الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

# مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية

## دراسة إستطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات وأعضاء هيئة التدريس بجامعة بسكرة الجزائر

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

**من إعداد الطالبان:**

- **جفال علي**
- **.زروخى رضا**

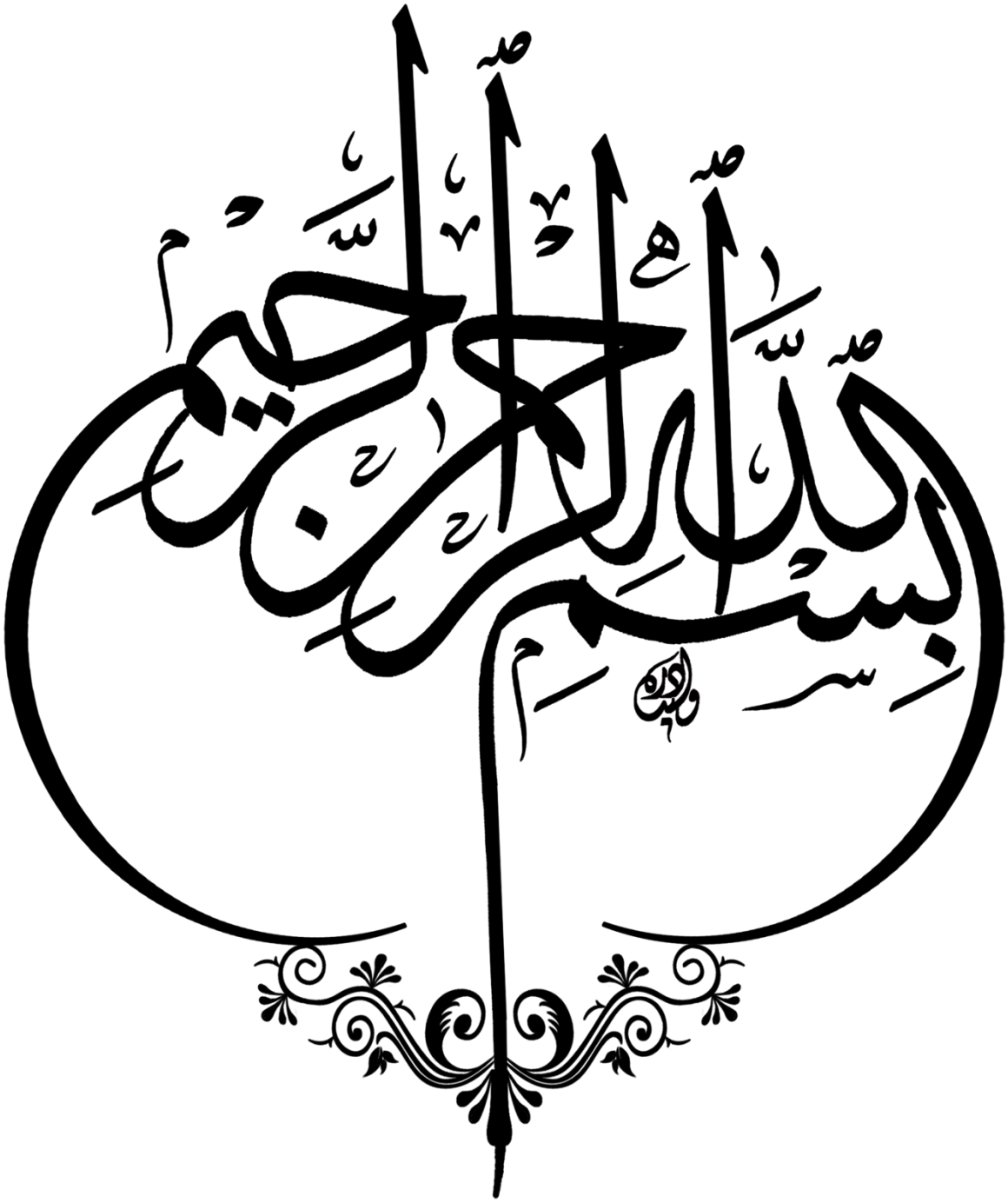
**الأستاذ المشرف:**

**- أ.د جودي محمد رمزي**

## لجنة المناقشة

| أعضاء اللجـنة | الرتبة | الصـفـة | الجامعة |
|---|---|---|---|
| - كردودي سهام | - أستاذ التعليم العالي | رئيسا | بسكرة |
| - جودي محمد رمزي | - أستاذ التعليم العالي | مقررا | بسكرة |
| - زاوي صورية | - أستاذ التعليم العالي | مناقشا | بسكرة |

**الموسم الجامعي: 2022-2023**


بسم الله الرحمن الرحيم

# الشكر و التقدير

**قال الرسول صلى الله عليه وسلم "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" (رواه أحمد).**

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على إنجاز هذا العمل ،والصلاة والسلام على خاتم الانبياء والمرسلين سيدنا محمد ابن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الدكتور المشرف "**جودي محمد رمزي**" على كل ما قدمه لنا من مساعدة ونصائح وتوجيهات القيمة التي ساعدتنا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، و نسأل الله العلي العظيم أن يجعلها في ميزان حسناته.

كما نتقدم بخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذة أعضاء اللجنة المناقشة

ونتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى كل من ساهم و مد يد العون والمساعدة ونخص بالذكر الأستاذ "قريشي "

فالحمد لله الذي لا يتم عملا إلا بأمره ،ولا توفيق إلا بحكمه ،فمنا الجد و الكد ومنه التوفيق والنجاح ، فاللهم وفقنا لما تحبه و ترضاه.

# الإهداء

أهـــــدي ثمرة جهدي إلى:

من ربط الله طاعتهما بالجنة ، من أحبهما حبا عميقا.

إلى نبع الحنان وبحر الأمان التي رافقتني دعواتها إلى التي لو أفنيت

عمري لا أرضيها

"أمي الغالية".

إلى صاحب القلب الرحيم الذي تعب ومازال يتعب من أجل راحتي أسال

الله أن يبلغه ما نوى

" أبي الغالي".

إلى إخوتي وزملائي الأعزاء

إلى كل طالب علم

علي

# الإهداء

أهدي عملي هذا :

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها

(أمي الحبيبة)

إلى خالد الذكر

(أبي العزيز) رحمه الله وجعله من أهل الجنة

إلى من اعتمد عليه في كل كبيرة وصغيرة

(أخي المحترم)

الى اصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل مايملكون

وفي أصعدة كثيرة

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولانزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال.

رضا

**الملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية ، حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بتسليط الضوء على بعض المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة المتمثلة في كل من أدلة الإثبات و جودة القوائم المالية .ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم إستبيان وزع على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة و التدقيق والبالغ عددها 35 مفردة ، وتم إستخدام برنامج SPSS v.18 لتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن أدلة الإثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الأربعة (الموثوقية ،الملائمة ،القابلية للمقارنة ،القابلية للفهم) .

**الكلمات المفتاحية : أدلة الإثبات ، جودة القوائم المالية ، الموثوقية ، الملائمة ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم.**

**Summary**: This study aimed at identifying and highlighting the extent to which evidence contributes to the quality of financial statements , drawing on the analytical descriptive approach by highlighting some theoretical concepts regarding the study's variables of both evidence and the quality of financial statements. To achieve the objectives of this study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 35 accounting and auditing professionals and academics. The SPSS v.18 program was used to analyze the study results and test hypotheses. The study found a series of findings, most notably that evidence contributes to the quality of financial statements through the four dimensions (reliability, appropriateness, comparability, comprehensibility)

**Keywords**: **evidence**, **quality of financial statements**, **reliability**, **appropriateness**, **comparability**, **comprehensibility**

# فهرس المحتويات

| العنوان | الصفحة |
| --- | --- |
| شكر وتقدير | ... |
| الإهداء | ... |
| الملخص | ... |
| فهرس المحتويات | ... |
| قائمة الجداول | ... |
| قائمة الأشكال | ... |
| قائمة الملاحق | |
| قائمة المختصرات | ... |
| مقدمة | |
| **الفصل الأول: الإطار النظري لأدلة الإثبات** | |
| تمهيد | |
| المبحث الأول : ماهية أدلة الإثبات | |
| المطلب الأول : تعريف أدلة الإثبات وخصائصها | |
| المطلب الثاني :أنواع أدلة الإثبات | |
| المطلب الثالث :أهداف أدلة الإثبات و أهميتها | |
| المبحث الثاني : معايير أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها | |
| المطلب الأول :وسائل الحصول على أدلة الإثبات و العوامل المؤثرة في حجيتها | |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني :كفاية أدلة الإثبات و صعوبات تجميعها | |
| المطلب الثالث : معايير أدلة الإثبات | |
| خلاصة الفصل | |
| **الفصل الثاني : الإطار النظري لجودة القوائم المالية** | |
| تمهيد | |
| المبحث الأول : ماهية القوائم المالية | |
| المطلب الأول: تعريف القوائم المالية و خصائصها | |
| المطلب الثاني: مستخدموا القوائم المالية و أهدافها | |
| المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية | |
| المطلب الرابع : فروض والإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية | |
| المبحث الثاني : جودة القوائم المالية | |
| المطلب الأول :مفهوم جودة القوائم المالية | |
| المطلب الثاني :أهداف جودة القوائم المالية | |
| المطلب الثالث :أهمية جودة القوائم المالية | |
| المطلب الرابع :خصائص جودة القوائم المالية | |
| المبحث الثالث :علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية | |
| المطلب الأول : أثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية من خلال أدلة الإثبات | |
| المطلب الثاني :تحقيق جودة القوائم المالية من خلال أدلة الإثبات | |

| | |
|---|---|
| خلاصة الفصل | |
| **الفصل الثالث : الدراسة الميدانية** | |
| تمهيد | |
| المبحث الأول :منهجية الدراسة الميدانية | |
| المطلب الأول: نموذج مجتمع و عينة الدراسة | |
| المطلب الثاني : أداة الدراسة | |
| المطلب الثالث :صدق و ثبات أداة الدراسة | |
| المبحث الثاني : التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة | |
| المطلب الأول : توزيع أفراد العينة حسب الجنس و الشهادة العلمية | |
| المطلب الثاني :توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية | |
| المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان | |
| المطلب الأول :تحليل نتائج المحور الأول من الإستبيان | |
| المطلب الثاني :تحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان | |
| المطلب الثالث :إختبار فرضيات الدراسة | |
| خلاصة الفصل | |
| الخاتمة | |
| قائمة المراجع | |
| الملاحق | |

# قائمة الجداول

# قائمة الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول. | |
| 02 | الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم . | |
| 03 | جدول حساب النتائج حسب الطبيعة. | |
| 04 | جدول حساب النتائج حسب الوظيفة . | |
| 05 | جدول سيولة الخزينة ( الطريقة المباشرة ). | |
| 06 | جدول سيولة الخزينة ( الطريقة غير مباشرة). | |
| 07 | جدول تغير الأموال الخاصة . | |
| 08 | الإستمارات الموزعة على مجتمع الدراسة . | |
| 09 | مقياس مجال المتوسط الحسابي. | |
| 10 | ثبات أداة الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ. | |
| 11 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس . | |
| 12 | توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية . | |
| 13 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي. | |

| | | |
|---|---|---|
| 14 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة. | |
| 15 | أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية . | |
| 16 | إتجاهات أراء أفراد عينة الدراسة عن عبارات متغير أدلة الإثبات. | |
| 17 | إتجاهات أراء أفراد عينة الدراسة عن عبارات متغير جودة القوائم المالية . | |
| 18 | نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى. | |
| 19 | نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية . | |
| 20 | نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة . | |
| 21 | نتائج إختبار الفرضية الفرعية الرابعة . | |
| 22 | نتائج إختبار الفرضية الرئيسية . | |

# قائمة الأشكال

# قـائمـة الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | وسائل الحصول على أدلة الإثبات . | |
| 02 | أنواع القوائم المالية. | |
| 03 | نموذج الدراسة . | |
| 04 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس . | |
| 05 | توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية . | |
| 06 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي . | |
| 07 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة . | |
| 08 | توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية . | |
| 09 | ترتيب أبعاد جودة القوائم المالية حسب البعد الأكثر تأثرا بمساهمة أدلة الإثبات . | |

# قائمة الملاحق

# قـائمـة الملاحق

| | | |
|---|---|---|
| | | |
| | | |

# قائمة المختصرات

# قـائمـة المختصرات

| رمز المختصر | الترجمة بالغة الفرنسية | الترجمة بالغة العربية |
|---|---|---|
| IASC | International Acconting Standard Commitee | لجنة المعايير المحاسبة الدولية |
| IFAC | International Federation of Accountants | الإتحاد المحاسبين الدولي |
| ASOSAT | Asian Organization of Supreme Audit Institutions | المنظمة الأسيوية لأجهزة الرقابة العليا |
| CNC | Conseil National de la Comptabilité | المجلس الوطني للمحاسبة |
| NAA | , Les Normes algérienne d'audit | المعايير الجزائرية للتدقيق |
| ISA | International Standards Auditing | المعايير الدولية للتدقيق |
| ISO | International Organization of Standardization | المنظمة الدولية للمعايير |
| EOQC | European Organization for Quality Control | المنظمة الأوروبية لضبط الجودة |
| SPSS | Statistical Package For Social Sciences | الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية |

# مقدمة

**المقدمة:**

تعد القوائم المالية أحد أهم مصادر المعلومات لإتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالمؤسسات الإقتصادية ، ويوجد العديد من الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لإتخاذ القرارات على جميع مستويات ،فالمستثمر يحتاج إليها لإتخاذ قرار الإستثمار ، والمصرف يحتاج إليها لإتخاذ قرار الإقراض، والدائن يحتاج إليها لتقرير منح الإئتمان، والموظفين يحتاجون إليها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة التي يعملون بها وتحديد أرباحها ،كما تحتاج الدولة و أجهزة الرقابة الحكومية للمعلومات المحاسبية للقيام بوظيفة متابعة وتقييم الأداء ،كما تعد الادارة الداخلية أهم مستخدمي هذه المعلومات لإتخاذ القرارات و القيام بوظيفة التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء ، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية دورها وتخدم جميع جهات المستخدمة لها يجب أن تتصف بالجودة ، ومن اجل معرفة مدى جودة القوائم المالية لابد من الإعتماد على المدقق مستقل يقوم بجمع والحصول على أدلة الإثبات تبين مدى صحة وموثوقية وعدالة المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية .تمثل أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية وجودة القوائم المالية محل التدقيق ، حيث أدلة الإثبات كافية وملائمة التي يهدف المدقق للحصول عليها عبر وسائل واجراءات تساعد في جمعها ،وتساهم بدورها بإعطاء الثقة و الطمأنينة لدي جميع مستخدمي هاته القوائم .

ونظرا لأهمية القوائم المالية ومدى الإعتماد عليها من طرف مستخدميها ، وجب توفر جودتها من خلال المعلومات الواردة ضمنها ، وبهدف تحقيق الجودة كان لابد من معرفة عناصر المساهمة في تحقيق ذلك وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية .

## 1_ إشكالية الدراسة :

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى تحديد إشكالية الدراسة كتالي :

ما مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية ؟

ومن الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

_ هل تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية ؟

_ هل تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة ؟.

_ هل تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد قابلية للمقارنة ؟.

_ هل تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد قابلية للفهم ؟

## 2_ فرضيات الدراسة :

تقوم هذه الدراسة على فرضيات التالية ؛

**الفرضية الرئيسية :**

_ تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية وذلك عند مستوى الدلالة( 0,05) .

**الفرضيات الفرعية :**

_ الفرضية الفرعية الأولى: تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية وذلك عند مستوى الدلالة ( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الثانية : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة و ذلك عند مستوى الدلالة ( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الثالثة : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة وذلك عند مستوى الدلالة( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الرابعة : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم وذلك عند مستوى الدلالة( 0,05) .

## 3_مبررات إختيار الموضوع:

_ ابراز مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية.

_ توافق موضوع الدراسة مع تخصصنا.

## 4 _أهداف الدراسة:

_ تهدف هذه الدراسة الى التعريف بالقوائم المالية ، و عرض هذه القوائم وفق النظام المحاسبي المالي .

_ توضيح مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية .

_ التعرف على أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها والعوامل المؤثرة في حجيتها .

_ التعرف على جودة القوائم المالية من خلال مفهومها وخصائصها و أهميتها .

## 5 _أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة نظرا لأهمية المتغيرات التي تتناولها ، حيث تعد أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، و تفيد هذه الدراسة في توضيح مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية.

## 6 _منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر المنهج المناسب لموضوع وطبيعة الدراسة ،حيث تم إعتماد على المنهج الوصفي من خلال وصف متغيرات الدراسة و خصائصها ، والمنهج التحليلي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليل نتائجها.

## 7_ حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة في مايلي:

_ **حدود المكانية:** شملت هذه الدراسة على عينة المهنيين و الأكاديميين في ولاية بسكرة.

_ **حدود الزمانية** : تمت هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من شهر جانفي الى غاية شهر جوان السنة الجامعية 2022/2023.

**8_ صعوبات الدارسة :**

_ صعوبة إسترجاع بعض إستمارات الإستبيان من طرف أفراد العينة .

## 9 _الدراسات السابقة :

تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا ، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

**_دراسة حيدر عباس عبد،علي كريم محمد،2018**،"أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية " دراسة لعينة من المحاسبين والمدققين في دوائر محافظة المثنى ، مقال. جامعة المثنى ، العراق.

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على أدلة الاثبات والتي تساهم في عملية الاصلاح المالي و الاداري في حسابات الوحدات الحكومية، والتركيز أيضا على أساليب ووسائل الإثبات في التدقيق و ابراز دور و مسؤولية المدقق في عملية الإصلاح المالي والاداري .و أهم ما توصلت اليه الدراسة يعتبر المدقق الداخلي هو المسؤول الرئيسي على الانحرافات والتجاوزات المالية التي تحدث داخل المؤسسات الحكومية إذا لم يقم بأداء عمله على أكمل وجه، وأن الهدف من الإثبات في التدقيق غالبا هو التوصل إلى اليقين المعقول أو المقنع وليس الاثبات الكامل المطلق أو ما يسمى الإثبات بخلاف الشك.

**_دراسة شيخ عبد القادر ،زعرور نعيمة ،بوقناديل محمد ،2019**"أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية – دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة – مقال منشور بمجلة إقتصاديات المال و الأعمال .

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، كماهدفت لمعرفة دوافع وأساليب التلاعبات التى تمارسها المؤسسة في القوائم المالية.،وكذلك بيان أهم الأثار التي قد تنجز جراء استخدام هذه الأساليب وطرق التقليل منها . وأهم ما توصلت إليه الدراسة وجود علاقة ارتباط قوية بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية كما أظهرت النتائج ايضا وجود تأثير كبير بين متغيري الدراسة، وان أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.

_ **دراسة أبو القاسم محمود أبو ستالة ، 2022** ." الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الاسمنت الليبية"قسم العلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت هذه الدراسة التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية،كما هدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون قيام شركات الإسمنت الليبية بالإفصاح المحاسبي عن ادائها البيئي واثرها على جودة القوائم المالية . وأهم ما توصلت إليه الدراسة وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية نتج عنها وجود أثر الافصاح المحاسبي البيئي على جودة التقارير المالية ، كما توصلت الدراسة ايضا ان توافر خصائص الموثوقية والملاءمة و قابلية للمقارنة وقابلية للفهم ضرورة للتحقق من جودة القوائم المالية وبالتالي المحاولة على استقرار والنمو ويتم ضمان وجود شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل للمعلومات البيئية المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الإقتصادية الصائبة.

-**دراسة عبد الباسط ميدون و محمد مكاوي** ،2023. "دور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبية – دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين – مقال منشور ، بمجلة أفاق للبحوث و الدراسات .

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين الالتزام بمعايير أدلة الاثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق وجودة المعلومات المحاسبية من خلال الأبعاد الأربعة الموثوقية، الملاءمة والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة . وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن معايير أدلة الاثبات الجزائرية تقدم المراجع الخارجي الكيفية والمتطلبات اللازمة لجمع أدلة اثبات كافية و مناسبة ، وان اساس عملية التدقيق هو جمع أدلة الاثبات وتقييمها و جودة المعلومات المحاسبية تكمن في الأحكام التي يتخذها المراجع الخارجي بالإعتماد على جودة الأدلة التي يجمعها ، وكما توصلت أيضا لوجود اثر موجب ذو دلالة احصائية لالتزام بمعايير الأدلة الاثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية من خلال الأبعاد الأربعة الموثوقية الملاءمة القابلية للفهم القابلية للمقارنة.

## 10_ مميزات الدراسة الحالية على الدراسات السابقة :

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة هو ان دراستنا ركزت على أدلة لإثبات في حد ذاتها و مساهمتها في تحقيق جودة القوائم المالية ،حيث أشتركت بعض الدراسات السابقة مع دراستنا في المتغير جودة القوائم المالية و دراسة علاقة مع المتغيرات الأخرى كالمحاسبة الإبداعية و جودة التدقيق و أثرها ،ووجود ايضا الدراسات التي درست مساهمة معايير أدلة الإثبات و ليس مساهمة أدلة الاثبات في حد ذاتها في تحقيق جودة القوائم المالية.

