاسبي عموما هو الأسلوب القائم على الحاسوب لتتبع النشاط المحاسبي بالتزامن مع موارد تكنولوجيات المعلومات، والتقارير الناتجة يمكن

---

[1] السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006م، ص: 17.

[2] _ سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008م، ص: 96.

[3] _ ستيفن أ.موسكوف، مارك ج.سيمكن، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002م، ص: 25.

استخدامها داخليا من قبل الإدارة أو خارجيا من قبل الأطراف المعنية بما في ذلك المستثمرين، الدائنين والسلطات الضريبية"[1].

ج. **التعريف الخامس**: نظام المعلومات المحاسبي هو أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية[2].

إذا نظام المعلومات عبارة عن نظام يختص بجموع، تبويب، ومعالجة البيانات وتحويلها لمعلومات وإيصالها لمستخدميها.

من المتعارف عليه أن أي نظام معلومات يتكون من ثلاث مكونات رئيسية[3]:

- المدخلات **(Inputs)**؛
- المعالجة **(Processing)**؛
- المخرجات **(Outputs)**.

المدخلات: عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها.

المعالجة: عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

المخرجات: هي عبارة عن المعلومات والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

2. عناصر نظام المعلومة المحاسبية:

إن أي نظام محاسبي يدويا كان أو الكترونيا له عناصر وهي[4]:

أ. **المجموعة المستندية:** هي التي تقدم الدليل والمستند القانوني للعمليات التي تتم بالمؤسسة وتنقسم هذه المجموعة إلى قسمين رئيسيين هما:

- المستندات الداخلية: هي تلك التي تنشأ داخل المؤسسة مثل: إذن الصرف، قسائم البيع وإيصالات القبض.

---

[1] _ **Available at : http://www.investopedia.com/terms/c/certified-information-systems-auditor.asp, seen on 17/04/2019 et 09 :42 am.**

[2] _حسين مصطفى هلالي، **تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية**، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل المراكز الاستراتيجية في الحكومة، مصر 06-10 فبراير، 2004، ص: 18.

[3] _ظاهر شاهر يوسف القشي، **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، الجامعة العربية للدارسات العليا، الأردن، 2003م، ص: 53.

[4] _سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

- المستندات الخارجية: يقصد بها المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من المؤسسات الأخرى وتوجه إلى المؤسسة مثل: فواتير الشراء، كشف حساب البنك وإشعارات الخصم والإضافة.

ب. المجموعة الدفترية: تعتبر هذه المجموعة الأداة الخاصة بتسجيل البيانات والعمليات المحاسبية وتستخدم كافة المؤسسات على اختلاف طبيعة وحجم نشاطها نوعين من الدفاتر هما:

- دفتر اليومية (العامة والمساعدة)؛
- دفتر الأستاذ (العام والمساعد).

بالإضافة إلى أنواع أخرى من الدفاتر تبعا لكل مؤسسة مثل دفتر الجرد والدفاتر الإحصائية.

ت. مجموعة التقارير المالية: وهي المنتج النهائي للمحاسبة وتنقسم إلى قسمين هما:

- تقارير داخلية؛
- تقارير خارجية.

قد تكون هذه التقارير تاريخية أو جارية أو مستقبلية.

بالإضافة إلى العناصر السابقة توجد بعض العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبي، من هذه العناصر ما يلي:[1]

- قواعد البيانات التي تخزن فيها البيانات المالية الخاصة بالعمليات المالية؛
- البرامج التطبيقية الحاسوبية التي تعالج البيانات لتحويلها لمعلومات مفيدة وملائمة؛
- الإجراءات المحاسبية المرسومة والمكتوبة لتسلسل العمليات المالية في المؤسسة؛
- الأفراد المتعاملون مع واحد أو أكثر من عناصر نظام المعلومات المحاسبي؛
- الوسائل الإلكترونية والاتصالية التكنولوجية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي.

ثانيا: خصائص وأهداف نظام المعلومات المحاسبي.

1. خصائص المعلومات المحاسبي:

الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لأن يكون فاعلا وكفؤا هي:[2]

---

[1] _خليل الرفاعي، نضال الرمحي، محمود جلال، **أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين (دراسة حالة سوق عمان المالي)**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2009م، ص: 11.

[2] _ نفس المرجع، ص: 12.

أ. يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛

ب. أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛

ت. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛

ث. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير، المتوسط والطويل الأجل لأعمال المؤسسة المستقبلية؛

ج. أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛

ح. أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.

2. أهداف نظام المعلومة المحاسبية:

إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، ولتحقيق فاعلية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية[1]:

أ. **إنتاج التدابير اللازمة:** يمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنها "التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة".

بهذا تعتبر التقارير أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المؤسسة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية المؤسسة إلا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

تنقسم التقارير المطلوبة من النظام المحاسبي إلى تقارير مالية، بيانية وإحصائية، بالإضافة إلى تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية.

[1] _أحمد العماري، **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 01، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2002م، ص ص: 62–64.

ب. **ملاءمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية:** بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقا لاحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات، لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فاعلية.

ت. **الدقة في إعداد التقارير:** تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هذه الدقة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها: التوازن المحاسبي، وجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي.

تلخيص العمليات المختلفة بحيث تكون التقارير المالية ممثلا صادقا لحقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وعدم توفر الدقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة تقود المؤسسة إلى الفشل في المهام التي يسعى إلى انجازها.

ث. **توقيت تقديم التقارير:** من الأهمية بمكان وصول البيانات اللازمة إلى إدارة المؤسسة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم البيانات يعتبر أمرا ملازما للدقة في آن واحد ويمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حيث يمكن فحص الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

إن عنصر الزمن له أهمية كبرى حيث تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر، ويمكن التضحية بالدقة المتناهية في سبيل تحقيق السرعة لأن تقديم المعلومات في الوقت المناسب يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة، كما يمكن الاستفادة من خدمات الحاسب في تحقيق الدقة والسرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

ج. **توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:** إن النظام المحاسبي يهدف إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها، إذ أن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، وهي لا تقتصر على تصميم النماذج والمستندات المحاسبية بل تشمل كافة العمليات بالمؤسسة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال الموظفين، وتقسيم العمل ومعايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة ومراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية. ولتحقيق الرقابة يجب إعداد التقارير بصفة دورية ومنتظمة، كلما كانت دورية التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة ومجدية.

ح. **تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه:** إن الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير يعني محأولة تخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك.

ثالثا: مقومات نظام المعلومة المحاسبية.

يمكن استخلاص الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتوفر في النظام الجيد، ولا شك أن هذه الخصائص يجب أن ترتبط بمقدرة النظام على تحقيق أهدافه التي يتم تصميمه من أجلها، وباختصار فإن مقومات النظام الجيد تتلخص فيما يلي:[1]

1. أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يتم تصميمه بالطريقة التي تتلاءم مع الهدف العام للمؤسسة؛
2. أن يكون النظام ملائما ويتسم بالمرونة الكافية لتمكينه من التأقلم مع المتغيرات التي تحيط بالنظام؛
3. أن يكون النظام مستقلا حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة بين القيم المتغيرة؛
4. أن يكون للنظام علاقات كافية مترابطة الأركان الأساسية، والبيئة التي تحيط به التي يمكن التأقلم والتلاؤم معها في الوقت المناسب للوصول إلى حالة الاستقرار المنشودة والمرغوبة.

رابعا: دور نظام المعلومات المحاسبية.

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالعديد من الوظائف خلال المراحل الثلاث (المدخلات، المعالجة، المخرجات)، ونوجز أهم الوظائف والمهام فيما يلي[2]:

1. تجميع البيانات:

تتحقق وظيفة تجميع البيانات خلال مرحلة المدخلات، وتتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها، وقد تكون تلك البيانات من خارج أو من داخل المؤسسة أو ناتجة عن تغذية عكسية.

2. تشغيل البيانات:

تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحلة التشغيل، وعادة تشمل عدة خطوات وإجراءات مثل التصنيف، النسخ، الترتيب، الفهرسة، الدمج، التلخيص والمقارنة.

---

[1] _عبد الحي مرعي، **المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993م، ص: 48.

[2] _السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

3. إدارة البيانات:

تشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها، حفظها وتعديلها باستمرار بحيث يعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.

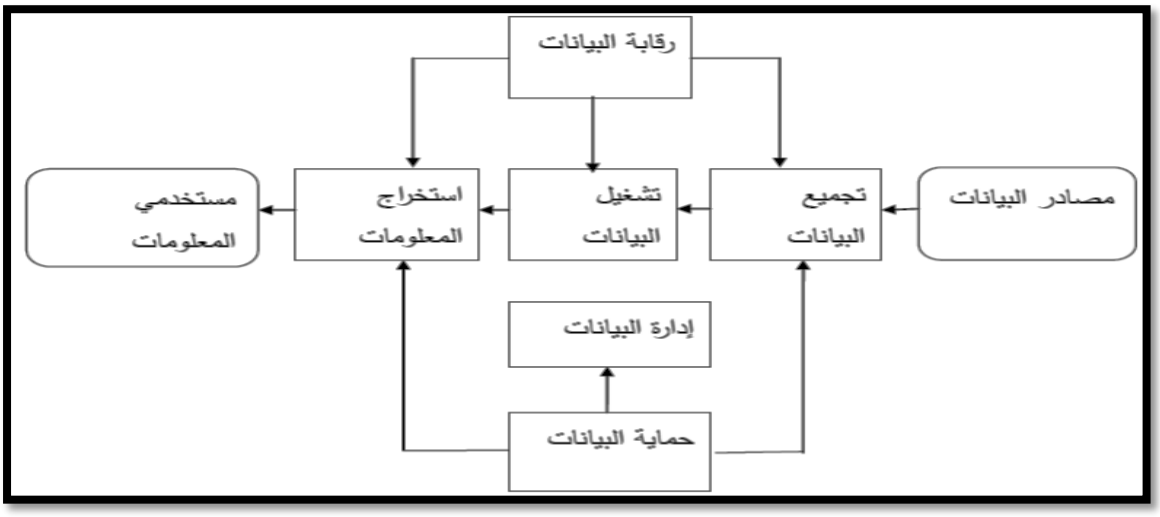
4. رقابة البيانات:

تحقق وظيفة الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها، وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل عمليات الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمات السر.

5. توفير المعلومات:

تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين، وهي مكملة لوظيفتي إدخال وتشغيل المعلومات.

الشكل رقم (5.2): مهام نظام المعلومات المحاسبي.



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، (ب، ط)، 2008، ص 29.

المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

في هذا المطلب سيتم عرض كل من مفهوم وأهمية، أغراض وأنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذه الخصائص حسب **FASB** و **IASB**.

أولا: مفهوم واهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

1. مفهوم الخصائص النوعية:

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) صفات أساسية للمعلومات المالية وبالتالي يكون استخدام هذه المعلومات من قبل الأطراف ذات العلاقة المحاسبية سليم ورشيد لاتخاذ القرارات.[1]

لكي تكون التقارير المالية ذات الغرض العام والخاص مفيدة لمستخدميها وقرائها لابد أن تكون بجودة معينة وتتوافر فيها الخصائص النوعية للمعلومات بمستوى معين.[2]

وللخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أثر بالغ في وصول المعلومة الصحيحة إلى الجهات المستفيدة من هذه المعلومات سواء كانت هذه الجهات خارجية (المستثمرون، الدائنون) أم الجهات الداخلية (الإدارة والموظفون).[3]

ويجب على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أن تستند بشكل كبير على احتياجات مستخدمي المعلومات، فالمعلومات يجب وبقدر الإمكان أن تكون خالية من تحيز من يقوم بإعدادها، وعلى المستخدمين أن يفهموا المعلومة المعروضة ويصبحوا قادرين على تحديد أو تقدير مفعوليتها ومقارنتها مع المعلومات حول الفرص البديلة والتجارب السابقة وفي كل الأحوال فإن المعلومات تكون ذات نفع أكثر عندما تؤكد على الجوهر الاقتصادي بدلا من الشكل الفني.[4]

ومما ينبغي ملاحظته أن الخصائص النوعية أخذت جانبا كبيرا من الإطار الفكري لأنه بدون توافر مستوى مناسب من النوعية، تجعل المعلومات تفقد فائدتها وهذا ما أكد عليه **(Hicks)** إذا قال إن إدخال النفايات للكمبيوتر لا ينتج عنه إلا نفايات ويقصد بضرورة توافر الخصائص النوعية في البيانات الداخلة لكي يتم الحصول على معلومات مفيدة للمستقبل.[5]

---

[1]_ الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

[2]_ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 194.

[3]_ العبيدي نسرين فاضل حوسين، **تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقليل عدم تماثل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

[4]_ لخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 248.

[5]_ عطية محمد بدر، **توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالقوائم المالية وأثره في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

2. أهمية الخصائص النوعية:

إن أول إشارة إلى أهمية الخصائص النوعية كانت من جمعية المحاسبة الأمريكية **(A.A.A)** في عام 1966م في بيان النظرية المحاسبية الأساسية **Statement of basic Accounting Theory** حيث اقترح البيان وجوب توافر أربعة معايير في المعلومات المحاسبية تتمثل في الملاءمة وقابلية الاثبات وعدم التحيز وقابلية القياس.[1]

وبعد هذه الفترة كثرت الدراسات حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية للوصول إلى الخصائص النوعية الأكثر فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عند اتخاذهم قراراتهم.

ويعد توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرار من خلال تحسين قدراتهم على التنبؤ أو من خلال تأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة، وتوفير الضمان لهم بامتلاكهم العرض الصادق، وتجعل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سلعة مرغوبة.[2]

ثانيا: أغراض وأنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

1. أغراض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لماذا تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟ وما هو الغرض منها؟ إن تعدد طرق وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي يتطلب معيارا لتقييم تلك البدائل المتعددة واختيار الأفضل بينها فمثلا:

- هل يستند تقريرنا إلى التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية؟
- هل نقرر عن الشركات المندمجة بصورة مجمعة في تقرير واحد أو نعتبر تلك الشركات منفصلة لأغراض التقرير المالي؟

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سوف تكون ذات فائدة كبيرة في الإجابة على مثل تلك التساؤلات واختيار البديل الافضل وستكون أيضا ذات فائدة كبيرة للجهات المسؤولة عن وضع المعايير المناسبة والجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في مجال تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية البديلة.[3]

---

[1] _ نفس المرجع، ص: 18.

[2] _ شرويدر ريتشارد، مارشال كلارك، جاك كاشي، **النظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 84-86-87.

[3] _ حنان رضوان حلوة، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري-التطبيقات العملية**، الطبعة 02، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009م، ص: 67.

2. أنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لكي يحقق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منه والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرار لابد أن تتوافر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية.[1]

وقد دأبت المنظمات المهنية الدولية والكتاب والباحثين على الدراسة في هذا المجال فمنهم من اتفق بعض الشيء ومنهم من اختلف مع غيره حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وسنبين في الجدول أدناه أنواع الخصائص النوعية للمعلومات لبعض من الكتاب والباحثين وحسب التسلسل الزمني لها للفترة من 1989م-2012م:

جدول رقم (1.2): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب والباحثين.

الترتيب	المصدر	الخصائص النوعية
1	Solomouns 1989	الملاءمة (قيمة تنبوئية، قيمة تأكيدية، قيمة تصحيحية، الحداثة) -المصداقية (صدق التعبير، الشمولية، قابلية التحقق) -الثبات، الموضوعية، الجدوى.
2	Wan.wan 1990	الدقة، التكامل، الوقتية، الموثوقية، الملاءمة، السرية، سهلة الفهم، المرونة، الشمولية.
3	Daft 1992	التوقيت، الكمية، النوعية.
4	الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين 1993	الملاءمة، الثقة، الحياد، القابلية للمقارنة، التوقيت الملائم، القابلية للفهم، الأهمية النسبية.
5	جواد 1995	وثيقة الصلة، التوقيت، النوعية، الكمية.
6	العقيلي وآخرون 1997	الدقة، التوقيت، الملاءمة، المرونة، الشمولية، الوضوح، عدم التحيز، إمكانية القياس.
7	سليمان 1998	وثيقة الصلة، التكامل، الدقة، التوقيت، الوضوح، الموثوقية.
8	العبيدي 2000	التوقيت، الكمية، النوعية، الكلفة.
9	حنان وآخرون 2004	الملاءمة (قدرة تنبوئية، تغذية عكسية، توقيت مناسب) -الموثوقية (الموضوعية، صدق التمثيل، الحياد) -وخصائص ثانوية قابلية المقارنة والثبات.
10	حماد 2006	الملائمة، مصداقية، قابلية المقارنة، قابلية الفهم، التوقيت المناسب، العائد في مقابل التكلفة.
11	الجزراوي والجنابي 2009	الملائمة، الثقة، التكامل، الوقت، الملاءمة، القابلية على الفهم، قابلية التحقق.
12	جمعة 2010	القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية (التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحذر، الاكتمال) القابلية للمقارنة.

[1] _ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 330.

13	عصيمي2011	الملاءمة (قدرة تنبوئية، تغذي عكسية، توقيت مناسب) –إمكانية الاعتماد عليها (الموضوعية، إمكانية التحقق من المعلومة، العرض السليم للمعلومة) –القابلية على المقارنة.
14	كورتل وحكيمة 2011	الإيجاز، الدقة، التأكد، الحداثة، التوقيت المناسب، الموضوعية، المنشأ (الداخلي والخارجي).
15	محسن وآخرون 2011	الهدف، الشكل والطريقة، الاحتراس والكفاءة، الاحتمالية والتقديرية، القيمة، الحداثة، الدمج والإيجاز، التوقيت السليم، الدقة، الملاءمة، الشمول.
16	مطر والسويطي 2012	القابلية والفهم، الإفادة، الملائمة (لقيمة تنبوئية، التغذية العكسية، التوقيت المناسب)، الموثوقية (القابلية لتحقق، صدق وعدالة التمثيل، الحيادية)، القابلية للمقارنة والاتساق، الأهمية النسبية.

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مجموعة من الدراسات العلمية السابقة.

كما يشير **Koeppen** إلى أن الخصائص النوعية من شأنها التأكيد على توفير المعلومات الأكثر فائدة للمستخدمين في ترشيد قراراتهم، كما أن القرار يكون على أساس الخصائص الكمية والنوعية للمعلومات إذ أن الخصائص النوعية للمعلومات عليها أن توفر مرشدا للاختيار بين الأحداث الاقتصادية الأكثر إفادة من تلك التي تكون أقل إفادة.[1]

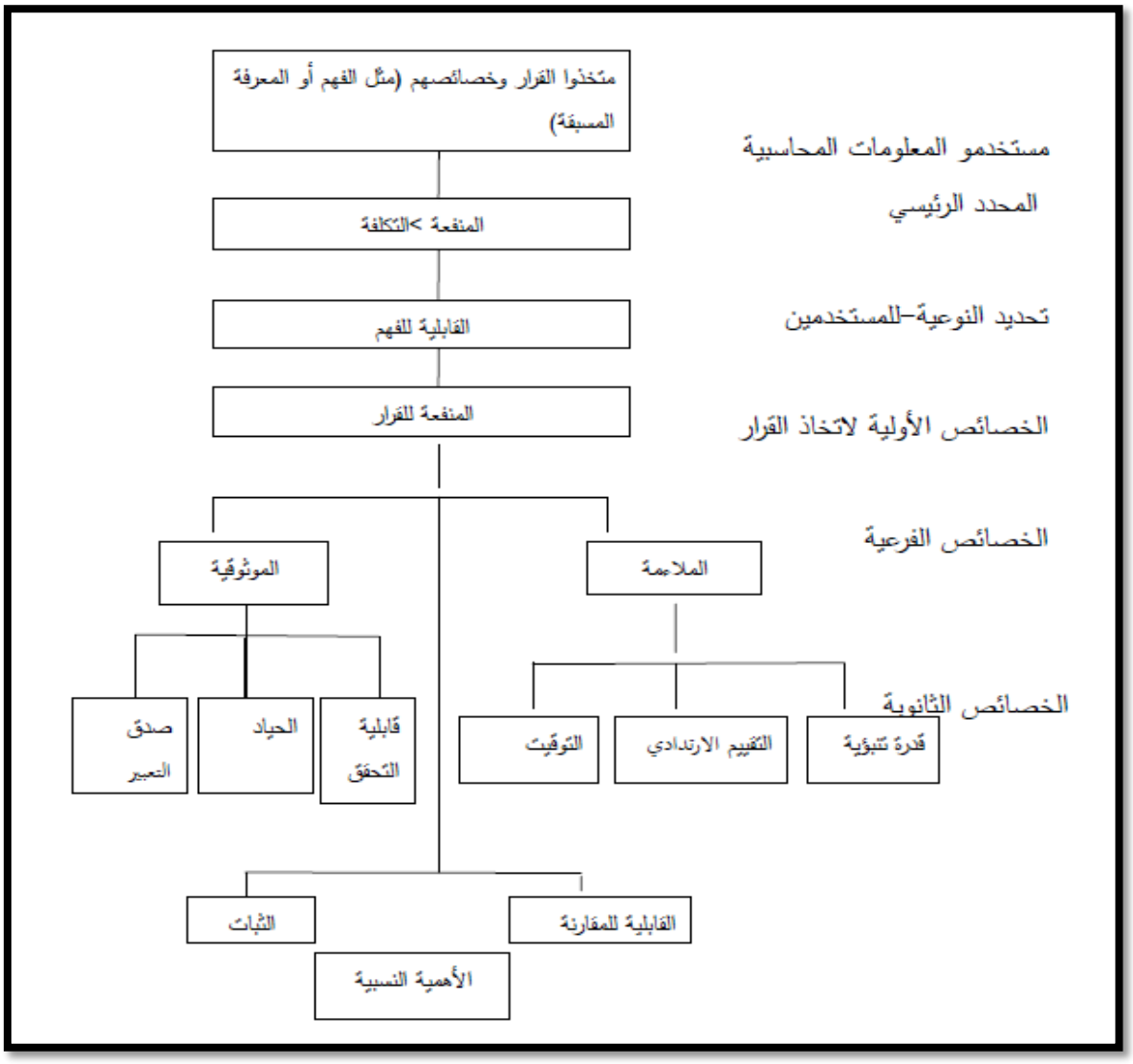
نستنتج من ذلك بأن المعلومة المحاسبية بحاجة إلى خصائص تترتب الأهمية النسبية لكل خاصية حسب نوع المعلومة والجهة المستفيدة ونوع القرار المراد اتخاذه.

ثالثا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB.

يعد البيان رقم 08 الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** عام 2010م بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الدراسة الأكثر شمولية وأهمية، ومازالت تمثل المرجعية الأولى في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية. ويمكن عرض هذه الخصائص بصورة متدرجة كما في الشكل التالي:

[1] _ عطية محمد بدر، **توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالقوائم المالية وأثره في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

الشكل رم (6.2): هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: Kieso Danald E, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield, Intermediate Accounting, UK, 2012, P : 48.

1. الإفادة (المنفعة للقرار) Usefulness:

وتعني بأن المعلومات ينبغي أن تكون مفيدة لمستخدميها وهناك اتفاق عام على اعتبار المستخدم المقصود أو المستهدف أحد الفئتين وهما: المستثمرون والمقرضون مع مراعاة أن يتم إعداد وعرض المعلومات في نطاق مفهوم البيانات المالية متعددة الأغراض **Multipurpse Financial Statement** على أن يتم تقييم الإفادة بحيث لا تتجاوز تكلفة المعلومة على فائدتها ويمكن تقسيم هذه التكلفة على جزئيين رئيسين هما:

- تكاليف مباشرة: تشمل نفقات جميع البيانات وتصنيفها ثم بعد ذلك تشغيلها **Processing** وصولا إلى المعلومات؛

- تكاليف غير مباشرة: وتتضمن نفقات نشر البيانات وما يلحق به من إيضاحات.[1]

أما بالنسبة إلى مستخدمي المعلومات فتشمل التكاليف عناصر مثل:[2]

- العبء الذي يمكن أن يحمله لهم معدي التقارير تكلفة الاستشارات التي تلزمهم من جراء التحليل المالي؛
- الأثار الضارة الناتجة عن اعتمادهم على معلومات قد تكون غير ملائمة أو غير أمينة.

2. الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

أشار **FASB** أن الملاءمة والتمثيل الصادق هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار كما ورد في بيان **FASB** رقم (8) لسنة 2010 فإن الخواص التي تميز المعلومات (الأكثر إفادة) عن المعلومات (الأقل إفادة) هما الملاءمة والتمثيل الصادق، مع بعض الخواص الأخرى المتفرقة منها:[3]

أ. الملائمة Relevance:

تكون المعلومات المالية ملائمة عندما تتصف بالقدرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتتميز هذه المعلومات بالقيمة تنبوئية والقيمة التوكيدية أو كليهما[4]، كما تشير الملاءمة إلى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم بشأن نتائج التصرفات والأحداث.[5]

ولتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في الآتي:

- تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية؛
- أو تأكيد تصحيح تقييماتهم الماضية.[6]

---

[1] _ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 232.

[2] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 208.

[3] _ Kieso Danald E, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield, **Intermediate Accounting**, UK, 2012, P : 48.

[4] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 17.

[5] _ بلخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 274.

[6] _ أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2010م، ص: 41.

بمعنى أن المعلومات المحاسبية كي تكون ملاءمة يجب أن تضيف إلى متخذ القرار رؤية أكثر وضوحا حول البدائل المتاحة سواء في توفير قيمة تنبؤية أو قيمة رقابية وفي الوقت المناسب ويكون من الصعب الحصول عليها من غير هذه المعلومات، مما يبرر تكلفة توفير هذه المعلومات حيث تكون الفائدة دائما أكبر من التكلفة.[1]

وعموما إن درجة الملائمة تتحدد على أساس درجة الارتباط بين المعلومات المحاسبية بالقرار أو الهدف المراد تحقيقه أو النتيجة المحتمل الوصول إليها.[2]

وعليه تعد المعلومات ملائمة أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله إذا كانت لها القدرة على التأثير في متخذ القرار وتساعده في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية والاختيار ما بين البدائل المتاحة على أن تتصف هذه المعلومات بسمات ثانوية وهي القيمة تنبوئية والقيمة التوكيدية والأهمية النسبية، وفيما يلي توضيح لكل من هذه السمات لخاصية الملاءمة:

- **القيمة تنبوئية:**

تعد المعلومات المالية ذات قيمة تنبوئية إذا تم استخدامها كمدخل للعمليات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية[3]، وهي من أبرز صفات الملاءمة وتتمثل في مقدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في التعرف على الأحداث المقبلة فالمعلومة الملائمة هي المعلومة التي تمكن المستخدم من التنبؤ بما سيكون عليه عنصر أو أكثر في نماذج قراره.[4]

إذ أن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع كانت أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها[5]، ولكي تكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار

---

[1] _ الناغي محمد السيد، **دراسات في نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

[2] _ الهيتي حكمت محمد حسن، **تقويم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام نموذج قرار المستخدم الخارجي**، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 1990م، ص: 74.

[3] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 17.

[4] _ الهيتي حكمت محمد حسن، **تقويم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام نموذج قرار المستخدم الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

[5] _ الرشيدي ثامر عبد الله ناصر، **مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية**، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، فلسطين، 2012م، ص: 35.

يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز تصحيح توقعاته الحالية.[1]

وقابلية المعلومات على التنبؤ تشير إلى معلومات عن قدرة الشركات لتحصيل السيولة المستقبلية وتعطي معلومات عن الظواهر الاقتصادية لتقييم المدخولات التي يضعها أصحاب رؤوس الأموال كي يستطيعون تكوين توقعاتهم وآمالهم الخاصة بالمستقبل[2]، ولتحقيق القيمة التنبوئية للمعلومات المحاسبية من الضروري أن تكون مفهومة لمستخدميها، فخاصية القابلية للفهم تعني وجوب عرض المعلومات المحاسبية بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها وهذا لا يعني عدم عرض المعلومات بطريقة معقدة في حالة عدم وجود طريقة مفهومة بل عرض المعلومة بما يوفر أكبر ما يمكن من المفهومية لإمكانية استفادة بعض من أصحاب العلاقة من هذه المعلومات لترشيد قراراتهم.[3]

ويمكن أن تعد المعلومات المالية ذات قيمة تنبوئية إذا أعطت مؤشرا قويا وأصبحت لها القدرة على مساعدة متخذ القرار في التنبؤ بالنتائج المتوقعة بالمستقبل.

- **القيمة التوكيدية:**

وتعني احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدميها من التحقق من صحة توقعاتهم السابقة أو تصحيح هذه التوقعات من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات (مخرجات النظام) وقدرتها على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار.[4]

وتملك المعلومات قيمة توكيدية إذا وفرة تغذية راجعة (تؤكد أو تغير) التقييمات السابقة. وهناك ترابط بين القيمة التنبوئية والقيمة التوكيدية للمعلومات المالية إذ في كثير من الأحيان تكون المعلومات التي لها قيمه تنبؤية أيضا ذات قيمة توكيدية على سبيل المثال إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ لإيرادات السنوات المقبلة وفي نفس الوقت مقارنتها مع تنبؤات إيرادات العام الحالي التي تم إجراءها في السنوات الماضية ومن نتائج هذه المقارنات يمكن للمستخدم التصحيح ورفع مستوى العمليات التي تم استخدامها لإعداد التنبؤات السابقة.[5]

---

[1] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 200.

[2] _ العبيدي نسرين فاضل حوسين، **تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقليل عدم تماثل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

[3] _ الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

[4] _ سلمان عبد الكريم محمد، **دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2012م، ص: 68.

[5] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 17.

- **الأهمية النسبية (المادية):**

إن إلغاء أو تحريف المعلومات إذا أثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون فإن هذه المعلومات ذات أهمية نسبية، بعبارة أخرى إن الأهمية النسبية تعد أحد جوانب الملاءمة وتعتمد على طبيعة أو حجم البند أو كلاهما[1]، وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات بمفردها تعد كافية لتحديد ملاءمتها فعلى سبيل المثال، الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، وفي حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وأثرها أهمية مثل مبالغ المخزون بأنواعه المختلفة.[2]

وتلعب هذه الخاصية دورا مهما كمعيار لتحديد المعلومات التي يستوجب الإفصاح عنها والتي تؤثر على متخذ القرار وتعد معيارا هاما في تنفيذ عملية الدمج **Aggregtion** لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وأشار **الشيرازي** بأن الأهمية النسبية خاصية حاكمة لكافة الخصائص النوعية ويعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية أو نوعية أو كليهما، فبالنسبة للاعتبارات الكمية فيحظر التساؤل هل البند الكبير لدرجة أنه يؤثر على اتجاه القرار الذي يتوصل إليه المستخدم، فيتم تحديد مقدار البند بصورة نسبية إلى البند الرئيسي الذي ينتمي إليه أو إلى مجموعة بنود ذات صلة، وفيما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية النسبية فإن البند يعد ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار، ولذلك فإن التطبيق العملي لاختبار الأهمية النسبية يستلزم تحديد المستوى الذي يعد نقطة الفصل **Threshold** بين ما هو مهم وبين ما هو غير مهم وأن هذا المستوى يعتمد على طبيعة البند، وعلى من يضع المعايير تحديد الحدود الدنيا لغرض تحديد مجال الاجتهاد والتقادير الشخصي.

ب. التمثيل الصادق:

تعكس التقارير المالية الظواهر الاقتصادية على هيئة كلمات وأرقام، ولكي تكون تلك التقارير ذات فائدة فلا يجب أن تكون ملاءمة فقط وإنما يجب أيضا أن تمثل بصدق الظواهر التي يراد تقديمها، كما أن هذه الخاصية تعني التناظر بين المعلومات المحاسبية والأحداث التي تستهدف من هذه المعلومات أن تمثلها، وإذا كانت نتيجة القياس تمثل أو تصور ما تنوي تمثيله أو تصويره فالقياس في هذه الحالة خال (أو يخلو) من سمة التحيز في القياس[3]،وعرفه **مطر والسويطي** بانه عنصر له علاقة بنظرية القياس المحاسبي وله أهميته القصوى باعتباره معيارا

[1]_ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 17.

[2]_ الناغي محمد السيد، **دراسات في نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

[3]_ بلخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

أساسيا من المعايير التي تحكم إعداد البيانات المالية المنشورة التي تلقى أهمية خاصة من قبل مدققي الحسابات، وهذه الخاصية تتطلب مراعاة تجنب نوعين من التحيز وهما:

- تحيز في عملية القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا،
- تحيز القائم بعملية القياس هذا النوع يقسم على التحيز المقصود (كما في حالة عدم الأمانة مثلا) أو غير مقصود (كما في حالة نقص المعرفة والخبرة).

ويمكن القول بأن المعلومات المحاسبية تتسم بخاصية التمثيل الصادق إذا كانت الأحداث تصور بصدق ما تنوي تصويره، أي وجود درجة عالية بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وترتبط هذه الخاصية بنظرية القياس المحاسبي إذ يجب أن يكون القياس خال من سمة التحيز، وحتى يكون التمثيل صادقا بصورة تامة يجب ان تتوافر فيه السمات الثانوية المتمثلة في الاكتمال، الحيادية، الخلو من الخطأ.

➢ **الاكتمال:**

من أجل أن يتحقق التمثيل الصادق يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة فإن أي حذف للمعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، ولكي تكون المعلومات الواردة في الكشوفات المالية موثوق بها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية دون إهمال المعلومات التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي الكشوفات المالية.[1]

وتتضمن هذه الخاصية كافة المعلومات الضرورية التي يجب إيصالها للمستخدم لفهم الظاهرة التي تم تمثيلها بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة، كما أنه يجب أن توفر المعلومات المقدمة إلى مستخدميها كل ما يحتاج معرفته عن موقف معين (بالرغم من صعوبة تحقيق الاكتمال المطلق) لاتخاذ القرار السليم، ويعني الاكتمال أيضا توفير المعلومات الضرورية بصورة صادقة، واللامبالاة تتسبب بمعلومات خاطئة أو مظللة للحد الذي تكون فيه غير نافعة لمستخدمي التقارير المالية، مثال ذلك عندما تتكفل شركة معينة بتوفير معلومات لغرض تقدير قيمة مخصصات سندات القرض فإن هذه المعلومات لا تكون كاملة وبالتالي تكوين صورة غير صادقة لهذا التقييم.[2]

---

[1] _ الحاج نوي، **مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، ص: 2013م، ص: 37.

[2] _ Kieso Danald E, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield, **Intermediate Accounting**, Op Cité, P : 51.

➢ **الحيادية:**

هي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين، أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات[1]، وعرفت أيضا بأنها التمثيل الذي يتم به اختيار أو عرض المعلومات المالية دون تميز وهو تمثيل غير شخصي وغير محرف، ولا يقصد بالمعلومات المحايدة المعلومات التي ليس لها هدف أو ليس لها تأثير على سلوك المستخدمين بل على العكس تعتبر من المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.[2]

ويجب أن تكون المعلومات المالية حيادية وغير منتقاة ولا تتأثر بالرغبات الشخصية وعلى مجهز المعلومات أن يكون حيادي ومستقل وغير متحيز ولا يفضل مصلحة جهة على مصلحة جهة أخرى[3]، وتعني أيضا أن التقارير المالية التي يعدها المحاسب هي ذات طبيعة عامة وهي مصممة لخدمة عدد كبير من المستخدمين والايفاء باحتياجاتهم من المعلومات دون تفضيل مصلحة بعض المستخدمين على البعض الآخر، وإن ما يزيد من أهمية هذه الخاصية هو أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تكون ملائمة بكافة تفاصيلها وقابلة للإثبات والتحقق بدرجة كبيرة إلا أنها في نفس الوقت متحيزة بسبب استخدام أساليب غير ملائمة أو بسبب الطبيعة الشخصية، لذا يعد من المعايير التي جاءت للحد من تأثيرات معالج البيانات على البيانات نفسها. [4]

➢ **الخلو من الخطأ:**

لا يعني التمثيل الصادق ضرورة دقة المعلومات في جميع النواحي ولا يعني خلوها من الخطأ عدم وجود أخطاء أو حذف في وصف هذه الظاهرة أو أنها دقيقة تماما في جميع النواحي، وتعني خاصية الخلو من الخطأ بأن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بالدقة، وتعني الدقة أن المعلومة تعبر عن الحدث أو الموقف كما هو في حقيقته.[5]

والخلو من الخطأ في المعلومات سوف يكون أكثر صدقا لبيان العناصر المالية مثال ذلك إذا قامت شركة معينة بتحريف خسائر القروض ستكون القوائم المالية مظللة وتعطي صورة غير صادقة للنتائج، ومع ذلك فإن

---

[1] _ حنان رضوان حلوة، أسامة الحارس ميسون، قولي فوز الدين أبو ماموس، **أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**، الطبعة 01، دار الحامد للنشر، مصر، 2004م، ص: 32.

[2] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 17.

[3] _ الججاوي طلال، حيدر المسعودي، **المحاسبة المالية المتوسطة**، الطبعة 01، دار المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013م، ص: 10.

[4] _ الهيتي حكمت محمد حسن، **تقويم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام نموذج قرار المستخدم الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

[5] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 18.

الصورة الصادقة لا تعني الخلو من الخطأ بصورة مطلقة بسبب أن معظم التقارير المالية تتضمن إجراءات تقدير لأنواع مختلفة من العناصر استنادا لحكم الإدارة، مثال ذلك يجب على الإدارة حساب المخصصات، وتفصل مصروف الديون المعدومة منه، والتقرير عن مصروف الاندثار والذي يتطلب تقدير العمر الإنتاجي للآلات والأجهزة والمعدات بالإضافة إلى تقدير قيمة الانقاض.[1]

3. الخصائص التعزيزية:

الخصائص النوعية التعزيزية هي مكملة للخصائص النوعية الأساسية، وهذه الخصائص تميز بين المعلومات الأكثر فائدة من تلك الأقل فائدة، وتتمثل في القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والوقتية، والثبات، وقابلية الفهم.

أ. قابلية المقارنة:

تمثل القابلية للمقارنة خاصية نوعية تظهر العلاقة بين مفردتين أو أكثر من المعلومات وتعد خاصية متواصلة من الخاصيتين الأساسيتين (ولكن ليس بأهميتها) بما يحقق زيادة فائدة المعلومات[2]، وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشاة والمنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشاة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة.[3]

وعرفت بأنها تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لمدة مع مدة مالية أخرى سابقة للشركة نفسها أو مقارنة القوائم المالية لمنشآت معينة بقوائم حالية لشركات أخرى، ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية باستخدامها لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي للشركة [4]، وهذه الخاصية مهمة جدا لأغراض توزيع الموارد المالية بواسطة المستخدم الخارجي، إذ أن توافر المعلومات القابلة للمقارنة سوف تمكن مستخدميها من تقويم استثماراتهم الحالية والمحتملة للشركات المختلفة، وبالتالي اختيار الأكثر كفاءة وتحقيقا للمنفعة.[5]

---

[1] _ العوضي رشاد محمد الهادي، **اقتصاديات المعلومات في دول النمور الأسيوية بالتطبيق على جمهورية كوريا الجنوبية**، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، 2006م، ص: 183.

[2] _ صالح عمار عبد القادر، **دور المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي وانعكاساته على اتخاذ القرار الاستثماري**، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2010م، ص: 39.

[3] _ **Available at : WWW.ABAHE.CO.UK, seen on 22/02/2019-20:48.**

[4] _ الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

[5] _ الهيتي حكمت محمد حسن، **تقويم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام نموذج قرار المستخدم الخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

إن التماثل هو شرط أساسي لجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة بين المنشأة المتماثلة في صناعة معينة ويتم ذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في شركات مختلفة بهدف جعل القوائم المالية الصادرة من الشركات والمنشآت المختلفة قابلة للمقارنة، ويتضمن هدف التماثل اتباع ما يلي:

- نفس الإجراءات المحاسبية؛
- نفس مفاهيم القياس؛
- نفس التبويب؛
- نفس طرائق الإفصاح أو العرض.[1]

كما أن هذه الخاصية تظهر وبشكل كبير في حالة التشكيك في موثوقية المعلومات المحاسبية بسبب الحكم الشخصي الذي قد يتخذه المحاسب في اختيار بديل من البدائل المحاسبية الذي يؤدي استخدامه إلى الوصول إلى قوائم مالية تعكس بدقة وموضوعية نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية التي تفي بتلك الحالات من استخدام المعلومات المحاسبية التي من شأنها عقد المقارنات المكانية والزمانية بين الوحدات الاقتصادية أو بداخل الوحدة الاقتصادية نفسها.[2]

لذلك فإن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، كما يجب أن يتمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المشروع للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى وبين المشاريع المختلفة وذلك بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية.[3]

نلاحظ أن تحقيق الغاية المرجوة من هذه السمة يتطلب أن تجري المقارنة بين المنشآت المتماثلة في قطاع معين، والتي تطبق إجراءات محاسبية ومفاهيم قياس متناظرة مما يجعل من عملية المقارنة ذات فائدة، إلا أن هذا لا يعني عدم إمكانية تحقيق أهداف معينة تنتج من عملية المقارنة بين المنشآت القريبة في التماثل ولكن الفائدة المتحققة تكون أقل.

[1] _ حنان رضوان حلوة، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري–التطبيقات العملية**، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

[2] _ Hendriksen Eldon's, Bread Michael F Van, **Accounting Theory**, op cité, p : 213.

[3] _ أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، مرجع سبق ذكره، ص: 46–47.

ب. قابلية التحقق:

ويقصد بسمة قابلية التحقق أن النتائج التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصلّ إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول باستخدام نفس الأساليب، وتعني أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها وهذه الخاصية على علاقة وطيدة بمشكلة القياس المحاسبي كما أنها على صلة وثيقة أيضا بمبدأ الموضوعية.[1]

فهي تعني إجماع **Consensus** وخلو القياس من سمة التحيز فالمعلومات التي يتم التحقق من صحتها أو هدفها هي تلك المعلومات التي يمكن إعادة توليدها بالكامل من خلال أشخاص مستقلين يقومون بالقياس وباستخدام نفس إجراءات القياس وأن القدرة على التحقق من صحة المعلومات تشير إلى صحة المعلومة وليس إلى سلامة طرق القياس المستخدمة.[2]

ويمكن القيام بعملية التحقق بصورة مباشرة، فنقوم بالتحقق المباشر من خلال الملاحظة المباشرة على سبيل المثال عد المبلغ نقدا، أما الطريقة غير المباشرة فيعني التحقق من المدخلات بصيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب الرصيد الختامي للمخزون باستخدام طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا.[3]

ت. الوقتية:

تلزم هذه السمة توفير المعلومات المالية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها للفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها (متخذ القرار) لكيلا تفقد هذه المعلومة قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار وعليه يمكن التضحية ببعض المواصفات كدقة المعلومات مثلا لصالح التوقيت المناسب[4]، ويعني التوقيت المناسب توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم فكلما كانت المعلومات أكثر قدما كلما كانت أقل فائدة ومع ذلك قد تكون بعض المعلومات ذات فائدة حتى بعد مضي فترة طويلة من نهاية المدة للتقرير[5]، وفيما يتعلق بالتقارير المالية الدورية التي تنشرها المنشأة هناك جانبان لخاصية التوقيت وهما:

---

[1] _ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 334.

