



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمزة لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم المالية والمحاسبية
الموضوع:

أثر مسؤوليات محافظ الحسابات على
مصادقية القوائم المالية في ظل معايير
التدقيق

مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ الدكتور :
بن خليفة حمزة

إعداد الطلبة:
● بالنور وليد
● بوزنة الجيلاني
● مسعي احمد وليد

أعضاء لجنة المناقشة

مقيم 1	جامعة الوادي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. ضيف الله محمد الهادي
مقيم 2	جامعة الوادي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. زين يونس
مقررا ومشرفا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر	د. بن خليفة حمزة

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وعرفان

قال الله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم"
-الثناء والشكر لله أولا الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع-

انه لمن دواعي الاعتراف بالجميل أن نتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساعدنا في إنجاز
هذا العمل وإخراجه الى الوجود ونخص بالذكر الدكتور * بن خليفة حمزة *
ونشكر البروفيسور سالمي محمد الدينوري
نتقدم له بخالص الشكر والعرفان وامتناننا على توجيهاته ونصائحه القيمة وآرائه
السديدة ووقوفه معنا في الأوقات الصعبة.

مسعي أحمد وليد ** وليد بالنور ** الجيلاني بوزنة

اهداء

بسم الله الذي لا اله الا هو له الحمد وله الملك وهو على كل شيء قدير ، والصلاة والسلام على

سيدنا وحيينا محمد صل الله عليه و على آله وصحبه ومن تبعه إلى يوم الدين

الى من أوصانا الله بهما وقال: وبالوالدين احسانا

الى من أعطتني الحب والحنان وعلمتني العطاء والتسامح إلى التي حملتني وهنا على وهنا

ورأتني أخطو الخطوات الأولى في حياتي ورأتني أكبر امام أعينها

إلى أمي الحبيبة.....حفظها الله

إلى الذي تعلمت منه كيف تكون الحياة وتعب من أجلي إلى من كان ولا زال سندا لي في الحياة

إلى أبي الغاليرحمه الله

إلى البروفيسور سامي الدينوري الذي لم يخل علينا بأي صغيرة وكبيرة في تحضير هذا العمل، فله
منا كل الشكر.

إلى الذين وقفوا بجاني فكانوا بمثابة سند لي أصدقائي: وليد بالنور و الجيلاني بوزنة

وإلى كل من يحمل لقب مسعي

إلى كل الزملاء والزميلات في الدفعة، وإلى كل من ساعدني وساندني في تحضير المذكرة من قريب
أو من بعيد.

مسعي أحمد وليد

اهداء

بسم الله الذي لا اله الا هو له الحمد وله الملك وهو على كل شيء قدير ، والصلاة والسلام على

سيدنا وحبينا محمد صل الله عليه و على آله وصحبه ومن تبعه إلى يوم الدين

الى من أوصانا الله بهما وقال: وبالوالدين احسانا

الى من أعطتني الحب والحنان وعلمتني العطاء والتسامح إلى التي حملتني وهنا على وهنا

ورأتني أخطو الخطوات الأولى في حياتي ورأتني أكبر امام أعينها

إلى أمي الحبيبة.....حفظها الله

إلى الذي تعلمت منه كيف تكون الحياة وتعب من أجلي إلى من كان ولا زال سندا لي في الحياة

إلى أبي الغاليرحمه الله

إلى زوجتي الغالية ورفيقة دربي و إلى ولدي عثمان حفظهم الله

إلى البروفيسور سامي الدينوري الذي لم يخل علينا بأي صغيرة وكبيرة في تحضير هذا العمل، فله

منا كل الشكر.

إلى الذين وقفوا بجاني فكانوا بمثابة سند لي أصدقائي: وليد بالنور و مسعي أحمد وليد

وإلى كل من يحمل لقب بوزنة

إلى كل الزملاء والزميلات في الدفعة، وإلى كل من ساعدني وساندني في تحضير المذكرة من قريب

أو من بعيد.

بوزنة الجيلاني

اهداء

أهدي المذكرة إلي مذهلي الأول المتعظم بالحنان
إلى التي تملك جواز سفري للجنة
والدتي الكريمة حفظها الله ورعاها
وإلى أبي رحمه الله واسكنه فسيح جناته.
إلى زوجتي رفيقة دربي وأبنائي محمد العربي
ومحمد العيد وسيرين.
إلى إخوتي وأخواتي إلي جميع أقاربي وأصدقائي
إلى الذين وقفوا بجاني فكانوا بمثابة سند لي أصدقائي
مسعي أحمد وليد و الجيلاني بوزنة

وليد بالنور

فهرس الجداول

الجدول رقم (01-01): آخر اصدار لمعايير التدقيق الدولية.....	19
الجدول رقم (01-02): مستخدمو القوائم المالية	59
الجدول رقم (02-02) مستخدمين القوائم المالية واحتياجاتهم.....	60
الجدول رقم (03-02): درجات مقياس ليكارت.....	75
الجدول رقم (04-02): عدد القوائم الموزعة والمسترجعة والمستبعدة	76
الجدول رقم (05-02): توزيع افراد العينة حسب السن.....	76
الجدول رقم (06-02): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	77
الجدول رقم (07-02): توزيع افراد العينة حسب الأقدمية الوظيفية.....	77
الجدول رقم (08-02): الصدق والثبات للمحاور الاستبانة	78
الجدول رقم (09-02): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov, wilk shapiro):	79
الجدول رقم (10-02): تصورات المستجوبين حول المحور المتعلق بمدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق .	80
الجدول رقم (11-02): تصورات المستجوبين حول المحور المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية	82
الجدول رقم (11-02): تصورات المستجوبين حول معايير مصداقية القوائم المالية:	84
الجدول رقم (12-02): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1.....	87
الجدول رقم (13-02): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1	88
الجدول رقم (14-02): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1	88
الجدول رقم (15-02): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1	89
الجدول رقم (16-02): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1	89
الجدول رقم (17-02): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1	90
الجدول رقم (18-02): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1	90

فهرس الاشكال

الشكل رقم (01-01): معايير التدقيق المتعارف عليها	9
--	---

فهرس المحتويات

.....	شكر وعرفان	7
.....	اهداء	8
.....	فهرس الجداول	8
.....	فهرس الاشكال	8
.....	مقدمة	8
.....	الفصل الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق	7
.....	تمهيد:	8
.....	المبحث الأول: الإطار النظري حول معايير التدقيق	8
.....	المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية النشأة والتطور	21
.....	المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	22
.....	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية	24
.....	المطلب الرابع: مسؤوليات مراجع الحسابات والمعايير المتعلقة بها	40
.....	المبحث الثاني: مسؤولية مراجعة الحسابات	40
.....	المطلب الأول: مفهوم مراجعة الحسابات	42
.....	المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المسؤوليات	44
.....	المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية	48
.....	خلاصة الفصل:	49
.....	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	50
.....	تمهيد:	51
.....	المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	51
.....	المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية	65
.....	المطلب الثاني: أهداف وأهمية القوائم وحدودها	70
.....	المطلب الثالث: ترابط وتكامل القوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها	74
.....	المبحث الثاني: منهجية وأداة الدراسة	74
.....	1. بناء الاستبانة:	74
.....	2. مجتمع وعينة الدراسة:	75
.....	3. فقرات الاستبانة:	75
.....	4. تحكيم الاستبانة:	76
.....	المبحث الثاني: وصف وتحليل خصائص عينة الدراسة	76
.....	1. جمع البيانات ومراجعتها:	76

76	 خصائص العينة:	2.
78	 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:	3.
	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار wilk-shapiro و One Sample Smirnov)	4.
79	 (Kolmogorov):	
80	 المبحث الثالث: تحليل واختبار محاور وفقرات الدراسة واختبار الفرضيات	
80	 1. تحليل واختبار فقرات الاستبانة:	
84	 2- تحليل واختبار فقرات المحور الثالث حول معايير مصداقية القوائم المالية:	
86	 3. تحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة:	
91	 خلاصة الفصل:	
92	 الخاتمة العامة	
95	 قائمة المصادر والمراجع	
100	 الملاحق	

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى لتسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بعملية معايير التدقيق ومصادقية القوائم المالية وذلك بمده تحديد أثر مسؤوليات محافضي الحسابات على مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق، وذلك من خلال الوقوف على مدى إدراك محافضي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه مصداقية القوائم المالية وتحديد أثر التزام محافضي الحسابات بمسؤولياتهم على مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق وذلك بالاعتماد على المنهج المتكامل في البحوث التطبيقية، واعتمدت الدراسة الميدانية على أداة الاستبيان بهدف تحديد وقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والعددي والبياني، والقياس الاقتصادي عبر الاختبارات المرتبطة من أجل خدمة الأهداف العامة للدراسة، حيث خلصت الدراسة إلى وجود أثر فعال لمسؤوليات محافضي الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.

Summary

This study aims to shed light on the concepts related to the process of auditing standards and the credibility of the financial statements, in order to determine the impact of the responsibilities of the account keepers on the credibility of the financial statements in light of the auditing standards, by examining the extent to which the auditors are aware of their responsibilities towards the credibility of the financial statements and determining the impact of the commitment of the accountkeepers With their responsibilities on the credibility of the financial statements in light of auditing standards, based on the integrated approach in applied research, and the field study relied on the questionnaire tool in order to identify and measure the relationship between the study variables using statistical, numerical and graphic analysis tools, and economic measurement through the associated tests in order to serve the general objectives of the study, Where the study concluded that there is an effective impact of the responsibilities of account keepers in enhancing the credibility of the financial statements in light of auditing standards.

مقدمة

يشهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية، كان لها تأثير مباشر على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية، فالمؤسسة اليوم أصبحت مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمعاملتها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجهها مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تبرز أهمية الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية. فمن أهم التغيرات الحاصلة في الإدارة في الآونة الأخيرة التركيز على تحسين وترشيد الأداء المالي في المؤسسات وأثر هذا التطور الكبير لحجم المؤسسات زاد معها التعقيد في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية، وكذلك عدم تماثل المعلومات، كل هذه العوامل أدت إلى زيادة الحاجة إلى مهنة التدقيق.

يعتبر التدقيق الخارجي نشاط يسمح بالشهادة على مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة، ولقد شهدت المهنة في العقد الأخير من الزمن انتشارا واسعا نظرا لمختلف الفضائح المالية التي عرفها العالم في تلك الفترة، مثل فضيحة شركة انرون ENRON للطاقة والتي كانت تتلاعب في اعداد قوائمها المالية لتظهر بصحة جيدة وتكسب مكانة في بورصة وال ستريت STREET WALL الأمريكية، أين تورط مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون ANDERSON ARTHUR والذي كان ضمن الشركات الـ "5 الكبار" في التدقيق ما أدى إلى تنحيته بعد هذه الفضيحة نظرا لتغاضيه عن المحاسبة الإبداعية لشركة انرون ENRON»، «والتي أدت إلى خسائر مالية معتبرة خاصة للمساهمين.

إن الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في أي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيه، ورغم وجود التعارض بين مصالح هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات، ولذلك سعت العديد من المنظمات الدولية إلى اصدار مجموعة من المعايير والتي تهدف إلى تحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق مختلف محافظ الحسابات سواء على مستوى مختلف مراحل عملية التدقيق ووصولاً إلى إبداء رأي في محايد حول مصداقية وجودة القوائم المالية المفصح عنها ومن هنا يمكن طرح الإشكال التالي:

1. الإشكالية:

من هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل هناك أثر فعال لمسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق؟

2. الأسئلة الفرعية:

منهجياً، الإشكالية أعلاه تقتضي بحثياً تجزئتها إلى مجموعة من أسئلة ثانوية قد تسهل مواطن التعقد، وتُتيح

مجالات أوسع لفهم الفكرة الأساس حول الموضوع الذي سيعنى بالدراسة وعليه يمكن طرح الأسئلة الآتية:

- ✓ ماهية معايير التدقيق؟
- ✓ ماهية العوامل المؤثرة على مصداقية القوائم المالية؟
- ✓ ما مدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته المتعلقة بمصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق؟
- ✓ هل هناك أثر فعال لمسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

3. الفرضيات:

- ✓ تعرف معايير فالتدقيق على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق"، وهي تمثل أيضا "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية.
- ✓ هناك العديد من العوامل المؤثرة على مصداقية القوائم المالية منها" أن تكون القوائم المالية تعبر عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة وأن توفر المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها وأن تتميز هذه القوائم المالية بالقابلية للمقارنة...إلخ.
- ✓ يدرك محافظ الحسابات بشكل جيد مسؤولياته المتعلقة بمصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.
- ✓ لا يوجد أثر فعال لمسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

4. أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع في أنه محاولة لتسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بالتدقيق والمعايير الخاصة به كونها أحد أكثر المواضيع البحثية أهمية خاصة بعد الازدحام والفضائح التي طالت كبريات الشركات العالمية ما أدى إلى تسليط الضوء على أهمية إلزام المدققين الخارجيين بمسؤولياتهم تجاه عملية التدقيق بشكل عام ومسؤولياتهم تجاه ابداء رأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية لما لهذه الأخيرة من أهمية في اتخاذ القرارات من طرف مستخدميها.

5. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى لتسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بعملية معايير التدقيق ومصداقية القوائم المالية وذلك بمده تحديد أثر مسؤوليات محافظي الحسابات على مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق، وذلك من خلال هدفين هما:

- ✓ تحديد المفاهيم النظرية لمختلف متغيرات الدراسة.
- ✓ الوقوف على مدى إدراك محافظي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.

✓ تحديد أثر التزام محافظي الحسابات بمسؤولياتهم على مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.

6. الإطار الزمني والمكاني:

لقد تعددت الحدود الزمنية للدراسة، خاصة عند الحديث عن المفاهيم النظرية التاريخية، لكن تحديدا ما تعلق بنطاق الدراسة العملي ارتكزت الدراسة على الجزائر كما أجريت الدراسة الميدانية خلال سنة 2021.

7. المنهج والأدوات المستخدمة:

تعددت المناهج البحثية التي تم اعتمادها في هذا العمل بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية، وللإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي والأسئلة الفرعية ومن ثمّ فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج التاريخي وتحلى ذلك من خلال العرض التاريخي لعدد من الوقائع البارزة والمتعلقة بموضوع الدراسة، لأنه لا يمكن فهم الحاضر والتنبؤ بالمستقبل دون التطرق إلى الماضي، كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي المعتمد على وصف الظاهرة وتحليل عناصرها ومعرفة العلاقة بين هذه العناصر.

كما تم الاعتماد على المنهج المتكامل في البحوث التطبيقية، وذلك من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية اعتمادا على أداة الاستبانة بهدف تحديد وقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والعددي والبياني، والقياس الاقتصادي عبر الاختبارات المرتبطة من أجل خدمة الأهداف العامة للدراسة، وربط الإطار النظري للدراسة بالواقع التطبيقي لها، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي تحديدا الاستقراء الناقص بالحكم على الكل فيما يوجد في الجزء، والخروج بنتائج يُمكن تعميمها.

8. صعوبات البحث:

خلال إعداد المذكرة واجهتنا بعض الصعوبات لعل أكثرها تأثيرا، نقص الدراسات والأبحاث المتعلقة بموضوع الدراسة سوءا على مستوى الجانب الميداني أو الجانب المفاهيمي والنظري خاصة فيما تعلق بتطبيقات المعايير الجزائرية للتدقيق، أما من الناحية التطبيقية فالوضع العام السائد بسبب جائحة كورونا أثر بشكل كبير في عملية توزيع استمارات الاستبانة وجمعها.

9. أقسام الدراسة:

بناء على سبق، وفي ظلال الأفكار والعلاقات التي يتضمنها السؤال الرئيسي، وتماشياً مع المرتجى مما نود طرحه، ضَمَّت الأطروحة فصلين، فكان الفصل الأول إطارا نظريا لمختلف المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق، أما الفصل الثاني فخصص للدراسة الميدانية حيث كان المبحث الأول إطارا نظريا لمختلف المفاهيم والأدبيات المتعلقة بمصداقية القوائم المالية اما المبحث الثاني فخصص لمنهجية وأدوات الدراسة في حين خصص المبحث الثالث لتحليل واختبار محاور وفقرات الدراسة واختبار الفرضيات.

10. الدراسات السابقة:

1.10. دراسة فاتح سردوك, 2004 " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات

الحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم":

هدفت الدراسة إلى تحديد إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات الحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعداة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات"، ولقد كانت أبرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

✓ يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات الحاسبية، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها تركز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات الحاسبية للمراجعة الخارجية.

✓ إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة فيما تعبر عنه المعلومات الحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.

✓ إن اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة، ويؤدي إلى التقليل من احتمالات الخطأ والغش كما يؤدي إلى الاقتصاد في الوقت والتكلفة بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها، نظرا لما يتيح لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة وتحليل مساعدة.

2.10. محمد أمين لونيسة 2016, "تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -

دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-":

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطور مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها للتطورات العالمية على مختلف الأصعدة انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالي

3.10. دراسة خلايفية، جاحودو 2019, " التدقيق الخارجي في الجزائر بين المنظور معايير التدقيق الدولية

ومعايير التدقيق الجزائرية":

هدفت الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية ومدى اعتماد مزاوولي المهنة على معايير التدقيق الدولية وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها استمرار الاعتماد على معايير التدقيق الدولية من قبل مزاوولي المهنة في الجزائر لكون معايير التدقيق الجزائرية حديثة الصدور ولم تشمل جميع المجالات.

4.10. علي بن موفقي 2019, "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه

على موثوقية القوائم المالية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية، من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية، ممارساتها والإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من آثارها، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

الفصل الأول:

مسؤولية محافظ الحسابات

في ظل معايير التدقيق

تمهيد:

لقد شهد العالم تطوراً كبيراً بعد ظهور الثورة الصناعية التي مست مختلف الميادين، والتي أدت إلى كبر حجم المؤسسات، مما أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن الإدارة " ظهور نظرية الوكالة"، مما نتج عنه ضرورة وجود طرف ثالث يضمن مصالحهم، وهذا ما تضمنه المراجعة الخارجية التي هي عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل للتحقق من مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

ومن جانب آخر ولكون مهنة التدقيق الحسابات تتأثر بالاجتهادات والتقديرات الشخصية للمدققين، ولما اعتبر العديد من الباحثين كثرة تلك الاجتهادات والتقديرات نقطة ضعف في ممارسة هاته المهنة، جاء التفكير في وضع معايير موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، لكن سرعان ما برزت أهمية تلك الفكرة وسعت العديد من الدول والهيئات العلمية والمهنية لوضع وتطوير تلك المعايير.

المبحث الأول: الإطار النظري حول معايير التدقيق

يعتبر التدقيق 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 الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، والجزائر كغيرها من الدول قد أولت لهذه المهنة أهمية كبيرة من خلال إصدارها لمجموعة من القوانين تنظمها ووضعها لمعايير التدقيق الخاصة بها والتي تشمل مراعاة محافظ الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية النشأة والتطور

أولاً: نشأة مفهوم معايير التدقيق

كلمة المعيار من عاير أو العيار والعيار هو "ما سويت به المكايل، وهو صحيح تام وكاف"¹، وهو "مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم"² أي هو كل ما يمكن استخدامه في القياس، و"المعيار وفقاً لما ورد في قاموس أكسفورد فإنه النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات"³، أما معايير فالتدقيق على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق"، وهي تمثل أيضاً "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام

¹ ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:

<http://www.baheth.net/all.jsp?term=عاير>

² معجم اللغة العربية المعاصرة، في الموقع:

<http://www.arabdict.com>

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2006، ص:

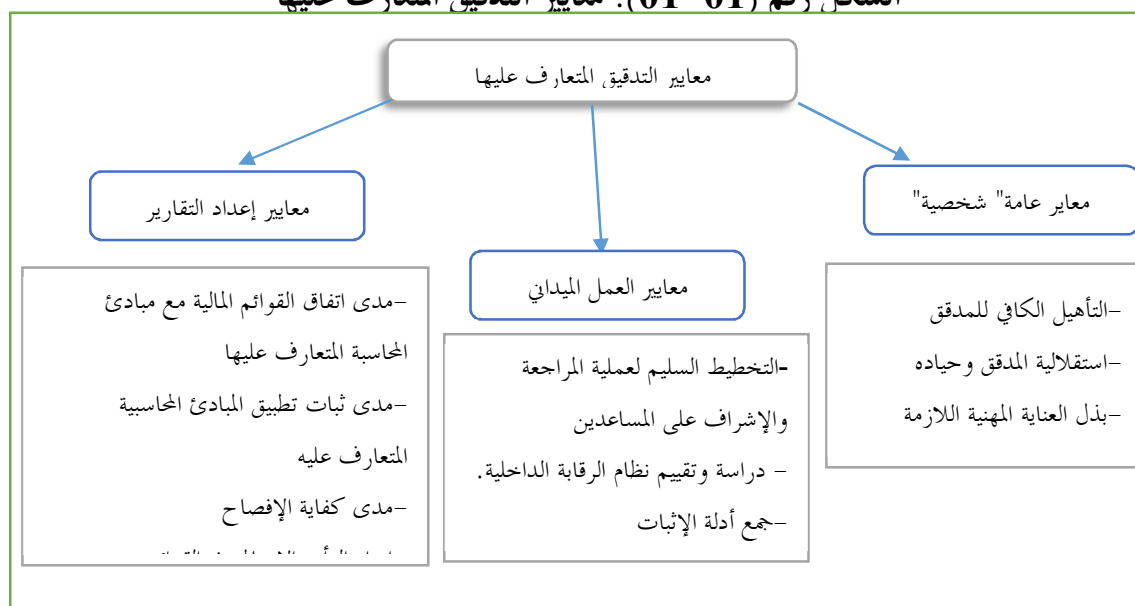
الفصل الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق

به المدققون وهي تعبر عن ما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة¹.

لقد بينت لجنة معايير التدقيق الدولية الإجراءات التي ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات والمعايير التي تتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات التدقيق.

أما معايير المراجعة أو التدقيق فتعتبر المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، ويعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ومهنة التدقيق من المهن العريقة من خلال الدور الذي تلعبه في خدمة مستخدمي القوائم المالية، لذا تعتمد هذه المهنة على مجموعة من المعايير والتي تساعد مدقق الحسابات على أداء عمله والرفع من جودته، إذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه حول مصداقية القوائم المالية، لذا فقد تظهر أهمية معايير التدقيق في تحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي، والذي يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية، ومن هذه المعايير ما يصطلح عليه بالمعايير المتفق عليها كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01): معايير التدقيق المتعارف عليها



¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص: 43.

