الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة معايير الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

– دراسة لعينة لأراء محافضي الحسابات –

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
- عربي صفوان عبد الباسط

الأستاذ المشرف:
- د/ رايس مبروك

رقم التسجيل:	...../2019.....
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2018/2019

قال تعالى:

(شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لاَ إِلَهَ إِلاَّ هُوَ وَالْمَلاَئِكَةُ وَأُوْلُواْ الْعِلْمِ قَآئِمَاً بِالْقِسْطِ لاَ إِلَهَ إِلاَّ هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ)ω

(آل عمران: آية 18)

شكر وتقدير

بسم الله والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنزل البركات وتنفرج بقدرته الأزمات خالق الأرض والسموات الذي أعاننا بفضله وكرمه على انجاز هذا العمل وإتمامه.

اتوجه بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء إلى من مد لي يد العون وساعدني على إتمام هذا العمل واخص بالذكر الدكتور رايس مبروك لقبوله الاشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة والتشجيع المستمر طيلة فترة انجاز المذكرة.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى ابي و قدوتي عربي عمار محافض الحسابات و الخبير القضائي على ما قدمه من مساعدة في العمل الميداني .

والى كل من ساهم وقدم لي يد العون من قريب او من بعيد

اليكم جزيل الشكر

الإهـــــداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين اما بعد

الحمد لله الذي أكرمني وقدرني على إتمام هذه المذكرة

أهدي هذا العمل المتواضع الى كل من أبي الغالي و امي العزيزة الذي لولهما لما وصلت لهاذا اليوم فتقبلو خالص الشكري المتوضع بعملي هاذا

وإلى إخوتي زكريا و حسام و ادم و اية الله و كل من طه و ياسمين

واصدقائي حسام و جمال و رؤف و عبد المالك وإسحاق و زميلي عماري محمد ياسين وكل من لم يسنلي ذكلرهم و من تمنو لي النجاح و الذين دعمنو و لو بكلمة ذكره شكرا جزيلا

ملخص:

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على معايير أدلة الأثبات وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، واعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جميع المعطيات والبيانات والمعلومات المتعلقة بالظاهرة موضوع الدراسة.

ولتحقيق هذا الهدف استخدمنا عدة أدوات منها المقابلة الشخصية وتوزيع استمارة الاستبيان داخل عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات، حول تبنى معايير أدلة الأثيات، وفي ختام هذه الدراسة توصلنا إلى أن معايير أدلة الأثيات والتي درسنا منه كل من معيار التأكيدات الخارجية و التصريحات الكتابية و إجراءات النحليل و إستمرارية الأستغلال لا يؤثرون بصفة عامة على كل من خاصية موثوقية و الملاءمة و قابلية للمقارنة و قابلية للفهم و كأحد الخصائص النوعية الرئيسية لجودة المعلومة المحاسبية، كما بينت الدراسة وأنه يوجد التأثير و علاقة ذو دلالة إحصائية بين معيار إجراءات التحليل و خاصة قابلية للفهم ، و أيضا إستمرارية وأنه يوجد التأثير و علاقة ذو دلالة إحصائية بين الأستغلال مع كل من خاصية ملائمة و القابلية للمقارنة، واثبت على العكس مع معايير التأكيدات الخارجية و التصريحات الكتابية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على خاصيات معلومات المحاسبية خاصية موثوقية و الملاءمة و قابلية للمقارنة و قابلية للفهم ا، أما معيار إستمرارية الأستغلال لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على خاضية قابلية لفهم و موثوقية ، و كذلك لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين موثوقية و ملائمة و قابلية للمقارنة.

الكلمات المفتاحية: معايير أدلة الأثيات ، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

The aim of this study was to identify the standards of evidence and its effect on the quality of financial information. The practical aspect was also dropped in the Petro Baraka Foundation, accounting offices and accountants. In this study we relied on descriptive analytical methodology in all data, data and information related to the phenomenon studied.

To achieve this goal, we used several tools, including the personal interview and the distribution of the sample questionnaire within the sample which adopts the criteria of the evidence of the ants. At the conclusion of this study, we concluded that the criteria for the evidence of the ants, which we studied, both the criterion of external affirmations and the written statements and the procedures of analysis and continuity of exploitation do not affect In terms of reliability, convenience, comparability, and understanding as one of the main qualitative characteristics of the quality of financial information. The study also showed that there is a statistically significant effect and relationship between the criterion of analysis procedures and the ability to understand, And there is also a statistically significant relationship between the exploitation with each of the appropriate characteristics and comparability. On the contrary, there is no statistically significant relationship to the characteristics of the accounting information, reliability, suitability, comparability and portability. However, there is no statistically significant relationship between the reliability and the comparability criteria.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
فهرس المحتويات	I
فهرس الاشكال	VI
فهرس الجداول	VIII
فهرس الملاحق	XIII
مقدمة عامة	أ–د
الفصل الأول: الجوانب النظرية للدراسة	
تمهيد	01
المبحث الأول: معايير أدلة الأثبات	02
المطلب الأول: تعريف معايير المراجعة و نشأتها و خطوات إصدرها	02
الفرع الأول: تعريف معايير المراجعة	02
الفرع الثاني نشأتها معايير المراجعة	02
الفرع الثالث :خطوات إصدرها	02
مطلب الثاني: أهداف و أهمية معايير المراجعة	03
الفرع الأول : أهداف معايير المراجعة	03

الفرع الثاني : أهمية معايير المراجعة	**03**
الفرع الثالث :تبويب معايير المراجعة الدولية	**04**
مطلب الثالث :مفاهيم و خصائص و أنواه و العرض أدلة الأثبات	**06**
الفرع الأول: مفاهيم و قرائن وطبيعة أدلة الأثبات	**07**
الفرع الثاني: خصائص و الغرض منها و أنواعها	**08**
مطلب الرابع : أنواع أدلة الأثبات و أساليب الحصول عليها	**10**
فرع الأول : أنواع أدلة الأثبات	**10**
الفرع الثاني: الأجراءت و أساليب حصول على أدلة الأثبات	**14**
مطلب الخامس : تعريف و مكونات معايير أدلة الأثبات	**17**
تعريف معايير أدلة الأثبات	**17**
مكونات معيار أدلة الأثبات	**18**
المبحث الثاني : جودة المعلومة المحاسبية	**19**
مطلب الأول تعريف المحاسبة و أنوعها	**19**
فرع الأول تعريف المحاسبة	**19**
فرع الثاني أنوع المحاسبة	**20**

مطلب الثاني : تعريف نضام معلومات و نضام معلومات المحاسبي و مكوناته	**22**
الفرع الأول: تعريف نضام معلومات	**22**
الفرع الثالني: نضام معلومات المحاسبي	**23**
الفرع الثالث: مكونات نظام المعلومات المعلومات المحاسبي	**25**
المطلب الثالث: عناصر و نضم الفرعية و مبدأ نضام المعلومات المحاسبي	**26**
الفرع الأول : عناصر نضام المعلومات المحاسبي	**26**
الفرع الثاني: نضم الفرعية لنضام المعلومات المحاسبي	**32**
الفرع الثالث: مبدأ الثبات نضام المعلومات المحاسبي	**33**
المطلب الرابع: مقومات و وضائف و أهداف و مراحل تصميم نضام المعلومات المحاسبي	**34**
الفرع الأول: مقومات نضام المعلومات المحاسبي	**34**
الفرع الثاني:وضائف نضام المعلومات المحاسبي	**36**
الفرع الثالث: أهداف نضام المعلومات المحاسبي	**36**
الفرع الرابع: مراحل تصميم نضام المعلومات المحاسبي	**37**
مطلب الخامس : مفهوم و شروط و أنواع معلومة المحاسبية	**38**
الفرع الأول: مفهوم و تعريف معلومة المحاسبية	**38**

الفرع الثاني: شروط معلومة المحاسبية	**38**
الفرع الثالث: أنواع معلومة المحاسبية	**39**
المطلب السادس: مفهوم و خصائص و معايير و قيود خصائص المعلومة المحاسبية	**43**
الفرع الاول: مفهوم المعلومة المحاسبية	**43**
الفرع الثاني: خصائص المعلومة المحاسبية	**44**
الفرع الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية	**47**
مطلب السابع: العوامل المؤثرة و مشاكل محددات خصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية و مساهمة معيار أدلة الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	**50**
الفرع الاول: العوامل المؤثرة في جودة المعلومة	**50**
الفرع الثاني: مشكلات محددت خصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية	**54**
الفرع الثالث : مساهمة معايير الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	**55**
خاتمة الفصل	**56**
الفصل الثاني: دراسة ميدانية –مجموعة من المؤسسات–	
تمهيد	**58**
المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية	**58**
المطلب الأول: منهجية الدراسة	**58**

المطلب الثاني: طرق جمع البيانات	**59**
المطلب الثالث: مجتمع عينة الدراسة	**59**
المطلب الرابع: طرق و أدوات الدراسة	**60**
مطلب الخامس : البرامج مستخدمة في المعالجة	**60**
المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان	**61**
المطلب الأول: هيكلة إستمارة الأستبيان	**61**
المطلب الثاني: جدول إستدلالي لدراسة ليكرت الخامس	**63**
المطلب الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة التطبيقية	**63**
المطلب الرابع:إختبار الصدق و الثبات	**64**
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة	**65**
المطلب الأول: تحليل التكراري للبيانات الشخصية و المهنية	**65**
المطلب الثاني: تحليل البيانات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي	**72**
فرع الأول : محور الأول معايير أدلة الأثبات	**73**
الفرع الثاني : محور الثاني جودة المعلومة المحاسبية	**77**
المطلب الثالث: إختبار بمعامل كولموكروف سميرنوف	**79**

فرع الأول : إختبار بمعامل كولموكروف سميرنوف على معايير أدلة الأثبات	**79**
فرع الثاني: إختبار بمعامل كولموكروف سميرنوف جودة المعلومة المحاسبية	**88**
المطلب الرابع: إختبار الأتسلق الداخلي	**90**
فرع الأول : إختبار الأتسلق الداخلي معايير أدلت الأثبات	**90**
فرع الثاني : إختبار الأتسلق الداخلي جودة المعلومة المحاسبية	**96**
مطلب الخامس : إختبار الفرضيات	**98**
فرع الأول: فرضية الأولى معيار التأكيدات الكتابية مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	**99**
فرع الثاني : فرضية الثانية معيار التصريحات الكتابية مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	**106**
فرع الثالث : فرضية الثالث معيار الإجراءت التحليلية مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	**113**
فرع الرابع : فرضية الرابعة معيار إستمرارية الأستغلال مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	**120**
خلاصة الفصل	**128**
الخاتمة	**129**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	منحني بياني لعمر عينة الأستبيان	59
02	منحني بياني المؤهل العلمي	61
03	منحني بياني التخصص العلمي	62
04	منحني بياني سنوات الخبرة	64
05	منحني بياني الوضيفة الحالية	65
06	منحني بياني لنتائج الفرضية الأولي فرع الأول	95
07	منحني بياني لنتائج الفرضية الأولي فرع الثاني	97
08	منحني بياني لنتائج الفرضية الأولي فرع الثالث	99
09	منحني بياني لنتائج الفرضية الأولي فرع الرابع	101
10	منحني بياني لنتائج الفرضية الثانية فرع الأول	103
11	منحني بياني لنتائج الفرضية الثانية فرع الثاني	105
12	منحني بياني لنتائج الفرضية الثانية فرع الثالث	107
13	منحني بياني لنتائج الفرضية الثانية فرع الرابع	109

14	منحني بياني لنتائج الفرضية الثالثة فرع الأول	111
15	منحني بياني لنتائج الفرضية الثالثة فرع الثاني	113
16	منحني بياني لنتائج الفرضية الثالثة فرع الثالث	115
17	منحني بياني لنتائج الفرضية الثالثة فرع الرابع	117
18	منحني بياني لنتائج الفرضية الرابعة فرع الأول	119
19	منحني بياني لنتائج الفرضية الرابعة فرع الثاني	121
20	منحني بياني لنتائج الفرضية الرابعة فرع الثالث	123
21	منحني بياني لنتائج الفرضية الرابعة فرع الرابع	125

فهرس الجداول

رقم جدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول توضحي لمعايير الأثبات	28-27
02	جدول 1 محاور إستبانة الدراسة	62
03	الجدول رقم 2 جدول مقياس ليكر الخماسي likert	63
04	جدول رقم 3 -يبين معامل الثبات الاستبيان	65

05	تحليل البيانات الشخصية و الوضفية - العمر	66
06	المؤهل العلمي	68
07	التخصص العلمي	69
08	سنوات الخبرة	70
09	الوضيفة الحالية	71
10	جدول 3 ميزان التقدري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي	73
11	تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي معيار التأكيدات الخارجية	73
12	تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي معيار التصريحات الكتابية	75
13	تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي معيار الإجراءات التحليلية	76
14	تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي استمرارية الاستغلال	77
15	تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي جودة معلومات المحاسبية.	78
16	اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف المحور الأول معايير التأكيدات الخارجية	79

17	اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف المحور الأول معايير التصريحات الكتابية	81
18	اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف المحور الأول معايير الإجراءات التحليلية	83
19	اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف المحور الأول معايير استمرارية الاستغلال	85
20	جدول رقم 2 اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف المحور الثاني جودة القوائم المالية.	88
21	نتائج الاتساق الداخلي **(Internal Validity)** المحور الأول معايير التأكيدات الخارجية:	90
22	نتائج الاتساق الداخلي **(Internal Validity)** التصريحات الكتابية	92
23	نتائج الاتساق الداخلي **(Internal Validity)** الإجراءات التحليلية	93
24	نتائج الاتساق الداخلي **(Internal Validity)** استمرارية الاستغلال	95
25	نتائج الاتساق الداخلي **(Internal Validity)** جودة المعلومة المحاسبية.	96
26	**الفرضية الرئسية الأولى:** التأكيدات الخارجية و جودة المعلومة المحاسبية	99
	اختبار الفرضية الفرعية الأولى مساهمة معيار التأكيدات الخارجية على خاصية	100

	الموثوقية	
27	اختبار الفرضية الفرعية الثاني مساهمة معيار التأكيدات الخارجية على خاصية ملائمة	101
28	اختبار الفرضية الفرعية الثالث مساهمة معيار التأكيدات الخارجية على خاصية قابلية للمقارنة	103
29	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة مساهمة معيار التأكيدات الخارجية على خاصية قابلية للفهم	104
30	الفرضية الرئسية الثانية: مساهمو معيار التصريحات الكتابية في جودم معلومة المحاسبية.	106
31	اختبار الفرضية الفرعية الأولى مساهمة معيار التصريحات الكتابية على خاصية الموثوقية	107
32	اختبار الفرضية الفرعية الثاني مساهمة معيار التصريحات الكتابية على خاصية ملائمة	108
33	اختبار الفرضية الفرعية الثالث مساهمة معيار التصريحات الكتابية على خاصية قابلية للمقارنة	110
34	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة مساهمة معيار التصريحات الكتابية على خاصية قابلية للفهم	111

35	**الفرضية الرئسية الثالثة:** مساهمة معيار إجراءات التحليلية على جودة المعلومة المحاسبية	113
36	اختبار الفرضية الفرعية الأولى مساهمة معيار إجراءات التحليلية على خاصية الموثوقية	113
37	اختبار الفرضية الفرعية الثاني مساهمة معيار إجراءات التحليلية على خاصية ملائمة	115
38	اختبار الفرضية الفرعية الثالث مساهمة معيار إجراءات التحليلية على خاصية قابلية للمقارنة	117
39	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة مساهمة معيار إجراءات التحليلية على خاصية قابلية للفهم	118
40	**الفرضية الرئسية الرابعة:** مساهمة معيار إستمرارية الإستغلال على جودة المعلومة المحاسبية	120
41	اختبار الفرضية الفرعية الأولى مساهمة معيار إستمرارية الإستغلال على خاصية الموثوقية	121
42	اختبار الفرضية الفرعية الثاني مساهمة معيار إستمرارية الإستغلال على خاصية ملائمة	122
43	اختبار الفرضية الفرعية الثالث مساهمة معيار إستمرارية الإستغلال على خاصية قابلية للمقارنة	124

45	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة مساهمة معيار إستمرارية الإستغلال على خاصية قابلية للفهم	**126**

فهرس الملاحق

رقم ملحق	الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	
02	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS	

المقدمة:

تعتبر معايير أدلة الأثبات بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، والتي يسترشد بها المراجع قي تقييم عمله للتأكد من قيامه باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة، والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عملية المراجعة بداء من الأعداد لعملية المراجعة والانتهاء بكتابة التقر ير.