[2] _ بلخاوي أحمد راهي، **النظرية المحاسبية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

[3] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 18.

[4] _ سويسي هواري، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الأصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 2011م، ص: 298.

[5] _ FASB, SFAC N°08, **Qualitative Characteristics Of Accounting Information**, 2010, P : 18.

- ✓ دورية التقرير ويعني طول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تقدم تقارير مرحلية مؤقتة عن فترات دورية قصيرة ربع أو نصف سنوية، وفي عصر تكنولوجيا المعلومات بدأت تكثر المطالبات بدورية شهرية وذلك إلى جانب التقارير المالية السنوية التقليدية؛
- ✓ المدة التي تنقضي بين نهاية الدورة المالية التي تعد عنها التقارير وبين تاريخ نشر تلك التقارير وإتاحتها للتداول وتكون هذه المدة عادة خلال الأربعة أشهر الأولى بعد مضي السنة المالية، وتقوم بعض الشركات بتقديم تقاريرها خلال الشهر الأول.[1]

ث. الثبات:

يقصد بالثبات استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة إلى أخرى وفي ظروف متشابهة، وإذا تم تغير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية لابد من الإفصاح عنها كالتغيير المحاسبي الذي ينتج عن تغيير طريقة إهتلاك الأصول أو تسعير المخزون، المعلومات المحاسبية للمؤسسة القابلة للمقارنة لابد وأن تعد على أساس الثبات في استخدام المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، وهذا ما يضمن بأن الأحداث الاقتصادية التي تمت معالجتها بالطرق والأساليب المحاسبية التي عالجت بها الأحداث الاقتصادية السابقة والمشابهة لها، وهذا ما يفيد في تجنب الاستنتاجات الخاطئة التي تنتج عن عدم الاتساق والثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية.[2]

ج. قابلية الفهم:

وهي أن تكون المعلومات مفهومة من جانب متخذ القرار وتتأثر القابلية للفهم من زاوية مهارة وخبرة من يعد المعلومات **Preparer** من جهة ثم من زاوية مهارة وخبرة من يستخدمها **User** من جهة أخرى[3]، وإن من بين الصفات الأساسية الواجب توافرها في المعلومات الواردة في التقارير المالية هو أن تكون سهلة ومفهومة من قبل الأطراف المستخدمة لها كما يفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى مقبول من المعرفة بحيث يمكنهم من ذلك،

[1]_ حنان رضوان حلوة، **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري–التطبيقات العملية**، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

[2]_ حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة 01، دار حامد، عمان، الأردن، 2007م، ص: 100.

[3]_ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 332.

ويجب التنويه أن هذه الخاصية لا تقتضي بضرورة عرض المعلومات السهلة فقط، بل تقتضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة.[1]

إضافة لما ينبغي أن يتوافر لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية من مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية فإنه يفترض أن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية ومهما يكن فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية وذلك لأنها ملاءمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية.

يتبين من خلال ترتيب **FASB** لأولويات الخصائص النوعية ركز على قدرة المعلومة المحاسبية في التأثير على قرارات المستخدمين وإفادة المستثمر في وضع تنبؤات تتعلق بمخاطر الاستثمار كما تمكن متخذ القرار من المفاضلة كما يتبين بأن تقديم المعلومة الملائمة لاتخاذ القرار تحتاج إلى درجة كبيرة من الخبرة في فهمها واستخدامها.

رابعا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب معايير المحاسبة الدولية IASB.

1. الصفات الأساسية حسب IASB:

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** قد حدد الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المعدل لعام 2001 بما يلي:

أ. **القابلية للفهم:** ينبغي أن يكون من السهل فهم المعلومات من قبل المستخدمين ذوي المعرفة المعقولة بالأعمال وعلم الاقتصاد والمحاسبة[2]؛

ب. **الملاءمة:** قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال[3]؛

ت. **الموثوقية:** تعبر عن توفر صفات معينة في المعلومات المحاسبية تضع لدى مستخدميها ثقة نسبية فيها وتجعله مطمئنا عند استخدامها وكلما زادت هذه الصفات في المعلومات المحاسبية زادت درجة الثقة

---

[1] _ سويسي هواري، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص: 296.

[2] _ حماد طارق عبد العال، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدلية الحديثة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006م، ص: 129.

[3] _ الساكني يحيى أحمد، **إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستير محاسبة**، جامعة بغداد، العراق، 2010م، ص: 70.

والاعتماد عليها من قبل مستخدميها، إذ كلما اقتربت المعلومات من الموضوعية وابتعدت من التحيز زادت درجة الثقة بها.[1]

2. الصفات الثانوية حسب IASB:

وتتضمن الصفات الثانوية التالية:

أ. **التمثيل الصادق:** إن المعلومات الظاهرة تعبر بصدق عن واقع المنشأة، وتكون المستندات صادقة لأنها أساس كل عملية محاسبية من خلال تفاصيل كل مستند تتلاءم مع طبيعة أعمال المنشأة وتعبر عن مبلغ معقول وصادق وتوافق الأسعار والمبالغ وغيرها مع الأسعار والظروف الاقتصادية في البلد والظروف الدولية؛[2]

ب. **الجوهر فوق الشكل:** يكون الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها وليس على شكلها القانوني فقط فمثلا عند بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل ملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية على أنها عملية بيع لا تمثل بصدق الحدث الاقتصادي؛[3]

ت. **الحياد:** ونعني أنه لا يمكن انتقاء المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يتم فيه تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى ويكون اهتمام الإدارة الأول التوصل إلى معلومات صادقة وعادلة؛[4]

ث. **الحيطة والحذر(التحفظ):** يقصد بالتحفظ مراعات الدرجة المعقولة من الحذر وتجنب المبالغة في التقديرات دون أن يكون هناك احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب ويعني أيضا اظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأعباء والخصوم؛[5]

ويعني أيضا التزام موقف متحفظ في مواجهة القيم غير المتأكد منها تلافيا للضرر الناجم من ذلك فيكون التخفيض المقصود للبنود الموجبة (الموجودات والإيرادات والأرباح) والمغالاة المقصودة في البنود السالبة

---

[1] _ الحيالي وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007م، ص: 29.

[2] _ الججاوي طلال، حيدر المسعودي، **المحاسبة المالية المتوسطة**، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[3] _ أعمر عزاوي، بوزيد سايح، **دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 2011م، ص: 191.

[4] _ أعمر عزاوي، بوزيد سايح، **دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 192.

[5] _ الحاج نوي، **مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

(المطلوبات والمصاريف والخسائر)، وقد قاد هذا إلى ممارسة تقليدية في المحاسبة تقضي بتوقع الخسائر ولا تقضي بتوقع الأرباح؛[1]

ج. **الاكتمال:** أي أن تكون المعلومات كاملة ضمن الحدود المادية والتكلفة؛[2]

ح. **قابلية المقارنة:** وتعني إمكانية مقارنة المعلومات التي تحويها التقارير المالية مع المنشآت المماثلة ومع الفترات المالية المختلفة للمنشأة نفسها علما أن مبدأ الثبات في استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية من سنة إلى أخرى له أثر كبير في كفاءة هذه الخاصية.[3]

3. **القيود عن المعلومات الملائمة والموثوقية فهي:**

أ. التوقيت المناسب: تقديم المعلومات المحاسبية لمن يستخدمها عندما يحتاجون إليها وذلك لأن المعلومات تفقد منفعتها إذالم تكن متاحة وقت الحاجة إليها أو إذا قدمت بعد فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها إذ تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات على أساسها، ويقصد به أيضا توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا حدث تأخير غير ضروري، إن توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يعد أمرا مفيدا ومرغوبا حتى ولو كان أحيانا فيه تضحية بشيء من الدقة ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم[4]؛

ب. التمثيل العادل؛

ت. الموازنة بين الخصائص النوعية؛

ث. الموازنة بين الكلفة والمنفعة.[5]

نستنتج أن **IASB** وضع الأولوية لتحقيق خدمة مستخدمي القوائم المالية حيث أنه قدم خاصة قابلية الفهم على بقية الخصائص كونها ترتبط بالمستفيد من هذه القوائم، على عكس **FASB** وضع الأولوية للملاءمة وعدها أساسية

---

[1] _ كام فيرنون، **النظرية المحاسبية**، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتاب للطباعة والنشر، الأردن، 2000م، ص: 718.

[2] _ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة الجزء الأول أساسيات المحاسبة**، عمان، الأردن، 2008م، ص: 103.

[3] _ موسى أسامة محمود، **دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الائتمانية دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجيستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2010م، ص: 69.

[4] _ محسن صباح رحمية، عبد الفتاح إبراهيم ذريبة، فتحي أحمد الشيباني، **نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها**، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

[5] _ الحاج نوي، **مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

في حين عد قابلية الفهم تعزيزية بمعنى ركز على نوعية المعلومة لتقديمها بشكل ملائم وصادق وذلك لكون المستخدمين هم على مستوى العالم.

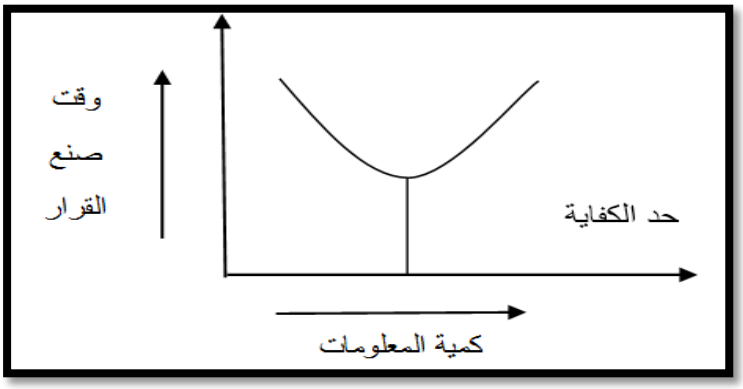
خامسا: الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

يجب على مقدمي المعلومات تحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية لضمان كفاية القوائم المالية لبيئتهم، وفيما يلي بعض الموازنات بين الخصائص.

1. الموازنة بين فعالية القرار وكمية المعلومات:

هناك مشكلة تواجه الإدارة هي تحديد الكم المطلوب من المعلومات، فهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار وكمية المعلومات الواجب توفرها، لأن زيادة المعلومات عن الحجم الحقيقي المطلوب سيؤثر سلبا على عملية صنع القرار[1]، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (7.2): العلاقة بين كمية المعلومات ووقت اتخاذ القرار.



المصدر: جمعة هوام، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع–رهانات–وآفاق)، جامعة أم البواقي، 2012م، ص: 10.

يلاحظ في الشكل أعلاه وجود علاقة عكسية بين كمية المعلومات المتوفرة والوقت المستخدم لاتخاذ القرار وتبقى هذه العلاقة مستمرة كلما ازدادت كمية المعلومات انخفض الوقت المستخدم لصنع القرار حتى نصل إلى نقطة حد الكفاية بعدها تصبح العلاقة بين الكمية والوقت علاقة طردية أي أن زيادة كمية المعلومات يؤدي إلى زيادة الوقت المستخدم لاتخاذ القرار الأمر الذي يؤثر سلبا على عملية اتخاذ القرار.

[1] _ جمعة هوام، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع–رهانات–وآفاق)، جامعة أم البواقي، 2012م، ص: 10.

2. الموازنة بين المنفعة والتكلفة:

تعد الموازنة بين المنفعة والتكلفة قيد متشعب أثر أكثر من كونها خاصية نوعية، فالمنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية، علما أن التكاليف قد لا تعود بالضرورة على أولئك المستفيدين منها وقد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، ومع هذا فإن واضعي المعايير بشكل خاص وكذلك معدي ومستخدمي المعلومات يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.[1]

3. الموازنة بين التوقيت الملائم والخصائص الأخرى:

يمكن أن تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبوئية عالية كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية، كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالبا ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد[2]، إن تأخير التقرير لحين تصبح معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالحدث قد يزيد كثيرا من الثقة بالمعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم، وإن على الإدارة ضرورة الموازنة بين صفة التوقيت الملائم وتوفير المعلومات الموثوق بها ولا يكون للوقتية الأولوية على حساب الموثوقية إذ ينبغي أن تصل المعلومات إلى متخذي القرارات في الوقت الذي يؤثر فيه على القرارات ولو بالقليل من التضحية من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح الوقتية (بسبب محدودية الفترة الزمنية لاتخاذ القرارات).[3]

إن لعرض القوائم المالية أهمية كبيرة حيث يعالج الشكل النهائي الذي سيظهر به القوائم المالية للمستخدمين، ومن هنا يتطلب الأمر المفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم، ويثير مشكلة الحاجة إلى إقامة توازن بين درجة توفر تلك الخصائص لكل بند من البنود المختلفة، مثال ذلك اتصاف الكلفة التاريخية بدرجة عالية من خاصية الموثوقية ودرجة أقل من خاصية الملاءمة بينما القيمة الحالية توفر قدر كبير من الملاءمة وقدر أقل من الموثوقية، لذا تحتاج المفاضلة بين خصائص النوعية في ضوء أفضلية كل منها في تحقيق اهداف المحاسبة، ويجب على المعلومات المحاسبية أن تعرض الحقائق من خلال الخصائص النوعية

---

[1]_ أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

[2]_ الداية منذر يحي، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة**، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

[3]_ سلمان عبد الكريم محمد، **دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 65-66.

للمعلومات وإن تكون محايدة في تقييمها للعناصر الظاهرة في القوائم المالية بدون النظر إلى الآثار السلوكية التي قد تحدثها هذه الحقائق كذلك يجب أن تكون قابلة للتحقق ولا تخدم فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى.[1]

المبحث الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية.

وسنستعرض في هذا المبحث كل من مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، والعوامل المؤثرة على جودة الملومات المحاسبية، بالإضافة إلى سبل تقييم جودة هذه المعلومات، أخيرا مقومات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

لكي يمكن رفع كفاءة القرارات الاستثمارية المتخذة من قبل المستثمرين ينبغي أن تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة لهم بالجودة، حيث سنتناول في هذا المطلب مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، ومعايير تحقق جودتها، كم سنتطرق إلى مقاييس جودة المعلومات المحاسبية.

أولا: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

تنبثق أهمية الجودة من المفهوم الجديد لها، قد أصبحت إحدى أهم الأدوات الاستراتيجية التي يجب على المؤسسات أن تدركها وأن تحاول تطبيقها بسبب ما لها من أهمية في مجال تحسين المركز التنافسي ويتطلب ذلك التعرف على العوامل المؤثرة في الجودة لفرض رفع مستواها وتحقيق هدف الوحدة الاقتصادية والمساهمة في خدمة وتنشيط الاقتصاد الوطني.[2]

إن جودة المعلومات هي الشكل الجديد للاهتمام بالجودة بعد الاهتمام بالسلعة وفيما بعد الخدمة سواء كانت خدمة صناعية أو خدمة قائمة على المهارة أو خدمات متخصصة، ليأتي بعدها الاهتمام بجودة المعلومات سواء كانت معلومات مقدمة بالطرق المادية التقليدية (التقارير والسجلات) أو الرقمية الحديثة (كالمنتجات الرقمية وقواعد البيانات والمعلومات).[3]

---

[1] _ الشمري حيدر يوسف خلخال، **المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين**، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

[2] _ عبيدات سليمان، مروان الكردي، **الجودة والعوامل المؤثرة عليها**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 02، العدد 01، الجامعة الأردنية، الأردن، 1998م، ص: 105.

[3] _ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

ويمكن القول بأنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات، إذ يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهة نظر منتجي ومستخدمي المعلومات، في حين يركز منتج المعلومات على الدقة بوصفها مقياس للجودة، ويركز مستخدمي المعلومات على المنفعة والفاعلية والتنبؤ كمقياس لهذه الجودة مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الجودة.[1]

ويعد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة تهتم بها مختلف المجامع العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية، وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية **FASB** للاهتمام بهذا المفهوم إذ قامت بإصدار البيان رقم 2 لسنة 1980م (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) لتصبح المدخل الضروري لتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها.[2]

ومن خلال الدراسات التي اختصت بجودة المعلومات المحاسبية يتضح أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية تعكس فقط أحد جوانب جودة هذه المعلومات، وهو ما أطلق عليه (المعايير الفنية لجودة المعلومات المحاسبية)، إذن ما هي المعايير الأخرى غير الفنية لجودة المعلومات المحاسبية، وهل أن توافر هذه المعايير يحقق مفهوم الجودة للمستخدم أو يحقق المفهوم الشامل للجودة؟

إن إحدى الدراسات أشارت بأن أساس الجودة في التقارير المالية هو توافر معايير محاسبية وعلى أساسها يتم إعداد تلك التقارير وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة ، كما تشير دراسة أخرى بأن هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجان للمراجعة للوحدات الاقتصادية وبين مستوى الجودة في التقارير المالية لهذه الوحدات، ونستنتج من هاتين الدراستين بأن هناك معايير أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص الفنية لذا فإن جودة المعلومات المحاسبية لا يجب أن تقتصر على الخصائص الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس كل الجوانب القانونية والرقابية والمهنية، وتجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة ومفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها.[3]

نستنتج بأن توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية لا يعني تحقق الجودة وإنما هناك خصائص إضافية يجب توافرها لتصبح المعلومة المحاسبية ذات جودة ومفيدة في اتخاذ القرار.

---

[1]_ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الثاني**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017م، ص: 17.

[2]_ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 42-43.

[3]_ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الثاني**، مرجع سبق ذكره، ص: 24-25.

وعرفت جودة المعلومات (حسب الملاءمة للاستعمال) بأنها درجة الإيفاء بالاحتياجات والتوقعات من قبل مقدمي المعلومات أو عمال المعرفة عند قيامهم بأعمالهم[1] تعرف أيضا بأنها مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات الوحدة الاقتصادية، والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.[2]
أما **خليل** فقد عرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.[3]

وعليه يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها المعلومات المحاسبية والمعدة وفقا لمعايير جودة المعلومات وهي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، الإفصاح المحاسبي والدور الرقابي، المعايير المحاسبية، والخصائص السلوكية، بحيث تحقق الفائدة لمستخدمين معلومات وتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانيا: معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

لقد حددت معايير جودة المعلومات المحاسبية فيما يلي:

1. معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية والمعلومات التي تتضمنها، من خلال التنسيق وإيجاد قاعدة مشتركة للانطلاق منها لوضع المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.[4]

---

[1]_ صلاح مبارك، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية**، الطبعة 01، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2010م، 08.

[2]_ عبد محمد حامد، **نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، الطبعة 01، دار أمجد للنشر، الأردن، 2012م، ص: 42.

[3]_ ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام**، الطبعة 01، دار الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017م، ص: 25.

[4]_ سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، الأردن، ص: 12-20.

2. معايير رقابية:

ينظر إلى الرقابة بأنها أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة مالية فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية.[1]

3. معايير مهنية:

لأن المحاسبة تأثر بصفة مباشرة في بيئتها وتتأثر بها فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية والممارسة المحاسبية وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات المحاسبية والتدقيقية التي تضمن حقوق جميع الأطراف ذات المصالح المتعارضة مما يؤدي بالإدارة إلى إصدار تقارير مالية ذات جودة.[2]

4. معايير فنية:

إن توافر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس بدوره على جودة المعلومات المحاسبية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.[3]

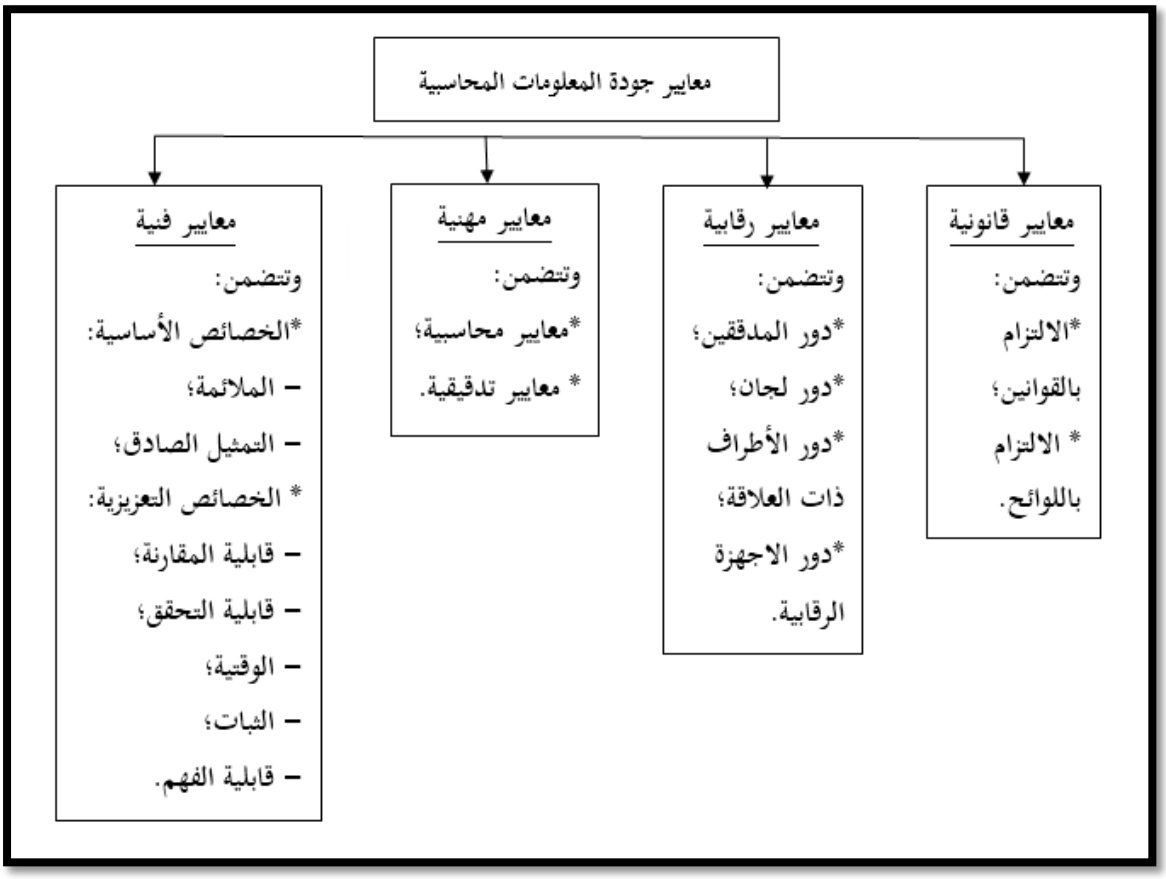
---

[1]_ هشام عمر حمودي، **استخدام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي**، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، مصر، 2018م، ص: 18.

[2]_ محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، الطبعة 04، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019م، ص: 28.

[3]_ نواف محمد الرماحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2017م، ص: 18.

الشكل رقم (8.2): معايير جودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: هشام عمر حمودي، استخدام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي، مرجع سبق ذكره، ص: 19 بالتصرف.

ثالثا: مقاييس جودة المعلومات المحاسبية.

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار في صنع قراره الحالي أو لاستخدام المستقبلي لابد أن تكون على مستوى من الجودة، وعلى الرغم من أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات المحاسبية وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهة النظر وأهداف معدي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو التالي:

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف به المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادة قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا

يمكن تحقيقه، وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد لدا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.[1]

2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية:[2]

أ. **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية؛

ب. **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما توافرت لدى متخذ القرار في الوقت الذي يحتاج إليها؛

ت. **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محدودة، وبناءا على ذلك يمكن تعريف جودة المعلمات المحاسبية من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة ومتخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات، كما أن الفاعلية هي مدى النجاح في تحقيق الأهداف وهذا يعني أن درجة الفاعلية إنما تقاس بمدى تحقق الأهداف المحددة والتي وجدت أصلا للتحقق.[3]

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

---

[1] _ ناصر نور الدين، **نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات**، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016م، ص: 413-414.

[2] _ سامح محمد رضا، **دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية**، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، مصر، 2018م، ص: 56.

[3] _ سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

إن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها بالتنبؤ وتخفيض اللاتأكد وذلك عند استخدامها بوصفها مدخلات لنماذج التنبؤ، مثل التنبؤ بالمركز المالين المبيعات ...إلخ، أو مدخلات لنماذج الاختيار من البدائل المتاحة لمتخذ القرار.[1]

5. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد فالكفاءة تقاس بمدى توافر الموارد المادية والبشرية مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها، ويرى ضرورة تطبيق اقتصاديات المعلومات على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف والتي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات.[2]

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.

هناك عدة عوامل تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية وهي كما يلي:

أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة).[3]

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

1. العوامل الاقتصادية:

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ففي الاقتصاد الرأسمالي تحضى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توافر الملاءمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام الرقابة.

2. العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

3. العوامل القانونية:

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها

---

[1] _ محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

[2] _ حجازي إبراهيم محمد، **سوق الأوراق المالية وأثر المعلومات المحاسبية على كفاءتها**، الطبعة 01، دار شباب الجامعة، مصر، 2017، ص: 11.

[3] _ نواف محمد الرماحي، **تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها**، مرجع سبق ذكره، ص: 44-45.

إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا بدوره ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

4. العوامل الثقافية:

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

ثانيا: العوامل المتعلقة بالمعلومات.[1]

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون ملائمة وموثوقة ليتمكن أغلب المستخدمين للمعلومات من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات، وبالإضافة إلى قابلية المعلومات للتحقق والمقارنة.

وتتأثر أيضا بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر تأثير على جودة المعلومات المحاسبية وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنيت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية عدد المستخدمين في العالم وفي الوقت المناسب.

ثالثا: تقرير مدقق الحسابات (المدقق الخارجي).[2]

إضافة لما يقوم به المدقق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ودور لجان ا لمراقبة التي من الضروري وجودها في الوحدات الاقتصادية إذ تقوم بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة المحاسبية.

فإن تقرير مدقق الحسابات يعد الوثيقة المهمة المستقلة التي تتصف بالحيادية وهي بمثابة نشرة إخبارية ذات محتوى إعلامي موجهة للآخرين، ومن خلال الرأي الفني الذي يتضمنه يصبح تقرير المدقق الخارجي أحد الوسائل المهمة للإفصاح عن المعلومات الموثوق بهي والتي يعتمد عليها المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشأن توظيف أموالهم في الشركة.

المطلب الثالث: تقييم جودة المعلومات المحاسبية.

في هذا المطلب سوف نورد أساليب تقييم جودة المعلومات المحاسبية من خلال ثلاث أبعاد والمتمثلة في:

---

[1] _ حجازي إبراهيم محمد، **سوق الأوراق المالية وأثر المعلومات المحاسبية على كفاءتها**، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

[2] _ نفس المرجع، ص: 21.

أولا: جودة المعلومات المحاسبية في إطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يمكن أن تحدد فيما إذا كانت المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين أكثر/أقل في مجال اتخاذ القرارات، إن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، فقط وإنما يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات) وأهم هذه الخصائص هي خاصية القابلية للفهم بمعنى أن تكون المعلومات مفهومة من جانب متخذ القرار، ففائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام مثل طبيعة القرارات التي توجهها، نموذج القرار للمستخدم، طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، مقدار ونوعية المعلومات التراكمية، قدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات، مستوى الفهم والإدراك المتوافر لدى متخذ القرار.[1]

وتحدد قيم المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استخدامها في الوقت الحالي أو توقع استخدامها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات الشركة وأن المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها.[2]

وفي الدراسات التي أشارت إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في المبحث الأول من هذا الفصل وعلى الرغم من اختلاف مكانها، كما أنها تجمع بين القديم والحديث إلا أنها اتفقت على أن جودة المعلومات المحاسبية تعني توافر مجموعة الخصائص المختلفة في هذه المعلومات والمفيدة لمتخذي القرارات.

وبالتمعن في خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تضمنتها الدراسات المشار إليها أعلاه نستنتج ما يلي:

1. هناك بعض الخصائص التي تعكس مرحلة القياس المحاسبي للمعلومات المحاسبية مثل القابلية للتحقق، القابلية للقياس، الموضوعية؛
2. هناك خصائص أخرى تعكس مرحلة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية مثل التوقيت المناسب، الأهمية النسبية، القابلية للمقارنة؛
3. هناك مجموعة ثالثة من الخصائص تعبر عن مرحلة استخدام المعلومات المحاسبية وقدرتها على المنفعة لمستخدميها مثل الملاءمة والقابلية للفهم والقيمة التنبؤية.

[1] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 195.

[2] _ طلال محمد علي الججاوي، رافد كاضم نصيف، **قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها**، الطبعة 01، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2017م، ص: 96.

الشكل رقم (9.2): المراحل التي تمر بها المعلومات المحاسبية.

المصدر من إعداد الباحث بناءا على ما سبق.

ثانيا: المعايير المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارستها ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، والمحاسبة كغيرها من المهن العلمية تكتسب أهميتها من الدور الفعال للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص القائمين عليه على إظهار الأرقام التي تعبر عن الكم الهائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية ومن أقدم الدول التي اهتمت بالمحاسبة هي الولايات المتحدة الأمريكية وتوجد فيها العديد من المنظمات الفاعلة في عملية وضع المعايير ومن أبرزها مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB**.[1]

ومهمته وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقرير الماليين لإرشاد وتعليم الجمهور بمن في ذلك معدو المعلومات المالية والمدققين والمستخدمين لها. وفي محاولة للقيام بهذه المهمة يسعى المجلس إلى:[2]

1. تحسين فائدة التقرير المالي بالتركيز على الخصائص الأساسية مثل الملاءمة والتمثيل الصادق؛
2. الاستمرار على تحديث المعايير وبما يعكس التغيرات في طرق القيام بالأعمال والتغيرات في البيئة الاقتصادية؛
3. الدراسة السريعة لمجالات القصور في التقرير المالي والتي يمكن تحسينها من خلال عملية وضع المعايير؛
4. تعزيز قابلية المقارنة دوليا بين المعايير المحاسبية إلى جانب تعزيز جودة عملية التقرير المالي؛
5. تعزيز الفهم العام لطبيعة وأغراض المعلومات الواردة في التقارير المالية.

كما يقوم المجلس بتطوير مفاهيم المحاسبة العامة إلى جانب وضع معايير إعداد التقرير المالي وتوفير الإرشادات المتعلقة بتطبيق هذه المعايير.

---

[1] _ خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

[2] _ شرويدر ريتشارد، مارشال كلارك، جاك كاشي، **النظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

ثالثا: الخصائص السلوكية لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

يعد الجانب السلوكي من الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي نظرا للانتقادات التي وجهت إلى المداخل التقليدية للبحث في المحاسبة، وقد تركزت هذه الانتقادات على خلوها من أي اعتبارات سلوكية، فالمعلومات المحاسبية سواء من حيث الشكل أم المحتوى لها تأثير على متخذي القرارات (الخارجيين والداخليين).

وبصفة عامة يتطلب المدخل السلوكي للبحث المحاسبي معرفة تأثير المعلومات على سلوك متخذي القرارات، وبالتالي يمكن تفسير السلوك الإنساني والتنبؤ به، ومن ناحية أخرى يهتم المدخل السلوكي بكيفية استخدام المعلومات من جانب متخذي القرارات أي العلاقة بين المعلومات باعتبارها مداخلات صناعة القرار وبين القرار نفسه باعتباره المخرجات لهذا النظام.[1]

فالاهتمام بالخصائص السلوكية والجوانب الإنسانية يعد أحد المتطلبات المهمة والضرورية لعملية القرار، ذلك لأن الاهتمام بها ينمي روح التفاهم والتعاون كما يخلق إطارا اجتماعيا يضم هيكل صنع القرار ومن ثم يعمل على أن يكون القرار المتخذ أكثر رشدا[2]، وإن الخصائص السلوكية تتعلق بعدة مفاهيم منها:

- الاتصال؛
- الإدراك.

المطلب الرابع: مقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

إن المقومات الرئيسية التي يستند عليها الإفصاح المحاسبي من أجل تحقيق الهدف الرئيسي له وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف الفئات عند اتخاذ القرارات لذا يجب تحديد المستوى الملائم للإفصاح بناءا على احتياجات هذه الأطراف أو الفئات.

أولا: تحديد الأغراض الذي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو خاصية الملاءمة، حيث تلتقي وجهتا نظر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** والجمعية الامريكية للمحاسبين **AAA**، فقد عبرت الجمعية عن وجهة نظرها في أحد تقاريرها الصادرة عنها. في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعد الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة

---

[1] _ الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة ذات السلاسل**، مرجع سبق ذكره، ص: 355-356.

[2] _ أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، ص: 341.

أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات ممن جهة أخرى.[1]

لذلك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض الذي تستخدم من أجله إذ أن ملاءمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد ا تكون بالضرورة ملاءمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.[2]

ثانيا: تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من بيانات مالية محتواة في القوائم المالية التقليدية الأساسية، وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية والتي تعد جزءا من هذه القوائم، لكن إعداد القوائم المالية يتم وفقا لقيود ومحددات قد تؤدي أحيانا إلى استبعاد أحداث اقتصادية تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أو قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلافات في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم مفهوم الحيطة والحذر، تترتب عليها بالتالي آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.[3]

ويرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم، والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم، والخطوة الأولى هي ترتيب الأهمية النسبية لخواص المعلومات المحاسبية وفق آلية ترجح خاصية الملائمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، مما أدى إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من زوايا متعددة مثل الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية، مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

إن الدعوة لتوسيع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يجب ألا تعني الإفراط بالتفاصيل الكثيرة التي قد تؤدي في نتائجها إلى أثار عكسية تربك المستخدمين على حد قول الباحتان **(Dadgcha and Naglor)**، إن الإفراط في تفاصيل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد يقود في كثير من الأحيان إلى توفير معلومة غير جيدة

---

[1] _ أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، مرجع سبق ذكره، ص: 342.

[2] _ نفس المرجع، ص: 343.

[3] _ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 349-340.

تعقب معلومة جيدة مما يؤدي إلى تخفيض نوعية القرار، هد بعكس الحال ما لم يتوفر لمتخذ القرار سوى المعلومة الجيدة فقط.[1]

ثالثا: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

إن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية تترك آثار مختلفة على متخذي تلك القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، ولذا يتطلب الإفصاح أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.[2]

وتعد الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية وغير المالية للأطراف الخارجية، وتتضمن التقارير المالية إضافة لقوائم المالية الوسائل الأخرى ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي مثل تقرير مجلس الإدارة وتقرير المدقق الخارجي.[3]

إن القدرة على قراءات هذه التقارير وفهم مضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة، لذا من المهم جدا بصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه كما قامت به إحدى الشركات الأمريكية عندما تعمدت دفن معلومة مهمة تتمثل في إيضاح يبين بأنها كانت قد حققت الجانب الأكبر من أرباحها السنوية من عملية أجنبية وحيدة، وقد هدفت من ذلك إخفاء حقيقة كون عملياتها المحلية غير مربحة.[4]

رابعا: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

حتى يكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها لمستخدمي تلك المعلومات لذلك فقد حرصت قوانين الشركات وتعليمات هيئات أسواق المال العالمية أن تلتزم الشركات بإعداد وعرض المعلومات خلال فترة

---

[1] _ طلال محمد علي الججاوي، رافد كاضم نصيف، **قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها**، رجع سبق ذكره، ص: 67.

[2] _ رانية غضاب، **نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة**، الطبعة 01، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017م، ص: 53.

[3] _ حسين آل غزوي، **التقارير المالية في المنشآت الصغيرة**، الطبعة 01، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2016م، ص: 145.

[4] _ الحيالي وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سبق ذكره ص: 379.

زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية وتزويد هيئة الأوراق المالية بقوائم مالية مرحلية رباعية أو نصف سنوية بهدف توفير معلومات حديثة لفترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.[1]

وتفرض معظم القوانين مهلة ثلاثة شهور من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي لنشر هذه البيانات، وبهذه الآلية يمكن أن تقدم البيانات المالية والتقارير المرفقة معها مؤشرات مالية وأخرى غير مالية من شانها أن تعزز عوامل الثقة والإقبال على اقتناء أسهم ممتازة إذا كانت مؤشراتها إيجابية ومن ثم إحداث التأثير المناسب على حركة التداول في أسواق المال، وما يتبع ذلك من تقلبات محتملة في أسعار تداول الأوراق المالية للشركات المدرجة في تلك الأسواق.[2]

نستنتج بأن هناك خطوات يجب تحديدها قبل البدء بإجراءات الإفصاح المحاسبي تتمثل بتحديد الجهة المستخدمة للمعلومة ثم الغرض من استخدامها، وعلى أساس أن هناك مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومة المحاسبية، ولكي يحقق الإفصاح المحاسبي الغاية منه يجب أن يتم الاتفاق على المراحل التي يتم خلالها الإفصاح بموجب توقيتات زمنية محددة.

المبحث الثالث: التقارير والقوائم المالية.

ينتج نظام المعلومات المحاسبية كم هائل من المعلومات المحاسبية وبأنواع عديدة في شتى النواحي الاقتصادية حسب أغراض مستخدميها، والوسيلة الفنية المستخدمة في توصيل هذه المعلومات للمستخدمين هي التقارير والقوائم المالية، والتي يجب أن تكون ملاءمة وموثوق فيها، ومن هذا المنطلق جاء اهتمام الجهات التي تضع المعايير المحاسبية، فعلى المستوى الدولي لجنة معايير المحاسبة الدولية **(IASC)**، أما على المستوى المحلي فتتمثل في الهيئات والاتحادات المهنية والعلمية المنتشرة في مختلف الدول، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **(FASB)** كلها تسعى لوضع وتطوير الأسس الموحدة اللازمة لإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية.

المطلب الأول: التقارير المالية.

هناك احتياجات متعددة من المعلومات المحاسبية، وتتوقف تلك الاحتياجات من هذه الأخيرة على الأغراض التي ستستخدم فيها، وحتى يسهل فهمها وضمان تفسير موحد لها، فإنه من الضروري عرضها وتقديمها في شكل تقارير مالية يتم إعدادها طبقا لمجموعة من الافتراضات والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف والمتفق عليها.

---

[1] _ ياسر مطيع، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة 03، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2018م، ص: 166.

[2] _ مطر محمد، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص: 356-357.

وفيما سيأتي سنتعرض إلى مفهوم التقارير المالية وخصائصها إضافة إلى الأهداف المتوخاة من إعدادها وعرضها ثم نتطرق إلى أنواعها كما يلي:

أولا: مفهوم التقارير المالية.

تعتبر المحاسبة في مجتمعاتنا الاقتصادية وظيفة للخدمات، وينظر إلى تقاريرها كمصدر للمعلومات تساعد الأطراف ذات المصلحة، في اتخاذ قراراتها الاقتصادية المتعلقة بالمشروعات الاقتصادية.[1]

إضافة إلى القوائم المالية تشمل التقارير المالية كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة، المباشرة أو غير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، مثل موارد المؤسسة والالتزامات والمكاسب... إلخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية لأن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية، وقد تقوم الإدارة بتحليلها اختياريا، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، والتقارير المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ويوضح ما سبق أن للتقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.[2]

إذن فإضافة إلى القوائم المالية، ينتج النظام المحاسبي معلومات إضافية أخرى، إما في شكل قوائم إضافية أو كشوف تفصيلية أو ملاحظات بالبنود التي توردها القوائم المالية، وينتج أيضا تقارير خاصة، مثلا تقارير ضريبية أو تقارير تقدم للبنوك للحصول على ائتمان أو قرض.

ومما سبق طرحه "يمثل تعبير التقارير المالية تعبيرا أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم بالإضافة إلى القوائم المالية والملاحظات عليها قدرا آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية"[3]. فشركات المساهمة مثلا تقدم تقارير مرحلية نصف أو ربع سنوية إضافة إلى تقريرها السنوي، وتتضمن تلك التقارير معلومات مالية أخرى، سواء كانت كمية أو وصفية، إضافة إلى القوائم المالية التقليدية، مثل تقرير مجلس الإدارة، وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في المؤسسة أو المؤشرات المالية.

---

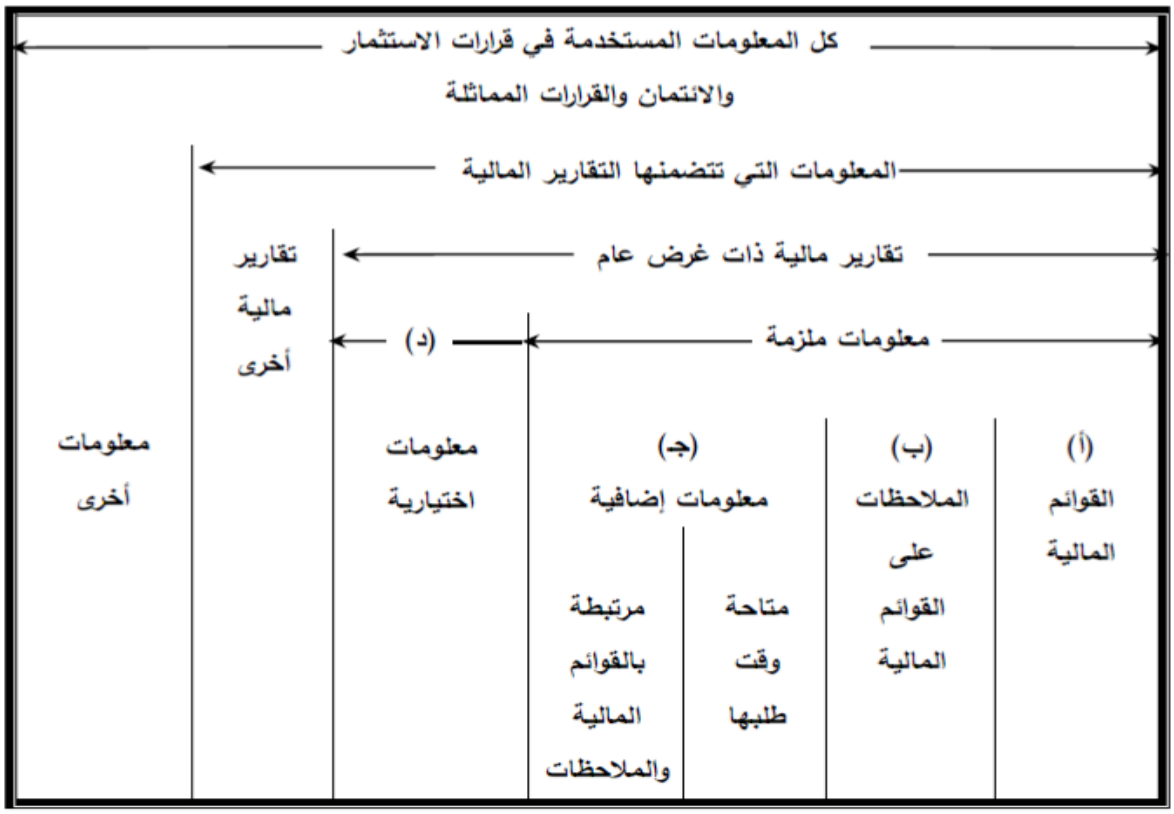
[1] وليد ناجي الحيالى، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

[2] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006م، ص: 35.

[3] رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004م، ص ص: 31-32.

وفيما يلي شكل يبين مجال ونطاق المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ضمن المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المماثلة، كما يلي:

الشكل رقم (10.2): المعلومات المستخدمة في قرارات الاستثمار والائتمان.