Source: Ray whittington, kurt pany : principles of auditing, 12th edition, mc graw- hill, new york . usa, 1998, p :37.

1. المعايير العامة:

أ. التأهيل العلمي والعملية:

أما التأهيل العلمي فيقصد به أن يكون المدقق على درجة كبيرة من التعليم والتكوين في مجالي المحاسبة والتدقيق من خلال الدراسة في المعاهد والجامعات المختصة بالإضافة إلى الإلمام بعلوم الإدارة الأخرى وحسن الاتصال والحوار، أما التأهيل العملي يمتد إلى الخبرة المكتسبة في الميدان بالإضافة إلى التكوين عند أحد مزاولي المهنة.

ب. -الاستقلالية:

هذا المبدأ يمثل الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق ويعني قدرة المدقق على إبداء آري في محاييد دون التعرض لأي ضغوطات من هنا نجد أن تبعية المدقق تلعب دور كبير في تحديد مدى استقلاليته من يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية أكبر من المدقق الداخلي التابع لإدارة المؤسسة¹.

ج. معيار بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهنة:

يبرز هذا المعيار إلزام المدقق بالاهتمام بنشاطه عند ممارسته للمَّ أولاً هنة، حيث يعتبر مسؤولاً أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، وليس هناك ما يتذرع به من أخطاء قد يرتكبها مساعديه و أخيراً أثناء تنفيذهم لمهامهم، و عليه فإن مسؤوليته هاته تقتضي عليه الوقوف علة ضمان شروط تنفيذه للمهنة من جانبه أو من جانب مساعديه، و كذا توفر معياري الكفاءة و الاستقلالية من جانبه و من جانب مساعديه، كما أن إعداد البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية توجيهه لمساعديه و التنويه على ضرورة المحافظة على السر المهني وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها : في المدقق الحكيم ومن بينها²:

✓ محاولة الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛

¹ درويش عمار كوديد سفيان، " فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد 14، جوان 2017، ص ص: 87-109، ص: 93.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص: 82.

- ✓ أن يأخذ بعين الاعتبار أي ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
- ✓ الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛
- ✓ تحيين مكتسباته المهنية من حين إلى آخر وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات؛
- ✓ ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين؛
- ✓ أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ أن يعمل المدقق على تطوير خبرته المهنية؛ -8 إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

2. معايير العمل الميداني:

أ. التخطيط والإشراف على المساعدين:

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :

- ✓ وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق؛
 - ✓ تخطيط المساعدين على مهام الفحص؛
 - ✓ الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أداء¹.
- وتخطيط عملية التدقيق يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوامل المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب التدقيق، كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المدقق، والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعة من طرفه².

ب. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعمل، ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، حيث أظهرت

¹ عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 38.

² Reueve Française de comptabilité, La démarche générale d'audit, l'approche par les risques, N°330, Février2001, P :05.

الدراسة التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة. غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.

ج. معيار كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في التدقيق، لذلك كنت الحاجة قوية إلى توفر الأدلة من هنا اتجه التدقيق فكرا عملا إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تثبت الحقائق و تدعم وجهات النظر، والتي تناسب الحاجة المعنية إليها¹.

3. معايير إعداد التقرير²:

أ. معيار التوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً:

يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيشير المراجع إلى أن عملية المراجعة مقبولة قبولاً عاماً على أنها تمثل الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة على جودة القوائم المالية، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

- ✓ تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم للملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها
- ✓ أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

ب. معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

يعتبر هذا المعيار أحد الخصائص الأساسية و النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية دف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية، و يعني استخدام المنشأة نفس المبادئ المحاسبية التي اتبعتها في إعداد القوائم المالية والمطبقة في السنة السابقة، ولاشك أن ذلك الثبات والاتساق

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص: 31.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 38.

يحقق هدفين هما: التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في المبادئ المحاسبية و لو حدث أن تأثرت تلك المقدرة مقارنة بشكل جوهري. يمثل تلك التغيرات فإن ذلك يتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة فيتعين تحديد تلك التغيرات

ج. مدى كفاية الإفصاح:

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفقلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

د. إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية:

بمقتضاه يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك فتشكل عدة أمثلة للرأي إما نظيف أو متحفظ أو معاكس أو الامتناع عن إبداء الرأي، تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاثة اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

وترتبط معايير التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق ولكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه وإعداد التقرير¹، ولقد ظهرت هذه المعايير نتيجة إحقاق وإفلاس العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron and Worldcom طرح كثير من المشرعين، المحللين، أصحاب المصارف و المستثمرين عدة تساؤلات حول دور المدقق ومدى فاعلية عملية التدقيق في الحفاظ على الثقة العامة في أسواق رأس المال، هذه التساؤلات كانت بمثابة العنصر المحفز ولو جزئيا الذي تسبب في حدوث التغير الكبير الذي تشهده حاليا مهنة التدقيق وأيضا بسبب الاختلاف في المعايير بين كل الدول فوجب إصدار معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا، وأيضا إدراك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن الطريقة الأساسية لحماية الصالح العام تكمن في وضع و تعزيز وتطبيق معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان

¹ الصبان محمد سمير، محمد فيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية بيروت 1990، ص:24.

مصدقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وغيرهم من الأطراف المعنية¹، وأيضاً لمسايرة النظام المالي الجديد و توحيد التدقيق على المستوى الدولي الشيء الذي أدى إلى إعلان المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) في أكتوبر 1977.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع معايير التدقيق الدولية².

وتعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلقى قبولاً دولياً، وقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية (ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير موحدة دولياً، ويرجع ذلك للاختلافات في الظروف البيئية والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لا بد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق الدولية (ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسية وخفض من تكاليفها³.

وتسعى مهنة التدقيق المحاسبي إلى رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات التي تنشرها المؤسسة في قوائمها المالية، لذا فقد تبدو أهمية معايير التدقيق في حاجة ممارسة هذه المهنة لضوابط تسمح بالحكم على صحة تلك القوائم، لذا فهناك من يرى أن المعايير تعتبر هامة في كونها "تحمل الأساس الذي على ضوئه تم تكوين رأي مدقق الحسابات، وبدون وجود ذلك الأساس فإن تقرير مدقق الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير"⁴، ولكن هناك من يرى أن أهمية هذه المعايير تظهر في الأثر الذي يمكن أن يترتب على غيابها إذ أن "في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير مكانتها الملائم، مما قد يجعل

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق"، طبعة الأولى، الجزء الأول، 2010، ص: 04.

² محمود السيد الناجي، المراجعة إطار النظرية والممارسة " الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص: 136.

³ -أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص: 72.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 35.

الحكومات تقوم بسن تشريعات و قوانين تحول هذه المهنة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية¹، في حين يرى آخرون أن أهمية معايير التدقيق تتجسد في وجودها حيث أنها تضمن "الحفاظ على قياس موحد لعمل مدقق الحسابات المستقل والمحاييد لأن المعايير توفر لمهنة التدقيق المحاسبي الثقة والكرامة من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالقوائم المالية، وهذه المعايير تعتبر الحد الأدنى من مستويات الواجب القيام بها من قبل المدققين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم"².

كما يمكن النظر لأهمية معايير التدقيق الدولية من ناحية المزايا التي تقدمها للمدقق بشكل خاص ولجهات متعددة بشكل عام ومنها ما يلي:

- ✓ تُعتبر نموذجاً يقتدي به مدقق الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية؛
- ✓ تُعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها؛
- ✓ تُعتبر وسيلة لتقويم الأداء المهني؛
- ✓ تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بالتدقيق؛
- ✓ تزيد الثقة في عملية التدقيق؛
- ✓ تُساعد في جعل مهنة التدقيق المحاسبي ذات كيان مستقل والتي بدونه تصبح مزاوله المهنة وظيفة آلية؛
- ✓ تُحدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير؛
- ✓ تُوفر للمدقق أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية؛
- ✓ تعطي للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من مدقق الحسابات، وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره؛
- ✓ تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية؛
- ✓ تُعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام مدقق الحسابات بمبادئ التدقيق والأهداف العامة؛

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص: 37.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004، ص: 30.

✓ تُساعد في تعليم المهنة للمبتدئين، حيث تستخدم كأساس لإعداد الأجيال القادمة من المدققين وتوضح الإطار العام لمسؤولياتهم المهنية؛

✓ تُوفر لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي مدقق الحسابات، حيث أنها تتسم بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لهم الكيفية التي قام بها مدقق الحسابات بفحص القوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها ودرجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم من بيانات ومعلومات.

ثانياً: إصدار معايير التدقيق والمنظمات المشرفة عنها

1. المنظمات المشرفة عن المعايير

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد، ويتم تعيين أعضاء اللجنة عادة من قبل الهيئات الأعضاء يمثلون دول يختارها الاتحاد، وهناك لجان فرعية منبثقة عن هذه اللجنة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر، وفي 1994 كانت تتضمن اللجنة أعضاء من 13 دولة (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية)¹، تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC. بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق IAPC إطاراً متجانساً وقابلاً للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مطلقاً مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها².

ولكن في 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، حيث أصبحت هي الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة

¹ بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص: 42.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار 1 الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص: 156.

دول لهم علاقة بمهنة التدقيق المحاسبي، و يتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد"، إذ يسعى إلى نيل القبول الدولي للإرشادات التي يصدرها، لذا فإن معايير التدقيق الدولية (ISA) لا تهدف إلى تخطي التعليمات أو النشرات الوطنية المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، بل هي مجموعة من المعايير التي تتضمن المبادئ والإجراءات الأساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمستوى عالي الجودة¹. يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العديد من المعايير لتعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم، لكن المعايير التي يصدرها مصنفة في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة بها، والموضحة كما يلي²:

- أ. يجب تطبيق "معايير التدقيق الدولية" في تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- ب. يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات المراجعة" في مراجعة القوائم المالية التاريخية (الفترة والمرحلية)
- ج. يجب تطبيق "المعايير الدولية لعمليات التأكيد" في عمليات التأكيد التي تتناول المعلومات بخلاف المعلومات المالية السابقة (المعلومات المستقبلية)؛
- د. يجب تطبيق "المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى، والتي تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (إعداد القوائم الضريبية-الاستشارات الإدارية والضريبية)؛
- هـ. يشار إلى كل "معايير التدقيق الدولية" و"المعايير الدولية لعمليات المراجعة" و"المعايير الدولية لعمليات التأكيد" و"المعايير الدولية لخدمات ذات العلاقة" بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛
- و. يجب تطبيق "المعايير الدولية لرقابة الجودة" بواسطة موردي الخدمات المدرجين تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

¹ بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، ص: 59، 2009.

2. إصدار معايير التدقيق:

إن إصدار معيار ليس بعملية سهلة وليس بأمر هين، إذ يتطلب الأمر تركيز دقيق بحيث لا يكون المعيار غامض ولا يفهم بطرق بديلة، لذا فقد كون مجلس اللجنة التوجيهية وهي لجنة دائمة له، تضم من 4 إلى 6 أعضاء من المجلس ويترأسها رئيس المجلس نفسه، وتقوم هذه اللجنة بصياغة وجهات النظر وتقديم الاستشارات على المسائل ذات الأهمية الاستراتيجية والتشغيلية للمجلس، كما أنها تخفف الضغط عليه بمعالجة بعض المسائل الإدارية التي لا تتطلب بالضرورة المداولة من قبل المجلس، وتسعى اللجنة التوجيهية إلى ما يلي¹:

- أ. تحديد والاستجابة للفرص الاستراتيجية والتهديدات والتطورات الأخرى في البيئة وذلك لجعل المعايير التي يصدرها المجلس فعالة في حماية المصلحة العامة ومحل ثقة جميع الأطراف؛
 - ب. تحديد والاستجابة للحاجة للتغيير في إجراءات وممارسات عمل مدقق الحسابات، وذلك لاستمرار في دعم وتطوير معايير عالية الجودة؛
 - ج. تقديم المشورة لرئيس المجلس والمدير الفني في المسائل والأنشطة المتعلقة بتحقيق الأهداف.
- يتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدارها لأي معيار دولي للمراجعة الخطوات التالية:

- ✓ تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛ بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

في الجدول الموالي مختلف معايير التدقيق الدولية التي تم إصدارها:

¹ بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

الجدول رقم (01-01): آخر اصدار لمعايير التدقيق الدولية

الرمز	اسم المعيار	الرمز	اسم المعيار
ISA 200	الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام القيام بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة.	ISA 530	العينات في المراجعة
ISA210	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة.	ISA 540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
ISA 220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية.	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 230	توثيق أعمال المراجعة	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 240	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عن مراجعة القوائم المالية.	ISA 570	الاستمرارية.
ISA250 (المعدل)	مراعات الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.	ISA 580	الإفادات المكتوبة.
ISA 260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	ISA 600	اعتبارات خاصة- عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
ISA 265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	ISA 610	استخدام عمل المراجعين الداخليين.
ISA 300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية.	ISA 620	استخدام عمل خبير استعان به المراجع
ISA 315	تحديد مخاطر التحريف	ISA 700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

		الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	
الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل.	ISA 701	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة.	ISA320
التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل.	ISA 705	استجابة المراجع للمخاطر المقيمة.	ISA 330
فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل.	ISA 706	اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية.	402 ISA
المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية.	ISA 710	تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة	ISA 450
مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	ISA 720	أدلة المراجعة.	ISA 500
اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية وفقاً لأطر ذات غرض خاص.	ISA 800	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة	ISA 501
اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة. وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية..	ISA 805	المصادقات الخارجية	ISA 505
الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة	ISA 810	ارتباطات المراجعة لأول مرة الأرصد الافتتاحية.	ISA510
		الإجراءات التحليلية.	ISA 520

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2020، ص ص: 11-13.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

لقد جاءت معايير التدقيق الجزائرية مكتملة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة والذي اعتبره البعض تبني ضمني من الجزائر لمعايير المحاسبة والافصاح الدولية (IAS/IFRS) حيث أصبح من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) أو تكييفها بما يناسب بيئة العمل الجزائرية وبذلك جاء المقرر رقم 002 المؤرخ في 04-04-2016 كأول إصدار لمعايير التدقيق الجزائرية حيث استحدث هذا المقرر أربعة معايير للتدقيق لتتوالى بعده الإصدارات حتى وصل عدد المعايير الجزائرية للتدقيق 16 معيارا كما تجدر الإشارة بأن الهيئة المخولة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق هي المجلس الوطني للمحاسبة وفي كما يلي جميع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق:

1. الإصدار الأول لمعايير التدقيق الوطنية¹:

حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي:

- أ. المعيار الجزائري للتدقيق. 210_ "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"
- ب. المعيار الجزائري للتدقيق - 505_ "التأكيدات الخارجية"
- ج. المعيار الجزائري للتدقيق 560_ "الأحداث اللاحقة"
- د. المعيار الجزائري للتدقيق 580_ "التصريحات الكتابية".

2. الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الوطنية:

حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي:

- أ. المعيار الجزائري للتدقيق 300_ "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية":
- ب. المعيار الجزائري للتدقيق 500_ "العناصر المقنعة";

¹ طواف فاتح، رقابية فاطمة الزهراء، "أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي" — دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في واليات الشرق الجزائري — "مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد: 03، 2020، ص: 700 - 712، ص: 703-704.

- ج. المعيار الجزائري للتدقيق _510_ "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية"؛
د. المعيار الجزائري للتدقيق _700_ "تأسي الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".

3. الإصدار الثالث المعايير التدقيق الوطنية:

حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، والذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي:

- أ. المعيار الجزائري للتدقيق _520_ "الإجراءات التحليلية"؛
ب. المعيار الجزائري للتدقيق _570_ "استمرارية الاستغلال"
ج. المعيار الجزائري للتدقيق _610_ "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
د. المعيار الجزائري للتدقيق _620_ "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

4. الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الوطنية:

حسب المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية، والذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كما يلي:

- أ. المعيار الجزائري للتدقيق _230_ "وثائق التدقيق"
ب. المعيار الجزائري للتدقيق _501_ "العناصر المقنعة، اعتبارات خاصة"؛
ج. المعيار الجزائري للتدقيق _530_ "السبر في التدقيق"؛
د. المعيار الجزائري للتدقيق _540_ "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به".

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية

عند مقارنة المعيار الجزائرية للتدقيق الصادرة حتى الآن وما يقابلها من معايير تدقيق دولية فإن أول شيء يلاحظ هو تشابه تسميات وأرقام المعايير، حيث جاءت عناوين وأرقام المعايير الجزائرية مطابقة لمعايير التدقيق الدولية، كما أن هناك تشابه تام في بعض النقاط حيث تناولتها معايير التدقيق الجزائرية بحذافيرها كما جاءت في معايير التدقيق الدولية ويمكن أخذ مثال على ذلك معيار التدقيق 620 حيث كانت مسؤوليات المدقق في رأي التدقيق التي وردت في معايير التدقيق الجزائرية مطابقة تماما لما جاء في

معايير التدقيق الدولية ويمكن الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في النقاط التالية¹:

✓ معايير التدقيق الدولية كانت أكثر شمولاً وتفصيلاً من معايير التدقيق الجزائرية.

✓ معايير التدقيق الجزائرية لم تستعمل نفس ترتيب العناوين في فهرس المعيار

كما ورد في معايير التدقيق الدولية، كما تم تخصيص جزء تحت عنوان تعاريف في معايير التدقيق الدولية، حيث تتناول شرح لبعض الكلمات المفتاحية في المعيار وهذا جاء في كل معايير التدقيق الدولية باستثناء المعايير 300، 501، 570، أما المعايير الجزائرية فلم تخصص فقرة معينة للتعريفات بل كان تناولها بشكل ضمني في المعيار ودون عرض كافة التعاريف التي وردت في معايير التدقيق الدولية ويمكن ملاحظة ذلك على سبيل المثال في معيار التدقيق 505، حيث تطرق المعيار الجزائري إلى تعريف التأكيد الخارجي، طلب تأكيد مستعجل، طلب تأكيد ضمني، أما الدولي فإضافة إلى التعاريف السابقة التي تناولها المعيار الجزائري فقد تناول تعريف عدم الإجابة، أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فقد تناول معايير التدقيق الدولية لبعض النقاط التي لم ترد مطلقاً في معايير التدقيق الجزائرية ومثال على هذا نأخذ معيار التدقيق 700 في فقرة تأسيس الرأي حول القوائم المالية، المعيار الجزائري تناول فقط أنه يجب على المدقق تكوين رأي يبين إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت في جميع جوانبها وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق إضافة إلى استنتاجه إذا كان حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة بأن القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة، أما نفس المعيار الدولي فزيادة إلى ما تعرض له المعيار الجزائري فقد تناول توضيحات بشأن الضمانات المعقولة، زيادة إلى تناول ما يجب على المدقق أن يقوم بتقييمه والنقاط التي يجب عليه الوقوف عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إجراء هذا التقييمات؛ في الأخير يمكن القول أن الاختلاف بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية كان شكلياً فقط أما المضمون فهناك توافق كبير بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، حيث ما ورد في معايير التدقيق الجزائرية تم تناوله في معايير التدقيق الدولية إما كما هو أو زيادة عليه في التفصيل أو التطرق إلى عناصر إضافية.

¹ خلايفة إيمان، جاوحدو رضا، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين المنظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، جوان 2019، ص ص: 451-475، ص ص: 464-466.

المطلب الرابع: مسؤوليات مراجع الحسابات والمعايير المتعلقة بها

يتحمل المدقق مجموعة من المسؤوليات عند ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، ومعايير التدقيق الدولية خصصت مجموعة معتبرة من المعايير التي تساعد المدقق تحمل مسؤولياته عند ممارسته للمهنة، بدأ من مسؤولية الاتفاق على عملية التدقيق وصولاً إلى مسؤولية الاتصال مع الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة، ويمكن تناول أهم هذه المسؤوليات في النقاط التالية:

1. مسؤولية الموافقة على التكاليف:

من أول المسؤوليات التي تقع على المدقق الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومعايير التدقيق الدولية خصصت لذلك معيار التدقيق الدولي (ISA210) "الاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق"، فحسب هذا المعيار فإنه قبل قبول المدقق عملية التدقيق والاستمرار فيها عليه الاتفاق على الشروط المسبقة لعملية التدقيق، والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة والمكلفين بالحوكمة حول شروط التكاليف بالتدقيق، والتي سيتم التفصيل فيها كما يلي¹:

أ. الشروط المسبقة لعملية التدقيق:

- ❖ تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية الذي سيتم تطبيقه مقبولا أو لا؛
- ❖ الحصول على موافقة الإدارة على المسؤوليات الملقاة على عاتقها والمتمثلة في:
 - ✓ مسؤولية إعداد القوائم المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
 - ✓ مسؤولية وضع رقابة داخلية تمكن من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
 - ✓ مسؤولية تزويد المدقق بالمعلومات التي يطلبها المدقق ويحتاجها لهدف الحصول على أدلة التدقيق والتمكن من القيام بعملية التدقيق.

¹ مهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

ب. الاتفاق على شروط عملية التدقيق:

ينبغي على المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط عملية التدقيق، وفي حال عدم وجود قانون أو نظام يفصل في تلك الشروط فعلى المدقق أن يقوم بتدوينها في شكل اتفاقية خطية، والفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (210) الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق"، حددت ما ينبغي أن تشتمل عليه تلك الاتفاقية كما يلي:

- ✓ هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
- ✓ مسؤوليات المدقق؛
- ✓ مسؤوليات الإدارة؛
- ✓ تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد القوائم المالية؛
- ✓ الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع وجود احتمالية لتغيير تلك التقارير في وجود ظروف مختلفة .

وفي حال طلب الإدارة من المدقق تغيير الشروط المتفق عليها يجب عليه التأكد من سبب الطلب، وفي حالة قيامه بتغييرها عليه تدوين ذلك في اتفاقية جديدة، أما في حالة رفضه للتغيير وإصرار الإدارة على عدم استمرار في عملية التدقيق الأصلية، على المدقق الانسحاب من عملية التدقيق وإبلاغ المكلفين بالحوكمة في حال وجود التزام لذلك.

وفي هذا الباب فقد ورد في المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" والذي يوضح كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة الى المهام الملحقه كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق كما يلي¹:

- ✓ إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة؛
- ✓ في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك؛

¹ أشرف بن صغير، "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016-2016، ص: 47.