## 11_هيكل الدراسة :

تبعا للأهداف المرجوة من البحث و لمعالجة الإشكالية كالتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات قسم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي وهي :

الفصل الأول سنتناول فيه الإطار النظري لأدلة الإثبات حيث قسمناه إلى مبحثين وهي :

**المبحث الأول** : ماهية أدلة الإثبات .

**المبحث الثاني** : معايير أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها.

الفصل الثاني تم تخصيصه للإطار النظري لجودة القوائم المالية و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

**المبحث الأول** : ماهية القوائم المالية .

**المبحث الثاني**: جودة القوائم المالية .

**المبحث الثالث** : علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية .

أما الفصل الثالث فهو يتناول دراسة الميدانية تم تقسيمه أيضا إلى ثلاثة مباحث :

**المبحث الأول**: منهجية الدراسة الميدانية.

**المبحث الثاني** : التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة .

**المبحث الثالث** : تحليل نتائج الإستبيان.

# الفصل الأول
# الإطار النظري لأدلة الإثبات

**تمهيد:**

ان الإثبات في التدقيق يعني كل ما يحصل عليه المدقق من أدلة و قرائن الإثبات مما يستطيع الاستعانة به في دعم رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية ، ويتكون معظم عمل المدقق في جمعه لأدلة الإثبات والتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية ،ومدى دلالتها عن حقيقة نتائج الأعمال و المركز المالي، حيث تعتبر أدلة الإثبات أساس عملية التدقيق .

وعليه من خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية أدلة الإثبات حيث سيتم عرض تعريف أدلة الإثبات وخصائصها وانواعها.اما المبحث الثاني سنتطرق لمعايير أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها،

وكان تقسيم الفصل كالأتي :

**المبحث الأول**: ماهية أدلة الإثبات .

**المبحث الثاني** : معايير أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها.

## المبحث الأول : ماهية أدلة الإثبات

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة في تنفيد عملية التدقيق هي الحصول على أدلة وقرائن الإثبات ،حيث يسعى المدقق لجمع أدلة وقرائن الإثبات المتعلقة بالعمليات الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة ، بناءا على الإثباتات التي يجمعها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة محل التدقيق

### *المطلب الأول: تعريف أدلة الاثبات و خصائصها .*

**الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات .**

هي كل ما يحصل عليه المدقق من اجل ان يكون على بينة قاطعة تستخدم التأكيد المطلق لتأكيد العملية المالية اذن كل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل اثبات (كايد ،2012،صفحة 131) .

عرفت أدلة الإثبات في المراجعة هي المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلى النتائج يبنى عليها رأيه النهائي، وتشمل أدلة الإثبات المراجعة ،المستندات، السجلات المحاسبية التي تتضمن المعلومات المالية وكذلك المعلومات المعاونة التي يحصل عليها المراجع من مصادر أخرى( الناغي ، 2000، ص 299) .

كما تعرف أدلة الإثبات على أنها جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية (العمري و نوبلي ، 2021، صفحة ،527) .

وعرفت أيضا أدلة الإثبات بأنها معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها في تكوين رأيه، وتتضمن كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وهي أدلة تراكمية بطبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة أو معلومات أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة أو مصادر أخرى سواء داخل المنشأة أو خارجها ( عبده ،صفحة 23) .

من خلال التعاريف السابقة نستخلص بأن أدلة الاثبات هي كافة المعلومات والبيانات والقرائن المحاسبية المتحصل عليها خلال مرحلة التدقيق ، التي على أساسها يقوم المدقق الخارجي بإعطاء رأيه المهني الفني المحايد حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية التي قامت المنشأة بإعدادها.

**الفرع الثاني: الفرق بين أدلة وقرائن الإثبات .**

إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليها المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها ليستطيع أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها ، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض عن دليل الإثبات القاطع وذلك بناء على استنتاجات معينة، ويتكون معظم عمل المدقق من جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني حول البيانات تحت التدقيق.( لقويرة ، 2019 ،صفحة 80) .

**الفرع الثالث : خصائص أدلة الاثبات .**

تحتوي أدلة الاثبات في التدقيق على مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي :

**_ مناسبة الأدلة** : أي مدى إرتباط الأدلة بهدف التدقيق للحصول على إستنتاج مناسب حول البند الذي يتم تدقيقه مثل هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي او الملاحظة و عدم مناسبة الدليل قد يؤدي الى تكلفة ووقت غير ضروريين ( ميدون و مكاوي ، 2023 ، صفحة 277) .

**_ كفاية الأدلة** :تعني الكفاية كمية الادلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق حيث أنه يعتمد على خبرته و أحكامه المهنية في جمع القدر الكافي المقنع من هذه الأدلة ( العمري و نوبلي ،2021 ،صفحة 528) .

**_ مصداقية الأدلة** : ترتبط المصداقية بجودة الأدلة و نوعيتها فكلما كانت جودتها عالية توفرت لها مصداقية أعلى تمكن المراجع الخارجي من الحكم على عدالة القوائم المالية ( ميدون و مكاوي، 2023،صفحة 277) .

**_صلاحية الأدلة** :يقصد بصلاحية الأدلة هي مدى جدارة الأدلة و قدرتها على جعل المدقق قادرا على ما يقرر مآ إذا كان الإعتماد عليها أم لا و لكي تكون أدلة الإثبات صالحة و صحيحة يجب ان توفر فيها الصفات الرئيسية الأتية (حيدر و علي ،2018 ،صفحة 6 )

أ- الفعالية

ب- الملائمة

ت- الموضوعية

***المطلب الثاني : أنواع أدلة الإثبات .***

ان من حقوق المدقق ان يطلب من الادارة ان تزوده بأي معلومات يراها ضرورية للقيام بعمله ، وتمكنه وتدعم وجهة نظره في استخلاص رأيه الفني ،لذلك يسعي المدقق ومن اجل تثبيت وجهة نظره بشكل قاطع ان يلجأ الحصول على هذه الأدلة والقرائن بالطريقة التي يراها مناسبة وتسمى هذه الطرق " انواع ادلة وقرائن الاثبات " وهي كما يلي :

**1 _الوجود الفعلي أو الذاتي:** وهي عملية التطابق بين الارصدة الدفترية والوجود الفعلي والواقعي لهذه الارصدة مثل ان يكون هناك فيه نقدية فعلية في صندوق الشركة مطابقة للقيمة الدفترية في دفاتر الشركة ، وان تجرد البضاعة الموجودة في المخازن ومطابقتها فعلا مع ارصدة بضاعة الشركة. الا ان الوجود الفعلي لا يعتبر من الأدلة والقرائن التي يعقد عليها نهائيا ما لم يكن يعزز الوجود الفعلي اثبات ملكيته ، بحيث انه قد توجد في المخازن بضاعة ولكنها قد تكون مودعة برسم الامانة او انها لم ترسل للعملاء ، وقد يكون لدى المشروع اجهزة ومعدات وعقارات ولكنها قد تكون مؤجرة من الغير ، لذلك من اجل ان يكون الوجد الفعلي دليلا لابد منه وان يكون معه اثبات ملكية ، وتكون ايضا مطابقة للأرصدة الدفترية .

**2_المستندات:** وهي المستندات المحاسبية والتي تعتبر أساس القيد المحاسب وهذه المستندات من اجل ان تكون دليلا رسميا يجب ان تتوفر فيها شروط شكلية ومضمونية.

_ فمن الناحية الشكلية يجب ان تكون المستندات مطبوعة، ومرسومة ، وتحمل ارقام متسلسلة.

_ اما من الناحية المضمونية فيجب أن تكون موجهة بشكل صحيح ، وان تكون واضحة وصحيحة من ناحية المعلومات الواردة فيها ، وان لا يكون فيها اخطاء محاسبية (كايد ،2012، الصفحات 134_ 133) .

**3_الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة:** وتسمى بشهادات الطرف الثالث، وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها، مما لا يستطيع الحصول عليها من إدارة المؤسسة .

**4_الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة:** ويستعمل هذا الدليل إذا ما صادف المدقق أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات ، ومن الأمثلة عليها شهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد تلتزم بها المؤسسة مستقبلا كالكفالات مثلا.

**5_ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات، وما تحتويه من بيانات، وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً في حيز التطبيق العملي. وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات يجيء بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم المدقق بأجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتماسكاً، وكأننا بذلك نعترف بصحة ما لم ندققه من مستندات.

**6 _ نتائج تتبع الأحداث اللاحقة** :من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد إثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق هذه أحداث قد تكون قرينة أو دليلاً على صحة بعض العناصر أو العمليات.

فمثلاً قد يتأكد من صحة التزام ظاهر الميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته.

**7_ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية** : هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية. ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلاً بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماماً كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات (خالد ، 2014 ،الصفحات 141_ 140) .

***المطلب الثالث : أهداف أدلة الإثبات و أهميتها .***

**الفرع الأول : أهداف أدلة الإثبات**

قيام المراجع بجمع الأدلة الكافية والوافية، هدفه الاساسي من وراء ذلك تدعيم المنشأة . ولكي يصل المراجع الى تلك الأهداف التي سمو اليها ، عليه القيام بالعديد من الامور التي تساعده في الوصول الي ذلك مثل قيامه بالتالي :(https://almohasben.com)

**1**_التاكيد على وجود الاصول التي يمكن التأكد منها، و التاكيد على حدوث العمليات المالية المقيده بالدفاتر.

**2**_التأكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات .

**3**_ التأكيد على حقوق المشروع، والتأكد من ان ملكية الاصول حقيقية، وكذلك التأكيد على التزامات المنشأة، والتأكد من هذه الالتزامات حقيقية وليست وهمية.

**4**_التأكيد على ان قيام الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية تعبر عن الوضع المالي للمنشأة وكذلك التأكيد على ان التوزيع تم بطريقة صحيحة ومنتظمة على الفترات المالية وخاصة بالنسبة للاهتلاكات .

5_التأكيد على أن طريقة العرض و الافصاح في القوائم المالية قد تم بصورة صحيحة ، وتعبر عن الوضع المالي للمنشأة محل المراجعة .

**الفرع الثاني :أهمية أدلة الإثبات .**

تعد أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة للمدقق الخارجي يعتمد عليها في تكوين رأيه ، وبذلك تعد المحور الأساسي ، والتي تقوم عليها وظيفة التدقيق ، وقد أشارت لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) بهذا الصدد إلى أن على المدقق الخارجي أن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية وملاءمة من خلال أداءه لاختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية لتمكينه من التوصل إلى استنتاجات معقولة بوصفها الأساس، لإبداء رأيه في البيانات المالية ، كما ونص إعلان (بالي) الصادر من المنظمة الأسيوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI ) على أن تحقيق الفاعلية في عرض النتائج في التقرير المعد ، يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية التدقيق المؤدي وعلى مدى سلامة الإثباتات التي استند إليها المدقق الخارجي في تأييد ملاحظاته.

إن أدلة الإثبات تمثل إحدى فرضيات التدقيق ، وإن غياب دليل الإثبات الواضح بالضد يصير ما كان حقيقياً في الماضي حقيقياً في المستقبل، إذ بعد تقرير المدقق الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها أطراف مختلفة كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل ، ودائرة الإحصاءات إضافة إلى المستثمرين ، والمقرضين، ورجال الاقتصاد، وإدارة المشروع وغيرهم لأن هذه فئات المختلفة تولى تقرير المدقق الخارجي عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية . (كاطع ،2018 ،الصفحات 501_502 ) .

## المبحث الثاني : معايير أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها

نظرا لأهمية مهنة التدقيق غلى المستوى المحلي و الدولي، و بإعتبار أدلة الإثبات أساس عملية التدقيق قامت الهيئات الرسمية المخولة بإصدار معايير أدلة الإثبات ،وهذا ما سنتطرق إليه خلال هذا المبحث، مع توضيح وسائل الحصول على أدلة الإثيات و العوامل المؤثرة في حجيتها .

***المطلب الأول :وسائل الحصول على أدلة الإثبات والعوامل المؤثرة في حجيتها .***

**الفرع الأول : :وسائل الحصول على أدلة الإثبات**

هناك عدة وسائل نستطيع من خلالها ان نتمكن من الحصول على أدلة وقرائن التدقيق(كايد، 2012 ،الصفحات، 138_140):

**1 – الجرد الفعلي** : تصلح هذه الطريقة لبعض الاصول فقط ولا يجوز تطبيقها على كافة حسابات الشركة ، فمن خلال جرد الصندوق نستطيع ان نتأكد من مدى صحة هذا الحساب.

**2– المراجعة الحسابية** : وهي عملية التحقق من مجاميع وأرصدة الحسابات وعملية نقلها وترصيدها بالشكل الصحيح ، فاذا كانت النتائج صحيحة فان ذلك يعتبر دليل وقرينة على صحة تسجيل العمليات المالية.

**3_ المراجعة المستندية** :يجب التحقق من المستند قانونيا من الناحية الشكلية اي انه يحمل اسم الشركة وتاريخ المستند يخص الفترة وان المستند اصلي ومن الناحية المضمونية اي ان مضمون المستند من بنود وارقام صحيحة ولا يوجد فيها اي تلاعب او تزوير .وهناك نوعان من المستندات:

أ. **مستندات داخلية** : وهي التي يتم تحريرها من قبل الشركة مثل سندات الصرف، القبض اذون استلام ،فواتير البيع.

ب _**مستندات خارجية** : وهي التي يتم تحريرها من خارج الشركة مثل، فواتير الشراء، ايصالات إسلام النقود .

**4_ نظام المصادقات** :وهي عبارة عن شهادات واقرارات من الغير بالموافقة والاعتراف على صحة حسابات الغير في دفاتر الشركة ، ويجب أن نلاحظ ان هذه الشهادات أو الاقرارات لا تعفى المدقق من المسؤولية في التحقق من مدى مصداقية هذه الشهادة أو الاقرار ، وهناك ثلاث أنواع من المصادقات:

أ– **المصادقة الايجابية** :وهي المصادقة التي يرسلها المشروع للعميل أو المورد يطلب فيها ارسال مصادقته على صحة او اخطاء رصيد حسابه الى مدقق الحسابات ولانه في كلا الحالتين تطابق او عدم تطابق الرصيد يجب على المورد ارسال المصادقة ، وسميت بالمصادقة الايجابية.

ب – **المصادقة السلبية**: وهي التي ترسل للعميل وتطلب على صحة مصادقته دون اشتراط ارسال المصادقة لمدقق الحسابات في حالة مطابقة الرصيد في دفاتر الغير ، ولكن من مساوئ هذا النوع من المصادقات ان العميل المرسلة اليه المصادقة من الممكن ان لا يرد عليها وذلك ليس لعدم صحة الارصدة و انما بسبب الاهمال أو التقصير.

ج– **المصادقات العمياء**: وهي أكثر أنواع المصادقات ملائمة لعمليات التدقيق بحيث لا يتضمن الكتاب المرسل إلى العميل اي رصيد لدى المشروع بل يطلب من العميل ارسال مصادقة تبين رصيد المشروع في دفاتره مدينا أو دائنا ، وسميت بالعمياء لعدم معرفة العميل أو المورد برصيد حسابه لدى المشروع .

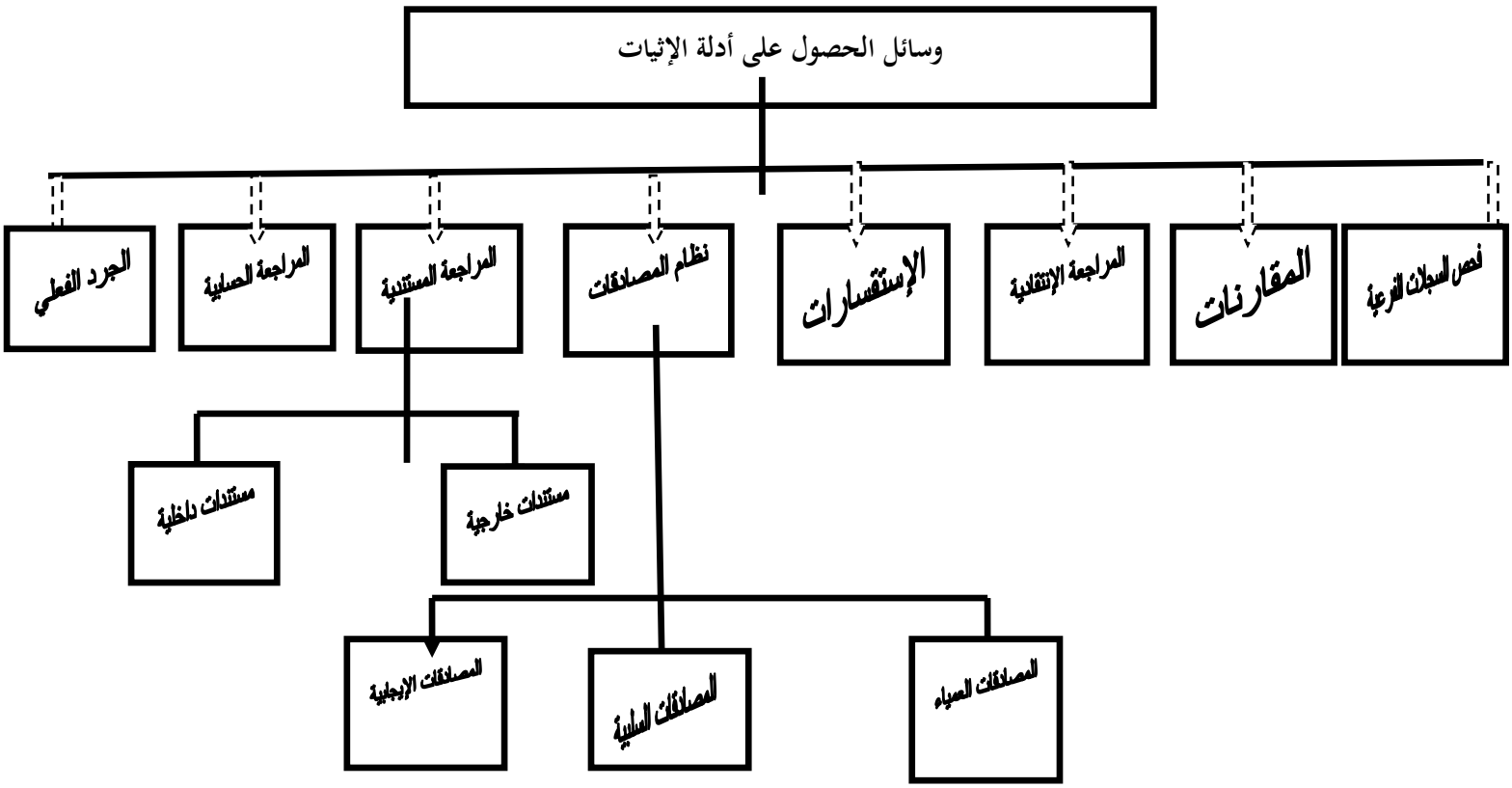
**5– الاستفسارات:** وهي الاسئلة أو الإيضاحات أو المعلومات او البيانات التي يحصل عليها المدقق من الجهات المختلفة للتأكد من صحة بعض الادلة أو القرائن التي قام بجمعها ، وقد تكون هذه الأسئلة او الايضاحات اما شفوية او مكتوبة ويجب على الادارة الرد على جميع هذه الاستفسارات او الايضاحات وفي حالة عدم الرد فمن حق المدقق اثبات ذلك في تقريره .

**6_المراجعة الانتقادية:** وهي اسلوب مراجعة وفحص سريع بهدف اكتشاف النواحي الشاذة أو الغير عادية ، مثل وجود اسم شخص او شركة لم يسبق وان ظهر في حسابات الشركة أو في دفتر الاستاذ وتتوقف هذه الطريقة على مدى القدرة الفنية والخبرة السابقة للمدقق.

**7_ المقارنات** : وهي عملية اجراء المقابلة بين شيئين او اكثر بقصد تحقيق هدف معين وتعتبر من وسائل الحصول على أدلة الإثبات ، مقارنة حساب أو معلومات لعام معين بنفس المعلومات أو الحسابات لأعوام اخرى ، مثل ، مقارنة عناصر قوائم نتائج الأعمال لهذه السنة مع سنوات سابقة من أجل التحقق من صحة العناصر التي تتضمنها هذه القوائم من اجل الكشف عن اية إنحرافات او اخطاء وقعت لمعرفة الأسباب أو التغيرات التي أدت الى وقوعها.

**8_ فحص السجلات الفرعية:** غالبا ما تكون الحسابات الواردة في القوائم المالية مستخرجة من مجموعة حركات في دفاتر مختلفة اما الاستاذ او الاستاذ المساعد او اليومية أو التحليلية لذا فان المدقق عند قيامه بفحص الارصدة الاجمالية يجب ان يقوم بفحص الارصدة التحليلية في الدفاتر المساعدة من اجل التأكد من صحة هذه الارصدة ، فاذا تساوت الاجمالية مع التحليلية دل ذلك على صحة التسجيل .

يوضح الشكل رقم (01) وسائل الحصول على أدلة الإثبات .




**المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات السابقة**

**الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات**

يعود أمر تقدير مدى حجية القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها إلى تقدير المدقق وحكمه الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته. وبما أن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها، كان لا بد من وضع أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية للمفاضلة بين الأدلة ( خالد ، 2000،الصفحات 131_132) :

**1 _ صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على القرينة أو دليل الإثبات** :ان لكل دليل إثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه والحصول عليه فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات... الخ ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي اذا لم تراع، فقد الدليل الذي يحصل عليه المدقق حجيته وقوته .

**2_مصدر الدليل**:سبق أن بينا أن الأدلة الإثبات المستقاة من مصادر خارجية أكثر ثقة واعتماداً من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والتزوير.

**3_طبيعة الأدلة** : هناك نوعان من الأدلة: ايجابية وذاتية، فالأدلة الايجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير، والمستندات القانونية الصحيح أما الأدلة الذاتية فهي تلك التي تركز على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المدقق كتلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة تحت التدقيق.

**4_كيفية الحصول على الدليل** :والقاعدة العامة هنا أن الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه كالمساعدين، تكون أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير، وبخاصة الادارة، لأن الأخيرة قد تحاول التلاعب بالدفاتر والسجلات لهدف ما.