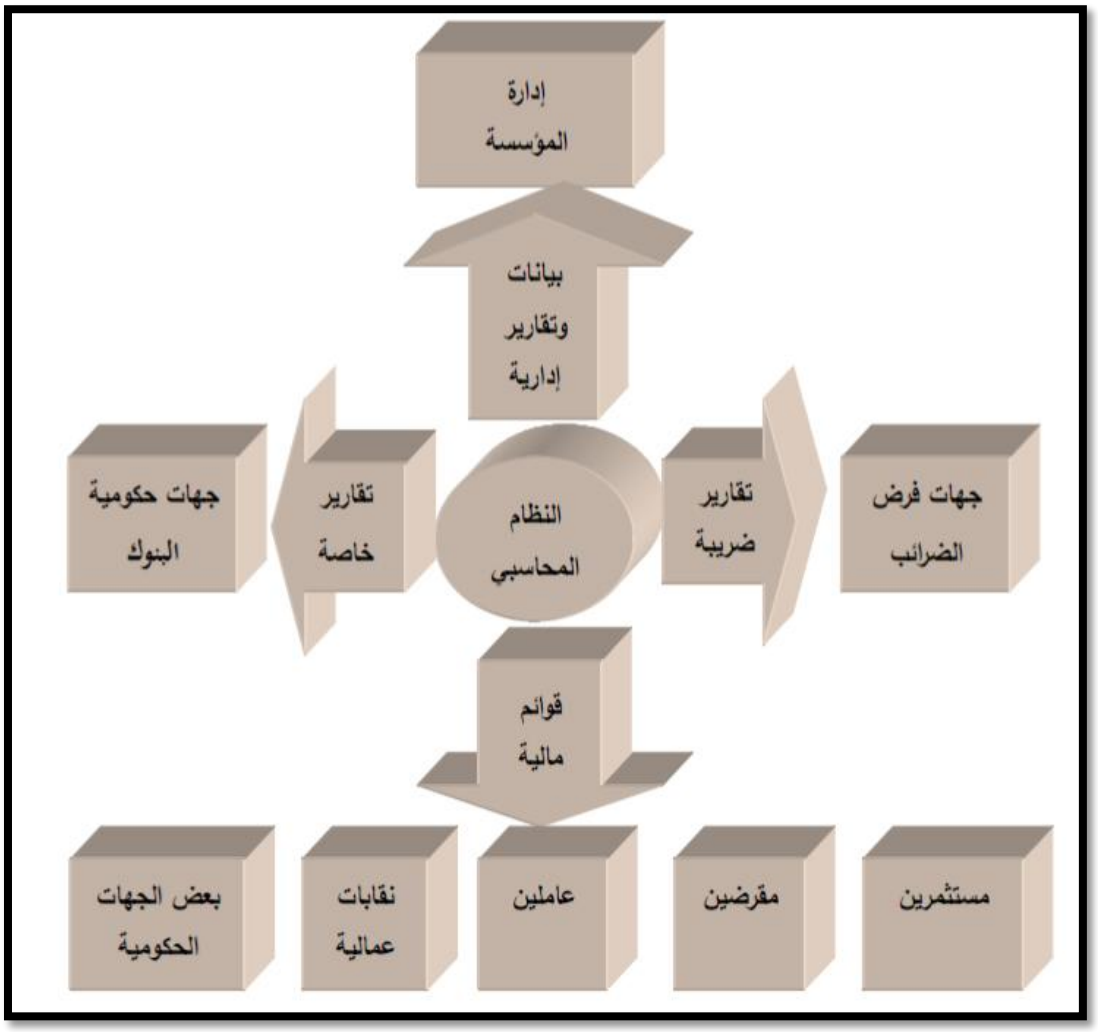
المصدر: طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

تجدر الملاحظة أن التقارير المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية لا تمثل المصدر الوحيد للمعلومات المتاحة للمستخدمين الخارجيين، فالعديد من هؤلاء المستخدمين الخارجيين– مثلا المحللين الماليين– يقومون بتجميع معلومات أخرى غير المعلومات المحاسبية، مثل معلومات عن الحالة الاقتصادية العامة والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة المعنية.[1]

والشكل التالي يوضح أهم أنواع التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها:

[1] رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الشكل رقم (11.2): التقارير المالية والأطراف المستفيدة منها.



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ثانيا: خصائص التقارير المالية.

تتميز التقارير المالية عن غيرها من التقارير الأخرى بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي:[1]

1. التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية؛
2. أهداف التقارير المالية ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التي تقدم فيها التقارير؛
3. تتأثر الأهداف أيضا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير المالية؛

[1] الباحث بالاعتماد على: طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 31.

4. تنتج المعلومات غالبا بصورة تقريبية ولكنها ليست دقيقة تماما؛
5. تعكس المعلومات بصورة واضحة الانعكاسات المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل؛
6. المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست سوى مصدر واحد للمعلومات التي يحتاجها متخذ القرارات المتعلقة بمؤسسات الأعمال؛
7. هناك تكلفة لإعداد واستخدام المعلومات؛
8. تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين لهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك لابد أن يستندوا إلى المعلومات التي تقدمها لهم الإدارة؛
9. توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية جيدة، وملاءمتها لتخدم قرارات المستثمرين والدائنين كمرجع يرتكزون عليه.

ثالثا: أهداف التقارير المالية.

بالنسبة للأهداف الخاصة بالتقارير المالية فإنها ليست مقصورة على القوائم المالية فقط، حيث تبين أهداف التقارير المالية أن:[1]

1. التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية عن الأعمال والأحداث الاقتصادية ويتوافر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابرة معقولة؛
2. يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات من أجل مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في تقدير مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالمتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض، ولأن التدفقات النقدية الخاصة بالمستثمرين والدائنين ترتبط بالتدفقات النقدية للمؤسسة، لذلك فإن التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات اللازمة من أجل مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تقدير مبالغ وتوقعات التدفقات النقدية الداخلية الصافية للمؤسسة وعدم التأكد المرتبط بها؛
3. يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛

[1] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 32-33.

4. يستخدم المستثمرون والدائنون التقارير المالية بشكل واسع، ولكن الأمر لا يقتصر عليهم ولكن يمتد إلى الناصحين والمستشارين الذين يعملون معهم؛
5. بالرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن تلك التوقعات تعتمد بشكل عام أو على الأقل بشكل جزئي على تقييم الأداء السابق للمؤسسة؛
6. تقدم التقارير المالية معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وكذلك الوضع المالي للمؤسسة؛
7. من المتوقع للتقارير المالية أن تقدم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة أثناء فترة معينة وأيضا عن كيفية قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها تجاه الملاك؛
8. يستخدم المستثمرون والدائنون وغيرهم الأرباح والمعلومات الأخرى المتعلقة بعناصر القوائم المالية بطرق عديدة وذلك من أجل تقييم التوقعات المتعلقة بالتدفقات النقدية، وقد يرغبون كذلك على سبيل المثال في تقييم أداء الإدارة والقدرة الكسبية والتنبؤ بالمكاسب المتوقعة وتقدير المخاطر، وكذلك لإعادة تقييم الوضع سواء بتأكيد أو رفض أو تغيير التنبؤات أو التقديرات الأولية، وعلى الرغم من أن التقارير المالية يجب أن تقدم معلومات أساسية لمساعدتهم، إلا أنهم يقومون بعمل تقديرات خاصة بهم؛
9. تعرف الإدارة الكثير عن المؤسسة من واقع معايشتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرون والدائنين والمستخدمين الخارجيين الآخرين، ولذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على المؤسسة.

رابعا: أنواع التقارير المالية.

إن أهم التقارير المالية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة هي:[1]

1. القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية، كما تعتبر ذات فائدة لإدارة المؤسسة، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة، وتلخص القوائم

[1] أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008م، ص ص: 21-23، بتصرف.

المالية عمليات المؤسسة عن فترة زمنية محددة عادة شهر أو سنة، كما تظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها، إضافة إلى نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي.

2. التصريحات الجبائية:

يتطلب القانون الجبائي الجزائري من مختلف أنواع المؤسسات موافاة المصالح الجبائية في مواعيد محددة بتصريحات جبائية، ومن الطبيعي أن معظم المعلومات اللازمة لإعداد هذه التصريحات يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن القانون الجبائي يلزم بعض المؤسسات بالإبلاغ عن الأرباح والأتعاب المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب وذلك لإحكام عملية حصر الخاضعين للضريبة، ويوفر نظام المعلومات المحاسبي هذه المعلومات أيضا.

3. التقارير الإدارية:

تحتاج إدارة المؤسسة بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها في تخطيط ورقابة العمليات اليومية للمؤسسة، كما تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات مالية لمساعدتها في بناء الخطط طويلة الأجل واتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديد أو غير ذلك من القرارات.

المطلب الثاني: القوائم المالية.

أحد أهم وأكثر التقارير المالية شيوعا وانتشارا بين مختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية، هي القوائم المالية، حيث يعتمد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات، كما أنها قوائم موحدة وهذا على الأقل داخل الدولة الواحدة، فمعظم المؤسسات ملزمة بإعدادها بما يتماشى والنظام المحاسبي السائد بالدولة.

أولا: تعريف القوائم المالية.

من أهم الوسائل التي يقوم كل من المستثمرين والدائنين من خلالها بتقدير احتمال أن تتمكن المؤسسة من سداد هذه القيم النقدية بدراسة، تحليل وفهم القوائم المالية للمؤسسة، وتعني كلمة قائمة في مفهومها العام إعلام يتعلق بشيء محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما تم الإشارة إليه فيه، وبذلك تمثل القوائم المالية إعلان يعتقد بصحته، ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية مثل الدولار، وعندما يعد المحاسبون القوائم المالية، فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية والتي يعتقدون أنها تعبر بعدالة عن أنشطة المؤسسة المالية.[1]

[1] روبرت ميجز، سوزان هاكا، جان وليامز، مارك بيتز، **المحاسبة أساس لقرارات الأعمال**، ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006م، ص: 61.

وتعرف القوائم المالية أيضا على أنها: "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية وكذلك المركز النقدي في المشروع أو خارجه، وتعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية.[1]

فالقوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.[2]

ثانيا: أهداف القوائم المالية.

حسبما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية، أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

كما ورد أيضا في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية.[3]

ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر فيما يلي:[4]

1. ينبغي أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية، والذين يكون لديهم الرغبة فيبذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم؛

2. من الضروري أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض وتتأثر تلك التوقعات بالآتي:

أ. مقدرة المؤسسة في الحصول على نقدية كافية من خلال إيراداتها وأنشطتها المالية الأخرى، ومقدرة المؤسسة في الحصول على إعادة استثمار مواردها المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك؛

---

[1] أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

[2] Obert Ropert, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P : 54, Adapté.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م، ص: 273.

[4] أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41-42.

ب. توقعات المستثمرين والدائنين حول هذه المقدرة بشكل عام والتي تؤثر على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة بالنسبة لغيرها من أوراق المؤسسات الأخرى، وبناءا عليه ينبغي أن توفر المحاسبة المالية والقوائم المالية المعلومات التي تساعد المستثمرين والدائنين للحكم على احتمالات الحصول على تدفقات نقدية من خلال الإيرادات والأنشطة المالية المختلفة؛

3. ينبغي أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المؤسسة المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المؤسسة، ومن الضروري أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المؤسسة، والتي تمثل نتائج عملياتها وغيرها من الأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة، وطالما أن هذه المعلومات تعتبر في غاية الأهمية لتحديد قدرة المؤسسة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد وغيرها من الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، فإنها ينبغي أن يكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الاهتمام الرئيسي عند إعداد القوائم المالية.

ثالثا: الفرضيات الأساسية التي يبني عليها إعداد القوائم المالية.

الفرضيات الرئيسية هي ما يتم افتراضه عند إعداد القوائم المالية، حيث لا يمكن تصور إعداد قوائم مالية أن تتضمن معلومات مفيدة لأصحاب القرارات إلا إذا تم إعدادها وفقا لهذه الفرضيات، وهما فرضيتان: [1]

1. المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق Accrual Basis of Accounting:

ينبني إعداد القوائم المالية على فرضية مفادها استخدام أساس الاستحقاق عند إعداد المؤسسة لقوائمها المالية والذي يعني الاعتراف بالمصروفات بما في ذلك الخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالدخل بما في ذلك المكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها نقدا أو لم يتم، وتنعكس آثار إتباع أساس الاستحقاق على كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية فلا تعد وفقا لأساس الاستحقاق بل يتم إعدادها باستخدام الأساس النقدي كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية أو ما يطلق عليه البعض المركز النقدي للمؤسسة، ويتعلق بفرضية المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق مبدأ مقابلة الدخل بالمصروفات التي تتعلق بالفترة المالية لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو

[1] _ خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007م**، الطبعة 01، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م، ص ص: 48-102.

خسارة حيث يتم الاعتراف بالمصروفات والدخل اللذين يخصان الفترة المالية وتسجيلها عند حدوثها واثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولا يتوقف ذلك على حدوث نشاط نقدي يتعلق بالقبض أو الدفع النقدي.

2. فرضية الاستمرارية Going Concern:

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

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، الأول وهو عبارة عن قوائم مالية أساسية، أما الثان فيتمثل في قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية أو الملحقة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.[1]

وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، عدا الوحدات الصغيرة على:[2]

---

[1] _مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي**، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006م، ص: 28.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-10**، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 25، ص 5.

- ✓ الميزانية.
- ✓ حساب النتائج.
- ✓ جدول سيولة الخزينة.
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي).

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم الميزانية، المعلومات الدنيا الواجب توفرها في الميزانية، أهميتها، وأخيراً شكل الميزانية.

1. مفهوم الميزانية:

وتعرف أيضا بقائمة المركز المالي أو بقائمة الوضع المالي وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي في ذلك التاريخ.[1]

تصنف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:[2]

أ. في الأصول:

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

[1] _مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطرانة، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي**، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009م، المادة 120. 1، ص 23.

- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

ب. في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقرر أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.

2. أهمية الميزانية:

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة، ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي:[1]

أ. حساب معدلات العائد؛

ب. تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة؛

ت. تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

---

[1] _سالمي محمد الدينوري وآخرون، **مداخلة بعنوان فعالية معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) للارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية وتحقيق متطلبات تحليل الأداء المالي**، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحكومة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) ومعايير المحاسبة الإسلامية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، يومي07-08 ديسمبر2014م، ص ص: 9-10.

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية.[1]

3. شكل الميزانية: (انظر الملحق رقم01).

ثانيا: حساب النتائج (قائمة الدخل).

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم جدول حساب النتائج، والمعلومات الدنيا الواجب توفرها فيه، أهميته، وأخيرا شكل جدول حساب النتائج.

1. مفهوم حساب النتائج:

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية، الربح والكسب أو الخسارة.[2]

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي:[3]

أ. تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

ب. منتجات الأنشطة العادية؛

ت. المنتوجات المالية والأعباء المالية؛

ث. أعباء المستخدمين؛

ج. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

ح. المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

خ. نتيجة الأنشطة العادية؛

د. العناصر غير العادية (منتجات واعباء)؛

ذ. النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛

---

[1] _دونالدوكيز، جيري وويجانت، **المحاسبة المتوسطة (الجزء الأول)**، ترجمة أحمد حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1999م، ص 224.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 230 .1، ص 24.

[3] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 230 .2، ص: 24-25.

ر. النتيجة الصافية لكل سهم من السهم بالنسبة على شركات المساهمة في حالة حساب النتائج المدمجة؛

ز. حصة المؤسسات المشاركة والمشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛

س. حصة الفوائد ذات القلية غير النتيجة الصافية.

2. أهمية حساب النتائج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من:[1]

أ. تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛

ب. تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛

ت. تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

3. شكل جدول حسابات النتائج: (انظر الملحق رقم02).

ثالثا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

والذي من خلاله سوف نحاول التطرق إلى مفهوم جدول سيولة الخزينة، المعلومات الدنيا الواجب توفرها في جدول سيولة الخزينة، أهميتها، وأخيرا شكل جدول سيولة الخزينة.

1. مفهوم جدول سيولة الخزينة:

ويطلق عليه كذلك بقائمة التدفقات النقدية، يقصد بها أنها القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة، أنشطة التشغيل أنشطة الاستثمار أنشطة التمويل للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة[2]، والهدف من هذه القائمة هو إعطاء مسئولي القوائم المالية أساس تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات[3].

---

[1] _فايز زهدي الشلتوتي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005م، ص: 20.

[2] _محمد عباس حجازي، **قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي)**، دار النهضة للنشر والتوزيع، مصر، 1998م، ص: 17.

[3] _عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، **مداخلة بعنوان المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 32-39 وحول الصنف الأول والخامس**، الملتقى العالمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011م، ص: 372.

ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل خارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)[1]:

أ. التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

ب. التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن الاقتناء، وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛

ت. التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

ث. تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية بطريقتين إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة[2]:

- **الطريقة المباشرة:** تتمثل فيما يلي:

✓ تقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز التدفق المالي الصافي؛

✓ تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.

- **الطريقة الغير مباشرة:** تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

✓ أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردون....)؛

✓ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛

✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...)، وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

---

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 240.1، ص: 26.

[2] _ربيع بوصبيع العايش وآخرون، **مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF –دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة)**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمى لخضر، الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013م، ص: 8.

2. أهمية جدول سيولة الخزينة:

تبرز أهمية هذه القائمة في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد توزيعات المساهمين والوفاء بالالتزامات ومن المنطق أنه إذا لم يتوفر القدر الكافي للنقدية لا تتمكن الوحدة من سداد أجور العاملين أو سداد الالتزامات المستحقة عليها أو سداد التوزيعات، كما توضح مصادر النقدية وكيفية استخدامها.[1]

كما أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر استخدام الأموال، التي تعرضها كل من حساب النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين–منفردة أو مجمعة–الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلية والخارجية أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة.[2]

وتساعد في توفير إجابات عن الأسئلة البسيطة الهامة التالية:

أ. من أين أتت النقدية خلال الفترة؟

ب. في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة؟

ت. ما هو التغيير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة؟

3. شكل جدول سيولة الخزينة: (أنظر الملحق رقم03).

رابعا: جدول تغيير الأموال الخاصة.

والذي من خلاله سوف نتطرق إلى مفهوم جدول تغيير الأموال الخاصة، المعلومات الدنيا الواجب توفرها في جدو تغيير الأموال الخاصة، لأهميته، وأخيرا شكل جدول تغيير الأموال الخاصة.

1. مفهوم جدول تغيير الأموال الخاصة:

هو حلقة الربط بين حسابات النتائج والميزانية، لكن مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغيير ومصادره[3]، وقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه "يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة".

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة–القياس والتقييم–الإفصاح المحاسبي**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999م، ص: 303.

[2] _فايز زهدي الشلتوتي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

[3] _نفس المرجع، ص: 23.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي[1]:

أ. النتيجة الصافية للدورة؛

ب. تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص؛

ت. النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛

ث. عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)؛

ج. توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

2. أهمية جدول تغيير الأموال الخاصة:[2]

تنبع أهمية جدول تغيير الأموال الخاصة من ربطها بحسابات النتائج والميزانية، فتوضح عن التغيير الناجم عن حسابات النتائج المتمثلة في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنه من تغيير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة.

3. شكل جدول تغيير الأموال الخاصة: (أنظر الملحق رقم04).

خامسا: ملحق الكشوف المالية.[3]

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

أ. القواعد والطرق المحاسبية المتعمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

ب. مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة؛

---

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، المادة 250.1، ص: 26-27.

[2] _فايز زهدي الشلتوتي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

[3] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

ت. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

ث. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفية.

المطلب الرابع:مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

من خلال هذا المطلب سيتم الربط بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من الجانب النظري وذلك تمهيدا لدراسة هذا الأثر على الواقع في الفصل الثالث.

أولا: أهمية تدقيق القوائم المالية.

باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظرا للحاجة إلى نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين.[1]

يكمن دور التدقيق المحاسبي فيما يلي:

1. زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
2. زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية؛
3. زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم؛
4. تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛
5. جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

[1] _مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية**، مجلة جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 01، مصر، 2009م، ص: 30.

ثانيا: دور التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

يساهم التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:[1]

1. يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء؛
2. يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتحاد القرار؛
3. يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
4. يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسيا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية؛
5. يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

ثالثا: علاقة أبعاد التدقيق المالي المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية.

يرتبط تحليل دور التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من:

1. **الفحص المحاسبي:** هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الآلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:[2]

ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

---

[1] _زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجيستر، تخصص علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009م/2010م، ص: 44.

[2] _محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

2. **التحقيق المحاسبي:** إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملاءمة والحياد) كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.[1]
3. **التقرير (الإبلاغ):** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

[1] _رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

خلاصة الفصل:

تلعب المحاسبة دورا مهما وخاصة فيما يتعلق بتوفير المعلومات المحاسبية لمختلف متخذي القرار من خلال نظام المعلومات المحاسبية، وكما رأينا من خلال هذا الفصل فلابد أن تتوفر في هذه المعلومات خصائص أساسية تتمثل في الملاءمة والمصداقية، بالإضافة إلى خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتيها، حيث تزيد في جودة المعلومات المحاسبية، وهي القابلية للمقارنة، والثبات، والقابلية للفهم.

ومع هذا تتوفر كل هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية لا يكفي لتحقيق الغرض من إنتاجها ولا معنى لجودتها، إذا لم تعد هذه المعلومات وفق المعايير المحاسبية، والأخذ في الحسبان الخصائص السلوكية لمعديها ومستخدميها، ومن أشكال المعلومات المحاسبية الشائعة المتداولة والمفهومة لدى معظم مستخدميها، التقارير والقوائم المالية، وهي نماذج نمطية متعارف ومتفق على شكلها ومضمونها.

حيث قمنا بسرد الإطار النظري للمعلومات المحاسبية وجودتها، من خلال بيان ماهية المعلومات المحاسبية ونظمها، وخصائصها النوعية حسب **FASB** و**IASB**، بالإضافة إلى طرق قياس جودة هذه المعلومات، وأخير أوردنا القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري.

بعد الاستيفاء في المفاهيم النظرية من خلال الفصلين السابقين سوف ننتقل لتسليط الضوء على هذه المفاهيم في الواقع من الخلال الفصل اللاحق والمتمثل في الدراسة الميدانية.

الفصل الثالث:

إسهامات التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر

-الدراسة الميدانية-

مقدمة الفصل:

لقد عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تغييرات عديدة، بداية من المهام المسندة إليها في ظل النظام الاشتراكي وما تبعه من سياسة إعادة الهيكلة، ومخططات التنمية. فكان الدور الأساسي لمهنة المحاسبة هو حماية الملك العام الى غاية ظهور بوادر التوجه الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق)، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وتوحيد المعاملات المحاسبية المحلية وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية. لذلك أصبح من الضروري تنظيم مهنة المحاسبة تبعا للظروف الحالية، ونظرا لتعدد المهام الموكلة لها.

ولقد قامت الجزائر بإصدار مجموعة من القوانين من شأنها الارتقاء بالمهنة، ولعل أهمها القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والقانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تبعهما من مراسيم تنظيمية وغيرها والتي تهدف من خلالها إلى إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وتطويرها لمواكبة التطور الاقتصادي من ناحية، وتطور المهني المحاسبي من ناحية أخرى.

كما تم اسقاط الإطار والمفاهيم النظرية للدراسة على الواقع من خلال دراسة ميدانية، مبنية على استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق (431 مفردة) من خلال توزيع استبيان عليهم، فسنتطرق إلى الجانب المفاهيمي للنمذجة بالمعادلات الهيكلية **SEM** نظرا لحداثة استخداماتها في الدراسات والبحوث المحاسبية في الجزائر، كما تم تحليل البيانات المجمعة باستعمال برنامج **IBM SPSS** إصدار 25 وبرنامج **IBM AMOS** إصدار 24، حيث تم استخراج مجموعة من المقاييس الإحصائية.

ومن خلال ما سبق، سنحاول أن نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر؛

المبحث الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها؛

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر.

عرفت الجزائر عدة تغييرات في مهنة المحاسبة والهيئات المشرفة عليها في ظل عملية الإصلاح الشاملة لتي مست جميع الجوانب، وفي ظل هذه الإصلاحات سوف نعرج في هذا المبحث على واقع مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال سرد تطورها التاريخي، وتنظيم الهيئات المشرفة على تسييرها، بالإضافة إلى واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر، كما سنبرز أهم ما جاء به القانون 10–01 المنظم لمهنة التدقيق ومقارنته بالقانون 91–08 السابق.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر.

سنقوم في هذا المطلب بعرض أهم المحطات التاريخية التي مرت بها مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال استعراض التشريعات والأنظمة الصادرة، بهدف معرفة مدى مواكبة الجانب التشريعي والتنظيمي لتطورات المهنة من ناحية، وللتطورات الاقتصادية من ناحية أخرى.

أولا: مرحلة ما بعد الاستقلال (1962–1969).

تميز الاقتصاد في فترة ما بعد الاستقلال بتبني النظام الاشتراكي مباشرة مع بقاء بعض المؤسسات ذات طابع خاص، وفي سنة 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحا يعتمد على قطاع المحروقات، وفي هذه الفترة لم يكن للمهنة أي تأثير يذكر ويرجع هذا للتسيير الداخلي للمؤسسات للحفاظ على الأملاك العامة.

حيث كان يتم تعيين مندوبي الحسابات في المؤسسات الاشتراكية بقرار من وزير المالية كلما نشأت مؤسسة وكانت المهام الموكلة إليهم غير محددة ويشار إليها ضمن قانون الإنشاء.[1]

[1] _ناصر دادي عدون، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الإصلاح الاقتصادي والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 4، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008م، ص: 77–86.

ثانيا: مرحلة تنظيم مهنة المحاسبة (1970–1990).

1. الفترة الأولى: (1970–1975):

عرف الاقتصاد الوطني في هذه المرحلة انطلاقته الحقيقية جراء ارتفاع أسعار البترول سنة 1973، فقد عرفت الجزائر في هذه الفترة استكمال برنامج بناء الدولة الاشتراكية، كذلك صدر فيها أول مخطط محاسبي وطني سنة 1975. [1]

حيث عرفت المهنة تنظيمها لأول مرة سنة 1970 بموجب الأمر 69–107 المؤرخ في 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في مادته 39 ما يلي: "يعين وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصة من رأس مالها، وذلك بغية التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم".[2]

أما فيما يخص واجبات محافظ الحسابات تم تحديدها بموجب المرسوم 70–173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جعل محافظ الحسابات مراقبا دائما للتسيير العمومي وشبه العمومي، حيث كان يقوم بها المراقبون الماليون ومفتشو المالية واستثناءا موظفو وزارة المالية، ففي هذه الفترة لم تحدد مهام المدقق بصورة مباشرة وأهم ما ميز هذه الفترة غياب نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر جوهر عملية التدقيق لاعتبار المؤسسات كملحقات إدارية غاب فيها الجانب الاقتصادي.[3]

وفي سنة 1971 صدر الأمر 71–82 المؤرخ في 1971/12/29[4] المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، حيث قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، والذي يعتبر أول هيئة مهنية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد لابد من الإشارة إلى أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

---

[1] _نفس المرجع، ص: 77–86.

[2] _ Nacer Eddine Saadi, Ali Mazouz**, La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie**, édition SNC 1993, p : 27.

[3] _ناصر دادي عدون، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 77–86.

[4] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107، الصادرة في 1971/12/30م، ص: 18–52.

كما نلاحظ خلال هذه الفترة كان يتم تعيين هؤلاء المهنيين من قبل وزير المالية مما يشكك في استقلاليتهم هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لم يتم التطرق إلى تحديد مستواهم التكويني أو المهني والأعمال الموكلة إليهم، فإنه إضافة إلى المصادقة على شرعية الحسابات اسند إليه بعض الأعمال الإدارية كمراقبة التسيير، كذلك عدم توحيد الأطراف التي تزاول المهنة وفي الأخير يمكن أن نقول أنه هناك خلط بين المدقق المالي والمراقب المالي للدولة.

2. الفترة الثانية: (1976–1987):

في مطلع الثمانينات تم إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة هيكلة المؤسسات العمومية والذي أدى إلى زيادة معتبرة في عددها، وهو ما جعل الرقابة بشكلها السابق تصبح غير فعالة بهدف الحصول على ضمانات بشأن مطابقة نشاط المؤسسة للأهداف المسطرة مسبقا وبذلك زادت المشاكل وزادت الحاجة إلى المراقبة المالية والتدقيق.

ففي دستور 1976 عرفت المراقبة إعادة تنظيمها، حيث قام المشرع الجزائري بإنشاء "مجلس المحاسبة" والذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدات المالية للدولة[1]، وقد أنشئ هذا المجلس بمقتضى القانون رقم 80–05 المؤرخ في 1980/03/01 حيث نصت المادة رقم 05 منه على ما يلي: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

ومما سبق نلاحظ استمرار الغموض في هذه الفترة، حيث اسند هذا النوع من المراقبة إلى مجلس المحاسبة الذي يعتبر في الواقع المراقب المالي وليس المدقق بالمعنى المتعارف عليه من حيث الاستقلالية أو المعايير أو من ناحية المهام أو الدور.

3. الفترة الثالثة: (1988–1990):

وفي سنة 1988 صدر القانون رقم 88–01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، والذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يجب أن يضطلع بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير ومتابعته والتي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة، كما فتح هذا القانون المجال أمام مهنة المحاسبة من خلال قيام مهنيين مستقلين بمهمة محافظة الحسابات لدى المؤسسات الوطنية.[2]

---

[1] _يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2002م، ص: 97.

[2] _مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004م، ص: 197.

شهدت هذه الفترة إصدار مجموعة من القوانين وهي: القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نص على استقلالية المؤسسات والقانون التجاري المعدل والمتمم في نفس اليوم وقانون صناديق المساهمة، حيث تم الفصل بين الملكية العمومية والتسيير حيث أنه تعتبر مرحلة حاسمة في انطلاق الإعداد لعملية التوجه نحوى اقتصاد السوق، حيث أصبحت المؤسسات الجزائرية خاضعة للمعايير الاقتصادية التجارية والإفلاس، إدخال آليات التسيير الحديثة والتخلي عن قانون التسيير الاشتراكي إلى حد كبير، كما تميزت هذه الفترة في ما بعد بدخول الجزائر برنامج التعديل الهيكلي لاقتصادها، حيث تعتبر هذه المرحلة الأكثر حرجا خاصة مع توفر الإمكانيات المالية بارتفاع أسعار المحروقات وبقاء هذه الأخيرة المصدر الأساسي لتمويل الاقتصاد[1]. فما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة المحاسبة والتدقيق في هذا النوع من الاقتصاد؟

ثالثا: مرحلة تطور مهنة المحاسبة (1991–2010):

في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 91–08 المؤرخ في 27 أفريل 1991[2] الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، ويتضمن هذا القانون 71 مادة في 09 أبواب تناولت شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومهام كل واحد وحالات التنافي ثم حقوقهم، كما تم من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت بـ "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي:[3]

1. المرسوم التنفيذي رقم 92–20 المؤرخ في 13 يناير 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاص وقواعد عمله؛
2. قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات؛

---

[1] _ناصر دادي عدون، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 77–86.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة في 1991/05/01م، ص: 651.

[3] _بوقفة علاء، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، سنة 2012م، ص: 123.

3. المرسوم التنفيذي رقم 96–136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والذي يتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه؛
4. المرسوم التنفيذي رقم 96–318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
5. المرسوم التنفيذي رقم 96–431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 والذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، والمؤسسات العمومية غير المستقلة؛
6. المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كل هذه التعديلات تؤكد توجه الجزائر الصريح إلى اقتصاد أكثر صرامة واعتماد على الأنشطة المؤدية إلى خلق الثروة، وهو ما يعني التوجه الصريح نحو المردودية المالية حيث يلعب كل من التدقيق ومهنة المحاسبة والهيئات المهنية دور مهم في تنظيم المهنة ومعاييرها.

ومع انطلاق الجزائر في الإصلاح المحاسبي وإعداد نظام المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، تبقى مهنة المحاسبة ومحافظة الحسابات في انتظار القانون الجديد الخاص بها ويبقى دائما الهدف الذي يريده المشرع من المهنة ومحافظة الحسابات خاصة أو المراقب المالي هو متابعة الملكية العمومية وفي ظل هذه الظروف يبقى التكوين في مجال المحاسبة والتدقيق منخفض في الجامعات الجزائرية، كما يفتقد المصف أيضا لدوره في تطوير المهنة وتقديم الدعم الضروري له.[1]

رابعا: مرحلة إصلاح مهنة المحاسبة (من 2011 إلى يومنا هذا):

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية لم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي، إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة

[1] _ناصر دادي عدون، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، خصوصا بعدما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها:[1]

1. **ضعف تأهيل المهنيين:**

تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحاسبات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جد ا على المستوى الوطني.

2. **الضغوط التنافسية:**

تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا الخبراء ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

3. **عدم استجابة التنظيم:**

تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل **IASB** و**IFAC**.

وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية، ولعل أهمها ما يلي:

القانون رقم 10-01[2] والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصل، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال تفكيك"

[1] _مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011م، ص: 5.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11، ص: 07.

المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية.

لقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أصبح بموجب هذا القانون:[1]

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية ولعل أهمها ما يلي:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27[2] تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلال هذه المراسيم، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره؛ وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها؛ كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/02/16[3] والمتعلقة عموما بكميات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، كما تم التطرق من خلال هاته المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات؛

---

[1] _مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، الصادرة في 2011/02/02، ص: 4-23.

[3] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، الصادرة في 2011/02/20، ص: 05.

- ثم صدور المرسوم التنفيذي رقم 11–202 المؤرخ في 26 ماي 2011[1] والذي يحدد معايير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11–393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011[2] والذي يحدد شروط وكيفية سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛
- صدور المقرر في 15 سبتمبر 2011 المتضمن تشكيلة اللجان المتساوية الأعضاء للمجلس الوطني للمحاسبة؛
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 13–10 المؤرخ في 13 يناير 2013[3] يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛
- صدور القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية، ثم صدور قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كيفية تسيم تقارير محافظ الحسابات؛[4]
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210–505–560–580)، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300–500–510–700)، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520–570–610–620)، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230–501–530–540).[5]

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، الصادرة في 2011/06/01، ص: 19.
[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65، الصادرة في 2011/11/30، ص: 17.
[3] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، الصادرة في 2013/01/16، ص: 17.
[4] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، الصادرة في 2014/04/30، ص: 17.
[5] _الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: http://www.cnc.dz/reglement.asp، اطلع عليه يوم 2019/04/14، التوقيت: 22:11 مساءا.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والهيئات المشرفة على تسييرها.

في إطار عملية الإصلاح المحاسبي الذي قامت بها الجزائر في السنوات القليلة الماضية، من خلال تبنيها المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (**IFRS**) والمعايير المحاسبية الدولية (**IAS**)، فإنه من الضروري بما كان أن تتكيف مهنة المحاسبة وفق هذا الإصلاح المحاسبي، من خلال إعادة تنظيمها وتطويرها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي.

أولا: تنظيم المهنة قبل الإصلاح المحاسبي.

نظمت المهن المحاسبية في السابق بموجب القانون رقم 91–08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل 27 أفريل سنة 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يتكون هذا القانون من تسعة أبواب، تناولت أحكام عامة وشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وغيرها من الأحكام.

1. شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

حددت المادة 06 من القانون 91–08 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، وهي كالآتي:

أ. الجنسية الجزائرية؛

ب. التمتع بكل الحقوق المدنية؛

ت. الخلو من السوابق العدلية؛

ث. توفر الإجازات والشهادات المذكورة؛

ج. التسجيل في جدول المنظمة؛

ح. تأدية اليمين.

2. ممارسة المهن المحاسبية:

حسب ما جاء به القانون يمكن مزاولة المهن المحاسبية على النحو الآتي:

أ. مهنة الخبير المحاسب: يعتبر خبير محاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم مهنة المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحص استقامتها وتحليلها

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة في 1991/05/01، ص: 652.

لدى الشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة واحتساب شريطة أن يكون مسجلا في المنظمة وحائزا على شهادة خبير مع إمكانية ممارسة مهنة محافظ حسابات والقيام بأعمال تدخل ضمن ممارسة مهنة محاسب معتمد وتعتبر مهمة الخبير مهمة ظرفية.[1]

ب. **مهنة محافظ حسابات:** يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة على صحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المعنية ويتولى المحافظ المهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة؛
- يفحص بصحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير للمساهمين أو الشركاء؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو هيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- يشهد على صحة الحسابات المدعمة.

حيث يقوم بهذه المهام بدون التدخل في التسيير، ويترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر.[2]

ت. **مهنة المحاسب المعتمد:** يعد محاسبا معتمدا المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدماته، مع إمكانية إعداد التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية، كما يقوم بـ:

- إعداد الحسابات الختامية أو تبرير الأرصدة؛
- يمكن أن يقوم بمهام خبير قضائي؛

[1] _نفس المرجع، ص: 653–654.

[2] _نفس المرجع، ص 654–655.

– عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات المؤسسة التي أسندت إليه مسك حساباتها بالاستناد على الوثائق المحاسبية مع بقاء ملكيتها لصالح الزبون.

ثانيا: أسباب إصلاح مهنة المحاسبة.

إن من أهم الأسباب التي أدت إلى ضرورة إصلاح وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، هو رغبة الدولة في استعادة دورها الرقابي، والحرص على استقرار المهنة، بعد أن عرفت بعض الركود والاختلالات التي مست بمصداقيتها ونوعية خدماتها، حيث عرفت المنظمة المهنية أزمة داخلية وعميقة متكررة أدت إلى عرقلة سيرها وإيقاف مهامها والتفريق بين المهنيين.[1]

1. نقائص القانون 91-08:

أ. التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية؛

ب. الجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها؛

ت. منح التراخيص لممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية؛

ث. غياب الأحكام الخاصة بالتكوين والتربصات المهنية لمحافظي الحسابات.

2. الانعكاسات:

من بين الانعكاسات المتعددة للنقائص المشار إليها أعلاه على سير المنظمة المهنية والتكفل بالمهنة يمكن الإشارة إلى ما يلي:

أ. عدم منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي تمتد بعضها إلى عدة سنوات، وتوقيف التربصات التطبيقية؛

ب. عدم منح شهادات نهاية التربص للخبراء المحاسبين المتربصين الذي ينعكس تأطيرهم غير الكافي في نقص الاستعداد لممارسة المهنة؛

ت. غياب برنامج للتكوين والتأهيل يسمح للمهنيين بالتكيف مع التطور ومع تدويل المعايير والتقنيات المحاسبية والمالية؛

[1] _عرض الأسباب حول مشروع قانون يتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من قبل الوزير كريم جودي المكلف بالمالية في 2010/04/27 أمام نواب المجلس الشعبي الوطني، الجزائر.

ث. الاعتماد على اجتهادات مهنية قديمة لم تخضع للتكييف مع المعايير الدولية لفحص الحسابات والتي تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصورة الحقيقية للوضعية المالية والمؤسسات المراقبة؛

ج. نقص علاقات التعاون مع المنظمات الأجنبية بسبب عدم استقرار هذه المؤسسة؛

ح. عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة حيث أنه تم إعادة النظر في تمثيل الأعضاء السبع 07 لمجلس المنظمة في هذا الجهاز.

من أجل معالجة النقائص المذكورة أعلاه وضمان تأهيل المهنيين، قامت وزارة المالية بإصلاح المهنة موضوع هذا القانون، إن هذا الإصلاح سيضمن استمرار المهنة بالسماح للهيئات المهنية بالتفرغ إلى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية من أجل تحضيرهم إلى مواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

وفي ضوء تجربة السنوات الأخيرة من خلال تسيير مجلس المنظمة الوطنية، يهدف إصلاح هذا القانون إلى إعادة امتلاك السلطات العمومية لصلاحيات السلطة العامة وإعادة تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها ورفع مستوى تكوين المهنيين.[1]

ثالثا: تنظيم المهنة بعد الإصلاح المحاسبي.

حسب ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010[2] المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث يتناول هذا القانون شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يتكون هذا القانون من اثني عشر فصلا، تناول الفصل الأول الأحكام العامة أما الفصل الثاني تناول الأحكام المشتركة لمزاولة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أما الفصل الثالث والرابع والخامس والسادس تناول كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وممارسة كل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أما الفصل السابع تناول شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات أما الفصل الثامن والتاسع والعاشر والحادي عشر

[1] _عرض الأسباب حول مشروع قانون يتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11م، ص: 04.

والفصل الثاني عشر تناولت كل من المسؤوليات المهنية وحالات التنافي والموانع والأحكام المختلفة والأحكام الانتقالية والنهائية.

يتناول في جانب الأحكام العامة شروط وكيفيات ممارسة المهن المحاسبية والأشخاص المعنية بمزاولة المهنة وضرورة الالتزام بالأحكام القانونية.

1. شروط ممارسة المهنة:

حددت المادة 08 من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي[1]:

أ. أن يكون جزائري الجنسية؛

ب. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛

ت. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

ث. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

ج. أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية؛

ح. أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

خ. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي.

2. ممارسة المهن المحاسبية:

أ. مهنة الخبير المحاسب:

- **تعريف:** يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.[2]

[1] _نفس المرجع، ص: 05.

[2] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11، ص: 6-7.

- **مهام الخبير المحاسب:** يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالي:
  - تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
  - مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
  - التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
  - تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
  - إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

ب. مهنة محافظ الحسابات:

- **تعريف:** محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]
- **مهام محافظ الحسابات:**

بين القانون 10-01 مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23 ،24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات 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 والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1] _نفس المرجع، ص: 07.

- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المعنية ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المحاسبية المعمول بها دون التدخل في التسيير؛

1. بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ت. بمهنة المحاسب المعتمد:

- **تعريف:** يعرف المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.[1]
- **مهام المحاسب المعتمد:** يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية:

2. مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات؛
3. عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه تقع تحت مسؤوليته؛
4. يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
5. يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
6. يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

ث. شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة:

طبقا لأحكام القانون 10-01 لاسيما المادتين (12) و(46) منه، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدا، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية[2]، وتكون هذه الشركات على الشكل التالي:

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 8-9.

[2] _نفس المرجع، ص: 09.

- **شركات الخبرة المحاسبية:** هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (2/3) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال، ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- **شركات محافظة الحسابات:** هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محافظ حسابات، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (2/3) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال، ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- **شركات المحاسبة:** هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محاسب معتمد، عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (2/3) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال، ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

3. الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة:

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام، وإنما تعداه إلى التأثير على الهيئات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ففي إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت إلى عدة تغييرات تمثلت في إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

أ. المجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب المرسوم التنفيذي 11–24 ومن القانون 10–01 المؤرخ في 2011/01/27[1] الذي تم بموجبه هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث نصت المادة 04 من القانون 10–01 على ما يلي:

"ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم المجلس ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم".