- ✓ المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛
- ✓ ان يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

2. مسؤولية رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية:

تعد أنظمة الرقابة وسياسات إجراءات رقابة على جودة عملية التدقيق من بين أهم المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق، إذ هو ملزم بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم ضمان معقول بأنه يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير الصادرة من قبله مقبولة في ظل الظروف المحيطة بعمله، ومعياري التدقيق الدولي (ISA 220) "رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية" يحدد في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة على الجودة عملية تدقيق القوائم المالية، ومن أهمها ما يلي:

- ✓ توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها؛
- ✓ الحرص على امتثال فريق عمله إلى المتطلبات الأخلاقية؛
- ✓ تقييم علاقته مع العملاء بشكل مستمر ومدى حفاظ هذه العلاقة على استقلاليتهم؛
- ✓ التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق؛
- ✓ التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق؛
- ✓ مراجعة السياسات وإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛
- ✓ التشاور مع فريق عمله حول الأمور الصعبة والمستمرة، وتحديد الاستنتاجات الناتجة عن تلك المشاورات.

وفي هذا الباب فقد جاء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشف المالية" هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري، ومن مسؤوليات المدقق في هذا المعيار ما يلي¹:

أ. قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية:

¹ أشرف بن صغير، "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016-2016، ص: 60.

- ✓ القيام بالإجراءات المتعلقة بالزبون ومهمة التدقيق الخاص المنصوص عليها في المعيار 220؛
- ✓ التواصل مع المدقق السابق طبقاً للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.

ب. عند بداية مهمة التدقيق الأولية:

- ✓ تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية وفق المعيار 220؛
- ✓ التحقق من معرفة بنود "قيود" المهمة وفق المعيار 220.

ج. عند اعداد الاستراتيجية العامة للتدقيق:

- ✓ التعريف بخصوصيات المهمة؛
- ✓ التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار العوامل المهمة بالنسبة له؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية؛
- ✓ تحديد الخبرة المكتسبة التي أنجزت من طرف المدقق السابق للمؤسسة في المهام الأخرى إذا كانت ذات لالة؛
- ✓ التأكد من نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

د. عند اعداد برنامج العمل:

- ✓ تقييم مخاطر ونطاق الإجراءات المخطط لها وفق المعيار 315؛
- ✓ التخطيط لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية على مستوى التأكيدات وفق المعيار 330؛

- ✓ وضع إجراءات التدقيق الأخرى المطلوبة قصد انجاز المهمة؛
- ✓ وضع البرنامج بشكل مفصل قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول.

3. مسؤولية إعداد وثائق التدقيق:

تمثل وثائق التدقيق في "كل ما تحتويه من المستندات أو البيانات أو الأدلة أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من العميل ومن الأطراف الأخرى ذات العلاقة تخص المدقق شخصياً وتمثل بالنسبة له السند الرئيسي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه المهني"، ومعايير التدقيق الدولية تعرف وثائق التدقيق بأنها "سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل لها المدقق"، إضافة تعليق وتجميع المدقق لهذه الوثائق بطريقة منظمة يساعده في

إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية محل التدقيق، لذا فقد خصصت معايير التدقيق الدولية لذلك معيار التدقيق الدولي (ISA 230) "وثائق التدقيق"، حيث يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق القوائم المالية كما يلي¹:

أ. إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد:

توضح الفقرة A1 بأن إعداد وثائق تدقيق في الوقت المحدد يساعد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل من التقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل إعداد تقرير المدقق بصورته النهائية

ب. توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها:

وفقا للفقرة 9 من معيار التدقيق الدولي (ISA 230) "وثائق التدقيق" عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أدائها، يتعين على المدقق تسجيل:

- ✓ الخصائص المحددة للبند أو المسائل التي تم اختبارها؛
 - ✓ الشخص الذي قام بعملية التدقيق وتاريخ استكمال عمله؛
 - ✓ الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أدائه وتاريخ نطاق هذه المراجعة.
- ووفقا للفقرة A2 قد يتم تسجيل وثائق التدقيق على ورق عادي أو ورق إلكتروني أو أي وسيلة أخرى، ولكن يعتمد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق على عدة عوامل، منها:

- ✓ حجم ومدى تعقيد المؤسسة؛
- ✓ طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها؛
- ✓ المخاطر المحدد للأخطاء الجوهرية؛
- ✓ أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
- ✓ طبيعة ونطاق الاستثناءات المحددة؛
- ✓ الحاجة إلى توثيق استنتاج معين أو أساس استنتاج معين؛
- ✓ منهجية التدقيق والادوات المستخدمة.

¹ مهلوي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 62-63.

يجب أن توفر وثائق التدقيق أدلة كافية على أنها تمثل لمعايير التدقيق الدولية، كما يجب أن تتضمن وثائق التدقيق حسب الفقرات من A8 إلى A20 ما يلي:

✓ المسائل الهامة والأحكام المهنية الهامة ذات العلاقة؛

✓ البنود والمسائل التي تم اختبارها؛

✓ النقاشات الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم؛

✓ كيفية معالجة المعارضات؛

✓ المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

هـ. تجميع ملف التدقيق النهائي:

يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق، وبعد استكمال عملية التجميع يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق التدقيق قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها، لكن في حالة مواجهة ظروف أو تغيرات تستدعي تغيير وثائق التدقيق، فينبغي على المدقق حسب الفقرة 16 توثيق ما يلي:

✓ الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

✓ وقت إجراء ومراجعة هذه التعديلات أو الإجراءات والشخص الذي قام بذلك.

وفي هذا الباب حدد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق " مسؤوليات المدقق المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق كما يلي¹:

✓ يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة.

✓ يجب على المدقق إعداد وثائق كافية ثمكّن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير

الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛

✓ نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص: 06-07.

- ✓ المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المستخلصة حول هذه المسائل والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.
- ✓ ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، والتي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق؛
- ✓ على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعية حيز التنفيذ.

كما يمكن إعداد وثائق التدقيق وحفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال: - برامج التدقيق؛ - تحليلات؛ - مذكرات حول مشاكل خاصة؛ - ملخصات حول مسائل هامة؛ - رسائل للتأكيد والتوكيد؛ - استبيانات المراقبة، المراسلات (بما فيها البريد الإلكتروني المتعلقة بالمسائل الهامة ويمكن للمدقق أن يضم في وثائق التدقيق ملخصات أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود أو الاتفاقيات الهامة) مع ذلك، لا يمكن الوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان. كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

4. مسؤولية كشف الاحتيال في القوائم المالية:

تعرف معايير التدقيق الدولية الاحتيال على أنه "هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف خارجية، ينطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية"، ومن هذا التعريف يتضح الفرق بين الاحتيال والخطأ في الأول يكون متعمد أما الثاني فيكون غير مقصود، ويمكن الاستنتاج أنه من أجل ارتكاب الاحتيال يجب أن تتوفر ثلاثة عناصر¹:

- ✓ النية والقصد أو التدبير المسبق؛
- ✓ طرف الذي يقوم بالاحتيال شخص أو أكثر من أفراد الإدارة، المكلفين بالحوكمة، الموظفين، أطراف ثالثة؛
- ✓ الحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

¹ مملوئي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 64-65.

هناك عدة أنواع للاحتيال لكن وفقاً للمعيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية" فالمدقق يقع على عاتقه مسؤولية الكشف على الاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في القوائم المالية، ومسؤولية منع وكشف الاحتيال تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، في حين أنه على المدقق الحصول إلى تأكيد معقول إلى خلو القوائم المالية من أخطاء جوهريّة سواء كانت ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، لكن هذا لا يعني أن هناك مخاطرة عدم اكتشاف الأخطاء، لأنه رغم التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق فيوجد احتمال عدم اكتشاف الخطأ من طرف المدقق.

ويعد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ، ويسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهريّة في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة¹.

وعند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، آخذة في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة الأدوات الرقابة، ومدركا لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

كما أنه قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفق معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها².

¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2020، ص: 128.

² المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2020، ص: 129.

ولتمكن المدقق من الحصول على تأكيد معقول لخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية عليه حسب الفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (ISA 240) "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية" ما يلي:

- ✓ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية الناجمة عن الاحتيال؛
 - ✓ الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال من خلال تصميم استجابات مناسبة؛
 - ✓ الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المحتمل المحدد خلال عملية التدقيق .
- إن عملية اكتشاف الاحتيال لا تعد أبدا مسؤولية سهلة بالنسبة للمدقق، لذا على المدقق الالتزام بما يلي:

أ. التشكك المهني:

على المدقق أن يتخذ التشكك المهني أثناء عملية التدقيق، لكن في الكشف عن الاحتيال يصبح التأكيد على اتخاذ التشكك المهني للمدقق من اهم الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في وضع احتمال وجود أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال، لذا عليه استعمال خبرته السابقة وإجراء المزيد من التحقيقات في حال وجود شكوك بوجود احتيال؛

ب. المناقشة بين أعضاء فريق العملية:

من بين إجراءات التي تساعد المدقق على كشف الاحتيال هي المناقشات بين فريق عمله، حيث يركز في هذه المناقشات على تحديد احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بسبب الاحتيال، أين يمكن أن يكون وكيف يمكن أن يحدث الاحتيال؛

ج. إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة¹:

لفهم المؤسسة وبيئتها يقتضي على المدقق إجراء تقييم للمخاطر والأنشطة ذات علاقة، وللكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال عليه القيام بالإجراءات التالية:

¹ مهلوي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 64-65..

- ✓ إجراء استفسار للإدارة حول تقييمها وتحديد المخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وكيفية الاستجابة لها؛
- ✓ إجراء استفسار لأطراف أخرى في المؤسسة؛
- ✓ إجراء استفسارات لموظفي التدقيق الداخلي؛
- ✓ الحصول على فهم للإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة عن طريق حضور الاجتماعات أو عمل استفسارات للمكلفين بالحوكمة؛
- ✓ النظر في نتائج الإجراءات التحليلية؛
- ✓ النظر في المعلومات الأخرى كالمعلومات التي تخص المؤسسة وبيئتها.

كما يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش، ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش¹.

د. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال:

ينبغي على المدقق تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال على مستوى القوائم المالية أو على مستوى الإثبات لفئات المعاملات والأرصدة الحساب والافصاحات؛

وعند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر، وتحدد الفقرة 48 التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تحديده لإثبات الإيرادات كأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر القيمة للتعريف الجوهرية بسبب الغش على أنها مخاطرة مهمة، وبناء عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم الأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر¹.

هـ. الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال²:

يجب على المدقق تحديد الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال عند كل من مستوى القوائم المالية ومستوى الإثبات، وكذا عليه القيام بإجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة؛

ولتحقيق الاستجابة للمخاطر المحددة فيما يتعلق بتجاوز الإدارة الأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه.

و. تقييم أدلة التدقيق³:

ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المتخذة قبل نهاية عملية التدقيق لتكوين استنتاج شامل حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل تشير إلى مخاطر مسبقة غير محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛

كما يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهرية بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل.

وعندما يحدد المراجع تحريفة، يجب عليه تقييم ما إذا كان ذلك التحريف يعد مؤشرا على وجود غش، وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقييم الآثار المترتبة على هذا التعريف بالنسبة الجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثا منعزلا. (راجع: الفقرة ٥٢أ).

¹ نفس المرجع والصفحة.

² مهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 64-65.

³ مهلولي نور الهدى، نفس المرجع والصفحة.

وإذا حدد المراجع تحريفة، سواء كان جوهرية أو غير جوهرية، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديدا الإدارة العليا متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر تقييم مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها ويجب على المراجع أيضا أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقا¹. (راجع: الفقرة ٥٣)

ز. تقييم إمكانية المدقق من الاستمرار:

في حال واجه المدقق خطأ ناجم عن الاحتيال عليه تحديد أثر ذلك الخطأ على ظروف على الاستمرار في أداء التدقيق، وعليه تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها، وكذلك لتحديد ما إذا كان من الأنسب أن يسحب من عملية التدقيق؛

و. الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

في حال اكتشاف المدقق وجود أخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال عليه الإبلاغ عن ذلك إلى المستوى المناسب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

س. الاتصال بالسلطات التنظيمية والتنفيذية:

رغم أنه على المدقق الالتزام السرية إلا أنه في حال اكتشافه للاحتيال فمسؤوليته القانونية تسمح له بتجاوز التزامه بالسرية وتفرض عليه إبلاغ السلطات المعنية بالاحتيال المكتشف.

وفي هذا الباب يأتي المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" والمعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية، والأرصدة الافتتاحية"، وكانت مسؤوليات المحافظ الحسابات في هذين المعيارين كما يلي:

✓ أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر الى مؤشرات المشكوك في مصدرها؛

¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

- ✓ أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا ارتابه شك ما؛
- ✓ استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة؛
- ✓ جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة؛
- ✓ تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي؛
- ✓ إذا كانت المعلومات ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة يجب على المدقق¹:
 - تقييم كفاءة وقدرات الخبير؛
 - الاطلاع على أعمال الخبير؛
 - تقدير ملائمة أعمال الخبير.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتعلقة بفوائد المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة؛
- ✓ استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات وأرصدة الحسابات المتعلقة بعرض الكشف المالية؛
- ✓ فحص تسجيلات أو الوثائق الداخلية والخارجية؛
- ✓ الفحص المادي للأصول العينية؛
- ✓ إعادة تنفيذ الإجراءات أو التحقيقات داخل المؤسسة اما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب.
- ✓ جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات :
 - أن أرصدة اقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية؛
 - ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشف المالية الخاصة بالفترة الجارية؛
 - أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبا بصفة ملائمة؛
 - أن موضوع المعلومة ملائم في الكشف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

¹ أشرف بن صغير، "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016-2016، ص ص: 62-63.

- اعلم الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر؛
- فحص الكشوف المالية الأحدث؛
- فحص تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية؛
- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل؛
- تعديل رأيه إذا كان في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية.

5. مسؤولية مراعاة القوانين والأنظمة:

لقد سبق الإشارة أن معيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية" يعتبر أن لتحقيق هدف إجراء عملية التدقيق والمتمثل في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، يكون من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، وتعتبر معايير التدقيق الدولية القوانين والأنظمة أحد مصادر إطار إعداد القوائم المالية، و الفقرة 5 من معيار التدقيق الدولي (ISA 250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية" تؤكد على المدقق "عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية أن يأخذ بعين الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المطبق"، ولا يمكنه ذلك إلا إذا كان على دراية كافية بتلك القوانين والأنظمة، أي يجب عليه أن يتمتع بالكفاءة المهنية التي من شأنها أن تسهل له الإحاطة بكل القوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة محل التدقيق¹.

فبعد بعد حصول المدقق على فهم عام، عليه الأخذ بعين الاعتبار القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، والتأكد من مدى التزام الكيان بها والإبلاغ فوراً عن عدم الالتزام إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة وفي حالات معينة يتم تجاوز واجب السرية بموجب القانون إذ يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى الطرف الثالث (السلطات النظامية والتنفيذية)².

¹ بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر. الأردن، 2006، ص 35.

والغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية وبالتالي تقع على الإدارة مسؤولية الالتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى المدقق مسؤولية التأكد من ذلك الالتزام عند تدقيقه للقوائم المالية، وحسب الفقرة 10 من معيار التدقيق الدولي (ISA 250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية" على أن المدقق يقوم بما يلي:

- ✓ الحصول على أدلة التدقيق كافية وملائمة تتعلق بالالتزام بأحكام القوانين والأنظمة المعترف بها، وأثرها على تحديد المبالغ والافصاحات الجوهرية في القوائم المالية؛
- ✓ أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام للقوانين والأنظمة التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية؛
- ✓ الاستجابة بشكل مناسب لعدم الالتزام للقوانين والأنظمة، والتي تم تحديده أثناء عملية التدقيق¹.
- ✓ الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛
- ✓ التحقق من المراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة يجب على المراجع أن يظل متنبها أثناء المراجعة الاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتببه فيه، بالأنظمة واللوائح.
- ✓ يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون المراجع مطالبة بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح.

وفي حال اكتشاف المدقق عدم الالتزام للقوانين والأنظمة عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية والتنفيذية، وكذا عليه الإفصاح عن ذلك في تقريره، كما يمكنه الانسحاب من

¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص: 163.

مهمة التدقيق نتيجة عدم تعاون الإدارة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها المدقق حيال تقييم أثر عدم الالتزام على القوائم المالية¹.

وقد تتطلب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ مزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية الأخلاقيات المهنة للمحاسبين من المراجع اتخاذ خطوات للاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات. وقد تشمل تلك الخطوات الإبلاغ عن حالة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي مكونات المجموعة أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون عملاً في مكونات المجموعة الأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة².

¹ بملولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

² المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص: 167.

المبحث الثاني: مسؤولية مراجعة الحسابات

لقد شهد العالم تغيرات اقتصادية نتيجة ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، فقد تغيرت المؤسسات من مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة الى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متعددة، فبهذا توسع نطاق مبادلاتها التجارية قد فأصبحت تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة، خاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة على خالف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد لهم أي تدخل في المؤسسة من ناحية إدارتها، وكذا عدم امكانيتهم في الاطلاع المباشر والكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأسمالهم المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث يعمل كوسيط بينه وبين المؤسسة لحفظ مصالح الطرفين وهذا ما توفره المراجعة الخارجية، وقد تزايدت أهمية المراجعة الخارجية في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم المالك فقط، بل تعدت للأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية كونها تساعد في اتخاذ قراراتهم، لذا يجب أن تتمتع هذه القوائم بالمصداقية لكي يتم الاعتماد عليها من قبلهم.

المطلب الأول: مفهوم مراجعة الحسابات

إن تطور المراجعة الخارجية ووصولها الى ما عليه الآن، كان أمرا ضروريا نتيجة إلى حاجة المجتمع لمعلومات ذات مصداقية، تعبر عما قامت به المؤسسة من عمليات وأنشطة والتي يمكن التأكد منها من خلال القيام بفحص انتقادي منظم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذا البيانات المثبتة في الدفاتر، والسجلات، والقوائم المالية، وتحكم مهنة المراجعة الخارجية مجموعة من المبادئ، والفروض، والمعايير التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير.

والمراجعة (AUDIT) كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع، إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص¹، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش

¹ محمد التهامي الطواهي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص:

والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة "هو لأجل محاسبة من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية" ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسة وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة والتطور الضريبي، فإنّ الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ¹.

وتعددت تعريفات المراجعة من طرف الباحثين والعلماء، ومن بينها:

التعريف الأول: فحص انتقادي منظم يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي حرت والنظم القائمة التي أنتجت تلك المعلومات².

التعريف الثاني: النشاط الذي يطبق بكل استقلالية للإجراءات التنافسة وفحص المعايير بقصد درجة الثقة والملائمة، وضمان سلامة جميع أجزاء المؤسسة التي تسير وتنظم وفق هذه المعايير³.

التعريف الثالث: عملية تجميع وتقديم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدماً ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد⁴.

التعريف الرابع: هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام⁵.

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية⁶، هو فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004، ص: 17

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 11.

³ Jean Charles becour, Henri Bouquin, Audit opérationnel, Ed Economica, 3ème édition, 2008, p 12.

⁴ حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 10.

⁵ رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 07.

⁶ محمد سمير الصبان، عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر، 2002، ص: 17.

عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها¹, كما عرفت أيضا بأنها كما عرف أيضا: اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة².

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع المسؤوليات

تنقسم المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات إلى أربع أنواع وهي كما يلي:

أولاً: المسؤولية الفنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل نحافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

ثانياً: مسؤولية أخلاقية³:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم". تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

✓ الإنذار.

✓ التوبيخ.

¹ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص: 06.

² Lionnel.c et Gerard.v, Audit et Control Interne-aspects financiers, opérationnels et strategiques Dalloze, Paris, 1992, p21.

³ الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010، ص 10.

✓ التوقيت المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر. - شطب اسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ثالثا: المسؤولية المدنية:

إن أهمية المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات لا تعود للمساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية فقط، وإنما تعود أيضا وبدرجات مختلفة للعديد من الأشخاص الذي لديهم مصلحة مع المؤسسة محل المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو لأن هناك علاقات اقتصادية تربطهم بها كالمستثمرين والبنوك والدائنين... إلخ، إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة عدم بذله للعناية المهنية اللازمة يكون لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين محافظ الحسابات أمام المسؤولية المدنية¹، وحمل المشرع محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية لمهامه"، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاناة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة².

رابعا: المسؤولية الجزائية:

إن مهمة محافظ الحسابات لا تقتصر على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلاقيات الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون الأخلاقيات وتشجيع شفافية المعلومات المالية، وبالتالي فإن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، لذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور، أو الذي يخالف القانون في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه

¹ Antoine Mercier, Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p269.

² الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010، ص 10.

مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية¹ ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي²:

أ. **العنصر القانوني**: بحيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفاً إلا بوجود نص قانوني:

ب. **العنصر المادي**: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلاً

ج. **العنصر الأخلاقي**: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمداً وبشكل مفترض،

و قد جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"³.

المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية

أولاً: مفهوم الغش والخطأ في القوائم المالية:

يشتمل الغش أساساً على استخدام الخداع للحصول على مكاسب شخصية بطريقة غير أمنية أو خلق خسارة للآخرين، ويشتمل مصطلح الغش أنشطة مثل السرقة، الفساد، الاختلاس، غسيل الأموال، الرشوة، كما عرف الغش بأنه تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض خاصة، ولقد أشار الميعار الدولي للتدقيق 240 إلى أن الغش يعني "فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون، أو الأطراف الخارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والتي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية"، كما إن اختلاس الأصول هو نوع من الغش يتضمن سرقة بعض أصول الشركة، وفي العديد من الحالات، لا يتضمن الاختلاس مبالغ ذات أثر جوهري على القوائم المالية، ولكن من ناحية أخرى، فإن فقد الشركة لأصولها يعطي

¹ Antoine Mercier, Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit, Op.Cit, p 269

² Alain Mikol, Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, Lille, 2003, p125.

³ الجريدة الرسمية، القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس العدد والصفحة.