**5_مدى ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر او العملية محل الفحص**: فكما كان الارتباط قويا ووثيقا كلما كانت الحجية ودرجة الاعتماد عليها أكبر كذلك .

**6_التوقيت المناسب للحصول على الدليل** :إن عنصر الوقت هام جدا حتى تؤدي القرينة غاياتها، قد تكون قوية في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها إلا أنها تفقد دلالتها وقوة حجيتها تلك لأن الوقت الذي حصل فيه المدقق عليها لا يتناسب مع تاريخ الفحص.

**7_مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقي منها الأدلة** :فكلما توافرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الإقرارات، كلما زادت حجية تلك الإقرارات، وكذلك فان المام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها يزيد من حجية القرائن التي تدلي بها، كما تتوقف الأدلة والقرائن على مدى استقلال المصادر الخارجية وعدم تحيزها الإدارة.

**8_سلوك المدقق نفسه في جمعه للأدلة والقرائن**:إن من المقومات الأساسية لعملية التدقيق استقلال المدقق وحياده التام وبعده عن جميع المؤثرات في جميع المراحل، ولذا عليه أن يكون نزيها مستقلا محايدا في جمعه للأدلة والقرائن وإلا فقدت تلك القرائن حجيتها .

***المطلب الثاني :كفاية أدلة الإثبات و صعوبات تجمعيها .***

**الفرع الأول : كفاية أدلة الإثبات .**

ومن الاعتبارات الهامة التي يجب أن يعنى بها مدقق حسابات عند تقديره لمدى كفاية دليل الإثبات ما يلي ( الوقاد و وديان ،2019، صفحة 118) :.

_ضرورة الربط بين دليل الإثبات والهدف المحدد للتدقيق.

_ضرورة الربط بين دليل الإثبات وبين العنصر محل تدقيق الحسابات واختيار الدليل الأنسب والأكثر كفاءة.

_مراعاة الأهمية النسبية للعناصر، وعلاقتها المتبادلة وتأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي.

_ضرورة توافر الثقة في مصدر الدليل أي الجهة التي تقدمه.

_اختيار الدليل الذي يوفر أكبر ثقة ويقين، مع مراعاة أن تكون تكلفته اقتصادية.

_ضرورة الاطمئنان والاقتناع بمدى قوة نظام الرقابة الداخلية، لتحديد خطة وبرنامج تدقيق سليم .

**الفرع الثاني :صعوبات تجميع أدلة الإثبات .**

ويجب ان لا يغرب عن البال أن المدقق يواجه صعوبات جمة في أثناء جمعه للأدلة و القرائن التي يركن عليها إليها عن إبداء رأيه الفني المحايد ومن هذه الصعوبات ( خالد ، 2000 ،صفحة 132):

_عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المشروع مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد.

_ الاضطرار الى استعمال العينات الاحصائية بسبب كبر عدد العمليات.

_ المواجهة بعدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة.

_ الاضطرار الى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات.

تعقيد العمليات التي يقوم بها المدقق كالاعتمادات مثلا.

_ الموقف الحرج الذي قد يجد المدقق الخارجي نفسه فيه بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.

***المطلب الثالث : معايير أدلة الاثبات .***

**الفرع الأول : معايير أدلة الإثبات الجزائرية**

في إطار تحسين ممارسة مهنة التدقيق ، تم إصدار اربعة مقررات من خلال مبادرة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة بذلك المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA) ، والمشتقة من المعايير الدولية للتدقيق(ISA) ، تحمل نفس تسمية والترقيم وتتوافق بشكل كبير مع مضمونها . حيث تم إصدار 16 معيار تدقيق جزائري ، من بينها 10 معايير تخص ادلة الإثبات وهي كتالي( ميدون و مكاوي ، 2023،الصفحات280_279 ) .

_ **معيار 505: التأكيدات الخارجية** : يعالج هذا المعيار إستعمال المراجع الخارجي لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة

ـ **معيار560:أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و أحداث لاحقة** : يعالج هذا المعيار الالتزامات المراجع الخارجي إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية ، قد تقع بعض الأحداث التي تؤثر على القوائم المالية و التي تتعلق بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ تقرير المراجع الخارجي .

ـ **معيار580:التصريحات الكتابية** :يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المراجع الخارجي على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية .

ـ **معيار500 :العناصر المقنعة** : يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة . و تتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة بالإضافة الى كل المعلومات من الوثائق الأخرى كمحاضر الإجتماع و التأكيدات الخارجية .

ـ **معيار510 :مهام التدقيق الأولية " الأرصدة الإفتتاحية** " : يعالج هذا المعيار واجبات المراجع الخارجي فيما يخص الارصدى الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها القوائم المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع المراجعة ،أو تم مراجعتها من طرف المراجع السابق .

ـ **معيار520 :الإجراءات التحليلية** :يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها و كذلك إلزامية أداء المراجع الخارجي لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض مجمل الحسابات الذيى يتم نهاية عملية التدقيق .

ـ **معيار570 :إستمرارية الإستغلال** : يعالج هذا المعيار إلتزامات المراجع الخارجي في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد القوائم المالية .

ـ **معيار501 :العناصر المقنعة " إعتبارات خاصة** " : يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المراجع الخارجي عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و ملاءمة ، و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق القوائم المالية .

ـ **معيار530:السير في التدقيق** : يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السير الإحصائي و الغير الإحصائي لتحديد و إختيار العينة ، و تقييم نتائج السير .

ـ **معيار540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها** : يعالج هذا المعيار إلتزامات المراجع الخارجي المرتبطة بالتقديرات المحاسبية ،بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أم مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة .

**الفرع الثاني :عرض المعيار الجزائري للتدقيق 500 ( العناصر المقنعة ).**

**أولا :نطاق تطبيق**

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

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير الجزائرية أخرى للتدقيق( المقرر رقم 150، 2016، صفحة 3) .

_ جوانب معينة للتدقيق معيار الجزائري للتدقيق (معيار الجزائري للتدقيق 315،معيار الجزائري للتدقيق501) .

_ عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (معيار الجزائري للتدقيق 570) .

_ إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (معيار الجزائري للتدقيق520) .

_ تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة(معيار الجزائري للتدقيق 200،معيار الجزائري للتدقيق 330) .

**ثانيا :تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة**

الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، والتي تعكس بشكل صحيح و منتظم طبيعة و عمليات الكيان .حين تصرح الإدارة أن الكشوف المالية تعطي صورة وفية أو أنه قد تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة التقييم العرض والابلاغ عن مختلف عناصر الكشوف المالية و المعلومات الممنوحة و المتعلقة بها.

_ على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطرة الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية .

_ تشكل "التأكيدات" مبادئ و معايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة و مطابقة الكشوف المالية .

تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية( نفس المرجع السابق ، الصفحات 7_ 6 ):

**1**_تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات و الأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

**واقع الأحداث**: العمليات والأحداث المسجلة وقعت و تتعلق بالكيان.

**الشمولية**: كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.

**الدقة**: المبالغ و المعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات و الأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح .

**فصل الفترات** : العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة .

**القيد المحاسبي**: تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

**2**_تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة

**وجود**: الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة .

**الحقوق والواجبات** :الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان .

**الشمولية** :قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم و الأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها .

**التقييم والقيد**: تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم و الأموال الخاصة بقيمها الصحيحة و أي تعديلات ناتجة عن تقييم و تسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم .

**3**_تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها.

**واقع حقوق وواجبات**: كل من الأحداث المعاملات و المعلومات الممنوحة وقعت و تتعلق و ترتبط بالكيان.

**الشمولية** :كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية و التي بعد منحها الزامي قد قدمت فعلا.

**تصنيف و فهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة و المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح

**الدقة و التقييم:** قدمت المعلومات المالية و المعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

**ثالثا :إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة :**

يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ( نفس المرجع السابق ، الصفحات 7_ 8 ) :

_ إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان وبمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية.

_ اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و تصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات.

**1_المراقبة المادية** : قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، و تتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل و إجراءات تحليلية في الجوهر.

**2_تفتيش التسجيلات أو الوثائق** : تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر.

**3_تفتيش الأصول العينية** :يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها و الذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة و المتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها.

**4_الملاحظة المادية** :تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار التدقيق الجزائري 501 في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

**5_طلبات المعلومات** :يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بداخل كما بخارج الكيان، تشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية الغير رسمية .

**6_طلبات التأكيد الخارجية** : طلبات التأكيدات والتي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيدا لمعلومة ما .

**7_المراقبة الحسابية** : تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية

8_**إعادة التنفيذ** : إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب .

**9_الإجراءات التحليلية** : تتمثل الإجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق 520، في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من: ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.

تحليل التغييرات المعتبرة أو اتجاهات غير متوقعة.

**الفرع الثالث :عرض المعيار التدقيق الدولي 500 أدلة الإثبات .**

**أولا :نطاق المعيار .**

يوضح معيار التدقيق الدولي هذا ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة ببني عليه رأي المدقق

**ثانيا: التعريف** : أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الإستنتاجات التي بيني عليها رأي المدقق، وتشمل أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى.

**ثالثا :الهدف:** إن هدف المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بطريقة تتيح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة ببني عليها رأي المدقق .

**رابعا :المتطلبات** : تتمثل المتطلبات فيمايلي (الإتحاد الدولي للمحاسبين ، 2010 ، الصفحات 381_383) .

**1_أدلة التدقيق الكافية والمناسبة** :على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة

**2_المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق :**

عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق على المدقق إعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق .

إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها الظروف كأدلة تدقيق قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة فإن على المدقق، إلى المدى الضروري إعتبار أهمية عمل ذلك الخبير لأهداف المدقق:

_ تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير.

_ الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير.

_ تقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب.

عند استخدام معلومات تنتجها المنشأة على المدقق تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكل كاف للاهداف المدقق، بما في ذلك ما يلي حسبما هو ضروري في ظل الظروف:

_ الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات .

_ تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأهداف المدقق.

**3_إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق :**

عند تصميم إختبارات الأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل على المدقق أن يحدد وسائل إختيار البنود للإختبار التي تعتبر فعالة في تلبية هدف إجراءات المدقق.

**4_عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها**

_ إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متسقة مع تلك التي الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

_ كان المدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق.

فإن على المدقق أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية لحل هذا الأمر، وعليه إعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على النواحي الأخرى من التدقيق.

**خامسا :إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق**

حسبما يتطلبه ويوضحه معيار التدقيق الدولي 315 ومعيار التدقيق الدولي 330 يتم الحصول على أدلة تدقيق للتوصل إلى إستنتاجات معقولة ببني عليها رأي المدقق من خلال أداء ما يلي( مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية ، 2018،الصفحات 419_ 421 )

_ إجراءات تقييم المخاطرة .

_ إجراءات تدقيق إضافية تشمل ما يلي :

إختبارات أنظمة الرقابة عندما يتطلبها معيار التدقيق الدولي، أو عندما يختار المدقق إجراء ذلك

إجراءات تحقق، بما في ذلك إختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلي

يمكن في حالات معينة أن توفر أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة أدلة تدقيق مناسبة حيث يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتبيت ملائمتها المستمرة .

قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية ومعلومات أخرى قد تتوفر فقط بالشكل الإلكتروني أو فقط في نقاط و فترات زمنية معينة

هناك معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للإسترجاع بعد فترة محددة من الوقت .

تتمثل اجراءات التدقيق للحصول على ادلة الإثبات في مايلي ( نفس المرجع السابق ):

**1_الفحص** : يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الشكل الإلكتروني أو في واسطة أخرى، أو فحص فعلي للأصل، ويوفر فحص السجلات والوثائق أدلة تدقيق على درجات مختلفة من الموثوقية إعتماداً على طبيعتها ومصدرها في حالة السجلات والوثائق الداخلية وعلى فاعلية أنظمة الرقابة على إنتاجها، والمثال على الفحص المستخدم كإختبار الأنظمة الرقابة هو فحص السجلات من أجل أدلة على التفويض.

**2_المراقبة:**تتكون المراقبة النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به آخرون على سبيل المثال مراقبة المدقق الجرد المخزون من قبل موظفي المنشأة، أو مراقبة أداء أنشطة الرقابة.

**3_المصادقة الخارجية** : تمثل المصادقة الخارجية أدلة تدقيق حصل عليها المدقق كإستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر (الطرف المصادق) بالشكل الورقي أو بواسطة إلكترونية أو واسطة أخرى، وكثيراً ما تكون إجراءات المصادقة الخارجية مناسبة عند تناول الإثباتات المرتبطة بأرصدة محاسبية معينة وعناصرها على أن المصادقات الخارجة ليست بحاجة لأن تكون مقتصرة على الأرصدة المحاسبية فقط.

**4_إعادة الحساب** :تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات ومن الممكن إجراء إعادةالحساب يدوياً أو إلكترونياً.

**5_إعادة الأداء** :تتضمن إعادة الأداء التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أنظمة رقابة كانت قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

**6_الإجراءات التحليلية** : تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية.

**7_الإستفسار** :يتكون الإستفسار من طلب المعلومات المالية وغير المالية من الأشخاص المطلعين ضمن المنشأة وخارج المنشأة، ويستخدم الإستفسار على نطاق واسع طيلة التدقيق إلى جانب إجراءات التدقيق الأخرى من الممكن أن يتروح الإستفسار من إستفسارات رسمية كتابية إلى إستمارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الإستجابات للإستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الإستفسار .

**الفرع الرابع : أوجه التشابه و الإختلاف بين المعيار المحلي و الدولي 500**

هناك عدة نقاط تشابه وإختلاف في كلا المعيارين نذكر منها( قندوزي ، 2022، الصفحات 68_69 ) :

**أولا : أوجه التشابه**

_ نفس الترقيم في كلا المعيارين 500 .

_ المفاهيم التي إحتوي عليها معيار التدقيق الجزائري و الدولي نفسها .

_ الكم له علاقة وطيدة بالنوعية في جمع أدلة الإثبات .

_ الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من النسخ .

_ أهمية الصادر الخارجية من حيث الوثوقية.

_ يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي يحصل عليها المدقق مباشرة كالملاحظة العينية .

_ العناصر المقنعة عندما تكون على شكل وثائقي أكثر مصداقية من تأويل اللفظي .

_ نص كلا المعيارين على اختيار العينة المناسبة يبقى من اختيار المدقق حسب الحالة (عناصر محددة أو من خلال السبر) .

_العناصر المقنعة أو أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة تعتبر أعلى درجة من التي يتم الحصول عليها من نفس المصادر.

**ثانيا : أوجه الإختلاف**

_ المعيار الجزائري 500 اهتم بالمصادر الخارجية، بينما المعيار الدولي أعطى الاهتمام بالمصادر الخارجية والداخلية بنفس الأهمية

_ تختلف صياغة العبارات في المعيارين وهذا راجع إلى الترجمة .

_ ركز المعيار الدولي على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية ودوره في استنباط أدلة إثبات عكس نظيره الجزائري .

_ المعيار الدولي 500 قدم تفسيرات التي تمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع عكس نظيره المحلي .

_ محتوى معيار الجزائري 500 لم يكن ينفس الطريقة بالنسبة إلى نظرة الدولي الذي كان بأكثر تفصيل .

_ بين المعيار الجزائري للتدقيق 500 أن هناك معايير جزائرية تعالج جوانب أخري مثل معبار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقدمة اعتبارات أخرى .

ـ أكد المعيار الدولي على ضرورة التأكد من أي تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، يمكن أن تؤثر على عملية التدقيق الحالية بينما لم يشر العيار المحلي على ذلك.

ـ أكد المعيار الجزائري على مسؤولية الإدارة في عرض القوائم المالية وفي المرجع المحاسبي المعمول به، بينما لم يتطرق إليه المعيار الدولي.

ـ أهمية العرض والإفصاح ثم توضيحها في المعيار الدولي ولم يتعرف إليها في المعيار الجزائري.

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن أدلة الإثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية ، و تتم عملية جمع أدلة الإثبات وفق إجراءات تساعد في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة . وتوصلنا لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات ، وتحديد الصعوبات التي يواجهها المدقق عند القيام بجمعه لهذه الأدلة ، وتطرقنا أيضا لمعايير أدلة الإثبات حيث تمثلت في معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات، حيث تساهم هذه المعايير في وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بأدلة الإثبات التي يتبعها المدقق في عملية التدقيق.

# الفصل الثاني
# الإطار النظري لجودة القوائم المالية

**تمهيد:**

أدت التطورات المعاصرة في بيئة المال والأعمال الى زيادة الحاجة إلى المعلومات المالية المفيدة التي يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ كافة القرارات المتعلقة بالمنشأة ،حيث تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل المهمة التي يمكن من خلالها توفير المعلومات المالية المفيدة لمختلف مستخدميها ، و توضح من خلالها سلامة وضعها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بإلتزماتها، وتعد القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لترشيد مختلف القرارات . تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات ذات جودة بالنسبة لمستخدميها وان هذه الجودة تتحدد من خلال خصائصها الأساسية، يجب أن تتصف بها هذه المعلومات المحاسبية المعروضة ضمن القوائم المالية.

من خلال هذا الفصل سنحاول الربط بين كل من أدلة الاثبات وجودة القوائم المالية التي نتطرق إلى ماهيتها وجودتها في هذا الفصل .وكان تقسيم هذا الفصل كمايلي:

**المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.**

**المبحث الثاني : جودة القوائم المالية .**

**المبحث الثالث: علاقة أدلة الإثبات بجودة القوائم المالية .**

## المبحث الأول : ماهية القوائم المالية .

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي،والتي يتم اعدادها وفق مجموعة من المبادئ والأسس و المعايير المحاسبية ،والتي تهدف الى اعطاء الثقة في البيانات ومعلومات موجهة لجميع المستخدمين لها ،المساعدة بدورها في ترشيد مختلف القرارات الاقتصادية.

### *المطلب الأول :تعريف القوائم المالية و خصائصها .*

### الفرع الأول : تعريف القوائم المالية .

يوجد العديد من التعاريف للقوائم المالية نذكر منها :

عرفت القوائم المالية على انها عبارة عن ملخص البيانات و المعلومات المالية التي يتم الوصول اليها عن طريق قياس الاحداث الاقتصادية المتنوعة كما انها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية و تمثل الوسائل الاساسية للتوصيل المعلومات المحاسبية للاطراف الخارجية (حسيني ،2010،الص 40_41 ).

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية للمؤسسة، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة، فهي لا تزيد عن ثلاث أو أربع صفحات في المؤسسات الكبيرة حيث تلخص العمليات المتعلقة بفترة معينة، والتي قد تكون شهرا أو سنة، وتفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، كذلك نتائج العمليات التي حققت في المؤسسة" (شيخ ، 2021، صفحة 39).

هنالك من يعرفها ايضا على أنها الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتوج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه ( بن قطيب و حطاب ، 2019، صفحة 9).

من التعاريف السابقة نستخلص بأن القوائم المالية هي عبارة عن وثائق محاسبية تبين الوضع المالي والاقتصادي لشركة أو مؤسسة ما في فترة زمنية معينة ، ويتم اعدادها سنويا وفق مبادئ ومعايير محاسبية ، وتتمثل هاته القوائم في مايلي : الميزانية ، جدول حساب النتائج ،جدول سيولة الخزينة ،جدول تغير الاموال الخاصة ، الملاحق.

### الفرع الثاني :الخصائص النوعية للقوائم المالية

هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ،حيث أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة ،يجعل القوائم المالية تظهر بصورة صادقة وعادلة ، وتتمثل هذه الخصائص النوعية في مايلي:

**1_القابلية للفهم**: إحدى الخصائص الاساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين و لتحقيق هذا الهدف فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن اعمال و نشاط المؤسسة و قدر من المعرفة بأصول المحاسبة (حولي ،صفحة 54).

**2_الملائمة** : حتى تكون المعلومات مفيدة لا بد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار حيث تأثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار و تساعد

على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه ( بن فرج، 2014 ،صفحة 49).

**3_الموثوقية** : المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يجب ان تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها وأن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث( نفس المرجع السابق ).

**4_قابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة أداء المؤسسية عبر الزمن وإجراء المقارنات مع أداء المؤسسات الأخرى. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية،وأي تغيرات في هذه السياسات و آثار هذه التغيرات.( حولي ،صفحة55)

***المطلب الثاني :مستخدمو القوائم المالية*** :

*يقسم مستخدمي القوائم المالية الى الفئات التالية :*( معذى، 2012،الصفحات 71_72 ) *:*

1. **المستثمرون** :إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع، ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.
2. **الموظفون** : يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحيتها، وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة... إلخ في الوقت المناسب
3. **المقرضون** : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها بالوقت المناسب.
4. **الموردون والدائنون التجاريون والعملاء الآخرون** :يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها بالوقت المناسب، ويهتم الزبائن أو العملاء بالمعلومات حول استمرار الشركة ومنتجاتها أو خدماتها.
5. **الجهات الحكومية** :تطلب الجهات الحكومية معلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة وتحديد السياسات الضريبية ومنها على سبيل المثال قياس الدخل القومي والقيام بعمليات الإحصاء المختلفة .
6. **الجمهور** :تؤثر الشركة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة بتقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين وسواها، وبالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للشركة .

***المطلب الثالث: أهداف القوائم المالية و أهميتها .***

**الفرع الأول :أهداف القوائم المالية .**

أهداف القوائم المالية تتمثل الأهداف الأساسية للقوائم المالية فيما يلي (شيخ و زعروز و بوقناديل ،2019،صفحة 195 ):

_ **تقديم معلومة مالية مفيدة:** هدف القوائم المالية هو إعطاء معلومة حول الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة حتى يستجيب لاحتياجات مجموع مستخدمي هذه المعلومات .