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة:**

❖ **مهام الاعتماد:** وتتمثل في:

- استقبال الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من طرف مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

❖ **مهام التقييس المحاسبي:** وتتمثل في:

- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، الصادرة في 2011/02/02، ص: 4.

- دراسة جميع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ **مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** وتتمثل في:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.[1]

لجان المجلس الوطني للمحاسبة:

وقد نشأت هذه الجان الستة لمتابعة مهنة المحاسبة حيث كل لجنة مختصة بعمل منذ تكوين المهنيين إلى بداية عملهم باعتمادهم، وقد نصت المادة 05 من قانون 10-01 على أنه: تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:[2]

❖ **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية:** وتتولى المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، مرجع سبق ذكره، ص: 5-6.

[2] _نفس المرجع، ص: 6-7.

- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

❖ **لجنة الاعتماد:** وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

❖ **لجنة التكوين:** وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛

- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

❖ **لجنة الانضباط والتحكيم:** وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

❖ **لجنة مراقبة النوعية:** وتتولى المهام الآتية:[1]

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

[1] _الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، مرجع سبق ذكره، ص: 6-7.

ب. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وُتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

- **المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين:**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ 27–01–2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف.

- **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11–26 المؤرخ في 27–01–2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية[2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للغرفة؛

[1] _نفس المرجع، ص: 7–10.

[2] _نفس المرجع، ص: 10–13.

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11–27 المؤرخ في 27–01–2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المكلف بها.

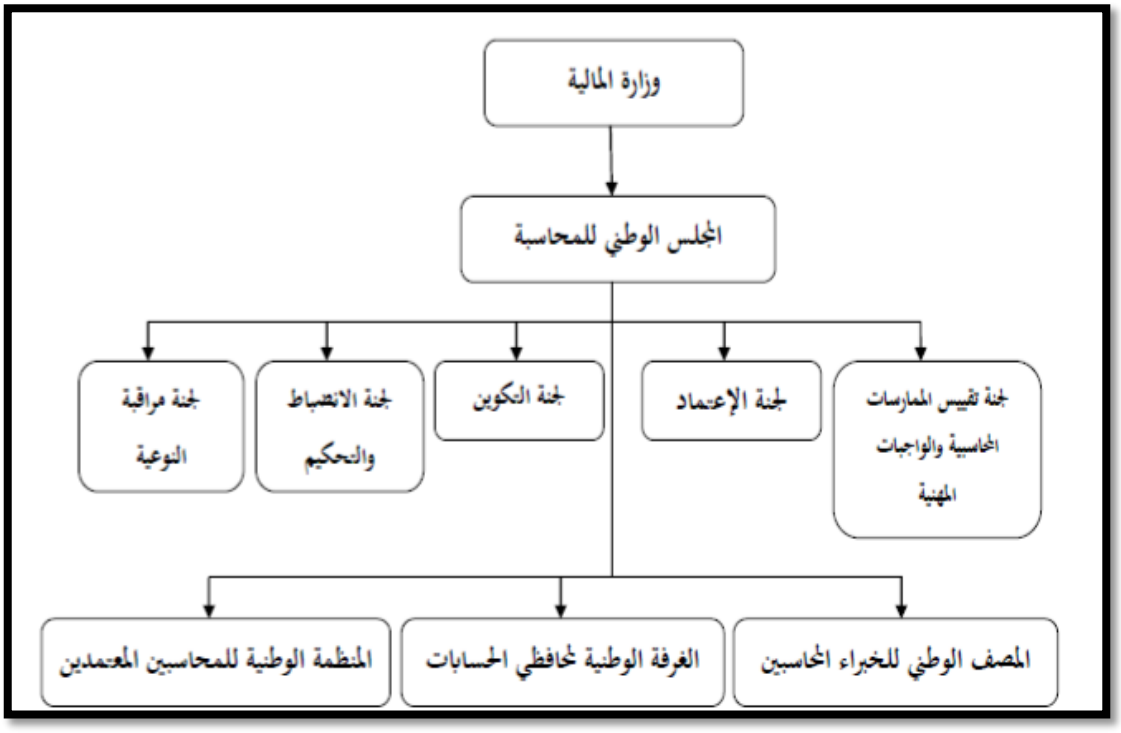
وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية[1]:

7. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
8. تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة؛
9. ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
10. تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
11. تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
12. إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول بأنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية.

[1] _نفس المرجع، ص: 13–16.

الشكل رقم (1.3): هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر.



المصدر: محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخلة مقدمة لملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص: 541.

يبين الشكل رقم (1.3) هيكل الهيئة المشرفة على تنظيم وتسيير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر أي المجلس الوطني للمحاسبة بلجانه الخمسة ومجالسها الثلاث، تحت إشراف وزارة المالية التي خولت له صلاحيات تسيير المهنة، وهو المسؤول عن اعتماد المهنيين الذين يتم تكوينهم في المعاهد المخصصة لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

رابعا: الانتقادات الموجهة لعملية إصلاح مهنة المحاسبة:

1. فصل هياكل المهنة إلى ثلاثة منظمات قد يؤدي إلى إضعاف مهنة المحاسبة المحلية أمام المكاتب الأجنبية للمحاسبة، إضافة إلى أن القانون لم يتطرق إلى ضرورة توحيد هياكل المهنة وتكوين مجموعة من الخبراء المحاسبين الذين يتطلبهم الاقتصاد الوطني، كل هذه التطورات تأتي في فترة يحاول فيها العالم توحيد صفوف المهنة لأن مشاكل المهنة مشتركة والتكوين أساسا حول شهادة الخبير المحاسب التي تعتبر معيار موحد؛

2. التناقض بين النص القانوني الذي يشترط في الحصول على الاعتماد الجنسية الجزائرية في وقت يشير فيه عرض أسباب صدور القانون إلى انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
3. الغياب المتواصل للهيئات المعنية في المشاركة مع هيئة المهنة في تخطي عقبات تطبيق المشاريع القانونية؛
4. التناقض الصارخ بين إصلاح النظام المحاسبي والمعلومة المالية المراد منها الشفافية من ناحية ومن ناحية أخرى إصلاح المهنة بجعلها تحت سيطرة الإدارة؛
5. غياب أي تقييم أو دراسة علمية للنتائج والأخطار التي قد تنجم عن دخول هذا الإصلاح حيز التطبيق؛
6. الأخطار التي قد تنتج عن هذا الإصلاح على الاقتصاد الوطني والأمن المالي للوطن، لأن المهمة الأساسية التي منحها المشرع لرجل المهنة هي الحفاظ على الادخار العام، حيث أن التعيينات الإدارية الخاصة بمهمة محافظ الحسابات لم تؤت أكلها وأكبر دليل على ذلك ما تعرضت له أهم المؤسسات المالية والاقتصادية الكبرى على غرار البنوك وشركات التأمين وكذا شركة (سوناطراك) وغيرها من فضائح مالية ذات تأثير على الاقتصاد الوطني، كما أن التعيينات العشوائية المبنية على اعتبارات خاصة غير مهنية لبعض مصفيي مؤسسات الدولة والشركات المحلية سواء من حيث تحديد مدة التصفية وصلاحيات المصفي يجعل هذا الأخير الآمر الناهي دون اعتبار قانوني ولا أخلاقي يتحكم بواسطته في مصير كل من له علاقة بالعملية من قضاة وإطارات في الدولة وتجعل هذا المصفي ذو نفوذ مطلق لا معقب لحكمه فهل هذا ما نصبو إليه؟[1]

وحتى نكون بصدد معالجة الأمر برمته يجب:

1. الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة ومن جهة أخرى حياد الإدارة سواء مع المواطن أو مع مؤسسات الدولة:
   - الهيئات القضائية التي تشرف على رقابة المهني في أداء مهامه؛
   - الإدارات والوزارات التي تشرف على بعض المؤسسات الاقتصادية التي يعمل لصالحها المهني (كمحافظ حسابات أو غيرها)؛

[1] _تعليق حول عرض الأسباب لمشروع قانون يتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قدمه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الدكتور محمد الأمين حمدي.

2. استقلالية المهني التي تحفظ له حرية العمل وخاصة حرية التعبير عما بداخله تجاه العمل الذي يقوم به بصفة صادقة ووفية، يكفي أنه معتمد ومراقب وقابل للحساب من طرف هيئة هو أصلا يعمل لصالحها يفقده صفة الاستقلالية؛
3. وحدة المهنة يخدم بصفة مباشرة ودائمة مجال التكوين وترقية المهني بما يضمن كفاءة إضافية مستقبلا.

المطلب الثالث: واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر.

نظرا للارتباط الوثيق بين التعليم الجامعي في مجال المحاسبة، وميدان التكوين المحاسبي سوف نحاول خلال هذا المطلب تناول أهم التحولات والإصلاحات التي عرفتها هذين الميدانين مركزين على نقاط الالتقاء بينهما والمتمثلة في المحاسبة والتدقيق.

أولا: التعليم المحاسبي.

نقصد بالتعليم المحاسبي جملة المقاييس المتعلقة بالمحاسبة التي يتم تدريسها بالجامعة إضافة لطبيعة الشهادات الجامعية في ميدان المحاسبة مع بداية التسعينات، قامت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ببعض الإصلاحات على برامج التعليم الجامعي، والتي دفعت بإدارة المدرسة العليا للتجارة سنة 1992م، للقيام بفصل تخصص المالية والمحاسبة إلى شقين، (تخصص محاسبة – تخصص مالية)، وبهذا شهد التعليم المحاسبي ميلاد أول شهادة ليسانس في المحاسبة، بعد أن كانت جميع برامج التعليم العالي تشترك في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص المالية والمحاسبة، وتبعا لذلك عرفت باقي الجامعات ابتداء من سنة 1998م تعديلات مست نظام الدراسة بمقتضى المرسوم رقم 98–53 المتضمن نظام الدراسات لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير وتنظيم نظام الدراسات للحصول عليها، وبهذا أصبحت المحاسبة اختصاصا مستقلا يمنح صاحبه شهادة ليسانس في المحاسبة، وأثريت برامجها مع تطبيق القرار رقم 395 المؤرخ في 2000/08/10م المتضمن البرنامج البيداغوجي لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير.[1]

[1]_ مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 199.

كما كانت هناك بعض الإصلاحات على مستوى برامج التعليم الجامعي خلال العشرية الأخيرة كان أهمها إدخال نظام LMD سنة 2004 وهو ما جعل الجامعة الجزائرية تتماشى مع التطورات العالمية الجديدة في ميدان التعليم.[1]

وفي ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي في بداية هذا الإصلاح جملة من النقائص أهمها:

- القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في عملية الإصلاح المحاسبي، والتي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي والتي لا تتعدى 08 %، في حين يفترض أن تكون له علاقة وثيقة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة، إضافة إلى أنه المساهم الأول في نشر المعرفة بالنظام المحاسبي؛[2]
- عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

وقد تطلب هذا الوضع من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات جبارة حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة والإلمام بها، ويمكن إبراز هذه المجهودات في النقاط التالية[3]:

---

[1] _ عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، مذرة ماجيستير، جامعة الوادي، الجزائر، 2010م/2011م، ص: 83.

[2] _ دشاش أم الخير، **متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية**، رسالة ماجيستير، جامعة ورقلة، 2009م/2010م، ص: 91.

[3] _ حمزة شيب، **تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي**، رسالة ماجيستير، جامعة البليدة، 2009م/2010م، ص: 227.

- إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية وذلك من خلال قيام الوزارة في الموسم الجامعي 2011/2010 بتعديل محتوى المقاييس ذات الصلة بالمحاسبة لتتكيف مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر؛
- عقد العديد من الملتقيات والندوات والأيام الدراسية حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر في العديد من الجامعات الجزائرية؛
- إصدار العديد من الكتب والمؤلفات في مجال المحاسبة المالية والتي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر؛
- الاهتمام بفتح مخابر البحث العلمي المهتمة بموضوع المحاسبة او الميادين ذات الصلة على مستوى الجامعات والمعاهد؛
- هناك العديد من مشاريع البحث في مجال المحاسبة في السنوات الأخيرة خاصة بعد الاهتمام بدراسات ما بعد التدرج في ميدان المحاسبة والتخصصات ذات الصلة على مستوى العيدي من جامعات الوطن.

وبالرغم من كل هذه المجهودات تبقى هناك بعض النقائص أو الثغرات التي تتخلل التعليم الجامعي في المجال المحاسبي، يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

- يتم تدريس الإعلام الآلي بشكل نظري في ظل غياب الإمكانيات التي تتيح تفعيل الدروس التطبيقية وتعميمها، حيث أن خريجي الجامعة يجدون صعوبة كبيرة في التأقلم مع البرامج المحاسبية والأجهزة المستعملة من طرف المؤسسات الاقتصادية؛
- الفجوة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية، حيث أن التعليم المحاسبي الجيد يتطلب إجراء تربصات ودراسات ميدانية تسمح للطلبة بمعاينة مختلف العمليات المحاسبية؛
- إهمال تعليم اللغات الأجنبية، والذي لا يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي للجزائر، خصوصا أن وظيفة الاتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على استقبال المحاسب للبيانات وفهمها، وإرساله للمعلومات إلى مستخدميها.

ثانيا: التكوين المحاسبي.

يقصد بالتكوين المحاسبي تربص الخبرة المحاسبية الذي يمكن صاحبه من اكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كخبراء أو

محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة.

1. التكوين المهني قبل الإصلاح:

إن التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات كانت تشترط توافر بعض المقاييس في الأشخاص الراغبين في امتهان المحاسبة، إذ أن منح الاعتماد لا يتسنى لصاحبه إلا بتوافر الشروط التالية[1]:

أ. بالنسبة للخبير المحاسب:

لممارسة مهنة خبير محاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 91-08 ما يلي :

- ✓ الحصول على شهادة ليسانس أو ما يعادلها في المالية والمحاسبة حسب النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد؛
- ✓ القيام بتربص مهني مدته سنتين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة، يعد خلاله المتربص ثمانية تقارير حول المحاسبة أو الميادين المرتبطة بها.
- ✓ أن يتحصل على شهادة نهاية التربص التي تخوله الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر، تمنح للناجحين فيه شهادة خبير محاسب كما تمنح شهادة نهاية التربص لحاملها الحق في اكتساب صفة محافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

ب. بالنسبة لمحافظ الحسابات:

- ✓ الحصول على شهادة خبير محاسب؛
- ✓ أو يكون المرشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 03 من المقرر الصادر بتاريخ 1999/03/24م مع إثبات إما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، أو خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر.

[1]_ مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

ت. بالنسبة للمحاسب المعتمد:

- ✓ التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة 3 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999م؛
- ✓ حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 04 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 مع إثبات تدريب مهني لمدة عامين في مكتب الخبير المحاسب مع شهادة نهاية التربص، أو خبرة عشر سنوات في الميدان المحاسبي والمالي، مع تدريب لمدة 6 أشهر.

وما يعاب على نظام التكوين السالف ما يلي[1]:

- ✓ الاعتماد الكلي على الجانب التطبيقي وإهمال الجانب النظري (التكوين النظري) عند تكوين الخبراء المتربصين، وبالتالي حرمان المتربصين من الأدوات التي تمكنهم من القدرة على التفكير والتحليل ومن ثم المساهمة في إثراء القاعدة التصورية التي تكون الممارسة المحاسبية بحاجة ماسة إليها لمواجهة المشاكل الناتجة عن التقلبات في المحيط الاقتصادي؛
- ✓ إمكانية تعرض المتربصين للاستغلال من قبل الخبير المشرف على التربص، ومن هذه الأشكال:

- إجبار المتربص على القيام بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات البنكية... إلخ، دون مقابل مادي، خاصة في ظل غياب تنظيم يحدد علاقة المتربص بالمشرف على التربص؛
- القيام بأعمال السكريتاريا مثل تحرير المراسلات كتابة التقارير أو القيام بأعمال المراسلة مع الهيئات العمومية ومصالح إدارة الضرائب.
- عدم استفادة المتربصين من تامين طيلة فترة التربص؛
- وفي بعض الأحيان تهميش المتربصين والتمييز بينهم أو تعرضهم لضغوط أو مساومات قد تحول دون حصولهم على موافقة المشرف سواء حول التقارير أو فيما يتعلق برأيه النهائي حول التربص لأن رأيه يعتبر محدداً رئيسيا لاستيفاء شروط التربص.

[1] _ نفس المرجع، ص: 204.

2. التكوين المهني بعد الإصلاح:

لقد أولت الجزائر اهتماما كبيرا بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين وفي هذا الإطار فقد نصت المادة 08 من القانون 10–01 المؤرخ في 29 جوان 2010م[1] على أن منح شهادة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه وأنه لا يمكن الالتحاق بهاته المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص، كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كما تطرق القانون 10–01 إلى شروط التأهيل العلمي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على ما يلي:[2] "يعتبر خبير محاسبا متربص أو محافظ حسابات متربصا أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم".

كما ألزمت المادة 78 من القانون 10–01 الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين باستقبال المتربصين وتأطيرهم والتكفل بهم، ومنحهم مقابل ذلك منحة التربص، وفي حالة رفض التأطير غير المبرر يترتب على المهني عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

كما حدد المرسوم التنفيذي 11–72 المؤرخ في 2011/02/16م[3] الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص في مهنة المحاسب، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي 11–74 المؤرخ في 2011/02/16م[4] الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

---

[1] _ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

[2] _ نفس المرجع، ص: 12.

[3] _ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

[4] _ نفس المرجع، ص: 06.

وفي هذا الإطار فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11–393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011م بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين[1].

من خلال ما سبق يمكن تقسيم التكوين المحاسبي في التنظيم الجديد إلى:

1. التكوين النظري:

بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص، يتكون المترشح بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة من قبل وزارة المالية، حيث هناك معاهد خاصة للقيام بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تحت إشراف وزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني، حيث تمنح شهادة في نهاية التكوين من طرف المؤسسة التي قامت بتكوينه.

2. التربص المهني:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11–393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011م بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين كالآتي[2]:

أ. الشهادات المطلوبة:

- بالنسبة للخبير المتربص: الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية؛
- بالنسبة لمحافظ الحسابات المتربص: الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد التعليم المتخصص في مهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية؛
- بالنسبة للمحاسب المتربص: الحصول على شهادة في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ب. مدة ومكان التربص المهني:

- بالنسبة للخبير المحاسب المتربص: تحدد مدة التربص المهني للخبراء المحاسبين بسنتين (02) على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومعتمدين من قبل المجلس الوطني؛

[1] _ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65، الصادرة 2011/11/30م، ص: 17.

[2] _ نفس المرجع، ص: 17–21.

- بالنسبة لمحافظ الحسابات المتربص: تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين (02) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومعتمدين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة؛
- بالنسبة للمحاسب المتربص: تحدد مدة التربص المهني بثمانية عشر (18) شهرا على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية أو مكتب أو شركة محاسبية معتمدة مسجلين ومعتمدين.

حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم أداء المتربص لالتزاماته ويقرر[1]:

- إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو ممارسة مهنة المحاسب المعتمد بالنسبة للمحاسبين المتربصين؛
- إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص، أو لمدة محددة من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص؛
- إما تقرير فترة تربص جديدة لمدة سنة (01) واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

يقبل لإجراء الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، الطلبة الخبراء المحاسبون والطلبة محافظو الحسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو المعاهد المعتمدة من وزير المالية، والحاصلون على شهادة نهاية تربص الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.[2]

[1] _ الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 65، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

[2] _ نفس المرجع، ص: 20.

المطلب الرابع: مقارنة بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة.

يوضح الجدول أدناه أهم الفروقات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر:

الجدول رقم (1.3): أهم الفروقات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر.

الإصلاحات / القانون	القانون 91-08	القانون 10-01
الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة	➢ المجلس الوطني للمحاسبة؛ ➢ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ ➢ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.	تحديث الإطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة وجعله تحت سلطة وزارة المالية؛ تفكيك المنظمة إلى ثلاث منظمات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).
التكوين والتربص	يقوم المترشح بتربص مهني فقط في مكتب للمهنة عند خبير محاسبي أو محافظ حسابات لمدة سنتين، يقد خلالها ثمانية تقارير ويحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص.	بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص، يحصل المترشح على تكوين نظري في إحدى المعاهد المتخصصة والمعتمدة، ثم تربص مهني عند مكتب للمهنة معتمد لمدة سنتين يعد خلالها تقرير في كل سداسي ليحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص.
منح الاعتماد	يقدم المتربص طلب لأخذ الاعتماد للمصف الوطني بدون أي امتحان، ويقوم بالقسم أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارة المذكورة في القانون.	تودع طلبات الاعتماد لدى المجلس الوطني للمحاسبة، تفصل لجنة الاعتماد بعد دراسة ملفات الطالبين وتحرر محضر بذلك يتم إمضاؤه من طرف الوزير المكلف بالمالية.
التسجيل	يتم تسجيل المتربصين والمحاسبين الجدد في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتقديم طلب لذلك.	لا يمكن التسجيل في جداول الهيئات ما لم يعتم مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، أما المتربصين فلا يعتبرون أعضاء في هذه الهيئات.

مراقبة النوعية	يقوم المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.	تحولت مهمة مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى لجنة مراقبة النوعية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على ما ورد في مضمون القانون 91-08 والقانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر.

المبحث الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها.

في هذا المبحث سنتطرق إلى طرق وأساليب جمع البيانات الخاصة بالدراسة من خلال توزيع استبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين العاملين والفاعلين في محال المحاسبة والتدقيق، كما تم التطرق بالتفصيل لكل مراحل تحليل هذه البيانات وتحضيرها لعملية المعالجة باستخدام برنامجي SPSS V 25 و AMOS V 24.

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية.

مصطلح تصميم الدراسة **(Research design)** يعني بعبارة بسيطة "مخطط للطرق والإجراءات التي يتم استخدامها من قبل الباحث لجمع وتحليل البيانات التي يحتاجها المسيرون، ومن خلال هذا المطلب نتناول بالتفصيل هذه الطرق والإجراءات:

أولا: منهجية الدراسة.

اعتمد الباحث في هذا الجزء من الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي باعتباره يقوم على دراسة الظواهر كما في الواقع والتعبير عنها بشكل كمي أو كيفي بما يوضح حجم الظاهرة ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى أو بوصف الظاهرة وتوضيح خصائصها من أجل اختبار صحة الفرضيات والإجابة على تساؤلاتها، كما يعتبر أحد أكثر المناهج استخداما في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية ومناسب لوصف حالة الدراسة كونها أحد أقسام المنهج الوصفي[1]، وعلى العموم يكون المنهج الوصفي على ثلاث مستويات هي: وصف الظاهرة كمياً وكيفيا، دراسة الأسباب المؤدية للظاهرة وثالثا اقتراح حلول لحل المشكل؛ كما يعتمد المنهج الوصفي على مجموعة من الأساليب:

[1] _أحمد الرفاعي، أحمد حسين، **مناهج البحث العلمي :تطبيقات إدارية واقتصادية**، الطبعة الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998م، ص: 121.

– أسلوب المسح (مسح شامل ومسح بالعينة)؛ أسلوب دراسة الحالة؛ أسلوب المقارنة.[1]

وبالتالي تعد هذه الدراسة "دراسة وصفية" حيث يرسم هذا النوع من الدراسات صورة حول الواقع،[2] وغالبية الأبحاث والدراسات في مجال المحاسبة تستخدم الدراسات الوصفية التي تستفيد من الملاحظة والاستقصاء كطرق رئيسية،[3] كما أنها تحدد التكرارات التي تحدث أو العلاقة بين متغيرين، وتكون الدراسات الوصفية أكثر تنظيما مع أسئلة بحث وفرضيات واضحة وهي تخدم عدة أهداف للدراسة.[4]

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة.

يمثل مجتمع الدراسة مجموعة الأفراد، المؤسسات، أو كل الوحدات التي يمكن أن تطبق عليها الدراسة،[5] وبعبارة أخرى هو كل الأفراد أو الظواهر أو الأشياء التي تعم الدراسة ويمكن تعميم النتائج عليها، أما المجتمع المستهدف فهو تحديد نوع الوحدات التي تعتبر كعناصر من المجتمع المدروس والتي تقتصر عليها الدراسة.[6] ولما نتكلم عن دراسة ميدانية في مجال المحاسبة والتدقيق، يكون المجتمع المستهدف متمثلا في جميع المهنيين والأكاديميين الجزائريين المهتمين والممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق، وبالتالي الذين يمثلون العصب الفاعل في هذا المجال سواء ممارسة أو تدريسا، والبالغ عددهم حوالي 200.000 ما بين مهنيين وأكاديميين[7] حسب الاحصائيات المقدمة سنة 2017.

---

[1]_ قدي عبد المجيد، **أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية – الرسائل والأطروحات**، دار الأبحاث، الجزائر، 2009، ص: 53.

[2]_Du Toit, J,Research design, **in The Routledge Handbook of planning Research Methods**, Routledge, 2015,P.63

[3]_Malhotra, N.K, **Essentials of Marketing Research**, Pearson Education, 2015, P.63

[4]_Shukla, P, **Essential of Marketing Research**, Paurav Shukla and Ventus Publishing ApS, 2008, P 29

[5]_Diane C. Blankenship, **Applied Research and Evaluation Methods in Recreation**, Human Kinetics, Without Edit., USA, 2009, p. 82

[6]_Robert M. Groves et al., **Survey Methodology**, John Wiley & Sons, 2nd Edit., New Jersey, 2009, p. 70

[7]_ بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أنظر موقع مجلس المحاسبة من المراجع، أما المهنين في المؤسسات حسب موقع وزارة التجارة بلغ عدد المؤسسات 172857 مؤسسة حتى الثلاثي الأول من سنة 2017 تمسك محاسبة مالية سواء بنفسها أو بتعيين مهني خارجي، أما البنوك فلقد بلغ عددها 20 بنك وتمسك محاسبة ممركزة على مستو المديريات العامة، والباقي يمثل عدد الأساتذة الذين يدرسون المحاسبة والتدقيق في الجامعات الجزائرية حسب المفتشية العامة للبيداغوجية بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي، لمزيد من الاطلاع نقدم الروابط التالية:

- https://www.commerce.gov.dz/ar/statistiques/davantage-de-creations-d-entreprises-et-moins-de-radiation-au-1er-trimestre-2017;
- https://ar.wikipdia.org/wiki/%D9%82%D8%A7%D8%A6%D9%85%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%A8%D9%86%D9%88%D9%83_%D9%81%D9%8A_%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1.

أما عن وحدة المعاينة والتي تعبر عن فرد معين يشكل جزءا من مجتمع معين، يؤخذ على أنه ممثل للأفراد من نفس الفئة بهدف تحديد عينات هذا المجتمع[1]، ويتمثل في كل من مهني وأساتذة المحاسبة والتدقيق مما يسمح له بالتعامل مع المتغيرات والمستجدات في هذا المجال، وهذا هو سبب حصر وحدة المعاينة في ذلك بالإضافة إلى طبيعة توزيع الاستبيان الذي كان يأخذ الشكل الالكتروني، وهذا ما يساعد أفراد العينة على الإجابة بسهولة على أسئلة الاستبيان. ومنه كان نوع العينة لهذه الدراسة هو العينة التحكمية (القصدية)، باعتبار أن مفرداتها تخدم موضوع الدراسة.

ولتحديد حجم العينة بناءا على المجتمع المحدد (200.000 مهني وأكاديمي) قد تستخدم العديد من المعادلات أو الصيغ الرياضية والتي نذكر منها (معادلة **Steven Thompson**، معادلة **Robert Mason**، ومعادلة **Hervret Iarkin**، معادلة **Taro Yamane**.... الخ)، حيث توجد لكل من هذه المعادلات خصائص تحدد شروط تطبيقها، ولتجنب الاستفاضة نستخدم معادلة **Taro Yamane** التي تتوافق مع المعاينات الاحتمالية، وتحمل هذه المعادلة الصيغة التالية:[2]

$$n = \left(\frac{N}{1 + N(e)^2}\right)$$

حيث يمثل: n: حجم العينة؛N : حجم المجتمع؛

e : مستوى الدقة : كلما كان كبيرا كلما زاد خطأ المعاينة، وفي الدراسة يقبل 5% كخطأ للمعاينة/ ويقدر مستوى الثقة بـ 95% (أي من بين 100 قيمة مقدرة تعطي قيمة مقدرة قريبة جدا أو مساوية للقيمة الفعلية لمجتمع الدراسة).

$$399.20 = \left(\frac{200000}{1 + 200000(0.05)^2}\right)$$

بالتقريب يكون حجم العينة 400 مفردة، وتجدر الإشارة أنه كلما كان حجم العينة أكبر من 400 مفردة كلما كانت العينة تمثل المجتمع تمثيلا علميا أفضل، ويتقارب هذا العدد مع حجم العينة الذي يفترضه جدول **Krejcie & Morgan** حيث يفترض أن مجتمع الدراسة إذا زاد عن 25000 شخص يكون حجم العينة الممثلة لها أكبر من 384 مفردة، ويشير **Ding & al** أن أقل حجم عينة مقبول في الدراسات التي تستخدم النمذجة بالمعادلات الهيكلية

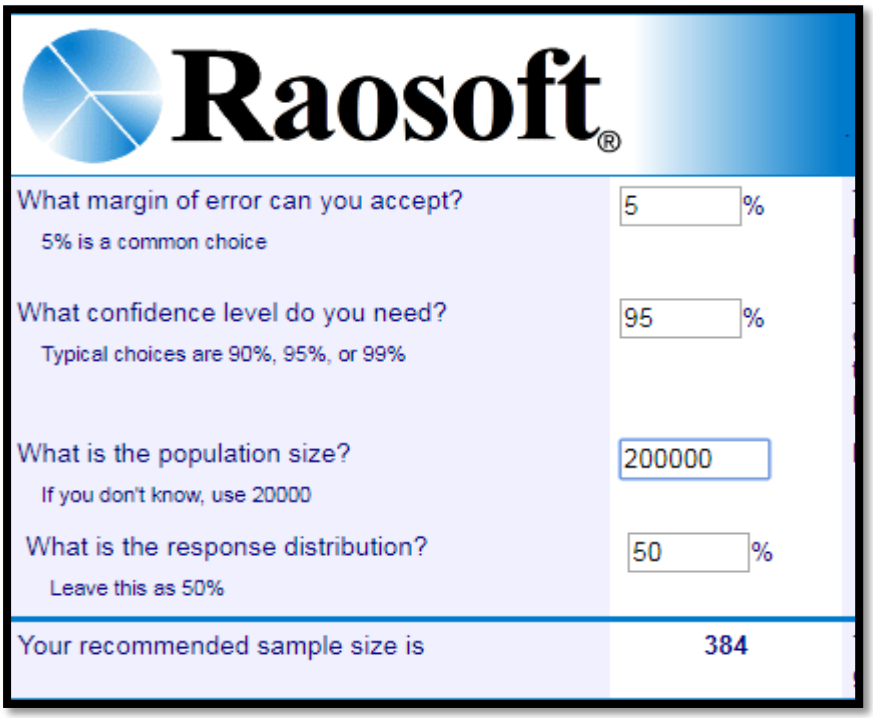
[1]_Jean de Bonville, **L'Analyse de Contenu des Médias: De la Problématique au Traitement Statistique**, De Boeck, 2ème Edit, Bruxelles,2006, p. 113

[2]_Glenn D. Israel, **Determining Sample Size**, Series of the Agricultural Education and Communication Department, University of Florida,Web-site: https://www.tarleton.edu/academicassessment/documents/Samplesize.pdf 29/05/2018, 18.46, p. 04.

Structural Equation Modeling SEM يكون محصورا بين 100 إلى 150 مفردة،[1] ويقترح **Hair & al** أن على الباحث أن يحاول الحصول على أكبر قدر من الحالات ويفضل ألا يقل حجم العينة عن 100 مفردة كقاعدة عامة.[2] كما يمكن للباحث أن يستند على الدراسات السابقة في تحديد حجم العينة التي تناولت نفس الموضوع.

واستخدم الباحث أيضا برنامج "**Raosoft** " حيث يطلب هذا البرنامج من الباحث إدخال حجم المجتمع الكلي فقط، فتظهر حجم العينة، كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2.3): حجم العينة باستخدام برنامج Raosoft.



المصدر: http://www.raosoft.com/samplesize.html

وكلما كانت العينة أكبر من الحجم المحسوب تكون أقرب كثيرا إلى الدقة ويكون هامش الخطأ صغيرا، وفي دراستنا كلما كانت العينة أكبر من 384 مفردة يتناقص هامش الخطأ، لذا حرص الباحث بأن يكون حجم العينة أكبر من ذلك وقد كان 431 مفردة، وكانت نتائج التوزيع الاستبيان كما يوضحه الجدول أدناه:

[1]_Ding, Lin, Wayne F. Velicer, and Lisa L. Harlow. **Effects of estimation methods, number of indicators per factor, and improper solutions on structural equation modeling fit indices**, **Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary**, Journal 2.2 (1995): P 120

[2]_Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. **Multivariate data analysis Englewood Cliffs: Prentice** Hall, (7th ed.), (2010), P 101.

الجدول رقم (2.3): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	4900	% 100
عدد الاستمارات الواردة	431	% 8.8
عدد الاستمارات الملغاة	00	% 0
عدد الاستمارات الصالحة	431	% 8.8

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج Google drive.

ثالثا: أساليب جمع البيانات.

اعتمدنا في إعداد هذه الدراسة على مصدرين رئيسين للحصول على البيانات والمعلومات التي تتعلق بتحقيق أهداف الدراسة وهما:

1. **المصادر الثانوية:** وتتعلق بشكل عام بكل المصادر التي اعتمدت في تحرير الجانب النظري للدراسة وتتعلق بكافة الكتب الأكاديمية، المقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة، أطروحات الدكتوراه، والأوراق البحثية المقدمة للمشاركة في الملتقيات العلمية[1]، وكذلك الاطلاع على بعض المواقع الإلكترونية.
2. **المصادر الأولية:** وتتعلق هذه المصادر بالجانب الميداني من الدراسة باعتبارها معلومات غير جاهزة بعد بل على الباحث التنقيب عنها وتحليلها وتبويبها واستخلاص منها نتائج تعتبر هي المساهمة الحقيقية للباحث ولتصبح بذلك معلومات ثانوية تساعد الباحثين في الدراسات المستقبلية في ذات الموضوع أو مواضيع مشابه له[2]، وقد تم الاعتماد على أدوات التالية بصفة هجينة:

أ- **الملاحظة:** تعبر عن مشاهدة الأنماط السلوكية للأفراد في بعض الحالات للحصول على بيانات حول الظاهرة المراد دراستها،[3] ويميز عادة بين نوعين من الملاحظة: المباشرة والتي تتعلق بملاحظة سلوك معين من خلال الاتصال المباشر بما تقوم عليه الدراسة (أفراد، مجتمعات، مؤسسات، هيئات...الخ) والتي تمثلت في دراستنا الحالية على ملاحظة التعليقات التي يضعها زوار صفحات المختصة بالمحاسبة والتدقيق في مواقع

[1]_ Sekaran, U, "**Research Methods for Business a Skill Building Approach**",4th edition, John Wiley & Sons, Inc, New York, (2004), P : 53.

[2] _عمر الواصل، **البحث العلمي خطواته ومراحله، أساليبه ومناهجه، أدواته ووسائله، أصول كتابته**"، مطبوعة علمية، شعبة الاجتماعيات، إدارة الإشراف التربوي والتدريب، إدارة التعليم في محافظة عنيزة، وزارة المعارف، المملكة العربية السعودية، ص: 49.

[3]_Burke Johnson & Larry Christensen, **Educational Research: Quantitative, Qualitative, and Mixed Approaches**, Sage Publications, 4thEdit., California, 2012, p. 206

التواصل الاجتماعي والانترنت ومشاركتهم لبعض محتوياتها في صفحاتهم الشخصية كون الباحث العديد من الأصدقاء من الخبراء والأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق ، ولقد استطعنا بالملاحظة أيضا من خلال الاتصال ببعض الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين والمدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية والبنوك والأساتذة الجامعيين أثناء ملء الاستبيانات من جهة لمحاولة قراءة انطباعاتهم عن موضوع الدراسة، أما ما تم ملاحظته بصفة غير مباشرة فيتمثل في الرجوع للوثائق الرسمية وبعض التقارير الصحفية المكتوبة والمرئية حول هذا الموضوع، وكل هذه البيانات المحصل عليها سواء من الملاحظة المباشرة وغير المباشرة هناك ما تم عرضها وإدراجها في الدراسة بشكل مباشر وهناك ما تم دمجها مع تحليل النتائج ومناقشتها وإعداد أداة الاستبيان.

ب– **المقابلة:** وقد استخدمت في مساءلة أفراد العينة تارة فرديا عبر محادثتهم عبر حساباتهم الشخصية في الفيس بوك وتارة جماعيا عبر مشاركة إياهم بعض الأسئلة في منشور خاص وذلك بغية جمع بعض البيانات الكيفية الأولية، وبالتالي استخدم الباحث المقابلة المهيكلة وتم تحديد أسئلتها مسبقا وإتاح للمستجيب الإجابة عنها الكترونيا أما عبر رسائل خاصة أو التفاعل مع المنشور الخاص بالسؤال.[1]

وقد كانت طبيعة الأسئلة بسيطة وسهلة جدا "أحيانا كانت باللغة العامية" أفادت الباحث في اختيار الوسائل الفعلية التي ترتبط بموضوع الدراسة.

ت– **الاستبيان:** هو قائمة معيارية للأسئلة الهادفة لجمع معلومات في موضع معين، عادة ما يتم استخدامه في البحوث الكمية عندما تتطلب القياسات الإحصائية عينة كبيرة، ويمكن أن يتم عن طريق البريد، الهاتف، الانترنت، أو وجها لوجه.[2] وقد كان الاستبيان الأداة الرئيسية التي استخدمها الباحث بغية الوصول إلى أهداف الدراسة لذا سيتم التفصيل في طريقة تصميمه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: أداة الدراسة ومتغيراتها.

كما أشرنا سابقا كان الاستبيان الأداة الرئيسية للدراسة في الحصول على البيانات، لذا كان تصميمه ليس فقط مجرد قائمة بسيطة من الأسئلة أو مجرد امتحان كتابي يمكن لأي كان صياغته، بل يجب أن تكون الأسئلة

[1]_Omar Aktouf, **Méthodologie des Sciences Sociales et Approche Qualitative des Organisations une Introduction à la DémarcheClassique et une Critique**, Les Presses de l'Université du Québec, Sans Edit., Canada, 1987, p. 93

[2] _خليل شرقي، **دور الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015–2016، ص: 178.

المطروحة واضحة ومختارة بدقة وذات سند نظري أصيل، والاستبيان بصفة عامة هو سؤال المشاركين مجموعة متنوعة من الأسئلة بخصوص السلوك، النوايا، الادراك، الدوافع، الخصائص الديمغرافية وأسلوب الحياة وقد تكون الأسئلة شفوية أو مكتوبة أو عن طريق الحاسوب، ويتم الحصول على الأجوبة في أي شكل من هذه الاشكال.[1] وكانت ظروف إعداد استبيان هذه الدراسة على النحو التالي:

أولا: مراحل إعداد الاستبيان.

كان تصميم الاستبيان وإخراجه في صورته النهائية في هذه الدراسة عبر عدة مراحل يمكن إيجازها فيما يلي:

- المرحلة الأولى: تم تصميمه اعتمادا على المفاهيم النظرية (التدقيق المالي والمحاسبي–جودة المعلومات المحاسبية).

- المرحلة الثانية: تم تعديل نموذج الدراسة والاستبيان والمقاييس المستخدمة فيه بناءا على ملاحظات الأستاذ المشرف والأساتذة المكونين من خلال الحوارات المباشرة وغير المباشرة خلال السنة الأولى والثانية من التكوين البيداغوجي المتخصص أثناء جلسات مناقشة بعض الأوراق البحثية والمحاضرات وبعض المحكمين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

- المرحلة الثالثة: تم تعديل نموذج الدراسة والاستبيان والمقاييس المستخدمة مرة أخرى بناءا على الاطلاع على دراسات جديدة 2019/2018 تتعلق بصفة مباشرة مع إشكالية الدراسة وتحتوي على مقاييس نظرية مجربة وذات مصداقية ثبات عالية؛

- المرحلة الرابعة: تم توزيع استبيان أولي (**Pre–test questionnaire**) على عينة صغيرة بلغ عددهم 60 شخص كانوا من المحاسبين والمدققين والأساتذة من مختلف الرتب الذين لديهم أفكار نظرية ومهنية حول موضوع الدراسة، وبعد الانتهاء من الإجابة نقوم بسؤالهم إذا ما واجهوا مشاكل فيما يخص العبارات أو فهم الأسئلة،[2] ليتم ضبط صورته النهائية (أنظر الملحق رقم (05)) بناء على تجاوبهم مع قائمة الأسئلة وملاحظاتهم، ومن وجه آخر تم التركيز أيضا في هذه المرحلة على المبادئ الأساسية في تصميم الاستبيان خاصة التي تتعلق بـ:

[1]_Malhotra, N.K., and Birks, D.F, **Marketing Research: An Applied Approach**, Pearson Education Limited, Third Edition. 2007, PP.265-266

[2]_Proctor,T, **Essentials of Marketing Research**, Pearson Education Limited, Fourth Edition, 2005, P.205

– لغة الاستبيان: بحيث يجب مراعاة مستوى فهم المستقصي وتجنب استخدام المصطلحات المعقدة إلى أقصى حد، كما تم إدراج بعض الوصلات لشرح بعض المفاهيم ذات الصياغة المتخصصة أو المعقدة؛

– المظهر العام: إذ يجب مراعاة مقدمة للاستبيان جيدة تكشف بوضوح عن هوية الباحث والهدف من البحث وإيجاد بعض الروابط بين المستجيبين وتحفيزهم للإجابة وتأكيد سرية المعلومات ثم الشكر، كما يجب تنظيم الأسئلة وإعطاء التعليمات والتوجيهات وضمان عدم إرهاق المستجيب من حيث الجهد والوقت؛[1]

– طريقة الإخراج : كانت طريق توزيع الاستبيان النهائي بشكل إلكتروني لما له من إيجابيات كثيرة على الباحث نذكر منها:

– تقليص التكاليف المرتبطة بالاستبيان (تكاليف التحضير والإدارة وتكاليف الفرز والتحليل)، فالاستبيان الالكتروني لا يحتاج إلى مساعدين يقومون بعملية الاستجواب عن طريق المقابلة في الميدان أو عن طريق الهاتف، ولا يتطلب أيضا مساعدين للفرز وإدخال المعلومات، فالاستبيان الالكتروني يعتمد على الويب ومواقع التواصل الاجتماعي والبريد الالكتروني في النشر والاسترجاع والتفريغ؛

– تقليص مدة توزيع الاستبيان أي الحصول على الإجابات في وقت قصير ومن أماكن بعيدة حيث تعتبر الانترنت مقلصة للمسافات ومخترقة لحدود الجغرافية؛

– الحصول على إجابات كاملة حيث تتيح خدمة **Google drive** خاصية عدم تمكن المستجوب من إرسال إجابته دون أن يجيب على جميع الأسئلة؛

– الرفع من معدل الاجابات نظرا لسهولة انتشار الاستبيان وسهولة ملئ الاستبيان من طرف العينة.

ثانيا: اختيار سلم القياس.