وتظهر أهمية معايير المراجعة في ضوء الهدف الأساسي لمهنة المراجعة، والذي يتمثل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة ، وتعبر هذه المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الأثبات المعلومة المحاسبية التي قام بها المراجع والمسؤولية المهنية التي يتحملها في بناء هاته المعلومات.

ومما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية :

ب- الأشكالية : تماشيا التطور الكبير في نضام المحاسبي و ذلك لتطوير إنتاج المعلومة المحاسبية لتفيد في التحليل واتخاذ القرارات و الأستفادة منها لي الأمثل لكل مستخدمي القوائم المالية و لذلك حرص مجلس الوطني للمحاسبة بإشادية لتطبيق معايير أدلة الأثبات.

منه يطرئ علينا السؤال الرئيسي التالي:

الى أي مدى ساهمت معايير أدلة الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟

-الأسئلة الفرعية:

1. هل يؤثر معايير التأكيدات الخارجية في كل من خاصيات موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و القابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؟

2. هل يؤثر معيار التصريحات الكتابية في كل من خاصيات موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و القابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؟

3. هل يؤثر معيار الأجراءات الكتابية في كل من خاصيات موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و القابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؟

4. هل يؤثر معايير إستمرارية الأستغلال في كل من خاصيات موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و القابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؟

5. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير أدلة الأثبات وجودة المعلومات المحاسبية ضمن ؟

ج- الفرضيات:

1- الفرضية الأولى : لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضيات الفرعية :

1-1 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

1-2 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

1-3 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

1-4 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

2- فرضية الثانية : لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

2-1 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

2-2 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

2-3 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

2-4 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

3- فرضية الثالثة : لا تؤثر الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

3-1 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

3-2 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

3-3 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

3-4 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

4- فرضية الرابعة : لا تؤثر إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

4-1 لا تؤثر إستمرارية الأستغلال الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

4-2 لا تؤثر معيار إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

4-3 لا تؤثر معيار إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية خاصية على قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

4-4 لا تؤثر معيار إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

د- مبررات اختيار الموضوع:

-المبررات الشخصية:

- الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالمراجعة ؛

- محاولة اختيار موضوع يتناسب مع التخصص.

-المبررات الموضوعية:

-التطورات التي شهدتها الجزائر في ظل الأصالحات التي قامت بها ؛

-أهمية الموضوع بسبب النقص الذي يمس مهنة معايير أدلة الأثبات في الجزائر لعدم تلقيها الاهتمام الالزم.

ه- هدف الدراسة:

يعتبر الهدف الأساسي لهذه الدراسة هي الأجابة على الإشكالية الأساسية والأسئلة الفرعية، بالإضافة إلى اختبار صحة أو خطأ الفرضيات المقدمة، أيضا نهدف بهذه الدراسة إلى التعريف بمعايير ادلة الأثبات إصلاط الضوء عليها.

و- أهمية الدراسة:

تعتبر معايير أدلة الأثبات أساسا يحدد به جودة المعلومة المحاسبية و ما مدي كفاءة هاته المعلومة، وقد اتصفت تلك المعايير بالطابع الأختياري، حيث يعتبر هذا في حد ذاته حافزا لتوسيع تبنيها على المستوى العالمي، وتعتبر الجزائر من بين تلك الدول التي تبنت هاته المعايير ومحاولة تكييفها مع الواقع المهني للمحاسبة.

ز- منهج الدراسة:

للإجابة على الأشكالية والأسئلة الفرعية واثبات الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي دراسة الحالة، اعتمدنا على استبيان موجه إلى المحاسبين و كل من محافضي الحسابات و مدققين الخرجيين ، للاستطالع على آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خالال برنامج المعالجة الإحصائية . SPSS

ح- هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين كما يلي:

-الفصل الأول: في الفصل الأول تناولنا الأطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول لمعايير أدلة الأثبات، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى جودة المعلومة المحاسبية و أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع دراستنا وذكر أهم مميزات الدراسة الحالية .

-الفصل الثاني: تضمن الدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان موجه إلى عينة من المحاسبين و كل من محافضي الحسابات و مدققين الخرجيين ، من أجل استقصاء آراءهم في الموضوع، ومن خالال نتائج الإستبيان ثم تحليل وتقييم مدى استجابتهم للمشكل موضوع الدراسة.

ط- حدود الدراسة:

-الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول استبيان إلى استالم آخر استبيان، وهي الفترة من 20 ماي إلى 2 جوان 2019.

-الحدود المكانية: تتمثل في أماكن توزيع الإستبيان في الجزائر وبالتحديد ولاية بسكرة

-الحدود البشرية: تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الإستبيان وهم محافظي حسابات و محاسبين ومدقق الداخلي.

ي. صعوبات البحث:

-صعوبة توزيع الاستبيان على مراجعين الحسابات وتحديد أماكن تواجدهم .

الدراسات السابقة:

I. دراسات بلغة العربية:

1- أكرم الشادلي ، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية2013/2012:

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر في تدقيق محاسبي، قسم علوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2013، والتي عالجت الإشكالية التالية: "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية استخدم الباحث المنهج التجريبي عن طريق توزيع الاستبيان الدراسة والمقابلة الشخصية لعينة من الموظفين؛ نتائج الدراسة: أن المراجعة الخارجية تلعب دورا هما في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، وهذا راجع إلى تنضيم جيد و محكم و الإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة.

2- محمد بشير جلول ،دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية 2016:

هذه الدراسة عبارة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكاديمي تخصص محاسبة و مالية، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي 2016 والتي أتت بالإشكالية التالية دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية والمنهج التجريبي في الدراسة التطبيقية من خلال توزيع الاستبيان لمجموعة من محافضي الحسابات، نتائج الدراسة: تعرفنا من خلال الدراسة على مدى دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، وضرورة استغلالها بالشكل الصحيح في اتخاذ القرارات المحاسبية في الوقت المناسب.

II. دراسات أجنبية:

Effects of IFRS on Accounting Information Quality: Evidence for Brazil

Julio Cesar Araujo Silva Junior Universidade Federal de Ouro Preto:

آثار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية: دليل للبرازيل

تهتم هذه الدراسة بجامعة فيديرال دل اورو بريتو بلبرزيل ، و تدرس فهم تأثيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على جودة المحاسبة أمر أساسي لصانعي السياسات ولاعبين الأسواق المالية بشكل عام. تحلل هذه الدراسة ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البرازيل قد أثر على جودة المعلومات المحاسبية. تحقيقًا لهذه الغاية ، تم اعتماد إستراتيجية تجريبية متباينة تعتمد على خطوتين: أولاً ، يتم إجراء مطابقة للمتطوعين الطوعيين للقواعد وغير المتبنين حسب درجة الميل لبناء مجموعات التحكم. هذا مهم لتخفيف مشكلة تحيز الاختيار. ثانياً ، يتم تقدير مقاييس أهمية القيمة ، وحسن توقيت ، والمحافظة على المعلومات المحاسبية باستخدام نماذج بيانات اللوحة. تمتد فترة التحليل من عام 2006 إلى عام 2010 ، مع معلومات سنوية للمرحلة الأولى وفصلية للمرحلة الثانية. تظهر النتائج تأثيرًا إيجابيًا للمعايير الدولية على أهمية القيمة. ومع ذلك ، بالنسبة لتدابير التوقيت والمحافظة ، لم يتم العثور على أدلة كافية للإشارة إلى أي تأثير على مجموعة الشركات التي تم تقييمها و ضهرت نتيجة الدراسة ان لمعايير الدولية تؤثر على جودة معلومة المحاسبية.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تميزت هاته الدراسة على باقي الدراسات لشكل عام على أنها تسلط الضوء على مساهمة معايير أدلة الأثباتفي تحسين جودة المعلومة المحاسبية أى القسم الخامس من معايير المراجعة الخارجية و ليس دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و تميزة الدراسة بشكل خاص بدراسة معايير أدلة الأثبات الجزائرية NAA 500-599 .

تمهيد:

ومن أجل تحسين عمل المدقق وحسب اصدارات معالير التدقيق الجزائرية NAA تم إصدار المعيار معايير أدلة الأثبات لجعل محاسب يقدم رأي فني محايد ذو جودة عالية وهذا ما يعتبر حافزا لتوسيع تبني هاته المعاير بهدف رفع من جودة المعلومة المحاسبية عبر كافة أنحاء تراب الوطني ، حيث تسعى الجزائر إلى تحسين من كفاءة و مرونة و ملائمة و مدي موثوقية القوائم المالية المعلومة المحاسبية منما يرفع نسبة الكشف على الفساد و الغش و يجعل المعلومة المحاسبية ذات جودة عالية لمستفدي القوائم المالية.

من هذا المنطق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: معايير أدلة الأثبات

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الأول : معايير أدلة الأثبات

مطلب الأول : تعريف معايير المراجعة و نشأتها و خطوات إصدرها

1- تعريف معايير المراجعة الدولية: هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها [1].

وتعرف أيضا بأنها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم.

وعرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العالقة والتقارير على مصداقية البيانات [2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي : هي الإرشادات أو القواعد التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير المراجعة المحلية وبالتالي فإن المعايير الدولية للمر اجعة تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

2- نشأة المعايير الدولية للمراجعة :

نتيجة لتزايد االهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين CAAI في 23أكتوبر 0133 ،بموجب اتفاقية بين منظمة وهيئة محاسبية تمثل 10 دولة، وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA نيابة عن الإتحاد وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، حيث وصلت المعايير إلى 30معيار سنة 2000 ،كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق و المستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم لالقتراب أكثر إلى الموضوعية [3].

3- خطوات إصدار معيار مراجعة دولي:

لأجل بلوغ الأهداف المتوخاة من المعايير الدولية للمراجعة فإنه عادة ما يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة جديد[4] :

---

[1] وليم توماس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر،بدون بلد نشر، 0220 ،ص00.

[2] Brahim Soltani, Auditing an international Approach, prarson education limited, London, 2007, p131.

[3] سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 02-20 ، ورقة بحثية، ص23.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية)مفاهيم ألساسية وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية(، الدار الجامعية، القاهرة، 0220 ،ص003.

- ✓ يتم تكوين لجنة نوعية الختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة ؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار ؛
- ✓ اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ؛
- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة إلبداء الرأي والتعليق على المسودة ؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

مطاب الثاني : أهداف و أهمية معايير المراجعة الدولية :

سنتطرق في هذا الفرع إلى الأهداف التي تحققها معايير المراجعة بالإضافة إلى إبراز أهميتها .

1 - أهداف معايير المراجعة :

تحقق معايير المراجعة العديد من الأهداف تعود بالنفع على المراجع وعلى مهنة المراجعة ذاتها، و على مستخدمي تقارير المراجعة، نجملها في الآتي:

- تعتبر معايير المراجعة الدستور الذي يلتزم به المراجع عند ممارسة المهنة كما أنها المرشد والموجه له في حالات الاجتهاد وبذلك تساعد على تقليل الاختالف بين المراجعة في الحالات المشابهة ؛
- تحدد معايير المراجعة المواصفات الواجب توافرها في المراجع، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني ؛
- تساعد معايير المراجعة المراجع في المراقبة والمحاسبة الذاتية، وكذلك في التقويم الذاتي وتطوير أدائه مع الاتجاهات المعاصرة ؛
- تحقق معايير المراجعة للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وكذلك من المنظمات المهنية العالمية ؛
- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالمراجعة، وهذا بدوره يسهل من وجود معايير مراجعة دولية وهذا مطلب في ظل نظام العولمة الجديد ؛
- تعتبر معايير المراجعة من الموضوعات التعليمية في كليات التجارة والتي تساعد في تخريج أجيال من المراجعين يمزجون بين العلم وأداء المهنة ؛

2- أهمية معايير المراجعة:

تكتسي المعايير الدولية للمراجعة أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقارير المدققين على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق ويسد حاجاتهم من جهة وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنية والمنظمات التي تظم المحاسبين والمراجعين والنقابات والجامعات والمعهد و مختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجالت المهنية المتخصصة، الباحثون، الطلبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أقسام المراجعات الداخلية في مختلف المؤسسات، مصالح الضرائب...

3- تبويب معايير المراجعة الدولية:

انطالقا من معايير المراجعة المتعارف عليها، حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق تطوير هذه القواعد [5]،حيث أصدرت هذه الأخيرة مجموعة من معايير مراجعة دولية في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا الرتباطها بمراحل عملية المراجعة، وسنذكر فيما يلي تبويب تلك المعايير[6] :

المجموعة الأولى: أمور تمهيدية 01 – 199.

الإطار الدولي لعمليات التأكيد 120.

مجموعة الثانية: المبادئ العامة و المسؤوليات 200-299

الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية 200.

شروط التكليف بالمراجعة 210.

رقابة الجودة لأعمال المراجعة 220.

رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية (220 معدل).

التوثيق 230.

مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية 240.

مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية 250.

الاتصاالت بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة 260.

المجموعة الثالثة: تقييم الخطر واالستجابة في تقدير ألخطاء 300-499

التخطيط لتدقيق البيانات المالية 300.

فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة 315.

[5] عمورة جمال، دراسة ضرورة إصالح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم االقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ص21.

[6] حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة جزء 03 ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 0221 ، ص 00 – 03.ص.

الأهمية النسبية في المراجعة 320.

إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة 330.

اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية 402.

المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات 500-599 (معايير الدراسة)

أدلة الإثبات 500

أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة 501

المصادقات الخارجية 505

التكاليف بمراجعة لأول مرة - الأرصدة االفتتاحية- 510

الإجراءات التحليلية 520

المعاينة في المراجعة و جراءات الاختبارات - الانتقائية الأخرى 530

مراجعة التقديرات المحاسبية 540

تدقيق قياسات وافصاحات القيمة المعادلة 545

الأطراف ذات العالقة 550

الأحداث اللاحقة 560

استمرارية المنشأة 570

إقرارات الإدارة 580

المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل الآخرين 600-699

الاستفادة من عمل مراجع آخر 600

مراعاة عمل المراجعة الداخلية 610

الاستفادة من عمل الخبير620

المجموعة السابعة: نتائج المراجعة و تقاريرها 700-799

تقرير المراجع حول البيانات المالية 700

تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض التام(700 معدل)

التعديلات على تقرير المراجع المستقل 701

الأرقام المتساوية 710

المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة 720

المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة 800-899

تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة 800

المجموعة العاشرة: البيانات الدولية لمهنة المراجع 1000-1100

إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف 1000

العالقة بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين 1004

اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة 1005

مراجعة البيانات المالية للبنوك 1006

اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية 1010

تدقيق الأدوات المالية المشتقة 1012

التجارة الإلكترونية – الأثر في تدقيق البيانات المالية 1013

تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية 1014

المعايير الدولية لعمليات المراجعة 2000-2699

عمليات مراجعة البيانات المالية 2400

المعايير الدولية لعمليات التأكيد 3000-3699

تنطبق على جميع عمليات التأكيد 3000-3699

عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية 3000 معدل

المعايير المحددة موضوع البحث 3400-3699

فحص المعلومات المالية المستقبلية 3400

الخدمات ذات العالقة 4000-4699

عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية 4400

عمليات إعداد المعلومات المالية 4410

مطلب الثالث : مفاهيم أدلة الإثبات و خصائصها و أنوعها

1-1 فرع الأول : مفهوم وطبيعة وقرائن وظيفة الإثبات:

1-1-1 طبيعة وظيفة الإثبات[7]:

يرى أحد الباحثين أن وظيفة الإثبات تقوم على وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وفكر وروح المدقق ذاته الذي عادة ما يعتمد على مجموعة من قرائن الإثبات التي يتم تقييمها بمعرفته، وفي ضوء استقلاليته و خبراته الشخصية المتميزة بالتوقع الطبيعي للعالقات بين البيانات التي تصله من المنشآت المختلفة.