_ **تقديم معلومات مالية شفافة:** القوائم المالية تسمح بضمان الشفافية للمؤسسة من خلال معلومات شاملة واعطاء عرض وافي للمعلومات المفيدة لاحتياجات اتخاذ القرار.

ـ **إيصال المعلومة المالية لمختلف المستخدمين** :القوائم المالية تمثل الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة.

**الفرع الثاني : أهمية القوائم المالية**

تمثل أهمية القوائم المالية في ما يلي (أبو القاسم، 2022،صفحة 208 ) :

ـ تعد القوائم المالية مصدرا من المصادر الأساس للاطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ القرارات الإقتصادية الصائبة .

ـ تعد القوائم المالية الوسيلة الأساس التي تعرض بها إدارة المؤسسة المعلومات اللازمة عن حقيقة المركز المالي والأداء المالي والتغير في حقوق الملكية و النقدية .

ـ تعد من العوامل الاساسية في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالي.

ـ تجعل التعامل في السوق المالي اكثر عدالة، لانها توفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات .

ـ تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساس والمهمة للاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف الأخرى المهتمة بأنشطة المؤسسة.

ـ توفر مناخاً استثمارياً ملائماً، وتزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي، الذي يؤثر على نمو وازدهار وانتعاش الاقتصاد كله .

ـ تعد القوائم المالية وفق الأعراف والمبادئ المتعارف عليها مقبولة قبولا عاما من قبل المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين، الأمر الذي يبعث بالطمأنينة لدى جميع الاطراف المرتبطة بأمور المؤسسة.

***المطلب الرابع : أنواع القوائم المالية***

**الفرع الأول : الميزانية .**

**أولا : تعريف الميزانية :**

تمثل الميزانية الصورة الفوتوغرافية الثروة المؤسسة في تاريخ محدد، وذلك من خلال جانبي الأصول والخصوم وقد يطلق على هذه القائمة اسم الميزانية العامة، وهو مصطلح قديم، أما اصطلاح قائمة المركز المالي فهو حديث نسبيا، وتقوم المؤسسة بإعداد هذه القائمة من أجل بيان المركز المالي لها في تاريخ معين.( راشدي ،2018 ،صفحة 92).

تفصح الميزانية عن المركز المالي لوحدة إقتصادية معينة في تاريخ محدد ، و عادة ماتعد كل وحدة إقتصادية ميزانيتها في نهاية السنة المالية، و بعض الوحدات تعد ميزانيتها في نهاية كل شهر ، و تتكون الميزانية من قائمة تبين أصول وإلتزمات الوحدة الإقتصادية و حقوق الملكية ( توفيق ، 2014 ،صفحة 16).

**ثانيا :محتوى الميزانية:**تحتوي الميزانية على عناصر محددة وهي (معتوق،2017،الصفحات 80_79).

**أ- الأصول:**

"الأصول وتعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...)، والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها(، لذ فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها .

**ب-الخصوم:**

حسب المادة 22 و23 من المرسوم التنفيذي 80/156 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008 فإن: "عناصر الخصوم مرتبة حسب مصدرها ودرجة استحقاقها، من الخصوم الأقل استحقاقا إلى الأكثر استحقاقا. تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، تصنف الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الإثني عشرة شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، أما الخصوم غير الجارية فهي خصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد واستحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشرة شهرا."

**ثالثا :أهمية الميزانية**

تنبع أهمية الميزانية من مساهمتها في عملية التقرير المالي من طريق توفير أساس لما يلي(زهدي ،2005،الصفحات 22_21 ) :

_ حساب معدلات العائد.

_ تقييم هيكل رأس المال في المنشأة .

_ تقدير درجة السهولة والمرونة المالية في المنشأة .

فالميزانية تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات حول سيولة المنشأة وحول مرونتها المالية والتي بدورها تمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المنشأة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المنشأة ومرونتها المالية.

القائمة التالية تمثل نموذج الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي :

**الجدول رقم (1) :الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول**

| الأصول | ملاحظة | إجمالي N | إهتلاك رصيد N | صافي N | صافي N_1 |
|---|---|---|---|---|---|
| **أصول غير جارية** | | | | | |
| فارق بين الأقتناء _( المنتوج الايجابي أو السلبي ) | | | | | |
| تثبيتات معنوية | | | | | |
| تثبيتات عينية | | | | | |
| أراضي | | | | | |
| مباني | | | | | |
| تثبيتات عينية أخرى | | | | | |
| تثبيتات ممنوح إمتيازها | | | | | |
| تثبيتات يجرى إنجازها | | | | | |
| تثبيتات مالية | | | | | |
| سندات موضوعة موضوع معادلة | | | | | |
| مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها | | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض و أصول مالية أخرى غير جارية | | | | | |
| ضرائب مؤجلة على الأصل | | | | | |
| **مجموع الأصول غير الجارية** | | | | | |
| **أصول جارية** | | | | | |
| مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ | | | | | |
| حسابات دائنة و استخدامات مماثلة | | | | | |
| الزبائن | | | | | |
| المدينون الاخرون | | | | | |
| الضرائب و ماشابهها | | | | | |
| حسابات دائنة أخرى و إستخدامات مماثلة | | | | | |
| الموجودات و ماشابهها | | | | | |
| الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى | | | | | |
| الخزينة | | | | | |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | | | |
| **المجموع العام للأصول** | | | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 28

الجدول رقم (2) : **الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم**

| الخصوم | ملاحظة | N | N_1 |
|---|---|---|---|
| **رؤوس الأموال الخاصة**<br>رأس مال تم اصداره<br>رأس مال غير مستعان به<br>علاوات و احتياطات _احتياطات مدمجة (1 )<br>فوارق إعادة التقييم<br>فارق المعادلة (1 )<br>نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع( 1)<br>رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد | | | |
| **حصة الشركة المدمجة (1 )** | | | |
| **حصة ذوي الاقلية ( 1)** | | | |
| **المجموع 1** | | | |
| الخصوم غير الجارية<br>قروض و ديون مالية<br>ضرائب مؤجلة<br>ديون أخرى غير جارية<br>مؤونات | | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية ( 2 )** | | | |
| الخصوم الجارية<br>موردون وحسابات ملحقة<br>ضرائب<br>ديون أخرى<br>خزينة سلبية | | | |
| **مجموع الخصوم الجارية ( 3)** | | | |
| **مجموع عام للخصوم /** | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 29

**الفرع الثاني : جدول حساب النتائج**

**أولا :مفهوم جدول حساب النتائج :**

هي قائمة المكاسب –كما يطلق عليها البعض أحياناً – التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة، وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية، لأن الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقديرياً تقريبا، وذلك لأن قياس الدخل في المحاسبة هو انعكاس للعديد من الافتراضات والمباديء( المعايير) التي وضعها المحاسبون على مدى العقود الماضية مثل اقتراض الدورية ومبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ المقابلة.(الزهدي ، 2005 ،صفحة 15)،

وعرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بانه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية النسبية أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط ولايأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح الكسب أو الخسارة (الجريدة الرسمية ،2009،صفحة 24).

**ثانيا :محتوى جدول حساب النتائج** : المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الأتية (الجريدة الرسمية ،2009،ص 24) :

_ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .

_ منتجات الأنشطة العادية.

_ المنتوجات المالية والأعباء المالية .

_ أعباء المستخدمين .

_ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة .

_ المخصصات للإهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .

_ المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيثات المعنوية .

_ نتيجة الأنشطة العادية .

_ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) .

_ عدد الأسهم المرخصة الصادرة، غير محررة كليا.

_ القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية.

_ تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية .

_ عدد الأسهم التي يملكها الكيان ، فروعه والكيانات المشاركة.

_ عدد الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع.

_ حقوق و امتيازات و تخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم .

**ثالثا :أهمية حساب النتائج :**

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس النجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من( لزعر ، 2012،صفحة 44):

_ تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل .

_ تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.

– تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه .

الجدول التالي يمثل جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي ، مع العلم أن هذه القائمة يمكن للمؤسسة إعدادها حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة .

**الجدول رقم (3) :جدول حساب النتائج حسب الطبيعة**

| البيان | ملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N_1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال<br>تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع<br>الإنتاج المثبت<br>إعانات الاستغلال | | | |
| **1_إنتاج السنة المالية** | | | |
| المشتريات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى | | | |
| **2_إستهلاك السنة المالية** | | | |
| **3_القيمة المضافة للاستغلال (1_2)** | | | |
| اعباء المستخدمين<br>الضرائب و المرسوم و الدفوعات المشابهة | | | |
| **4_ الفائض الإجمالي عن الاستغلال** | | | |
| المنتجات العملياتية الأخرى<br>الأعباء العملياتية الأخرى<br>المخصصات للاهتلاكات و المؤونات<br>استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات | | | |
| **5_ النتيجة العملياتية** | | | |
| المنتوجات المالية<br>الأعباء المالية | | | |
| **6_ النتيجة المالية** | | | |
| **7_النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)** | | | |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية<br>الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| مجموع منتجات الانشطة العادية<br>مجموع اعباء الانشطة العادية | | | |
| **8_ النتيجة الصافية للانشطة العادية** | | | |
| العناصر الغير العادية _المنتوجات (يطلب بيانها)<br>العناصر الغير العادية _الاعباء (يطلب بيانها) | | | |
| **9_النتيجة غير العادية** | | | |
| **10النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركة الموضوع موضع المعادلة في نتيجة صافية | | | |
| **11_النتيجة الصافية للمجموع المدمج** | | | |
| ومنها حصة ذوي الاقلية ( 1)<br>حصة المجمع( 1) | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 30.

**الجدول رقم(4) :جدول حساب النتائج حسب الوظيفة**

| البيان | ملاحظة | السنة N | السنة N_1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| كلفة المبيعات | | | |
| **هامش الربح الاجمالي** | | | |
| منتجات المبيعات أخرى عملياتية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| الأعباء الادارية | | | |
| أعباء اخرى عملياتية | | | |
| **النتيجة العملياتية** | | | |
| تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة | | | |
| (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات ) | | | |
| منتوجات المالية | | | |
| الأعباء المالية | | | |
| **النتيجة العادية قبل الضريبة** | | | |
| الضرائب الواجبة عن النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) | | | |
| **النتيجة الصافية للانشطة العادية** | | | |
| الاعباء غير العادية | | | |
| المنتوجات غير العادية | | | |
| **النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركة الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية (1 ) | | | |
| **النتيجة الصافية للمجموع المدمج ( 1)** | | | |
| منها حصة ذوي الاقلية ( 1) | | | |
| حصة المجمع( 1) | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 31.

**الفرع الثالث :جدول سيولة الخزينة .**

**أولا :تعريف جدول سيولة الخزينة**

تعرف على أنها صورة ديناميكية لكل ما يحدث في المؤسسة خلال السنة المالية. حيث تقدم بطرق مختلفة وتسمح بتقييم جيد لنوع التسيير وسيولة المؤسسة، وتتم في ثلاثة فروع هي:

نشاط الاستغلال، نشاط الاستثمار ونشاط التمويل. (جمام و دباش ،2015،صفحة 69)

وكما يعرف على أنه جدول يوفر معلومات عن التحصيلات و المدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة (صحراوي وبيالة ،2020،صفحة 163).

**ثانيا :محتوى جدول سيولة الخزينة**

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (الجريدة الرسمية ، 2009 صفحة 26).

_ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) .

_ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل) .

_ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

_ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل .

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة .

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في : تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية(الزبائن،الموردون، الضرائب... ) قصد إبراز تدفق مالي صاف .

تقريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان : آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة )اهتلاكات، تغيرات الزبائن ،المخزونات ، تغيرات الموردين ).

_ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) .

_ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى:

الموجودات المالية هي : السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).

_ شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة) السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها) .

يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف :

_ السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن .

– العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة .

**ثالثا :أهمية جدول سيولة الخزينة:**

تكمن أهمية قائمة تدفقات الخزينة في التغلب على بعض نقاط الضعف الموجودة في حساب النتائج و الميزانية، وتتمثل أهم هذه النقاط في ( ظريف والحائك ، 2018صفحة 83) :

_ تحديد عناصر المصروفات غير النقدية وبشكل خاص الاستهلاك والإطفاء لكافة الأصول ذات العلاقة.

_ إظهار العمليات النقدية لمختلف النشاطات التي تمت داخل المؤسسة خلال السنة المالية خلافا لما تظهره الميزانية أو حساب النتائج ، والمتمثل في إظهار الأرصدة فقط لهذه النشاطات .

_ إظهار صافي التغير في النقد في بداية الفترة وفي نهايتها وتوزيع بنود التدفقات النقدية على مجموعات مترابطة مما يساعد في توضيح الأمور المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة و هو مالا يمكن إظهاره من خلال الميزانية و حساب النتائج .

الجدول التالي يمثل جدول سيولة الخزينة وفق نظام المحاسبي المالي ، مع العلم أن هذه القائمة يمكن إعدادها وفق طريقتين الطريقة المباشرة و الطريقة الغير المباشرة .

**الجدول رقم(5) :جدول سيولة الخزينة(الطريقة المباشرة)**

| البيان | الملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N _1 |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية** | | | |
| تحصيلات المقبوظة من عند الزبائن | | | |
| المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين | | | |
| الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | | |
| الضرائب على النتائج المدفوعة | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)** | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها) | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتاتية من أنشطة العملياتية (ا)** | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار** | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية او معنوية | | | |
| التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات عينية أو المعنوية | | | |
| المسحوبات لحيازة تثبيتات مالية | | | |
| الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية | | | |
| الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | | |
| **صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)** | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل** | | | |
| التحصيلات الناتجة عن اصدار الاسهم | | | |
| حصص الأرباح و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | | |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | | |
| تسديدات القروض او الديون الاخرى المماثلة | | | |
| **صافي التدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)** | | | |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات | | | |
| تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ ب+ ج) | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية | | | |
| تغيرأموال الخزينة خلال الفترة | | | |
| **المقاربة مع النتيجة المحاسبية** | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 35

**الجدول رقم(6) :جدول سيولة الخزينة(الطريقة الغير المباشرة)**

| البيان | ملاحظة | السنة المالية | السنة المالية |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية<br>تصحيحات من اجل :<br>_الاهتلاكات و الأرصدة<br>_تغير الضرائب المؤجلة<br>_تغير المخزونات<br>_تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى<br>_تغير الموردون و الديون الأخرى<br>_نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب<br>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (ا) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار** | | | |
| مسحوبات عن اقتناء تثبيتات<br>تحصيلات التنازل عن تثبيتات<br>تأثير تغيرات محيط الادماج (1 ) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل** | | | |
| الحصص المدفوعة للمساهمين<br>زيادة راس المال النقدية (المنقودات)<br>إصدار قروض<br>تسديد قروض | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)** | | | |
| **تغير أموال الخزينة للفترة** ( ا+ب+ ج) | | | |
| تغير أموال الخزينة عند الافتتاح<br>أموال الخزينة عند الاقفال<br>تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1 ) | | | |
| **تغير أموال الخزينة** | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 36

**الفرع الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة**

**أولا :تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:**

عرف جدول تغير الأموال الخاصة على أنه جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها، فهو بيان ملخص يعرض نتيجة الفترة، وكذلك الأعباء والنتائج التي تحمل مباشرة في الأموال الخاصة إذا هذا البيان يقدم آثار تغيرات الطرق المنتهجة على الدورة المالية، كما يعرض أيضا رصيد الاحتياطات (الأرباح المحتجزة)، وقسائم وحصص وتغيرات رأس المال، هذا يسمح بمقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية السنة المالية لكل فئات رأس المال وكل الاحتياط ليشير الى مختلف العناصر المتغيرة. (سعيدي ،2015،صفحة 232) .

وعرفه النظام المحاسبي المالي على أنه جدول يشكل تحليلا للمحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية( الجريدة الرسمية ،2009،صفحة 26) .

**ثانيا :محتوى جدول تغير الأموال الخاصة** : المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي ( الجريدة الرسمية ،2009،الصفحات _26_27) :

_ النتيجة الصافية للسنة المالية.

_ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

_ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

_ عمليات الرسملة (الارتفاع الانخفاض التسديد) .

_ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

**ثالثا :أهمية جدول تغير الأموال الخاصة:**

تكمن أهمية جدول تغير الأموال الخاصة في ما يلي:( ،هادفي ،2019،صفحة 86)

_ تحديد النتيجة الصافية الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الدورة.

_ الربط بين الميزانية وحساب النتائج من خلال دمج نتيجة الدورة المالية مع رأس المال .

_ معرفة مقدار رؤوس الأموال الخاصة ومختلف العناصر التي تتكون منها .

_ تحديد قيمة التغير في الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الدورة المالية .

_ تحديد أثر تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء على الأموال الخاصة .

_ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية .

_ بيان حصص الأرباح الموزعة والتغير في الأرباح المحتجزة .

_ تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في تغيرات رأسمال النقدي عن طريق _إصدار الأسهم أو تحويل الالتزامات الأسهم .

_ بيان التغيرات في علاوات الإصدار، الاحتياطات.

القائمة التالية تمثل جدول تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي :

**الجدول رقم (7) : جدول تغير الأموال الخاصة**

| البيان | ملاحظة | رأس مال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الإحتياطات و النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في31 ديسمبر N_2** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح او الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة راس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في 31ديسمبرN_1** | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح او الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة راس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| **الرصيد في31 ديسمبر N** | | | | | | |

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ،الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ،.صفحة 37.

**الفرع الخامس : ملحق القوائم المالية:**

**أولا :تعريف ملحق االقوائم المالية:**

عرف النظام المحاسبي المالي الملحق على أنه وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة،المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات ( الجريدة الرسمية ،2009 ،صفحة 38) .

**ثانيا :محتوى ملحق القوائم :**

يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية ( نفس المرجع السابق ):

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية.

_ مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .

_ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها .

_ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

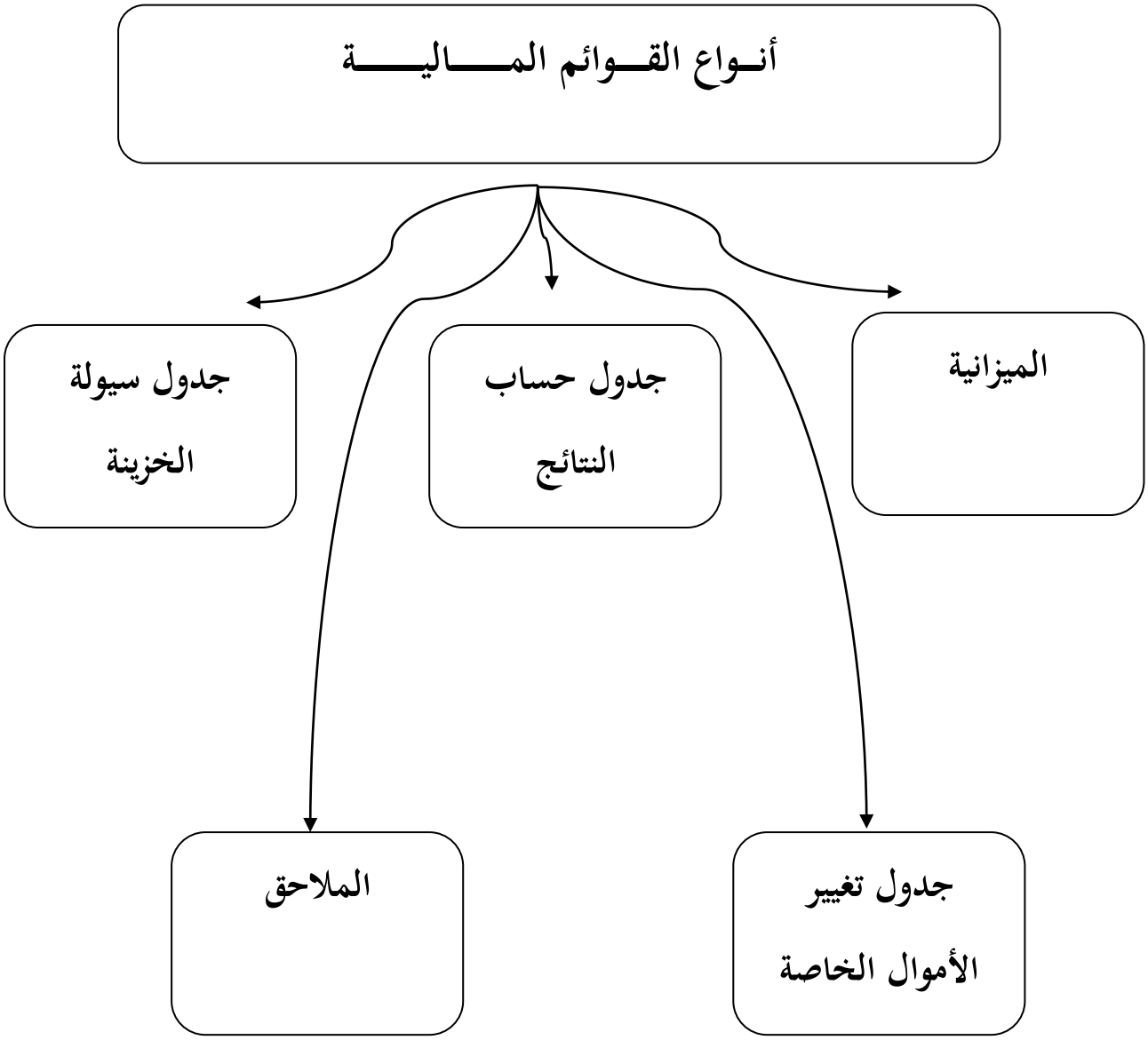
– الطابع الملائم للإعلام .

_ أهميته النسبية.