اعتمد الباحث على سلم"**Likert**" الذي يستخدم في قياس الاتجاهات حيث في ظله يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة من العبارات التي تتعلق بالشيء موضوع السؤال، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته، وقد رصد العدد 05 لمستوى" موافق بشدة " ليمثل أقصى اتجاه إيجابي، والعدد01 لمستوى " غير موافق بشدة " ليمثل أقصى اتجاه سلبي، وحسب **Baker** فإن سلم ليكرت لديه العديد من المزايا أهما سهولة الإنشاء وسهولة الإدارة خاصة عند قيام بالاستبيان عن طريق البريد

[1]_Sekaran, Op Cité, P : 311.

الالكتروني mail،[1] كما أن سلم ليكرت يعتبر من السلالم الأكثر استخداما في تصميم الاستبيان المعاصر،[2] ويحظى بشعبية كبيرة في البحث العلمي، هذا واستعملت معظم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية هذا السلم والجدول أدانه يوضح كيفية ترميز سلم الدراسة:

الجدول (3.3): مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.

موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
1	2	3	4	5
1 -1.79	2,59-1.80	3.39-2,60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثالثا: المقاييس المستخدمة في الدراسة (محاور الاستبيان ومتغيرات الدراسة).

هناك العديد من المتغيرات في العلوم الاجتماعية لا يمكن تقديرها أو تقييمها **(Assess)** إلا عن طريق سلم القياس **(scale measurement)**، وتتجسد هذه الحالة في كثير من الأحيان عند الاهتمام بقياس البنيات النظرية **(construts theoretical)**.[3]

1. مقياس التدقيق المالي والمحاسبي (المتغير المستقل):

استخدمنا 09 عبارات **(Items)** منها ما هي مستوحاة من الملاحظة والمقابلة وآراء الأستاذ المشرف والمحكمين ومنها ما هي مطورة من قبل الباحثين "الدراسات السابقة" وكانت أهمها كما هو موضح في الجدول أدانه:

الجدول رقم (4.3): يبين مقاييس المحور الأول.

الرقم	العبارة	المقياس
01	يوجد تعارض فعلي أو محتمل بين مصلحة معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.	ليكرت
02	صعوبة وتعقيد إعداد المعلومات المحاسبية يستوجب وجود شخص مهني محايد يساعد على تحديد جودة هذه المعلومات.	
03	يجب على مدقق الحسابات أن يكون نزيها وموضوعيا ويتمتع بالاستقلالية لأداء مهامه.	
04	يتبع مدقق الحسابات كافة الإجراءات العلمية والعملية أثناء قيامه بمهامه.	
05	يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها.	

[1]_Baker, M. J, **Research for marketing**, Macmillan Education LTD, 1991, P : 147.
[2]_Babbie, E, **The practice of social research**, Wadsworth, Cengage Learning, 13 th Edition, 2013, P : 218.
[3] _زايدي أسامة شهاب، **صورة العلامة والعوامل المؤثرة على نية شراء العطور الفاخرة دراسة حالة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017. ص: 28.

06	يشير مدقق الحسابات في تقريره النهائي إلى تقدير الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.	
07	يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف التصرفات غير القانونية وتقرير عنها.	
08	يشير مدقق الحسابات في تقريره لمدى صحة وسلامة القوائم المالية وطرق عرضها وإعدادها حسب المعايير الدولية والمحلية للمحاسبة والتدقيق.	
09	يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة أثناء مزاولته أعمال التدقيق بالمؤسسة.	

المصدر: من إعداد الباحث

2. مقياس إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر (متغير وسيط):

وهو مقياس مؤلف من 07 عبارات تم تطويرها واستخدامها من طرف العديد من الدراسات السابقة الوطنية، واستخدمتها الدراسة الحالية.

الجدول رقم (5.3): يبين مقاييس المحور الثاني.

الرقم	العبارة	المقياس
01	يسعى الاصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية إلى عولمة المحاسبة المحلية وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.	ليكرت
02	التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة مما دعى إلى إعادة تنظيم المهنة في الجزائر.	
03	التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين ويحقق الغرض منه.	
04	تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني.	
05	تنظم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة.	
06	تم تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة.	
07	تم إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق واشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للطلبة.	

المصدر: من إعداد الباحث

3. مقياس جودة المعلومات المحاسبية (المتغير التابع):

فيما يخص مقياس قياس جودة المعلومات المحاسبية فإن العديد من الباحثين قد قاموا بتطويره، وقد استخدمت الدراسة الحالية هذا المقياس بعد إجراء تعديل طفيف في عبارات هذا المقياس ولذلك بترجمته إلى اللغة العربية اللغة المستعملة في تحرير الاستبيان، وكان عدد العبارات فيه هو 05 عبارات.

الجدول رقم (6.3): يبين مقاييس المحور الثالث.

الرقم	العبارة	المقياس
01	تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة يجعل من المعلومات تتصف بالخصائص النوعية التي تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	ليكرت
02	الموازنة بين الخصائص النوعية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الثبات، القابلية للفهم) تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	
03	تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، والكفاءة في هذه المعلومات.	
04	الافصاح المحاسبي الفعال يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	
05	تساهم الخصائص السلوكية (الاتصال والإدراك) لمعدي ومستخدمي المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	

المصدر: من إعداد الباحث

4. تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (متغير وسيط):

وهو مقياس مؤلف من 19 عبارة، حيث تم تقسيم هذا المقياس أو المحور حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات، والقابلية للفهم.

الجدول رقم (7.3): يبين مقاييس المحور الرابع.

الرقم	العبارة	المقياس
خاصية الملائمة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:		
01	توفير معلومات محاسبية لمن يستخدمها وعندما يحتاجون إليها في حينها وقبل وقوع أحداث تتعلق بها.	ليكرت
02	توفير معلومات محاسبية تساعد على تقييم البدائل السابقة والمساعدة في التنبؤ بالمستقبل.	
03	توفير القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.	
04	توفير معلومات محاسبية تخلو من الأهمية النسبية.	
خاصية الموثوقية: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:		
01	توفير التعبير الصادق على الأحداث المالية.	ليكرت
02	توفير القدر الكافي من الموضوعية.	
03	توفير معلومات محاسبية محايدة وغير متحيزة.	
04	توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.	
05	عرض الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة في فترة معينة.	
خاصية القابلية للمقارنة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:		

01	توفير معلومات محاسبية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.	ليكرت
02	توفير بيانات فعلية لعدة فترات بهدف المقارنة.	
03	توفير خاصية المقارنة من خلال ملاحظة التغير الحاصل في الالتزامات وحقوق الملكية.	
خاصية الثبات: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:		
01	التحقق من اتباع المؤسسة لطرق محاسبية متماثلة في معالجة نفس العمليات والأحداث.	ليكرت
02	التحقق من استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.	
03	التحقق من أن القوائم المالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر ومن اتباع نفس السياسات.	
04	التحقق من أنه قد تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.	
05	التحقق من أهمية تطبيق مبدأ الثبات في عرض وتصنيف البنود للعمليات المالية من فترة الأخرى.	
خاصية القابلية للفهم: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:		
01	توفير معلومات في شكل تقارير مكتوبة بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.	ليكرت
02	توفير المعلومات بحيث لا تكون مختصرة أكثر من اللازم أو مفصلة أكثر من اللازم مما يفقدها معناها.	

المصدر: من إعداد الباحث

رابعا: نموذج وفرضيات الدراسة.

1. نموذج الدراسة:

يعتبر بناء نموذج الدراسة من بين أهم مراحل البحث، حيث يتم تحديد هذا النموذج بناءا على التعريفات الإجرائية لمتغيرات البحث التي يندرج ضمنها تحديد نوع المتغير هل هو متغير مستقل أم متغير تابع أو متغير وسيط أو متغير معترض،[1] ويعرف **Uma sekaran** كل نوع من هذه المتغيرات من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (8.3): يبين أنواع المتغيرات في بناء النموذج

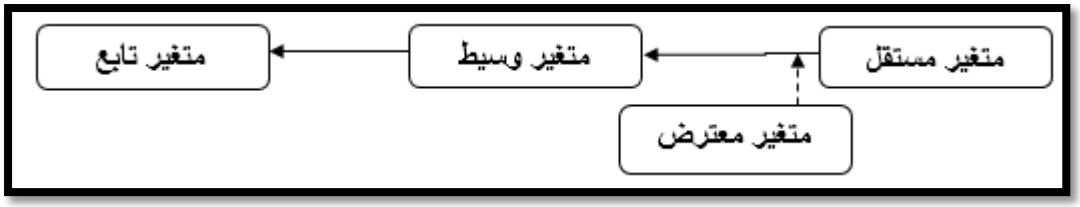
نوع المتغير	شرحه
المتغير المستقلIndependent V	هو متغير له تأثير إيجابي أو سلبي على المتغير التابع.
المتغير التابع Dependant V	هو متغير مهم جدا حيث هدف الباحث شرح التغير الذي يحدث في المتغير التابع أو التنبؤ به من خلال المتغيرات الأخرى.

[1] _اوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة "مدخل لبناء المهارات البحثية"**، ترجمة إسماعيل على بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 140.

المتغير الوسيط Mediating V	هو متغير له تأثير غير متوقع (تأثير شرطي) على علاقة المتغير المستقل بالتابع لتعديل العلاقة المتوقعة في الأصل.
المتغير المعترض Moderating V	يظهر هذا المتغير بين الوقت الذي يبدأ فيه المتغير المستقل في التأثير على المتغير التابع، والوقت الذي يظهر فيه ذلك الأثر، ولها بعد زمني.

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على أوما سيكران.

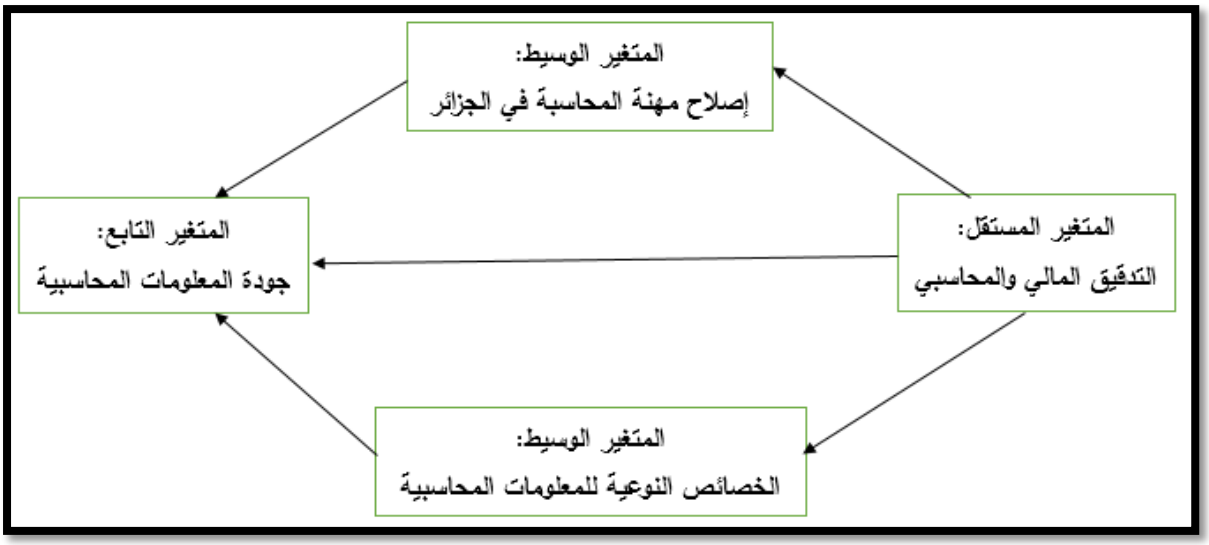
الشكل رقم (3.3): يوضح الشكل الذي تأخذه هذه المتغيرات:



المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة "مدخل لبناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل على بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 256.

تسعى هذه الدراسة على نحو أساسي إلى اختبار مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الإصلاح القائم في مهنة المحاسبة في الجزائر، ولبناء النموذج الفرضي لها استعنا كما أشرنا سابقا بالنماذج النظرية والتحليلية السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة التي ساعدتنا في تحديد متغيرات ومقاييس الدراسة، لذا أصبح النموذج الفرضي التحليلي للدراسة الحالية مدعم بفرضية مرتكزة على إطار نظري وملاحظات تطبيقية قام بها باحثون حول موضوع الدراسة وتنتظر منا التأكد منها في مجتمع أخر وهو المجتمع الجزائري وبدراسة الموضوع باللغة العربية، وقد تكون النموذج من 03 متغيرات مبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4.3): يوضح النموذج الفرضي للدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى بعض الدراسات السابقة

2. فرضيات الدراسة:

من خلال النموذج الفرضي للدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

أ- الفرضيات الأولى (الدور المباشر):

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر عند مستوى معنوية 5%.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5%.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5%.**

ب-الفرضيات الثانية (الدور الغير مباشر):

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط.**

3. التعريفات الإجرائية:

أ- **التدقيق المالي والمحاسبي:** عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق، أي أنه عبارة عن فحص المعلومات المالية والتحقق منها والخروج بنتائج الفحص؛

ب-**عملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر:** هي مجموعة من الإجراءات المهنية والفنية والتعليمية والتكوينية المبنية على أساس إعادة هيكلة وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر حسب المرجعية الدولية من خلال تبني بعض المعايير الدولية في المحاسبة والتدقيق **(IASs-IFRSs-IPSASs-ISA)**؛

ت-**جودة المعلومات المحاسبية:** تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة

المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبير للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

خامسا: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

وللتحليل الإحصائي للبيانات المتحصل من الاستبيان الموزع ومعالجة هذه البيانات وفق الاختبارات التي تحقق غرض الدراسة استخدم الباحث الأساليب التالية:

تفريغ البيانات من خلال برنامج **SPSS V25**؛ ومن ثم إجراء بعض الاختبارات بغية توصيف عينة الدراسة ومعرفة اتجاهها مثل:

1. مقاييس النزعة المركزية (Central Tendency):

- الوسط الحسابي **mean** مجموع القيم على عددها؛
- الوسيط **Median** القيمة التي يقل عنها 50% من مفردات العينة؛
- المنوال **Mode** القيمة الأكثر تكرارا.

2. مقاييس التشتت Dispersion:

- الانحراف المعياري **Standard deviation** مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاسا بوحدات المتغير نفسها؛
- التباين **Variance** مربع الانحراف المعياري؛
- الخطأ المعياري **S.E.mean** مقدار الخطأ الموجود في الوسط الحسابي وهو دلالة على دقة الوسط الحسابي كتقدير لوسط المجتمع.

– التحليل العاملي الاستكشافي: إذ سيقوم الباحث باستخدام التحليل العاملي الاستكشافي **(Exploratory Factor Analysis)**، بغرض تحديد هيكل عوامل متغيرات الدراسة، وذلك بالاستعانة ببرنامج **SPSS**؛

- معامل كرونباخ **(Cronbach's Alpha)**: ويستخدم للتأكد من الثبات والاتساق الداخلي للعبارات المستخدمة في مقاييس الدراسة، باستخدام برنامج **SPSS**؛

كما تم تحليل بيانات مقاييس الدراسة ببرنامج **Amos** عبر الخطوات التالية:

- التحليل العاملي التوكيدي لدراسة الصدق البنائي للمقياس ولذلك عبر عدة مؤشرات للمطابقة؛
- نموذج تحليل المسار لدراسة الارتباط وعلاقات التأثير بين عوامل النموذج البنائي؛
- اختبار سوبل sobel test للدور الوسيط للمتغيرات.

المطلب الثالث: النمذجة بالمعادلات الهيكلية وتطبيقاتها في بحوث المحاسبة والتدقيق.

إن تطور أي علم كان، لن يتأتى إلا بتطوير مناهجه وأساليبه، ومواكبته بكل صغيرة وكبيرة بما يحدث من حوله، وعلم المالية والمحاسبة كباقي العلوم، قد تطور بصورة رهيبة منذ أن أدخلت الأساليب العلمية في مناهجه، حتى باتت معالجة ظواهره تتسم بنوع من الدقة والمصداقية؛ والمحاسبة والتدقيق هما الآخران تأثرا باستخدام هذه الأساليب خاصة الإحصائية، وتعتبر المعادلات البنائية إحدى هذه الأساليب التي مكنت من إعطاء بعد واسع في تفسير الظواهر والحلات المعقدة، وأصبحت أسلوبا ومدخلا مهم للتغلب على صعوبات التجريب الفعلي، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المفاهيم الأساسية لمنهجية المعادلات الهيكلية والأسس الواجب اتباعها لتطبيقها في مجال المحاسبة والتدقيق.

أولا: النمذجة بالمعادلات الهيكلية (المفهوم، المزايا، ومبررات الاستخدام).

يواجه الباحثون في الحياة العلمية أشكال كثيرة التعقيد في دراساتهم من خلال دراسة العلاقات المتبادلة بين المتغيرات ووجود تأثيرات مباشرة وغير مباشرة للمتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، فمثل هذه الشبكة من العلاقات لا يمكن التوصل إليها باستخدام أساليب الانحدار التقليدية، لذلك هناك أساليب جديدة من النماذج والتي تسمح وبسهولة استكشاف ودراسة العلاقات المتبادلة والمعقدة من بينها نماذج المعادلات الهيكلية **Structural Equation Models «SEM».**[1] وفي هذا الفرع سنتطرق إلى هذا الأسلوب بشيء من التفصيل.

1. مفهوم النمذجة بالمعادلات الهيكلية:

تسمى نماذج المعادلات الهيكلية بنماذج المعادلات البنائية، وهي تختلف عن نماذج الانحدار متعدد المتغيرات، وتختلف عن النموذج الخطي المتعدد التقليدي، حيث يكون المتغير التابع في معادلة هيكلية (هو نفسه) متغيرا مستقلا في معادلات هيكلية أخرى، بل وقد تؤثر المتغيرات في المعادلات الهيكلية على بعضها البعض بشكل

[1]_Jackson, Jeffrey L. ,Dezee, Kent. , Douglas,Kevin. &Shimeall,William**, Introduction to Structural Equation Modeling : Path Analysis** ,SGIM Precourse PA08, 2005, P : 01.

متبادل، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال متغيرات وسيطية، وتهدف المعادلات الهيكلية لتمثيل العلاقات السببية بين المتغيرات في النموذج.[1]

ويعرف النموذج على أنه تمثيل لظاهرة أو محاكاة لها، ويرى البعض أن النموذج هو تعبير أو تصور رمزي مصطنع لموقف أو مشكلة بما يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب.

وقد تعددت تعريفات النمذجة بالمعادلة البنائية في الأدبيات ومن أبرز هذه التعاريف هو أنه مدخل يستخدم لتقدير وتحليل واختبار النماذج التي تحدد العلاقات بين المتغيرات.[2]

والنمذجة بالمعادلة الهيكلية أو البنائية هي أقرب ما تكون إلى النمذجة الرياضية وتحديدا الإحصائية، حيث يتم فيها النظر إلى المشكلة موضع الدراسة كظاهرة أو متغير يمكن قياسه وتحديده كميا من خلال بناء نموذج لقياسه يتضمن مجموعة من المؤشرات الدالة عليه، واختبار مدى صدق نموذج القياس من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المتقدمة (التحليل العاملي التوكيدي **Confermatory Factoriel Analysis CFA**)، وقد تضم النمذجة بالمعادلة البنائية أكثر من نموذج قياس بل عادة ما يحدث ذلك حيث يكون لكل ظاهرة أو متغير نموذج مستقل لقياسه، وتتم عملية تحديد علاقات التأثير والتأثر بين المتغيرات المتعددة وصولا إلى تفسير يحاكي واقع الظاهرة أو المشكلة محل الدراسة.[3]

وتعتمد معظم البرامج الحاسوبية التي تستخدم هذا النوع من النمذجة طريقة الاحتمالات الكبرى **Maximum Likelihood** أو كما يسميها البعض بطريقة الأرجحية العظمى كطريقة افتراضية، كما هو الحال بالنسبة لبرنامج **AMOS**، لما لهذه الطريقة من مزايا خاصة من حيث دقة النتائج المحصل عليها.[4]

وهناك عدة مصطلحات يجب على الباحث الإلمام بها ومن بين هذه المصطلحات والمفاهيم ما يلي:

-المتغيرات الخارجية **Exogenous Variables** هي المتغيرات التي لا تتأثر بالمتغيرات الأخرى في النموذج؛ وهي متغيرات مستقلة، وهي تؤثر ولا تتأثر بأي متغير داخل النموذج.

---

[1] _إبراهيم سالم إبراهيم أبو عمرة، **استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2014، ص: 39.

[2] _Maccallum, Robert C. and Austin, James T., **Applications of Structural Equation Modeling In Psychological Research**, Annual Review of Psychology, Vol.51, 2000, P : 202.

[3] _ياسر فتحي الهنداوي المهدي، **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مجلة التربية والتنمية، العدد 40، 2007، ص: 6.

[4] _رياض عيشوش، **دور إدارة المعرفة الاستراتيجية في تعزيز الاستجابة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015–2016، ص: 109.

- المتغيرات الداخلية **Endogenous Variables** هي تلك المتغيرات التي تؤثر فيها متغيرات أخرى؛
- المتغيرات الملاحظة أو الدالة **Indicator Variables** يطلق عليها اسم المتغيرات الظاهرة أو المقاسة **Manifest Variables** وهي تلك المتغيرات التي يتم ملاحظتها وقياسها مباشرة؛ مثال ذلك يمكن أن تمثل هذه المتغيرات نسبة المستهلكين لسلعة ما؛
- المتغيرات الكامنة **Latent Variables** وهي تلك التي لا يتم قياسها مباشرة، بل من خلال متغيرات أخرى، وهي غير ملاحظة ونلجأ لقياسها باستخدام المتغيرات المقاسة.[1]

ومن خلال معرفة هذه المتغيرات تكون الظاهرة المدروسة والعلاقات فيما بينها ممثلة تمثيلا بسيطا حيث تعطي للباحثين تعبيرا وتصويرا رمزيا مفهوما (تمثيل بياني) مصطنعا لموقف أو مشكلة بشكل يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب، فالنموذج يمثل وصفا للظاهرة بدلالة متغيرتها وتحديد العلاقات فيما بينها والتحكم والضبط للظروف المرافقة لدراستها بشكل يمكن من التنبؤ بمستقبلها.[2]

لذلك فإن نموذج المعادلة البنائية يسمح بتوضيح العلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، كما يمكن من دراسة المسار الكامل للعلاقات والارتباطات بين مجموعة من متغيرات ظاهرة أو أكثر في تمثيل **path Diagram** يمثل تصويرا للنموذج الخطي العام **General Linear Model** الذي يشمل الانحدار المتعدد.

وبمعنى أوسع تمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمة لسلسة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات.[3]

2. مزايا نموذج المعادلة الهيكلية:

تتميز النمذجة بالمعادلات الهيكلية عن غيرها من النماذج بعدة مزايا نعرض أهمها في النقاط التالية:

---

[1]_SKRONDAL, ANDERS ;RABE-HESKETH, **Latent Variable Modelling: A Survey**, Board of the Foundation of the Scandinavian Journal of Statistics , 34(1) , 2007, p : 721.

[2] _عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، **النمذجة البنائية SEM ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص: 62.

[3] _ايمن سليمان القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج اموس دراسة تطبيقية**، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص: 13.

- مرونة نماذج المعادلات الهيكلية في الافتراضات حيث يسمح بتفسير النتائج حتى في وجود الارتباط الخطي **Multicollinearity**؛
- استخدام التحليل العاملي التوكيدي يحد من خطأ القياس وذلك من خلال وجود متغيرات مفسرة لكل متغير كامن، وفرضه لجودة مطابقة النموذج من خلال مؤشراته؛
- اختبارها للنموذج بصورة شاملة ودفعة واحدة على عكس تحليل الانحدار المتعدد الذي يختبر معلمات النموذج كل على حده؛
- قدرة نماذج المعادلات الهيكلية على اختبار النموذج في حال تعدد المتغيرات التابعة.[1]

3. مبررات الاستخدام:

تعد النمذجة بالمعادلات الهيكلية من أفضل الطرق التي تستخدم لاختبار النماذج متعددة المتغيرات، وذلك لأنها تعطي للباحث إمكانية اختبار العلاقة بين هذه المتغيرات دفعة واحدة مع تحديد مدى ملاءمة النموذج للبيانات التي يتم تجميعها من خلال مجموعة مؤشرات يطلق عليها مؤشرات جودة المطابقة،[2] وهناك عدة مبررات قد تؤدي بالباحث إلى استخدام هذه الأساليب من بينها:

- سهولة التحقق من البنية المقترحة لنظام الظاهرة المدروسة كما تم تصوره بأبعاده المختلفة، والكشف عن العلاقات فيما بينها أو بينها وبين بقية الظواهر؛
- التحقق من صدق البنية المكونة لعناصر الموضوع كما تم تصورها؛
- إمكانية تعديل النموذج المفترض وفقا للحاجة العلمية لذلك.[3]

وتتمثل أبرز أهداف الدراسة في النمذجة البنائية كما أشار إليها العريقي فيما يلي:

- دراسة العلاقات والارتباطات بين مكونات الظاهرة بينها وبين بقية الظواهر المرتبطة بها؛
- التحكم في أخطاء القياس؛

[1]_Garson, G.David**, Structural Equation modeling**, Statistical Associates Publishing , North Carolina State University, 2012, p13

[2] _الكبسي صلاح الدين عواد، **تأثير التفكير الاستراتيجي في استراتيجيات إدارة الموارد البشرية دراسة حالة**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012، ص: 47.

[3] _عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، **النمذجة البنائية SEM ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

- إمكانية دراسة تأثير متغير الدور الوسيط بين المتغيرات التابعة والمستقلة في النموذج المفترض.[1]
- تطوير –توسيع–التحقق من صلاحية أو صدق المقياس أو أداة البحث؛
- التحقق من صدق التنبؤ لنظرية أو نموذج؛
- التحقق من الخصائص السيكومترية للمقياس أو أداة البحث.[2]

ثانيا: الإجراءات العملية لنمذجة المعادلة الهيكلية.

يقتضي استخدام منهجية النمذجة بالمعادلة الهيكلية من الباحث السير عادة في عدة خطوات متتالية، وترى **Byrne** أن هذه المنهجية **SEM** تتضمن مرحلتين هما:

- المرحلة الأولى: تمثيل العلاقات السببية من خلال سلسلة من المعادلات البنائية؛
- المرحلة الثانية: نمذجة هذه المعادلات البنائية بشكل تصوري (رسم بياني).[3]

وبمجرد تعيين النموذج يتم اختبار مدى صحته ارتكازا على بيانات العينة الأساسية التي تتضمن كل المتغيرات المشاهدة **Observed variables** أي المتغيرات المقاسة في النموذج، والمهمة الأساسية في اختبار النموذج هي تحديد حسن المطابقة بين النموذج المفترض والبيانات المستمدة من العينة الأساسية حيث يتم وضع البنية النظرية على البيانات الميدانية واختبار مدى التطابق بين النموذج النظري المفترض وبيانات العينة، ومن ثم اختبار إلى أي مدى تطابق البيانات المشاهدة تلك البنية المتصورة، وبالطبع يحتمل أن يكون هناك تعارض بينهما، لأنه من الصعب أن توجد مطابقة تامة بين التصور النظري والواقع الميداني، وهذا التعارض هو ما يعرف اصطلاحا بالبواقي **Residuals**، ويمكن تلخيص عملية المواءمة أو المطابقة في الصيغة التالية: البيانات= النموذج+ البواقي حيث:

- البيانات **Data**: تمثل درجات المقاييس المرتبطة بالمتغيرات المشاهدة كما تم الحصول عليها من أفراد العينة؛
- النموذج **Model**: يمثل البنية المفترضة التي تربط المتغيرات المشاهدة بالمتغيرات الكامنة؛
- البواقي **Residuals**: تمثل التعارض بين النموذج المفترض والبيانات المشاهدة.

---

[1] _نفس المرجع، ص: 68.

[2] _ايمن سليمان القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج اموس دراسة تطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

[3]_Byrne, B.M., **Structural Equation Modeling with Lisrel**, Prelis and Simplis BasicConcepts, Applications and Programming, New Jersey, Lawrence Erlbaum Associates,1998, P.7

فإذا كان هناك حسن مطابقة **Goodness-of-Fit** كافية فإن النموذج يدعم صحة العلاقات المفترضة بين المتغيرات أما اذا كانت المطابقة سيئة أو غير كافية فإنه يتم رفض هذه العلاقات، وبذلك عملية **SEM** ترتكز على خطوين أساسيتين هما: صدق نموذج القياس؛ ومواءمة نموذج البناء.[1]

1. صدق نموذج القياس:

يعتبر نموذج القياس أنه ذلك الجزء (وقد يكون الكل) من نموذج المعادلة البنائية، والذي يتعامل مع المتغيرات الكامنة ومؤشراتها حيث يحدد العلاقات بين المتغيرات المشاهدة (المؤشرات) والمتغيرات غير المشاهدة (الكامنة)، كما أنه أيضا يصف صدق وثبات المتغيرات المشاهدة،[2] ويجب أن يتم التحقق من صدق وموثوقية البيانات في دراسة النماذج البنائية، ويجب على الباحث أن يلغي أو يستبعد العناصر التي تضعف منها، ويعتبر معامل ألفا كرونباخ **coefficient alpha** من أشهر المؤشرات المستخدمة في قياس اعتمادية البيانات، رغم أن لديه بعض العيوب وهنا من الأفضل الاعتماد على قياس الاعتمادية المركب **composite reliability** أي قياس درجة تأثير كل عنصر على حدة في المؤشر العام للمقياس، وتعتبر نسبة 70% مقبولة لاعتماد أي عنصر من العناصر.

ومن أجل التحقق من الصدق البنائي للمقياس، يتم من خلال منهجية **SEM** استخدام التحليل العاملي التوكيدي أو الاثباتي **(Confirmatory Factor Analysis) (CFA)**، عن طريق المقارنة بين مؤشرات مطابقة النموذج للبيانات والتي نتطرق لها في النقطة الموالية.

2. مؤشرات حسن مطابقة النموذج للبيانات Goodness of Fit Indices:

تعتبر هذه المؤشرات ذات أهمية كبيرة في تحديد مدى تطابق النموذج الافتراضي مع البيانات المرتبطة بالظاهرة موضع الدراسة، وتقوم فكرة النمذجة على أساس هذه المطابقة بهدف التحقق من الصدق البنائي للمقياس ويتم ذلك باستخدام التحليل العاملي التوكيدي **Confirmatory Factor Analysis CFA** ثم إن هناك العديد من مؤشرات حسن المطابقة، نورد أهمها فيما يلي:

أ- مؤشر مربع كاي X^2 chi-squar:

يعتبر من أشهر المؤشرات المستخدمة في هذا المجال بحيث يقيم مقدار التعارض أو التباين ما بين المصفوفة المستخرجة من بيانات العينة ومصفوفة التغاير المقدرة، ويجب أن يكون هذا المؤشر غير دال إحصائيا، أي

[1] _ياسر فتحي الهنداوي المهدي، **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مرجع سبق ذكره، ص: 22

[2] _نفس المرجع، ص: 14.

مستوى معنويته يجب أن يفوق الحد 0,05 عندما يكون هذا هو مستوى المعنوية المختار، وتشير دلالته الإحصائية إلى عدم وجود فروق معنوية (أو ذات دلالة إحصائية) بين النموذجين الافتراضي والفعلي (عن طريق بيانات العينة)، رغم مزايا هذا المؤشر إلا أن لديه بعض العيوب، فحسب **Hooper & al** أن هذا الاختبار حساس كثيرا لحجم العينة، بمعنى أنه غالبا ما يتم رفض النموذج في حال استخدام حجم عينة كبير، بالرغم من صلاحيته والعكس حين اعتماد حجم عينة صغير، فقد يتم قبول النموذج بالرغم من أنه قد يكون غير مقبول.[1]

ومن بين سلبياته أيضا حساسيته لمعاملات الارتباط فكلما كانت معاملات الارتباط مرتفعة ترتفع قيمة مربع كاي،[2]ولحل هذه المشكلة اقترح بعض الباحثين قسمة قيمة مربع كاي على درجة الحرية (x^2/df) للحصول على مؤشر أخر يسمى مربع كاي المعياري **relative/normed chi-square**، والذي يعد الحل الأنسب أيضا لمستوى الدلالة التي تشير هي الأخرى إلى وجود فروق وعدم تطابق وبالتالي عدم وجود ارتباطات بين المتغيرات، وبالرغم من أنه لا توجد قيمة متفق عليها بالنسبة لهذا المؤشر، فإنه كلما كانت القيمة أقل من 05 كان النموذج مقبولا وفق هذا المؤشر.[3]

ب-مؤشر المطابقة المقارن (CFI) Compartive Fit Index:

تتراوح قيمته بين (0,90-1,00) وكلما اقترب من الواحد يكون أفضل، وعندها نقول أن هناك ارتباطات وعلاقات تجمع بين متغيرات النموذج أو أن النموذج يبتعد عن النموذج الصفري، أما إذا كان أقل من 0,90 يتم تعديل النموذج، وإعادة توصيفه،[4] ويعتبر هذا المؤشر صيغة معدلة من المؤشر **NFI** بحيث يأخذ بعين الاعتبار حجم العينة، ويعطي نتائج أدق حتى في حالة صغر حجم العينة وقد اقترح هذا الاختبار من طرف **Bentler**، ومن مميزات هذا المؤشر قياس مدى ملاءمة النموذج للبيانات ولا يتأثر بحجم العينة.

ت-مؤشر حسن مطابقة النموذج (GFI) the goodness-of-fit index:

---

[1]_Hooper, Daire& Coughlan, Joseph & R. Mullen, **Michael..Structural Equation Modeling: Guidelines for Determining Model Fit**. The Electronic Journal of Business Research Methods. Volume 6 .,2008,PP : 53-54.

[2] _ايمن سليمان القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج اموس دراسة تطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

[3] _رياض عيشوش، **دور إدارة المعرفة الاستراتيجية في تعزيز الاستجابة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة**، مرجع سبق ذكره، ص: 120.بتصرف.

[4] _أيمن سليمان القهوجي، فريال محمد أبو عواد، **النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج اموس دراسة تطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

يعتمد هذا المؤشر في تقييم النموذج على مقارنة كاي تربيع X^2 بمثيلتها المتعلقة بالنموذج الصفري، حيث يعبر هذا الأخير عن أسوء تصور أو سيناريو وهنا تكون كل المتغيرات غير مرتبطة، تتراوح قيمته بين الصفر والواحد عادة، وتعتبر 0,90 كقيمة قطع تؤشر على ملاءمة جيدة، ويعاب على هذا المؤشر حساسيته لحجم العينة، ولهذا ينصح بألا يعتمد عليه كمؤشر وحيد للدلالة على جودة المطابقة أو الملاءمة وتم تصحيح هذه المشكلة باعتماد مؤشر معدل يسمى تاكر لويس.[1]

ث–مؤشر تاكر–لويس (TLI) Tuker–Lews:

يسمى بمؤشر المطابقة المعياري **Non–Normed Fit Index(NNFI)** وهو من عائلة **(CFI)** وينطبق عليه نفس الشروط، وينصح باستخدام هذا المؤشر في النماذج البسيطة، وفي بعض الحالات قد يدل هذا المؤشر على ضعف ملاءمة النموذج خاصة باعتماد حجم العينة صغير بالرغم من أن المؤشرات الأخرى قد تدل على العكس، وهناك مشكلة أخرى تخص هذا المؤشر هي أن قيمته قد تتجاوز الواحد مما يصعب على الباحث تفسيره.[2]

ج–مؤشر جذر متوسط مربع خطأ الاقتراب(RMSEA) Root mean square error of approximation :

يعتبر من أشهر وأهم المؤشرات المعتمدة في البحوث والدراسات، حيث يقيس الاختلاف بين مصفوفة التباين للنموذج الذي أخذت منه العينة والمجتمع ويفضل أن يكون أقل من 0,08 وكلما كان أقل كان أفضل، وكلما اقترب من الصفر زادت نسبة التطابق، بينما إذا كان بين (0,08–0,10) يعتبر غير مقبول وأكثر من ذلك يجب رفض النموذج.

تتعدد المؤشرات المقترحة من قبل الباحثين، وقد اعتمد الباحث على الأكثر شيوعا والتي تقيس جوانب مختلفة ويقترح **Tabachnick & al** والكثير من الباحثين أنه من الضروري الاعتماد على **CFI** و **RMSEA** ويلخص الجدول الموالي المؤشرات المعتمدة في الدراسة الحالية ودرجات القطع:

الجدول رقم (9.3): يبين درجات القطع المعتمدة لمؤشرات حسن المطابقة.

المؤشر	درجة القطع والقبول
Chi–square X^2 **مربع كاي**	**P–value** >0.05
مربع كاي المعياري (النسبي) **X^2/ df**	أقل من 3 جيد أقل من 5 مقبول

[1]_Bentler, Peter M, **Comparative Fit Indexes In Structural Models**, Psychological Bulletin N107.V2, 1990,P : 238.
[2]_Op. Cit, p : 238.

مؤشر المطابقة أو الملاءمة المقارن CFI	ممتاز 0,95 < مقبول 0,90 < مقبول في بعض الحالات 0,80 <
مؤشر تاكر لويس TLI	نفس شروط CFI
مؤشر حسن مطابقة النموذج GFI	1,00–0,00 مقبول 0,90 جيد أقل من 0,90 يجب تعديل النموذج
مؤشر رمسي RMSEA	أقل من 0,08 مقبول كلما اقترب إلى الصفر كان أفضل 0,1–0,08 غير مقبول

المصدر: من إعداد الباحث استنادا على ما سبق.

ثالثا: استخدامات نموذج تحليل المسار في دراسات مجال المحاسبة والتدقيق Path Analysis:

لم تكن الدراسات في مجال المحاسبة والتدقيق بعيدة عن التقدم العلمي والتكنولوجي الحاصل في الميداني الرياضي والإحصائي، إذ لا تكاد تخلو أي دراسة من استخدام الأساليب الإحصائية المتنوعة، خصوصا تلك الأساليب التي تهدف للوصول إلى صيغة تصف العلاقات بين متغيرات الدراسة مثل طرق تحليل الانحدار بأنواعه المختلفة، والذي يحقق أهداف الدراسة إلا أنه يقتصر على إبراز التأثيرات المباشرة للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع دون التطرق للتأثيرات غير المباشرة في المتغير التابع، لكن في الواقع هناك متغيرات لا يمكن فصلها عن بعضها البعض لشدة ترابطها، ولعل هذا ما أدى إلى حتمية استخدام أساليب إحصائية تلائم مثل هذه الحالات، ومن بين هذه الأساليب تحليل المسار **Path analysis** حيث يعتمد أسلوب تحليل المسار على وجود نماذج سببية ويفترض وجود علاقة خطية بين السبب **Causes** والنتيجة **Effect**.كما يهدف لتحليل معاملات الارتباط بين متغيرين إلى تأثيرات مباشرة وتأثيرات غير مباشرة.

1. مفهوم تحليل المسار:

يعتبر تحليل المسار (النمذجة السببية) أسلوب إحصائي ارتباطي يعتمد على تحليل الانحدار المتعدد والارتباط ويستخدم لوضع احتمال العلاقة بين المتغيرات الكثيرة العدد وفحصها في منظومة معادلات خطية سواء كانت المتغيرات مستمرة أو متقطعة، ويمكن القول أن أسلوب تحليل المسار امتداد لتحليل الانحدار المتعدد، وعادة ما

يستخدم في دراسة النماذج على أساس أن يضع الباحث تصور لنمط العلاقات بين المتغيرات ذات الصلة بدراسته (رسم بياني).[1]

وهو أحد أساليب النمذجة بالمعادلة الهيكلية، والتي تعنى بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، بهدف تحديد أهم المؤشرات أو العوامل التي يكون لها تأثير على المتغير أو المتغيرات التابعة، حيث أن نمذجة المعادلة البنائية تجمع بين أسلوب تحليل الانحدار المتعدد والتحليل العاملي.[2]

ويلاحظ أن التطبيقات الأولية لتحليل المسار كانت تتعامل مع نماذج السلوك الحيواني وقد قام بذلك **Sewell Wright**، ولسوء الحظ ظل تحليل المسار بعيدا عن الأنظار حتى عقد الخمسينيات، حيث استخدمه الاقتصاديون في تلك الفترة كصيغة أو كشكل لنمذجة بالمعادلة التماثلية، وفي عقد الستينات من القرن العشرين أعاد علماء الاجتماع اكتشاف طريقة تحليل المسار،[3] وخلال عام 1970 انتشر تحليل المسار بشكل كبير في كافة العلوم ومنها علم النفس وعلم الاقتصاد والعلوم السياسية والعلوم البيئية والعلوم التجارية، وقد عرف هذا الأسلوب التطور من خلال تنوع برامج نماذج المعادلات الهيكلية **SEM** وحزم الحاسوب والتي ترتكز على طريقة المربعات الصغرى والانحدار الخطي العام.[4]

وتحليل المسار في المجال المحاسبة والتدقيق يستخدم لتحليل البيانات المتعلقة بالنموذج السببي **Causal model** يكون قد افترضه الباحث على أساس نظري معين، ومثال ذلك استخدام تحليل المسار في دراستنا الحالية حيث تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بالعديد من المتغيرات الوسيطية والمستقلة التي ترتبط مع بعضها البعض بشبكة من العلاقات ونقصد هنا الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة.

---

[1] _إبراهيم سالم إبراهيم أبو عمرة، **استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله**، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

[2] Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, **Using Multivariate Statistics**, Third Edition, HarperCollins College Publishers, USA, 1996, p : 58.

[3] _ياسر فتحي الهنداوي المهدي، **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[4] _الاء نعيم احمد البحيصي، **استخدام تحليل المسار لدراسة العوامل المؤثرة على المعدل التراكمي لطلبة الدراسات العليا دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2015م، ص 20

2. استخدامات نموذج تحليل المسار:

يستخدم تحليل المسار فيما يماثل الأغراض التي يستخدم فيها تحليل الانحدار المتعدد، حيث أن تحليل المسار يعتبر امتدادا لتحليل الانحدار المتعدد، ولكن تحليل المسار أكثر فعالية حيث أنه يضع في الحسبان نمذجة التفاعلات بين المتغيرات **The Modeling of Interactions** وعدم الخطية **Nonlinearities** وأخطاء القياس والارتباط الخطي المزدوج **Multicollinearity** بين المتغيرات المستقلة.[1]

كما يمكن استخدام تحليل المسار إذا تحققت الفرضيات التالية:

- أن تكون العلاقة بين المتغيرات علاقة خطية **Linear**، لذلك يجب على الباحث أن يتحقق من شكل العلاقة بين كل المتغيرات التي يحتويها النموذج؛
- أن تكون العلاقة بين المتغيرات علاقة تجميعية **Additive** بمعنى أخر لا يوجد تفاعل بين المتغيرات، فعندما تختلف العلاقة بين متغيرين تبعا لمستوى متغير ثالث فإننا نقول أن هناك تفاعلا بين المتغيرات الثلاث؛
- أن تكون العلاقة بين المتغيرات علاقة سببية **Causal**؛
- ألا يكون هناك ارتباط بين متغيرات البواقي ببعضها البعض؛
- ألا يكون هناك ارتباط بين المتغيرات البواقي والمتغيرات الأخرى (المستقلة والتابعة)؛
- أن تكون العلاقة السببية بين المتغيرات ذات اتجاه واحد، وعدم وجود علاقة سببية عكسية في النموذج.[2]
- أن تكون المتغيرات المستقلة المقاسة (الملاحظة) خالية من أي خطأ قياس **Perfect Reliability**؛
- يفترض أن النموذج يخلو من أخطاء التعيين، يقصد بذلك أن النموذج احتوى على المتغيرات الممكنة نظريا لتفسير كل تباين المتغيرات التابعة.[3]

---

[1]_Jeonghoon Ann**, Beyond Single Equation Regression Ananlysis: Path Analysisand Multi-Stage Regression Analysis**, American Journal of PharmaceuticalEducation, Vol. 66, 2002, p : 12.