ويضيف أحد الكتاب من المهم في عملية الأثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى استنتاجات خاطئة، واستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها المدقق، ويقرر كاتب آخر أن وظيفة الإثبات التي تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة و التقييم، وتحديد درجة الاعتماد النسبية الخاصة بكل منها

1-1-2 ماهية قرائن الإثبات:[8]

ومن التعريف السابق يمكن القول أن قرئن الإثبات بصفة عامة تتأسس على فكرة وخبرة و فن مستخدميها، وهي تتعلق ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق و سجالت ودفاتر البيانات المالية للمنشأة، وهي التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع بعه لغرض تكوين رأيه النهائي، و إعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها ،كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة، وعلى ذلك فقد عرفت القرينة Association في التدقيق بأنها:

"استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو جملة حقائق تمكنه من استخالص رأي في مسألة معينة و إقناعه باإلفصاح عن هذا الرأي. "

1-1-3 مفهوم أدلة الإثبات:

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلى أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعي، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعـادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكـلها عناصر شـخصية تختلف من شخص لآخر ؛

[7] جربوع،"بعنوان "دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة و ليست حاسمة"،يناير2004.
[8] هاني فرحان الزايغ (2006 ،)دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات إلبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسالمية بغزة،2006.

إن تعريف أدلة الإثبات من واقـــع المعيار رقم (2310) الصـــادر عن معهد المراجعين الداخـــلين، هو انه يجب علي المـــراجع الداخلي الحصول علي أدلة إثبات لعملية المراجعة عن طريـــق المستندات و المصادقات و الإجراءات التحليلية (بما في ذلك النسب المالية) كما يجب أن تتصف هذه الأدلة بما يلي :

-الكفاية ؛

-أن يعتمد عليها ؛

-أن تكون وثيقة الصلة بعملية المراجعة ؛

-أن تكون صالحة (مفيدة) لأهداف عملية المراجعة.

يشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500)إلى أن أدلة الإثبات في التدقيق تعني :"المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات المستندات و السجالت المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى" [9]

1-2 فرع الثاني : خصائص أدلة الإثبات و الغرض منها:

1-2- خصائص أدلة الإثبات:

مما سبق نالحظ أن المعيار الدولي للتدقيق (500)ينص على أن أدلة التدقيق يجب تتميز بالخاصيتين الممثلتين فيما يلي:

-الكفاية ؛

-المالئمة

الكفاية و المالئمة ترتبط بعالقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية ، والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما المالئمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص و موثوقيتها، وفي العادة يجد المدقق بأن من الضروري الاعتماد على أدلة

[9]احمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة ألولى،عمان، 2009، ص304.

الإثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالبا ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد[10].

إن اجتهاد المدقق حول كفاية و مالئمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة منها:

– تقدير المدقق للمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات .

– طبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة.

– الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره.

– الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.

– نتائج إجراءات التدقيق و يضمنها االحتيال و الخطأ اللذان قد يتم اكتشافها .

– مصدر و موثوقية المعلومة المتوفرة.

2-2 - الغرض من أدلة الإثبات:[11]

إن الغرض الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني في سالمة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي، غير أنه لن يكون المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلى بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تساعده على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ودلك عن طريق الفحص والمعاينة والمالحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات.

ومنه يتضح لنا: أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات على الرأي الذي يبديه المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل المراجعة، وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها، وارتباطها بالعملية محل المراجعة، ومصدر الحصول عليها، وكذلك وجود أدلة إثبات أخرى مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي إليها. ولكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظرف التي في ظلها تم الحصول عليها.

[10] احمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق، ص305.

[11] INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500 AUDIT EVIDENCE (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004) Paragraph 03; p.425
http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A120_ISA_500.pdf

مطلب الرابع :أنواع أدلة لالثبات و أساليب الحصول عليها

1- أنواع أدلة الإثبات:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

- الوجود الفعلي
- .الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر ؛
- نتائج تتبع أألحداث الالحقة ؛
- المصادقات ؛
- التوثيق ؛
- االستفسار من المؤسسة ؛
- نظام المراقبة الداخلية السليم.

1-1-الفعلي الوجود:[12]

الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه ومعاينته ماديا لة الإثبات فإذا ً بواسطة المراجع هو من أقوى أنواع أدلة الأثبات فإذا استطاع المراجع معاينة الشيء فهذا أقوى دليل على وجوده ، هذا فمن الأدلة الكافية على وجود بعض أنواع الأصول قيام المراجع بجردها جردا فات النثرية. ً فعلياً ومثال ذلك البضاعة واالستثمارات والنقدية الموجودة بالصندوق العام وبصندوق المصرو ويالحظ أن الوجود الفعلي بطبيعته لا يصلح كدليل من أدلة الإثبات إلا لبعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل الأراضي والمباني والعدد وآالت والسيارات والبضاعة والاستثمارات والنقدية، ولذلك يقتصر استعمال هذا الدليل على هذا النوع من الأصول، أما الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل والمبالغ المستحقة على المدينين، كذلك معظم أنواع الخصوم فإنه لا يمكن تحقيقها وإثبات وجودها بهذه الطريقة فضلاً عن أنه لا يمكن استخدام هذا الدليل لتحقيق عناصر المصروفات والإيرادات التي تظهر في حساب الأرباح والخسائر.

ويلاحظ أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر في حد ذاته كافيا لتحقيق هذه الأصول فلتحقيق أي أصل يلزم أن يتأكد المراجع من ويالحظ أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر في حد ذاته كافياً وجود الأصل ومن ملكية المنشأة لهذا الأصل ومن صحة تقويم هذا الأصل في الميزانية ولذلك فإن هذا الدليل يقتصر على زاوية واحدة فقط هي

[12] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و اإلدارية ، المعايير الدولية للتدقيق ، المجموعة الخامسة ،المعيار الدولي للتدقيق (500)أدلة اإلثبات :التصفح تاريخ: http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF الموقع على متاح . 137 ص ، 07: رقم الفقرة، 2017-01-21.

زاوية الوجود ولا يمتد أثره إلى مشكلة الملكية ومشكلة التقويم فوجود بضاعة في مخازن المنشأة مثالً لا يدل على ملكية المنشأة لهذه البضاعة فقد تكون مملوكة للغير ومودعه لدى المنشأة كأمانة لحين بيعها لحساب الغير.

كذلك فإن مشكلة التقويم يتعين معالجتها بوسائل وإجراءات أخرى ولذلك فإنه عند قيام المراجع بجرد الأصول جرداً فعلياً يجب عليه الاهتمام بالحالة التي توجد عليها هذه الأصول فإذا كان الشيء محل الفحص لا يصلح للاستعمال أو إذا كانت هناك أمارات تدل على تقادمه وأنه لم يستعمل منذ فترة طويلة أو إذا كان هناك أكثر من نوع على درجات مختلفة من الجودة فإن هذه الأمور يجب ملاحظتها وإعطاؤها العناية الواجبة من جانب المراجع نظرا لما لها من أثر على تقويم هذه العناصر ولذلك فإنه عند جرد البضاعة مثالً يتعين جزءا قيمتها الالتفات إلى الحالة التي توجد عليها هذه البضاعة، فيجب ملاحظة البضاعة التالفة أو بطيئة الحركة أو التي فقدت من بتغير الظروف التجارية أو تغير الأذواق حتى يمكن أخذ هذه الأمور في الاعتبار عند تقويم هذه البنود.

2-1 الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:

تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجالت قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازين المراجعة و الكشوف المالية الأخرى.

3-1 نتائج تتبع الأحداث الالحقة:

كما جاء في معيار التدقيق الدولي(560)أن مصطلح الأحداث السابقة يستعمل لإلشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره ،وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير.

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى قسمين:

أ- الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق [13]:

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة بأن جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيما تم تحديدها، وتتمثل هذه الإجراءات عادة في:

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة ألحداث الالحقة ؛

[13] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و اإلدارية ، المعايير الدولية للتدقيق ، المجموعة الخامسة ،المعيار الدولي للتدقيق (500)أدلة اإلثبات :التصفح تاريخ: http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF الموقع على متاح . 138 ص ، 09: رقم الفقرة، 2017-01-21

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و لجان التدقيق و التنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، و االستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛

- قراءة آخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية و توقعات التدفق النقدي و تقارير الإدارة الأخرى ذات العالقة ؛

- الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسة فيما يتعلق بالدعاوى و المطالبات ؛

- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث الحقة قد وقعت و التي قد تؤثر على القوائم المالية.

ب- الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية:

في هذه المرحلة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير و التي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

ج- الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير و التي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد هذه التعديالت.

4-1 المصادقات[14] :

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يتطلبها المدقق.

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يتطلبها المدقق .تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، ألنه يصدر من مصدر مستقل عن المدقق و المؤسسة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد

[14] هاني فرحان الزايغ (2006 ،)دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة اإلثبات إلبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة اإلسالمية بغزة،2006 ،ص41.

في الموقف و أيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:

-المصادقات الايجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق؛

-المصادقات الايجابية التي تحمل معلومات مطلوب المصادقة عليها؛

-المصادقات السلبية

أ- مصادقات ايجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق:

- يعني هدا النوع أن يرد المصادق عليها بعد أن يمأل ها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

ب - مصادقات ايجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها:

تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من الطرف الثلاث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض و كمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

ج- مصادقات سالبة:

وهي المصادقات التي يرد الطرف الثلاث عليها في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة وكمثال على هذا النوع من المصادقة كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

1-5 التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات و دفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجالت التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم فيفي صورة منظمة.

يوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية:

أ- المستند الداخلي :

وهو المستند الذي يتم إعداده و استخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية،ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استالم المخزون.

ب- المستند الخارجي :

ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية : فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

1-6 الأستفسار من المؤسسة :[15]

يتم من خلال الاستفسار و الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فال يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

بالتالي يجب تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثال إذا أراد المدقق أن يحصل على معلومات عن طريق التسجيل و رقابة العمليات المحاسبية لدى المؤسسة، يجب أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يقوم المدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها و صرح بها وفقا لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

1-7- نظام المراقبة الداخلية السليم [16]:

إن النظام المراقبة الداخلية السليم يتيح للمراجع أن يطمئن إلى منع حدوث الأخطاء و اكتشافها في أثناء عملية المراجعة، ووجود نظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب أن يكون النظام منفذا، فهناك مشروعات كثيرة قد وضعن نظاما للرقابة الداخلية و لكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه تعطال للعمل و عودة إلى الروتين. وعلى هذا فإن المراجع لا يكتفي بفحص تخطيط النظام بل عليه أن يرى إذا كان النظام مطبقا فعال كما هو موضوع، وبجانب هذا عليه أن يقرر ما إذا كان النظام سليما في ضوء الظروف.

2-2- إجراءات الحصول على أدلة الاثبات:

[15] الموقع على متاح مقال http://www.almohasb1.com/2010/02/audit-evidence.html التصفح تاريخ :15-01-2017

[16] - محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،فرع محاسبة و تدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،2011/2010 ص 110

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أنه يجب أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق للتوصل إلى معقولة يبني استنتاجات عليها رأى التدقيق، وذلك بأداء إجراءات التدقيق من أجل:

-الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.

-اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد (يشار إلى إجراءات التدقيق أداؤها لهذا الغرض في معايير التدقيق الدولية على أنـها إجراء أساسية جوهرية)، Substantive Procedures وتشمل:

- ✓ اختبارات لتفاصيل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاح .
- ✓ الإجراءات التحليلية الأساسية.

1-2 معاينة السجلات أو المستندات[17]

تتكون المعاينة من فحص السجلات أو المستندات، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو بالشكل المستندي أو بالشكل الإلكتروني أو بوسائط أخرى. توفر معاينة السجلات و المستندات أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية، وذلك يعتمد طبيعتها ومصدرها، وفي حالة السجالت والمستندات الداخلية يعتمد ذلك على فاعلية عناصر الرقابة على إنتاجها، وكمثال على المعاينة المستخدمة كاختبار لعناصر الرقابة هو معاينة السجلات أو المستندات من أجل أدلة التفويض

وتمثل بعض المستندات أدلة تدقيق مباشرة على وجود أصل، على سبيل المثال مستند بشكل أداة مالية مثل سهم أو سند، وقد لا توفر معاينة هذه المستندات بالضرورة أدلة تدقيق بشأن الملكية أو القيمة، إضافة إلى ذلك قد ال توفر معاينة عقد منفذ أدلة تدقيق مناسبة لتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية مثل الاعتراف بالإيراد.

2-2- معاينة الأصول الملموسة Assets Tangible of Inspection :

تتكون معاينة الأصول الملموسة من الفحص الفعلى للأصول، وقد توف معاينة الأصول الملموسة أدلة تدقيق موثوقة فيما يتعلق بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بشأن حقوق والتزامات المنشأة أو تقييم الأصول، ومعاينة بنود المخزون الفردية تصاحب عادة مراقبة جرد المخزون.

3-2- الملاحظة Observation :

تتكون الملاحظة من مشاهدة Process أو إجراء يتم أداؤه من قبل عملية آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المنشأة وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر المالحظة أدلة تدقيق بشأن أداء

[17] وبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع دراسات محاسبية ومالية ، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010-2011 . ص 37.

عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، وكذالك بحقيقة إن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.

2-4 - إعداد الحساب :[18]

تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدويا أو إلكترونيا.

2- 5-إعادة الأداء :[19]

تتضمن إعادة أداء التنفيذ المستقل للمدقق إلجراء أو أنظمة رقابة كانت قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

2-6 -الإجراءات التحليلية :

وتعني "تحليل النسب و المؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات االخرى ذات العالقة،أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.[20]"

ويشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (520)إلى أن الإجراءات التحليلية في التدقيق تعني " تقييمات للمعلومات المالية من خالل تحليل العلاقة المعقولة بين كل من البيانات المالية و غير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك حسبما هو ضروري بحث التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.[21]"

2-7 الإدارة :

ينص معيار التدقيق الدولي المعدل (580) على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية، إن إمكانية حصول سوء فهم بين المدقق و الإدارة سيقل عندما تؤكد الإدارة إقراراتها الشفوية كتابة.[22]

وبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم

[18].التجارية، فرع دراسات محاسبية ومالية ، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010-2011 . ص 38

[19]عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ،شريفة على حسن ،أسس المراجعة ،االسس العلمية و العملية ،الدار الجامعية ،2004، ص 172

[20]احمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة االولى،عمان،2009، ص3

دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد االخرى و الخدمات ذات العالقة إصدار عام 2010 الجزء االول ، االتحاد

[21]الدولي للمحاسبين الفقرة أ 19، ص 387

دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العالقة ،نفس المرجع السابق ،الفقرة أ20، ص

[22]387

مطلب الخامس : تعريف و مكونات معاير أدلة الأثبات

و من ما سبق نستنتج تعريف معايير أدلة الأثبات

1- **تعريف معايير أدلة الأثبات :** وهي المجموعة الخامسة من معايير التدقيق NAA و تعتبر بأنها المبادئ الأساسية التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي مقتنع لغرض تكوين رأيه النهائي، و إعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها .

2- **الجدول التالي يوضح المعايير المكونة للقسم الخامس لمعاير التدقيق (معايير أدلة الأثبات)**

جدول توضحي لمعايير الأثبات [23]

رقم المعيار NAA	إسم المعيار	موضوع المعيار
500	العناصر المقنعة	يتطرق هاذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و ضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصو على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
505	التأكيدات الخارجية	يتطرق هاذا المعيار إلى استعمال المدقق الإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة الأثبات.
510	مهام التدقيق الأولية " الأرصدة الافتتاحية".	يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الارصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار مهنة التدقيق الأولى
520		

[23] من إعداد الباحث من مقرارات الصدرة عن وزرة المالية و متضمنة الجزائرية لمعايير التدقيق .