وفعلا فإن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها .

الشكل التالي يوضح أنواع القوائم المالية :

الشكل رقم (02 ) :أنواع القوائم المالية




المصدر : من إعداد الطالبين بناءا على المعلومات السابقة

**الفرع الثاني :فروض إعداد القوائم المالية**

الفروض التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية وهي كالتالي ( الطيب ،2015،الصفحات 11_10 ) :

1. **محاسبة الاستحقاق** :الأحداث الناتجة عن التعاقدات سواء كانت نواتج أو أعباء والمتعلقة بالفترة المعنية، يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة التي نشأت فيها حتى ولو أن التسديد سيتم في الفترة الاجتماعية اللاحقة، يعني انه يتم الاعترف بأثر العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند استلام أو دفع النقدية ، فهي تظهر في قوائم الفترات التي هي مرتبطة بها.
2. **الإستمرارية في الاستغلال** : القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسية ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية لما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم ، والمبررات التي من أجلها المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة. .

**الفرع الثالث :الإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية**

الإعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي الأول توجد ثمانية إعتبارت عامة لإعداد القوائم المالية تتمثل في:

**1_ العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:** حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (IAS1) يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل مركزها وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لأثار العمليات والأحداث الإقتصادية انسجاما مع تعاريف الأصول والإلتزمات و الدخل والمصاريف ومعايير الإعتراف بها المنصوص عليها في إطار اعداد وعرض القوائم المالية .

حيث يتم تحقيق العرض العادل بالإمتثال من كافة النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الملائمة، ويتطلب الإفصاح العادل:

_ اختيار و تطبيق سياسات محاسبية طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 08 ( IAS8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء،الذي يضع هيكلا تسترشد به الإدارة في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق على بند معين .

_ تقديم المعلومات بطريقة توفر معلومات ملائمة وقابلة للفهم وموثوقة و قابلة للمقارنة.

_ تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة على المركز المالي للمؤسسة و أدائها المالي(القاضي و الريشاني ،2012، الصفحات 101- 102) .

**2_فرضية الإستمرارية** : المؤسسة عند إعداد القوائم المالية يجب ان تقيم الإدارة قابلية المؤسسة لإستمرار ،وتعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الا اذا الإدارة تنوي تصفية المؤسسة أو توقيف عملياتها أو ليس لديها بديل للتصفية أو توقيف العمليات . ويجب الإفصاح عن أي حالة عدم تأكد من إستمرارية المؤسسة ،وعندما تعد القوائم المالية على أساس عدم إستمرارية المؤسسة يجب الإفصاح عن ذلك ، بإفصاح على الأساس الذي أعدت به القوائم المالية وتوضيح الأسباب التي اعتبرت المؤسسة غير مستمرة( نفس المرجع السابق ،صفحة 104 ).

**3_أساس الإستحقاق المحاسبي:** يجب أن تنسجم جميع القوائم المالية مع أساس الإستحقاق المحاسبي من حيث المبدأ (عدا بعض الإستثناءات )، والقوائم المالية التي لا تنسجم مع أساس الإستحقاق هي : قائمة التدفقات النقدية و الايضاحات متعلقة بها (نفس المرجع السابق ، صفحة104).

**4_الأهمية النسبية و التجميع** :وفق المعيار المحاسبي الدولي الأول يتوجب عرض البنود أو العناصر غير المتشابهة في بنود منفصلة، إلا في حالة كون قيمة البند أو العنصر لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة في بند واحد وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهما كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى، و عملية تحديد أن عملية ذو أهمية نسبية عملية اجتهادية، ولا يوجد مقياس محدّد أو مطلق للأهمية النسبية(صحراوي ،2020، صفحة 132).

**5_المقاصة:** نص المعيار المحاسبي الدولي الأول أنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الايرادات والمصاريف إلا إذا كان ذلك مطلوبا وفق معيار محاسبي أو تفسير لأن المقاصة من شأنها إخفاء بعض المعلومات التي قد تكون مهمة بالنسبة لمستخدمي المعلومات ما قد يؤثر على قراراتهم سيما فيما يخص التنبؤ ( نفس المرجع السابق ،صفحة 132 ).

**6_تكرار التقارير المالية** : عندما تقوم المؤسسة بتغيير نهاية السنة المالية (فترة التقارير ) وتعرض القوائم المالية لفترة أطول أو أقل من سنة واحدة ، فيجب الإفصاح عن:

_ الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

_ سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

_ حقيقة أن المبالغ المقارنة في بيانات الدخل الشامل و التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية والملاحظات المرتبطة بها ليست قابلة للمقارنة بشكل كلي .

ومع ذلك يجب أخذ الإعتبارات التالية بعين الإعتبار : يجب عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة ) سنويا على الأقل.

تقوم المؤسسة عادة وبثبات بإعداد القوائم المالية لفترة سنة مالية واحدة ، ومع ذلك ولأسباب عملية تقوم بعض المؤسسات بإعداد القوائم المالية تغطي 52 اسبوع مثلا ، وهذا ما لم يمنعه معيار IAS1 (r2007)(القاضي و الريشاني ،2012،صفحة 109).

**7_المعلومات المقارنة:** يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة الماضية لكل المبالغ المصرح عنها في القوائم المالية للفترة الحالية إلا إذا سمح معيار محاسبة دولي آخر أو طلب غير ذلك.

ويجب الإفصاح أيضا عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالمعلومات السردية أو الوصفية عندما تكون لها علاقة بفهم القوائم المالية للفترة الحالية، فمثلا تبقى المعلومات السردية المقدمة في البيانات المالية للفترة او الفترات السابقة ذات أهمية وعلاقة بالفترة الحالية مثل الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل الخلافات القانونية التي غير مؤكدة بتاريخ التقارير المالية السابقة وما حدث بها ومافعلته الإدارة لحلها (نفس المرجع السابق ،صفحة110).

**8_ثبات العرض:** إن عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية يجب ان تكون متماثلة من فترة إلى أخرى إلا إذا هناك تغير جوهري في طبيعة عمليات المؤسسة أو أن مراجعة القوائم المالية المؤسسة أشارت الي التغيير في العرض هو أكثر ملائمة ،وذلك مع الأخذ بعين الإعتبار معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفق المعيارIAS8 .

أو أن التغيير في العرض مطلوب من قبل معيار أو تفسير آخر.

وتقوم المؤسسة بتغيير عرض القوائم المالية فقط في حالة كون التغيير سوف يوفر معلومات موثوق بها وذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية،وكان من المتوقع أن يستمر الهيكل المعدل وبما لايخل بقابليتها للمقارنة ،وعند قيام المؤسسة بتغيير في العرض فيجب عليها إعادة تبويب المعلومات المقارنة (نفس المرجع السابق ،الصفحات 111-112).

## المبحث الثاني : جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المصدر الاساسي للمعلومات المحاسبية ، ولكي تتحقق جودة القوائم المالية يجب على المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم ان تتصف بمجموعة من الخصائص الأساسية ، والتي من خلالها تبين مستوى الجودة.

### *المطلب الأول : مفهوم جودة القوائم المالية*

#### الفرع الأول: مفهوم الجودة

توجد العديد من التعاريف للجودة نذكر منها :

عرفت المنظمة الدولية للمعايير ISO الجودة بأنها الخصائص الكلية لكيان ( نشاط أو عملية أو منتوج أو نظام أو فرد أو مزيج منها ) التي تنعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية .(أبو قاسم ، 2022 صفحة 227 ).

كما عرفتها المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) على أنها المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة (لقويرة ،2019،صفحة 113).

#### الفرع الثاني : مفهوم جودة القوائم المالية

لجودة القوائم المالية عدة تعاريف نذكر أهمها :

عرفت جودة القوائم المالية بأنها هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية، وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة، وامكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للمؤسسة (أبو قاسم ، 2022 صفحة 230 ) .

وتعرف أيضا جودة القوائم المالية أن تكون المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم ذات مصداقية وشفافية تعرض من خلالها نتائج الأعمال والوضع الحقيقي للشركة على أن تتطابق مع المعايير المحاسبية المقبولة ومتطلبات القانون.(جودي و طبايبية ،صفحة 4).

وعرفت جودة القوائم المالية على أنها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تُعد في ضوء مجموعة من العوامل القانونية الرقابية المهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها ( غزالي ، 2019 ،صفحة 6).

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نقول بأن جودة القوائم المالية هي القدرة على توفير معلومات مالية موثوقة و مفيدة للمستخدمين ، وترتبط جودة القوائم المالية بالإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية، والإلتزام بالمبادئ المحاسبية الأساسية ،والمعلومات ضمن القوائم المالية يجب أن تتسم بمجموعة من الخصائص الأساسية لكي تحقق الجودة.

***المطلب الثاني: أهداف جودة القوائم المالية***

تهدف جودة المعلومات المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في الوحدات الاقتصادية منها(لعروسي ،2019،الصفحات 99-100):

_ إتخاذ قرارات مرتبطة بإستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الإقتصادية

– توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية إتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل الوحدة الإقتصادية وإلى أطراف خارجية.

_ توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الإستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون .

_ تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة.

_ توفر جودة المعلومات المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية، وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات الاقتصادية .

_ اشتمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير

_ توفر جودة المعلومات بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب

_ تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقويم أساليب الرقابة.

يمكن القول بأن جودة المعلومات المحاسبية، ترتبط بمدى قدرة القوائم المالية على تحقيق أهدافها، والمتمثلة في توفير معلومات كافية من حيث النوعية والكمية وتتسم بالدقة والتوقيت المناسب وتمكن مستخدميها من إتخاذ قرارات مختلفة، تتعلق بالتخطيط والرقابة والإستثمار وغيرها.

***المطلب الثالث :أهمية جودة القوائم المالية***

في ظل الأوضاع الحالية وفي ظل ما تشهده الشركات من منافسة، وفي ظل كذلك الأزمات المالية التي حدثت والتي كان من بين أسبابها عدم التزام المحاسبين بالتقرير والإفصاح الكافي عن كل ما يجب الإفصاح عنه، أصبحت جودة القوائم المالية تكتسي أهمية كبيرة، منها ( جودي وطبايبية،صفحة4-5):

_ أن جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ودقة وموثوقية المبالغ والقيم من أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية تعكس أهمية القرارات المتخذة من قبل المستثمرين بصورة خاصة في تقييم المركز المالي لها.

_ أن جودة القوائم المالية تعكس مدى إعدادها على وفق المعايير المحاسبية الدولية بالرغم من وجود بعض القيم ذات الطبيعة التقديرية كالأصول غير الملموسة أو الالتزامات المحتملة، ولكنها بالنتيجة تؤدي إلى توحي بالثقة لدى مستعملي تلك المعلومات .

_ أن جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية والتي تصور النشاط الاقتصادي والإداري داخل الشركة، والأرباح المعلنة أو المتوقعة تساهم في دعم قيمة السهم وأدائه في الأسواق المالية.

_ أن المحللين والمستثمرين يطمعون بالحصول على معلومات ذات جودة عالية لكي يبينوا على أساسها تحليل وتقييم الاتجاهات التي من الممكن أن تسلكها قراراتهم المتحدة لتحقيق الفوائد المتوقعة منها.

_ أن جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تمكن مستعمليها من الحصول على صافي الدخل الحقيقي والذي يعكس النشاط التشغيلي للشركة بما يعزز فوائد القرارات المتخذة .

***المطلب الرابع: خصائص جودة القوائم المالية***

لكي تحقق القوائم المالية الغاية المطلوبة، فإنه يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الضرورية المطلوبة من قبل المستفيدين في الحالة التي تستخدم فيها والتي تجعل منها ملائمة لحاجات مختلف المستفيدين، فالمنفعة المرجوة من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تتحقق شرط توافر خاصيتين أساسيتين هما خاصية الملاءمة والثقة أو إمكانية الاعتماد على المعلومات، وإذا فقدت المعلومات أيا من هاتين الخاصيتين الأساسيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستخدمين المعنيين وفيما يلي نتطرق الى مفهوم كل خاصية ومكونات أو مقومات كل منها( جودي وطبايبية،الصفحات 5-7).

1_ **خاصية الملاءمة** :يقصد بالملاءمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملاءمة ، هي المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار. فإذا لم تكن المعلومة مؤثرة في القرار فهي ليست ملاءمة بالنسبة لهذا القرار، والمعلومة الملاءمة . تلك المعلومة التي يؤدي غيابها عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة، فالملاءمة يشترط فيها قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين

**مقومات خاصية الملاءمة:** حتى تكون المعلومات ملاءمة يلزم توافر ثلاثة مقومات أو خصائص فرعية تمثل مكونات الملاءمة وهي كتالي :

_ **التوقيت الملائم:** يقصد بالتوقيت الملائم أو التزامن توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فالمعلومات غير المتوفرة في حينها أو عند الحاجة إليها لن يكون لها تأثير على القرار .

_ **القدرة على التنبؤ بالمستقبل:** لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية.

_ **القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:** خاصية التقييم الارتدادي أو كما تسمى أيضا بالتغذية الاسترجاعية، لا تقل أهمية عن خاصية القدرة على التنبؤ، ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

2_ **خاصية الموثوقية** :عرفت هذه الخاصية بخاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، وهي خاصية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

**مقومات خاصية الموثوقية:** بالنسبة لهذه الخاصية هي الأخرى تتكون من ثلاثة مقومات أو خصائص فرعية تتمثل في :

_ **الصدق في التعبير** : يقصد بالصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل .

_ **القابلية للتحقق** : تعني هذه الخاصية أن القياس المحاسبي موضوعي، لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، إن مصطلح قابلية التحقق هو المصطلح الحالي البديل لشرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، أي أن القياس العلمي يجب أن يكون خاليا من التحيز الشخصي .

_ **الحياد:** إن مصطلح الحياد قريب جدا من مصطلح الخلو من التحيز، ولكنه ليس متطابقا معه. فالحياد يعني أن القائم بالقياس ليس متحيزا لنتيجة يحددها مسبقا، وهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج محددة مسبقا أو يحدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين .

إذا هذه هي مجموع من الخصائص التي تحدد ما إذا كانت المعلومة المالية الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين أكثر أو أقل فائدة في مجال اتخاذ القرارات، إلا أنه تجد أن مستوى جودة المعلومة المالية لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية لهذه المعلومة وإنما يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات.يضاف إلى ما سبق خصائص وجب توافرها في القوائم المالية حتى تحقق فعلا جودتها.

**3_ القابلية للمقارنة والاتساق:** تعد هذه الخاصية على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للقوائم المالية المنشورة، إذ بدونها تصعب الاستفادة من تلك القوائم في مجالات تقييم الاداء ،ولكي تكون المعلومات المفصح عنها قابلة للمقارنة لا بد من توفر عنصرين أساسيين هما:

عنصر التوحيد بالنسبة للأساليب والطرق المتبعة في إعداد القوائم المالية المنشورة، وذلك سواء في مجالات القياس أو في مجالات الإفصاح، ويقصد بذلك أنه كي يكون بالامكان مقارنة أداء شركة بأداء شركة أخرى والعاملتان في نفس المجال، يشترط أن تكون الطرق التي تستخدمها الشركة الأولى في مجال الاستهلاك وتقييم بضاعة آخر مدة مثلا هي نفسها المستخدمة من طرف الشركة الثانية .

عنصر الاتساق: وهذا العنصر مكمل لما سبقه، ويعني ضرورة توافر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالية، وذلك سواء في مجالات القياس او في مجالات الإفصاح حتى تكون القوائم المالية المنشورة قابلة للمقارنة

**4_الأهمية النسبية:** تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيارا هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المالية أو المحاسبية ذات أهمية نسبية أو مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثير هام على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية، كما أن تقدير الأهمية النسبية يعتمد إلى حد كبير على التقدير الشخصي لمن يستخدم المعلومة، ويلاحظ من تسميتها بأنها مفهوم نسبي وليس مفهوما مطلقا، وهذا ما يترتب عليه مشاكل متعددة عند تقييم الأهمية النسبية للمعلومات.

## المبحث الثالث: علاقة أدلة الاثبات بجودة القوائم المالية

بعد ما تطرقنا الى الإطار النظري لأدلة الإثبات ثم الإطار النظري لجودة القوائم المالية ، سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح العلاقة بين أدلة الإثبات و جودة القوائم المالية .

### *المطلب الأول: أثر أدلة الاثبات على جودة القوائم المالية.*

للقوائم المالية أهمية كبيرة لمختلف مستخدميها ، يعتمد هؤلاء المستخدمين على المعلومات المالية الواردة ضمن القوائم المالية لإتخاذ كافة القرارات الخاصة بهم ، لذلك يهتم بشكل كبير على مدى صحة ومصداقية المعلومات، حيث قد تكون المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مضللة عن قصد أو عن غير قصد أو قد تفشل ببساطة في الكشف عن معلومات حيوية .

و لهذه الأسباب يسعى مستخدموا القوائم المالية إلى إجراء تقييم مستقل بالحسابات المقدمة من ادارة عن طريق عملية التدقيق لكي يضفي مصداقية على القوائم المالية ، لان مستخدمو القوائم المالية لم يتمكنوا في بعض الأحيان من إتخاذ القرارات بشأن الإنعكاس الحقيقي للمعاملات الأساسية المنصوص عليها في التقارير المالية .

إن وظيفة التدقيق من خلال إضافة المصداقية للقوائم المالية تلعب دورًا خاصا في إنشاء و الحفاظ على ثقة مستخدمو القوائم المالية وتعد وظيفة التدقيق ضرورية أيضا للإدارة لانها تشجع على اتخاذ الإجراء المناسب لتصحيح الأخطاء التي قد تكون لوحظت والابلاغ عن أي مخالفات بشكل صحيح واجراء التصحيحات اللازمة على القوائم المالية، وبالتالي فإن الرأي المدقق المستقل يلعب دورا حاسما في إتخاذ القرارات الاقتصاية ، ويجب أن يكون المدقق شخصا مستقلا ويتم تعيينه للتحقيق في المؤسسة وسجلاتها والبيانات المالية المعدة منها، وبالتالي تكوين رأي حول دقة وصحة القوائم المالية .

جوهر كل عملية تدقيق هو أن يبدي المدقق رأيه حول مصداقية تأكيدات الادارة حول الإجراءات الإقتصادية، لكي يعرب المدقق عن هذا الرآي يجب عليه جمع الأدلة للتحقق من الأرقام والبنود المسجلة في القوائم المالية حقيقية وصحيحة وعادلة ، وبالتالي تصبح الأدلة التي تم جمعها أساس الاعتماد على القوائم المالية.

ومن المتوقع أن تؤدي جودة أدلة التدقيق العالية الى تحقيق جودة عالية للقوائم المالية ، التي تصبح أداة لتجنب الأزمة المالية وتعزز ثقة أصحاب المصلحة في القوائم المالية ، وبالتالي فإن جودة القوائم المالية تتعلق بالدقة التي تعكس بها البيانات والمعلومات المالية المبلغ عنها في المؤسسة ( Agwor and Amangala2020،الصفحات 1-3) .

### *المطلب الثاني : تحقيق جودة القوائم المالية من خلال أدلة الإثبات*

بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن أدلة الإثبات في التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الإستفسارات والتقديرات والإستنتاجات وعمليات الإحتساب ، والتي يبني عليها المدقق حكمة المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتوات في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية.

يقوم المحاسب في نهاية كل دورة بالتقرير عن أصول تمتلكها الشركة منها مخزونات ومنها تثبيتات وأصول أخرى ،إن قيام المدقق بالتأكد من الوجود الفعلي لهذه العناصر يعتبر دليل إثبات قوي على أن هذه العناصر موجودة، وأن الافصاح عنها كان صادقا.

الأصول الظاهرة بالميزانية يمكن للمدقق التأكد من وجودها او ملكيتها من خلال المستندات الموجودة بالشركة والتي من بينها فاتورة شراء بالنسبة للبضائع او المواد الأولية أو وصل استلام من الورشات بالنسبة للمنتجات، وفي هذا الإطار يعد المستند من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله .

الإقرارات المكتوبة من أشخاص من خارج المشروع، تساعد هذه الإقرارات في التأكد من أن حقوق الشركة على الزبائن والظاهرة بالميزانية حقيقية، وأن تظهر بقيمة الحق، فالإقرارات هي دليل كافي على صحة ما يفصح عنه بالتقارير، أما الإقرارات المكتوبة من داخل المشروع فيستعملها المدقق كدليل اذا ما صادف هذا الأخير أمرا لم يستطيع الحكم عليه بنفسه يتصل بجهة معينة داخل الشركة للتأكد من ما هو وارد بالسجلات من بيانات، وأن هذا العمل يعزز من صحة البيانات المفصح عنها .

صحة الأرصدة من الناحية الحسابية هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها ، ومن هنا نجد أن قيام المدقق بالتحقق من صحة القيم المسجلة يعتبر دليلا على صحة المبالغ و المجاميع المسجلة ، و بالتالي يمكن أن تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية ( الحاج و جودي ،2023، الصفحات11-12) .

## خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال هذا الفصل أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من الوثائق المحاسبية تبين الوضع المالي والاقتصادي لمؤسسة ما في فترة زمنية معينة ،ويتم إعدادها سنويا وفق مبادئ وفروض و إعتبارات هامة ، وتتمثل هذه القوائم وفق النظام المحاسبي المالي في الميزانية ،جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الاموال الخاصة، الملاحق .

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الداخلية و الخارجية المهتمة بأنشطة المؤسسة ، حيث تساعدهم في إتخاذ القرارات المختلفة ، وللإستفادة وتحقيق أهداف المرجوة من القوائم المالية ،يجب أن تكون هذه القوائم ذات جودة ، وتتحقق هذه الجودة من خلال الخصائص التي تتميز بها المعلومات المالية الواردة ضمنها ، وتتمثل هذه الخصائص في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم ، توصلنا أيضا لوجود علاقة بين أدلة الإثبات وجودة القوائم المالية ، حيث تؤثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ، وتعزز من صحة ومصداقية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.