[2]Nair, Prakash Krishnan, **A Path Analysis of Relationships amongJob Stress, Job Satisfaction, Motivation to Transfer, and Transfer of Learning:Perceptions of Occupational Safety and Health Administration OutreachTrainers**, Texas A&M University , Unpublished Doctoral dissertation,2007, p : 90.

[3] _تيغزة أمحمد، **اختبار صحة البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحنى التحليل والتحقق**، قسم علم النفس، مجلة كلية التربية لجامعة الملك سعود، 2011م، ص: 21.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

بعد ما رأينا في المباحث السابقة لهذا الفصل المنهجية المتبعة وإجراءات تصميم الدراسة وطريقة تحليل البيانات وأدواتها، نتناول في هذا المبحث الثالث تحليل ومناقشة النتائج التي تحصلنا عليها في هذه الدراسة بدءا بالخصائص الديمغرافية للعينة، واتجاهات أفرادها نحو متغيرات ومقاييس الدراسة، ومن ثم نقوم بالتقييم القياسي لنموذج الدراسة بعد استكشاف بيانات متغيراته، وفي الأخير نختبر الفرضيات باستخدام نماذج تحليل المسار.

المطلب الأول: دراسة اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

يتطرق هذا المطلب للتوصيف الديمغرافي لأفراد العينة في شقه الأول وفي الشق الثاني نتطرق إلى دراسة اتجاهات أفراد العينة المبحوثة نحو المتغيرات الأساسية للدراسة وبالنسبة لكل محور على حدة، حيث من الضروري تحليل بعض الجوانب التي عبرت عنها العينة من خلال العبارات والمقاييس المدرجة في كل محور، بحيث تفيد في تفسير بعض النتائج فيما بعد، ولقد تم كما ذكرنا سابقا الاعتماد على سلم ليكرت الخماسي (من موافق تماما كأقصى درجة إلى غير موافق تماما كأدنى درجة) في الاستبيان ولمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة اعتمدنا على حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه إن كان نحو الاتجاه الموافق أو غير الموافق أو المحايد.

أولا: النتائج المتعلقة بالتوصيف الديمغرافي لأفراد العينة.

تعد البيانات الديموغرافية، كأحد أهم آليات الدراسة، وإعداد الاستراتيجيات الملائمة للتعامل مع العينة المستهدف، وتركز الدراسة على خمس خصائص تتناسب وطبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي وردت في العديد من الدراسات وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة الحالية، الخبرة المهنية إضافة إلى العضوية في الهيئات المهنية، وفيما يلي نعرض كل هذه الخصائص في الجدول التالي:

الجدول رقم (10.3): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الديمغرافية.

البيان		التكرار	النسبة المئوية%
الجنس	ذكور	372	86.3
	أناث	59	13.7
	المجموع	431	100,0

العمر	أقل من 30 سنة	37	8.6
	من 30 إلى 40 سنة	44	10.2
	من 41 إلى 50 سنة	121	28.1
	أكثر من 50 سنة	229	53.1
	المجموع	431	100,0
المؤهل العلمي	شهادة مهنية	17	3.9
	ليسانس	148	34.3
	ماستر	103	23.9
	ماجيستير	11	2.6
	دكتوراه	152	35.3
	المجموع	431	100,0
المهنة الحالية	خبير محاسب	140	32,5
	محافظ حسابات	170	39,4
	محاسب معتمد	30	7,0
	مهني في مؤسسة/بنك	60	13,9
	أستاذ جامعي	31	7,2
	المجموع	431	100,0
	أقل من 5 سنوات	39	9,0
	من5 إلى 10 سنوات	43	10,0

الخبرة المهنية	من 10 إلى 15 سنة	83	19,3
	أكثر من 15 سنة	266	61,7
	المجموع	431	100,0
عضوية المنظمات المهنية	المصف الوطني للخبراء المحاسبين	140	32,5
	الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات	170	39,4
	المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	30	7,0
	منظمات إقليمية وعربية	0	0
	منظمات دولية	0	0
	لا ينتمي إلى أي هيئة	91	21,1
	المجموع	431	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الذكور أكبر من الإناث حيث كانت نسبة الذكور 86.3 % وهذا كون أن مهنة المحاسبة والتدقيق تجذب الذكور أكثر من الإناث وكما هو معروف أنها مهنة رجالية بامتياز، أما فيما يخص العمر فكانت الفئة الأكبر نسبة هي فئة الأفراد الأكبر من 50 سنة وهو أمر طبيعي كون أن العينة مكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وهذا ما فسره نسبة المهنة الحالية حيث مثلت فيها نسبة الخبراء والمحافظين 71.9 %، كما يشير الجدول السابق الى أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع، بحيث أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل، بالإضافة إلى الخبرة المهنية الكبيرة لأفراد العينة حيث كانت الفئة ذات الأكثر من 15 سنة خبرة هي الأكبر بنسبة 61.7 %.

ثانيا: النتائج المتعلقة بتوصيف أفراد العينة لمتغيرات الدراسة.

1. النتائج المتعلقة بالمحور الأول (تزايد أهمية الطلب على تقرير التدقيق المالي والمحاسبي):

الجدول رقم (11.3): درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الأول.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. يوجد تعارض فعلي أو محتمل بين مصلحة معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.	1,9350	0,99555	موافق
2. صعوبة وتعقيد إعداد المعلومات المحاسبية يستوجب وجود شخص مهني محايد يساعد على تحديد جودة هذه المعلومات.	1,5104	0,65717	موافق تماما
3. يجب على مدقق الحسابات أن يكون نزيها وموضوعيا ويتمتع بالاستقلالية لأداء مهامه.	1,1833	0,38736	موافق تماما
4. يتبع مدقق الحسابات كافة الإجراءات العلمية والعملية أثناء قيامه بمهامه.	1,5267	0,60125	موافق تماما
5. يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها.	1,5035	0,73729	موافق تماما
6. يشير مدقق الحسابات في تقريره النهائي إلى تقدير الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.	1,6497	0,83262	موافق تماما
7. يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف التصرفات غير القانونية وتقرير عنها.	1,4826	0,53618	موافق تماما
8. يشير مدقق الحسابات في تقريره لمدى صحة وسلامة القوائم المالية وطرق عرضها وإعدادها حسب المعايير الدولية والمحلية للمحاسبة والتدقيق.	1,4571	0,52597	موافق تماما
9. يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة أثناء مزاولته أعمال التدقيق بالمؤسسة.	1,3712	0,55112	موافق تماما
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور الأول	1,5133	0,36364	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

تبين النتائج أعلاه أن المتوسط الحسابي المقدر لتزايد أهمية الطلب على تقرير التدقيق المالي والمحاسبي بلغ **1,5133** بانحراف معياري قدره **0,36364**، وهو ضمن الوسط الفرضي الخاص بدرجة موافق تماما، ويرجع

ذلك لمدى إدراك أفراد العينة بأهمية المنتوج النهائي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي المتمثل في التقرير النهائي لمدقق الحسابات.

2. النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (واقع اصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر):

الجدول رقم (12.3): درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الثاني.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. يسعى الاصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية إلى عولمة المحاسبة المحلية وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.	1,5615	0,63999	موافق تماما
2. التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة مما دعى إلى إعادة تنظيم المهنة في الجزائر.	1,5406	0,67348	موافق تماما
3. التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين ويحقق الغرض منه.	1,8631	0,84210	موافق
4. تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني.	1,8097	0,84962	موافق
5. تنظم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة.	1,7912	0,79417	موافق تماما
6. تم تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة.	1,8399	0,99060	موافق
7. تم إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق واشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للطلبة.	1,9954	0,94990	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور الثاني	1,7716	0,57232	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

تبين النتائج أعلاه أن المتوسط الحسابي المقدر لواقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر بلغ **1,7716** بانحراف معياري قدره **0,57232**، وهو ضمن الوسط الفرضي الخاص بدرجة موافق تماما، ويرجع ذلك للإصلاح الكبير الذي عرفته المهنة في الجزائر والذي كان محل نقاش وموضوع العديد من الملتقيات العلمية الدولية والوطنية خلال السنوات السابقة.

3. النتائج المتعلقة بالمحور الثالث (قياس جودة المعلومات المحاسبية):

الجدول رقم (13.3): درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الثالث.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة يجعل من المعلومات تتصف بالخصائص النوعية التي تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	1,3968	0,49920	موافق تماما
2. الموازنة بين الخصائص النوعية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الثبات، القابلية للفهم) تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	1,4780	0,53601	موافق تماما
3. تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، والكفاءة في هذه المعلومات.	1,4664	0,55670	موافق تماما
4. الافصاح المحاسبي الفعال يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	1,4292	0,52294	موافق تماما
5. تساهم الخصائص السلوكية (الاتصال والإدراك) لمعدي ومستخدمي المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	1,5638	0,59454	موافق تماما
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور الثالث	1,4668	0,38747	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

تبين النتائج أعلاه أن المتوسط الحسابي المقدر لواقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر بلغ **1,4668** بانحراف معياري قدره **0,38747**، وهو ضمن الوسط الفرضي الخاص بدرجة موافق تماما، ويرجع ذلك لمدى الوعي بأهمية تحقق الجودة في المعلومات المحاسبية وما يمكن أن يتحقق من جراء ذلك لمستخدميها.

4. النتائج المتعلقة بالمحور الرابع (تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية):

الجدول رقم (14.3): درجة استجابة عينة الدراسة لفقرات المحور الرابع.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
خاصية الملائمة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:			
1. توفير معلومات محاسبية لمن يستخدمها وعندما يحتاجون إليها في حينها وقبل وقوع أحداث تتعلق بها.	1,5777	0,65263	موافق تماما

2. توفير معلومات محاسبية تساعد على تقييم البدائل السابقة والمساعدة في التنبؤ بالمستقبل.	1,5615	0,62899	موافق تماما
3. توفير القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.	1,6705	0,62360	موافق تماما
4. توفير معلومات محاسبية تخلو من الأهمية النسبية.	1,9907	0,94495	موافق
خاصية الموثوقية: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:			
1. توفير التعبير الصادق على الأحداث المالية.	1,5244	0,58169	موافق تماما
2. توفير القدر الكافي من الموضوعية.	1,4849	0,57395	موافق تماما
3. توفير معلومات محاسبية محايدة وغير متحيزة.	1,4107	0,53768	موافق تماما
4. توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.	1,4896	0,56177	موافق تماما
5. عرض الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة في فترة معينة.	1,4408	0,65101	موافق تماما
خاصية القابلية للمقارنة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:			
1. توفير معلومات محاسبية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.	1,4919	0,61327	موافق تماما
2. توفير بيانات فعلية لعدة فترات بهدف المقارنة.	1,4153	0,52086	موافق تماما
3. توفير خاصية المقارنة من خلال ملاحظة التغير الحاصل في الالتزامات وحقوق الملكية.	1,5963	0,67126	موافق تماما
خاصية الثبات: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:			
1. التحقق من اتباع المؤسسة لطرق محاسبية متماثلة في معالجة نفس العمليات والأحداث.	1,5360	0,61605	موافق تماما
2. التحقق من استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.	1,5429	0,59250	موافق تماما
3. التحقق من أن القوائم المالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر ومن اتباع نفس السياسات.	1,5638	0,75943	موافق تماما
4. التحقق من أنه قد تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.	1,4339	0,55796	موافق تماما

5. التحقق من أهمية تطبيق مبدأ الثبات في عرض وتصنيف البنود للعمليات المالية من فترة الأخرى.	1,5174	0,59380	موافق تماما
خاصية القابلية للفهم: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:			
1. توفير معلومات في شكل تقارير مكتوبة بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.	1,4408	0,63290	موافق تماما
2. توفير المعلومات بحيث لا تكون مختصرة أكثر من اللازم أو مفصلة أكثر من اللازم مما يفقدها معناها.	1,4432	0,57538	موافق تماما
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور الرابع	1,5333	0,44199	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

تبين النتائج أعلاه أن المتوسط الحسابي المقدر لواقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر بلغ **1,5333** بانحراف معياري قدره **0,44199**، وهو ضمن الوسط الفرضي الخاص بدرجة موافق تماما، حيث أن توفر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يعتبر مطلب كل مستخدمي هذه المعلومات حيث نميز من هذه الخصائص ما هو رئيسي ومتمثل في الملاءمة والموثوقية (التمثيل الصادق)، ومنها ما هو ثانوي كالقابلية للمقارنة والثبات والقابلية للفهم.

المطلب الثاني: الإجراءات الأولية لتطبيق النمذجة بالمعدلات الهيكلية.

تستخدم معظم البرامج بالمعادلات الهيكلية افتراضيا طريقة الاحتمالات الكبرى أو كما يسميها البعض بطريقة الأرجحية العظمى لتميزها بالعديد من المزايا خاصة الدقة، ولكن تتطلب هذه الطريقة العديد من الشروط هي:

أولا: دراسة توفر شروط تطبيق النمذجة بالمعادلة الهيكلية.

1. التوزيع الطبيعي للبيانات:

هناك نوعين من الاختبارات فيما يتعلق بالتوزيع الطبيعي، الأول يتعلق بالتوزيع الطبيعي الأحادي والثاني متعدد المتغيرات، حيث يمكن التحقق من النوع الأول من خلال مقياسي الالتواء والتفلطح، ويمكن اعتبارهما كمقياسين للدلالة على درجة توزع البيانات ويدل الالتواء على تحقيق الشكل الجرسي، وتناظر المنحنى حول المتوسط، أما الالتواء الموجب معناه أن معظم النتائج أقل من المتوسط، والعكس في حال الالتواء السالب، أما التفلطح الموجب فيدل على توجه المنحنى نحو ذروة أعلى والعكس في حالة التفلطح السالب؛

يلجأ البعض إلى تفسير نتيجة معامل الالتواء والتفلطح إلى الخطأ المعياري إذا كانت نسبته تقع ضمن المدى –2، و2 حينا تقبل فرضية العدم القائلة بأن المتغير يتبع التوزيع الطبيعي، وهذا لا يفيد في حال كانت العينة كبيرة، ولكن هناك عدة اقتراحات بخصوص الحد أو المعيار الذي يمكن من خلاله الحكم على ذلك، فبعضهم يعتبر أن تجاوز مقياس الالتواء قيمة 3 معناه أن البيانات تتجه للالتواء نحو اليمين او اليسار، اما فيما يخص مقياس التفلطح فهناك إجماع من قبل الباحثين انطلاقا من 8 إلى غاية 20 أو أكبر من ذلك.

وفي دراستنا الحالية تحققت شروط التوزيع الطبيعي بالنسبة لمتغيرات الدراسة حسب درجات القطع المتعارف عليها والتي ذكرنا بعضها سابقا. (انظر الملحق رقم 06)

2. خطية العلاقة:

يشترط برنامج AMOS توفر شرط العلاقة الخطية بين المتغير التابع والمتغير المستقل ونفس شرط الانحدار الخطي المعروفة فيما يتعلق بخطية النموذج وملاءمة خط الانحدار للبيانات، تم حساب التباين ANOVA لاختبار الفرضية الخاصة بمعلمة الميل، حيث ظهر خط الانحدار يمثل البيانات تمثيلا جيدا والجدول التالي يوضح نتائج هذا التحليل بالنسبة للعلاقات المحتملة في النموذج المدروس، خاصة أن معامل α المقدر بـ 0,05 أكبر من درجة المعنوية sig، مما يوحي بملاءمة جيدة للعلاقة الخطية.

الجدول رقم (15.3): خطية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية						
المتغير المستقل	R Square	DF1	DF2	Sig	درجة المعنوية	النتيجة
التدقيق المالي والمحاسبي	0.066	12	418	0.000	Sig أكبر من 0.05	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

3. اختبار ثبات أداة الدراسة:

للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) والذي يعني استقرار هذه الأداة وعدم تناقض عباراتها بمعنى قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذا أعيد توزيعها على نفس العينة تحت نفس الظروف، قد تم

استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS لقياس الثبات الداخلي وفي الجدول التالي ما تم الحصول عليه من نتائج:

الجدول رقم (16.3): نسبة صدق الاستبيان.

أجزاء	العدد العبارات	المعامل ألفا كرونباخ
التدقيق المالي والمحاسبي	**09**	**0.701**
إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر	**07**	**0.817**
جودة المعلومات المحاسبية	**05**	**0.759**
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	**19**	**0.942**
مجموع الأجزاء	**40**	**0.945**

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الثبات ألفا كرونباخ مرتفع إذ بلغ **0.945**، كما أن قيمة معاملات الثبات لمختلف الأجزاء كانت على التوالي **0.701** و**0.817** و**0.759** و**0.942** وهي أعلى من مستوى القبول **0.60** مما يعني أن كافة أجزاء الاستبيان لها درجة ممتازة من الثبات والمصداقية، وهذا يتيح إمكانية ثبات النتائج المتحصل عليها من الاستبيان.

ثانيا: استكشاف بيانات متغيرات الدراسة.

المفيد قبل إجراء التحليل العاملي التوكيدي التطرق إلى بعض الجوانب لاستكشاف المصفوفات والعلاقات بين العوامل المكونة لأداة القياس المستخدمة، خاصة في حالة عدم توفر معلومات عن مدى ثبات وصدق مقياس الدراسة.

1. كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي:

إذا كانت العينة لا تحتوى على 50 مشاهدة أو أقل لا يمكن إجراء التحليل العاملي الاستكشافي ويجب أن لا يقل حجم العينة عن 100 مفردة، والأفضل أن يكون حجم العينة عشرة أضعاف عدد الفقرات وفي استبيان هذه الدراسة كان عدد فقراته 40 فقرة والعينة كانت 431 مفردة وهذا دليل على كفاية حجم العينة للتحليل العاملي

الاستكشافي، وللتحقق من ذلك تمت الاستعانة باختبار كايزر **Kaiser–Meyer–Olkin**، إذ كلما اقتربت قيمة هذا الاختبار من قيمة **1** دل ذلك على ملاءمة أكثر لحجم العينة والقيمة المقبولة يجب أن تتعدى 0,5، أما إذا كانت محصورة بين 0,7 و0,8 فتعتبر جيدة وإذا كانت أكبر من 0,9 تعد ممتازة؛

كما يوضح الجدول أيضا اختبار باترليت **Bartlett's Test of Spherici** حيث تشير معنوية هذا الاختبار Sig. < 0.05 إلى أن مصفوفة الارتباط ليست متماثلة، ومعنى ذلك أن المتغيرات ترتبط ببعضها البعض بدرجة كافية لإجراء تحليل عاملي ذي معنى.

الجدول رقم (17.3): يبين كفاية حجم العينة للتحليل العاملي الاستكشافي.

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser–Meyer–Olkin Measure of Sampling Adequacy		0.852
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi–Square	6639.576
	Df	300
	Sig	0,000

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

من خلال القيم المتحصل عليها من اختبار كايزر والمقدرة 0.837 فهي تعتبر ممتازة وتدعم عملية التحليل العاملي للمتغيرات، وكذلك القيمة 0,05 هي أكبر من Sig المقدرة بـ 0,000 وبالتالي توفر الشرط الآخر هو اختبار باترليت الذي يشير أن مصفوفة الارتباط ليس متماثلة وبالتالي المتغيرات ترتبط ببعضها البعض، وعليه العينة كافية لإجراء التحليل العاملي.

2. الصدق التقاربي:

لاختبار الصدق التقاربي تم استخدام التحليل العاملي الاستكشافي EFA باستخدام برنامج SPSS لعبارات الاستبيان 40 عبارة بطريقة الاحتمال الأقصى مع الاعتماد على محك كايزر في تحديد هوية العامل استخدام التدوير المتعامد بطريقة Promax درجة 4، وحذف التشبعات التي تقل عن 0,3، وقد أسفر التحليل عن 4 عوامل أساسية استوعبت 78,09 % من النسبة الكلية للتباين بين أفراد العينة، وتشبعت على 22 سؤال بعد استبعاد الباقي (18) لتشبعاتها المنخفضة ويوضح الجدول التالي ذلك:

الجدول رقم (18.3): يبين قيم معامل التشبع مقارنة بحجم العينة.

رقم	العبارة	العوامل المشتقة بعد التدوير			
		1	2	3	4
A5	يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها.	0.836			
A7	يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف التصرفات غير القانونية وتقرير عنها.	0.806			
A9	يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة أثناء مزاولته أعمال التدقيق بالمؤسسة.	0.765			
A4	يتبع مدقق الحسابات كافة الإجراءات العلمية والعملية أثناء قيامه بمهامه.	0.754			
R4	تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني.		0.740		
R5	تنظم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة.		0.739		
R6	تم تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة.		0.719		
R7	تم إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق واشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للطلبة.		0.610		
Q2	الموازنة بين الخصائص النوعية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الثبات، القابلية للفهم) تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.			0.889	
Q3	تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، والكفاءة في هذه المعلومات.			0.822	
Q1	تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة يجعل من المعلومات تتصف بالخصائص النوعية التي تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.			0.807	
Q4	الافصاح المحاسبي الفعال يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.			0.780	

Q5	تساهم الخصائص السلوكية (الاتصال والإدراك) لمعدي ومستخدمي المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.			0.699	
P2	توفير معلومات محاسبية تساعد على تقييم البدائل السابقة والمساعدة في التنبؤ بالمستقبل.				8.872
P3	توفير القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.				0.856
P4	توفير معلومات محاسبية تخلو من الأهمية النسبية.				0.802
FIA1	توفير التعبير الصادق على الأحداث المالية.				0.786
CMP1	توفير معلومات محاسبية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.				0.751
PR1	التحقق من اتباع المؤسسة لطرق محاسبية متماثلة في معالجة نفس العمليات والأحداث.				0.642
FIA4	توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.				0.613
FIA2	توفير القدر الكافي من الموضوعية.				0.521
CM1	توفير معلومات في شكل تقارير مكتوبة بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.				0.475
	القيمة المميزة	2.82	4.29	6.13	8.96
	نسبة التباين المفسرة بواسطة العامل	9.14	8.19	15.15	45.61
	نسبة التباين الكلي	78,09			

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج SPSS v25.

ويتضح أيضا من الجدول أعلاه العامل الأول تشبعت به 4 مفردات وفسر نسبة تباين تبلغ 9.14 وتراوحت تشبعات المفردات فيه بين 0754 إلى 0.836 ومن استعراض عباراته يتضح أنه يتعلق بالتدقيق المالي والمحاسبي، أما العامل الثاني وبعد استعراض عباراته اتضح أنه يتعلق بمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، ثم يليه مباشرة عامل جودة المعلومات المحاسبية وفي الأخير العامل رقم 4 يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات

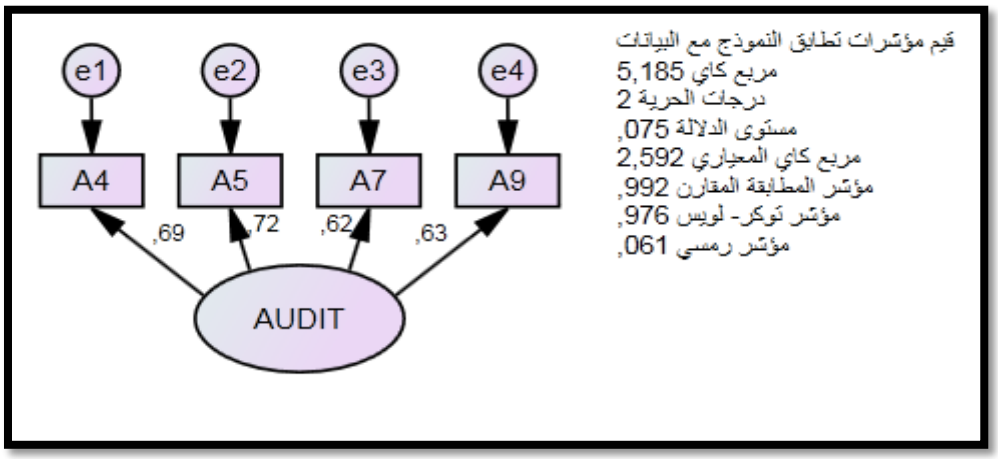
المحاسبية، وبناءا على ما سبق استقرت أداة الدراسة على 22 سؤال كما يوضحها الجدول والعبارات الباقية حذفت كما أشرنا سابقا.

ثالثا: تقييم واختبار النموذج الهيكلي أو البنائي للدراسة

بهدف التحقق من الصدق البنائي للمقياس تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي CFA بتحديد النموذج البنائي المفترض والذي تمت الإشارة إليه سابقا وتحديد متغيراته الكامنة التي تمثل أبعاد المقياس والتي ترتبط بأسهم تخرج منها نحو المتغيرات المشاهدة أو المقاسة، وعن طريق دراسة مجموعة من المؤشرات جودة المطابقة التي يعطيها البرنامج AMOS، يتم قبول أو تعديل أو رفض النموذج، وفي حالة مطابقة البيانات للنموذج وقبولها يكون المقياس جيدا ودقيقا لقياس ما وضع لقياسه ويرفض في الحالة العكسية ولا يتم الحكم على النموذج في ظل مؤشر واحد بل يجب تعدد قبول المؤشرات لكي يتم قبول النموذج، وقد كانت مخرجات AMOS بالنسبة لتحليل العاملي التوكيدي لمحاور الدراسة بعد التعديل كما يلي:

1. نموذج التدقيق المالي والمحاسبي:

الشكل رقم (5.3): يبين النموذج الهيكلي لمحور التدقيق المالي والمحاسبي.



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24.

يوضح الشكل أعلاه نموذج متغير التدقيق المالي والمحاسبي والمقاس بـ 04 مؤشرات أساسية تجتمع كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة على التدقيق المالي والمحاسبي كما تم تعبير عنها في الاستبيان، حيث ترتبط مؤشرات التدقيق المالي والمحاسبي بالعامل ارتباط دال إحصائيا عن مستوى الدلالة a=0.05 وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة للبرنامج يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمؤشرات المطابقة الجيدة كالتالي:

الجدول رقم (19.3): يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد التدقيق المالي والمحاسبي.

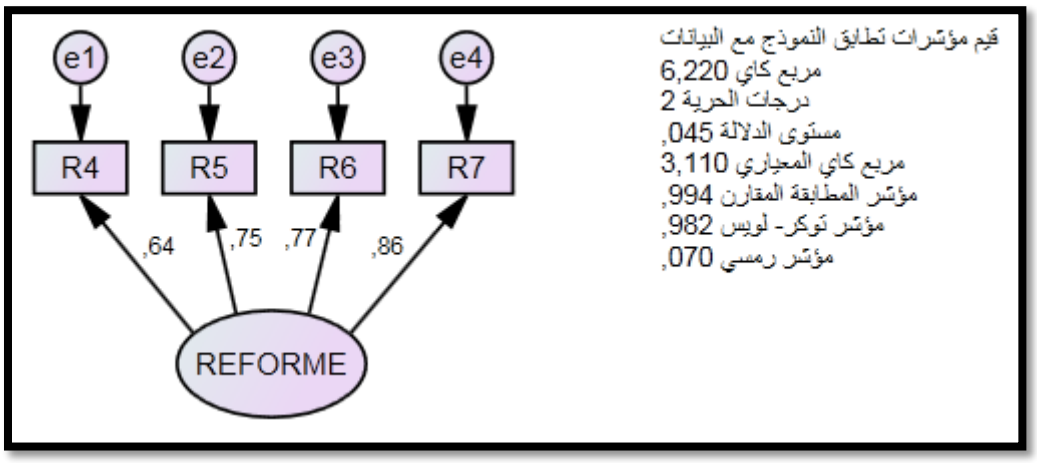
المؤشر	درجة القطع	نتائج النموذج	النتيجة
مربع كاي Chi-square X^2	غير دال	5.185	-
درجة الحرية df	-	2	-
مستوى الدلالة Sig	-	0.075	-
مربع كاي المعياري (النسبي) X^2/df	أقل من 5	2.592	**محقق**
مؤشر المطابقة المقارن CFI	أكبر من 0,95	0.992	**محقق**
مؤشر تاكر لويس TLI	أكبر من 0,9	0.976	**محقق**
مؤشر رمسي RMSEA	بين 0.01-0,08	0.061	**محقق**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا بناءا على مخرجات AMOS v24.

يتضح من الجدول السابق أن النموذج يحوز على أفضل القيم وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا على مستوى الدلالة 0,01 و0,05 وهذا يشير إلى أن فقرات (المؤشرات في هذا البعد قادرة على قياسه وبذلك يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع التي تتحكم في رفض أو قبول الفقرات) إذ تحقق هنا شرط كونها أكبر من 0,40 وهو مؤشر قبول حسن كتقدير تشبع كل فقرة بالعامل الذي تنتمي إليه، حيث تشير التقديرات المستخرجة من برنامج AMOS إلى مؤشرات جيدة لقبول النموذج.

2. نموذج إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر:

الشكل رقم (6.3): يبين النموذج الهيكلي لمحور إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24.

يوضح الشكل نموذج متغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والمقاس بـ 04 مؤشرات أساسية تجتمع كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة على إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كما تم التعبير عنها في الاستبيان، حيث ترتبط المؤشرات إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر بالعامل ارتباط دال إحصائيا عن مستوى الدلالة a=0.05 وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة لبرنامج AMOS يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمؤشرات المطابقة الجيدة كالتالي:

الجدول رقم (20.3): يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

المؤشر	درجة القطع	نتائج النموذج	النتيجة
مربع كاي Chi-square X^2	غير دال	6.220	–
درجة الحرية df	–	2	–
مستوى الدلالة Sig	–	0.045	–
مربع كاي المعياري (النسبي) X^2/df	أقل من 5	3.110	**محقق**
مؤشر المطابقة المقارن CFI	أكبر من 0,95	0.994	**محقق**

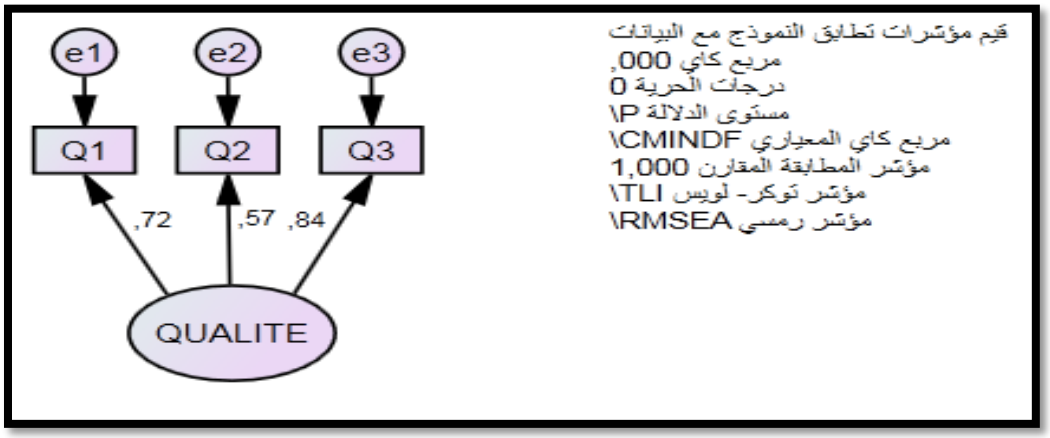
مؤشر تاكر لويس TLI	أكبر من 0,9	0.982	**محقق**
مؤشر رمسي RMSEA	بين 0.01–0,08	0.070	**محقق**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا بناءا على مخرجات AMOS v24.

يتضح من الجدول السابق أن النموذج يحوز على أفضل القيم وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا على مستويي الدلالة 0,01 و0,05 وهذا يشير إلى أن فقرات (المؤشرات في هذا البعد قادرة على قياسه وبذلك يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع التي تتحكم في رفض أو قبول الفقرات) إذ تحقق هنا شرط كونها أكبر من 0,40 وهو مؤشر قبول حسن كتقدير تشبع كل فقرة بالعامل الذي تنتمي إليه، حيث تشير التقديرات المستخرج من برنامج AMOS إلى مؤشرات جيدة لقبول النموذج.

3. نموذج جودة المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (7.3): يبين النموذج الهيكلي لمحور جودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24.

يوضح الشكل نموذج متغير جودة المعلومات المحاسبية والمقاس بـ 3 مؤشرات أساسية تجتمع كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة على جودة المعلومات المحاسبية كما تم تعبير عنها في الاستبيان، حيث ترتبط المؤشرات الخاصة لهذا المتغير بعامل ارتباط دال إحصائيا عن مستوى الدلالة a=0.05 وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة للبرنامج يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمؤشرات المطابقة الجيدة كالتالي:

الجدول رقم (21.3): يبين مؤشرات حسن المطابقة جودة المعلومات المحاسبية.

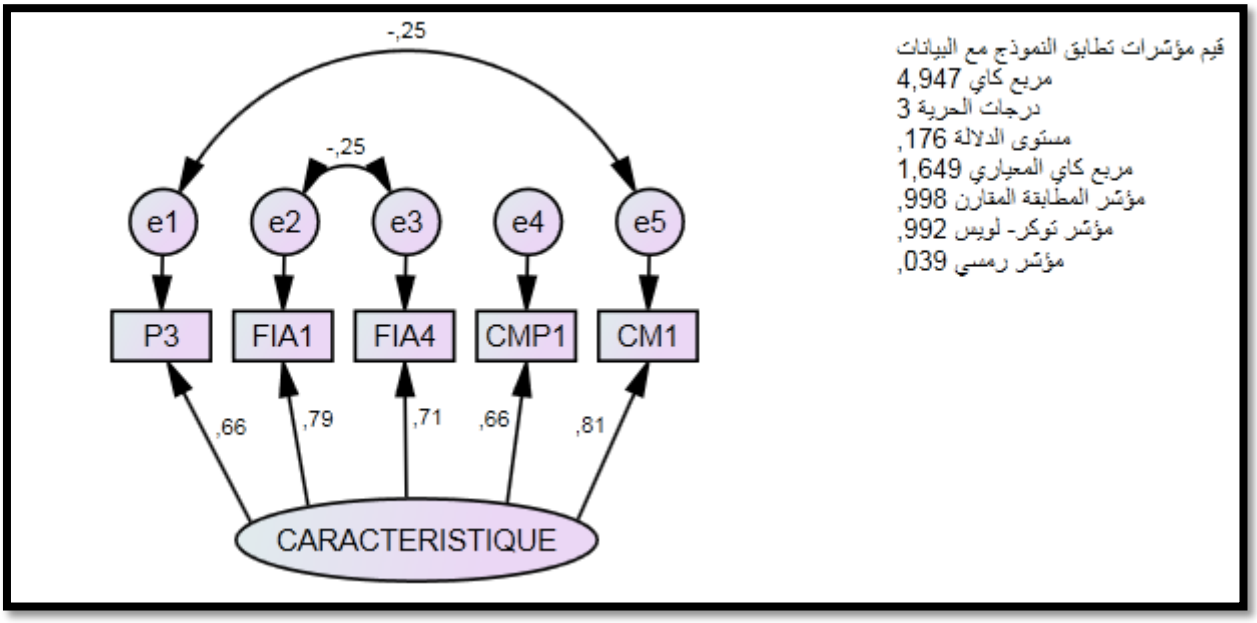
المؤشر	درجة القطع	نتائج النموذج	النتيجة
مربع كاي Chi-square X^2	غير دال	0.000	–
درجة الحرية df	–	0	–
مستوى الدلالة Sig	–	–	–
مربع كاي المعياري (النسبي) X^2/df	أقل من 5	–	–
مؤشر المطابقة المقارن CFI	أكبر من 0,95	1.000	**محقق**
مؤشر تاكر لويس TLI	أكبر من 0,9	–	–
مؤشر رمسي RMSEA	بين 0.01–0,08	–	–

المصدر: من إعداد الباحث استنادا بناءا على مخرجات AMOS v24.

يتضح من الجدول السابق أن النموذج يحوز على أفضل القيم وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا على مستويي الدلالة 0,01 و0,05 حيث أنه يوجد **تطابق تام** وهذا يشير إلى أن فقرات (المؤشرات في هذا البعد قادرة على قياسه وبذلك يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع التي تتحكم في رفض أو قبول الفقرات) إذ تحقق هنا شرط كونها أكبر من 0,40 وهو مؤشر قبول حسن كتقدير تشبع كل فقرة بالعامل الذي تنتمي إليه، حيث تشير التقديرات المستخرجة من برنامج AMOS إلى مؤشرات جيدة لقبول النموذج.

4. نموذج الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (8.3): يبين النموذج الهيكلي لمحور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24.

يوضح الشكل أعلاه نموذج متغير الولاء للعلامة التجارية والمقاس بـ 5 مؤشرات أساسية تجتمع كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة على الولاء للعلامة التجارية كما تعبير عنها في الاستبيان، حيث ترتبط المؤشرات الولاء للعلامة التجارية بالعامل الارتباط دال إحصائيا عن مستوى الدلالة a=0.05 وبالرجوع لقيم التحليل المستخرجة للبرنامج يمكن مقارنة قيم المؤشرات المحسوبة بمؤشرات المطابقة الجيدة كالتالي:

الجدول رقم (22.3): يبين مؤشرات حسن المطابقة لبعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المؤشر	درجة القطع	نتائج النموذج	النتيجة
مربع كاي Chi-square X^2	غير دال	4.947	–
درجة الحرية df	–	3	–
مستوى الدلالة Sig	–	0.176	–
مربع كاي المعياري (النسبي) X^2/df	أقل من 5	1.649	**محقق**

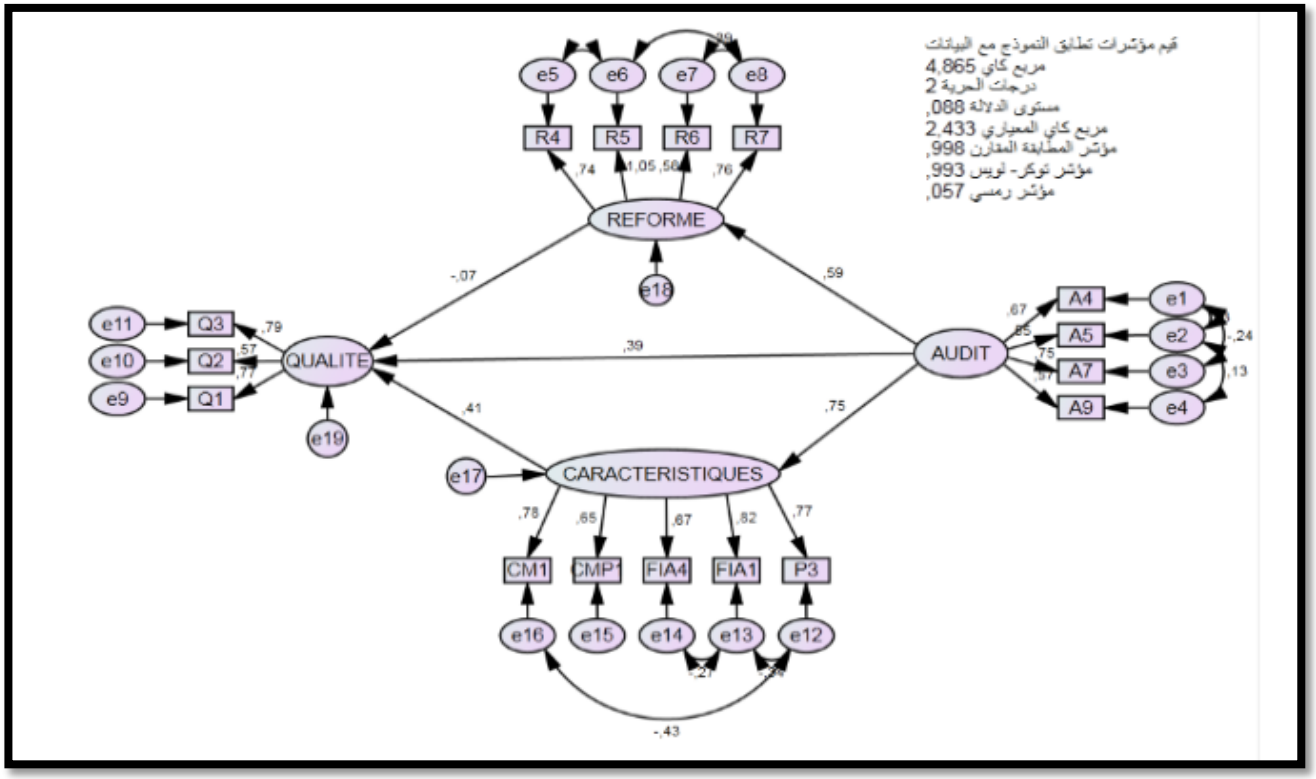
مؤشر المطابقة المقارن CFI	أكبر من 0,95	0.998	**محقق**
مؤشر تاكر لويس TLI	أكبر من 0,9	0.992	**محقق**
مؤشر رمسي RMSEA	بين 0.01-0,08	0.039	**محقق**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا بناءا على مخرجات AMOS v24.

يتضح من الجدول السابق أن النموذج يحوز على أفضل القيم وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا على مستويي الدلالة 0,01 و0,05 وهذا يشير إلى أن فقرات (المؤشرات في هذا البعد قادرة على قياسه وبذلك يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع التي تتحكم في رفض أو قبول الفقرات) إذ تحققت هنا شرط كونها أكبر من 0,40 وهو مؤشر قبول حسن كتقدير تشبع كل فقرة بالعامل الذي تنتمي إليه، حيث تشير التقديرات المستخرجة من برنامج AMOS إلى مؤشرات جيدة لقبول النموذج.

5. النموذج البنائي للعلاقات بين التدقيق المالي والمحاسبي، إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (9.3): يبين النموذج الهيكلي لنموذج الدراسة (نموذج أموس المتكامل).



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24.

يوضح الشكل التالي لنموذج أموس المتكامل والمقاس بـ 16 مؤشر أساسي تجتمع كل منها مجموعة من المؤشرات الدالة كما تم التعبير عنها في الاستبيان، حيث تمت معالجته ببرنامج أموس:

الجدول رقم (23.3): يبين مؤشرات حسن المطابقة لنموذج الدراسة

المؤشر	درجة القطع	نتائج النموذج	النتيجة
مربع كاي Chi-square X^2	غير دال	4.865	–
درجة الحرية df	–	2	–
مستوى الدلالة Sig	–	0.088	–
مربع كاي المعياري (النسبي) X^2/df	أقل من 5	2.433	**محقق**
مؤشر المطابقة المقارن CFI	أكبر من 0,95	0.998	**محقق**
مؤشر تاكر لويس TLI	أكبر من 0,9	0.993	**محقق**
مؤشر رمسي RMSEA	بين 0.01-0,08	0.057	**محقق**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا بناءا على مخرجات AMOS v24.