مؤشرا هاما لوجود قلق الإدارة حول هذه الظاهرة، ويسمى هذا النوع من الغش أحيانا بغش العاملين والموظفين لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلي من الهيكل التنظيمي للشركة على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش حيث أنها أكثر قدرة من الموظفين على إخفاء تلك الاختلاسات بشكل يصعب اكتشافها، أما الخطأ فقد أشار معيار محافظ الحسابات الدولي 240 إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات أو في معالجته أو في تقرير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تقييم خاطئ للحقائق، أو الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف، ومن خلال ما سبق نفهم بأن وقوع الخطأ نتيجة للسهو أي غير متعمد أما حالة وقوع الأخطاء المعتمدة فيصبح في هذه الحالة غش¹.

ثانيا: أسباب ومبررات الغش والخطأ في القوائم المالية:

إن السبب الجذري للغش والاختفاء المعتمدة في القوائم المالية هو الحاجات الفردية الى المال حقيقة كانت او تصور، ويمكن أن تنشأ الحاجة المالية من أي شيء في الحياة كالتنفقات الطبية، أو لأسباب وظروف اجتماعية، أو شراء المواد الكمالية للتباهي كالسيارات، والأثاث، أو لغرض الانتقام، وإن معرفة تلك الأسباب وغيرها المؤدية الى وقوع عمليات الغش والخطأ في القوائم المالية تتطلب المزيد من الدراسات المعمقة في الموضوع من طرف الجهات الإشرافية والمختصة بذلك.

ثالثا: مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغش والخطأ في القوائم المالية²:

تعتبر مسؤولية منع واكتشاف الغش هي مسؤولية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشكل رئيسي بينما يعتبر مراقب الحسابات مسئولاً عن اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية سواء الناتجة عن الخطأ أو الغش، وتأتي تلك المسؤولية نتيجة أمرين:

¹ مداح عبد الباسط، سعيدي يحي، "مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، دراسة ميدانية بالجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 03، 2017، ص: 173-188، ص: 179-181.

² نفس المرجع والصفحة.

1. مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية،

حيث تهدف عملية المراجعة الى الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الخطأ والغش، ورغم ذلك هناك تحريفات ربما لا يكتشفها المراجع نظرا للحدود الكامنة لعملية المراجعة وغالبا ما تكون هذه التحريفات ناتجة عن الغش وذلك لأن عملية الغش يتم التخطيط لها بشكل معقد مع احتمال وجود تواطؤ وتخطي الادارة للإجراءات الرقابية، لذلك يحتاج المراجع الإجراءات فعالة لاكتشاف الغش.

2. محاولة تضيق فجوة توقعات المراجعة

من خلال سد جانب الطلب من المجتمع بشأن توقعاتهم بدور المراجع تجاه اكتشاف الغش الوارد بالقوائم المالية، وقد وضع (Harold.F.D,& et.al 2009) عدة تفسيرات توضح دور المراجع بشأن الغش، حيث يأتي التوسيع في مسؤولية المراجع تجاهها كسبب رئيسي في فجوة توقعات المراجعة، ومن ثم توسيع دور المراجع يعني محاولة لتضييق تلك الفجوة.

كما يجب على محافظ الحسابات عند التخطيط للإجراءات محافظ الحسابات وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية ومنها:

- ✓ تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المؤسسة ونزاهتها؛
- ✓ حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة؛
- ✓ التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية؛
- ✓ التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.

كما أنه يجب على محافظ الحسابات عن القيام بمحافظه الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب، وأن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية، وكذا القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقرير بما يتلاءم مع الأخطاء.

وعليه يمكن القول بأن مجال تحديد مسؤولية المحافظ في اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسؤول عن منع الخطأ والغش، لكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الداخلية وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وبرنامج عمل محافظ الحسابات شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع محافظ الحسابات وجود تحريف مادي في الدفاتر والغش التي تم اكتشافها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا تقديم توطئة نظرية لكل من تعلق بمعايير التدقيق من خلال استعراض مفهومها ونشأتها والهيئات المسؤولة عن إصدارها ومن ثم التطرق إلى مفهوم محافظة الحسابات ومسؤوليات محافظ الحسابات تجاه مصداقية القوائم المالية وخلوها من الغش في ظل هذه المعايير حيث أن الهدف من هذه المعايير هو الوصول إلى مصداقية عالية للمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يعكس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة المالية وذلك ما يتيح لمستخدمي المعلومات المالية اتخاذ قرارات سليمة بناء عليها.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

تمهيد:

يوفر نظام المعلومات المحاسبية عددا من المخرجات أو التقارير لتلبية احتياجات مجموعة من المستخدمين من خارج الوحدة ومن داخلها، حيث تتيح المحاسبة المالية كنظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية بإنتاج مجموعة من القوائم المالية، التي تلي احتياجات مجموعة من المستخدمين الخارجيين، هذا بالإضافة إلى كونها ذات منفعة لإدارة الوحدة الاقتصادية بمستوياتها المختلفة.

وتعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف الميمنة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعمقة بالمنشأة لأن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة مالية سابقة، وتعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي، فهي عرض منظم للبيانات والمعلومات المالية التي تقدم للمستفيدين منها بمختلف تخصصاتهم ومستوياتهم، بما في ذلك من لهم قدرة محدودة على فهمها.

وللدراسة الميدانية "التطبيقية" أهمية كبيرة في البحث العلمي كونها تساهم في إنجاح وإتمام هذه البحوث من خلال النتائج التي تتوصل إليها ومن ثم تأكيد أو نفي الفرضيات التي بنى عليها الباحث دراسته، ولهذا استهدف هذا الجزء من الدراسة بيان أهم الوسائل والأساليب المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بهذا الجانب فضلا عن الأساليب الإحصائية التي أتبع لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبانة، بهدف قياس آراء أفراد العينة، بالإضافة إلى عرض الصفات الشخصية والمهنية لأفراد العينة بهدف الوصول إلى نتائج أكثر واقعية وبأكبر قدر من الموثوقية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الأساس الواجب على الشركة الإفصاح عنها وفقاً لما جاء في معايير المحاسبة الدولية في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى الإيضاحات، كما تضمنت تلك المعايير متطلبات فيما يخص عرض هذه القوائم، وهو ما سيتم تناوله في هذا المبحث بالإضافة للمعلومات الواجب الإفصاح عنها سواء في صلب هذه القوائم أو في الإيضاحات.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين، في إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة؛ ولكي تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، وضمان وصول المعلومات بشكل دقيق وملائم للفئات المستخدمة، ومساعدتهم على اتخاذ معظم القرارات بشكل كفاء، لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص.

أولاً: ماهية القوائم المالية:

هناك الكثير من التعاريف عن القوائم المالية، نذكر منها:

تعرف بالقوائم المالية ذات الغرض العام، "وهي القوائم المالية التي تعدها منشآت القطاع اخلاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم اعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة".¹

القوائم المالية هي "النتائج النهائي للمحاسبة حيث يتم تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر والتي تظهر في دفتر الأستاذ على شكل مجموعة من التقارير، والتقارير ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للاستفادة منها في اتخاذ القرارات واحلکم على نتائج عمليات الشركة وتقييم مركزها المالي"²

¹ حميدات جمعة، خداهش حسام، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA، (للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص، 6.

² حمد عباس بدوي، "المحاسبة وتحليل القوائم المالية"، دار النهضة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص262.

ويمكن تعريفها أيضا بأنها عبارة عن مجموعه من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة من خلال فترة زمنية معينة كذلك من أجل معرفة مركزها المالي¹

كما عرفها المعيار المحاسبي رقم (IAS01) على أنها: "القوائم المالية المقصود بها تلبية احتياجات المستخدمين لكي يكون في موقف مناسب يسمح لهم بالمطالبة بتقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات المحاسبية، ويجب تطبيقها على هذه النوعية من القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير التقارير الدولية²."

وهناك أيضا من يعرفها بأنها " تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية³."

"والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث يمكن القول أن التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة⁴"

من خلال ما سبق فإن القوائم المالية هي مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها⁵.

وتنقسم القوائم المالية إلى نوعين⁶:

1. قوائم مالية أساسية :

يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم تتمثل في كونها مترابطة معا، بمعنى أنها تخضع جميعا لنفس عملية

¹ عزة الأهر، عرض ومراجعة إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، بليدة، سنة 2009، ص 106.

² Franche Doshe, "comptabilite internationale les IAS/IFRS en pratique", economie 49 rue Hécart, Paris, 2005, P23.

³ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

⁴ بن فرج زويينة، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص 42.

⁵ سامي محمد الرقاد، "نظرية المحاسبة"، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص 94.

⁶ علي عبدالله شاهين، "النظرية المحاسبية"، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 120.

القياس وأن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القوائم وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية.

2. قوائم ملحقة :

وهي قوائم إضافية يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة ومن أمثلة ذلك

✓ قوائم تفصيلية لبعض الإجماليات الواردة في القوائم المالية الأساسية

✓ قوائم مالية معدة بالتغير في مستويات الأسعار

✓ قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة

✓ قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد

ثانيا: خصائص ومكونات القوائم المالية ومستخدميها

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيلية، ولكي تعبر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص، وقد نصت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

1. الخصائص النوعية لبيانات القوائم المالية:

نظرا للتأثير المباشر للمعلومات المحاسبية على القرارات والوظائف الإدارية المختلفة فقد اهتمت المنظمات المهنية بتحديد مجموعة من الخصائص والمعايير الأساسية التي تساعد في تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، فقد حددت هيئة للمعهد التابعة The Financial Accounting Standards Board (FASB) المالية المحاسبية معايير الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هذه الخصائص و المعايير في ترتيب هرمي بهدف تحديد الترتيب الموضوعي للأولويات التي يستلزم توفرها في المعلومات المحاسبية لتحقيق أكبر قدر من المنفعة والفائدة لمستخدميها باعتبار ذلك هو المعيار الأساسي السائد للحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لهدف المساهمة الفعالة في ترشيد و

مساندة القرارات الإدارية ورسم السياسات المختلفة ومتابعة تنفيذها. وتقسم هذه الخصائص إلى قسمي¹ منها:

1.1. الخصائص الأساسية: وهي بدورها تتكون من :

أ. الملائمة:

إن ملائمة المعلومات المحاسبية تعتبر من أهم الخصائص التي يجب توافرها في هذه المعلومات وتعين مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع احتياجات مستخدميها، كما يقصد بها قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على القرارات الإدارية، كذلك قدرتها على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على إجراء تنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية. والملائمة في المعلومات المحاسبية ميزه هامه سواء كانت هذه المعلومات للاستخدام الداخلي للمنشأة أم للاستخدام الخارجي، ولكنها أكثر أهمية بالنسبة للاستخدام الداخلي وذلك للاعتماد المباشر عليها في معالجة المشكلات واتخاذ القرارات المتعلقة بمشكلة محددة بذاتها.

وقد اعتبرت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) انه لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فإنه يجب أن تربط الهدف والغرض المطلوب تحقيقه، كما حددت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)، الخصائص الفرعية التالية لملائمة المعلومات المحاسبية

ب. التوقيت المناسب:

تعتبر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية حاجة جارية وفورية وخاصة أن كثير من المعلومات تفقد أهميتها بسرعة شديدة نتيجة للتغيرات الكبيرة في الظروف البيئية المحيطة، وتعتبر خاصية التوقيت الملائم من الخصائص الهامة الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وعنصرا أساسيا من عناصر نجاح المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية إذ أنه لا قيمة للمعلومات ما لم تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب لتمكنه من اتخاذ القرار السليم، ولكي يكون توقيت المعلومات المحاسبية ملائما ومناسبا فإنه لابد من إعدادها وتجهيزها قبل اتخاذ القرار بوقت كاف .

¹ شعب شنوف، التحليل المالي الحديث: طبقا للمعايير الدولية لإبلاغ المالي IFRS، عمان -الأردن، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص، 154.

ج. القدرة التنبؤية:

يتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد وفي إطار البيئة المحيطة مما يستوجب توفر معلومات محاسبية تساهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق وتقليل درجة المخاطرة كما تساهم المعلومات التنبؤية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.

د. التغذية الارتدادية : Back Feed

ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام للتحقق من صحة التنبؤات وإجراء المقارنات بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات وتصحيحها.

هـ. المصدقية (الموثوق):

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فإنه يجب أن تحتوي على قدر كاف ومقبول من الثقة وإمكانية الاعتماد عليها كمقياس للأحداث والعمليات المالية والاقتصادية التي تمثلها، ويجب أن تكون المعلومات المحاسبية موثقة وذات مصداقية جيدة فإنه يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية¹:

✓ الصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية:

ويعني أن تكون المعلومات المحاسبية معربة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثلة لها وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفصيلها مع الأحداث الاقتصادية المالية التي تمت قياسها والتقرير حولها.

✓ الحياد وعدم التحيز :

ويقصد بها موضوعية المعلومات المحاسبية بحيث تخلو من التحيز وتغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى مما يزيد من ثقة المستخدم بالمعلومات المحاسبية ودقتها وسامتها.

✓ القابلية للتحقق:

¹ مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، مارس 2006، ص156.

وتكون المعلومات المحاسبية قابلة التحقق إذا قام عدد الأشخاص المؤهلين بفحص البيانات أو السجلات وبتابع طرق قياس متماثلة ومت التوصل إلى حد ما، أي عندما تتفق آراءهم على القيم الواردة في القوائم المالية.

1.2. الخصائص الثانوية:

حددت هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" الخصائص الثانوية التالية والتي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية:

أ. القابلية للمقارنة:

يؤدي استخدام السياسات المحاسبية إلى تباين المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمنشأة مما يسبب صعوبة في إجراء المقارنات بني النتائج المالية للمنشأة لفترات محاسبية متتالية كما حيد من إجراء المقارنات والتحليلات القطاعية. إن عرض البيانات المحاسبية بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات على مستوى القطاع ككل أم على المستوى الداخلي للشركة حقق قدرة أكبر في تقييم الأداء وتحسين التنبؤات وترشيد القرارات الإدارية.

ب. الثبات والاتساق:

إن مبدأ الثبات والاتساق له أهمية كبيرة في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة حيث تشير إلى ضرورة التزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية في معاملاتها وأنشطتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وتلزم معايير الحاسبة الدولية الشركات بضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وبيان الأسباب التي أدت لهذا التغيير والآثار المترتبة عليه.

ج. الحيطة والحذر:

إن معدي القوائم المالية يواجه أحيانا حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقديم العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات.... الخ، ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها عند ممارسة الحيطة والحذر في إعداد القوائم المالية. فالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر والاحتباس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات.

القابلية للفهم والاستيعاب	الملائمة أو الدلالة	المصدقية والعدالة	القابلية للمقارنة
● لا تكون معاقدة ● يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.	● حتى تكون المعلومات مفيدة لابد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار. ● تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكينهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.	● يجب أن تكون موثوقاً فيها ويعتمد عليها، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث ● أن تكون كاملة خالية من الأخطاء والحذف حتى لا تصبح مضللة، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل	● قابلة للمقارنة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي

المصدر: بن فرج زوينة ، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة

دكتوراه علوم ، في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2014 ، ص 51.

2. مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والحالتين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم: للمعلومات والتي تشتمل ما يلي:¹

1. المستثمرون :

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطر المصاحبة لاستثماراتهم والمتصلة فيها والعائد المحقق منها لأنهم يحتاجون المعلومات التي تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2. الموظفون :

يهتم الموظفون والجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل .

3. المقرضون :

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق

4. الموردون والدائنون التجاريون الآخرون :

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا المعتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم .

5. العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصاً عند ما يكون لهم ارتباط

طويل المدى معها أو اعتماد عليه.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، طبعة الأولى، 2008، ص43-44.

6. الحكومات ووكالاتها ومؤسساتهم: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية المورد وبالتالي أنشطة المنشأة، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتعديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاء أن الدخل القومي وإحصاءات متشابهة.

7. الجمهور :

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشأة مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملهم مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بالمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في أنماط المنشأة وتنوع أنشطتها . بينما لا يمكن لقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعاً وحيث أن توفير قوائم مالية بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشأة فإنها سوف تعني كذلك بأغلب حاجات المستخدمين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية¹ .

لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على مالية ذات الغرض والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر فإذا للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة، وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

هناك سبعة أصناف تستخدم البيانات المالية لتلبية بعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، ويمكن تلخيصهم في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): مستخدمو القوائم المالية

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	خطر وربحية
الموظفون	الاستقرار والربحية
المقرضون	احتمال سداد المبالغ المقرضة والفوائد عند
الموردون وديون أخرى	الاستحقاق احتمال سداد المبالغ عند الاستحقاق
الزبائن	استمرارية النشاط

¹ نفس المرجع السابق ، ص 46.

الحكومات	تخصيص واحترام والالتزام بالمعلومات
الجمهور	المساهمة في الاقتضاء المحلي، العملة المولدة، نماء ورافضيه المؤسسات.

المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد العوادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير

المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص ص: 17-18.

كما يمكن تصنيف المستخدمين أيضا وفق الجدول التالي: ذ

الجدول رقم (02-02) مستخدمين القوائم المالية واحتياجاتهم.

المستخدمين	احتياجات المستخدمين
1. المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة	1. القياس الشامل للأداء
✓ المساهمين الحاليين والمحتملين	أ- مقاييس مطلقة .
✓ الدائنين قصيرة وطويلة الآجل.	ب- بالمقارنة مع الأهداف والمعايير .
✓ المديرين .	ج- بالمقارنة مع شركات أخرى.
✓ العاملين	2. تقييم أداء الإدارة.
✓ المستهلكين .	أ- الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد.
✓ الموردين	ب- المسؤولية القانونية.
✓ المنافسين .	3. التوقعات المستقبلية.
2. المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة.	أ- الأرباح.
✓ محلي القوائم المالية وسماسة	ب- التوزيعات والفوائد.
البورصة .	ج- الاستثمارات.
✓ اتحادات العمال .	د- التوظيف.
✓ الوكالات والهيئات الحكومية .	4. الحكم على المركز المالي.
✓ الجهات المهنية ومصدري المعايير	أ- تقييم اليسر المالي.
المحاسبية.	ب - تقييم درجة السيولة.
	ج - تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد.
	5. تخصيص الموارد.

6. تقييم الديون وحقوق الملكية.	
7. تقييم الالتزام باللوائح والقوانين.	
8. تقييم مساهمة المؤسسة الاجتماعية وخدمة البيئة والاقتصاد القومي.	

المصدر: كمال الدين الدهراوي، "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص11.

ولهذا السبب، فإن القوائم المحاسبية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين والذين ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية وهم المستثمرين والدائنين¹.

3. مكونات القوائم المالية

حسب معايير المحاسبة الدولية وخصوصا المعيار المحاسبي الأول بعنوان عرض البيانات المالية: المعدل عام 1997 والذي يبدأ نفاذه في الأول من يوليو 1998 أو بعد هذا التاريخ ولقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية في معيارها الأول مجموعة من القوائم المالية معظمها، ان لم يكن جميعها، تقليدي متعارف عليه بين المحاسبين وتعمل به معظم المنشآت الصناعية والتجارية في العالم ومنذ وقت طويل². وهذه المجموعة هي (طبقا للفقرة 7 من المعيار):

أ. الميزانية العمومية: وتسمى أيضا قائمة المركز المالي:

وتتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

في الأصول :

- ✓ التثبيتات المادية
- ✓ التثبيتات العينة
- ✓ الاهتلاكات
- ✓ المساهمات
- ✓ الأصول المالية

¹ كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 17.

² مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص 113.

✓ المخزونات

✓ أصول الضريبة مع تمييز "الضرائب المؤجلة"

✓ الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة "أعياد مثبتة مسبقا"

✓ خزينة الأموال الايجابية والمعادلات الخزينة الايجابية

في الخصوم¹

✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة 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)

✓ الموجودات الأعباء والخصوم المماثلة "منتجات مثبتة مسبقا"

✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية .

ب. قائمة الدخل:

وتتضمن هذه القائمة نتيجة اعمال المنشأة من ربح او خسارة لفترة معينة..

ج. قائمة التغير في حقوق الملكية:

والتي يتوجب ان تبين إما:

✓ جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة.

✓ التغيرات في حقوق الملكية ما عدا تلك الناتجة عن عمليات مع المالكين، مال زيادة او تخفيض

راس مال او توزيعات الأرباح

د. قائمة التدفقات النقدية:

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه

التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة

الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها

¹ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 22، 23.

تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علما بان معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يغطي محتويات واسس اعداد هذه القائمة بشكل مفصل.

٥. السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى:

وتبين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإيضاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى. ان معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يؤكد على ضرورة توفير بيانات مالية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والربح والخسارة والتدفقات النقدية، وقد اعتبرت الفقرة (7) ان الإيضاحات جزء أساسي من القوائم او البيانات المالية. ورغم ان اللجنة لم تأتي بجديد فيما يتعلق بمجموعة القوائم المالية المتعارف عليها كما أشرنا إليها هنا جاءت مجال للاختيار بالنسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية. وقد شجعت اللجنة المنشآت المختلفة

ثالثا: التغيرات الحاصلة في القوائم المالية.

هناك العديد من التغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقتراح طرق وبدائل للتقييم والقياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية وهذا ما سنتطرق له فيما يلي¹

1. بعض العناصر الجديدة:

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشف (القوائم المالية)، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من اجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبرازهم العناصر الجديدة في النقاط التالية²:

أ. العقود الطويلة الأجل:

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة (سلع) أو خدمة (خدمات) تقع تواريخ انطلاقتها وانتهاء منها في السنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي :

¹ مسعود درواسي، أ. ضيف الله محمد العوادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية

ص 17، 18

² : www.kantakji.com الالكتروني

✓ عقود البناء

✓ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئية .

✓ عقود تقديم خدمات

وتدرج في الحسابات الأعباء والمنتجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الانجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية (نسبة الانجاز) وهذا ما يتوقف مع المعيار (IAS01) المتعلق بعقود الإنشاء.

ب. الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة التحصيل 'ضريبة مؤجلة أصول' خلال سنوات مالية مستقبلية. ولقد التطرق في (SCF) إلى الضرائب المؤجلة مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار (IAS12) المتعلق بضررائب الدخل المؤجلة.

ج. عقود الإيجار:

وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل في المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار. ويتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلا جدول حسابات النتائج.