	الإجراءات التحليلية	يتطرق هاذا المعيار الى الاجراءات التحليلية و غلزمية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في النهاية التدقيق .
560	احداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث الاحقة	يتطرق هذا المعيار الى إلزامات المدقق اتجاه الأحداث الاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
570	إستمرارية الأستغلال	يتطرق هذا المعيار لالتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية ،و الحرص على استمرارية الاستغلال ،إضافة الى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أثناء إعداد الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يتطرق هذا المعيار الى الومية المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

مبحث الثاني : جودة المعلومة المحاسبية

مطلب الأول : تعريف المحاسبة وأنواعها

1- تعريف المحاسبة

عرف تعريف المحاسبة تطورا كبيرا وارتبط ذلك بتطور المحاسبة عبر مراحل تاريخها، من تقنية أو فن لتسجيل

التدفقات الاقتصادية المترتبة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها إلى علم قائم بذاته وإلى

نظام للمعلومات له أهمية كبيرة، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، نظرا لكونه تنتج عنه مخرجات تلبي حاجات الكثير

من الأطراف

وهناك العديد من الجهات التي عرفت المحاسبة من بينها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و الجمعية

الأمريكية للمحاسبة وذلك كما يلي:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) المحاسبة على أنها: " فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث

بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل – أو يحمل جزء منها على الأقل – طبيعة مالية، ثم تفسر النتائج

التي تحصل نتيجة تلك العمليات

وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة(A.A.A) المحاسبة بأنها ": عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات

الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات"

وعرفت المحاسبة من قبل بعض الكتاب على أنها ": علم وفن يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية

بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات.

ولخص الحبيتي أن المحاسبة: " هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية

بصورة يمكن أن تستفد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية ، كما أن المحاسبة

هي علم ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة

والخبرة معا عبر مراحل مختلفة من الزمن"[24].

2- أنواع المحاسبة :

مع التطور الذي عرفته المحاسبة ظهرت أنواع عديدة من المحاسبة وذلك تبعا لازدياد أهميتها واتساع دورها

ومجالات استخدامها. ومن أهم أنواع المحاسبة ما يلي:

2- 1- المالية المحاسبة :

المحاسبة المالية التي كانت تسمى بالمحاسبة العامة عرفها المشرع الجزائري ها المادة الثانية من القانون 11- 07

المؤرخ في 27/11/25 المتضمن النظام المحاسبي والمالي كما يلي " :المحاسب ة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية

[24] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ،ص01.

وحسب أحكام النظام المحاسبي والمالي فإنه من بين الملزمين بمسك محاسبة مالية نجد :

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري

-التعاونيات

-كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2-2 المحاسبة الإدارية

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها " نظام لتجميع، تبويب، تلخيص، تحليل، وإعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد

إدارة المنشأة على ممارسات أنشطتها التخطيطية، الرقابية،واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة[25]"

وتعرف المحاسبة الإدارية كذلك على أنها "عبارة عن مجموعة من العمليات المحاسبية الداخلية الخاصة بقياس

وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها المختلفة بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط و ترشيد

القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء والنتائج وإدارة المنشأة بكفاءة ونجاح[26]."

3-2 - المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير)

عرف ناصر دادي عدون المحاسبة التحليلية كما يلي: "المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل

عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو

المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح

[25] عريف المحاسبة الإدارية وأهميتها وأهدافها، وثيقة انترنت متوفرة على الموقع net.aazs.www ،تاريخ الاطلاع 2011/05/08.
[26] لمحاسبة الإدارية، وثيقة انترنت متوفرة على الموقع com.9alam.www ،تاريخ الاطلاع 2011/05/08.

بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير

المؤسسات[27]".

وتعتبر المحاسبة التحليلية جزء أو فرع من نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

2-4 -العمومية المحاسبة

عرفها حسين الصغير كما يلي: "تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة... كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم. ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة العمومية كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين"[28].

2-5-المحاسبة الوطنية (القومية)

تعرف المحاسبة الوطنية بأنها: "عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية والإحصائية التي تقدم صورة كاملة للاقتصاد القومي لبلد ما لمدة معينة بجداول رقمية جامعة يمكن التنبؤ في ضوئها بمسار الاقتصاد القومي وذلك ضمن إطار علمي متناسق ومتكامل"[29].

مطلب الثاني : تعريف النظام، نظام المعلومات، ونظام المعلومات المحاسبي و مكوناته.

1- تعريف النظام

يعرف النظام بأنه "مجموعة من العناصر أو المكونات المتفاعلة لانجاز أهداف ما[30] ".

كما يعرف النظام على انه: " مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، ومع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة".4

[27] ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ،ص 08.
[28] حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية للطلبة الجامعيين، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001 ،ص118.
[29] مفهوم المحاسبة القومية، وثيقة انترنت متوفرة على الموقع info.lanmobil.www تاريخ الاطلاع 2011/05/08.
[30] نبيل محمد مرسي، التقنيات الحديثة للمعلومات، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2005 ،ص13.

ويعرف كذلك كما يلي: "النظام هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها 5علاقات وآليات عمل معينة وفي نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين".

مما سبق يرى الباحث أنه يمكن تعريف النظام على أنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتضافرة فيما بينها داخل حدود معينة مع إمكانية تفاعلها مع محيطها بدرجات متفاوتة من عدمها لأجل بلوغ هدف معين أو أكثر.

من التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

- إن النظام يتكون من مجموعة من المكونات يطلق عليها أيضا العناصر أو الأجزاء أو الموارد؛

- وجود علاقات بين مختلف هذه المكونات؛

- مكونات النظام تعمل معا لتحقيق هدف أو أكثر؛

- مكونات النظام تعمل معا داخل إطار معين يمثل ما يسمى بحدود النظام؛

- توجد بيئة محيطة يعمل فيها النظام.

2-تعريف نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات بأنه " مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.1"

ويعرف نظام المعلومات كذلك "بأنه إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية والآلية لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) لتحقيق أهداف المشروع[31] " .

وعرفه على حسين "بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج 3وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات خلال شبكة وقنوات وخطوط الاتصال" [32].

[31] مصطفى كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص15.
[32] أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 21.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن لنظام المعلومات عناصر أساسية تتمثل في المدخلات، عمليات التشغيل والتحويل، والمخرجات التي هي عبارة عن معلومات تستفيد منها عدة أطراف من داخل وخارج النظام المعني.

3- -تعريف نظام المعلومات المحاسبية

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه "عبارة عن مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات 4المحاسبية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية" [33].

كما يعرف بأنه "أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع(Accumulate) وتبويب (Classify ومعالجة (Process)وتحليل(Analyse) وتوصيل(Communicate) المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى 5الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وإدارة المؤسسة" [34].

ويعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه: "يتكون من مجموعة من المستندات التي تعد المصدر الرئيسي للبيانات المحاسبية، ومجموعة من السجلات التي تستخدم لتسجيل هذه البيانات تسجيلا تاريخيا وفقا لترتيب حدوثها ثم تبويبها في مجموعة متجانسة من حيث طبيعتها، وآثارها المالية، وذلك بالإضافة إلى مجموعة القواعد التي تحدد أسس إعداد تلك 6المستندات و السجلات وفقا للمبادئ المحاسبية المقررة"[35] .

وباعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية يتكون من عدة فروع كما سنتناول ذلك لاحقا فان ما يلاحظ عن هذا التعريف أنه ينطبق أكثر على نظام معلومات المحاسبة المالية.

---

[33] محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001 ،ص55.
[34] ستيفن أ موسكوف ومارك ح سميكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)، ترجمة كمال الدين سعيد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002 ،ص25.
[35] شكري حنا طيب، مقداد أحمد الجليل، النظم المحاسبية، الإطار العام، جامعة الموصل، العراق، 1984 ،ص11.

وهناك من يعرفه كما يلي: نظام المعلومات المحاسبي هو أحد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة يختص بجمع وترتيب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة) ،وإلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين[36].

أما ما يلاحظ عن هذا التعريف هو أنه يعتبر أكثر شمولا وينطبق على نظام المعلومات المحاسبي ككل أي بجميع نظمه الفرعية.

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أنه يمكن أن يعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه أحد النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات الكلي في المؤسسة، الذي يجمع ويحول مدخلاته المتمثلة في البيانات المحاسبية إلى مخرجات تتضمن معلومات محاسبية تستخدمها أطراف داخلية وأخرى خارجية لأغراض مختلفة من بينها صنع القرارات.

4- مكونات نظام المعلومات المحاسبية

يتكون نظام المعلومات المحاسبية من عدة وحدات، كل واحدة تؤدي وظيفة محددة، يمكن عرضها على النحو التالي[37]:

4-1-وحدة تجميع البيانات: تقوم هذه الوحدة بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع التي يهتم بها المحاسب ويرى انها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها، ولطبيعة أهداف المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام ،كما أن طبيعة المخرجات تؤثر على نوع البيانات المجمعة.

4-2- وحدة تشغيل البيانات: البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات المحاسبية قد تستخدم في الحال إذا كانت مفيدة لمتخذ القرار في لحظة تجميعها، ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتصبح معلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات وبالتالي فإنها ترسل إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبية.

---

[36] السيد أمين أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ،ص19.
[37] كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001 ، ص ص49-51.

3-4- وحدة تخزين واسترجاع البيانات: وتختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها لاستخدامها مستقبلا أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى صانعي القرار.

4-4-وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات): تعتبر هذه الوحدة الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل نظام المعلومات المحاسبية حتى تصل إلى صانعي القرارات الإدارية، وقد تكون قنوات الاتصال آلية أو يدوية (شاشات أو ورق) حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.

مطلب الثالث : عناصر و نضم و مبدأ المعلومة المحاسبية

1- عناصر نظام المعلومات المحاسبية

إن نظام المعلومات المحاسبية يتكون من عدة عناصر، شأنه في ذلك شأن أي نظام للمعلومات، وأهم هذه العناصر ما يلي:

1-1-لمدخلات

1-1-1-مفهوم المدخلات وتصنيفها

تتمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبية في مجموعة البيانات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج المؤسسة وتسمى بالوثائق والمستندات القانونية.

هذه البيانات المحاسبية تنشأ نتيجة للعمليات المحاسبية (العمليات التي تترتب عنها تدفقات اقتصادية) التي تقوم بها المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير, أو من خلال العمليات الداخلية التي تتم بين الأقسام التابعة للمؤسسة

يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكرارها ومصادرها إلى أربعة مصادر من داخل وخارج المؤسسة وهي[38]:

[38] احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 ،ص50

1- -البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات والوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية, وهي غالبا ما تتعلق بعملية البيع والشراء, والمدفوعات والمتحصلات النقدية.

2- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية كالهيئات التجارية والجهات الرسمية والحكومية كتعليمات جديدة من مصلحة الضرائب, تغييرات في الأسعار... الخ.

3- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات الداخلية - داخل الوحدة الاقتصادية - نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية بعضها البعض كبيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة, حركة المخزون, الأجور والمرتبات... الخ.

4- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جديدة أو تغير المعايير المستخدمة في الأداء أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها وما إلى ذلك.

وغالبا ما تكون بيانات مدخلات النظام المحاسبي في شكل بيانات مالية معبرا عنها في صورة نقدية وخصوصا لأغراض الاستخدام الخارجي. كما يمكن أن تكون مدخلات النظام المحاسبي معبرا عنها بوحدات قياس المدخلات أو المخرجات (قياس كمي: مثلا وحدات، ساعات، أوزان ...الخ) وذلك لأغراض الاستخدام الداخلي وخصوصا في الشركات الصناعية.

1-1-2-وثائق ومستندات إثبات التدفقات الاقتصادية

إن البيانات المحاسبية التي تتجمع من مختلف العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة تتمثل في المستندات والوثائق القانونية التي نذكر منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

أ) وصل الطلب: هو عبارة عن وثيقة يحررها طرف معين ألا وهو الزبون (المشتري) يطلب فيها من المورد (البائع (بأن يورد له أو يبيع له كمية معينة من سلعة معينة أو أكثر بسعر غالبا ما يكون متفق عليه من قبل الطرفين .ومن أهم البيانات التي يحتويها وصل الطلب ما يلي:

ـ اسم الوثيقة؛

ـ الرقم التسلسلي لوصل الطلب؛

ـ شعار، اسم وعنوان الزبون (المشتري) ومعلومات أخرى عنه كأرقام الهاتف والفاكس وغيرها؛

ـ اسم وعنوان المورد؛

ـ مكان وتاريخ تحرير وصل الطلب؛

ـ تفاصيل عن السلعة أو السلع المطلوبة كتعيين السلعة، الكمية المطلوبة منها، وغيرها؛

ـ ختم وتوقيع الزبون مصحوبا باسم ولقب ووظي فة الموقع؛

ـ معلومات أخرى كمرجع الزبون ومرجع المورد الذي تم الاعتماد عليه لإعداد وصل الطلب .

هناك من المؤسسات التي تعتمد على طريقة عمل مفادها أن يتم كمرحلة أولى إعداد وثيقة داخلية تسمى طلب الشراء من قبل الجهة المعنية داخل المنظمة (القسم، المصلحة...) التي تحتاج المواد بتوضيح النوع والمواصفات والكميات من تلك المواد المطلوب شراؤها، وبعد ذلك يوجه هذا الطلب إلى الإدارة المكلفة بالشراء التي تعود إليها، كمرحلة ثانية، مهمة إعداد وصل الطلب الذي يوجه للمورد.

ب) وصل التسليم: هو وثيقة يعدها المورد عند إرسال أو تسليم السلع للزبون. تعد عدة نسخ من هذه الوثيقة منها نسختين يتم تقديمهما للزبون أو من ينوب عنه، الأولى يحتفظ بها والثانية تعاد للمورد بعد التوقيع عليها لإثبات التسليم . أهم البيانات التي يحتويها وصل التسليم ما يلي :

-اسم ا لوثيقة؛

ـ الرقم التسلسلي للوثيقة؛

ـ شعار، اسم، عنوان المورد ومعلومات أخرى مكملة عنه؛

ـ اسم، عنوان الزبون ومعلومات أخرى مكملة عنه؛

ـ مكان وتاريخ التسليم؛

ـ تفاصيل عن السلعة المسلمة؛

ـ ختم وتوقيع الأطراف المعنية على مستوى المورد (أمين المخزن، المراقب، ...) مصحوبا باسم ولقب ووظيفة كل موقع؛

ـ هناك نموذج من وصل التسليم يوجد به بيان عن ترقيم (رقم تسجيل) وسيلة النقل المستعملة في حالة وجودها.

ج) الفاتورة: هي وثيقة محررة من طرف المورد تتضمن بالخصوص تفاصيل عن السلع المباعة أو الخدمات المقدمة للزبون والمبلغ الواجب على هذا الأخير دفعه للمورد ولهذا فان هذا النوع يطلق عليه اسم فاتورة للدفع التي تحتوي بدورها على عدة بيانات.

1-1-3-العمليات التشغيلية

وهي مجموعة العمليات ، التي تتم آليا أو يدويا أو بالأسلوبين معا في نفس الوقت، التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات.

وفي نظام المعلومات المحاسبية تتمثل هذه العمليات في معالجة البيانات المحاسبية لتحويلها إلى معلومات محاسبية وذلك عبر عدة خطوات (مراحل) متسلسلة . ويمكن إيجاز هذه الخطوات في التجميع، التبويب والتلخيص التي تنجز في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقا لمبادئ وقواعد محاسبية محددة، كما هو الحال في النظام الفرعي المتمثل في نظام معلومات المحاسبة المالية.

تتم هذه المعالجة المحاسبية بعد وقوع الأحداث التي تترتب عنها تدفقات اقتصادية والحصول على الوثائق والمستندات القانونية المبررة لها عند الضرورة. وهناك عدة إجراءات (خطوات) تتبع لتحقيق تلك المعالجة على مستوى نظام معلومات المحاسبة المالية وهي:

1-1-3-1 - تسجيل العمليات المحاسبية: يتم تحليل كل عملية بتحديد طرفيها (الطرف المدين والطرف الدائن) ثم تسجيل تلك العملية في صورة قيد في دفتر خاص بذلك ألا وهو دفتر اليومية.

2-1-3-1 - تبويب العمليات الحسابية: يتم تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في الدفتر الأستاذ العام بتوجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين والدائن إلى الحسابات المعنية التي تأثرت بذلك الحدث.