يتضح من الجدول السابق أن النموذج العام للدراسة يحوز على أفضل القيم وأن جميع تقديرات النموذج دالة إحصائيا على مستوى الدلالة 0,01 و0,05 وهذا يشير إلى أن جميع الفقرات (المؤشرات في هذا الاستبيان لكل الأبعاد قادرة على قياسه وبذلك يتم قبول قيم معاملات الصدق أو التشبع التي تتحكم في رفض أو قبول الفقرات) إذ تحققت هنا شرط كونها أكبر من 0,40 وهو مؤشر قبول حسن كتقدير تشبع كل فقرة بالعامل الذي تنتمي إليه، حيث تشير التقديرات المستخرجة من برنامج AMOS إلى مؤشرات جيدة لقبول النموذج.

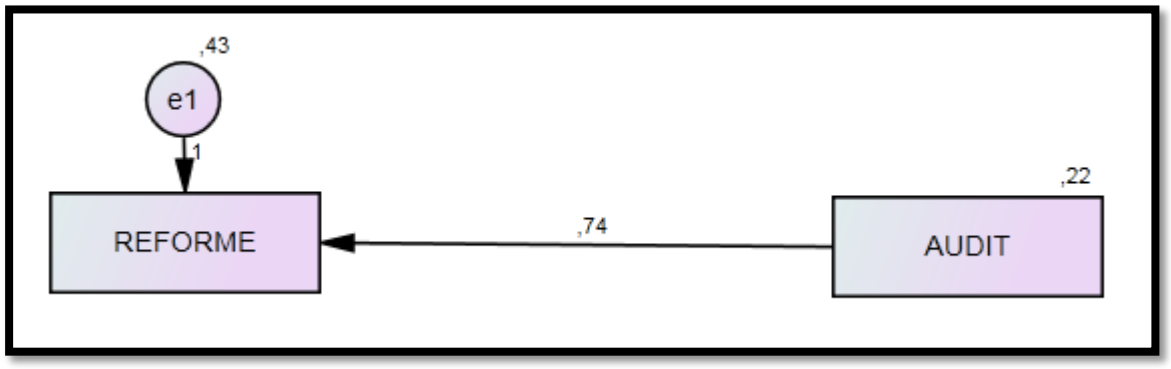
المطلب الثالث: نموذج تحليل المسار واختبار فرضيات الدراسة.

سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة والنموذج المعبر عنها باستخدام نموذج تحليل المسار الذي يعتبر كشكل يربط المتغيرات مع بعضها البعض (المتغيرات المستقلة، الوسيطية والتابعة)، كما سيتم تحليل النتائج المتحصل عليها.

أولا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والمتغيرات الوسيطية.

1. النموذج الأول الذي سنقوم باختباره يجمع بين المتغير المستقل" التدقيق المالي والمحاسبي" وأحد المتغيرات الوسطية المتمثل في "إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر"، والشكل الموالي يظهر نتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقات المباشرة بين المتغيرين باستخدام البرنامج AMOS.

الشكل رقم (10.3): يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.



المصدر: مخرجات البرنامج AMOS V 24.

الشكل أعلاه يظهر دور التدقيق المالي والمحاسبي في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث يمثل السهم علاقة التأثير في المتغير الوسيطي "إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر"، وتشير القيمة الظاهرة أعلى السهم إلى قيم أوزان الانحدار المعيارية standardized regression weights والتي تفسر الزيادة في قيم الانحراف المعياري للمتغير الوسطي إذا زادت قيم الانحراف المعياري للمتغير المستقل بوحدة واحدة، أي أن التدقيق المالي والمحاسبي يؤثر في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر بنسبة عالية تقدر بـ 74%.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر عند مستوى المعنوية 05%.**

ولتحديد مدى معنوية قيم المسارات نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS ضمن مخرجاته ويظهر الجدول التالي أن علاقة التأثير للمتغير المستقل التدقيق المالي والمحاسبي كانت معنوية احصائيا.

الجدول رقم (24.3): يبين نتائج تقدير المسار بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التدقيق المالي والمحاسبي <--- إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر	,736	,068	13,852	***	

p<0.001; ** p<0.01; * p<0.05 ***

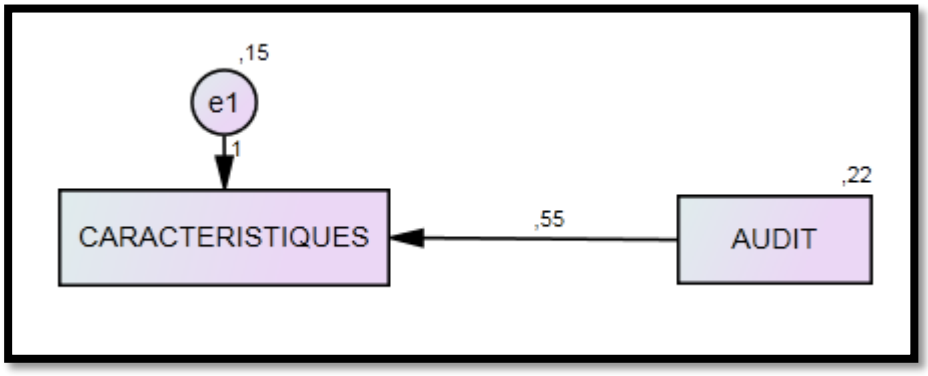
المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج AMOS V24.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين أن قيمة مستوى p والتي تمثل درجة المعنوية للمتغير التدقيق المالي والمحاسبي أقل من مستوى المعنوية المدروس α=0,05 وبما أن مؤشرات القيمة الحرجة critcal ration للتدقيق المالي والمحاسبي أكبر من القيمة 1,96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0,05 أي CR >1,96 أي أن هناك علاقة إيجابية للتدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ، وبالتالي نستنتج صحة الفرضية التالية:

يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر عند مستوى المعنوية 05%.

2. النموذج الثاني الذي سنقوم باختباره يجمع بين المتغير المستقل" التدقيق المالي والمحاسبي" وأحد المتغيرات الوسيطية المتمثل في "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، والشكل الموالي يظهر نتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقات المباشرة بين المتغيرين باستخدام البرنامج AMOS.

الشكل رقم (11.3): يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: مخرجات البرنامج AMOS V 24.

الشكل أعلاه يظهر دور التدقيق المالي والمحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث يمثل السهم علاقة التأثير في المتغير "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، وتشير القيمة الظاهرة أعلى السهم إلى قيم أوزان الانحدار المعيارية standardized regression weights والتي تفسر الزيادة في قيم الانحراف المعياري للمتغير الوسيطي إذا زادت قيم الانحراف المعياري للمتغير المستقل بوحدة واحدة، أي أن التدقيق المالي والمحاسبي يؤثر في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بنسبة 55%.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05%.**

ولتحديد مدى معنوية قيم المسارات نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS ضمن مخرجاته ويظهر الجدول التالي أن كل علاقات التأثير للمتغير المستقل التدقيق المالي والمحاسبي كانت معنوية احصائيا.

الجدول رقم (25.3): يبين نتائج تقدير المسار بين التدقيق المالي والمحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التدقيق المالي والمحاسبي	<--- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	,545	,041	13,336	***	

*** p<0.001; ** p<0.01; * p<0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج AMOS V24.

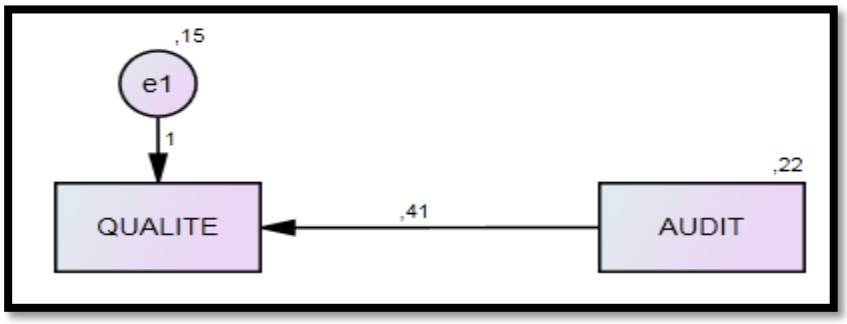
من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين أن قيمة مستوى p والتي تمثل درجة المعنوية لمتغير التدقيق المالي والمحاسبي أقل من مستوى المعنوية المدروس α=0,05 وبما أن مؤشرات القيمة الحرجة critcal ration للتدقيق المالي والمحاسبي أكبر من القيمة 1,96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0,005 أي1,96 < CR ومنه نستنتج صحة الفرضية الفرعية التالية:

يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05%.

ثانيا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

1. النموذج الذي سنقوم باختباره يجمع بين التدقيق المالي والمحاسبي والمتغير التابع والمتمثل في "جودة المعلومات المحاسبية"، والشكل الموالي يظهر نتائج تمثيل النموذج بالرسم البياني ونتائج العلاقة بين المتغيرين باستخدام البرنامج AMOS.

الشكل رقم (12.3): يبين نموذج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: مخرجات البرنامج AMOS V 24.

الشكل أعلاه يظهر دور التدقيق المالي والمحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية، حيث يمثل السهم المتجه مباشرة من التدقيق المالي والمحاسبي إلى جودة المعلومات المحاسبية علاقة التأثير بنسبة 41% في المتغير التابع "جودة المعلومات المحاسبية"، وتعتبر هذه القيمة إلى أوزان الانحدار المعيارية standardized regression weights والتي تفسر الزيادة في قيم الانحراف المعياري للمتغير التابع إذا زادت قيم الانحراف المعياري للمتغير المستقل بوحدة واحدة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**

➢ **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05%.**

نختبر هذه الفرضية من خلال تحديد مدى معنوية قيمة المسار وبذلك نستعين بالقيمة الاحتمالية التي يوفرها لنا برنامج AMOS ضمن مخرجاته، ويظهر الجدول التالي أن علاقة التأثير بين المتغيرين كانت معنوية احصائيا.

الجدول رقم (26.3): يبين نتائج تقدير المسارات بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التدقيق المالي والمحاسبي <--- جودة المعلومات المحاسبية	,412	,040	10,234	***	

*** p<0.001; ** p<0.01; * p<0.05

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على مخرجات برنامج AMOS V24.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين أن قيمة مستوى p والتي تمثل درجة المعنوية لمتغير التدقيق المالي والمحاسبي أقل من مستوى المعنوية المدروس α=0,05 وبما أن مؤشرات القيمة الحرجة critcal ration للتدقيق المالي والمحاسبي أكبر من القيمة 1,96 التي تمثل الدرجة المعنوية للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0,005 أي1,96 < CR فإنه نستنتج صحة الفرضية الفرعية التالية:

يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05%.

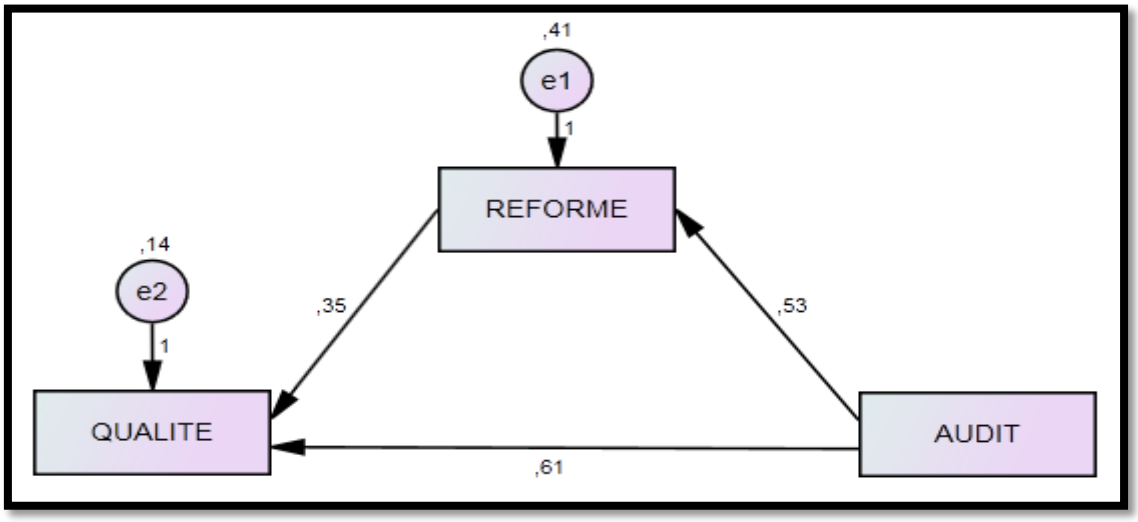
ثالثا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع مع وجود المتغيرات الوسيطية.

1. اختبار الدور الوسيط لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر (الفرضية الفرعية الرابعة):

- تنص الفرضية على أنه: **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05% مع وجود إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط.**

ونعبر عن هذه الفرضية من خلال الشكل أدناه:

الشكل رقم (13.3): يبين نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بتوسط إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.



المصدر: مخرجات البرنامج AMOS V 24.

ولإثبات صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل المسار لاختبار العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية من خلال إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، وفيما يلي يوضح

الجدول الموالي نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية من خلال إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر على النحو التالي:

الجدول رقم (27.3): يبين نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية، إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

			Esti-mate	S.E.	C.R.	P	La-bel
إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر	<–A–	التدقيق المالي والمحاسبي	,621	,041	8,407	***	
جودة المعلومات المحاسبية	<–B–	إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر	,451	,050	6,671	***	
جودة المعلومات المحاسبية	<---	التدقيق المالي والمحاسبي	,588	,047	12,343	***	

المصدر: من إعداد الباحث ناءا على مخرجات برنامج AMOS V 24.

وباستقراء النتائج الواردة في الجدول أعلاه يتضح وجود أثر للتدقيق المالي والمحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية من خلال إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر حيث جاء الأثر معنويا عند مستوى المعنوية 0,05 وكان معامل المسار يساوي 0,621 وجاء أثر متغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر على جودة المعلومات المحاسبية معنوي هو الآخر بحيث بلغ معامل المسار 0,451 وبذلك تصبح قيمة المسار غير المباشر بين كل من التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية تقدر بـ:

$$0.280 = 0.451 * 0.621$$

وهو ما يعني أن الأثر غير المباشر بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية أضعف من الأثر المباشر بينهما والذي بلغ 0,588 وهو ما يعني أن إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط يعدل من الأثر المباشر للتدقيق المالي والمحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية.

- **اختبار سوبل sobel test للدور الوسيط لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر:**

بهدف معرفة دلالة الدور الوسيط لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كشرط أساسي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية تم الاستعانة باختبار سوبل والذي يستخدم للغرض المذكور باستخدام الموقع الخاص بهذا الاختبار والذي مكن من إعطاء النتائج التالية المبينة في الجدول التالي:

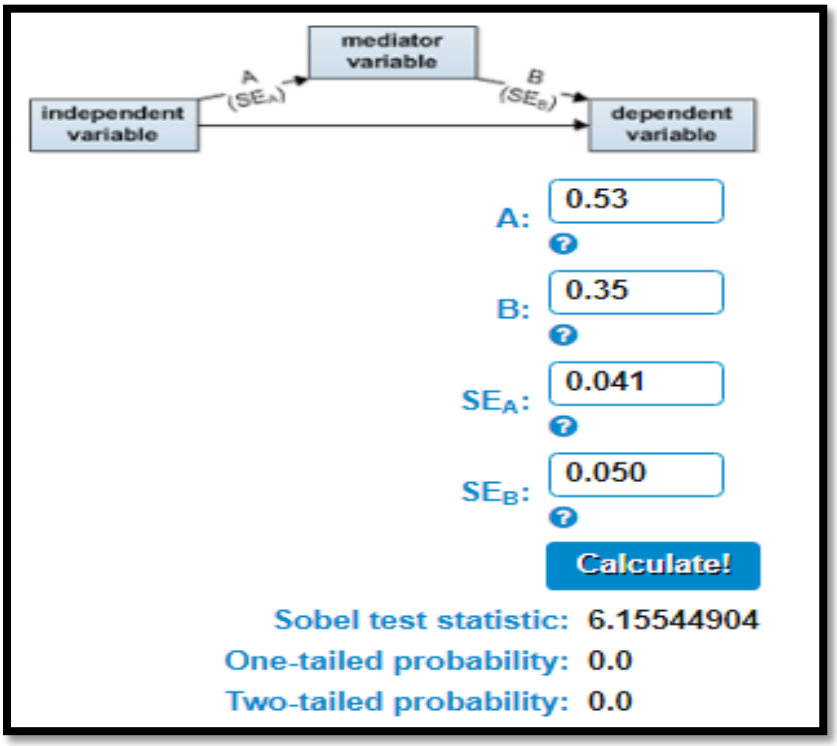
الجدول رقم (28.3): يبين نتائج اختبار سوبل لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر في النموذج.

Input:			Test statistic:	Std. Error:	*p*-value:
a	0.53	Sobel test:	6.15544904	0.0301359	0.0000
b	0.35	Aroian test:	6.14125634	0.03020555	0.0000
s_a	0.041	Goodman test:	6.1697406	0.03006609	0.0000
s_b	0.050	Reset all	Calculate		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام الموقع http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm.

الدلالة الإحصائية للاختبار: لمعرفة الدلالة الإحصائية لاختبار سوبل تمت الاستعانة بالموقع الالكتروني الخاص بهذا الاختبار وهو عبارة عن حاسبة الكترونية تختبر ما إذا كان المتغير الوسيط يحمل بشكل كبير تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع أي ما إذا كان التأثير غير مباشر للمتغير المستقل على المتغير التابع من خلال المتغير الوسيط، وقد استمدت هذه الحاسبة المعادلة الإحصائية من خلال مقال Sobel وأفرز النتائج المبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (14.3): يبين نتائج اختبار سوبل للدلالة الإحصائية للمتغير الوسيط.



المصدر: https://www.danielsoper.com/statcalc/calculator.aspx?id=31

تشير قيمة اختبار سوبل من خلال الجدول والشكل أعلاه إلى قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة و0,05 وذلك يؤكد بحسب مفهوم الاختبار على الدور الوسيط لمتغير إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، ومعنى ذلك أن

هناك علاقة غير مباشرة بين متغير التدقيق المالي والمحاسبي ومتغير جودة المعلومات المحاسبية والتأثير الكلي لمتغير الوسيط " إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر"، ومنه نستنتج صحة الفرضية التالية:

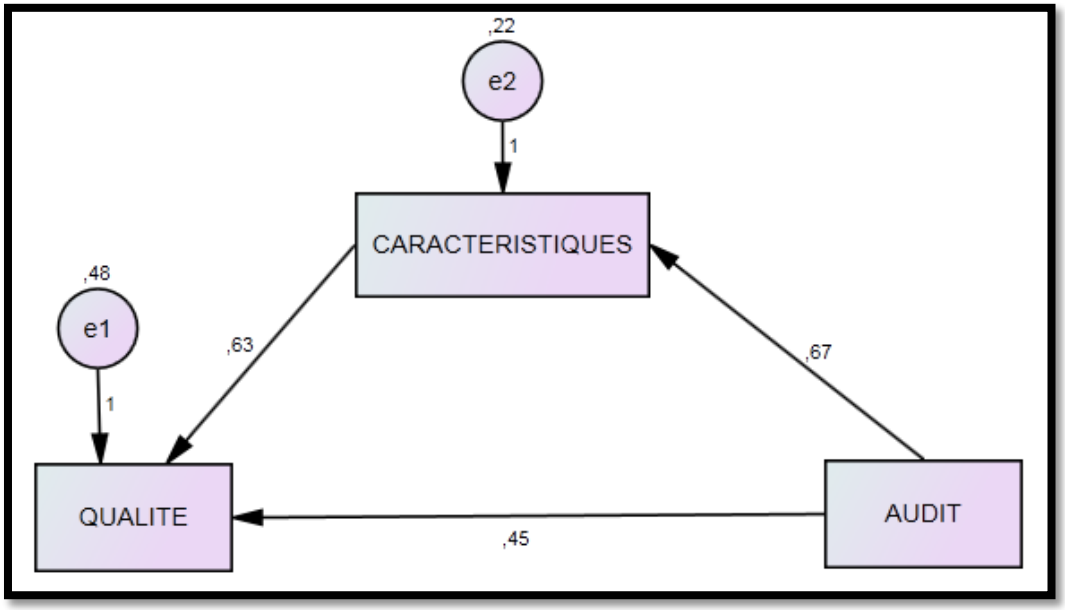
يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05% مع وجود إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط.

2. اختبار الدور الوسيط لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الفرضية الفرعية الخامسة):

- تنص الفرضية على أنه **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05% مع وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط.**

ونعبر عن هذه الفرضية من خلال الشكل أدناه:

الشكل رقم (15.3): يبين نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بتوسط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: مخرجات البرنامج AMOS V 24.

ولإثبات صحة هذه الفرضية تم استخدام تحليل المسار لاختبار العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وفيما يلي يوضح الجدول الموالي نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (29.3): يبين نتائج تحليل المسار للعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

			Estimate	S.E.	C.R.	P	La-bel
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	<--A--	التدقيق المالي والمحاسبي	,428	,038	14,985	***	
جودة المعلومات المحاسبية	<--B--	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	,462	,036	16,201	***	
جودة المعلومات المحاسبية	<---	التدقيق المالي والمحاسبي	,673	,032	6,249	***	

المصدر: من إعداد الباحث ناءا على مخرجات برنامج AMOS V 24.

وباستقراء النتائج الواردة في الجدول أعلاه يتضح وجود أثر للتدقيق المالي والمحاسبي نحو الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية حيث جاء الأثر معنويا عند مستوى المعنوية 0,05 وكان معامل المسار يساوي 0,428 وجاء أثر متغير الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية معنوي هو الآخر بحيث بلغ معامل المسار 0,462، من خلال هذه القيم يمكن حساب قيمة المسار غير المباشر بين كل من التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بضرب المسارين A و B:

$$0.198 = 0.462 * 0.428$$

وهو ما يعني أن الأثر غير المباشر بين التدقيق المالي والمحاسبي والولاء أقل من الأثر المباشر بينهما والذي بلغ 0,198 وهو ما يعني أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط يعدل من الأثر المباشر للتدقيق المالي والمحاسبي نحو جودة المعلومات المحاسبية.

- **اختبار سوبل sobel test للدور الوسيط لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:**

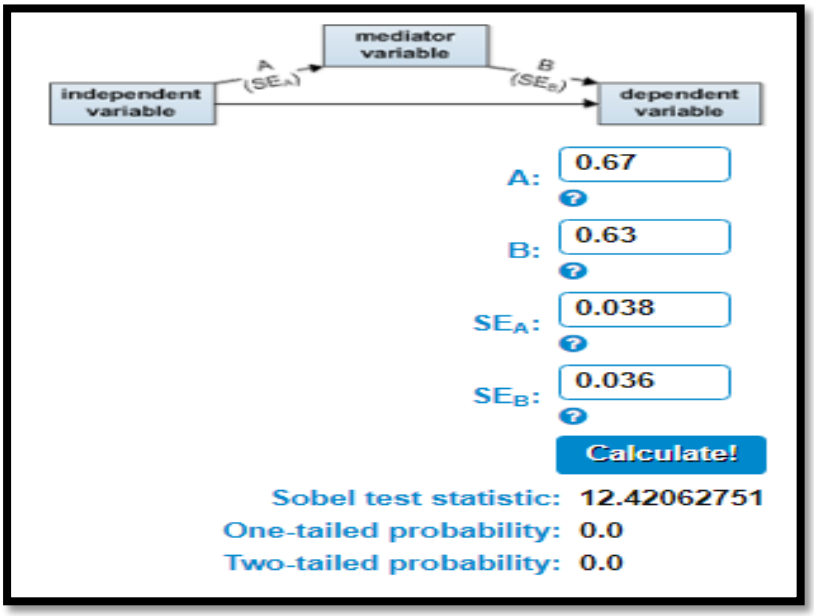
بهدف معرفة دلالة الدور الوسيط لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كشرط أساسي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية تم الاستعانة باختبار سوبل بنفس الطريقة الأولى والذي مكن من إعطاء النتائج التالية المبينة في الجدول:

الجدول رقم (30.3): يبين نتائج اختبار سوبل لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في النموذج.

Input:			Test statistic:	Std. Error:	p-value:
a	0.67	Sobel test:	12.42062751	0.03398379	0.0000
b	0.63	Aroian test:	12.41057638	0.03401131	0.0000
s_a	0.038	Goodman test:	12.43070309	0.03395625	0.0000
s_b	0.036	Reset all	Calculate		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام الموقع http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm.

الشكل رقم (16.3): يبين نتائج اختبار سوبل للدلالة الإحصائية للمتغير الوسيط.



المصدر: https://www.danielsoper.com/statcalc/calculator.aspx?id=31

تشير قيمة اختبار سوبل من خلال الجدول والشكل أعلاه إلى قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة α=0.01 و0,05 وذلك يؤكد بحسب مفهوم الاختبار على الدور الوسيط لمتغير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومعنى ذلك أن هناك علاقة غير مباشرة بين متغير التدقيق المالي والمحاسبي ومتغير جودة المعلومات المحاسبية والتأثير الكلي لمتغير الوسيط "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، ومنه نستنتج صحة الفرضية التالية:

يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى المعنوية 05% مع وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط.

خلاصة الفصل:

تطرق هذا الفصل إلى العلاقة التطبيقية بين متغيرات الدراسة من خلال الاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية، حيث تبين من خلال مؤشرات درجة الثبات والصدق لأداة الدراسة وأيضا التحليل الاستكشافي فعالية مقاييس الدراسة في تحقيق النتائج المراد التوصل لها حيث ساعد التحليل الاستكشافي في معرفة بعض مواضع الخلل وتصحيحها قبل الانتقال إلى التحليل التوكيدي ودراسة بعض المؤشرات المتعلقة به أيضا خاصة ما تعلق بفحص الصدق التقاربي، إذ بينت مؤشرات التطابق ملاءمة مقبولة لنموذج تحليل المسار ودراسة الفرضيات، حيث بينت النتائج أن هناك علاقات تأثير ايجابية معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية من جهة، وعلاقة غير مباشرة بينهما بتوسط إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وبالتالي يتأكد تحقيق الدراسة لأهدافها خصوصا التوصل إلى جملة من النتائج تمكن الباحث من الإجابة على الإشكالية المطروحة والسؤال الجوهري المتعلق بـ " **ما مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؟**

خاتمة عامة

من خلال تناول موضوع مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الإصلاح القائم في مهنة المحاسبة في الجزائر، ونظرا لما تحتله المعلومات المحاسبية من دور كبير وأساسي، فهي تمثل نقطة الانطلاق أو الارتكاز لأي قرار سيتم اتخاذه، ولأن كل قرار كما يتضمن الفرص يتضمن التهديدات التي عواقبها قد تكون وخيمة ومكلفة فلا بد أن تكون المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في هذا الإطار تتصف بالخصائص الضرورية والمناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ، هذه الخصائص تحكمها أسس وقواعد استقر العرف المحاسبي على إثباتها والاعتراف بها حيث تقدم المعلومات على شكل تقارير التي هي بمثابة المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، قد تكون هذه التقارير في صورة قوائم محاسبية لأطراف خارج المؤسسة أو تقارير وقوائم تستخدم داخل المؤسسة بغرض الرقابة أو اتخاذ القرارات.

كما تناولت الدراسة الموضوع في ظل الإصلاحات المحاسبية التي مست المهنة منذ صدور القانون 10-01 حتى يومنا هذا أي بمعنى حوالي عشر سنوات من التطبيق، وهذا من خلال عرض فصين نظريين بخصوص التدقيق المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية ليتم إسقاط هذه المفاهيم النظرية على الواقع من خلال الدراسة الميدانية في الفصل الثالث.

نتائج الدراسة:

أفرزت الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع مجموعة من النتائج يمكن عرض أهمها فيما يلي:

أولا: النتائج النظرية:

- يوجد تعارض فعلي أو محتمل بين مصلحة معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية، كما أنه توجد صعوبة وتعقيد في إعداد المعلومات المحاسبية الأمر الذي يستوجب وجود شخص مهني محايد يساعد على تحديد جودة هذه المعلومات؛
- يجب على مدقق الحسابات أن يكون نزيها وموضوعيا ويتمتع بالاستقلالية لأداء مهامه، وأن يتبع كافة الإجراءات العلمية والعملية أثناء قيامه بمهامه، كما عليه الالتزام باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها، ويشير مدقق الحسابات في تقريره النهائي إلى تقدير الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية، كما يأخذ على عاتقه مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية وتقرير عنها؛
- يشير مدقق الحسابات في تقريره لمدى صحة وسلامة القوائم المالية وطرق عرضها وإعدادها حسب المعايير الدولية والمحلية للمحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى ضرورة التزامه بأخلاقيات المهنة أثناء مزاولته أعمال التدقيق بالمؤسسة؛

- ❖ يهدف الاصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية إلى عولمة المحاسبة المحلية وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- ❖ التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة مما دعى إلى إعادة تنظيم المهنة في الجزائر، بينما التنظيم الجديد يتوافق مع التوجهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين ويحقق الغرض منه؛
- ❖ يقع على عاتق الهيئات المهنية للمحاسبة في الجزائر مسؤولية وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني، كذلك تنظيم الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ❖ ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة من خلال إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق واشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للطلبة؛
- ❖ تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة يجعل من المعلومات تتصف بالخصائص النوعية التي تحسن من جودتها؛
- ❖ الموازنة بين الخصائص النوعية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الثبات، القابلية للفهم) تحسن من جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، والكفاءة في هذه المعلومات؛
- ❖ الافصاح المحاسبي الفعال والخصائص السلوكية (الاتصال والإدراك) لمعدي ومستخدمي المعلومات يساهمان في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: النتائج التطبيقية:

- توصلت الدراسة إلى أن اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات من شأنه توفير خاصية الملاءمة بالمعلومات المحاسبية وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان وذلك بتوفير ما يلي:
  - ➢ معلومات محاسبية لمن يستخدمها وعندما يحتاجون إليها في حينها وقبل وقوع أحداث تتعلق بها؛
  - ➢ معلومات محاسبية تساعد على تقييم البدائل السابقة والمساعدة في التنبؤ بالمستقبل؛
  - ➢ القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية؛

- توصلت الدراسة إلى أن اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات من شأنه توفير خاصية الموثوقية بالمعلومات المحاسبية وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان وذلك بتوفير ما يلي:
  - التعبير الصادق على الأحداث المالية؛
  - القدر الكافي من الموضوعية؛
  - معلومات محاسبية محايدة وغير متحيزة؛
  - معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية؛
  - عرض الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة في فترة معينة؛
- توصلت الدراسة إلى أن اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات من شأنه توفير خاصية القابلية للمقارنة بالمعلومات المحاسبية وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان وذلك بتوفير ما يلي:
  - معلومات محاسبية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى؛
  - بيانات فعلية لعدة فترات بهدف المقارنة؛
  - خاصية المقارنة من خلال ملاحظة التغير الحاصل في الالتزامات وحقوق الملكية؛
- توصلت الدراسة إلى أن اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات من شأنه توفير خاصية الثبات بالمعلومات المحاسبية وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان وذلك التحقق مما يلي:
  - اتباع المؤسسة لطرق محاسبية متماثلة في معالجة نفس العمليات والأحداث؛
  - استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة؛
  - أن القوائم المالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر ومن اتباع نفس السياسات؛
  - أنه قد تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات؛
  - أهمية تطبيق مبدأ الثبات في عرض وتصنيف البنود للعمليات المالية من فترة الأخرى؛

- توصلت الدراسة إلى أن اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات من شأنه توفير خاصية القابلية للفهم بالمعلومات المحاسبية وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان وذلك بتوفير ما يلي:
  - معلومات في شكل تقارير مكتوبة بلغة سهلة وواضحة ومفهومة؛
  - المعلومات بحيث لا تكون مختصرة أكثر من اللازم أو مفصلة أكثر من اللازم مما يفقدها معناها.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها تم إثبات صحة الفرضيات الأولى (الدور المباشر)، والفرضيات الثانية (الدور الغير مباشر)، من خلال استعمال النمذجة بالمعادلات الهيكلية والتحليل العاملي التوكيدي، بالإضافة إلى تحليل المسار باستخدام برنامجي SPSS V 25 و AMOS V 24 كما يلي:

1. **الفرضيات الأولى (الدور المباشر):**

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وإصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر عند مستوى معنوية 5% فرضية صحيحة.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% فرضية صحيحة.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% فرضية صحيحة.**

2. **الفرضيات الثانية (الدور الغير مباشر):**

- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر كمتغير وسيط فرضية صحيحة.**
- **يوجد دور ذو دلالة معنوية بين التدقيق المالي والمحاسبي وجودة للمعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% مع وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتغير وسيط فرضية صحيحة.**

توصيات الدراسة:

نحاول فيما يلي أن نورد أهم التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل عملية الإصلاح:

- ضرورة العمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- ضرورة الإفصاح عن معلومات محاسبية في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومات أهميتها، وأن يتم إفصاح عنها بطريقة يسهل فهمها؛
- العمل على التأكد من نزاهة المدقق الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية؛
- تفعيل ميثاق أخلاقيات المهنة لضمان تطبيق المدقق الخارجي للمبادئ والمعايير الدولية المتعلقة بوظيفته بهدف توصيل المعلومات الحقيقية والمعبرة عن الصورة الصادقة للمؤسسة للأطراف المعنية بمختلف أنواعها؛
- الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة ومن جهة أخرى حياد الإدارة (وزارة المالية)؛
- على الهيئات المهنية أن تسهر على تعليم وتدريب أعضائها على العمل وفق المعايير المحاسبية، من خلال تنظيم الملتقيات والدورات التكوينية؛
- ضرورة التنسيق مع الهيئات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، والانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وذلك بغية الاستفادة منها؛
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي مع المستجدات، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم؛
- ضرورة مشاركة المهنيين في المنظومة التعليمية من أجل الرفع من مستوى التكوين المحاسبي للطلبة.

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر لاحظنا أن الموضوع متشعب وعلى قدر كبير من الأهمية، حيث يمكن ربطه بمتغيرات وأبعاد متعددة كربطه بالعوامل البيئية (العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية)، كما أنه يمكن التعمق أكثر في الدراسة من خلال التركيز على دراسة أثر تطوير مهنة المحاسبة على الأداء العلمي والمهني في الجزائر، حيث نقترح بعض المواضيع كما يلي:

- ✓ أثر تبني المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الاستقلالية النسبية للمدقق الداخلي؛

- ✓ دور نظام الرقابة الداخلية في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في ظل تطبيق الأساليب الحديثة للرقابة الداخلية؛
- ✓ أثر الخصائص السلوكية لمدققي الحسابات على جودة التقارير المالية في ظل غياب أسواق مالية فعالة.

المراجع

المرجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

1. أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، المحاسبة المالية المتوسطة-القياس والتقييم-الإفصاح المحاسبي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.
2. أبو زيد كمال، كامل سمير، المراجعة الخارجية (معايير المراجعة + مراجعة الأنظمة الإلكترونية)، الطبعة 01، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2015.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، دار شامل، عمان، الأردن، 2007.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المرجع السابق.
5. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، الطبعة 01، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
6. آل غزوي حسين، التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، الطبعة 01، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2016.
7. ألفين أرينز، لوك جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر، أحمد حامد حجاج، الطبعة 01، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
8. أمين خالد، علم تدقيق الحسابات، الطبعة 01، دار وائل، عمان، الأردن، 2000.
9. بدوي محمد عباس، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، الطبعة 04، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
10. البديوي منصور، وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة، الطبعة 03، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
11. بلخاوي أحمد راهي، النظرية المحاسبية الجزء الأول، ترجمة رياض العبد الله، مراجعة طلال الججاوي، دار اليازوري للنشر، عمان الأردن، 2009.
12. بن عطا حيدر محمد علي ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة 01، دار حامد، عمان، الأردن، 2007.
13. بني عطا حيدر محمد علي ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دون طبعة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010م.
14. بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2005.

15. البيومي محمود محمد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، الطبعة 02، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2003.
16. التميمي هادي، مدخل متكامل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
17. الججاوي طلال محمد علي، رافد كاضم نصيف، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها، الطبعة 01، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
18. الججاوي طلال، حيدر المسعودي، المحاسبة المالية المتوسطة، الطبعة 01، دار المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
19. جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة 01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
20. الجزراوي إبراهيم، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 2009.
21. الجعارات خالد جمال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الأول، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
22. الجعارات خالد جمال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجزء الثاني، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
23. الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007م، الطبعة 01، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
24. الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر، مصر، 2008.
25. جمعة أحمد حلمي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.
26. جمعة أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد المتقدم، الطبعة 03، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016م.
27. جمعة أحمد حلمي، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
28. جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مراجعة (فحص) البيانات المالية (الكتاب الثالث)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
29. جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة مراجعة فحص البيانات المالية (الكتاب الثاني)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

30. جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
31. جمعة أحمد حلمي، دليل الطالب في التدقيق، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2019.
32. جمعة أحمد حلمي، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)، الطبعة 01، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2010.
33. حامد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة 01، دار الكتب العلمية، مصر، 2010.
34. حامد عبد محمد، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة 01، دار أمجد للنشر، الأردن، 2012.
35. الحبيطي قاسم محسن حسن، زياد هاشم يحيى السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق،2003.
36. حجازي إبراهيم محمد، سوق الأوراق المالية وأثر المعلومات المحاسبية على كفاءتها، الطبعة 01، دار شباب الجامعة، مصر، 2017.
37. حجازي حسن، التدقيق الداخلي، الطبعة 01، دار بوك لاند للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
38. حجازي محمد عباس، قوائم التدفقات النقدية (الإطار الفكري والتطبيقي العملي)، دار النهضة للنشر والتوزيع، مصر، 1998.
39. الحجاوي طلال محمد، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طالب الشمري، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
40. حلوة حنان رضوان، أسامة الحارس ميسون، قولي فوز الدين أبو ماموس، أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي، الطبعة 01، دار الحامد للنشر، مصر، 2004.
41. حلوة حنان رضوان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري–التطبيقات العملية، الطبعة 02، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
42. حماد طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
43. حمودي هشام عمر، استخدام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، مصر، 2018م.
44. حنان رضوان حلوة، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
45. الحيالى وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ،2007.
46. الحيالي وليد ناجي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007.
47. الحيالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007.

48. خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، الطبعة 03، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
49. خنفر مؤيد راضي، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي، الطبعة 01،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
50. دبيان السيد عبد المقصود، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
51. الدلاهمة سليمان مصطفى، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
52. الدلاهمة سليمان مصطفى، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، الأردن.
53. دونالدوكيز، جيري وويجانت، المحاسبة المتوسطة (الجزء الأول)، ترجمة أحمد حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1999.
54. الذنيبات علي عبد القادر حسن، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق، دون طبعة، المكتبة الوطنية، لبنان، 2006.
55. راغب خالد الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة 02، دار المستقبل للنشر والتوزيع، لبنان، 1998.
56. رحمية محسن صباح، عبد الفتاح إبراهيم ذريبة، فتحي أحمد الشيباني، نظم المعلومات المالية أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن،2011.
57. رضا سامح محمد، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، مصر، 2018.
58. الرفاعي أحمد، حسين أحمد، مناهج البحث العلمي :تطبيقات إدارية واقتصادية، الطبعة الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1998.
59. الرماحي نواف محمد، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، الطبعة 01، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2017.
60. الرمحي نضال محمود، وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
61. ريتشارد شرويدر، كلارك مارشال، جاك كاشي، النظرية المحاسبية، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد خال، مراجعة الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2010.

62. زيدان محمد، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس المدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال–دراسة اختبارية، رسالة ماجيستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العراق، 2006.
63. الساكني يحيى أحمد، إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2010م.
64. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة 02، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
65. السقا أحمد السيد، قرارات في المراجعة الداخلية، الطبعة 01، مطبعة غباش، طنطا، مصر، 2009.
66. السقا حمدي، أصول المراجعة، الجزء الأول، الطبعة 08، مطبعة ابن خلدون، دمشق، سوريا، 1979م
67. السويدى سهام، معايير المراجعة في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
68. السيد الناغي محمد، دراسات في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2011.
69. سيكران اوما، طرق البحث في الإدارة "مدخل لبناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل على بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
70. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية–الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
71. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة ذات السلاسل، الطبعة 01، دار الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1990.
72. الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، دراسات متقدمة في المراجعة، دون طبعة، منشورات قسم المحاسبة لكلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1995.
73. صحصاح عصمت أنور، الاتجاهات الحديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، الطبعة 01، دار النشر للجامعات، مصر، 2018.
74. الصحن عبد الفتاح، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة 02، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998م.
75. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
76. عبد الصانع سلامة، أمين علم الدين، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركة، الطبعة 01، دار النهضة العربية، مصر، 2017.
77. عبد العال حماد طارق، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدلية الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.

78. عبد العال طارق، شرح معايير المراجعة المصرية (الجزء الأول)، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
79. عبد العال طارق، شرح معايير المراجعة المصرية (الجزء الثاني)، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
80. عبد العال طارق، موسوعة معايير المراجعة (الجزء الثالث)، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
81. عبد اللطيف ناصر نور الدين، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام، الطبعة 01، دار الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
82. عبد الله خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018م، ص: 71.
83. عبد الله عارف، المراجعة المتقدمة، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
84. عثمان شاهين إبراهيم، أصول المراجعة، الطبعة 04، مطبعة غباش، مصر، 2000.
85. عطية مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، الطبعة 04، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007. كورتل فريد، لحمر حكيمة، نظم المعلومات التسويقية، الطبعة 01، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، الأردن، 2011.
86. علون محمد لمين، التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة، الطبعة 01، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2018، ص: 44.
87. العلي مراد حسين، معايير التدقيق الدولية، الطبعة 02، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
88. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، الطبعة 02، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000م.
89. غضاب رانية، نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة، الطبعة 01، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
90. فيرنون كام، النظرية المحاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتاب للطباعة والنشر، الأردن، 2000م.
91. قاضي حسين، المراجعة الداخلية، الطبعة 01، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.
92. القاضي حسين، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
93. القباني ثناء، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016م.

94. قدي عبد المجيد، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية – الرسائل والأطروحات، دار الأبحاث، الجزائر، 2009.

95. القهوجي ايمن سليمان، فريال محمد أبو عواد، النمذجة بالمعادلات البنائية باستخدام برنامج اموس دراسة تطبيقية، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.

96. الكعبي جبار محمد علي، فصول من نظرية المحاسبة، الطبعة 01، مكتب الكرار للطباعة، بغداد، العراق، 2003.

97. كيسو دونالد، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة الجزء الأول، الطبعة 02، ترجمة أحمد حامد حجاج، تقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

98. لطفي أمين السيد، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2018.

99. لطفي أمين السيد، المراجعة باستخدام العينات، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.

100. لطفي أمين السيد، تفعيل آليات الراجعة في محاربة الاحتيال، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2012.

101. مبارك صلاح، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، الطبعة 01، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2010.

102. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة الجزء الأول أساسيات المحاسبة، عمان، الأردن، 2008.

103. مجموعة من الخبراء، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات (بحوث محكمة)، الطبعة 01، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (جامعة الدول العربية)، القاهرة، مصر، 2015.

104. محمود رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.

105. مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.

106. مطر محمد، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض–الإفصاح، الطبعة 03، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.

107. مطيع ياسر، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة 03، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2018.