د. الحسابات المدجة والحسابات المجمعة:

ويقصد بالحسابات المدجة تقديم الممتلكات والوضعية والمالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدجة على العاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج (أو شركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادة ومراقبته، ولقد عالجها المعيار (IAS27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة و المنفصلة، كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج الأعمال وهناك اندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نفودا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنقود الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل 20 % أو أكثر من حقوق

التصويت، ويكون التمثيل في الأجهزة المسيرة والمشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتم التطرق لهذه الوضعية ضمن المعيار (IAS28) المتعلق بالاستثمارات في الشركات الزميلة.

2. الطرق الجديدة في القياس والتقييم المحاسبي:

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماداً في بعض الحالات تقييم بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها¹:

أ. القيمة الحقيقية:

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة).

ب. قيمة الانجاز الصافي:

وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقيق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدّر للمخزون مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع .

ج. القيمة المعينة:

وهي تقدير المالي للقيمة المعينة للتدفق في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية القوائم وحدودها

أولاً: أهداف القوائم المالية:

لقد حددت لجنة المعايير المحاسبية الدولية أهداف القوائم المالية كالآتي:²

- ✓ تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة بحيث تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية؛
- ✓ ان القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية، على كل حال، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن ان يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم الى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛

¹ نعيم نمر داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2012، ص 9 .

² حلوة رضوان حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، اثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص، 19

- ✓ وتظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية، او محاسبة الإدارة عن الموارد التي اودعت لديها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم الوكالة الإدارية او محاسبة الإدارة امناء يقومون بذلك من اجل صنع قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة او بيعها او ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة او إحلال إدارة أخرى مكانها؛
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة بغرض تحقيق الأهداف؛
- ✓ التقرير عن أنشطة المنشأة التي تؤثر على المجتمع والتي يكن ان تحدد او توصف او تقاس او التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي
- إن الغرض من إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير المعلومات حول الوضع المالي للمؤسسة، وأدائها المالي، بالإضافة إلى كشف التدفقات النقدية للمؤسسة كل ذلك يتطلب أن يكون مفيدا ونافعا لطبقة واسعة من المستعلمين أثناء قيامها بعملية اتخاذ القرارات ، وتمثل الأهداف الرئيسية للقوائم المالية فيما يلي¹ :
- ✓ تقديم المعلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لكل المستخدمين لما فيها يتعمق باتخاذ القرارات، وهذا تحقيقا لمبدأ العدالة أمام المحموعة؛
- ✓ تقديم معلومات تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجبات تسمح بتقييم كفاءة الدارة في القيام بواجباتها، وتساعد في محاسبا عن الموارد المؤتمنة عليها؛
- ✓ تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة في المستقبل؛
- ✓ تمكين مستخدميها من تقييم مقدرة المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعادلها، وكذلك تقييم توقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها، ويفيد تقييم هذه المقدرة في تحديد قدرة المؤسسة على دفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين، وسداد القروض والفوائد المترتبة عنها، ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين؛

¹ هشام دغوم، إعداد القوائم وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس-المدية-، الجزائر، 2009، ص32.

✓ توفير المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل، وهو الأمر الذي يفيد في التنبؤ باحتياجات المؤسسة من القروض، ومعرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية، بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح المؤسسة في الحصول على التمويل اللازم في المستقبل؛

ثانيا: أهمية القوائم المالية

إن القوائم المالية هي الأداة التي يتم عن طريقها توضيح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة وتحديد المركز المالي للوحدة في النهاية الفترة و المستخدمون من البيانات القوائم المالية عديدون منهم المساهم والمستثمر، المسؤل الضرائب وغيرهم، ويقوم هؤلاء، بتحديد مرافقهم ومعاملاتهم مع الوحدة الاقتصادية على ضوء ما تبرز هذه البيانات عن واقع الوحدة الاقتصادية، ومن هنا تأتي أهمية القوائم المالية كأداء لترشيد القرار الاقتصادي ليس فقط على صعيد الوحدة الاقتصادية التي تعود لها القوائم وإنما أيضا على صعيد الوحدات و الكيانات الاقتصادية الأخرى وفعالية القوائم المالية كأداء لترشيد القرار الاقتصادي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها، وتعتمد صحة البيانات المالية على مدى صحة المبادئ المستخدمة في إعداد البيانات¹. كما تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي²:

✓ فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط عالقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة

✓ أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

✓ وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 361.

² عواج هدى، "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2015، ص 42.

الأطراف الأخرى التي تربطها عالقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العالقات المستقبلية معها.

ثالثا: حدود القوائم المالية.

تعد القوائم المالية من الوسائل الهامة للاتصال بين الإدارة و الأطراف الخارجية المهمة بالمؤسسة، إلا أن هذه القوائم عرضة لبعض القيود التي تحد من فائدتها إذا لم يأخذها قارئ القوائم المالية في حسبانها عند تفسير وتحليل المعلومات الواردة بها، ومن أهم القيود ما يلي¹:

1. افتراض ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد:

يتم إعداد القوائم المالية وفقا للافتراض هام وهو ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد، ورغم تأكيد معدي القوائم المالية من أن وحدة النقد تتغير في حقيقة الأمر بمرور الوقت بسبب تغيرات الأسعار، إلا أن الأبحاث والتجارب التي أجريت لمحاولة قياس أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية لم تصل حتى الآن إلى قبول أي طريقة لتعديل القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وربما كان أفضل وصف لهذا الافتراض هو أنه ليس ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد، والاعتراف بتغير القوى الشرائية لوحدة النقد، إلا أن هذا التغير غير كاف لإحداث تغيير مادي على القوائم المالية.

2. التسجيل التاريخي :

تعد القوائم المالية وفقا للأساس التاريخي للأحداث والعمليات التي تحدث خلال الفترة، وغالبا ما يتم استخدامها لتوقع المستقبل، ويمثل التسجيل التاريخي حدودا على قيمتها في ذلك الخصوص

3. الحكم والتقدير الشخصي :

للتوصل إلى الدقة الكاملة في استخراج نتيجة أي مشروع من ربح أو خسارة فإن الأمر يتطلب الانتظار حتى نهاية المشروع.

ولأن هذا الأمر غير عملي لذلك تقوم المحاسبة على افتراض إمكانية تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات مالية عادة ما تكون سنة، وعلى الرغم من الدقة الظاهرة في القوائم المالية عن أي فترة مالية، إلا أنها بطبيعتها الحال مؤقتة وغير نهائية وتتطلب المزيد من الحكم والتقدير . وأي محاولة لتجزئة نشاط المشروع إلى عدة فترات صغيرة من الوقت مثل السنة وربع السنة، تتطلب المزيد من التقدير والحكم الشخصي على أحداث المستقبل ونتائج الأحداث السابقة و التي لم تكتمل بعد، وبالرغم من محاولات

¹ طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، مرجع سابق، ص 67-69.

الحاسبين لتطبيق أقصى درجة ممكنة من الموضوعية، إلا أنهم يضطرون إلى اللجوء إلى التقدير الشخصي في بعض الأحيان لتحديد المقادير الهامة التي تؤثر على عناصر القوائم المالية مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة واهتلاكاتها وتقدير قيم المخزون السلعي والمخصصات الخ.

4. قدرة الدارة في التأثير على محتوى ومضمون القوائم المالية :

تملك الإدارة قدرة التأثير على مضمون القوائم المالية في حدود معينة وذلك باستخدام أنشطة نهايات الفترات، ويمكن من خلال عقد بعض الصفقات أو مزاولة أنشطة معينة قبل نهاية الفترة التي يتم إعداد القوائم المالية عنها أن يحدث تأثير على بعض العناصر والبند الواردة في القوائم المالية والتي تلقي اهتماما خاصا لكل من الدائنين والمستثمرين أو تمثل أهمية خاصة في تقييم الأنشطة المالية للمشروعات.

5. البنود التي لا تسجل محاسبيا :

لا يمكن للنظام المحاسبي أن يسجل جميع مظاهر نشاط المؤسسة، والتي يمكن أن تمثل عوامل هامة لنجاح المشروع، وتعد الموارد البشرية واحدة من تلك العوامل الهامة لنجاح المشروع، وتمثل الإدارة والعمالة في بعض الأحيان أهم أصول المؤسسة ورغم ذلك فإن هذا البند ال يظهر في ميزانية المؤسسة، حيث تتحدد القوائم المالية بتلك العناصر التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لذلك يجب أن ننظر إلى القوائم المالية في هذا الإطار وباعتبار أنها تمثل جزء وليس كل العوامل المؤثرة على نشاط المؤسسة.

6. مرونة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية :

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقي القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة . وتؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالمؤسسة، ومعنى آخر فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة والمخاطر بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالمؤسسة.

وللدلالة على ذلك فإنه قد أمكن في بعض الحالات الافتراضية والواقعية تحويل خسائر المؤسسة إلى أرباح أو العكس وذلك عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو إتباع طرق بديلة.

رابعاً: طبيعة القوائم المالية

إن مصطلح قائمة في مفهومه العام إعلان يتعلق بشكل محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما تم الإشارة إليه فيه، وبذلك تتمثل القوائم المالية في أنها إعلاناً يعتقد بصحته ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية، وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقاً للنواحي المالية، والتي يعتقدون أنها تعبر بعدالة عن أنشطة المؤسسة والعمليات المالية، وتعتبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها سنة، أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن سنة (ثلاثة شهور على سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية، وتبدو عبقرية تلك القوائم المالية والتي غالباً ما تعد في صفحات قليلة في أنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات والدفاتر المحاسبية التفصيلية¹

المطلب الثالث: ترابط وتكامل القوائم المالية والعوامل المؤثرة عليها

أولاً: ترابط وتكامل القوائم المالية

من خلال دراسة القوائم المالية الأساسية يتبين أن هناك ترابط وتكامل للعناصر التي تتكون منها القوائم المالية وهذا الترابط والتكامل يؤدي إلى معلومات ذات مصداقية وتساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات، وهذا كما يلي²:

1. ترابط القوائم المالية.

إن العلاقة بين جميع القوائم المالية "قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية" مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض. بمعنى أن جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس عنصر من عناصر حساب النتيجة فإن تأثير هذا القياس ينعكس على المؤسسة وتنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية. إن قائمة التدفقات النقدية نفسها تخضع لمبدأ الترابط فهذا يظهر عند إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة الخزينة في أول وأخر السنة المالية في كل من ميزانية قائمة التدفقات النقدية، وذلك سواء تم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة أو وفق طريقة غير مباشرة.

¹ سعيد عبد الحليم، "محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد

حيضر، بسكرة، 2015، ص.3.

² رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر"، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص 249، 248.

2. تكامل القوائم المالية

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإن هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص المؤسسة، لذلك يمكن ألي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية، وهكذا، فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وفي واقع الأمر فإن مؤشرات التحليل المالي ال يعتمد فقط على الربط بين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.

ثانيا: العوامل المؤثرة على القوائم المالية

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في القوائم المالية نذكر منها ما يلي¹

1. أثر المنظمات المهنية :

ويتضح من هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية APB بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB التي توضح أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، وبالإضافة إلى جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التي تتمثل في إصدار النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال المحاسبة وبالمثل لقد أصدر معهد المحاسبين

2. أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية

حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والأوراق المالية المعايير المحاسبية الملزمة للشركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، هذا إضافة إلى التزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية الدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية بإنجلترا لمراجعتها والتأكد من التزامها بالمبادئ المحاسبة المقبولة، وبالمقابل تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بإنجلترا بدور

¹ حياة أمودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2015، ص 36.

مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية.

3. النظام الاقتصادي القائم

يبدو النظام الاقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية الغربية، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم. بينما يقوم نظام المحاسبي في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية المسؤولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي .

4. التضخم

حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم، إلى إعادة النظر في التقارير المالية لشركات المساهمة في هذا البلدان وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة. هذا وقد أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولي رقم 29 عام 1989 والمعاد صياغته عام 1994 والذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.¹

5. أثر تدخل الدولة

تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، والقوائم المالية والمعلومات التي توفرها للمستفيدين منها، هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة

ثالثا: التحفظات الموجهة للقوائم المالية.

بالرغم من الكم الهائل من البيانات التي تحتويها القوائم المالية والتي تحتويها القوائم المالية والتي يمكن أن تمثل أساسا مهما في توفير المعلومات الملائمة التي يمكن أن يستفيد منها العديد من الجهات التي تستخدمها والتي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالوحدة الاقتصادية إلا أن الملاحظ أن هناك مجموعة

من التحفظات التي تمثل انتقادات أو نواحي قصور يمكن أن يطلقها البعض على القوائم المالية، والتي يمكن توضيحها كما يلي¹:

تحتوي القوائم المالية على بيانات إجمالية، وبالتالي فإن عملية فهمها من قبل المستخدمين غالبا ما تحتاج إلى كشوفات توضيحية وتفسيرية مرفقة بهدف التعرف على التفاصيل اللازمة عن تلك البيانات، وبما يمكن أن يساعدهم في اتخاذ قرارات أكثر دقة

إن البيانات التي تحتويها القوائم هي بيانات مالية ذات طبيعة كمية، وبما يعني أنها لا توضح العديد من البيانات ذات الطبيعة غير المالية أو غير الكمية "الوصفية" والتي يمكن بدورها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات أكثر دقة، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة البحث عن البيانات الأخرى من مصادر أخرى غير القوائم المالية المنشورة.

إن إمكانية استخدام العديد من الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة الأحداث التي قامت بها المؤسسة الاقتصادية يمكن أن يثير الجدل حول مدى الفائدة من استخدام طريقة دون أخرى أو تفضيل إحداها عن غيرها، حيث أن المحاسب يمكن أن يختار الطريقة أو السياسة المحاسبية التي يمكن أن تؤدي إلى خدمة الغرض الذي يريد تحقيقه أو ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه من خلال ذلك.

إن البيانات الواردة في القوائم المالية هي بيانات متعلقة بلحظة افتراضية تتمثل بنهاية الفترة المحاسبية (اليوم الأخير من كل سنة)، وبما يمكن أن يؤثر في نتيجة العديد من البيانات التي ترغب الوحدة الاقتصادية بإظهارها في ذلك التاريخ .

إن البيانات التي تحتويها القوائم المالية هي بيانات تاريخية من حيث تعلقها بالفترة الزمنية المعدة عنها، وبما يعني أن استخدامها سوف يكون محدودا لأغراض اتخاذ القرارات المستقبلية نظرا لأن الأساس التاريخي غالبا ما يمثل أساسا ضعيفا عند الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المستقبلية خاصة في ظل التغيرات العديدة والمستمرة لكافة العوامل التي يمكن أن تؤثر في عملية اتخاذ القرارات المختلفة.

إن عملية إعداد القوائم المالية تقوم على افتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبما يعني أن كافة البيانات الواردة في القوائم المالية تكون معدة على أساس الكلفة "القيمة التاريخية" دون الأخذ بنظر الاعتبار عامل تغير القوة الشرائية للوحدة بنظر الاعتبار نتيجة تغير العديد من العوامل المؤثرة فيه، وعلى الرغم من وجود العديد من المقترحات للتخفيف من هذا الانتقاد عن طريق اقتراح تعديل

¹ قاسم محسن الحبطي و زياد هاشم يحيى، "تحليل ومناقشة القوائم المالية"، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، 2014، ص 65، 64.

البيانات الواردة في القوائم المالية من خلال الاعتماد على الأرقام القياسية لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد، إلا أن ذلك لم يلق القبول العام نظرا لتعارضه مع العديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبول من قبلهم

المبحث الثاني: منهجية وأداة الدراسة

بغرض تحقيق هدف الدراسة والمتمثل في قياس استجابة سلوك المستهلك للإعلان الإلكتروني للوكالة السياحية عبر مواقع التواصل الاجتماعي فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي بغرض وصف مختلف جوانب المتعلقة بالدراسة، في حين تم استخدام المنهج التحليلي على مستوى الدراسة الميدانية بغرض الوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم تجميع البيانات من خلال مصادر ثانوية والمتمثلة في المراجع المستخدمة من كتب ودوريات ومقالات وملتقيات، بالإضافة إلى الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية، وبعض المواقع الإلكترونية، أما البيانات الأولية فقد تم الحصول عليها من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للدراسة، ليتم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS.

1. بناء الاستبانة:

تعد الاستبانة عبارة عن نموذج يشتمل على مجموعة من الأسئلة أو العبارات التي يقوم الباحث بصياغتها وفقا لرؤيته حول الموضوع "الموضوع حالة الدراسة"، هادفا بذلك لجمع المعلومات الرقمية والوصفية من عينة الدراسة، والتي يتم اختيارها وفق الطبيعة الدراسة¹، وقد تضمنت الاستبانة قسمين حيث يمثل القسم الأول جانب الأسئلة العامة والتي تستخدم في وصف وتحديد خصائص العينة المدروسة، أما القسم الثاني فيمثل الأسئلة الأساسية التي تعالج موضوع الدراسة من وجهة نظر الطلبة حيث تم تقسيم هذه الأسئلة أو الفقرات إلى ثلاث محاور رئيسية يعالج كل محور منها جانبا معين من الدراسة.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة المستهدفة من مجتمع الدراسة، ولتحقيق ذلك فقد ضمت عينة الدراسة مجموعة من ممارسي مهنة محافظة الحسابات على مستوى ولاية الوادي، بهدف الوصول إلى نتائج أكثر واقعية ومصداقية، حيث تم توزيع 80 استبانة على أفراد العينة واسترداد 58 استمارة منها.

¹ متوفر على <http://al3loom.com/?p=1349> بتصرف

3. فقرات الاستبانة:

تم إعداد فقرات الاستبانة لهذه الدراسة وفقاً لطريقة "الإجابات المحددة" بالاعتماد على ما عرض في الجزء النظري من الدراسة، كما تم اعتماد الإجابات وفق مقياس (likert) ليكرت الخماسي "أوافق بشدة، أوافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة"، كما أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء للوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد في تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار التالي للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي وهو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-03): درجات مقياس ليكرت

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة

4. تحكيم الاستبانة:

من أجل التأكد من سلامة فقرات الاستبانة ومن أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ممن لهم الخبرة والاطلاع في هذا مجال، بغرض الاسترشاد بآرائهم في تنقيح فقرات هذه الاستبانة، حيث تم الأخذ بآرائهم من خلال حذف بعض الفقرات وإضافة بعض التعديلات على مجموعة من الفقرات الأخرى، وبذلك تم الوصول إلى الشكل النهائي للاستبيان (أنظر الملحق 01).

المبحث الثاني: وصف وتحليل خصائص عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة 77 مستجوب من أصل 90 استبانة تم توزيعها.

1. جمع البيانات ومراجعتها:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة في شكلها النهائي، وذلك بعد الأخذ بآراء بعض المتخصصين في الجانب المهني والأكاديمي تم توزيع استمارات الاستبانة على 90 مستجوب ليتم جمعها في وقت لاحق حيث كان معدل الاستجابة 85.55% كما يوضح الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-04): عدد القوائم الموزعة والمسترجعة والمستبعدة

البيان	العدد
الاستمارات الموزعة	80
الاستمارات المسترجعة	58
الاستمارات المستبعدة	7
الاستمارات القابلة	51
نسبة الاستجابة	63,75%

المصدر: من إعداد الطلبة

2. خصائص العينة:

يمكن تصنيف عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الموضحة فيما يلي:

أ. العمر:

الجدول رقم (02-05): توزيع افراد العينة حسب السن

السن	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	5	09.8 %
بين 30 و 40 سنة	31	60.8%
أكثر من 40 سنة	15	29.4 %
الاجمالي	51	100%

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم اجمالاً 51 فرداً، نلاحظ أن 5 أفراد يمثلون الافراد الذين اعمارهم تقل عن 30 سنة بنسبة بلغت 9,8 %، أما الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 سنة و 40 سنة فقد بلغ عددهم 31 فرداً بنسبة قدرت ب 60.8 %، أما فيما يخص الفئة التي اعمارها أكبر من 40 سنة فقد بلغ عددهم 15 فرداً بنسبة قدرت ب 29,6 %.

ب. حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (02-06): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	19	37.3%
ماستر	23	45.1%
ماجستير	0	00%
دكتوراه	9	17.6%
الإجمالي	51	100%

المصدر: من اعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم 51 فرداً، نلاحظ أن 19 فرداً من الافراد حاصلون على مستوى ليسانس بنسبة قدرت ب 37,3 % والافراد الحاصلون على درجة الماستر فقد بلغ عددهم 23 فرداً بنسبة قدرت ب 45,1 %، في حين بلغ الافراد الذين لديهم دراسات عليا بدرجة دكتوراه 09 أفراد بنسبة قدرت ب 17,6 %.

ج. حسب الأقدمية الوظيفية:

الجدول رقم (02-07): توزيع افراد العينة حسب الأقدمية الوظيفية

الأقدمية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	09	17.6%
أكثر من 5 وأقل من 10	23	45.1%
أكثر من 10 سنوات	19	37,3%
الإجمالي	51	100%

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم 51 فردا، نلاحظ أن 09 من افراد العينة لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات في حين أن من خبرتهم المهنية بين 5 و 10 سنوات كان عددهم 23 بنسبة بلغت 45,1% والافراد ذوي الأقدمية الوظيفية أكثر من 10 سنوات فقد بلغ عددهم 19 فردا بنسبة قدرت ب 37,3%.

3. اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

بعد عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين قصد تحكيمه تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (CronbachAlpha) لقياس ثبات عبارات ومحاور الاستبانة. ولقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، على العينة المستجوبة وتمثل القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ نسبة 60% فأكثر، حيث تم تطبيق على جميع فقرات الاستبانة وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (02-08): الصدق والثبات للمحاور الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
مدى ادراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق	06	82.6%
دور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية	07	83.4%
معايير مصداقية القوائم المالية	07	86.4%
الاستبانة ككل	20	90.2%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحاور الأول والثاني كان على التوالي 82.6%، و 83.4%، أما في المحور الثالث فبلغ 86.4%، ومعامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل فبلغ 90.2% وهذه القيم تعتبر ممتازة لقياس ثبات المحاور مما يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات كما نجد أن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ (معامل الصدق) يساوي 0,949، أي 94,9% ما يدل على أن الاستبانة على درجة عالية من الصدق.

4. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار One Sample wilk-shapiro و Smirnov-Kolmogorov):

في محاولة لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تم إجراء اختبار "كولجروف-سميرنوف" واختبار "شابيرو-ويلك" إذ يعد هذين الاختبارين ضروريين في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيًا، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (02-09): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار-wilk shapiro و Smirnov-Kolmogorov):

Smirnov-Kolmogorov			المحور
عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى المعنوية	
06	,098	,200*	المحور الأول
07	,115	,092	المحور الثاني
07	,080	,200*	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع قيم الاختبار Z أصغر من قيمة Z الجدولية والتي تساوي 1.96 وكذلك مختلف مستويات الدلالة Sig لمحاور الاستبانة أكبر من 0.05 أي أن جميع البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

المبحث الثالث: تحليل واختبار محاور وفقرات الدراسة واختبار الفرضيات

1. تحليل واختبار فقرات الاستبانة:

تم استخدام اختبار T للعينه الواحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1,96 (أو مستوى الدلالة أقل من 0,05 والمعدل النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1,96 (أو مستوى الدلالة أقل من 0,05 والمعدل النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0,05.

1.1 تحليل واختبار فقرات المحور الأول حول المحور المتعلق بمدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته

وفق معايير التدقيق:

الجدول رقم (02-10): تصورات المستجوبين حول المحور المتعلق بمدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير

التدقيق

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بقبول التكليف من خلال مراجعة الشروط المسبقة لعملية التدقيق والاتفاق عليها مع إدارة المؤسسة	3,94	,941	7,439	,000
02 يدرك محافظ الحسابات مختلف مسؤولياته المتعلقة برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية ويلتزم بها.	3,62	,618	5,646	,000
03 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق ويشرف على متابعتها وإعدادها	3,94	,941	10,415	,000
04 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بكشف الاحتيال في القوائم المالية ويعمل على تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بها	3,78	,784	5,566	,000
05 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بمراعات القوانين والأنظمة ويلتزم بتطبيقها	3,80	,804	6,117	,000
06 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بمراقبة الحسابات تجاه الغش والخطأ في القوائم المالية	3,86	,863	6,885	,000
المحور ككل	3,82	,825	12,689	.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه الذي يبين آراء المستجوبين حول المحور المتعلق بمدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق أن الوسط الحسابي لمختلف فقرات المحور بين قيمتي (3.62، 3.94) وهي تقع ضمن المجال الذي نعبر عنه بالأهمية النسبية الكبيرة حيث أن ترتيب الفقرات تنازلياً وفق معدل الأهمية النسبية يأتي كما يلي:

✓ كان أكبر وسط حسابي في هذا المحور للعبارة 01 و 03 حيث بلغ 3,94 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول أن لمحافظ الحسابات يدرك مسؤولياته المتعلقة بقبول التكليف من خلال مراجعة الشروط المسبقة لعملية التدقيق والاتفاق عليها مع إدارة المؤسسة وأنه يدرك مسؤولياته المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق ويشرف على متابعتها وإعدادها.

✓ جاءت الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي بلغ 3,86 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يدرك مسؤولياته المتعلقة بمراقبة الحسابات تجاه الغش والخطأ في القوائم المالية.

✓ جاءت الفقرة رقم 05 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,80 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بمراعات القوانين والأنظمة ويلتزم بتطبيقها.

✓ جاءت الفقرة رقم 04 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,78 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بكشف الاحتيال في القوائم المالية ويعمل على تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بها.

✓ في حين جاءت الفقرة رقم 02 من هذا المحور بأقل متوسط حسابي بلغ 3,62 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يدرك محافظ الحسابات مختلف مسؤولياته المتعلقة برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية ويلتزم بها.

كما أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.82 ومستوى الدلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 وقيمة T المحسوبة 12,689 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ومما سبق يمكن أن نستنتج إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول المحور المتعلق بمدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق.

2.1. تحليل واختبار فقرات المحور الثاني المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية:

الجدول رقم (02-11): تصورات المستجوبين حول المحور المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية

مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات	
,000	7,790	,922	3,92	يلتزم محافظ الحسابات بتوفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها	01
,000	6,039	,863	3,86	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق	02
,000	4,163	,627	3,63	يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية	03
,000	5,338	,745	3,75	يعمل محافظ الحسابات على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والاستجابة بالشكل المناسب لها	04
,000	5,522	,804	3,80	يعمل محافظ الحسابات على جمع عناصر مقنعة كافية فيما يخص دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.	05
,000	9,500	1,118	4,12	يسعى محافظ الحسابات للكشف عن التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.	06
,000	9,076	1,137	4,14	يلتزم محافظ الحسابات بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية	07
.000	9,229	,887	3,88	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه الذي يبين آراء المستجوبين حول المحور المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية أن الوسط الحسابي لمختلف فقرات المحور بين قيمتي (3.63، 4.14) وهي تقع ضمن المجالين الذين نعبر عنهما بالأهمية النسبية الكبيرة والكبيرة جدا حيث أن ترتيب الفقرات تنازليا وفق الوسط الحسابي يأتي كما يلي:

✓ جاءت الفقرة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 4,14 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يلتزم بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية.

✓ جاءت الفقرة رقم 06 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 4,12 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يسعى للكشف عن التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.

✓ جاءت الفقرة رقم 01 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,92 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يلتزم بتوفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها.

✓ جاءت الفقرة رقم 02 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,86 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يعمل على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.

✓ وجاءت الفقرة رقم 05 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,80 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يعمل على جمع عناصر مقنعة كافية فيما يخص دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.

✓ وجاءت الفقرة رقم 04 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,75 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ

الحسابات يعمل على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والاستجابة بالشكل المناسب لها.

✓ وجاءت الفقرة رقم 03 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,63 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي أي يمكن القول بأن محافظ الحسابات يعمل على تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية

كما أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.88 ومستوى الدلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 وقيمة T المحسوبة 9,229 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ومما سبق يمكن أن نستنتج إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول المحور المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية.

2-تحليل واختبار فقرات المحور الثالث حول معايير مصداقية القوائم المالية:

الجدول رقم (02-11): تصورات المستجوبين حول معايير مصداقية القوائم المالية:

مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات	
,000	8,756	1,039	4,04	أن تعبر القوائم المالية عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة	01
,000	11,317	,880	3,88	أن توفر القوائم المالية المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها	02
,000	6,129	,745	3,75	يمكن الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية في التنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة	03
,000	5,286	,686	3,69	المعلومات الواردة في القوائم المالية خالية من التحيز والأخطاء الفادحة	04
,000	8,561	,941	3,94	القوائم المالية تتميز بالقابلية للمقارنة	05
,000	8,267	,922	3,92	تحتوي القوائم المالية معلومات دقيقة وصادقة وذات موثوقية عالية	06
,000	7,697	,863	3,86	تتمتع القوائم المالية بدرجة عالية من الشفافية والموضوعية	07
.000	10,964	,867	3,86	المحور ككل	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه الذي يبين آراء المستجوبين حول المحور المتعلق بمعايير مصداقية القوائم المالية أن الوسط الحسابي لمختلف فقرات المحور بين قيمتي (3.69، 4.04) وهي تقع ضمن المجالين الذين نعتبر عنهما بالأهمية النسبية الكبيرة والكبيرة جدا حيث أن ترتيب الفقرات تنازليا وفق الوسط الحسابي يأتي كما يلي:

✓ جاءت الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 4,04 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول ضرورة أن تعبر القوائم المالية عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة.

✓ جاءت الفقرة رقم 05 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,94 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول أن القوائم المالية يجب تتميز بالقابلية للمقارنة.

✓ جاءت الفقرة رقم 06 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,92 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول ضرورة أن تحتوي القوائم المالية على معلومات دقيقة وصادقة وذات موثوقية عالية.

✓ جاءت الفقرة رقم 02 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,88 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول ضرورة أن توفر القوائم المالية المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها.

✓ وجاءت الفقرة رقم 07 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,86 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول ضرورة أن تتمتع القوائم المالية بدرجة عالية من الشفافية والموضوعية.

✓ وجاءت الفقرة رقم 03 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,75 ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية في التنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.

✓ وجاءت الفقرة رقم 04 من هذا المحور بمتوسط حسابي بلغ 3,69 ومستوى دلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 ما يدل على أن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول ضرورة أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية خالية من التحيز والأخطاء الفادحة.

كما أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.86 ومستوى الدلالة 0.000. وهي أقل من 0,05 وقيمة T المحسوبة 10,964 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ومما سبق يمكن أن نستنتج إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول المحور المتعلق بمعايير مصداقية القوائم المالية.

3. تحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة:

سنحاول هنا استخدام الانحدار المتعدد في اختبار وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة، وبالتالي سيتم صياغة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى H0: لا توجد علاقة بين الضوابط المهنية التي يلتزم بها محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشف المالية.

وقد تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis) لاختبار هذه الفرضية، وذلك وفقاً للنموذج التالي:

$$Y1 = B0 + B1X1 + B2X2 + B3X3 + B4X4 + \dots + B5X7$$

حيث أن:

Y1 : معايير مصداقية القوائم المالية.

X1: يلتزم محافظ الحسابات بتوفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها.

X2: يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق

X3: يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية

X4: يعمل محافظ الحسابات على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والاستجابة بالشكل المناسب لها

X5: يعمل محافظ الحسابات على جمع عناصر مقنعة كافية فيما يخص دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.

X6: يسعى محافظ الحسابات للكشف عن التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.

X7: يلتزم محافظ الحسابات بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية

B0: الحد الثابت B1 B2 B3 B4 B5...: معاملات الانحدار

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والبديلة على النحو التالي:

$$0=B4= B3= B2= B1: H0$$

"أي لا توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع"

H1: على الأقل B واحدة لا تساوي الصفر

الجدول رقم (02-12): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,048	7	,721	2,837	,016 ^b
	de Student	10,932	43	,254		
	Total	15,979	50			

a. Variable dépendante : c

b. Prédicteurs : (Constante), X7..., X3, X2, X1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه بأن قيمة مستوى الدلالة Sig=0.016 أي أصغر من 0.05, أي أن هناك علاقة دالة إحصائية بين المتغيرات التابعة والمتغير المستقل أي أنه يمكننا قبول النموذج وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 إلا أننا ولتحسين النموذج سنتبع طريقة التحليل الترادفي وذلك بحذف المتغيرات ذات مستويات المعنوية الأكبر كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-13): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,131	,454		4,694	,000
	X1	,005	,120	,007	,042	,967
	X2	,128	,115	,231	1,113	,272
	X3	,014	,095	,027	,151	,881
	X4	-,008	,098	-,015	-,084	,934
	X5	,023	,093	,043	,250	,804
	X6	,037	,104	,055	,352	,726
	X7	,232	,097	,368	2,397	,021

a. Variable dépendante : C

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتغيرات ذات مستوى الدلالة الأكبر هي (X1, X4); ولذلك

نقوم بحذفها ومن ثم إعادة تقدير النموذج كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-14): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,046	5	1,009	4,153	,003 ^b
	de Student	10,934	45	,243		
	Total	15,979	50			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه بأنه وبعد حذف العبارتين

(X1, X4); تحسن النموذج حيث أن قيمة مستوى الدلالة انخفضت إلى Sig=0.003 أي أصغر

من 0.05, ولتحسين النموذج أكثر سنواصل بنفس الطريقة "طريقة التحليل الترادفي" وذلك بحذف

المتغيرات ذات مستويات المعنوية الأكبر كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-15): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,136	,419		5,097	,000
	X2	,129	,095	,233	1,350	,184
	X3	,013	,091	,025	,146	,884
	X5	,020	,082	,036	,241	,810
	X6	,036	,098	,053	,368	,715
	X7	,233	,093	,369	2,500	,016

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه بأن المتغيرات ذات مستوى الدلالة الأكبر هي (X3, X5); ولذلك نقوم بحذفها ومن ثم إعادة تقدير النموذج كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-16): تحليل التباين (ANOVA TABLE) للمتغير التابع Y1

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,023	3	1,674	7,183	,000 ^b
	de Student	10,956	47	,233		
	Total	15,979	50			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه بأنه وبعد حذف العبارتين (X4, X1); تحسن النموذج حيث أن قيمة مستوى الدلالة انخفضت إلى Sig=0.000 أي أصغر من 0.05, وفي هذه الحالة سنواصل بنفس الطريقة "طريقة التحليل التوافقي" وذلك بحذف المتغيرات ذات مستويات المعنوية الأكبر من 0.05, كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-17): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,151	,408		5,276	,000
	X2	,144	,073	,260	1,975	,054
	X6	,041	,092	,061	,449	,656
	X7	,240	,087	,379	2,746	,009

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتغيرات ذات مستوى الدلالة الأكبر هي (X6;) ولذلك نقوم بحذفها ومن ثم إعادة تقدير النموذج كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-18): اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,237	,356		6,274	,000
	X2	,151	,071	,272	2,128	,038
	X7	,254	,081	,401	3,139	,003

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود علاقة إيجابية بين المتغيرات المستقلة (X2;X7) مع المتغير التابع، أي أن عمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق والتزامه بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية لها علاقة بدور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشف المالية، ومن هنا يمكن التعبير عن نموذج العلاقة بين

$$Y1 = 2.237 + 0.151 X2 + 0.254 X7$$

المتغيرات بالمعادلة التالية:

خلاصة الفصل:

تعد القوائم المالية مصدر أساسيا للمعلومات تستفد منها فوائد عديدة في داخل الشركة وخارجها، إذا اتخذ أي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات والمعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذه . حيث تعرف القوائم المالية المنشورة بأنها " مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها الشركات المساهمة مرتبة في الجدول تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم، والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي وبالتالي فإن المنتج النهائي في المحاسبة يمثل في مجموعة من القوائم المالية التي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع قصد اتخاذ قرارات معينة.

ومحاولة منا لإسقاط ما جاء في الجانب النظري من هذه الدراسة على الجانب التطبيقي منها بغرض الوصول إلى تأكيد أو نفي الفرضيات التي قامت عليها إشكالية هذه الدراسة، قمنا في هذا الفصل باستخدام بعض الاساليب الاحصائية لتفسير ومناقشة نتائج الاستبيان الذي تم توزيعه على 80 فردا من مجتمع الدراسة ولقد بينت النتائج أن لمسؤوليات محافظ الحسابات أثر على تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق.

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال هذه المذكرة دراسة أثر مسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق، وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية لهذه المذكرة، إلى قسم نظري وقسم تطبيقي، وقد تناولنا في الشق النظري أهم الجوانب المتعلقة بمعايير التدقيق والتدقيق بشكل عام وكذلك مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في ظل هذه المعايير وخاصة ما تعلق بمسؤولياته تجاه القوائم المالية، أما القسم التطبيقي فكان بمثابة إسقاط عملي لما حوته الدراسة النظرية في محاولة لتجسيد المفاهيم والأفكار النظرية بما يسمح بمقارنة الدراستين النظرية والتطبيقية وإبراز أهم النتائج التي تم الوصول إليها.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1. تعرف معايير فالتدقيق على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق"، وهي تمثل أيضاً "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى

2. من خلال نتائج تحليل فقرات المحور الثالث نجد أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.86 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وقيمة T المحسوبة 10,964 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ما يدل بأن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول معايير مصداقية القوائم المالية والتي من ضمنها "أن تكون القوائم المالية تعبر عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة وأن توفر المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها وأن تتميز هذه القوائم المالية بالقابلية للمقارنة... إلخ. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية

3. من خلال نتائج تحليل فقرات المحور الأول نجد أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.82 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وقيمة T المحسوبة 12,689 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ما يدل بأن إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول مدى إدراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق، أي أنه يمكن القول بأن محافظ الحسابات يدرك بشكل جيد مسؤولياته المتعلقة بمصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة

4. من خلال نتائج تحليل فقرات المحور الأول نجد أن الوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.88 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 وقيمة T المحسوبة 9,229 وهي أكبر من قيمة T الجدولية، ومما سبق يمكن أن نستنتج إجابات العينة تتجه نحو الاتجاه الإيجابي حول المحور المتعلق بدور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية، ومن خلال نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد والتي بينت وجود علاقة إيجابية بين المتغيرات المستقلة ($X_2; X_7$) مع المتغير التابع "مصداقية القوائم المالية"، أي أن عمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة

اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق والتزامه بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية لها علاقة بدور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشف المالية، وهذه العلاقة يمكن التعبير عنها من خلال نموذج التالي:

$$Y = 2.237 + 0.151 X_2 + 0.254 X_7$$

وهذا ما يثبت وجود أثر فعال لمسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$). وهذا ما يثبت خطأ الفرضية الرابعة

ثانيا: توصيات الدراسة

في آخر هذه الدراسة يمكن طرح مجموعة من التوصيات من شأن تجسيدها أن يُسهم في تحسين مصداقية القوائم المالية خاصة على المستوى الوطني منها:

1. ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية التي تعنى بمعايير التدقيق الجزائرية بالتوسع في استصدار معايير للتدقيق بالنسبة للجوانب التي لم يتم اصدار معايير بخصوصها أو على الأقل تبني كلي أو جزئي لبعض معايير التدقيق الدولية.
2. ضرورة التزام محافظي الحسابات بالمسؤوليات المنوطة بهم وعلى وجه الخصوص تلك التي تتعلق بمصداقية وشفافية وجودة القوائم المالية لما لهذه الأخيرة من أهمية لمستخدمي القوائم المالية
3. ضرورة استصدار شروحات وتوضيحات لمختلف نقاط التعقد على مستوى معايير التدقيق الجزائرية لتسهيل عمل محافظي الحسابات.

ثالثا: آفاق بحثية

في آخر البحث نطرح مجموعة من المواضيع التي تعتبر إشكالات بحثية تُكمل ما تعلق بموضوعة المسؤولية الاجتماعية منها:

1. دور لجان المراجعة في تعزيز استقلالية محافظ الحسابات وأثر ذلك على جودة القوائم المالية.
2. أثر مسؤوليات محافظ الحسابات في تضيق فجوة التوقعات في ظل معايير التدقيق الدولية.

قائمة المصادر والمراجع

1. ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة المعيار، متوفر على موقع الباحث العربي: على الرابط التالي:
2. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص: 72.
3. حميدات جمعة، خدش حسام، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA، (للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص، 6 .
4. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 38.
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، ص: 59، 2009.
6. ¹ أشرف بن صغير، "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2016-2016، ص: 60.
7. ¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق"، طبعة الأولى، الجزء الأول، 2010، ص: 04.
8. ¹ الجريدة الرسمية، القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، 2010، ص 10.
9. ¹ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 22، 23.
10. ¹ الصبان محمد سمير، محمد فيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية بيروت 1990، ص: 24.
11. ¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2020، ص: 128.
12. ¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إصدار 2020، ص: 129.
13. ¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 06-07.
14. ¹ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، مصر، طبعة الأولى، 2008، ص 43-44.
15. ¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 35.
16. ¹ بن فرج زوينة، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص 42.
17. ¹ بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين -"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص: 42.
18. ¹ حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 10.

19. ¹ حلوة رضوان حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص، 19.
20. ¹ حمد عباس بدوي، "المحاسبة وتحليل القوائم المالية"، دار الهناء، الإسكندرية، مصر، 2009، ص262.
21. ¹ حياة أمحودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2015، ص 36.
22. ¹ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص:06.
23. ¹ خلايفية إيمان، جاوحدو رضا، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين المنظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، جوان 2019، ص: 451-475، ص: 464-466.
24. ¹ درويش عمار كوديد سفيان، "فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد 14، جوان 2017، ص: 87-109، ص: 93.
25. ¹ رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 07.
26. ¹ رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر"، دار وائل، عمان، الأردن، 2006، ص ص248، 249.
27. ¹ سامي محمد الرقاد، "نظرية المحاسبة"، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص94.
28. ¹ سعيدي عبد الحليم، "محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص.3.
29. ¹ شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث: طبقا للمعايير الدولية لإبلاغ المالي IFRS، عمان -الأردن، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص، 154.
30. ¹ طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، الدار الجامعية ، مصر، 2005، ص 35.
31. ¹ طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، " أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي — دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في واليات الشرق الجزائري —"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد: 03، 2020، ص: 700-712، ص: 704-703.
32. ¹ عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 38.
33. ¹ عزة الأهر، عرض ومراجعة إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب ، بليدة، سنة 2009، ص106.
34. ¹ علي عبدالله شاهين، "النظرية المحاسبية"، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 120.
35. ¹ عواج هدى، "دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2015، ص 42.

36. ¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2006، ص: 37.
37. ¹ قاسم محسن الحبطي و زياد هاشم يحيى، "تحليل ومناقشة القوائم المالية"، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، 2014، ص ص 64، 65.
38. ¹ محمد التهامي الطواهري، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 7.
39. ¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 11.
40. ¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار 1 الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص: 156.
41. ¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 361.
42. ¹ محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة " الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص: 136.
43. ¹ مداح عبد الباسط، سعدي يحيى، "مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، دراسة ميدانية بالجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمدة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 03، 2017، ص ص: 173-188، ص ص: 179-181.
44. ¹ مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، مارس 2006، ص 156.
45. ¹ مسعود درواسي، أ. ضيف الله محمد العوادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية) ص 17، 18.
46. ¹ معجم اللغة العربية المعاصرة، في الموقع:
47. ¹ نعيم نمر داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، طبعة الأولى، 2012، ص 9.
48. ¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004، ص: 17.
49. ¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر. الأردن، 2006، ص 35.
50. ¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004، ص: 30.
51. ¹ هشام دغوم، إعداد القوائم وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) ودوره في تحقيق التنمية، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس - المديّة -، الجزائر، 2009، ص 32.

1. Alain Mikol, Audit financier et commissariat aux comptes, e-theque, Lille, 2003, p125.
2. Antoine Mercier, Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p269.
3. Antoine Mercier, Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit, Op.Cit, p 269
4. Jean Charles becour, Henri Bouquin, Audit opérationnel, Ed Economica, 3ème édition, 2008, p 12.
5. Lionnel.c et Gerard.v, Audit et Control Interne-aspects financiers, opérationnels et strategiques Dalloze, Paris,1992,p21.
6. Reveue Française de comptabilité, La démarche générale d'audit, l'approche par les risques, N°330, Février2001, P :05.
7. www.kantakji.com :الالكتروني
8. ¹Franch Doshe, "**comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique**", economiesa 49 rue Hécart, Paris, 2005, P23.
9. <http://www.arabdict.com>
10. <http://www.baheth.net/all.jsp?term=عاير>
11. ¹ بتصرف <http://al3loom.com/?p=1349> متوفر على

الملاحق



جامعة الشهيد حمّة لخضر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



الاستبيان الذي بين يديكم هو إحدى أدوات الدراسة الموسومة بـ "أثر مسؤوليات محافظ الحسابات على مصداقية القوائم المالية في ظل معايير التدقيق" _دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات_

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد....