3-1-3-1 - إعداد ميزان المراجعة: في إطار هذه الخطوة يتم تلخيص الآثار الناتجة عن الأحداث الاقتصادية المسجلة والمبوبة. ويسمح ميزان المراجعة بالتحقق من صحة العمل المحاسبي على من الناحية الحسابية بالتأكد من التساوي بين مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة، إضافة إلى التأكد من التساوي بين مجموع الأرصدة المدينة ومجموع الأرصدة الدائنة.

4-3-1-1 - إعداد قيود التسوية: يتم في هذه الخطوة إثبات قيود التسويات اللازمة ك القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول، القيود المتعلقة بزيادة أو تخفيض كل من الأعباء والنواتج وذلك عملا بمبدأ تحميل الدورة بأعبائها ونواتجها...الخ .

5-3-1-1 - إعداد التقارير المحاسبية: بعد التسويات واستخراج الأرصدة النهائية والحقيقية للحسابات يتم إعداد الوثائق الختامية المنصوص عليها قانونا إضافة إلى تقارير أخرى تطلبها إدارة المؤسسة لتلبية حاجاتها من المعلومات - 6-2-4 . إقفال السجلات: تتم هذه العملية من خلال تسجيل قيود الإقفال في اليومية وترحيلها إلى الحسابات المعنية على مستوى الدفتر الأستاذ ثم تحديد أرصدة تلك الحسابات .

4-1-1-المخرجات نظام المعلومات المحاسبي : بشقيه المالي والإداري صنفها علي حسين إلى نوعين هما : مخرجات يومية روتينية ومخرجات معلومات تغذية عكسية .[39]

1-4-1-1- النوع الأول: يتضمن المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية. ومن أمثلتها فواتير البيع، إيصالات الاستلام، إيصالات صرف وإيداع نقدية، شيكات المدفوعات، إيصالات الإدخالات وكذا إيصالات الاخراجات من السلع أو المواد أو المنتجات ... الخ. تعتبر البيانات التي يتضمنها هذا النوع من المخرجات بمثابة المدخلات الرئيسية للعمليات التشغيلية اليومية في نظام المعلومات المحاسبي لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية.

2-4-1-1- النوع الثاني: يتمثل في مخرجات معلومات العكسية التي تقدم في شكل تقارير تم تصنيفها إلى ثلاث فئات وهي التقارير التشغيلية، التقارير التخطيطية، والتقارير الرقابية.

1-2-4-1-1التقارير التشغيلية: هذه التقارير تعكس أحداث الماضي والحالات والأوضاع الجارية للعمليات داخل المؤسسة الاقتصادية. وتنقسم هذه التقارير بدورها إلى نوعين:

أ) تقارير وصفية: تصف حالة وظروف نشاط أو تشغيل معين داخل الوحدة في نقطة زمنية معينة. إن هذه التقارير تحتوي على معلومات تعبر عن الواقع فقط وقت إعدادها. وتصبح هذه المعلومات تاريخية ومحدودة في منفعتها نظرا لاستمرار عمليات المؤسسة وتغير الظروف والأوضاع فيها من فترة إلى أخرى. ومن أمثلتها الميزانية، التقارير عن المخزونات ... الخ.

---

1 [39]أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص67 - 71.

ب) تقارير النشاط: هي تقارير تلخص وتعبر عن نتائج الأحداث التي تمت داخل الوحدة الاقتصادية نتيجة لعمليات التشغيل خلال فترة معينة مثل قائمة الدخل, وتقرير الوارد والمنصرف من المخزون, التقارير الدورية عن المبيعات ,كشوف مرتبات وأجور العاملين, قوائم التدفقات النقدية, ملخصات أحجام وتكاليف الإنتاج, ...الخ.

فعلى سبيل المثال تلخص قائمة الدخل لمؤسسة معينة إيرادات ومصروفات هذه المؤسسة بغرض تحديد نتيجة الأعمال عن هذه الفترة . وعلى الرغم من إعداد هذه التقارير أساسا لأغراض تقييم الأداء إلا أنها تساعد المديرين مساعدة فعالة في صنع القرارات. فهي من ناحية تعتبر مدخلات أساسية لتقارير الأداء وذلك لمقارنتها بالمعايير والموازنات المعدة مقدما.

وبالتالي تصبح أداة رقابية هامة ومنذر للخطر قبل وقوعه. كما أنها من ناحية أخرى تفيد في اكتشاف أو توقع المشاكل في حينها واتخاذ القرار الملائم قبل تفاقمها أو حتى قبل وقوع هذه المشكلة .

ومن ناحية أخرى يمكن أن تكون هذه التقارير أداة تخطيطية. فمثلا يستطيع كل من مدير التسويق ومدير الإنتاج احتساب معدل دوران المخزون, والذي يعتبر من العوامل الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند تخطيط الإنتاج, من المعلومات التي تحتويها قائمة الدخل وتقرير الوارد والمنصرف من المخزون من المنتجات التامة.

1-1-4-2-2- التقارير التخطيطية: تتمثل أساسا في الموازنات كالموازنة النقدية، موازنة المشتريات، موازنة الإنتاج، موازنة المبيعات وغيرها. وتعتمد القرارات التخطيطية اعتمادا كبيرا إن لم يكن كليا على هذه الموازنات وغيرها من التقارير التخطيطية الأخرى. فيمكن أن يؤدي التنبؤ بالمبيعات إلى قرار بالتغيير في الأسعار أو الدخول في أسواق جديدة أو زيادة ميزانية الإعلان. كما يمكن أن تؤدي الموازنات الخاصة بالإنتاج والعمالة إلى قرارات خاصة بشراء أصول جديدة أو تعيين عمالة جديدة آو أعادة جدولة الإنتاج وما إلى ذلك.

1-1-4-2-3- التقارير الرقابية: هي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن العمليات تسير وفقا لما هو مخطط لها وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة المحددة مقدما وتحديد أي الاختلافات إن وجدت وتحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت إليها، ومن أمثلتها تقارير مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة.

ومن جهته يرى حفناوي بأن المعلومات المحاسبية المخرجة من نظام المعلومات المحاسبي لها عدة أشكال وهي كالتالي[40]: "

1)معلومات على شكل وثائق كالفواتير ، سندات القبض، سندات الدفع وغيرها.

2) معلومات على شكل تقارير مصنفا إياها إلى الأنواع التالية:

-التقارير المالية التي تشمل الميزانية وغيرها من القوائم المالية الأخرى.

-التقارير الإدارية التي تشمل تقارير التخطيط، تقارير الرقابة، وتقارير التشغيل.

مما سبق يرى الباحث أنه يمكن تعريف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كما يلي: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في تلك المعلومات المحاسبية المتضمنة في الوثائق، القوائم المالية والتقارير المختلفة الناتجة عن عملياته التشغيلية.

1-1-5- التغذية العكسية

إن التغذية العكسية تعتبر عنصرا من عناصر أي نظام للمعلومات. ونظام المعلومات المحاسبي بدوره يستفيد من التغذية العكسية التي تمكنه من تقييم مخرجاته المتمثلة في المعلومات المحاسبية من خلال متابعة تنفيذ القرارات التي تم التوصل إليها بالاعتماد على تلك المعلومات أو من خلال ردود أفعال مختلف مستخدميها بشأنها.

2- النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية

كما هو معلوم فإن كل نظام يتكون من عدة أجزاء يطلق عليها اسم النظم الفرعية و تتعدد هذه الأخيرة كلما أمكنت التجزئة كما يمكن تجزئة النظام الفرعي بدوره إلى عدة نظم أقل منه في المستوى. ونظام المعلومات المحاسبية لم يخرج عن هذه القاعدة حيث يضم عدة نظم فرعية أقل منه في المستوى مثل نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف...الخ.

وعلى سبيل المثال فإن نظام المحاسبة المالية من جهته يضم عدة نظم فرعية أخرى قلأ منه في المستوى مثل : نظام الحسابات المالية، نظام الأجور والرواتب، نظام حسابات المخازن، نظام النقدية.

[40] محمد يوسف حفناوي، مرجع سابق ، ص ص 89-91

المطلب الثاني: مبادئ ومقومات النظام المحاسبي

لنظام المعلومات المحاسبية عدة مبادئ من جهة وعدة مقومات من جهة أخرى نتناولها فيما يلي: [41]"

3- مبادئ النظام المعلومات المحاسبي

يرتبط إعداد وتصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية منها ما يلي:

3-1-مبدأ التكلفة المناسبة:

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المنظمة وإمكانياتها المالية، ويجب توفر شرطين أساسيين حتى يكون النظام المحاسبي قادرا على توفير المعلومات وتحقيق الرقابة وهما:

-شرط إجباري: يتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات والتي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية.

-شرط اختياري: يتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذا تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

ويجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعائد المنتظر من هذه الإجراءات الاختيارية، أي يجب أن يكون العائد من النظام المحاسبي يفوق تكلفته.

3-2- مبدأ الثبات في إعداد التقارير: هذا المبدأ يعتبر من المبادئ الأساسية في المحاسبة وعليه فإن أي نظام للمعلومات المحاسبية يجب أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ الذي مفاده أن يتم إعداد مخرجات النظام بإتباع طريقة واحدة وثابتة في كل الدورات لكي تكون لها القابلية للمقارنة وتساعد على إجراء الرقابة.

3-3- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: إن انجاز العمل المحاسبي بدءا بتجميع البيانات إلى إعداد التقارير يتم بتدخل من الإنسان لأن أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، ولهذا فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء

[41] أحمد لعماري، طبيعة وأهمية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2001 ،ص ص60-62.

مهامهم بشكل جماعي، والقيام بدراسة مستفيضة للنفس البشرية وميولها، وتفادي كل رد فعل معرقل للسير الحسن للنظام.

3-4- مبدأ الهيكلة : إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمنظمة من خطوط السلطة والمسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية.

3-5- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: إن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة، صحيحة، وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة وتمنع كل الأخطاء، وأسلوب الضبط الداخلي أضيق نطاق من المراقبة الداخلية، لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات وتمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء، فاستخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر والفعلي تعد أمثلة عن نظم الضبط الداخلي

3-6- مبدأ التوقيت السليم: إن مخرجات النظام المتضمنة للمعلومات المحاسبية توجه الى جهات مختلفة التي تستخدمها لتحقيق أغراضها كصنع القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه المخرجات في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

3-7- مبدأ المرونة: يجب أن يتميز النظام المحاسبي بالمرونة لكي يواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والاستمرار في عرض البيانات، وهذا يعني أن يكون النظام المصمم قادرا على التوفيق بين مبدأ الثبات والاستمرار ومبدأ المرونة، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدإ الثبات والاستمرار.

3-8- مبدأ إعداد التقارير: يجب أن يكون النظام المحاسبي قادرا على إصدار التقارير المختلفة التي تعد وسيلة اتصال ما بين المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية، كما يجب أن تعد هذه التقارير بدقة تجعلها مفيدة في صنع القرارات.

مطلب الرابع : مقومات

مطلب الرابع : مقومات و وضائف و أهداف و مراحل تصميم نضام المعلومات المحاسبي

1- مقومات النظام المحاسبي

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المقومات تسعى إلى تحقيق أهداف هذا النظام، وأهمها ما يلي:

1-1- المستندات: يقصد بها مدخلات النظام المحاسبي التي يعتمد عليها في تجميع البيانات. وعند تجميعها يجب التأكد من توافر هذه المستندات على جملة من الشروط القانونية لكي تضمن سلامة المراحل الأخرى للعمل المحاسبي وتلبي أغراض الرقابة.

2-1- الترميز: يقصد به وضع رموز (أرقام، حروف...الخ) لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعين بالعملية عن غيره، ويحقق الترميز الأغراض التالية:

- تسهيل عملية تجميع المعلومات؛
- تسهيل عملية الاتصال والانجاز السريع للعمليات؛
- تقليل احتمالات الوقوع في الخطأ؛
- تسهيل العمل بالحاسوب.

3-1- دليل الحسابات: يعرف الدليل المحاسبي على أنه: "عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها 1في إطار عام وإعطائها رموزا أو أرقاما مميزة لكل منها[42].

4-1- مكننة العمل المحاسبي: يتم تحويل المدخلات إلى معلومات جاهزة ومفيدة عن طريق إدخال الحاسوب إلى مجال الأعمال لما للحاسوب من ميزات كثيرة تتمثل أساسا في القدرة على معالجة البيانات والمعلومات بدقة كبيرة وسرعة فائقة،الأمر الذي يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات المختلفة بناء على معلومات جاهزة في وقت قصير حسب الشكل المطلوب، التفصيل المرغوب، الدقة الكبيرة والوقت المناسب.

5-1- التقارير: تنتج عن النظام المحاسبي تقارير عديدة تبعا لنوع النشاط ومن الواجب أن يتم إعدادها في الوقت المناسب، وأن تتسم بالسهولة في فهم واستيعاب محتوياتها من قبل المستفيدين منها خاصة منهم إدارة المؤسسة التي تستعملها في تقييم الأداء وصنع القرارات المناسبة.

[42] منير محمود سالم، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات الحاسبية، جامعة القاهرة، مصر، 1986 ،ص38 نقلا عن أحمد لعماري، مرجع سابق، ص61.

1-6- وجود الرقابة في النظام المحاسبي: يتوقف صلاح النظام المحاسبي على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من صحة العمل المحاسبي بصفة عامة.

2- وظائف وأهداف نظام المعلومات المحاسبية

لنظام المعلومات المحاسبية عدة وظائف يقوم بها والتي من خلالها يسعى إلى تحقيق عدة أهداف. ونتناول ذلك فيما يلي:

2-1- وظائف نظام المعلومات المحاسبي

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بعدد من الوظائف أهمها[43] :"

- وظيفة تجميع البيانات المحاسبية؛ -

- وظيفة مراجعة وإدخال وتخزين البيانات المحاسبية؛

-وظيفة معالجة البيانات المحاسبية لتحويلها إلى معلومات تخدم أهداف المؤسسة؛

-وظيفة تخزين المعلومات المحاسبية؛

- وظيفة عرض تلخيصي للمعلومات بأسلوب كمي أو بياني وبتقارير دورية أو حسب الطلب.

2-2- أهداف نظام المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى تحقيق هدف عام يتمثل في توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن أن يستفيد منها مستخدموها. إن تحقيق هذا الهدف العام يؤدي في نفس الوقت إلى تحقيق أهداف فرعية أهمها ما يلي:

[43] محمد يوسف حفناوي، مرجع سابق، ص60.

- قياس كافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة الاقتصادية من خلال عمليات التجميع والتخزين للبيانات والتسجيل والتبويب والتلخيص في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

- توصيل المعلومات المحاسبية عن طريق مجموعة من الوثائق وا لتقارير إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها، والتي نجد من بينها إدارة المؤسسة التي تستخدم هذه المعلومات في تقييم الأداء وصنع القرارات المناسبة؛

- تحقيق الرقابة الداخلية على جميع العناصر المادية التي تتواجد في المؤسسة الاقتصادية.

3- تصميم نظام المعلومات المحاسبي

نتناول مختلف المراحل التي تتم من خلالها عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبية وبعد ذلك نبين الفرق بين نظام المعلومات المحاسبية المحوسب واليدوي . إن إجراءات تصميم النظام المعلومات المحاسبي تتمثل في مجموعة من الخطوات والمراحل المتبعة التي تحدد كيفية تطوير أو تصميم النظام بدءا بمرحلة التخطيط وصولا إلى غاية مرحلة الرقابة عليه.

1-3 مرحلة تخطيط نظام المعلومات المحاسبي: في هذه المرحلة يتم وضع خطة لتطوير وتصميم النظام المحاسبي

2-3 مرحلة تحليل نظام المعلومات المحاسبي: وهي المرحلة التي تهدف إلى تطوير نظام معين عن طريق دراسته حسب ما هو موجود عليه حاليا وتحديد المشاكل أو النقائص التي يعاني منها النظام القديم أو المقترح ثم تحديد متطلبات تطوير النظام إلى الشكل الأفضل

2-3 مرحلة تصميم نظام المعلومات المحاسبي: تعتبر من أهم المراحل في إطار إجراءات تصميم النظام المحاسبي. ولما أصبحت معظم المؤسسات الاقتصادية في جميع أنحاء العالم تستخدم الإعلام الآلي في نظمها المحاسبية مسايرة في ذلك التقدم التكنولوجي الذي مس جميع جوانب الحياة العملية، وجب التركيز على معرفة الكيفية التي تتم من خلالها عملية التصميم لنظام المعلومات المحاسبي المحوسب.