108. موسكوف ستيفن، مارك ج.سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.

109. ميجز روبرت، سوزان هاكا، جان وليامز، مارك بيتز، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
110. نصر عبد الوهاب، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (الجزء الثالث)، الطبعة 02، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
111. نصر عبد الوهاب، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (الجزء الثاني)، الطبعة 02، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
112. نصر عبد الوهاب، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
113. نصير مبروك محمد، خدمات المراجعة، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2018.
114. نور أحمد محمد، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
115. نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي، الطبعة 04، الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.
116. نور الدين ناصر، نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات، الطبعة 01، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
117. الهيباتي قاسم ابراهيم، زياد يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، بدون طبعة، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
118. وارد خليل عطا الله، وآخرون، حوكمة المؤسسة مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، دون طبعة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
119. الواصل عمر، البحث العلمي خطواته ومراحله، أساليبه ومناهجه، أدواته ووسائله، أصول كتابته"، مطبوعة علمية، شعبة الاجتماعيات، إدارة الإشراف التربوي والتدريب، إدارة التعليم في محافظة عنيزة، وزارة المعارف، المملكة العربية السعودية.
120. الوردات خلف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دون طبعة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.
121. الوقاد سامي محمد، نظرية المحاسبة، الطبعة 01، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن، 2011.
122. ويليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2003.

ثانيا: الأطروحات والرسائل:

123. أبو عمرة إبراهيم سالم إبراهيم، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2014.

124. البحيصي الاء نعيم احمد، استخدام تحليل المسار لدراسة العوامل المؤثرة على المعدل التراكمي لطلبة الدراسات العليا دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2015.

125. بدر عطية محمد، توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وأثره في تحديد الوعاء الضريبي، رسالة ماجيستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2008.

126. بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

127. بوقفة علاء، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة ماجستير، سنة 2012.

128. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر،2008.

129. خلخال الشمري حيدر يوسف، المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين، رسالة ماجيستير، العهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2008.

130. دشاش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، رسالة ماجيستير، جامعة ورقلة، 2009م/2010.

131. الرشيدي ثامر عبد الله ناصر، مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، فلسطين، 2012.

132. زايدي أسامة شهاب، صورة العلامة والعوامل المؤثرة على نية شراء العطور الفاخرة دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017.

133. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستر، تخصص علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009م/2010.

134. الساكني يحيى أحمد، إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2010.

135. سالار محمد جيوار أحمد، أهمية جودة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة الموصل، العراق، 2006.
136. شرقي خليل، دور الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.
137. شريفي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجيستير، تخصص علوم التسيير، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2003.
138. الشلتوتي فايز زهدي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005.
139. شيب حمزة، تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي، رسالة ماجيستير، جامعة البليدة، 2009م/2010م.
140. عبد القادر صالح عمار، دور المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي وانعكاساته على اتخاذ القرار الاستثماري، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2010.
141. العبيدي نسرين فاضل حوسين، تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقليل عدم تماثل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، رسالة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2011.
142. العوضي رشاد محمد الهادي، اقتصاديات المعلومات في دول النمور الأسيوية بالتطبيق على جمهورية كوريا الجنوبية، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، 2006.
143. عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذرة ماجيستير، جامعة الوادي، الجزائر، 2010م/2011.
144. عيشوش رياض، دور إدارة المعرفة الاستراتيجية في تعزيز الاستجابة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
145. القرم ناصر محمد، تقييم مخاطر التدقيق دراسة على مدققي الحسابات في الأردن، رسالة ماجيستير، كلية علوم التسيير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 1994.
146. القشي ظاهر شاهر يوسف، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، الجامعة العربية للدارسات العليا، الأردن، 2003.
147. كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008م-2009.

148. محمد زيدان، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس المدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال–دراسة اختبارية، رسالة ماجيستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العراق، 2006.

149. محمد سلمان عبد الكريم، دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2012.

150. محمد عبد الله إيمان، تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج اقتصاديات المعلومات لأغراض اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، 2002.

151. محمود موسى أسامة، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الائتمانية دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجيستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2010.

152. الهيتي حكمت محمد حسن، تقويم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باستخدام نموذج قرار المستخدم الخارجي، رسالة ماجيستير محاسبة، جامعة بغداد، العراق، 1990.

153. يحي الداية منذر، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة، رسالة ماجيستير محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية–غزة، فلسطين، 2009.

154. يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2002.

ثالثا: المقالات العلمية والمداخلات:

155. البارودي شريف محمد، دراسة اختبارية لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الابتكارية، مجلة الفكر التجاري كلية التجارة، العدد 03، جامعة عين الشمس، مصر، مارس2001.

156. تيغزة أمحمد، اختبار صحة البنية العاملية للمتغيرات الكامنة في البحوث: منحنى التحليل والتحقق، قسم علم النفس، مجلة كلية التربية لجامعة الملك سعود، 2011.

157. الحيالى وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك ،2007.

158. الحيالي وليد ناجي، التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007.

159. الحيالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتحة، الدنمارك، 2007.

160. سامي مجدي محمد، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 01، مصر، 2009.

161. صحراوي عبد الله، عبد الحكيم بوصلب، النمذجة البنائية SEM ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016.

162. عبيدات سليمان، مروان الكردي، الجودة والعوامل المؤثرة عليها، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 02، العدد 01، الجامعة الأردنية، الأردن، 1998.

163. عدون ناصر دادي، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإصلاح الاقتصادي والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 4، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

164. العماري أحمد، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 01، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2002.

165. عوض أمال محمد محمد، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

166. الكبسي صلاح الدين عواد، تأثير التفكير الاستراتيجي في استراتيجيات إدارة الموارد البشرية دراسة حالة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012.

167. المهدي اسر فتحي الهنداوي، منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية، مجلة التربية والتنمية، العدد 40، 2007.

168. نوي الحاج، مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013.

169. أبو السعود ممدوح، تطوير الإدارة الضريبية، المؤتمر العلمي الضريبي الحادي والعشرين، دار الضيافة، جامعة عين الشمس، أيام 03–04–05 ديسمبر 1998.

170. بن بلغيث مداني، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

171. بوصبيع ربيع وآخرون، مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF – دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة)، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمى لخضر، الوادي، يومي 5 و6 ماي 2013.

172. دادن عبد الغاني، عبد الوهاب دادن، مداخلة بعنوان المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 32–39 وحول الصنف الأول والخامس، الملتقى العالمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

173. الدينوري سالمي محمد وآخرون، مداخلة بعنوان فعالية معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) للارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية وتحقيق متطلبات تحليل الأداء المالي، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحكومة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) ومعايير المحاسبة الإسلامية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، يومي07–08 ديسمبر2014.

174. الرفاعي خليل، نضال الرمحي، محمود جلال، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين (دراسة حالة سوق عمان المالي)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2009.

175. سويسي هواري، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الأصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 2011.

176. عزاوي أعمر، بوزيد سايح، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 2011.

177. غطاس ميخائيل برنس، وآخرون، آلية حوكمة التقديرات المحاسبية بهدف محاربة الفساد–حالة مصر، المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة (الواقع–التحديات–التطلعات)، الكويت، 2014.

178. هلالي حسين مصطفى، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل المراكز الاستراتيجية في الحكومة، مصر 06–10 فبراير، 2004.

179. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع–رهانات–وآفاق)، جامعة أم البواقي، 2012.

رابعا: القوانين والمراسيم:

180. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، الصادرة في 2013/01/16.

181. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، الصادرة في 2011/02/02.

182. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107، الصادرة في 1971/12/30.

183. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، الصادرة في 2011/02/20.

184. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة في 1991/05/01.

185. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، الصادرة في 2014/04/30.

186. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة في 1991/05/01.

187. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، الصادرة في 2011/06/01.

188. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11.

189. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة في 2007/11/25.

190. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25.

خامسا: المراجع باللغات الاجنبية:

191. Collins Lionnel, Gerard Valin, Audit Et Contrôle Interne : Principes, Objectifs Et Pratiques, Dalloz, 1986.

192. Koumanakos .E, Georgopoulos .A, And Siriopoulos .C, Auditor Awareness Of Earning Management, Journal OfAccounting, Auditing And Performance Evaluation, Vol 05, N° 01, 2005.

193. William Boynton .C, Et Al, Modern Auditing, 7th Ed, Hemitage Publishing Services, USA, 2001.

194. Dittenhofer .M, Performance Auditing In Goverments, Managerial Auditing Journal (MJA), Vol 16, N° 08, 2001.

195. Khelassi Rédha, Précis D'audit Fiscal De L'entreprise, 1ère Ed, Berti Editions, Algérie, 2013.

196. M, Combemale . Jajalens .J, L'audit Social Que Sois – Je ?, 1ère Ed, PUF, Paris, France, 2005.

197. P, Condau . Audit Social Méthodes Et Pratiques Pour Un Management Efficace, 2ème Ed, Vubert, Paris, 1985.

198. Bel Aidoud Mokhtar, Guide Pratique D'audit Financier, Et Comptable, 2ème Ed, La Maison Des Livres, Algérie, 1986.

199. W, Messier . Auditing And Assurance Services, Mc Grow-Hill, USA, 2000.

a. Ray. Whittington, And Pany Kurt, Principles Of Auditing, 12th Ed, Mc Grow-Hill Companies, Singapore, 1998.

200. Khelassi Rédha, Audit Social Audit GRH, 1ère Ed, Houma Editions, Algérie, 2014.

201. Khelassi Rédha, Audit Marketing, 1ère Ed, Houma Editions, Algérie, 2015.

202. A Statement Of Basic Auditing Concepts, Florida (American Accounting Association), 1973.

203. krishnon, audit quality and the pricing of discertionary accruals-auditing, a journal of practice and theory, vol 19, n°02, 2000.

204. B,Ali . And Others, Corporate Disclosure By Family Firms, Journal Of Accounting And Economics, Vol 44, N°02, USA, 2007.

205. Alvin Arens,Twelfth Edition Pearson Education International, New Jersey, USA, 2008.

206. Caramanis And Others,Determinants Of Auditi Time As A Proxy Of Audit Quality, Managerial Auditing Journal, Vol 20, N° 05, 2005.

207. Higson, International Federation Of Accountants : International Standards On Auditing, 315 Understanding The Entity And Its Environment And Assessing The Risks Of Material Missatatment, IFAC, New York, USA, 2003.

208. K,Omri . And Others, Quality Of External Auditor Information Asymmetry And Bid-Ask Spread, Informational Journal Of Accounting-Information Journal, Vol 18, N°01, UK, 2010.

209. D, Shaviro . The Optimal Relationship Between Taxable income And Financial Accouting Income : Analysis And Proposal, The Georgetown Law Journal, Vol 79, 2009.

210. IFAC, IASB, Handbook Of International Standard On Auditing And Quality Control, Part 2, International Federation Of Accountants, New York, USA, 2009.

211. [1] - Louwers Timothy .J, Auditing And Assurance Services, 1st Ed, Mc Grow-Hill, New York, USA, 2005.

212. B,Lee . Big Accounting Firms Weed Out Risky Clients, The Well Street Journal, Available At : http://www.bizjournals.com seen at16/06/2018-09 :41 am.

213. Bertin Elisabeth, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité Et Audit Conforme Au SCF-Manuel Complet Applications Et Corrigés, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013.

214. [1]_ Cyrille Mandou,Comptabilité Générale De l'Enterprise, Bibliothèque Nationale, 1er Edition, Paris, 2003.Available at :http://www.procomptable.com/etudiants/cours_exercice_initiation/INIT1_definition.pdf seen on 01/01/2018 at 15 :30 pm.

215. Milot Jean Paul,Comptabilité budgétaire et comptabilité générale, Séminaire régional sur la comptabilité de l'Etat : Les bonnes pratiques et les normes internationales, AFRITAC Centre - Libreville, Gabon ,26 - 29 Octobre 2009.

216. Eldon's Hendriksen, Bread Michael F Van, Accounting Theory, 5th Ed, USA, 1992.

217. Danald E Kieso, Jerry J Weygandt, Terry D Warfield, Intermediate Accounting, UK, 2006.Available at : http://www.investopedia.com/terms/c/certified-information-systems-auditor.asp, seen on 17/04/2019 et 09 :42 am

218. FASB, SFAC N°08, Qualitative Characteristics Of Accounting Information, 2010.Available at : WWW.ABAHE.CO.UK, seen on 22/02/2019-20:48.

219. Ropert Obert, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P : 54, Adapté.

220. Saadi Nacer Eddine, Ali Mazouz, La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC 1993.

221. _Du Toit, J,Research design, in The Routledge Handbook of planning Research Methods, Routledge, 2015.

222. Malhotra, N.K,Essentials of Marketing Research, Pearson Education, 2015.

223. Shukla, P,Essential of Marketing Research,Paurav Shukla and Ventus Publishing ApS, 2008.

224. Diane C. Blankenship, Applied Research and Evaluation Methods in Recreation, Human Kinetics, Without Edit., USA, 2009.

225. Robert M. Groves et al.,Survey Methodology, John Wiley & Sons, 2nd Edit., New Jersey, 2009.

226. de Bonville Jean, L'Analyse de Contenu des Médias: De la Problématique au Traitement Statistique, De Boeck, 2ème Edit, Bruxelles,2006.

227. _ D. Israel Glenn, Determining Sample Size, Series of the Agricultural Education and CommunicationDepartment, University of Florida,Web-site: https://www.tarleton.edu/academicassessment/documents/Samplesize.pdf 29/05/2018, 18.46.

228. Ding, Lin, Wayne F. Velicer, and Lisa L. Harlow. Effects of estimation methods, number of indicators per factor, and improper solutions on structural equation modeling fit indices, Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary, Journal 2.2 ،1995.

229. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. Multivariate data analysis Englewood Cliffs: Prentice Hall, (7th ed.), (2010).

سادسا: المواقع الإلكترونية:

230. موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين http://www.ifac.org/ .

231. موقع المصف الوطني للخبراء المحاسبين http://www.cn-onec.dz .

232. موقع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات http://www.cn-cncc.dz .

233. موقع المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات http://www.onca.dz .

234. موقع المجلس الوطني للمحاسبة http://www.cnc.dz/ .

الملاحق

الملحق رقم 01: شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي.

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال القلصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم 02: شكل جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي.

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و النتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات المربوطة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم 03: شكل جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي.

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة من النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات التمويل			
المبالغ المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (ا)			
تغير أموال الخزينة			

(ا) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم 04: شكل جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي.

جدول تغيير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم 05: استمارة الاستبيان النهائية.

جامعة أحمد دراية –أدرار–الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استمارة استبيان تدخل ضمن متطلبات تحضير أطروحة دكتوراه

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق.

قامت الجزائر بإعادة تنظيم مهنة المحاسبة وذلك لتتوافق مع المتغيرات الجديدة التي عرفتها دول العالم في ظل العولمة خاصة فيما يخص كل من المحاسبة والتدقيق، وانطلاقا من الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في مختلف النظم الاقتصادية والمالية والطلب المتزايد على معلومات محاسبية ذات جودة عالية تلبي حاجة مستخدميها، خاصة في جانبها العملي (المهني).

لذا إرتأينا أنه من الضروري تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق في ظل عملية الاصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، بتناول الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؟

لهذا نرجوا من سيادتكم ملأ الاستمارة وتزويدنا بالمعلومات اللازمة من أجل تحقيق أهداف الدراسة، مؤكدين لكم بأن البيانات التي سيتم الحصول عليها ستعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير وجزيل الشكر.

من إعداد: الطالب مومني يوسف **إشراف: الأستاذ الدكتور أقاسم عمر**

الرجاء وضع علامة × أمام البيانات التي تمثلك في الفئات التالية:

الجزء الأول: المعلومات العامة

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة ☐
3. **المؤهل العلمي:** شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجيستير ☐ دكتوراه ☐
4. **المهنة الحالية (يمكن اختيار أكثر من خيار حسب الحالة):**

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

مهني في مؤسسة/بنك ☐ أستاذ جامعي ☐

5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة ☐

6. **عضوية الهيئات المهنية (يمكن اختيار أكثر من خيار حسب الحالة):**

المصف الوطني للخبراء المحاسبين ☐ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ☐

المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ☐ منظمات إقليمية عربية ☐ منظمات دولية ☐

الجزء الثاني: محاور الاستبيان.

الفقرات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
المحور الأول: تزايد أهمية الطلب على تقرير التدقيق المالي والمحاسبي.					
1. يوجد تعارض فعلي أو محتمل بين مصلحة معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.					
2. صعوبة وتعقيد إعداد المعلومات المحاسبية يستوجب وجود شخص مهني محايد يساعد على تحديد جودة هذه المعلومات.					
3. يجب على مدقق الحسابات أن يكون نزيها وموضوعيا ويتمتع بالاستقلالية لأداء مهامه.					
4. يتبع مدقق الحسابات كافة الإجراءات العلمية والعملية أثناء قيامه بمهامه.					
5. يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها.					
6. يشير مدقق الحسابات في تقريره النهائي إلى تقدير الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.					
7. يلتزم مدقق الحسابات باكتشاف التصرفات غير القانونية وتقرير عنها.					
8. يشير مدقق الحسابات في تقريره لمدى صحة وسلامة القوائم المالية وطرق عرضها وإعدادها حسب المعايير الدولية والمحلية للمحاسبة والتدقيق.					

9. يلتزم مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة أثناء مزاولته أعمال التدقيق بالمؤسسة.					
المحور الثاني: واقع اصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.					
1. يسعى الاصلاح المحاسبي وفق المعايير الدولية إلى عولمة المحاسبة المحلية وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.					
2. التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة مما دعى إلى إعادة تنظيم المهنة في الجزائر.					
3. التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين ويحقق الغرض منه.					
4. تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني.					
5. تنظم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة.					
6. تم تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة.					
7. تم إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق واشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للطلبة.					
المحور الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية.					
1. تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة يجعل من المعلومات تتصف بالخصائص النوعية التي تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
2. الموازنة بين الخصائص النوعية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الثبات، القابلية للفهم) تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
3. تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، والكفاءة في هذه المعلومات.					
4. الافصاح المحاسبي الفعال يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
5. تساهم الخصائص السلوكية (الاتصال والإدراك) لمعدي ومستخدمي المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
المحور الرابع: تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.					
خاصية الملائمة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:					
1. توفير معلومات محاسبية لمن يستخدمها وعندما يحتاجون إليها في حينها وقبل وقوع أحداث تتعلق بها.					
2. توفير معلومات محاسبية تساعد على تقييم البدائل السابقة والمساعدة في التنبؤ بالمستقبل.					
3. توفير القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.					

4. توفير معلومات محاسبية تخلو من الأهمية النسبية.					
خاصية الموثوقية: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:					
1. توفير التعبير الصادق على الأحداث المالية.					
2. توفير القدر الكافي من الموضوعية.					
3. توفير معلومات محاسبية محايدة وغير متحيزة.					
4. توفير معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.					
5. عرض الوضع المالي للمؤسسة بصورة صادقة في فترة معينة.					
خاصية القابلية للمقارنة: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:					
1. توفير معلومات محاسبية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.					
2. توفير بيانات فعلية لعدة فترات بهدف المقارنة.					
3. توفير خاصية المقارنة من خلال ملاحظة التغير الحاصل في الالتزامات وحقوق الملكية.					
خاصية الثبات: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:					
1. التحقق من اتباع المؤسسة لطرق محاسبية متماثلة في معالجة نفس العمليات والأحداث.					
2. التحقق من استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.					
3. التحقق من أن القوائم المالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر ومن اتباع نفس السياسات.					
4. التحقق من أنه قد تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.					
5. التحقق من أهمية تطبيق مبدأ الثبات في عرض وتصنيف البنود للعمليات المالية من فترة الأخرى.					
خاصية القابلية للفهم: اعتماد تدقيق مالي ومحاسبي حسب المعايير التي نصت عليها الاصلاحات يساهم في:					
1. توفير معلومات في شكل تقارير مكتوبة بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.					
2. توفير المعلومات بحيث لا تكون مختصرة أكثر من اللازم أو مفصلة أكثر من اللازم مما يفقدها معناها.					

نشكركم على تعاونكم

UNIVERSITE AHMED DRAIA-ADRAR-ALGERIE

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT: SCIENCES DE GESTION

Un questionnaire fait partie des exigences pour préparer une thèse de doctorat

Spécialité : Gestion Comptable Et Audit.

L'Algérie a procédé à la réorganisation de la profession comptable pour se conformer aux nouvelles variables qu'a connu le monde à la lumière de la mondialisation essentiellement en matière de comptabilité et d'audit; tout en commençant du rôle que joue cette dernière dans les différents systèmes économiques et financiers , et aussi la demande croissante d'informations comptables de haute qualité répondant aux besoins de ses utilisateurs, en particulier dans la partie pratique 'professionnelle'.

Pour cela nous suggérons qu'il y a plus d'une raison pour souligner et éclaircir La réalité de la profession d'audit à la lumière du processus de réforme de la comptabilité en Algérie, et son rôle dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable en abordant la problématique suivante :

A quel point répond l'audit financier et comptable pour l'amélioration de la qualité des informations comptables dans le cadre de la réforme de la profession comptable en Algérie?

Sur ce qui précède nous sollicitons de votre haute et bienveillance de bien vouloir nous remplir le formulaire et nous fournir les informations nécessaires en vue d'atteindre les objectifs de l'étude; comme je tiens à vous informer que les données recueillies seront traitées de façon confidentielle et seront utilisées uniquement pour les fins de la recherche scientifique.

Veuillez croire à l'expression de mon profond respect.

Préparé par l'étudiante :

Moumni Youcef

Encadré par le Professeur :

Akacem Omar

Cochez **X** devant les données qui vous concernent parmi les catégories suivantes :

La Première Partie: Informations Générales.

1. **Sexe** : Masculin ☐ féminin ☐
2. **Age :** moins de 30 ans ☐ de 30 à 40 ans ☐ de 41 à 50 ans ☐ plus de 50 ans ☐
3. **La qualification scientifique**: Attestation professionnelle ☐ Licence ☐ Master ☐

   Magistère ☐ Doctorat ☐

4. **La fonction actuelle** (**Vous pouvez choisir plus d'une option selon le cas**):

   Expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐ Comptable certifié ☐

   Cadre dans une institution/banque ☐ Enseignant universitaire ☐

5. **Expérience professionnelle** :

moins de 05 ans ☐ de 05 à 10 ans ☐ de 10 à 15 ans ☐ plus de 15 ans ☐

6. **Appartenance à des organes professionnels** (**Vous pouvez choisir plus d'une option selon le cas**):

Le liquidateur national des experts comptables ☐

La chambre nationale des commissaires aux comptes ☐

L'organisation nationale des comptables ☐

Institutions régionales arabes ☐ Institutions internationales ☐

Deuxième Partie:Les Axes De Questionnaire.

Libellé	Fortement d'accord	d'accord	neutre	En désaccord	Fortement en désaccord
Premier axe: L'importance croissante de la demande sur le rapport d'audit comptable et financier.					
1. Il existe un conflit réel ou potentiel entre l'intérêt des préparateurs et celui des utilisateurs d'informations comptables.					
2. La difficulté et la complexité de la préparation des informations comptables nécessitent l'intervention d'un professionnel neutre pour déterminer la qualité de ces informations.					
3. L'auditeur doit être impartial, objectif et indépendant dans l'exercice de ses fonctions.					
4. L'auditeur doit suivre toutes les procédures scientifiques et pratiques dans l'exercice de ses fonctions.					
5. L'auditeur s'engage à détecter et à signaler les fraudes et les erreurs.					
6. Dans son rapport final, l'auditeur doit indiquer l'évaluation faite par la direction sur la capacité de la continuité de l'entreprise.					

7. L'auditeur est tenu de détecter et de signaler les transactions illégales.					
8. L'auditeur doit indiquer dans son rapport la validité et l'intégrité des états financiers ainsi que leur présentation et leur préparation conformément aux normes internationales et locales de la comptabilité et d'audit.					
9. L'auditeur est engagé à l'éthique de la profession au cours des travaux d'audit dans l'entreprise.					
Deuxième axe: La réalité de la réforme de la profession comptable en Algérie.					
1. La réforme comptable, conforme aux normes internationales, vise la mondialisation de la comptabilité locale et le développement de la profession comptable en Algérie.					
2. L'ancienne organisation de la profession comptable ne répond plus aux exigences de la phase qui appelait à la réorganisation de la profession en Algérie.					
3. La nouvelle organisation de la profession comptable est conforme aux directives générales de la Fédération internationale des comptables et atteint son objectif.					
4. Les organismes professionnels participent à l'élaboration des normes de travail en comptabilité et à l'éthique professionnelle.					
5. Les organismes comptables organisent des séminaires et des formations relatif aux intérêts de la profession.					
6. Les programmes d'enseignement en comptabilité ont été développés et mis à jour pour accroître l'efficacité des comptables et des auditeurs, tout en intégrant l'aspect technologique dans la profession.					
7. Des instituts spécialisés en comptabilité et audit ont été créés avec la partiiption des professionnels dans le système educatif pour améliorer les qualifications scientifiques et pratiques des étudiants.					
Troisième axe:Mesure de la qualité des informations comptables.					
1. L'application des normes comptables fournit des caractéristiques qualitatives qui améliorent la qualité des informations comptables.					
2. L'équilibrage entre les caractéristiques qualitatives (pertinence, fiabilité, comparabilité, permanence, compréhensibilité) améliore la qualité des informations comptables.					
3. La qualité des informations comptables est obtenue en respectant les normes d'exactitude, d'utilité, d'efficience et d'efficacité de ces informations.					
4. la divulgation comptable efficace améliore la qualité des informations comptables.					
5. Les caractéristiques comportementales (communication et perception) des préparateurs et des utilisateurs d'informations contribuent à améliorer la qualité des informations comptables.					
Quatrième axe: réalisation des caractéristiques qualitatives des informations comptables.					
Propriété de la pertinence: L'adoption d'audit comptable et financier selon les critères énoncés dans les réformes permet de:					
1. Fournir des informations comptables pour ceux qui l'utilisent en temps opportun.					
2. Fournir des informations comptables pour aider à évaluer les alternatives précédentes et pour aider à prédire l'avenir.					
3. Fournir la valeur confirmative des informations comptables.					

4. Fournir des informations comptables sans importance relative.					
Propriété de la fiabilité: L'adoption d'audit comptable et financier selon les critères énoncés dans les réformes permet de:					
1. Fournir une expression sincère sur les événements financiers.					
2. Fournir une objectivité suffisante.					
3. Fournir des informations comptables neutres et impartiales.					
4. Fournir des informations comptables sans erreur et réelles.					
5. Présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise au cours d'une période donnée.					
Propriété de la comparabilité: L'adoption d'audit comptable et financier selon les critères énoncés dans les réformes permet de:					
1. Mettre à disposition des informations comptables qui permettent de comparer les résultats réels des activités et en les comparant de temps à autre.					
2. Fournir des données réelles pour plusieurs périodes afin de faire une comparaison.					
3. Fournir un avantage comparatif en notant les variations des passifs et des capitaux propres.					
Propriété de la permanence: L'adoption d'audit comptable et financier selon les critères énoncés dans les réformes permet de:					
1. Vérifier que l'entreprise suit les mêmes méthodes comptables pour traiter les mêmes processus et événements.					
2. Vérifier que les mêmes traitements comptables sont utilisés pour des événements économiques similaires d'une période à l'autre dans des circonstances similaires.					
3. Vérifier que les états financiers sont préparés de la même manière chaque année et respectent les mêmes règles.					
4. Vérifier que les principes comptables ont été appliqués de manière cohérente par l'entreprise.					
5. Vérifier l'importance de l'application du principe de permanence dans la présentation et la classification des articles pour les opérations financières de temps à autre.					
Propriété de la compréhensibilité: L'adoption d'audit comptable et financier selon les critères énoncés dans les réformes permet de:					
1. Fournir des informations sous la forme de rapports écrits dans un langage simple, clair et compréhensible.					
2. Fournir des informations qui ne soient ni trop courtes ni trop détaillées, ce qui perdrait son sens.					

Nous vous remercions de votre collaboration.

الملحق رقم 06: مخرجات برنامج SPSS V 25.

Statistiques descriptives					
	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Erreur standard
A1	431	,770	,118	-,520	,235
A2	431	1,567	,118	3,628	,235
A3	431	1,643	,118	,702	,235
A4	431	,671	,118	-,502	,235
A5	431	1,509	,118	1,977	,235
A6	431	1,436	,118	1,740	,235
A7	431	,615	,118	,333	,235
A8	431	,461	,118	-1,155	,235
A9	431	1,152	,118	,336	,235
R1	431	,811	,118	,121	,235
R2	431	,953	,118	,106	,235
R3	431	,756	,118	-,036	,235
R4	431	,854	,118	,059	,235
R5	431	,755	,118	-,001	,235
R6	431	1,220	,118	1,027	,235
R7	431	,614	,118	-,599	,235
Q1	431	,536	,118	-1,433	,235
Q2	431	,452	,118	-1,044	,235
Q3	431	,661	,118	-,625	,235
Q4	431	,580	,118	-1,021	,235
Q5	431	,652	,118	,211	,235
P1	431	,794	,118	,020	,235
P2	431	,781	,118	,152	,235
P3	431	,488	,118	-,045	,235
P4	431	,633	,118	-,548	,235
FIA1	431	,724	,118	,346	,235
FIA2	431	,838	,118	,539	,235
FIA3	431	,992	,118	1,001	,235
FIA4	431	,753	,118	,465	,235
FIA5	431	1,288	,118	,879	,235
CMP1	431	1,095	,118	1,337	,235
CMP2	431	,641	,118	-,937	,235
CMP3	431	1,058	,118	1,397	,235
PR1	431	,942	,118	1,041	,235
PR2	431	,575	,118	-,601	,235

PR3	431	1,591	,118	2,677	,235
PR4	431	,989	,118	,893	,235
PR5	431	,937	,118	1,281	,235
CM1	431	1,744	,118	4,285	,235
CM2	431	1,328	,118	3,063	,235
N valide (liste)	431				

ANOVA

المحور_03

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	36,774	12	3,065	46,108	,000
Intragroupes	27,782	418	,066		
Total	64,556	430			

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,701	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,817	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,759	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,942	19

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,945	40

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,837
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	13731,357
	ddl	780
	Signification	,000

Matrice de forme*				
	Composante			
	1	2	3	4
A5	0.836			
A7	0.806			
A9	0.765			
A4	0.754			
R4		0.740		
R5		0.739		
R6		0.719		
R7		0.610		
Q2			0.889	
Q3			0.822	
Q1			0.807	
Q4			0.780	
Q5			0.699	
P2				8.872
P3				0.856
P4				0.802
FIA1				0.786
CMP1				0.751
PR1				0.642
FIA4				0.613
FIA2				0.521
CM1				0.475

الفهرس

الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص الدراسة	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIII
مقدمة عامة	أ
إشكالية الدراسة	أ
فرضيات الدراسة	ب
أهداف الدراسة	ب
أهمية الدراسة	ت
مبررات اختيار الموضوع	ت
حدود الدراسة	ت
المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة	ث
مرجعية الدراسة	ث
صعوبات الدراسة	ث
هيكل الدراسة	ج
نموذج الدراسة	ج
الدراسات العلمية السابقة	ح
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي والمحاسبي.	
مقدمة الفصل	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق المالي والمحاسبي.	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.	03
أولا: مراحل التطور التاريخي للتدقيق.	03
ثانيا: مجالات التدقيق.	05
المطلب الثاني: ماهية التدقيق (المفهوم، الأهمية، الأهداف والأنواع).	08
أولا: مفهوم التدقيق.	08
ثانيا: أهمية التدقيق.	09

ثالثا: أهداف التدقيق.	10
رابعا: أنواع التدقيق.	11
المطلب الثالث: مبادئ وفروض ومعايير التدقيق.	15
أولا: مبادئ التدقيق.	15
ثانيا: فروض التدقيق.	16
ثالثا: معايير التدقيق.	19
المطلب الرابع: نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.	19
أولا: نظام الرقابة الداخلية.	20
ثانيا: مقومات ومكونات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	22
ثالثا: التدقيق الداخلي.	25
رابعا: تقارير التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق الخارجي.	31
المبحث الثاني: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي.	34
المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لتنفيذ التدقيق.	34
أولا: المبادئ العامة والقواعد التي تحكم عملية التدقيق.	35
ثانيا: فهم المؤسسة وبيئتها ومراعاة القوانين.	38
ثالثا: فهم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على بيئة العمل.	40
المطلب الثاني: تخطيط عملية التدقيق.	42
أولا: الاستراتيجية العامة للتدقيق.	42
ثانيا: مواصفات خطة التدقيق.	43
ثالثا: إجراءات تخطيط التدقيق.	44
رابعا: برنامج التدقيق الداخلي.	44
المطلب الثالث: تدقيق عناصر القوائم المالية.	45
أولا: التحقق من الأصول الثابتة.	45
ثانيا: التحقيق من المخزونات.	46
ثالثا: التحقق من الحقوق والديون.	48
رابعا: التحقق من الأموال المملوكة ومن الأعباء والنواتج.	49
المطلب الرابع: أوراق وملفات العمل.	51
أولا: الحاجة إلى أوراق العمل.	51
ثانيا: أوراق العمل والغرض منها.	52

ثالثا: الملف الدائم للتدقيق.	53
رابعا: ملف الدورة الجارية للتدقيق.	54
المبحث الثالث: إعداد تقرير التدقيق ومواصفات مدقق الحسابات.	55
المطلب الأول: مفهوم وقواعد إعداد تقرير التدقيق.	55
أولا: مفهوم تقرير التدقيق.	55
ثانيا: محتويات، أشكال وأهداف تقرير التدقيق.	57
ثالثا: قواعد التقرير (نطاق عملية تدقيق للقوائم المالية–كفاية وملاءمة الأدلة).	59
رابعا: قواعد إعداد التقرير (إبداء الرأي–الشك المهني–درجة وخطر وتقرير التأكد).	61
المطلب الثاني: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق وأنواعه.	64
أولا: نشأة تقرير التدقيق.	65
ثانيا: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق (المعيار 700 والمعيار 710).	66
ثالثا: المعايير الدولية لإعداد تقرير التدقيق (المعيار 720 والمعيار 800).	69
رابعا: أنواع تقرير مدقق الحسابات.	70
المطلب الثالث: مؤهلات وصفات مدقق الحسابات.	71
أولا: تعريف المدقق ومهامه.	72
ثانيا: مؤهلات مدقق الحسابات.	73
ثالثا: صفات مدقق الحسابات.	74
رابعا: استقلال المدقق.	75
المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات.	76
أولا: المسؤولية الفنية.	76
ثانيا: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية).	76
ثالثا: المسؤولية المدنية.	77
رابعا: المسؤولية الجنائية.	78
خلاصة الفصل	79
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية.	
مقدمة الفصل	81
المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية ونظمها.	82
المطلب الأول: مدخل إلى المحاسبة.	82
أولا: طبيعة وتعريف المحاسبة.	82

ثانيا: أهداف المحاسبة.	83
ثالثا: المبادئ المحاسبية.	84
رابعا: تطور الحاجة للمحاسبة كنظام للمعلومات.	86
المطلب الثاني: ماهية المعلومات المحاسبية.	90
أولا: ماهية المعلومات المحاسبية.	90
ثانيا: أنواع المعلومات المحاسبية.	96
ثالثا: طبيعة عرض المعلومات المحاسبية.	97
رابعا: مستخدمو المعلومات المحاسبية.	98
المطلب الثالث: نظام المعلومة المحاسبية.	100
أولا: تعريف وعناصر نظام المعلومة المحاسبية.	101
ثانيا: خصائص وأهداف نظام المعلومات المحاسبي.	103
ثالثا: مقومات نظام المعلومة المحاسبية.	106
رابعا: دور نظام المعلومات المحاسبية.	106
المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	107
أولا: مفهوم واهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	108
ثانيا: أغراض وأنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	109
ثالثا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB.	111
رابعا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب معايير المحاسبة الدولية IASB.	123
خامسا: الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	126
المبحث الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية.	128
المطلب الأول: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.	128
أولا: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.	128
ثانيا: معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	130
ثالثا: مقاييس جودة المعلومات المحاسبية.	132
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.	134
أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة).	134
ثانيا: العوامل المتعلقة بالمعلومات.	135
ثالثا: تقرير مدقق الحسابات (المدقق الخارجي).	135
المطلب الثالث: تقييم جودة المعلومات المحاسبية.	135

أولا: جودة المعلومات المحاسبية في إطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	136
ثانيا: المعايير المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.	137
ثالثا: الخصائص السلوكية لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.	138
المطلب الرابع: مقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	138
أولا: تحديد الأغراض الذي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.	138
ثانيا: تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.	139
ثالثا: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	140
رابعا: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	140
المبحث الثالث: التقارير والقوائم المالية.	141
المطلب الأول: التقارير المالية.	141
أولا: مفهوم التقارير المالية.	142
ثانيا: خصائص التقارير المالية.	144
ثالثا: أهداف التقارير المالية.	145
رابعا: أنواع التقارير المالية.	146
المطلب الثاني: القوائم المالية.	147
أولا: تعريف القوائم المالية.	147
ثانيا: أهداف القوائم المالية.	148
ثالثا: الفرضيات الأساسية التي يبني عليها إعداد القوائم المالية.	149
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF.	150
أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي).	151
ثانيا: حساب النتائج (قائمة الدخل).	153
ثالثا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).	154
رابعا: جدول تغيير الأموال الخاصة.	156
خامسا: ملحق الكشوف المالية.	156
المطلب الرابع: مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.	158
أولا: أهمية تدقيق القوائم المالية.	158
ثانيا: دور التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	159
ثالثا: علاقة أبعاد التدقيق المالي المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية.	159
خلاصة الفصل	161

الفصل الثالث: إسهامات التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر –الدراسة الميدانية–	
مقدمة الفصل	163
المبحث الأول: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر.	164
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر.	164
أولا: مرحلة ما بعد الاستقلال (1962–1969).	164
ثانيا: مرحلة تنظيم مهنة المحاسبة (1970–1990).	165
ثالثا: مرحلة تطور مهنة المحاسبة (1991–2010):	167
رابعا: مرحلة إصلاح مهنة المحاسبة (من 2011 إلى يومنا هذا):	168
المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والهيئات المشرفة على تسييرها.	172
أولا: تنظيم المهنة قبل الإصلاح المحاسبي.	172
ثانيا: أسباب إصلاح مهنة المحاسبة.	174
ثالثا: تنظيم المهنة بعد الإصلاح المحاسبي.	175
رابعا: الانتقادات الموجهة لعملية إصلاح مهنة المحاسبة:	186
المطلب الثالث: واقع التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر.	188
أولا: التعليم المحاسبي.	188
ثانيا: التكوين المحاسبي.	190
المطلب الرابع: مقارنة بين القانون 91–08 والقانون 10–01 المنظم لمهنة المحاسبة.	196
المبحث الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها.	197
المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية.	197
أولا: منهجية الدراسة.	197
ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة.	198
ثالثا: أساليب جمع البيانات.	201
المطلب الثاني: أداة الدراسة ومتغيراتها.	202
أولا: مراحل إعداد الاستبيان.	203
ثانيا: اختيار سلم القياس.	204
ثالثا: المقاييس المستخدمة في الدراسة (محاور الاستبيان ومتغيرات الدراسة).	205
رابعا: نموذج وفرضيات الدراسة.	208
خامسا: الأساليب الإحصائية المستخدمة.	211

المطلب الثالث: النمذجة بالمعادلات الهيكلية وتطبيقاتها في بحوث المحاسبة والتدقيق.	212
أولا: النمذجة بالمعادلات الهيكلية (المفهوم، المزايا، ومبررات الاستخدام).	212
ثانيا: الإجراءات العملية لنمذجة المعادلة الهيكلية.	216
ثالثا: استخدامات نموذج تحليل المسار في دراسات مجال المحاسبة والتدقيق Path Analysis:	220
المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.	223
المطلب الأول: دراسة اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.	223
أولا: النتائج المتعلقة بالتوصيف الديمغرافي لأفراد العينة.	223
ثانيا: النتائج المتعلقة بتوصيف أفراد العينة لمتغيرات الدراسة.	226
المطلب الثاني: الإجراءات الأولية لتطبيق النمذجة بالمعدلات الهيكلية.	230
أولا: دراسة توفر شروط تطبيق النمذجة بالمعادلة الهيكلية.	230
ثانيا: استكشاف بيانات متغيرات الدراسة.	232
ثالثا: تقييم واختبار النموذج الهيكلي أو البنائي للدراسة	236
المطلب الثالث: نموذج تحليل المسار واختبار فرضيات الدراسة.	243
أولا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين التدقيق المالي والمحاسبي والمتغيرات الوسيطية.	244
ثانيا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.	247
ثالثا: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع مع وجود المتغيرات الوسيطية.	248
خلاصة الفصل	254
خاتمة عامة	256
المراجع	263
الملاحق	280
الفهرس	298

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تم التطرق إلى الأطر النظرية للمتغيرات، في الشق النظري من الدراسة ليتم إسقاط هذه المفاهيم على الواقع من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وبغرض الإجابة على إشكالية الدراسة التي كانت حول مدى مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الإصلاح القائم في مهنة المحاسبة في الجزائر، قمنا بإعداد استبيان مكون من أربعة محاور بمجموع 40 مقياس تصب في لب موضوع الدراسة، حيث وزعنا 4900 استبانة الكترونية، لنتحصل على 431 استمارة صالحة للتحليل، اعتمدنا في تحليلها على برنامج SPSS V 25 وبرنامج AMOS V 24، حيث قمنا بصياغة نموذج نظري تم اختباره باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية أو البنائية، وتحليل المسار للتأكد من صحة فرضيات الدراسة، وتوصلنا إلى أن التدقيق المالي والمحاسبي يأثر بشكل مباشر في جودة المعلومات المحاسبية، كما أنه يأثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر وذلك بتوسط كل من إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (متغيرات وسيطة أو كامنة) وذلك عند مستوى معنوية يساوي 5%.

الكلمات المفتاحية:

تدقيق مالي ومحاسبي؛ إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر؛ معلومات محاسبية؛ خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية؛ جودة المعلومات المحاسبية؛ برنامج SPSS؛ برنامج AMOS.

Abstract :

This study aimed at clarifying the role played by financial and accounting auditing in improving the quality of accounting information under the reform of the accounting profession in Algeria. The theoretical frameworks of variables were discussed in the theoretical part of the study. In order to answer the problem of the study which was about the contribution of financial and accounting auditing to improving the quality of accounting information in the light of the reform in the accounting profession in Algeria, we prepared a questionnaire consisting of four axes We have distributed 4900 electronic questionnaires to obtain 431 valid forms of analysis. In analyzing SPSS V 25 and AMOS V 24, we have formulated a theoretical model that has been tested using modeling in structural equations, Of the hypotheses of the study. We concluded that financial and accounting auditing directly affects the quality of accounting information. It also affects the quality of accounting information indirectly by mediating both the reform of the accounting profession in Algeria and the qualitative characteristics of accounting information (intermediate or latent variables). A significant level It is equal to 5%.

key words:

Fanancial And Accounting Auditing ; Accounting Reform In Algeria ; Accounting Information ; Qualitative Characteristics Of Accounting Information ; Quality Of Accounting Information ; SPSS Program ; AMOS Program.