# الفصل الثالث
# الدراسة الميدانية

**تمهيد :**

بعد ماتطرقنا في الجانب النظري الى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة المتمثلة في كل من أدلة الإثبات و القوائم المالية كان لا بد من إسقاط الجانب النظري على الواقع في صورة تطبيقية عن طريق دراسة إحصائية باستخدام الإستبيان كأداة من بين أهم الادوات المستخدم حديثا في مجال البحث العلمي من أجل قبول أو رفض فرضيات الدراسة و ذلك بتوزيعه على عينة من المهنيين و الأكاديمين المتمثلين في محافظي الحسابات و أساتذة جامعيين في مجال المحاسبة و كان تقسيم الفصل كالأتي:

**المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية**

**المبحث الثاني : التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة**

**المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان**

**المبحث الأول : منهجية الدراسة**

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى توضيح المنهجية المعتمدة في تنفيذ الجانب التطبيقي و ذلك من خلال عرض نموذج الدراسة الذي يوضح طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابعه و عرض أيضا مجتمع و عينة الدراسة إضافة إلى ذلك عرض أداة الدراسة .

***المطلب الأول : نموذج مجتمع و عينة الدراسة***

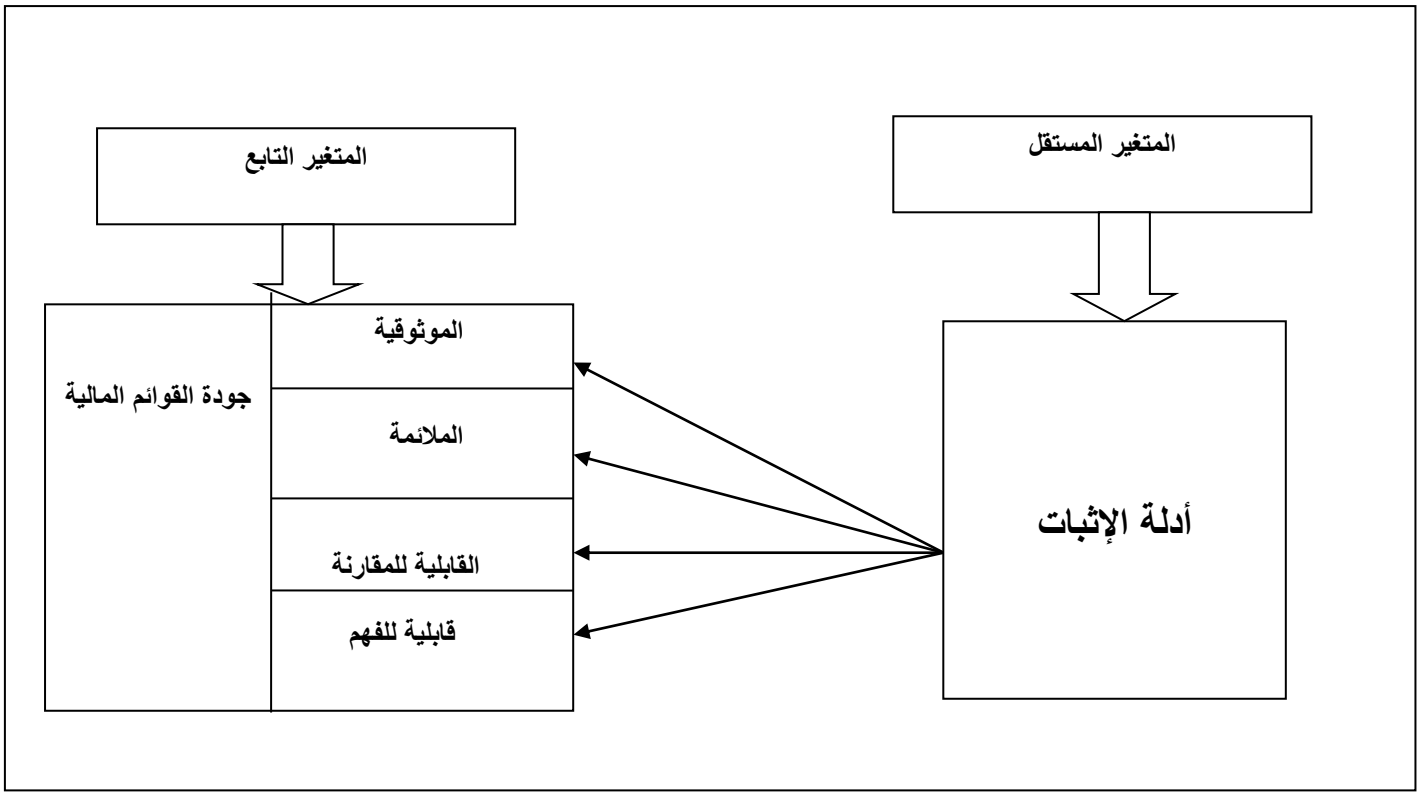
**أولا : نموذج الدراسة**

تهدف هذه الدراسة بالأساس الى معرفة مامدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية و بذلك يمكننا تحديد المتغير المستقل و المتغير التابع كالاتي:

**1_ المتغير المستقل:** و هو المتغير الذي يؤثر و لايتأثر بالمتغير التابع ، و بالنسبة لهذه الذراسة يتمثل المتغير المستقل في أدلة الإثبات .

**2_المتغير التابع** : وهو المتغير الذي يتأثر بالمتغير المستقل ولايؤثر بالنسبة لدراستنا يتمثل المتغير التابع في جودة القوائم المالية ، و يظهر نموذج الدراسة التي يوضح العلاقة الموجودة بين المتغير المستقل و المتغير التابع وفق الشكل الأتي:

**الشكل رقم(3 ) : نموذج الدراسة**




**المصدر : من إعداد الطالبين**

ومن خلال الشكل اعلاه نطرح فرضيات الدراسة كالاتي :

**الفرضية الرئيسية** :تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية وذلك عند مستوى الدلالة 0,05 .

و تجزء الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية الأتية :

_ الفرضية الفرعية الأولى :تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية وذلك عند مستوى الدلالة ( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الثانية : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة و ذلك عند مستوى الدلالة ( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الثالثة : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة وذلك عند مستوى الدلالة( 0,05) .

_ الفرضية الفرعية الرابعة : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم وذلك عند مستوى الدلالة( 0,05) .

**ثانيا : مجتمع و عينة الدراسة**

**1_مجتمع الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من المهنيين و الاكاديمين في مجال المحاسبة والتدقيق المتمثلين في كل من محافظي الحسابات و اساتذة جامعيين على مستوى ولاية بسكرة.

**2_عينة الدراسة:**

اعتمدنا طريقة العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة الدراسة ، حيث قمنا بتوزيع (35) استبانة على أفراد العينة استردنا منها (32) استبانة وبعد فحصها استبعدنا استبانتين نظرا لعدم تحقيقهما شروط الإجابة الصحيحة وبالتالي فإن عدد الاستبانة الصالحة للتحليل الاحصائي هي (30) استبانة .

**الجدول رقم(8) :الإستمارات الموزعة على مجتمع الدراسة**

| البيان | الإستبيان | |
|---|---|---|
| | العدد | النسبة المئوية % |
| الإستمارات الموزعة | 35 | 100 |
| الإستمارات المسترجعة | 32 | 91.42 |
| الإستمارات الغير مسترجعة | 3 | 8.57 |
| الإستمارات الملغاة | 2 | 5.71 |
| الإستمارات الصالحة | 30 | 85.71 |

**المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان**

***المطلب الثاني : أداة الدراسة***

تتمثل أداة الدراسة في الإستبانة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة كونها الأداة الملائمة للدراسة الميدانية .

**أولا : خطوات إعداد الإستبانة .**

**1_ مصادر جمع البيانات و المعلومات:**

تعتمد الدراسة على نوعين أساسين من البيانات :

**أ_البيانات الأولية** : تم الحصول عليها من خلال تصميم الإستبانة و توزيعها على عينة الدراسة ومن ثم تفريغها و وتحليلها بإستخدام برنامج(Statistical/Package for social science) SPSS وبإستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول الى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

**ب–البيانات الثانوية** :قمنا بمراجعة الكتب والدرويات و المنشورات الورقية و الالكترونية و الرسائل الجامعية المجلات والتقارير المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة ،سواء بشكل مباشر أو غير مباشر والتي ساعدتنا في جميع مراحل الدراسة:

والهدف من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في هذه الدراسة ، هو التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات و كذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التى حدثت تحدث في مجال بحثنا الحالي

**2 _مرحلة التصميم النهائي** : في هذه المرحلة تم تصحيح الإستبيان من أخطاء الواردة فيه ،و إجراء جميع التعديلات اللازمة بناءا على الملاحظات و الاقتراحات المتقدمة لنا ، ثم إعادة تصميم الإستبيان بشكل نهائي .

**3_مرحلة التوزيع و الاسترجاع** : في هذه المرحلة تم إجراء عملية التوزيع استبانة بشكل مباشر على أفراد العينة ،وعملية الاسترجاع استغرقت حوالي عشرون يوما.

**ثانيا: عرض محتوى الإستبيان**

يضم الإستبيان مجموعة من المعلومات و الأسئلة التي تخدم موضوع الدراسة و قسمت الى قسمين و هما كالاتي:

**1_القسم الأول** : خلال هذا القسم تم طرح أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية و الوظيفة المتعلقة بعينة الدراسة وهي كالأتي : الجنس ؛ الشهادة العلمية ؛ التخصص العلمي ؛ الوظيفة الممارسة ؛ عدد سنوات الخبرة

**2_القسم الثاني** : خصص هذا القسم لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة حيث تضمن (20) عبارة موزعة على محورين رئيسين:

_ **المحور الأول** : خاص بأدلة الإثبات و يحتوي على (6) عبارات.

_ **المحور الثاني** : خاص بجودة القوائم المالية و يحتوي على (14) عبارة موزعة على أربعة أبعاد.

و قد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس إستجابات المبحوثين لعبارات الإستبانة .

_ **المدى** : أكبر رقم في مقياس ليكارت الخماسي مطروح منه أقل رقم فنجد (4=1-5) .

_ **طول الفئة** : يحسب عن طريق قسمت المدى على عدد فئات القياس .

الجدول التالي يوضح مقياس مجال المتوسط الحسابي :

**الجدول رقم(9) : مقياس مجال المتوسط الحسابي**

| نسبة التوفر | منخفض | متوسط | مرتفع |
|---|---|---|---|
| مجال المتوسط الحسابي | من 1إلى أقل من 2,33 | من 2,33إلى أقل من 3,66 | من 3,66 إلى 5 |

**المصدر من إعداد الطالبين**

***المطلب الثالث : صدق و ثبات أداة الدراسة***

**أولا : صدق و ثبات أداة الدراسة**

صدق الإستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد حيث أنه اذا تم اعادة توزيع هذه الإستبانة على عينة اخرى من نفس المجتمع و بنفس حجم العينة، فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى حيث سيكون هناك ثبات في نتائج الإستبيان و عدم تغيرها بشكل كبير.

ومن أجل التأكد من صدق و ثبات الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات حيث يجب ان يكون أكبر من 0,60 و حساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق و يجب ان يكون أكبر من 0,70 .

و الجدول الآتي يوضح نتائج ثبات أداة الدراسة:

**الجدول رقم (10): ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفاكرونباخ Alpha cronbach**

| عدد العبارات | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|
| 20 | 0.788 |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول أعلاه نلاحظ ان قيمة معامل ألفاكرونباخ لكل محاور الدراسة كان 0,788 و بجذرها التربيعي تحصلنا على معامل الصدق الذي كان 0,887 ، و هي قيم مقبولة إحصائيا تسمح بالاعتماد على نتائج الدراسة لانها تفوق الحد الأدنى المحدد .

**المبحث الثاني : التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة**

يتناول هذا المبحث عرضا ووصفا لخصائص لأفراد العينة المدروسة ( الجنس ، الشهادة العلمية ، التخصص العلمي ، الوظيفة الممارسة ، عدد سنوات الخبرة ) حيث ان هذه المتغيرات تمثل صفات قد يؤثر تغيرها في نتيجة الدراسة و فيما يأتي توزيع لعينة الدراسة و فقا لهذه المتغيرات .

***المطلب الأول : توزيع أفراد العينة حسب الجنس و الشهادة العلمية***

**أولا : توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

**الجدول رقم(11) : : توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

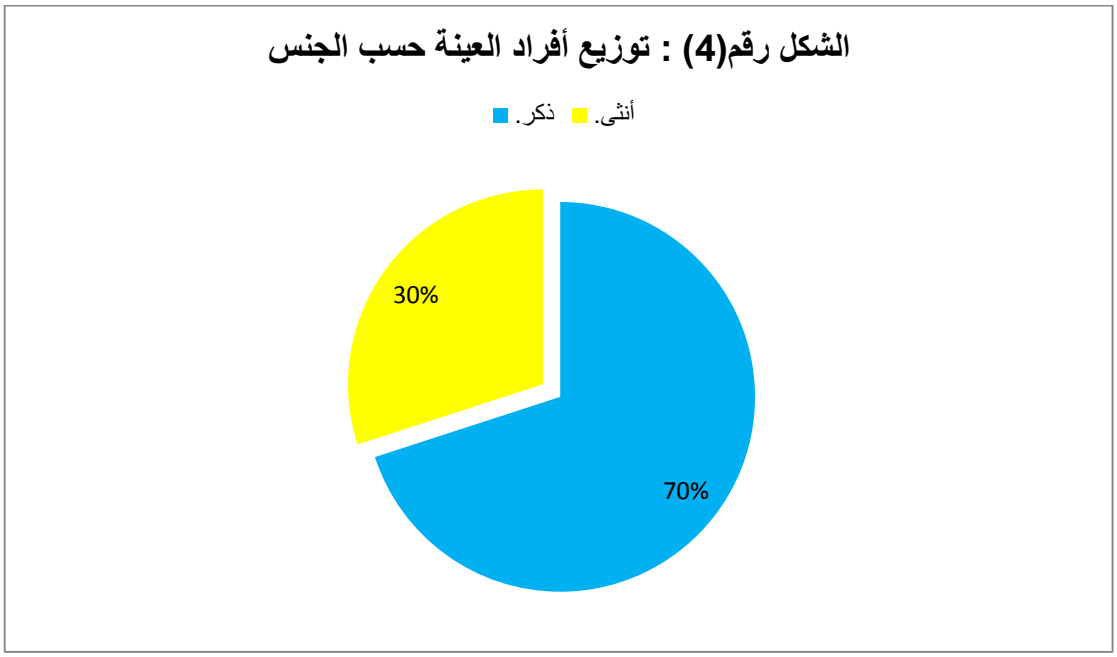
| الجنس | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ذكر | 21 | 70% |
| أنثى | 9 | 30% |
| المجموع | 30 | 100% |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18.**

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن العينة الدراسة شملت كلا الجنسين ، حيث بلغ عدد الذكور 21 فرد بنسبة 70 % من المجموع أفراد العينة المقدر ب 30 فردا ، أما عدد الإناث هو 9 أفراد بنسبة 30% ،حيث هذه النسبة تمثل النصف تقريبا من نسبة عدد الذكور .

و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الأتي :

**الشكل رقم(4) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

**ثانيا : توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية**

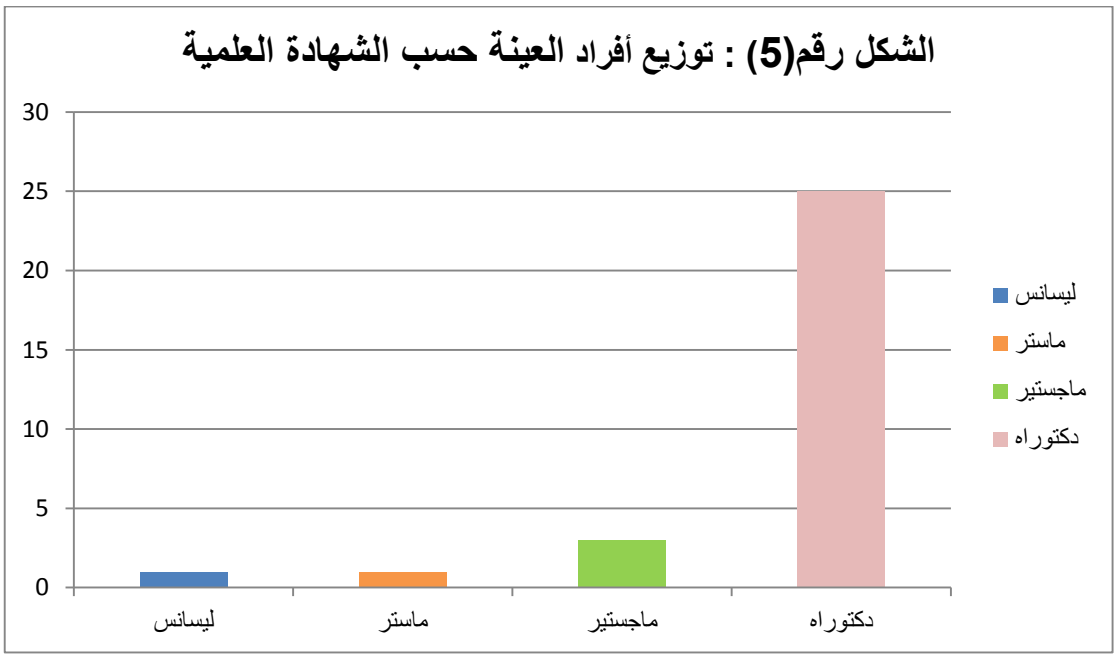
**الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية**

| الشهادة العلمية | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| **ليسانس** | 1 | 3.33% |
| **ماستر** | 1 | 3,33% |
| **ماجستير** | 3 | 10% |
| **دكتوراه** | 25 | 83,33% |
| **المجموع** | 30 | 100% |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن 83,33% من أفراد العينة المتحصلين على شهادة الدكتوراه و هي النسبة الأعلى مقارنة بباقي النسب و تليها نسبة حاملي شهادة ماجستير 10% ،أما نسبة حاملي شهادة ليسانس و ماستر متساوية بنسبة 3,33%.

**الشكل رقم(5) : توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

***المطلب الثاني : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي و الوظيفة الممارسة***

**أولا : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي**

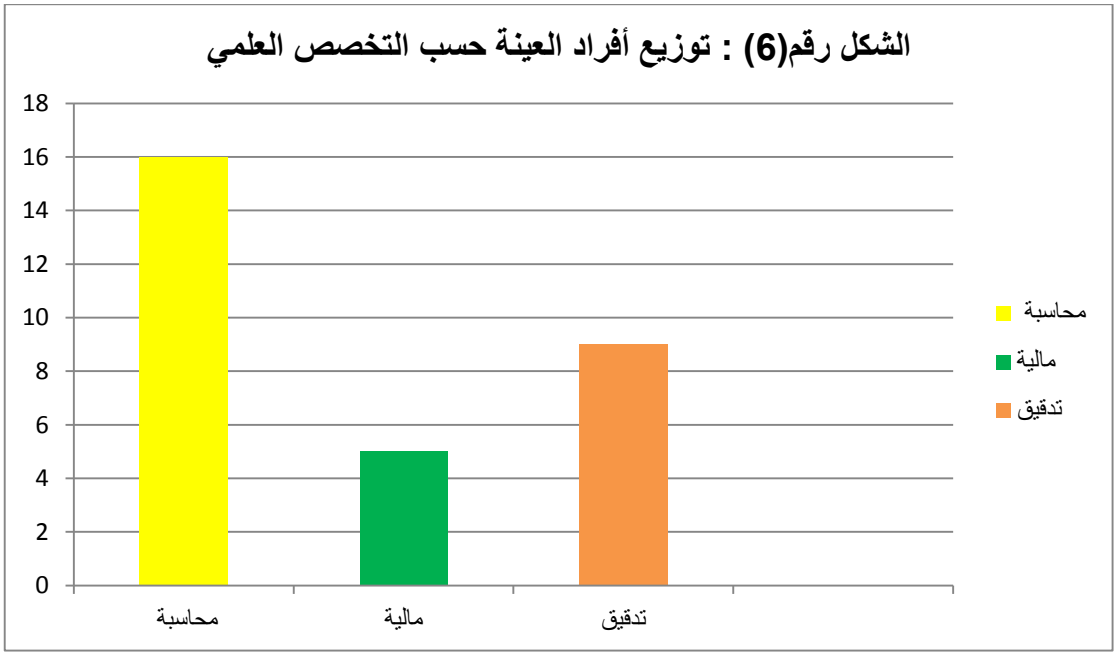
**الجدول رقم(13) :توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| محاسبة | 16 | 53,3% |
| مالية | 5 | 16,7% |
| تدقيق | 6 | 30% |
| المجموع | 30 | 100% |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18 .**

يوضح جدول أعلاه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي شملت 3فئات حيث تركزت معظم تخصصات أفراد العينة فمن فئة تخصص محاسبة بنسبة 53,3%و كانت الفئة الثانية تخصص تدقيق تمثل نسبة 30 % و الفئة الثالثة تخصص مالية تمثل نسبة 16,7%.