يعد هذا الاستبيان جزء من الدراسة، ونظرا لخبرتكم في هذا المجال فإن إجاباتكم الدقيقة على فقرات هذا الاستبيان ستكون محل تقدير كبير، وسوف يساعدنا ذلك للوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة، مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان ترتبط بصورة كبيرة بصحة إجاباتكم. هذه المعلومات لن تستخدم إلا بغرض البحث العلمي.

القسم الأول: الأسئلة العامة

يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

1- الجنس:

☐

أنثى

☐

ذكر

2- العمر:

☐

أكثر من 40 سنة

☐

أكثر من 30 وأقل من 40 سنة

☐

أقل من 30 سنة

3- الأقدمية:

☐

أكثر من 10 سنوات

☐

من 5 إلى 10 سنوات

☐

أقل من 5 سنوات

4- المؤهل العلمي:

☐

دكتوراه

☐

ماجستير

☐

ماستر

☐

ليسانس

القسم الثاني: فقرات الاستبيان

يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: مدى ادراك محافظ الحسابات لمسؤولياته وفق معايير التدقيق					
01 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بقبول التكليف من خلال مراجعة الشروط المسبقة لعملية التدقيق والاتفاق عليها مع إدارة المؤسسة					
02 يدرك محافظ الحسابات مختلف مسؤولياته المتعلقة برقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية ويلتزم بها.					
03 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق ويشرف على متابعتها وإعدادها					
04 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بكشف الاحتيال في القوائم المالية ويعمل على تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بها					
05 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بمراعات القوانين والأنظمة ويلتزم بتطبيقها					
06 يدرك محافظ الحسابات مسؤولياته المتعلقة بمراقبة الحسابات تجاه الغش والخطأ في القوائم المالية					
العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثاني: دور مسؤوليات محافظ الحسابات في مصداقية الكشف المالية					
01 يلتزم محافظ الحسابات بتوفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها					
02 يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق					
03 يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية					
04 يعمل محافظ الحسابات على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والاستجابة بالشكل المناسب لها					
05 يعمل محافظ الحسابات على جمع عناصر مقنعة كافية فيما يخص دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.					

					يسعى محافظ الحسابات للكشف عن التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.	06
					يلتزم محافظ الحسابات بإبداء رأيه بموضوعية حول مدى شفافية وسلامة الكشف المالية	07
موافق بصفة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بصفة	العبارات	
المحور الثالث: معايير مصداقية القوائم المالية						
					أن تعبر القوائم المالية عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة	01
					أن توفر القوائم المالية المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها	02
					يمكن الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية في التنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة	03
					المعلومات الواردة في القوائم المالية خالية من التحيز والأخطاء الفادحة	04
					القوائم المالية تتميز بالقابلية للمقارنة	05
					تحتوي القوائم المالية معلومات دقيقة وصادقة وذات موثوقية عالية	06
					تتمتع القوائم المالية بدرجة عالية من الشفافية والموضوعية	07

الشكر موصول لكم على قبولكم الإجابة على هذا الاستبيان

الملحق رقم 02 :

FREQUENCIES VARIABLES=
المؤهل العلمي الاقدمية العمر الجنس
/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Remarques		
Sortie obtenue		04-JUN-2021 21:52:40
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu de données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	51
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES= الجنس العمر الاقدمية المؤهل العلمي /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Statistiques					
		الجنس	العمر	الاقدمية	المؤهل العلمي
N	Valide	51	51	51	51
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	45	88,2	88,2	88,2
	أنثى	6	11,8	11,8	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	5	9,8	9,8	9,8
	أكبر من 30 وأقل من 40 سنة	31	60,8	60,8	70,6
	أكبر من 40 سنة	15	29,4	29,4	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

الاقدمية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	9	17,6	17,6	17,6
	أكثر من 5 وأقل من 10 سنوات	23	45,1	45,1	62,7
	أكثر من 10 سنوات	19	37,3	37,3	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	19	37,3	37,3	37,3
	ماستر	23	45,1	45,1	82,4
	دكتوراه	9	17,6	17,6	100,0
	Total	51	100,0	100,0	

RELIABILITY

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	51	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	51	100,0

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

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,826	6

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	51	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	51	100,0

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

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	7

RELIABILITY

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	51	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	51	100,0

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

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,864	7

RELIABILITY
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	51	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	51	100,0

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

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,902	7

RELIABILITY
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

EXAMINE VARIABLES=A B C
 /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT
 /COMPARE GROUPS
 /STATISTICS DESCRIPTIVES
 /CINTERVAL 95
 /MISSING LISTWISE
 /NOTOTAL.

Explorer

Récapitulatif de traitement des observations						
	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
A	51	100,0%	0	0,0%	51	100,0%
B	51	100,0%	0	0,0%	51	100,0%
C	51	100,0%	0	0,0%	51	100,0%

Descriptives				
			Statistiques	Erreur standard
A	Moyenne		3,8252	,06503
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,6946	
		Borne supérieure	3,9558	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,8389	
	Médiane		3,8333	
	Variance		,216	
	Ecart type		,46439	
	Minimum		2,67	
	Maximum		4,78	
	Plage		2,11	
	Plage interquartile		,69	
	Asymétrie		-,462	,333
	Kurtosis		,410	,656
B	Moyenne		3,8880	,09621
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,6947	
		Borne supérieure	4,0812	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,9401	

	Médiane		4,0000	
	Variance		,472	
	Ecart type		,68709	
	Minimum		1,57	
	Maximum		4,71	
	Plage		3,14	
	Plage interquartile		,86	
	Asymétrie		-,956	,333
	Kurtosis		1,315	,656
C	Moyenne		3,8679	,07916
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,7089	
		Borne supérieure	4,0269	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,8903	
	Médiane		3,8571	
	Variance		,320	
	Ecart type		,56532	
	Minimum		2,49	
	Maximum		4,82	
	Plage		2,33	
	Plage interquartile		,82	
	Asymétrie		-,448	,333
	Kurtosis		-,205	,656

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
A	,098	51	,200*	,968	51	,191
B	,115	51	,092	,921	51	,002
C	,080	51	,200*	,966	51	,152

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

A

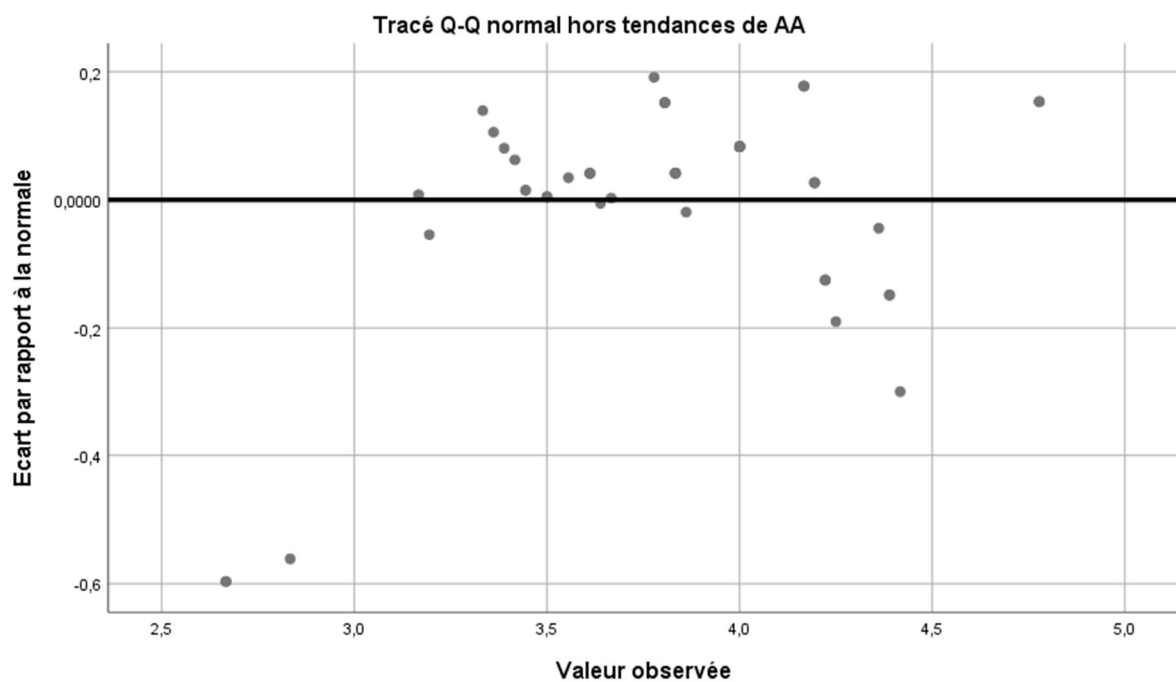
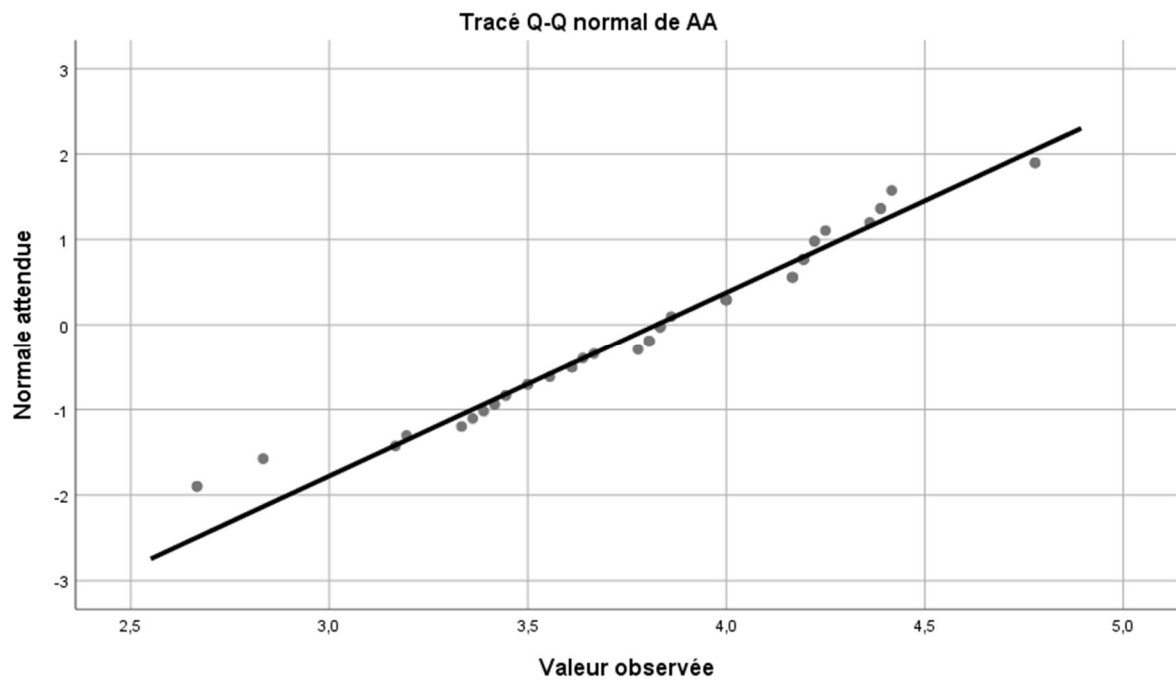
A Tracé tige et feuille

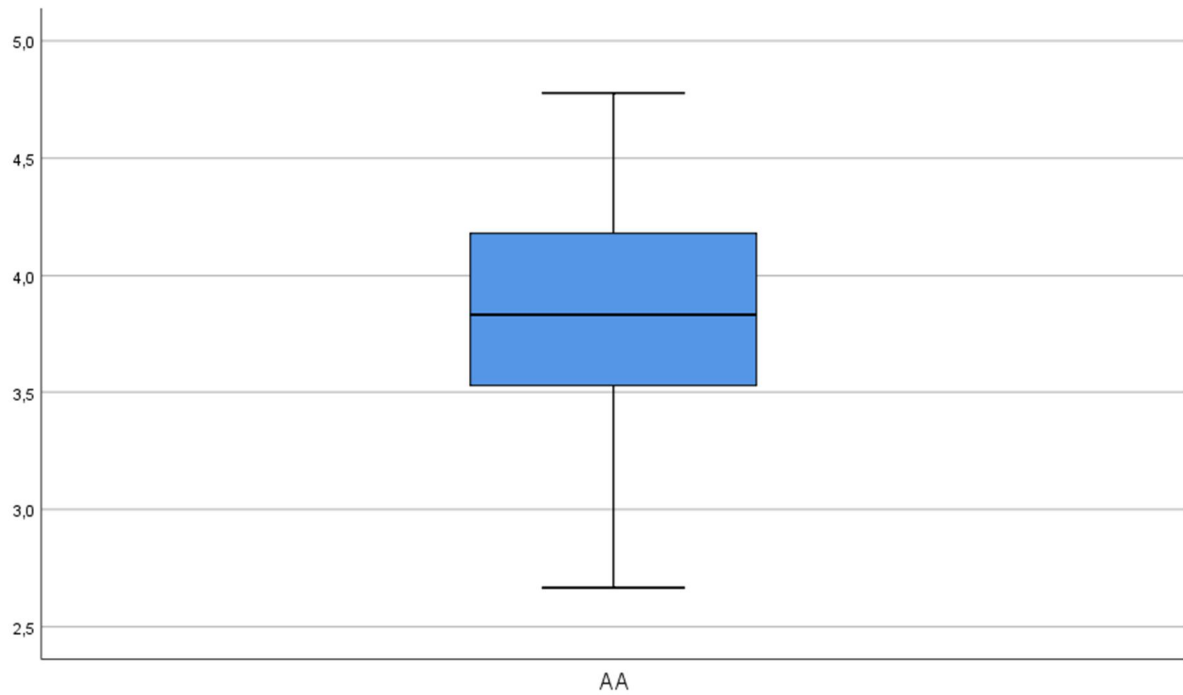
Fréquence Stem & Feuille

3,00 2 . 668
8,00 3 . 11333444
17,00 3 . 55566666788888888

21,00 4 . 000000011111112223334
2,00 4 . 77

Largeur du radical : 1,00
Chaque feuille : 1 observation(s)





B

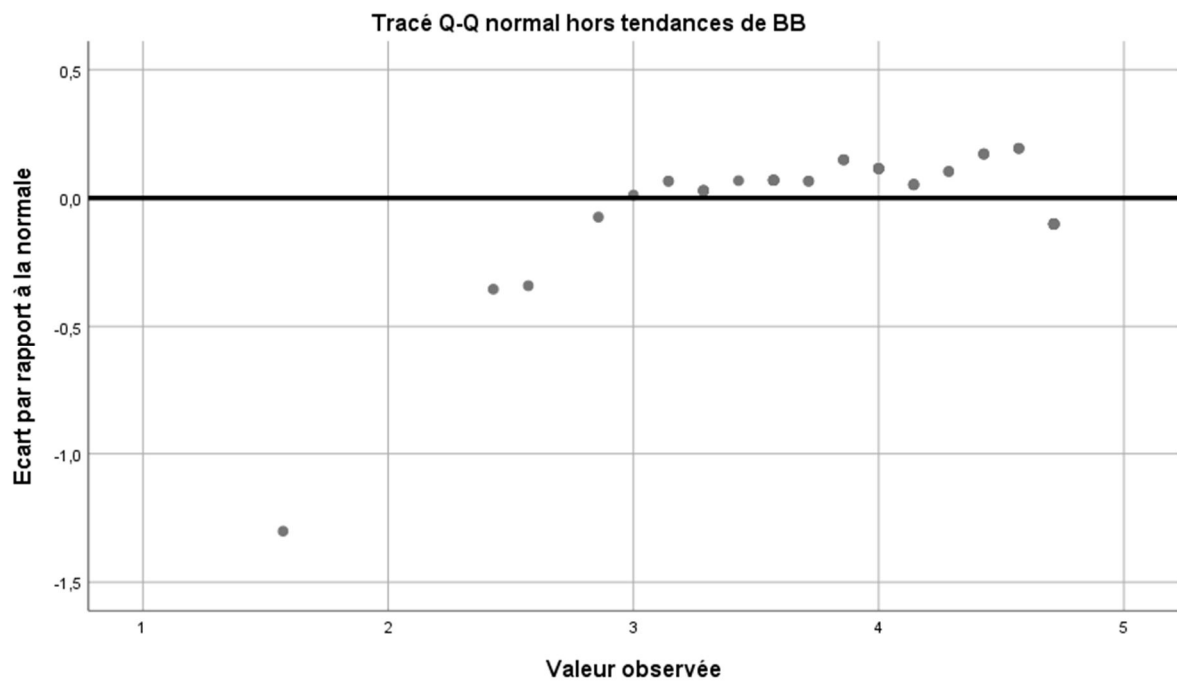
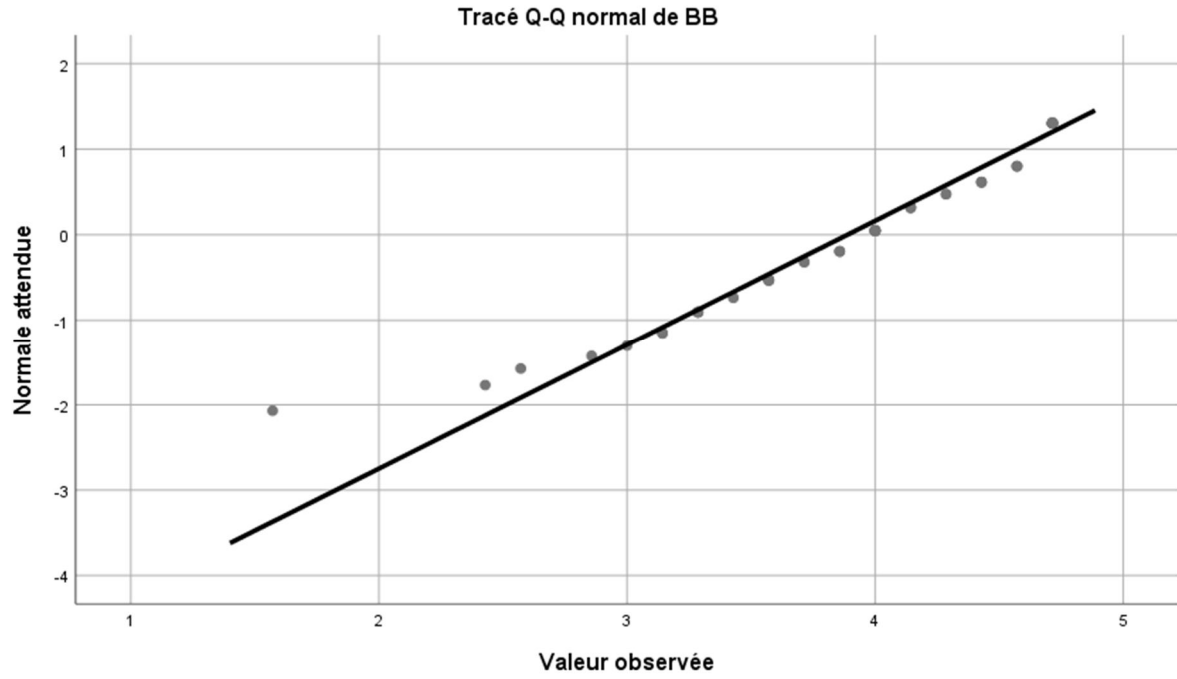
B Tracé tige et feuille

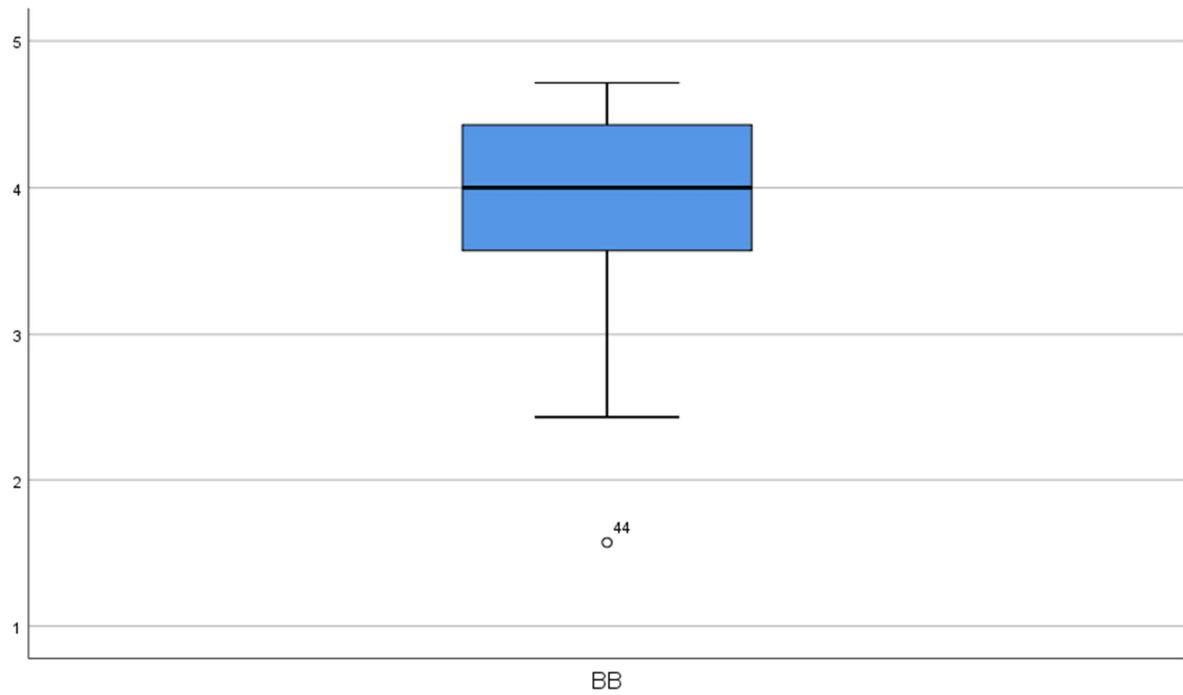
Fréquence Stem & Feuille

1,00 Extremes ($\leq 1,6$)
 1,00 2 . 4
 2,00 2 . 58
 8,00 3 . 01122224
 11,00 3 . 55555577888
 16,00 4 . 0000000111122444
 12,00 4 . 555777777777

Largeur du radical : 1,00

Chaque feuille : 1 observation(s)