1-2-3 متطلبات تصميم نظام معلومات محاسبي محوسب عندما ترغب أية شركة في تصميم نظام معلومات محاسبي محوسب، لا بد أن تتبع عدة متطلبات مهمة يمكن تلخيصها بالآتي[44] :"

تخصيص طاقم محاسبة متمرس وملم بأعمال الشركة وطاقم مبرمجين ؛

-توفير الأجهزة الضرورية لتصميم النظام، وتدريب مشغلي النظام على استعماله؛

-الاستعانة بآراء خبراء خارجيين عند الضرورة؛

-يجب على الشركة وبعد تصميم النظام عدم ترك الآلية اليدوية لفترة من الزمن، والغاية من ذلك فحص النظام المحوسب ومدى نجاعته، والاستمرار بمطابقة الآلية اليدوية مع الآلية المحوسبة، ويمكن التوقف عن الآلية اليدوية عند توفر الدلائل الضرورية على نجاح الآلية المحوسبة.

2-2-3- العمليات الضرورية لانشاء نظام معلومات محاسبي محوسب

قبل عملية إنشاء النظام المحوسب يجب على طاقم المحاسبة وطاقم المبرمجين عمل التالي:

-رسم خرائط التدفقات التوضيحية للنظام؛

- المباشرة بتصميم النظام؛ -فحص النظام؛

-مطابقة نتائج النظام مع النظام اليدوي.

مطلب الخامس: مفاهيم وتعريف المعلومات المحاسبية ، شروطها وأنواعها

1- مفاهيم وتعريف المعلومات المحاسبية

1-1 مفاهيم حول المعلومات المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية كباقي المعلومات تعتبر موردا اقتصاديا هاما في مجال صنع القرارات الاقتصادية كقرارات الاستثمار، قرارات التموين، قرارات الإنتاج، وغيرها. ونحاول في هذا المبحث التطرق إلى

[44] ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيد والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2003 ، ص ص 44-47.

ماهية هذا النوع من المعلومات، شروطها، أنواعها، ومختلف الأطراف المستفيدة منها والصفات الواجب توافرها فيهم مع توضيح طرق تحديد احتياجاتهم من هذه المعلومات.

2-1 تعريف المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها "[45]: كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا."

وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية وبما يحقق الفائدة من استخدامها.

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها تلك المعلومات المتضمنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بنظمه الفرعية المختلفة، أي تلك المقرر عنها في القوائم والتقارير المالية.

2-شروط المعلومات المحاسبية

وفيما يخص شروط المعلومات المحاسبية يرى كل من الحبيتي والسقا أنه ليس من الضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بعد إجراء العمليات التشغيلية عليها بل يرتبط ذلك بتحقيق شرطين مهمين أو(أحدهما على الأقل) عند استخدامها من قبل صانع القرار وهما:

-إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام صانع القرار؛

-إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة صانع القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في صنع قرارات أخرى في المستقبل.

أما لم إذا يتحقق ذلك، فلا يمكن أن يكون ناتج العمليات التشغيلية التي حدثت على البيانات بمثابة معلومات، بل يمكن اعتبارها " بيانات مرتبة " يمكن خزنها واستخدامها كمدخلات في النظام من جديد.

3-أنواع المعلومات المحاسبية

[45] قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، مرجع سابق، ص2

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك تبعا لمعايير مختلفة منها:

3-1- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح

حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى نوعين هما:

أ) معلومات محاسبية إجبارية: هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية و المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.

ب) معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل ،) الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

3-2- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام

حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع هي[46]" :

أ) معلومات مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية ، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها .

ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها، وبما يعني أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت، وهذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة والجهات الخارجية المختلفة. فهي تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين فترة وأخرى، وكذلك في اكتشاف الانحرافات(التي يمكن أن تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدمها . ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

ب) معلومات عن التخطيط والرقابة: وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في

[46] .قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، مرجع سابق،ص29 -31

الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لأعداد برامج الموازنات الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإ عداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبياً، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة في المؤسسة .

ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة وتحميل التكاليف الإضافية .. الخ.

كما يلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التخطيط والرقابة حيث أنها تهتم بالأداء الجاري والمستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل ومقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الانحرافات وتحليلها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات كل من:

- نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
- نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية.
- نظام الرقابة الداخلية.

ج) **معلومات لحل المشكلات:** وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية.

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل : قرار تصنيع أجزاء معينة من المنتج داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.

3-3- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها[47]"

أ) **معلومات تاريخية :**وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية)الميزانية العمومية، قائمة الدخل...الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (أغراض ضريبية وغيرها)

ب) **معلومات حالية :**وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة وتتوفر فيها المميزات التالية:

*تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛ *يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة ؛

*يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛

*ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

ج) **معلومات مستقبلية:** وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معيارا وأساسا للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

4-3- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها

أ) **معلومات داخلية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها، تتمثل في تقارير الأداء، الموازنات، القوائم المالية الدورية أو السنوية وغيرها.

ب) **معلومات خارجية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة، تتمثل هذه المعلومات على سبيل المثال في القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن.

5-3-أنواع المعلومات حسب قابليتها للقياس

[47] أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006 ،ص

أ) **معلومات كمية:** هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر و المستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

ب) **معلومات وصفية:** فهي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

وتوجد تقسيمات أخرى للمعلومات المحاسبية حسب معايير أخرى نذكرها باختصار كما يلي:

3-6- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار درجة التفصيل: تقسم إلى معلومات إجمالية ومعلومات تفصيلية.

3-7-أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار التقسيم الوظيفي: تقسم إلى معلومات مالية ومحاسبية، معلومات تسويقية، معلومات الإنتاج، ومعلومات الأفراد

المطلب السادس: مفاهيم و خصائص و معايير جودة المعلومة المحاسبية

مع تزايد أهمية القرارات ذات الطابع الاقتصادي قي المؤسسات الاقتصادية ازدادت الحاجة إلى معلومات مفيدة و التي تساعد محاسبين و محافضي الحسابات في صنع قرارات جيدة وفعالة..

1- مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية : يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتم تع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أ ن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذ ات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة من .ها جودة المعلومات المحاسبية ت" : عني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها"[48].

[48] محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، مصر، العدد الأول، 26 .ص، 2005.

و يرى أحمد عبد الرحمن المخادمة أ ن المعلومات المحاسبية النابعة عن النظام المحاسبي، وكما هو معروف يجب أن تتمتع بجودة عالية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كي يستطيع أصحاب المصالح اعتمادها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة وفقاً لحاجة كل منهم.

كما أن المعلومات المحاسبية تعد عنصر ا اهام من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المنشآت، لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنش تآ ، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة[49].

وما يلاحظ عن خصائص المعلومات المحاسبية هو أنه لا يوجد اتفاق بين مختلف الهيئات المحاسبية المعروفة عالميا بشأن الخصائص النوعية المطلوبة في المعلومة المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات حيث نحد بأن هذه الخصائص تختلف من هيئة إلى أخرى. ونفس الملاحظة تنطبق على مختلف الدراسات والبحوث التي تناولت هذا الموضوع إلا أن الكثير من الباحثين يركزون في دراساتهم على أربع خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية تقسم على النحو التالي:

-خاصيتان رئيسيتان هما: الملاءمة والموثوقية حيث كل واحدة منهما تتطلب توافر عدة خصائص فرعية؛

-خاصيتان ثانويتان هما: الثبات (الانتظام) والقابلية للمقارنة.

وفيما يلي بيان هذه الخصائص:

1-1- الخصائص الأساسية

1-1-1-لملاءمة

الملاءمة تعني "أن تكون للمعلومات القدرة على التأثير على عملية اتخاذ القرار، ولذلك من الواجب أن تكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية حتى تكون ملائمة. وبصفة عامة تعتبر المعلومات ملائمة إذا كان عدم وجودها من 1شأنه اتخاذ قرار مختلف عن ذلك الذي يتخذ في حالة وجودها[50]". "

[49] أحمد عبد الرحمن المخادمة ، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية " - دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة، 254.ص ، 2007 ،2العدد، 13المجلد.

[50] . عباس مهدي الشيرازي .نضرية المحاسبية نشر و التزيع الكويت الطبعة الأولى 1990 ص 109-110

تعتبر المعلومات ملائمة ـ أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين ـ إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.2"

مما سبق يمكن استنتاج أن درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية تقاس بمدى تأثيرها على صانع القرار ومساعدته للتوصل إلى القرار، والملاءمة هي على نوعين هما:

لنوع الأول: الملاءمة العامة (المطلقة): تتمثل في الملاءمة التي تتحقق عندما تكون المعلومات متلائمة مع احتياجات أكبر عدد من مستخدميها .

النوع الثاني: الملاءمة الخاصة (النسبية): تتمثل في تلك الملاءمة التي تتحقق عندما تكون المعلومات متلائمة مع احتياجات أحد مستخدميها دون آخرين.

وحتى نكون المعلومات المحاسبية ملائمة يشترط أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية:

أ) **القدرة على التنبؤ بالمستقبل:** يعتبر التنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل.

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن يكون لها قدرة على التنبؤ بالأحداث, أي القدرة على مساعدة متخذ القرار في التوصل إلى تنبؤات صادقة نوعاً ما عن النتائج المتوقعة في المستقبل. أو أن تؤدي هذه المعلومة إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية و تخفيض أو تقليل درجة المخاطرة وعدم التأكد.[51]"

ب) **التغذية العكسية :** إن المعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية وهذه المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في التوقع للنتائج المستقبلية, وعادة ما تقدم المعلومات الملائمة تغذية عكسية وقيمة تنبؤية في نفس الوقت. فالمعرفة الخاصة بالأنشطة والآثار السابقة تؤدي إلى تحسين قدرة متخذ القرار على توقع النتائج الخاصة بالأعمال المماثلة المستقبلية وبالتالي فبدون معرفة عن الماضي فإن أساس التنبؤ يكون غير مكتمل.

[51] يناس شيخ سليمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 44 .ص، 2009/2010

ج) **التوقيت:** يقصد به أن يتم الحصول على المعلومات في وقت مناسب مع وقت الحاجة إليها وإلا فقدت الفائدة المرجوة منها.

د) **التقييم :** وهو أن تكون للمعلومات قيمة يمكن تحديدها ومقارنتها مع تكلفة الحصول على تلك المعلومات.

هـ) **القابلية للفهم والاستيعاب:** يقصد بها أن يكون بإمكان مستخدم المعلومات المحاسبية فهمها واستيعاب مدلولاتها لكي يستفيد منها،و تتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية و كيفية عرضها من ناحية ،كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها و ثقافتهم من ناحية أخرى.

1-1-2-الموثوقية (إمكانية الاعتماد على المعلومات)

تكون المعلومات موثوق بها عندما يجد المستفيد منها أنها تعكس الأحداث الاقتصادية التي تعبر عنها بصدق وموضوعية وغيرها من الخصائص الفرعية التي نتناولها فيما يلي:

أ - **المصداقية:** يقصد بها توافق المعلومات المحاسبية مع الأحداث الاقتصادية التي تعبر عنها وذلك بكل أمانة وصدق.

ب – الموضوعية: يقصد بها إعداد المعلومات المحاسبية بعيدا عن كل تحيز.

ج – القابلية للتحقق: يقصد بها إمكانية الوصول لنفس المعلومات من قبل جهات أخرى بشرط أن تكون هذه الأخيرة مستقلة وتستخدم نفس الطرق والأساليب للقياس المستخدمة عند إعدادها.

د – الشمول: بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية كاملة وأن تشمل كل الأحداث الاقتصادية دون أي حذف حتى لا تصبح مضللة.

2-1-الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

1-2-1- الاتساق (الثبات)

يقصد به الانتظام في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية في المؤسسة وعدم تغييرها من دورة إلى أخرى دون أن يكون ذلك قاعدة مطلقة، إذ يمكن تغييرها بشرط وجود ما يبرر ذلك وينتظر منه أن يؤدي

إلى الحصول على معلومات ذات جودة أحسن إضافة إلى وجوب الإفصاح عن ذلك في الدورة التي حدث فيها مع توضيح الآثار المترتبة.

2-2-1- لمقارنة القابلية يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية في المكان والزمان بمعنى أن يكون بالإمكان إجراء المقارنة بين معلومات محاسبية لعدة فترات لنفس المؤسسة، كما يمكن إجراؤها بين معلومات محاسبية لعدة مؤسسات مماثلة .والهدف من هذه المقارنة هو تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في المعلومات المحاسبية والتوصل إلى أخذ فكرة عن مسائل معينة.

وكلما كانت للمعلومات المحاسبية قابلية المقارنة ازدادت منفعتها بالنسبة للمستفيدين منها، مع الإشارة إلى أن هذه الخاصية تتأثر بمبدأ الثبات (الانتظام) في الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة، إذ كلما تم الالتزام بمبدأ الثبات ، كلما اكتسبت المعلومات المحاسبية القابلية للمقارنة.

2 . معايير جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:[52]"

2-1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد. لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2- 2-المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

[52] مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 ،ص306

أ - **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية. ب - المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

ج - **المنفعة الزمنية:** وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

2-3-الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة ، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدي تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات .

2-4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات .ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

2-5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

3-قيود خصائص جودة المعلومات المحاسبية

حتى يمكن توفير المعلومات بالخصائص السابقة الذكر ينبغي أن تجتاز أربعة قيود هي:[53] "

3-1- الأهمية النسبية للمعلومة

تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان هناك توقع معقول بأن معرفة هذه المعلومة أو أثرها على نتائج القياس والتقويم يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فأهمية عنصر معين تعتبر مسألة نسبية، فما

[53] سليمة شنشن ,دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى الدولي: صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، 14 و 15 أفريل 2009 ،ص ص08-09.

يكون مهما بالنسبة لمؤسسة معينة، قد لا يكون مهما بالنسبة لمؤسسة أخرى، فأهمية عنصر ما لا تعتمد على مقداره فقط ولكن تعتمد أيضا على طبيعته وعلاقته بباقي العناصر

2-3- العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها

تعتبر المعلومات سلعة كأي سلعة أخرى من حيث أن قيمتها يجب أن تزيد عن التكلفة لتكون هذه المعلومات مرغوبا فيها. وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها، وكذلك تكاليف نشرها وتحليلها، أما منفعتها فتتمثل في قدرة المعلومات على تحسين عملية اتخاذ القرار , ولذلك فإنه عند اتخاذ لإنتاج أو الحصول على مزيد من المعلومات أن يؤخذ في الاعتبار معيار تكلفة هذه المعلومات والمنفعة المتوقعة منها فعند إعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية هناك قيد يحكم سلوك المحاسب في هذا الصدد وهو ضرورة تحليل العلاقة بين تكلفة مزيد من المعلومات والمنفعة المتوقعة منها . وعموما فان تحليل مثل هذه العلاقة يعتبر أمرا صعبا, لأنه يصعب بالغم من إمكانية قياس تكاليف المعلومات, إلا انه يصعب في كثير من الأحوال قياس المنفعة المتوقعة منها لصعوبة التعبير عنها كميا.

3-3- التحفظ عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي

ويعني التحفظ إتباع درجة من الحرص عند ممارسة الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات اللازمة في ظل ظروف عدم التأكد لدرجة أن الأصول أو الدخل لا يقرر عنهما بأكثر من اللازم والالتزامات أو المصروفات لا يقرر عنهما بأقل من اللازم . مع ذلك فممارسة التحفظ لا تسمح على سبيل المثال بخلق احتياطات سرية أو مخصصات أكثر من اللازم لأن القوائم المالية سوف لا تكون محايدة وبالتالي لا تتوافر فيها خاصية إمكانية الاعتماد عليه , ا ويعتبر التحفظ من القيود التقليدية التي خضع لها المحاسب وهو بصدد تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها, ووفقا لهذا القيد يجب أن يكون المحاسب أكثر حيطة وحذر عند قياس نتيجة الأعمال وتقويم عناصر المركز المالي, وعادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة عندما تنطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية وفي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم وأن يختار الأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو أقل من قيمتها ويعني هذا القيد من ناحية أخرى أنه إذا كانت هناك خسارة متوقعة يجب أن تؤخذ في الاعتبار ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة: تقييم المخزون السلعي بالقيمة الأقل من التكلفة أو سعر السوق ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيطة والحذر لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي ومن البديهي أنه لا

تمهيد:

ومن أجل تحسين عمل المدقق وحسب اصدارات معالير التدقيق الجزائرية NAA تم إصدار المعيار معايير أدلة الأثبات لجعل محاسب يقدم رأي فني محايد ذو جودة عالية وهذا ما يعتبر حافزا لتوسيع تبني هاته المعاير بهدف رفع من جودة المعلومة المحاسبية عبر كافة أنحاء تراب الوطني ، حيث تسعى الجزائر إلى تحسين من كفاءة و مرونة و ملائمة و مدي موثوقية القوائم المالية المعلومة المحاسبية منما يرفع نسبة الكشف على الفساد و الغش و يجعل المعلومة المحاسبية ذات جودة عالية لمستفدي القوائم المالية.