**الشكل رقم(6) : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

**ثانيا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة**

وفقا لطبيعة دراستنا تستهدف عينة من المهنيين و الأكاديميين ( محافظي الحسابات ,أساتذة جامعيين )

وجدول الأتي يوضح نتائج توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة ممارسة

**الجدول رقم(14) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة**

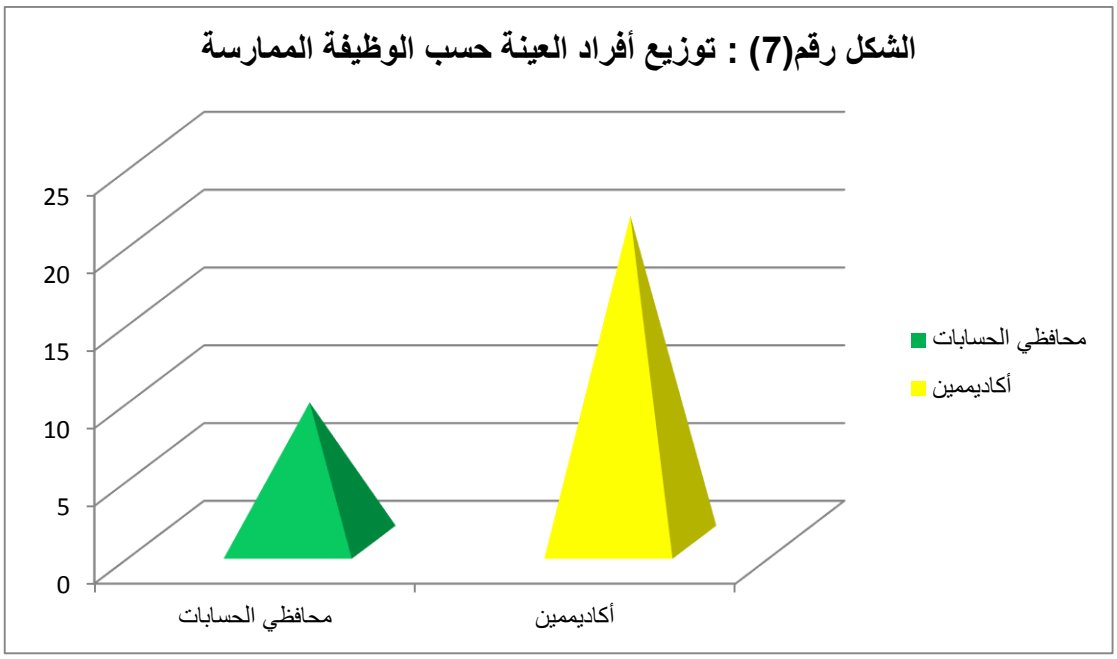
| الوظيفة الحالية | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| محافظي الحسابات | 9 | 30% |
| أكاديميين( أساتذة جامعيين ) | 21 | 70% |
| المجموع | 30 | 100% |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

يوضح جدول أعلاه نتائج توزيع عينة دراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة شملت فئتين حيث تمثلت الفئة الأولى أكاديميين بنسبة 70 % و الفئة الثانية محافظي الحسابات بنسبة 30 % .

و الشكل الاتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

**الشكل رقم(7) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

*المطلب الثالث : توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية*

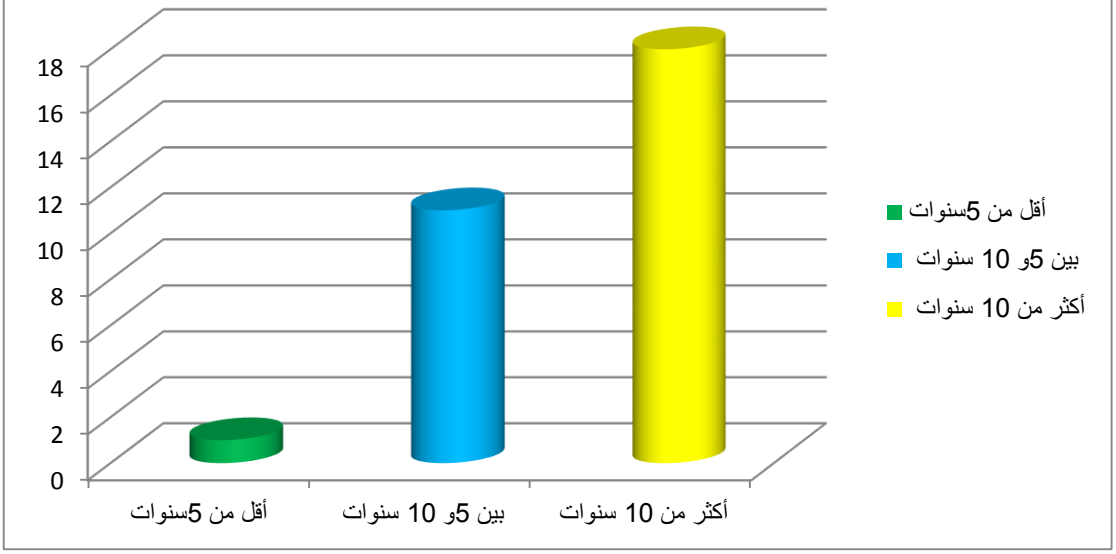
**الجدول رقم(15) : توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية**

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| أقل من 5سنوات | 1 | 3,3% |
| بين 5و 10سنوات | 11 | 36,7% |
| أكثر من 10 سنوات | 18 | 60% |
| المجموع | 30 | 100% |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

يوضح الجدول أعلاه بنتائج عينة توزيع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية حيث أفراد الذي تزيد خبرتهم عن 10سنوات يمثلون النسبة الأكبر بنسبة 60%مما يدل على أغلب إستبيانات الموزعة قد تم إجابة عليها من طرف أفراد ذو خبرة عالية ثم تليها فئة الأفراد تتراوح خبرتهم بين 5و 10سنوات بنسبة 36,66% أما اللذين تقل خبرتهم على 5سنوات فقد كانت نسبتهم 3,3%.

**الشكل رقم(8): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

**المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان .**

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بتحليل محاور الاستبانة بغية الإجابة على تساؤلات الدراسة،حيث تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي بإستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكارت1_5) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الإستبانة المتعلقة بالمحورين "أدلة إثبات" "جودة القوائم المالية "،وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابتهم عن كل عبارة من (1_أقل من 2،33) دالاً على مستوى "منخفض"من التوفر ، ومن (2،33- أقل من 3,66) دالاً على مستوى "متوسط" ومن (من3،66_5)دالاً على مستوى"مرتفع " .

***المطلب الأول : تحليل نتائج المحور الأول من الإستبيان .***

**الجدول رقم(16) : إتجاهات أراء أفراد عينة الدراسة عن عبارات متغير أدلة الإثبات**

| رقم العبارة | العبارات | الوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الأهمية النسبية | مستوى توفر |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية | 4.43 | 0,504 | 1 | مرتفع |
| 2 | يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في حالة عدم حصوله على أدلة الإثبات | 3,27 | 1,143 | 6 | متوسط |
| 3 | يقوم المدقق بإجراء المقارنات بين المعلومات المالية و غير المالية للتأكد من معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية | 3,77 | 0,430 | 5 | مرتفع |
| 4 | يقوم المدقق بالحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية | 3,93 | 0,254 | 4 | مرتفع |
| 5 | يجب على المدقق الحصول على العناصر مثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية | 3,97 | 0,183 | 3 | مرتفع |
| 6 | تكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من مصادر الداخلية | 4,30 | 0,535 | 2 | مرتفع |
| | متوسط إجمالي للإجابات | 3,944 | 0,228 | _ | مرتفع |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

يتضح من خلال الجدول( ) أن:

العبارة رقم (1) التي تنص على "تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية" جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة ،حيث بلغ الوسط الحسابي إجابتهم على هذه العبارة (4،43) بإنحراف معياري قدره (0,504)ووفقا المقياس الدراسة فإن هذه العبارة تشير إلى نسبة توفر "مرتفعة " ،في حين جاءت العبارة رقم (6) التي تنص على " تكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من مصادر الداخلية " جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابتهم على هذه العبارة (4,30) بإنحراف معياري قدره (0,535)،ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذه العبارة تشير إلى نسبة توفر "مرتفعة"حيث جاءت العبارة رقم(2) التي تنص على "يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في حالة عدم حصوله على أدلة الإثبات"جاءت بالترتيب الأخير من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد عينة الدراسة ، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابتهم على هذه العبارة (3,27) بإنحراف معياري قدره (1,143) ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذه العبارة تشير إلى نسبة توفر "متوسطة " .

والشئ الملاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن باقي عبارات أدلة الإثبات أنها تشكل قبولاً تراوح بين " مرتفع" و"المتوسط" إذ تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3,27_4,43) بانحرفات معيارية محصورة مابين (0,183_1,143) .

وبناءا على ما تقدم يتضح أن مستوى مساهمة أدلة الإثبات جاء مرتفعًا وفقا لمقياس الدراسة ،إذ بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات أدلة الإثبات مجتمعة (3،944) بإنحراف معياري (0.228) .

***المطلب الثاني :تحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان***

قسمت إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني حسب مساهمة أدلة الإثبات على تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الأربعة ( الموثوقية ، الملائمة ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم ) .

**الجدول رقم(17): إتجاهات أراء أفراد عينة الدراسة عن عبارات متغير جودة القوائم المالية**

| رقم العبارة | أبعاد جودة القوائم المالية | الوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الأهمية النسبية | مستوى التوفر |
|---|---|---|---|---|---|
| | **أولا : بعد الموثوقية** | 3.97 | 0,484 | 1 | مرتفع |
| 1 | دائما المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة | 4,07 | 1,015 | 2 | مرتفع |
| 2 | في رأيك القوائم المالية التي يتم عرضها تخدم إحتياجات جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة . | 4,10 | 0,203 | 1 | مرتفع |
| 3 | تعبر المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية بصدق عن الأحداث | 3,83 | 0,648 | 4 | مرتفع |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الخاصة بالشركة كما حدثت . | | | | |
| 4 | دائما المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز . | 3,90 | 0,548 | 3 | مرتفع |
| | **ثانيا : بعد الملائمة** | 4,51 | 0,676 | 1 | مرتفع |
| 5 | توفر القوائم المالية معلومات تلائم إحتياجات كل المستثمرين . | 4,93 | 0,365 | 1 | مرتفع |
| 6 | تعبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل | 4,80 | 0,610 | 2 | مرتفع |
| 7 | تعبر المعلومات المحاسبية صالحة للإستخدام في مختلف الظروف وفي جميع الحالات . | 3,80 | 1,400 | 3 | مرتفع |
| | **ثالثا : بعد القابلية للمقارنة** | 4,15 | 0,603 | 2 | مرتفع |
| 8 | توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة . | 4,07 | 0,583 | 2 | مرتفع |
| 9 | توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقار نات مع مؤسسات مماثلة | 4,07 | 1,081 | 4 | مرتفع |
| 10 | يتم الإلتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية . | 4,43 | 0,728 | 1 | مرتفع |
| 11 | تهدف القوائم المالية بالشركة الى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي و أداء الشركة . | 4,07 | 0,907 | 3 | مرتفع |
| | **رابعا : بعد القابلية للفهم** | 3,80 | 0,771 | 4 | مرتفع |
| 12 | يتم التأكد من أن المعلومات الواردة في القوائم المالية بسيطة واضحة و خالية من التعقيدات . | 3,63 | 1,273 | 3 | متوسط |
| 13 | يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسة بشكل مستمر | 4,00 | 1,050 | 1 | مرتفع |
| 14 | يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل إتخاذ القرار أكثرا يسرا | 3,77 | 0,971 | 2 | مرتفع |
| | جودة القوائم المالية بشكل عام | 4,10 | 0,493 | _ | مرتفع |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان بعد :

**1_ بعد الملائمة** : جاء بالترتيب الاول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة الدراسة إذا بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (4,15) بإنحراف معياري (0,676) ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة توفر مرتفعة كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذا البعد تشكل توفرا "مرتفعا" ايضا حيث تراوحت المتوسطات مابين ( 3,80-4,93) بإنحرافات معيارية كانت محصورة مابين( 0,356-1,400) هذا ما يفسر ان أفراد عينة على اتفاق كبير فيما بينهم على ان ادلة الإثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال خاصية الملائمة.

**2_ بعد القابلية للمقارنة**: جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة الدراسة إذا بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (4,15) بإنحراف معياري (0,603) ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد الى نسبة توفر مرتفعة كما نلاحظ من متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد القابلية للمقارنة انها تشكل توفرا "مرتفعا "حيث تراوحت المتوسطات مابين (4,07-4,43) وتراوحت انحرافاتها المعيارية مابين ( 0,583-1,081) وهذا مايدل على ان ادلة الاثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة.

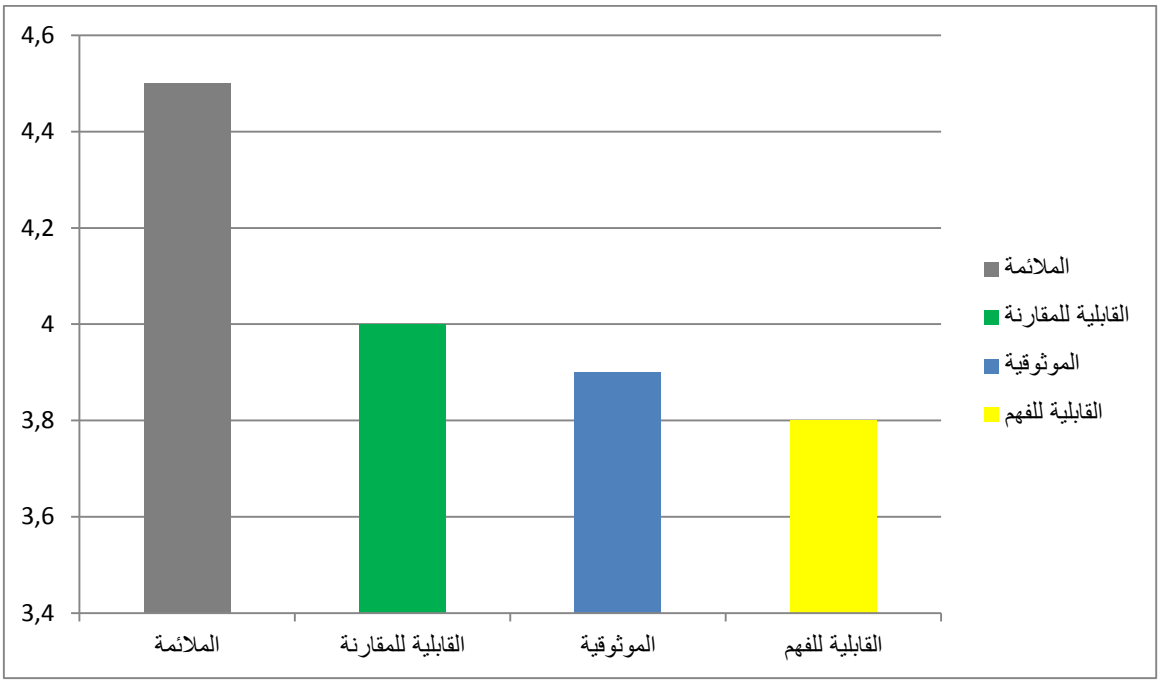
**3_ بعد الموثوقية** : جاء بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة الدراسة إذا بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد(3,97)بإنحراف معياري( 0,484) ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة توفر مرتفعة كما نلاحظ من متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد الموثوقية أنها تشكل توفرا مرتفعا حيث تراوحت المتوسطات مابين(3,83-4,10) و تراوحت إنحرافاتها المعيارية مابين( 0,548-1,015) ،و هذا ما يدل على أن أدلة الاثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية.

**4_ بعد القابلية للفهم**: جاء بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة له قبل أفراد عينة الدراسة إذا بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد( 3,80) بإنحراف معياري( 0,771) ،ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة توفر مرتفع كما نلاحظ من متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد القابلية للفهم أنها تشكل توفرا مرتفعا، حيث تراوحت المتوسطات مابين(3,63-00,4) و تراوحت إنحرافاتها المعيارية مابين( 0,971-273,1)، وهذا مايدل على ان أدلة الاثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم.

وبناءا على ماتقدم يتضح أن مستوى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال أبعادها الأربعة ( الملائمة ،القابلية للمقارنة ،الموثوقية، القابلية للفهم ) جاء مرتفعا وفقا لمقياس الدراسة إذا بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد جودة القوائم المالية( 4,10) بإنحراف معياري(0,493) .

والشكل الاتي يوضح ترتيب أبعاد جودة القوائم المالية حسب البعد الأكثر تأثرا بمساهمة أدلة الإثبات :

**الشكل رقم (9): ترتيب أبعاد جودة القوائم المالية حسب البعد الأكثر تأثرا بمساهمة أدلة الإثبات**




**المصدر : من إعداد الطالبين بإعتماد على برنامج EXCEL 2007.**

**المطلب الثالث : إختبار فرضيات الدراسة**

لإختبار صحة فرضيات الدراسة إعتمدنا على إختبار T لعينة واحدة ( one sample T test ) و كانت الفرضية الرئيسة على النحو التالي :

(**H1**) : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية و ذلك عند مستوى دلالة 0,05 .

وتنقسم الفرضية الرئيسية إلى أربعة فرضيات فرعية سنتطرق الى إختبار صحتهم و مدى تحققهم كالأتي:

_ **الفرضية الفرعية الأولى** : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05).

**الجدول رقم(18) : نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى.**

| البيان | قيمة tالمحسوبة | قيمة t الجدولية | مستوى الدلالة المحسوب | مستوى دلالة المعتمد |
|---|---|---|---|---|
| **الفرضية الفرعية الأولى** | **11.033** | **2,048** | ***0,000** | **0,05** |
| ***ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية( 0,05)** | | | | |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال هذا الجدول يتضح ان قيمة T المحسوبة بلغت( 11,033) و هي أكبر من قيمة T الجدولية(2,048) عند مستوى الدلالة المحسوب(0,000) و هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ( 0,05) و بذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى و نقبل بديلتها القائمة التي تنص على " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية و ذلك عند مستوى الدلالة (0,05).

ـ **الفرضية الفرعية الثانية:** " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة و ذلك عند مستوى دلالة(0,05). "

**الجدول رقم(19) : نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية.**

| البيان | قيمة tالمحسوبة | قيمة t الجدولية | مستوى الدلالة المحسوب | مستوى دلالة المعتمد |
|---|---|---|---|---|
| **الفرضية الفرعية الثانية** | **12.234** | **2,048** | ***0,000** | **0,05** |
| ***ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية( 0,05)** | | | | |

**المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال هذا الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت( 12,234) و هي أكبر من قيمة T الجدولية(2,048) عند مستوى الدلالة المحسوب(0,000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد( 0,05) و بذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الثانية و نقبل بديلتها القائمة التي تنص على " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة و ذلك عند مستوى الدلالة( 0,05). "

ـ **الفرضية الفرعية الثالثة:** " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05). "

**الجدول رقم(20): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة**

| البيان | قيمة tالمحسوبة | قيمة t الجدولية | مستوى الدلالة المحسوب | مستوى دلالة المعتمد |
|---|---|---|---|---|
| **الفرضية الفرعية الثالثة** | **10.514** | **2,048** | ***0,000** | **0,05** |
| ***ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية( 0,05)** | | | | |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال هذا الجدول يتضح ان قيمة T المحسوبة بلغت (10,514) وهي أكبر من قيمة T الجدولية( 2,048) عند مستوى الدلالة المحسوب( 0,000) وهو اقل من مستوى الدلالة المعتمد(0,05) و بذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة و نقبل بديلتها القائمة التي تنص على " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05). "

_ **الفرضية الفرعية الرابعة** : " تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05)" .

**الجدول رقم (21): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الرابعة**

| البيان | قيمة tالمحسوبة | قيمة t الجدولية | مستوى الدلالة المحسوب | مستوى دلالة المعتمد |
|---|---|---|---|---|
| **الفرضية الفرعية الرابعة** | **5,682** | **2,048** | ***0,000** | **0,05** |
| ***ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية( 0,05)** | | | | |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال هذا الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت(5,682) وهي أكبر من قيمة T الجدولية(2,048) عند مستوى الدلالة المحسوب (0,000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0,05)،وبذلك نرفض الفرضية الصفرية الفرعية الرابعة و نقبل بديلتها القائمة التي تنص على" تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05) " .

وبعد تطرقنا الى إختبار كل الفرضيات الفرعية السابقة ، وتأكدنا من مدى صحتهم يمكننا نستنتج أن الفرضية الرئيسية محققة ،ولإثبات ذلك نختبر الآن مدى صحة الفرضية الرئيسية:

**الجدول رقم(22) : نتائج إختبار الفرضية الرئيسية.**

| البيان | قيمة t المحسوبة | قيمة t الجدولية | مستوى الدلالة المحسوب | مستوى الدلالة المعتمد |
|---|---|---|---|---|
| **الفرضية الرئيسية** | **12,265** | **2,048** | ***0,000** | **0,05** |
| ***ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوية (0,05)** | | | | |

**المصدر : من إعداد الطالبين با لاعتماد على مخرجات SPSS v.18**

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة بلغت( 12,265) وهي أكبر من قيمة T الجدولية( 2,048) عند مستوى الدلالة المحسوب(0,00) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0,00) ، وبذلك نرفض الفرضية الرئيسية الصفرية ونقبل بديلتها القائمة التي تنص على" تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية و ذلك عند مستوى الدلالة(0,05)".

ومنه نستنتج ان أدلة الإثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الاربعة ( الموثوقية ، الملائمة ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم ).

## خلاصة الفصل:

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية التي قمنا بها ، تم توزيع استبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين (محافظي الحسابات ،أساتذة جامعيين ) في مجال المحاسبة و التدقيق ، وللتأكد من صحة فرضيات الدراسة ، تطرقنا لتحليلات وإختبارات إحصائية لإجابات أفراد العينة ، وتوصلنا إلى أن أدلة الإثبات تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الأربعة الملائمة والموثوقية القابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

# الخاتمة

## الخاتمة :

من خلال من خلال تناولنا لموضوع مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية ،حاولنا معالجة إشكالية الدراسة المتمثلة في مامدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية، و من اجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال التطرق الى الجانب النظري و الميداني، حيث تم في الدراسة الميدانية بتصميم إستبيان وزع على عينة من المهنيين و الأكاديمين المتمثلين في محافظي الحسابات و أساتذة جامعيين في مجال محاسبة و التدقيق ،و بناءا على ارائهم حول الموضوع قمنا بإختبار فرضيات الدراسة التي توصلنا من خلالها الى مجموعة من النتائج الأتية:

### 1_نتائج إختبار فرضيات الدراسة :

_ **الفرضية الرئيسية** : تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الاربعة( الموثوقية ،الملائمة ، القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم ) و ذلك عند مستوى الدلالة 0,05 .