C

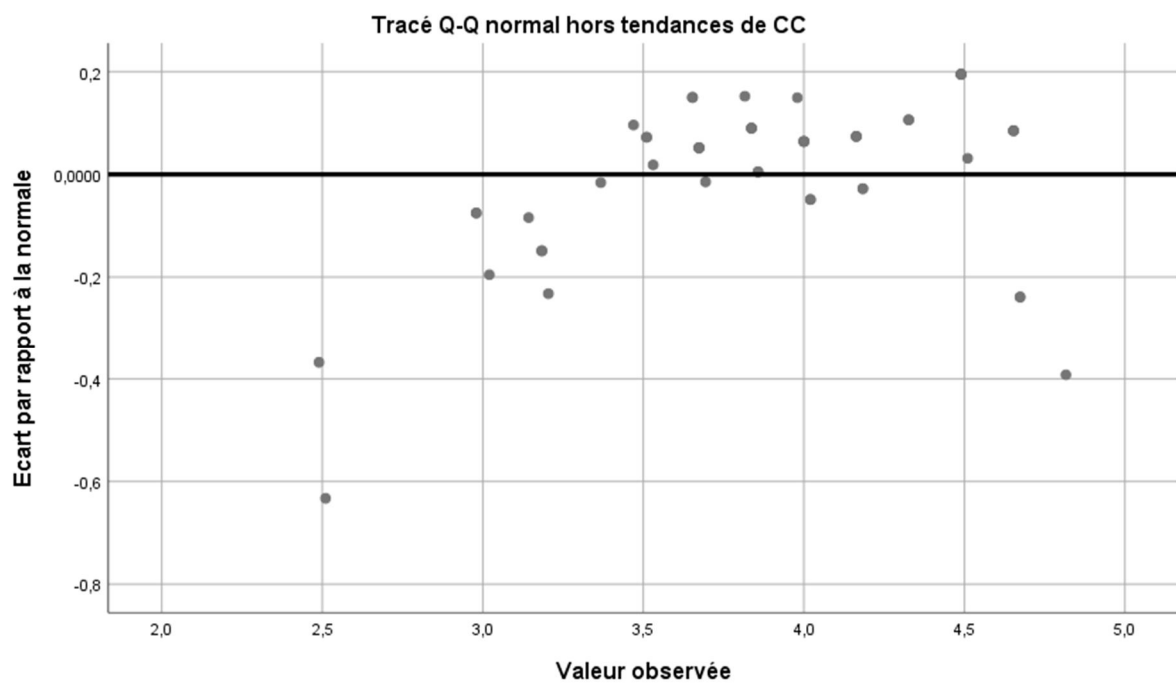
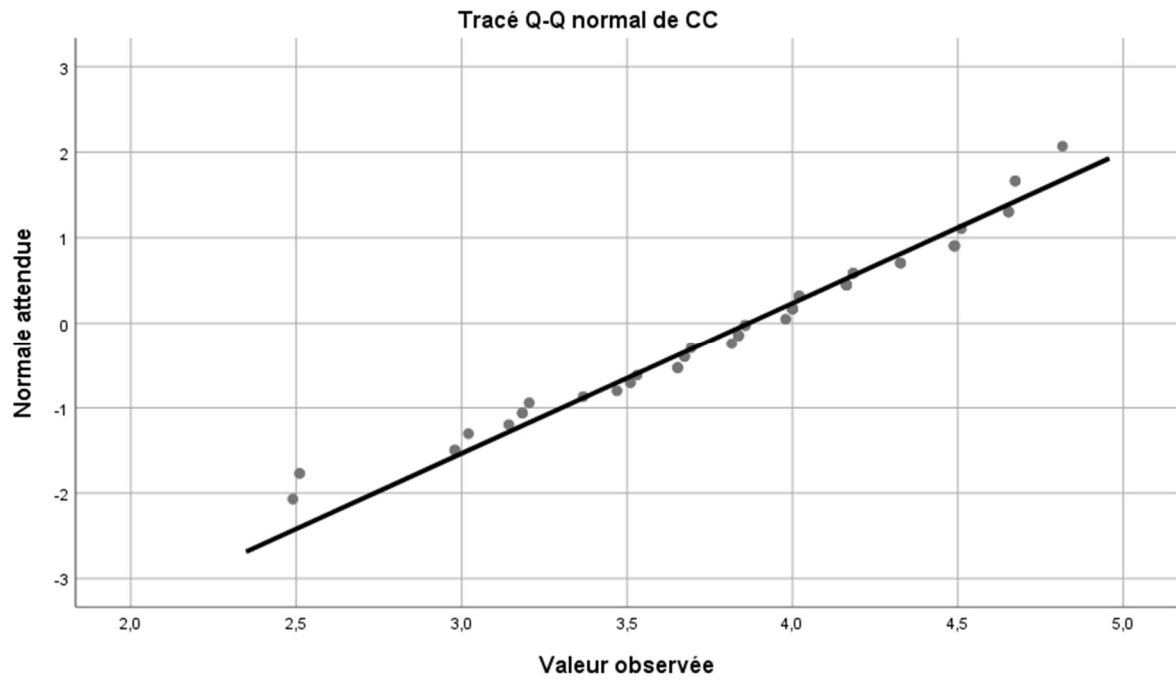
C Tracé tige et feuille

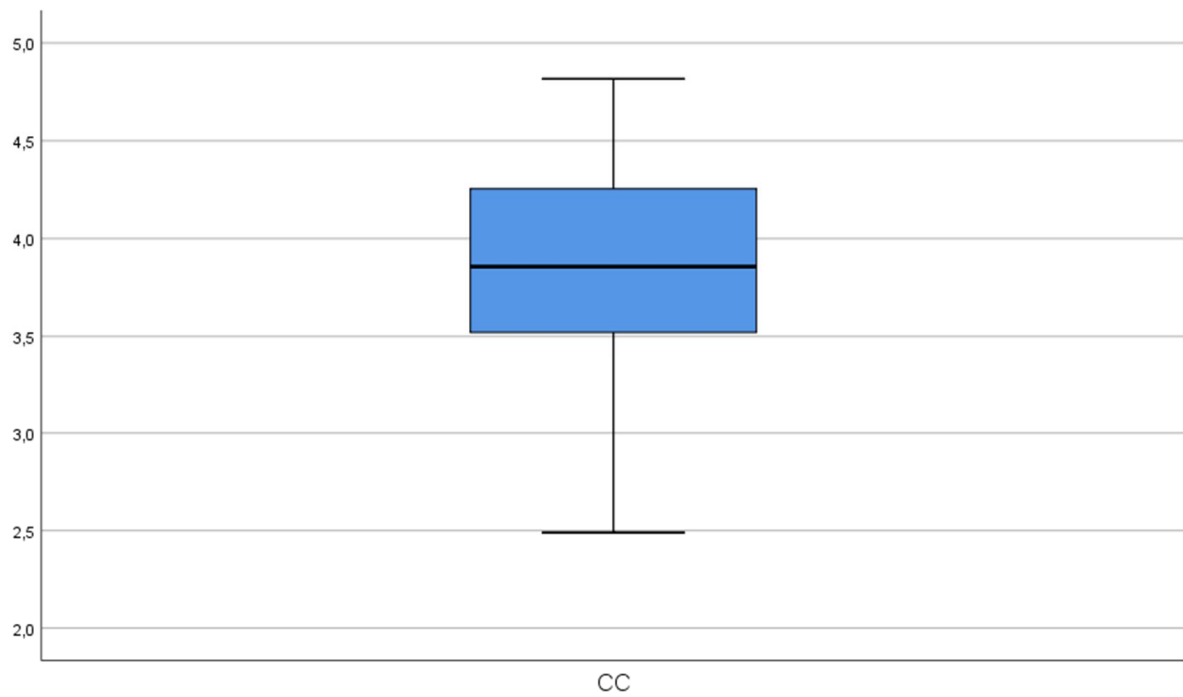
Fréquence Stem & Feuille

1,00	2 . 4
3,00	2 . 599
7,00	3 . 0111234
16,00	3 . 55566666668888889
17,00	4 . 00000011111334444
7,00	4 . 5666668

Largeur du radical : 1,00

Chaque feuille : 1 observation(s)





T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	51	3,94	,904	,127
A2	51	3,62	,781	,109
A3	51	3,94	,645	,090
A4	51	3,78	1,006	,141
A5	51	3,80	,939	,131
A6	51	3,86	,895	,125

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	7,439	50	,000	,941	,69	1,20
A2	5,646	50	,000	,618	,40	,84
A3	10,415	50	,000	,941	,76	1,12
A4	5,566	50	,000	,784	,50	1,07
A5	6,117	50	,000	,804	,54	1,07
A6	6,885	50	,000	,863	,61	1,11

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	51	3,92	,845	,118
B2	51	3,86	1,020	,143
B3	51	3,63	1,076	,151
B4	51	3,75	,997	,140
B5	51	3,80	1,040	,146
B6	51	4,12	,840	,118
B7	51	4,14	,895	,125

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	7,790	50	,000	,922	,68	1,16
B2	6,039	50	,000	,863	,58	1,15
B3	4,163	50	,000	,627	,32	,93
B4	5,338	50	,000	,745	,46	1,03
B5	5,522	50	,000	,804	,51	1,10
B6	9,500	50	,000	1,118	,88	1,35
B7	9,076	50	,000	1,137	,89	1,39

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
C1	51	4,04	,848	,119
C2	51	3,88	,555	,078
C3	51	3,75	,868	,122
C4	51	3,69	,927	,130
C5	51	3,94	,785	,110
C6	51	3,92	,796	,111
C7	51	3,86	,800	,112

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	8,756	50	,000	1,039	,80	1,28
C2	11,317	50	,000	,880	,72	1,04
C3	6,129	50	,000	,745	,50	,99
C4	5,286	50	,000	,686	,43	,95
C5	8,561	50	,000	,941	,72	1,16
C6	8,267	50	,000	,922	,70	1,15
C7	7,697	50	,000	,863	,64	1,09

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=A B C

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A	51	3,8252	,46439	,06503
B	51	3,8880	,68709	,09621
C	51	3,8679	,56532	,07916

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A	12,689	50	,000	,82516	,6946	,9558
B	9,229	50	,000	,88796	,6947	1,0812
C	10,964	50	,000	,86795	,7089	1,0269

Analyse log-linéaire généralisée

Remarques		
Sortie obtenue		04-JUN-2021 23:01:28
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	51
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour toutes les variables du modèle.

Syntaxe		GENLOG B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 /GLOR=C /MODEL=POISSON /PRINT=FREQ RESID ADJRESID ZRESID DEV /PLOT=NONE /CRITERIA=CIN(95) ITERATE(20) CONVERGE(0.001) DELTA(.5).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,20

Avertissements

Mémoire insuffisante pour exécuter complètement la commande.

L'exécution de cette commande s'arrête.

Informations sur les données		
		N
Observations	Valide	51
	Manquant	0
	Pondération valide	51
Cellules	Cellules définies	62500
	Zéros structurels	0
	Zéros d'échantillonnage	62454
Catégories	B1	5
	B2	5
	B3	5
	B4	5
	B5	5
	B6	4
	B7	5

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT C

/METHOD=ENTER B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7

/SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED).

Régression

Remarques		
Sortie obtenue		04-JUN-2021 23:02:21
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	51
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
Syntaxe		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT C /METHOD=ENTER B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 /SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,23
	Temps écoulé	00:00:01,39
	Mémoire requise	7264 octets
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets

Variables introduites/éliminées ^a			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B7, B2, B6, B5, B4, B1, B3 ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : C

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,562 ^a	,316	,205	,50420

a. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6, B5, B4, B1, B3

b. Variable dépendante : C

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,048	7	,721	2,837	,016 ^b
	de Student	10,932	43	,254		
	Total	15,979	50			

a. Variable dépendante : C

b. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6, B5, B4, B1, B3

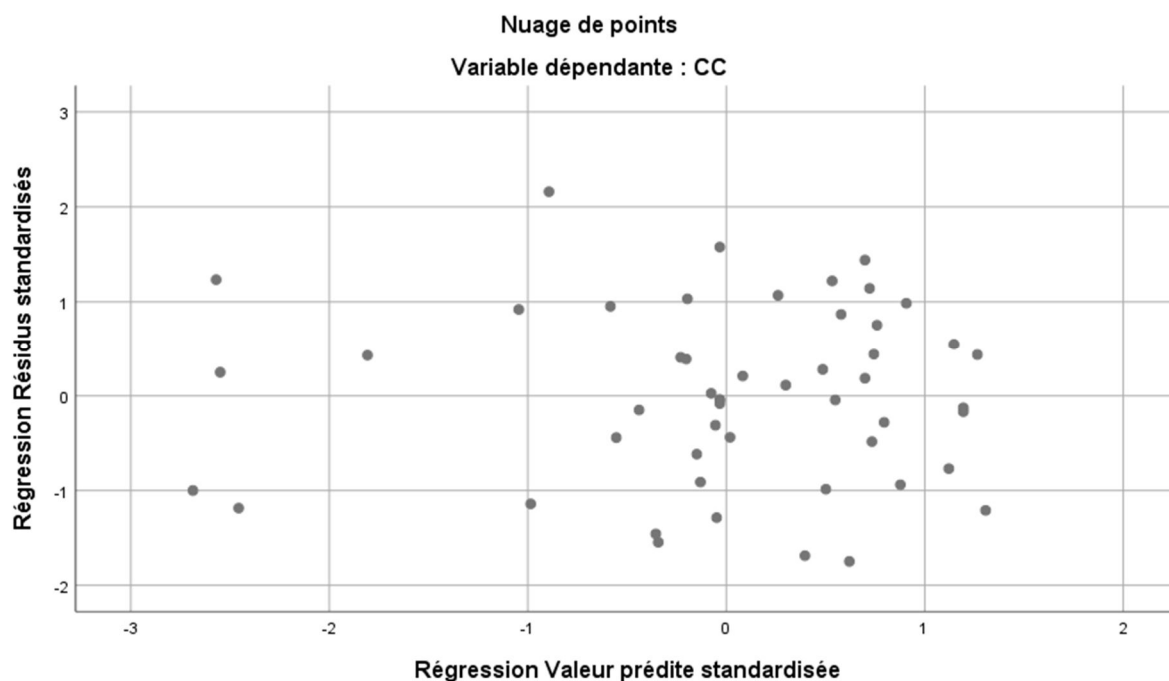
Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,131	,454		4,694	,000
	B1	,005	,120	,007	,042	,967
	B2	,128	,115	,231	1,113	,272
	B3	,014	,095	,027	,151	,881
	B4	-,008	,098	-,015	-,084	,934
	B5	,023	,093	,043	,250	,804
	B6	,037	,104	,055	,352	,726
	B7	,232	,097	,368	2,397	,021

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus ^a					
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	3,0141	4,2831	3,8679	,31774	51
de Student	-,88129	1,08939	,00000	,46758	51
Valeur prévue standard	-2,687	1,306	,000	1,000	51
Résidu standard	-1,748	2,161	,000	,927	51

a. Variable dépendante : C

Graphiques



```

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT C
/METHOD=ENTER B2 B3 B5 B6 B7
/SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED).

```

Variables introduites/éliminées ^a			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B7, B2, B6, B5, B3 ^b		Introduire

a. Variable dépendante : C

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,562 ^a	,316	,240	,49292

a. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6, B5, B3

b. Variable dépendante : C

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,046	5	1,009	4,153	,003 ^b
	de Student	10,934	45	,243		
	Total	15,979	50			

a. Variable dépendante : C

b. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6, B5, B3

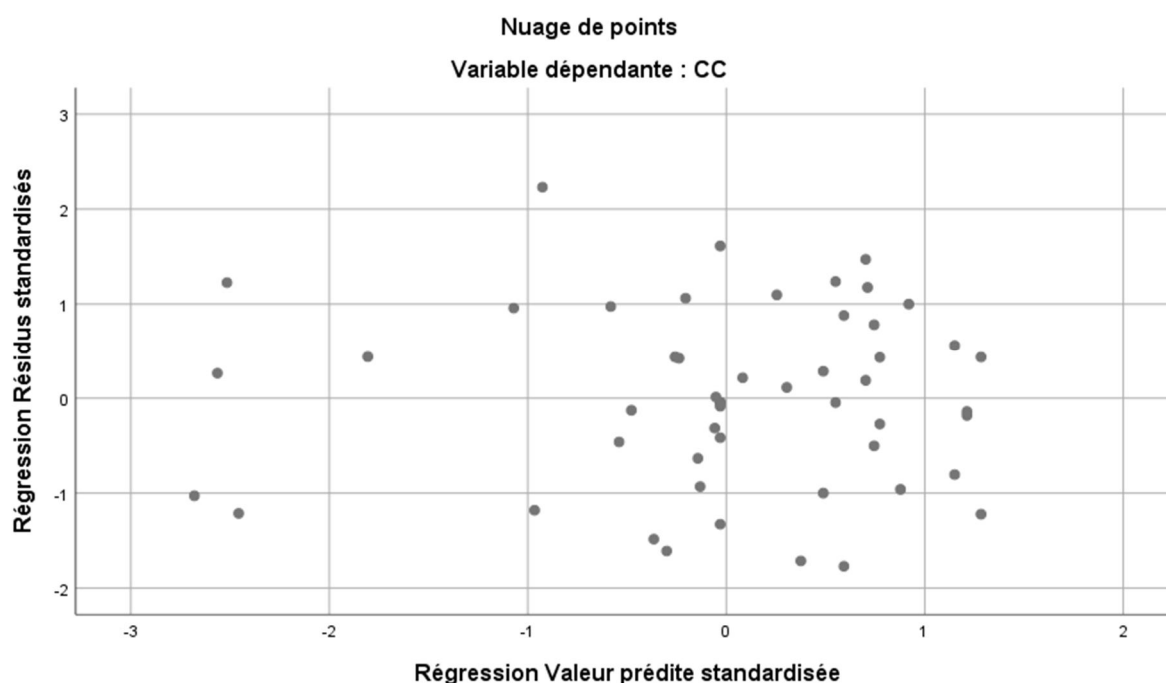
Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,136	,419		5,097	,000
	B2	,129	,095	,233	1,350	,184
	B3	,013	,091	,025	,146	,884
	B5	,020	,082	,036	,241	,810
	B6	,036	,098	,053	,368	,715
	B7	,233	,093	,369	2,500	,016

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus ^a					
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	3,0166	4,2756	3,8679	,31767	51
de Student	-,87249	1,09975	,00000	,46762	51
Valeur prévue standard	-2,680	1,283	,000	1,000	51
Résidu standard	-1,770	2,231	,000	,949	51

a. Variable dépendante : C

Graphiques



```

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT C
/METHOD=ENTER B2 B6 B7
/SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED).

```

Variables introduites/éliminées ^a			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B7, B2, B6 ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : C

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,561 ^a	,314	,271	,48282

a. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6

b. Variable dépendante : C

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,023	3	1,674	7,183	,000 ^b
	de Student	10,956	47	,233		
	Total	15,979	50			

a. Variable dépendante : C

b. Prédicteurs : (Constante), B7, B2, B6

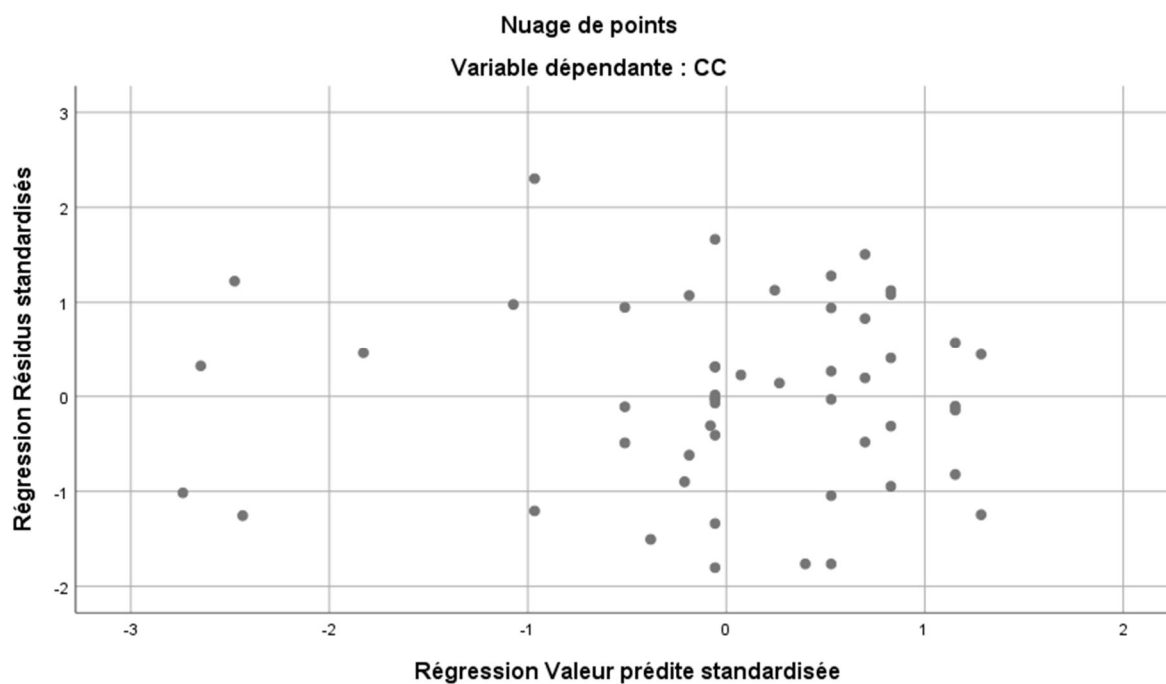
Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,151	,408		5,276	,000
	B2	,144	,073	,260	1,975	,054
	B6	,041	,092	,061	,449	,656
	B7	,240	,087	,379	2,746	,009

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus ^a					
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	3,0003	4,2749	3,8679	,31696	51
de Student	-,87041	1,11167	,00000	,46811	51
Valeur prévue standard	-2,738	1,284	,000	1,000	51
Résidu standard	-1,803	2,302	,000	,970	51

a. Variable dépendante : C

Graphiques



```

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT C
/METHOD=ENTER B2 B7
/SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED).

```


Variables introduites/éliminées ^a			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B7, B2 ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : C

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles ^b				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,558 ^a	,311	,283	,47878

a. Prédicteurs : (Constante), B7, B2

b. Variable dépendante : C

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4,976	2	2,488	10,854	,000 ^b
	de Student	11,003	48	,229		
	Total	15,979	50			

a. Variable dépendante : C

b. Prédicteurs : (Constante), B7, B2

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,237	,356		6,274	,000
	B2	,151	,071	,272	2,128	,038
	B7	,254	,081	,401	3,139	,003

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus ^a					
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2,9425	4,2581	3,8679	,31548	51
de Student	-,87425	1,12115	,00000	,46911	51
Valeur prévue standard	-2,933	1,237	,000	1,000	51
Résidu standard	-1,826	2,342	,000	,980	51

a. Variable dépendante : C

Graphiques