من هذا المنطق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: معايير أدلة الأثبات

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الأول : معايير أدلة الأثبات

مطلب الأول : تعريف معايير المراجعة و نشأتها و خطوات إصدرها

1- تعريف معايير المراجعة الدولية: هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها [1].

وتعرف أيضا بأنها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم.

وعرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العالقة والتقارير على مصداقية البيانات [2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي : هي الإرشادات أو القواعد التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير المراجعة المحلية وبالتالي فإن المعايير الدولية للمر اجعة تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

2- نشأة المعايير الدولية للمراجعة :

نتيجة لتزايد االهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين CAAI في 23أكتوبر 0133 ،بموجب اتفاقية بين منظمة وهيئة محاسبية تمثل 10 دولة، وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA نيابة عن الإتحاد وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، حيث وصلت المعايير إلى 30معيار سنة 2000 ،كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق و المستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم لالقتراب أكثر إلى الموضوعية [3].

3- خطوات إصدار معيار مراجعة دولي:

لأجل بلوغ الأهداف المتوخاة من المعايير الدولية للمراجعة فإنه عادة ما يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة جديد[4] :

---

[1] وليم توماس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر،بدون بلد نشر، 0220 ،ص00.

[2] Brahim Soltani, Auditing an international Approach, prarson education limited, London, 2007, p131.

[3] سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 02-20 ، ورقة بحثية، ص23.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية)مفاهيم ألساسية وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية(، الدار الجامعية، القاهرة، 0220 ،ص003.

- ✓ يتم تكوين لجنة نوعية الختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة ؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار ؛
- ✓ اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ؛
- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة إلبداء الرأي والتعليق على المسودة ؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

مطاب الثاني : أهداف و أهمية معايير المراجعة الدولية :

سنتطرق في هذا الفرع إلى الأهداف التي تحققها معايير المراجعة بالإضافة إلى إبراز أهميتها .

1 - أهداف معايير المراجعة :

تحقق معايير المراجعة العديد من الأهداف تعود بالنفع على المراجع وعلى مهنة المراجعة ذاتها، و على مستخدمي تقارير المراجعة، نجملها في الآتي:

- تعتبر معايير المراجعة الدستور الذي يلتزم به المراجع عند ممارسة المهنة كما أنها المرشد والموجه له في حالات الاجتهاد وبذلك تساعد على تقليل الاختالف بين المراجعة في الحالات المشابهة ؛
- تحدد معايير المراجعة المواصفات الواجب توافرها في المراجع، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني ؛
- تساعد معايير المراجعة المراجع في المراقبة والمحاسبة الذاتية، وكذلك في التقويم الذاتي وتطوير أدائه مع الاتجاهات المعاصرة ؛
- تحقق معايير المراجعة للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وكذلك من المنظمات المهنية العالمية ؛
- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالمراجعة، وهذا بدوره يسهل من وجود معايير مراجعة دولية وهذا مطلب في ظل نظام العولمة الجديد ؛
- تعتبر معايير المراجعة من الموضوعات التعليمية في كليات التجارة والتي تساعد في تخريج أجيال من المراجعين يمزجون بين العلم وأداء المهنة ؛

2- أهمية معايير المراجعة:

تكتسي المعايير الدولية للمراجعة أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقارير المدققين على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق ويسد حاجاتهم من جهة وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنية والمنظمات التي تظم المحاسبين والمراجعين والنقابات والجامعات والمعهد و مختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجالت المهنية المتخصصة، الباحثون، الطلبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أقسام المراجعات الداخلية في مختلف المؤسسات، مصالح الضرائب...

3- تبويب معايير المراجعة الدولية:

انطالقا من معايير المراجعة المتعارف عليها، حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق تطوير هذه القواعد [5]،حيث أصدرت هذه الأخيرة مجموعة من معايير مراجعة دولية في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا الرتباطها بمراحل عملية المراجعة، وسنذكر فيما يلي تبويب تلك المعايير[6] :

المجموعة الأولى: أمور تمهيدية 01 – 199.

الإطار الدولي لعمليات التأكيد 120.

مجموعة الثانية: المبادئ العامة و المسؤوليات 200-299

الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية 200.

شروط التكليف بالمراجعة 210.

رقابة الجودة لأعمال المراجعة 220.

رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية (220 معدل).

التوثيق 230.

مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية 240.

مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية 250.

الاتصاالت بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة 260.

المجموعة الثالثة: تقييم الخطر واالستجابة في تقدير ألخطاء 300-499

التخطيط لتدقيق البيانات المالية 300.

فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة 315.

[5] عمورة جمال، دراسة ضرورة إصالح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم االقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ص21.

[6] حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة جزء 03 ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 0221 ، ص 00 – 03.ص.

الأهمية النسبية في المراجعة 320.

إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة 330.

اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية 402.

المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات 500-599 (معايير الدراسة)

أدلة الإثبات 500

أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية لبنود محددة 501

المصادقات الخارجية 505

التكاليف بمراجعة لأول مرة - الأرصدة االفتتاحية- 510

الإجراءات التحليلية 520

المعاينة في المراجعة و جراءات الاختبارات - الانتقائية الأخرى 530

مراجعة التقديرات المحاسبية 540

تدقيق قياسات وافصاحات القيمة المعادلة 545

الأطراف ذات العالقة 550

الأحداث اللاحقة 560

استمرارية المنشأة 570

إقرارات الإدارة 580

المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل الآخرين 600-699

الاستفادة من عمل مراجع آخر 600

مراعاة عمل المراجعة الداخلية 610

الاستفادة من عمل الخبير620

المجموعة السابعة: نتائج المراجعة و تقاريرها 700-799

تقرير المراجع حول البيانات المالية 700

تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض التام(700 معدل)

التعديلات على تقرير المراجع المستقل 701

الأرقام المتساوية 710

المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة 720

المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة 800-899

تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة 800

المجموعة العاشرة: البيانات الدولية لمهنة المراجع 1000-1100

إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف 1000

العالقة بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين 1004

اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة 1005

مراجعة البيانات المالية للبنوك 1006

اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية 1010

تدقيق الأدوات المالية المشتقة 1012

التجارة الإلكترونية – الأثر في تدقيق البيانات المالية 1013

تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية 1014

المعايير الدولية لعمليات المراجعة 2000-2699

عمليات مراجعة البيانات المالية 2400

المعايير الدولية لعمليات التأكيد 3000-3699

تنطبق على جميع عمليات التأكيد 3000-3699

عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية 3000 معدل

المعايير المحددة موضوع البحث 3400-3699

فحص المعلومات المالية المستقبلية 3400

الخدمات ذات العالقة 4000-4699

عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية 4400

عمليات إعداد المعلومات المالية 4410

مطلب الثالث : مفاهيم أدلة الإثبات و خصائصها و أنوعها

1-1 فرع الأول : مفهوم وطبيعة وقرائن وظيفة الإثبات:

1-1-1 طبيعة وظيفة الإثبات[7]:

يرى أحد الباحثين أن وظيفة الإثبات تقوم على وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وفكر وروح المدقق ذاته الذي عادة ما يعتمد على مجموعة من قرائن الإثبات التي يتم تقييمها بمعرفته، وفي ضوء استقلاليته و خبراته الشخصية المتميزة بالتوقع الطبيعي للعالقات بين البيانات التي تصله من المنشآت المختلفة.

ويضيف أحد الكتاب من المهم في عملية الأثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى استنتاجات خاطئة، واستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها المدقق، ويقرر كاتب آخر أن وظيفة الإثبات التي تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة و التقييم، وتحديد درجة الاعتماد النسبية الخاصة بكل منها

1-1-2 ماهية قرائن الإثبات:[8]

ومن التعريف السابق يمكن القول أن قرئن الإثبات بصفة عامة تتأسس على فكرة وخبرة و فن مستخدميها، وهي تتعلق ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق و سجالت ودفاتر البيانات المالية للمنشأة، وهي التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع بعه لغرض تكوين رأيه النهائي، و إعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها ،كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة، وعلى ذلك فقد عرفت القرينة Association في التدقيق بأنها:

"استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو جملة حقائق تمكنه من استخالص رأي في مسألة معينة و إقناعه باإلفصاح عن هذا الرأي. "

1-1-3 مفهوم أدلة الإثبات:

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلى أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعي، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعـادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكـلها عناصر شـخصية تختلف من شخص لآخر ؛

[7] جربوع،"بعنوان "دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة و ليست حاسمة"،يناير2004.
[8] هاني فرحان الزايغ (2006 ،)دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات إلبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسالمية بغزة،2006.

إن تعريف أدلة الإثبات من واقـــع المعيار رقم (2310) الصـــادر عن معهد المراجعين الداخـــلين، هو انه يجب علي المـــراجع الداخلي الحصول علي أدلة إثبات لعملية المراجعة عن طريـــق المستندات و المصادقات و الإجراءات التحليلية (بما في ذلك النسب المالية) كما يجب أن تتصف هذه الأدلة بما يلي :

-الكفاية ؛

-أن يعتمد عليها ؛

-أن تكون وثيقة الصلة بعملية المراجعة ؛

-أن تكون صالحة (مفيدة) لأهداف عملية المراجعة.

يشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500)إلى أن أدلة الإثبات في التدقيق تعني :"المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات المستندات و السجالت المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى" [9]

1-2 فرع الثاني : خصائص أدلة الإثبات و الغرض منها:

1-2- خصائص أدلة الإثبات:

مما سبق نالحظ أن المعيار الدولي للتدقيق (500)ينص على أن أدلة التدقيق يجب تتميز بالخاصيتين الممثلتين فيما يلي:

-الكفاية ؛

-المالئمة

الكفاية و المالئمة ترتبط بعالقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية ، والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما المالئمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص و موثوقيتها، وفي العادة يجد المدقق بأن من الضروري الاعتماد على أدلة

[9]احمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة ألولى،عمان، 2009، ص304.

الإثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالبا ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد[10].

إن اجتهاد المدقق حول كفاية و مالئمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة منها:

– تقدير المدقق للمخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات .

– طبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة.

– الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره.

– الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.

– نتائج إجراءات التدقيق و يضمنها االحتيال و الخطأ اللذان قد يتم اكتشافها .

– مصدر و موثوقية المعلومة المتوفرة.

2-2 - الغرض من أدلة الإثبات:[11]

إن الغرض الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني في سالمة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي، غير أنه لن يكون المراجع في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلى بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تساعده على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ودلك عن طريق الفحص والمعاينة والمالحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات.

ومنه يتضح لنا: أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات على الرأي الذي يبديه المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل المراجعة، وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها، وارتباطها بالعملية محل المراجعة، ومصدر الحصول عليها، وكذلك وجود أدلة إثبات أخرى مساعدة للاستنتاجات التي تؤدي إليها. ولكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظرف التي في ظلها تم الحصول عليها.

[10] احمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق، ص305.

[11] INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500 AUDIT EVIDENCE (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004) Paragraph 03; p.425
http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A120_ISA_500.pdf

مطلب الرابع :أنواع أدلة لالثبات و أساليب الحصول عليها

1- أنواع أدلة الإثبات:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

- الوجود الفعلي
- .الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر ؛
- نتائج تتبع أألحداث الالحقة ؛
- المصادقات ؛
- التوثيق ؛
- االستفسار من المؤسسة ؛
- نظام المراقبة الداخلية السليم.

1-1-الفعلي الوجود:[12]

الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه ومعاينته ماديا لة الإثبات فإذا ً بواسطة المراجع هو من أقوى أنواع أدلة الأثبات فإذا استطاع المراجع معاينة الشيء فهذا أقوى دليل على وجوده ، هذا فمن الأدلة الكافية على وجود بعض أنواع الأصول قيام المراجع بجردها جردا فات النثرية. ً فعلياً ومثال ذلك البضاعة واالستثمارات والنقدية الموجودة بالصندوق العام وبصندوق المصرو ويالحظ أن الوجود الفعلي بطبيعته لا يصلح كدليل من أدلة الإثبات إلا لبعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل الأراضي والمباني والعدد وآالت والسيارات والبضاعة والاستثمارات والنقدية، ولذلك يقتصر استعمال هذا الدليل على هذا النوع من الأصول، أما الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل والمبالغ المستحقة على المدينين، كذلك معظم أنواع الخصوم فإنه لا يمكن تحقيقها وإثبات وجودها بهذه الطريقة فضلاً عن أنه لا يمكن استخدام هذا الدليل لتحقيق عناصر المصروفات والإيرادات التي تظهر في حساب الأرباح والخسائر.

ويلاحظ أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر في حد ذاته كافيا لتحقيق هذه الأصول فلتحقيق أي أصل يلزم أن يتأكد المراجع من ويالحظ أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر في حد ذاته كافياً وجود الأصل ومن ملكية المنشأة لهذا الأصل ومن صحة تقويم هذا الأصل في الميزانية ولذلك فإن هذا الدليل يقتصر على زاوية واحدة فقط هي

[12] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و اإلدارية ، المعايير الدولية للتدقيق ، المجموعة الخامسة ،المعيار الدولي للتدقيق (500)أدلة اإلثبات :التصفح تاريخ: http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF الموقع على متاح . 137 ص ، 07: رقم الفقرة، 2017-01-21.

زاوية الوجود ولا يمتد أثره إلى مشكلة الملكية ومشكلة التقويم فوجود بضاعة في مخازن المنشأة مثالً لا يدل على ملكية المنشأة لهذه البضاعة فقد تكون مملوكة للغير ومودعه لدى المنشأة كأمانة لحين بيعها لحساب الغير.

كذلك فإن مشكلة التقويم يتعين معالجتها بوسائل وإجراءات أخرى ولذلك فإنه عند قيام المراجع بجرد الأصول جرداً فعلياً يجب عليه الاهتمام بالحالة التي توجد عليها هذه الأصول فإذا كان الشيء محل الفحص لا يصلح للاستعمال أو إذا كانت هناك أمارات تدل على تقادمه وأنه لم يستعمل منذ فترة طويلة أو إذا كان هناك أكثر من نوع على درجات مختلفة من الجودة فإن هذه الأمور يجب ملاحظتها وإعطاؤها العناية الواجبة من جانب المراجع نظرا لما لها من أثر على تقويم هذه العناصر ولذلك فإنه عند جرد البضاعة مثالً يتعين جزءا قيمتها الالتفات إلى الحالة التي توجد عليها هذه البضاعة، فيجب ملاحظة البضاعة التالفة أو بطيئة الحركة أو التي فقدت من بتغير الظروف التجارية أو تغير الأذواق حتى يمكن أخذ هذه الأمور في الاعتبار عند تقويم هذه البنود.

2-1 الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:

تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجالت قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المدقق إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازين المراجعة و الكشوف المالية الأخرى.

3-1 نتائج تتبع الأحداث الالحقة:

كما جاء في معيار التدقيق الدولي(560)أن مصطلح الأحداث السابقة يستعمل لإلشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق و الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره ،وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير.