أشارت نتائج إختبار الفرضية الرئيسية إلى ان الفرضية محققة ، وأن أفراد العينة يبدون رأيا بنسبة توفر مرتفعة على ان أدلة الاثبات تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال أبعادها الأربعة( الموثوقية ، الملائمة ،القابلية للمقارنة ، القابلية للفهم ) و ذلك راجع لكون أدلة الاثبات هي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مدى صحة و مصداقية القوائم المالية

### 2_نتائج الدراسة:

من خلال الجانب النظري و التطبيقي للدراسة توصلنا الى مجموعة من النتائج تمثلت في:

_ تعتبر نزاهة و إستقلالية المدقق عند جمعه لأدلة الإثبات من أهم العوامل المؤثرة في حجيتها.

_ وجود توافق كبير بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات.

_ تقدم معايير أدلة الإثبات الدولية و المحلية للمدقق الإجراءات و المتطلبات اللازمة لجمع أدلة الإثبات الكافية و المناسبة.

_ تساهم أدلة الاثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال الأبعاد الاربعة( الموثوقية ، الملائمة ، القابلية للمقارنة ،القابلية للفهم ) و ذلك عند مستوى الدلالة 0,05.

_ تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية و ذلك عند مستوى الدلالة 0,05 .

_ تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة و ذلك عند مستوى الدلالة 05,0.

_ تساهم ادلة الاثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة و ذلك عند مستوى الدلالة 0,05.

_ تساهم أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم و ذلك عند مستوى الدلالة 0,05 .

_ يعد بعد الملائمة الأكثر تأثرا بمساهمة أدلة الإثبات مقارنة بباقي الأبعاد الاربعة لجودة القوائم المالية.

### 3 _توصيات الدراسة:

_ نظرا لأهمية القوائم المالية في إتخاذ القرار من طرف مستخدميها يجب على محافظي الحسابات و كافة المهنيين في مجال التدقيق بمعرفة الإطار المفاهيمي للقوائم المالية و خصائص جودتها.

ـ ضرورة وجود تقييم دوري و مستمر بمدى الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الدولية و المحلية من قبل الجهات المعنية و ذلك نظرا لأهميتها و دورها في تعزيز جودة القوائم المالية.

ـ ضرورة الربط بين الواقع المهني و التعليم الأكاديمي حتى لاتكون هنالك صعوبات للطلبة.

ـ التنسيق بين المهنيين و الأكاديمين في مجال المحاسبة و التدقيق لمساعدة الباحثين و الطلبة في المعرفة و التعمق اكثر في هذا المجال

ـضرورة إلتزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

## 4 ـ أفاق الدراسة:

تناولنا في دراستنا موضوع مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم و نظرا لإتساع مجاله نعتبر دراستنا هي مساهمة بسيطة تفيد للدراسات القادمة ، و من خلال هذا يمكن إقتراح المواضيع التالية:

ـ دور أدلة الإثبات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ـ أثر أدلة الإثبات على جودة التدقيق الداخلي و الخارجي.

# قائمة المراجع

**اولا :المراجع العربية:**

- **1_الكتب :**

**1**_توفيق عبد الرحمان ، (2014)، **القوائم المالية و مخرجات العمل المحاسبي** ، مصر .

**2**_عبد الله خالد أمين ، ( 2000) ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية** ، دار وائل للطباعة و النشر، الأردن

**3**_عبد الله خالد أمين ، (2014) ، **تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، القاهرة .

**4**_كايد سعود ، (2014) ، **تدقيق الحسابات** ، المملكة الأردنية الهاشمية للنشر و التوزيع ، الأردن .

**5**_محمود السيد الناغي ، (2000) ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل و إطار التطبيق** ، المكتبة العصرية لنشر والتوزيع ، مصر .

**6**_محمد الوقاد سامي ، محمد وديان لؤي ،( 2019) ، **تدقيق الحسابات** ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن .

**7**_يوسف القاضي حسين ،معذى الريشاني سمير ، (2012) ، **موسوعة المعايير إعداد التقارير المالية الدولية الجزء الأول عرض البيانات المالية** ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن .

- **_2_ المقالات:**

**1** _أصيلة العمري، نجلاء نوبلي،( 2021)، **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية** ، مجلة النهل الإقتصادي ، المجلد 04 ،العدد 02 ، ص 523_536.

**2**_إيمان صحراوي ، فريد بيالة ،( 2020) ، **جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي : دراسة حالة مجمع الأوراسي الجزائر لفترة(2017_2018)** ، مجلة إضافات إقتصادية ، المجلد 04 ، العدد 01 ، ص 159_181.

**3**_جمال معتوق، (2017 )، **تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي** : scF دراسة حالة المؤسسة العمومية لإنتاج الحليب و مشتقاته مجمع GiPLAIT ، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، العدد 48 ، ص 75_96 .

**4**_حيدر عباس ، علي كريم محمد ،(2018)، **أهمية أدلة الاثبات و جودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري و المالي في المؤسسات الحكومية** : دراسة لعينة من المحاسبين المدققين في دوائر محافظة المثنى ، جامعة المثنى ، العراق

**5**_رحمة غزالي,(2019)، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف** ، مجلة المالية و حوكمة الشركات ، المجلد(03) العدد (2) ، ص 1_23.

**6**_ صدام كاطع هاشم ،( 2018 )، **دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية و ملائمة أدلة الإثبات و ابداع الرأي المجاهد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، مجلة الدنانير، جامعة النهرين العراق ، العدد 14 ، ص 499_517 .

**7**_ صالح علي عبده أحمد العمري ، **أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية** : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية، جامعة صنعاء، اليمن .

**8 _** عبد الباسط ميدون ، محمد مكاوي ، (2023 )، **دور الإلتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية خلال مراحل عملية التدقيق في الرفع من جودة المعلومات المحاسبة _ إستطلاع آراء عينة من المهنيين الأكاديمين** ، مجلة أفاق للبحوث و الدراسات ، المجلد 06 العدد 01 ،ص 272_294

**9**_عبد القادر شيخ ، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد ، (2019) ، **أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية:** دراسة إستطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة ، مجلة إقتصاديات المال و الأعمال ، العدد 08، ص 191_213 .

**10**_علي بن قطيب ، دلال حطاب ، (2019) ، **أهمية إعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية : دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي المالي** ، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة ، المجلد 04 ، العدد 01 ، ص 01_23 .

**11**_محمود جمام ، أميرة دباش ،(2015) ؛ **أثر قائمة التدققات النقدية على إتخاذ القرارات المالية:** دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل ،مجلة البحوث الإقتصادية و المالية ، العدد 4 ،ص65_83

**12**_مريم ظريف ، أيمن الحائك ،(2018) ، **أهمية إعداد و تحليل جدول تدفقات الخزينة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز** _ بومرداس ، مجلة أفاق علوم الإدارة و الإقتصاد ، العدد (03) ،ص 80_97 .

**13**_محمد حولي ، **دور الحوكمة و أهميتها في تفعيل جودة و نزاهة القوائم المالية** ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية _ دراسات إقتصادية ، العدد (02 ) ، ص 48_60 .

**14** _محمد رمزي جودي ، سليمة طبايبية ، **تكامل معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية و دورها في تحقيق جودة القوائم المالية.**

- **3_أطروحات الدكتوراه والمجاستير :**

**1**_أسيا العروسي (2019)، **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر** اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة.

**2**_أمين راشدي (2018) ،**أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي،** اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف -1-،الجزائر.

**3**_إيمان صحراوي (2020)،**أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر** :دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم ، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر.

**4**_تومي قندوزي (2022)،**مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية معيار العناصر المقنع**ة -دراسة ميدانية -،أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،الجزائر.

5_خالد هادفي (2019)،**مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير أساليب التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية** :دراسة حالة مؤسسة إقتصادية، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر.

**6**_زوينة بن فرج (2014)، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق** اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر.

**7**_سعيدي عبد الحليم (2015)، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

**8**_سمير لقويرة(2019)،**مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي :دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري** ،أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة باتنة 1،الجزائر.

**9**_عبد القادر شيخ (2021)،**مساهمة محاسبة المسؤولية الإجتماعية في تحسين جودة القوائم المالية:دراسة حالة مجمع صيدال** ،أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر.

**10**_فايز زهدي الشلتوني(2005)، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية الضرورية لمستخدمي القوائم المالية، دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية** رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين.

**11**_محمد سامي لزعر ،(2012)، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر.

**12**_منال حسيني (2010)، **إعداد وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ومدى مطابقته للمعايير الدولية المحاسبية : دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديد بالشلف** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر .

**13** _محمود أبو القاسم ابو ستالة (2022)،**الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية** ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر

**14**_مداني الطيب (2015)، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**،رسالة ماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

- **4_المقررات و الجرائد و الهيئات الرسمية :**

**1**_مقرر رقم 150، 2016، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

**2**_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (25-03-2009) قرار وزاري مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 .يحددقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

**3**_الإتحاد الدولي للمحاسبين،(2010)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة،الجزء الأول** ، الولايات المتحدة الإمريكية ،ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

**4**_مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ،(2018)، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة** ، الولايات المتحدة الإمريكية ،ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

- **5_الملتقيات :**

**1**_ عامر الحاج ، محمد رمزي جودي ،( 2023)،**مداخلة**

- **6_ المواقع الإلكترونية :**

1_ جريدة المحاسبين تم الإطلاع بتاريخ : 15.02.2023 على الساعة 10 ;45
https://almohasben.com

## ثانيا :المراجع الأجنبية

**1**.C Agwor, Paul Daziba Amangala(2020), Audit Evidence and Financial Statement Quality in Government Owned Companies in Rivers State, Nigeria,European Journal of Band Management Research Vol. 5, No. 6.

# الملاحق

جامعة محمد خيضر
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

# استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته تحية طيبة وبعد:

نحن طلبة بقسم العلوم المالية والمحاسبة بصدد تحضير مذكرة لنيل شهادة الماستر بتخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان "مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية "تهدف الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحقيق جودة القوائم المالية.

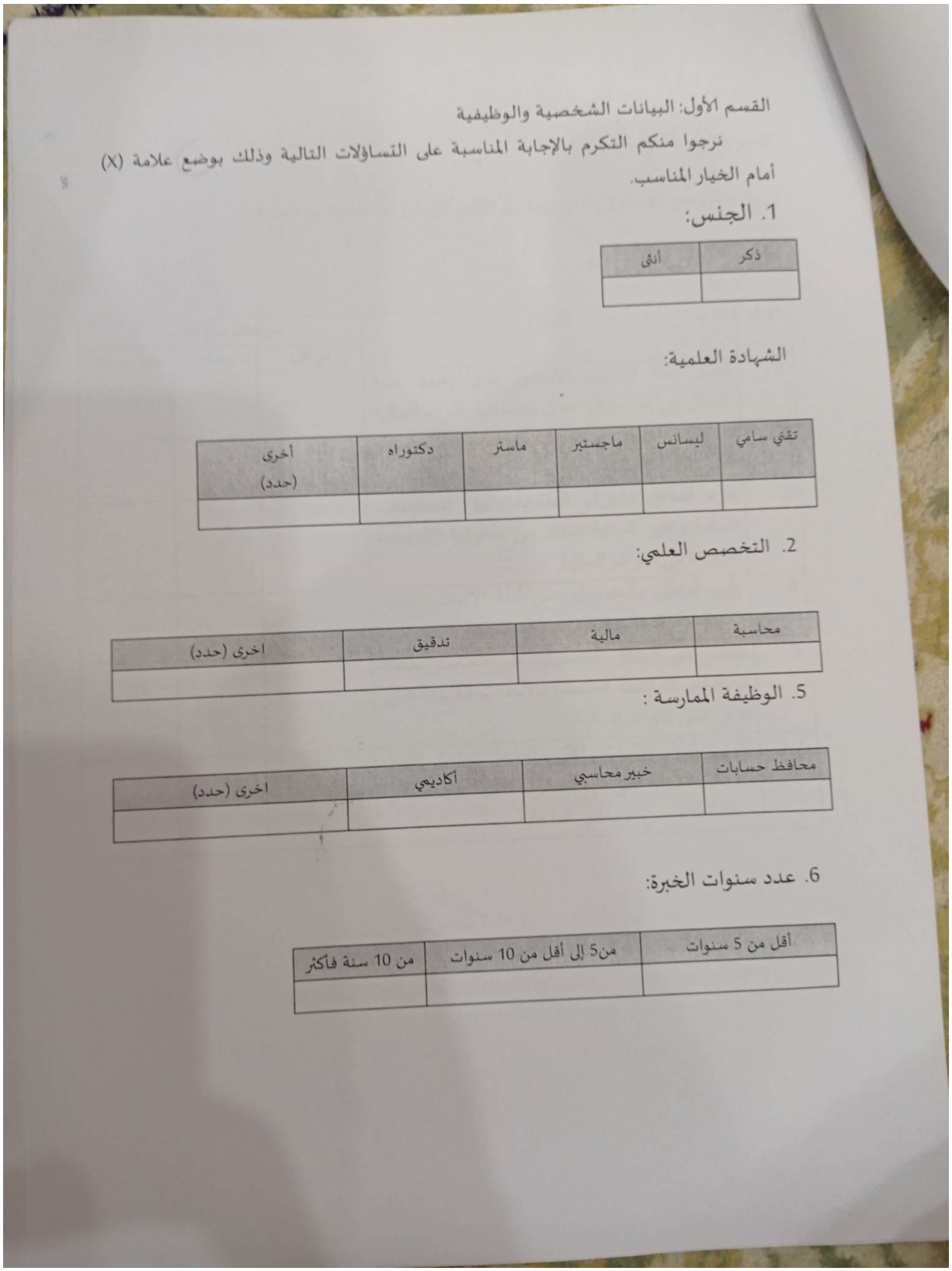
وفي سبيل ذلك فإننا نتوقع منكم المساهمة في إنجاح هذه الدراسة عن طريق الإجابة على كافة الأسئلة بدقة وتركيز، وموضوعية تامة مع وضع علامة (x) في الخانة التي تتوافق مع إجابتكم، كما نحيطكم علما أن معلوماتكم سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي وفقط.

وشكرا مسبقا على تعاونكم.

الطالبان :
جفال علي
رمزي

إشراف
الدكتور :
محمد جودي
زروخي رضا

السنة الجامعية :2022/2023



القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

نرجوا منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب.

1. الجنس:

| ذكر | أنثى |
|---|---|
| | |

الشهادة العلمية:

| تقني سامي | ليسانس | ماجستير | ماستر | دكتوراه | أخرى (حدد) |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

2. التخصص العلمي:

| محاسبة | مالية | تدقيق | اخرى (حدد) |
|---|---|---|---|
| | | | |

5. الوظيفة الممارسة :

| محافظ حسابات | خبير محاسبي | أكاديمي | اخرى (حدد) |
|---|---|---|---|
| | | | |

6. عدد سنوات الخبرة:

| أقل من 5 سنوات | من5 إلى أقل من 10 سنوات | من 10 سنة فأكثر |
|---|---|---|
| | | |

## المحور الأول: أدلة الإثبات.

| الرقم | العبارة | درجات سلم القياس | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| 1 | تعتبر أدلة الاثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية . | | | | | |
| 2 | يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في حالة عدم حصوله على أدلة الإثبات. | | | | | |
| 3 | يقوم المدقق بإجراء المقارنات بين المعلومات المالية وغير المالية للتأكد من معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية. | | | | | |
| 4 | يقوم المدقق بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية. | | | | | |
| 5 | يجب على المدقق الحصول على العناصر مثبتة الكافية و الملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية. | | | | | |
| 6 | تكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا عندما تكون مفردات الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أكثر من مصادر الداخلية . | | | | | |

## المحور الثاني : جودة القوائم المالية

| | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الموثوقية | | | | | |
| 7 | دائما المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة. | | | | | |
| 8 | في رأيك القوائم المالية التي يتم عرضها تخدم احتياجات جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة. | | | | | |
| 9 | تعبر المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية بصدق عن الأحداث الخاصة بالشركة كما حدثت . | | | | | |
| 10 | دائما المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز. | | | | | |
| | الملائمة | | | | | |
| 11 | توفر القوائم المالية معلومات تلائم احتياجات كل المستثمرين . | | | | | |
| 12 | تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل. | | | | | |
| 13 | تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للإستخدام في مختلف الظروف و في جميع الحالات. | | | | | |
| | قابلية للمقارنة | | | | | |
| 14 | توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة . | | | | | |
| 15 | توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع مؤسسات مماثلة. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 16 | يتم الإلتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية. | | | | | |
| 17 | تهدف القوائم المالية بالشركة إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء الشركة. | | | | | |
| | قابلية للفهم | | | | | |
| 18 | يتم التأكد من أن المعلومات الواردة في القوائم المالية بسيطة واضحة و خالية من التعقيدات. | | | | | |
| 19 | يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسة بشكل مستمر. | | | | | |
| 20 | يساعد فهم القوائم المالية بالشركة في جعل إتخاذ القرار أكثر يسرا. | | | | | |

## Echelle : TOUTES LES VARIABLES

**Récapitulatif de traitement des observations**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Observations | Valide | 30 | 100,0 |
| | Exclus[a] | 0 | ,0 |
| | Total | 30 | 100,0 |

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

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,788 | 20 |

**Statistiques**

| | | P1 | P2 | P3 | P4 | P5 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valide | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| | Manquante | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

## Tableau de fréquences

**P1**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1 | 21 | 70,0 | 70,0 | 70,0 |
| | 2 | 9 | 30,0 | 30,0 | 100,0 |
| | Total | 30 | 100,0 | 100,0 | |

**P2**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 2 | 1 | 3,3 | 3,3 | 3,3 |
| | 3 | 3 | 10,0 | 10,0 | 13,3 |
| | 4 | 1 | 3,3 | 3,3 | 16,7 |
| | 5 | 25 | 83,3 | 83,3 | 100,0 |
| | Total | 30 | 100,0 | 100,0 | |

**P3**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1 | 9 | 30,0 | 30,0 | 30,0 |
| | 2 | 5 | 16,7 | 16,7 | 46,7 |
| | 3 | 16 | 53,3 | 53,3 | 100,0 |
| | Total | 30 | 100,0 | 100,0 | |

**P4**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1 | 21 | 70,0 | 70,0 | 70,0 |
| | 3 | 9 | 30,0 | 30,0 | 100,0 |
| | Total | 30 | 100,0 | 100,0 | |

**P5**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | 1 | 1 | 3,3 | 3,3 | 3,3 |
| | 2 | 11 | 36,7 | 36,7 | 40,0 |
| | 3 | 18 | 60,0 | 60,0 | 100,0 |
| | Total | 30 | 100,0 | 100,0 | |

**Statistiques descriptives**

| | N | Moyenne | Ecart type |
|---|---|---|---|
| X1 | 30 | 4,43 | ,504 |
| X2 | 30 | 3,27 | 1,143 |
| X3 | 30 | 3,77 | ,430 |
| X4 | 30 | 3,93 | ,254 |
| X5 | 30 | 3,97 | ,183 |
| X6 | 30 | 4,30 | ,535 |
| Y1 | 30 | 4,07 | 1,015 |
| Y2 | 30 | 4,10 | ,803 |
| Y3 | 30 | 3,83 | ,648 |
| Y4 | 30 | 3,90 | ,548 |
| Y5 | 30 | 4,93 | ,365 |
| Y6 | 30 | 4,80 | ,610 |
| Y7 | 30 | 3,80 | 1,400 |
| Y8 | 30 | 4,07 | ,583 |
| Y9 | 30 | 4,07 | 1,081 |
| Y10 | 30 | 4,43 | ,728 |
| Y11 | 30 | 4,07 | ,907 |
| Y12 | 30 | 3,63 | 1,273 |
| Y13 | 30 | 4,00 | 1,050 |
| Y14 | 30 | 3.77 | ,971 |
| TOTALX | 30 | 3,9444 | ,22883 |
| TOTALy | 30 | 4,1048 | ,49335 |
| totaly1 | 30 | 3,9750 | ,48401 |
| totaly2 | 30 | 4,5111 | ,67656 |
| totaly3 | 30 | 4,1583 | ,60345 |
| totaly4 | 30 | 3,8000 | ,77113 |
| N valide (listwise) | 30 | | |

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| TOTALy | 30 | 4,1048 | ,49335 | ,09007 |
| totaly1 | 30 | 3,9750 | ,48401 | ,08837 |
| totaly2 | 30 | 4,5111 | ,67656 | ,12352 |
| totaly3 | 30 | 4,1583 | ,60345 | ,11017 |
| totaly4 | 30 | 3,8000 | ,77113 | ,14079 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Inférieure | Supérieure |
| TOTALy | 12,235 | 29 | ,000 | 1,10476 | ,9205 | 1,2890 |
| totaly1 | 11,033 | 29 | ,000 | ,97500 | ,7943 | 1,1557 |
| totaly2 | 12,234 | 29 | ,000 | 1,51111 | 1,2585 | 1,7637 |
| totaly3 | 10,514 | 29 | ,000 | 1,15833 | ,9330 | 1,3837 |
| totaly4 | 5,682 | 29 | ,000 | ,80000 | ,5121 | 1,0879 |