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى قسمين:

أ- الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق [13]:

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية و ملائمة بأن جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيما تم تحديدها، وتتمثل هذه الإجراءات عادة في:

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة ألحداث الالحقة ؛

[13] مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و اإلدارية ، المعايير الدولية للتدقيق ، المجموعة الخامسة ،المعيار الدولي للتدقيق (500)أدلة اإلثبات :التصفح تاريخ: http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF الموقع على متاح . 138 ص ، 09: رقم الفقرة، 2017-01-21

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين و مجلس الإدارة و لجان التدقيق و التنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، و االستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛

- قراءة آخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية و توقعات التدفق النقدي و تقارير الإدارة الأخرى ذات العالقة ؛

- الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسة فيما يتعلق بالدعاوى و المطالبات ؛

- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث الحقة قد وقعت و التي قد تؤثر على القوائم المالية.

ب- الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية:

في هذه المرحلة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير و التي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

ج- الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير و التي كان من المحتمل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد هذه التعديالت.

4-1 المصادقات[14] :

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يتطلبها المدقق.

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يتطلبها المدقق .تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المدققين، ألنه يصدر من مصدر مستقل عن المدقق و المؤسسة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد

[14] هاني فرحان الزايغ (2006 ،)دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة اإلثبات إلبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة اإلسالمية بغزة،2006 ،ص41.

في الموقف و أيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:

-المصادقات الايجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق؛

-المصادقات الايجابية التي تحمل معلومات مطلوب المصادقة عليها؛

-المصادقات السلبية

أ- مصادقات ايجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق:

- يعني هدا النوع أن يرد المصادق عليها بعد أن يمأل ها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

ب - مصادقات ايجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها:

تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من الطرف الثلاث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض و كمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

ج- مصادقات سالبة:

وهي المصادقات التي يرد الطرف الثلاث عليها في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة وكمثال على هذا النوع من المصادقة كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

1-5 التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات و دفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجالت التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم فيفي صورة منظمة.

يوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية:

أ- المستند الداخلي :

وهو المستند الذي يتم إعداده و استخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية،ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استالم المخزون.

ب- المستند الخارجي :

ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية : فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

1-6 الأستفسار من المؤسسة :[15]

يتم من خلال الاستفسار و الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فال يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

بالتالي يجب تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثال إذا أراد المدقق أن يحصل على معلومات عن طريق التسجيل و رقابة العمليات المحاسبية لدى المؤسسة، يجب أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يقوم المدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها و صرح بها وفقا لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

1-7- نظام المراقبة الداخلية السليم [16]:

إن النظام المراقبة الداخلية السليم يتيح للمراجع أن يطمئن إلى منع حدوث الأخطاء و اكتشافها في أثناء عملية المراجعة، ووجود نظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب أن يكون النظام منفذا، فهناك مشروعات كثيرة قد وضعن نظاما للرقابة الداخلية و لكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه تعطال للعمل و عودة إلى الروتين. وعلى هذا فإن المراجع لا يكتفي بفحص تخطيط النظام بل عليه أن يرى إذا كان النظام مطبقا فعال كما هو موضوع، وبجانب هذا عليه أن يقرر ما إذا كان النظام سليما في ضوء الظروف.

2-2- إجراءات الحصول على أدلة الاثبات:

[15] الموقع على متاح مقال http://www.almohasb1.com/2010/02/audit-evidence.html التصفح تاريخ :15-01-2017

[16] - محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،فرع محاسبة و تدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،2011/2010 ص 110

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أنه يجب أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق للتوصل إلى معقولة يبني استنتاجات عليها رأى التدقيق، وذلك بأداء إجراءات التدقيق من أجل:

-الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.

-اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد (يشار إلى إجراءات التدقيق أداؤها لهذا الغرض في معايير التدقيق الدولية على أنـها إجراء أساسية جوهرية)، Substantive Procedures وتشمل:

- ✓ اختبارات لتفاصيل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاح .
- ✓ الإجراءات التحليلية الأساسية.

1-2 معاينة السجلات أو المستندات[17]

تتكون المعاينة من فحص السجلات أو المستندات، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو بالشكل المستندي أو بالشكل الإلكتروني أو بوسائط أخرى. توفر معاينة السجلات و المستندات أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية، وذلك يعتمد طبيعتها ومصدرها، وفي حالة السجالت والمستندات الداخلية يعتمد ذلك على فاعلية عناصر الرقابة على إنتاجها، وكمثال على المعاينة المستخدمة كاختبار لعناصر الرقابة هو معاينة السجلات أو المستندات من أجل أدلة التفويض

وتمثل بعض المستندات أدلة تدقيق مباشرة على وجود أصل، على سبيل المثال مستند بشكل أداة مالية مثل سهم أو سند، وقد لا توفر معاينة هذه المستندات بالضرورة أدلة تدقيق بشأن الملكية أو القيمة، إضافة إلى ذلك قد ال توفر معاينة عقد منفذ أدلة تدقيق مناسبة لتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية مثل الاعتراف بالإيراد.

2-2- معاينة الأصول الملموسة Assets Tangible of Inspection :

تتكون معاينة الأصول الملموسة من الفحص الفعلى للأصول، وقد توف معاينة الأصول الملموسة أدلة تدقيق موثوقة فيما يتعلق بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بشأن حقوق والتزامات المنشأة أو تقييم الأصول، ومعاينة بنود المخزون الفردية تصاحب عادة مراقبة جرد المخزون.

3-2- الملاحظة Observation :

تتكون الملاحظة من مشاهدة Process أو إجراء يتم أداؤه من قبل عملية آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المنشأة وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر المالحظة أدلة تدقيق بشأن أداء

[17] وبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع دراسات محاسبية ومالية ، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010-2011 . ص 37.

عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، وكذالك بحقيقة إن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.

2-4 - إعداد الحساب :[18]

تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدويا أو إلكترونيا.

2- 5-إعادة الأداء :[19]

تتضمن إعادة أداء التنفيذ المستقل للمدقق إلجراء أو أنظمة رقابة كانت قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

2-6 -الإجراءات التحليلية :

وتعني "تحليل النسب و المؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات و العلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات االخرى ذات العالقة،أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.[20]"

ويشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (520)إلى أن الإجراءات التحليلية في التدقيق تعني " تقييمات للمعلومات المالية من خالل تحليل العلاقة المعقولة بين كل من البيانات المالية و غير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك حسبما هو ضروري بحث التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.[21]"

2-7 الإدارة :

ينص معيار التدقيق الدولي المعدل (580) على المدقق أن يحصل على إقرارات خطية من الإدارة حول أمور هامة للبيانات المالية في حالة يتعذر فيها وجود أدلة إثبات أخرى كافية، إن إمكانية حصول سوء فهم بين المدقق و الإدارة سيقل عندما تؤكد الإدارة إقراراتها الشفوية كتابة.[22]

وبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم

[18].التجارية، فرع دراسات محاسبية ومالية ، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010-2011 . ص 38

[19]عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ،شريفة على حسن ،أسس المراجعة ،االسس العلمية و العملية ،الدار الجامعية ،2004، ص 172

[20]احمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة االولى،عمان،2009، ص3

دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد االخرى و الخدمات ذات العالقة إصدار عام 2010 الجزء االول ، االتحاد

[21]الدولي للمحاسبين الفقرة أ 19، ص 387

دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العالقة ،نفس المرجع السابق ،الفقرة أ20، ص

[22]387

مطلب الخامس : تعريف و مكونات معاير أدلة الأثبات

و من ما سبق نستنتج تعريف معايير أدلة الأثبات

1- **تعريف معايير أدلة الأثبات :** وهي المجموعة الخامسة من معايير التدقيق NAA و تعتبر بأنها المبادئ الأساسية التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي مقتنع لغرض تكوين رأيه النهائي، و إعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها .

2- **الجدول التالي يوضح المعايير المكونة للقسم الخامس لمعاير التدقيق (معايير أدلة الأثبات)**

جدول توضحي لمعايير الأثبات [23]

رقم المعيار NAA	إسم المعيار	موضوع المعيار
500	العناصر المقنعة	يتطرق هاذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و ضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصو على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
505	التأكيدات الخارجية	يتطرق هاذا المعيار إلى استعمال المدقق الإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة الأثبات.
510	مهام التدقيق الأولية " الأرصدة الافتتاحية".	يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الارصدة

ERROR: stackunderflow
OFFENDING COMMAND: def

STACK:

[/.notdef /space /uni0631 /uni0627.fina /uni064A.medi /uni0639.medi /
uni0645.medi /uni0644.init /uni0627 /uni0645.fina /uni0642.init /N /A /
uni0633.init /uni0625 /uni0639 /uni0648.fina /uni0636.init /uni0645.init
 /five /zero /uni0629.fina /uni0646.medi /uni0642.medi /uni0631.fina /
uni0635.init /uni0639.fina /uni0648 /uni0635.medi /uni062A.medi /
uni0628.init /uni0642.fina /uni0644.medi /uni064A.init /uni0641.init /
uni062F.fina /uni062A /uni0628.medi /uni062C.init /uni0649.fina /uni0630
 /uni06BE /uni0642 /uni0637.medi /uni0643.init /uni0639.init /
uni062D.medi /uni0621 /uni0630.fina /uni0641.medi /uni0632.fina /
uni062D.init /period /uni0647.fina /uni0623 /uni0633.fina /uni0623.fina
/uni06BE.fina /uni0633.medi /uni062C.fina /uni0626.init /uni0646.init /
uni0644.fina /uni062A.init /uni062E.medi /uni06440625.isol /uni0644 /
uni062B.init /uni06440623.isol /uni062F /uni0641 /one /quotesingle /
uni0645 /uni06440627.isol /uni0629 /uni0635.fina /uni0637 /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /.notdef /
.notdef]

خاتمة الفصل :

و في نهاية الفصل يمكن القول أن معايير أدلة الأثبات لها دور كبير في تنضيم و تكاملة عملية المراجعة الخارجية لتجميع الأدلة لتقديم رأى فني محايد بدقة و موضوعية و مبرر بإثبتات من أجل إضافة المصداقية و إيصال الحقيقة إلى الأطراف المهتمة و لهاذا لما لها من أثر فعال في تقديم معلومة محاسبية ذات جودة عالية.

ومنه نستنتج الأهمية الكبيرة التي قدمها مجلس الوطني للمحاسبة لمعايير أدلة الأثبات و ذللك لمدى مساهمة معايير الأثيات في جودة و خصائص المعلومة المحاسبية و لكن رغم هاته المجهودات الميذولة لا تزال هنالك شلل من طرف محافضى الحسابات في تنفيذ هاذه المعاير على أرض الواقع و يبقي هذا نقطة للإجابة في إذا ما يوجد تساهم معايير الأثبات في ارض الواقع على جودة المعلومة المحاسبية .

تمهيد :

قدم مجلس الوطني للمحاسبة أهمية كبيرة لمعايير أدلة الأثبات و ذلك لمدى مساهمة معايير الأثيات في جودة و خصائص المعلومة المحاسبية و لكن رغم هاته المجهودات المبذولة لا تزال هنالك شلل من طرف محافظي الحسابات في تنفيذ هاذه المعاير على أرض الواقع و يبقي هذا نقطة للإجابة في فصلنا هذا عبر تحليل إستبانة على عينة من محافظي الحسابات و ذلك لمعرفة إذت ماتساهم معايير أدلة الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية

مطلب الأول : منهجية اعداد الدراسة و استبانة

من أجل اعداد الدراسة ستم وضع الطريقة و منهجية التي سيتم اتباعها وشرح كيفية إعداد استبانة الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية حيث تم توزيعها على عينة من محاسبين و محافضي الحسابات و مدققين خارجين على مستوي ولاية بسكرة و بعض من ولايات الجنوب الجزائري، ومن أجل إعدادها فقد تم القيام بالعديد من اخلطوات التي تضمن الحصول على المعطيات اللزمة للقيام بالدراسة الميدانية .

1- **منهجية الدراسة :** قبل القيام بهذه الدراسة قام الباحث بتحديد المنهج المتبع لإنجازها بحيث لآيمكن القيام بأي دراسة و الوصول إلى هدفها دون الاستعانة بمجموعة من القواعد و الأساليب الهامة و التي تسهل تحقيق أهداف الدراسة فالمنهج هو أسلوب للتفكير و التنفيذ يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث و الدراسات المختلفة فهو يسمح بتنظيم الأفكار و عرضها و تحليلها للوصول الى مختلف نتائج موضوع الدراسة و يتالي يضهر لنا أهمية إختيار و تحديد المنهج المتبع و ضرورة اختياره بعناية و بدقة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي

وعليه فإن وجود قواعد وأساليب لإنجاز هذه الدراسات يسمح بتحديد طرق وإجراءات جمع البيانات وتحليلها، و بالتالي فإن تحديد المنهج المتبع بدقة سيسمح برسم الطريقة التي سيتم سلوكها للإجابة على أسئلة هذه الدراسة، وبناء على ذلك فقد تم استخدام المناهج التالية :

1-1 **المنهج الاستقرائي :** هاذا المنهج يعتمد على جمع البيانات و التي للباحث بتعميم النتائج بحيث انه وفقا لهاذا المنهج فإنه يتم البدء بالجزئيات للوصول منها إلى قوانين عامة و عليه فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه الباحث من الخاص إلى العام أي من الجزء إلى الكل .

2-1 **المهج الوصفي :** اعتمد الباحث على المنهج الوصفي و ذلك تحليل إجابات المبحوثين حول مختلف أبعاد هذه الدراسة بعد إعطائها صفات رقمية .

3-1 **المنهج التحليلي :** اعتمد الباحث على المنهج التحليلي عند تفسير النتائج المتحصل عليها،و ذلك عند تحليل اتجاهات المحوثين حول محاور استبانة الدراسة،بالإضافة إلى تحليل نتائج اختبار الفرضيات.

مطلب الثاني : طرق جمع البيانات

طرق جمع البيانات : اعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

a. **البيانات الأولية :** بحيث تم استخدام ادوات معينة لجمع البيانات الاولية كتوزيع الأستبانة على عينة الدراسة و تجميع المعلومات اللازمة في الموضوع الدراسة.

b. **البيانات الثانوية :** بحيث قام الباحث بمر اجعة المكاتب والدوريات و مختلف المنشور ات المتعلقة بموضوع الدراسة،والتي تناولت موضوع معايير الإثبات و جودة المعلومة المحاسبية في إطار الاطلاع على مختلف الأحباث والدراسات التي تسهم في إثراء هذه الدراسة.

مطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة :

اختيار مجتمع الدراسة الميدانية على أساس أفراد يتوفر لديهم مستوي العلمي والعملي من أجل مساعدتنا في الحكم على دور معاير الإثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وقد شملت هذه الدراسة ، فقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة وتتمثل في مجموع المكاتب المحاسبية المعتمدة و محافظة الحسابات و الخبرة المحاسبية في مجال المحاسبة

وقد قام الباحث بتوزيع 46 استبيان على مفردات الدراسة تضمنت استبيان لـ مكاتب محاسبي وبعد متابعة مستمرة لفترة تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع 40 استبيان وتم إستبعاد 10 لعدم استكمال إجابات استبيان وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 30 استبيان وبتالي :

- عدد الاستمارات الموزعة 46 النسبة 100%
- عدد الاستمارات المفقودة وغير مسترجع 9 بالنسبة 20%
- عدد الاستمارات الناقصة و الملغاة 7 بالنسبة 15%
- عدد الاستمارات الصالحة 30 بالنسبة 65 %

مطلب الرابع: بيانات وطرق وأدوات الدراسة

بيانات وطرق وأدوات الدراسة :

- **1-1 بيانات الدراسة :** قد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة وتتمثل في بيانات الجانب النظري حيث تناولنا ما توفر لدينا من وسائل متاحة بعملية الإطلاع على الدراسات السابقة حول المراجعة الخارجية و المقالات ولمجلات .

- **2-1 أدوات جمع البيانات** تم الاعتماد على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات تمهيدا لاختبار فرضيات البحث .كما انه تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية وهي استخدام الأسئلة المباشرة، سهولة اللغة المستخدمة،

تم توزيع استمارة الاستبيان على أفراد العينة دف نشر وتوزيع اكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق تتمثل فيما يلي :

-**التسليم الغير مباشر:** وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المؤسسات والمكاتب المحاسبة.

-**الاستعانة بالغير:** وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء.

-**البريد الالكتروني:** فقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلي البريد الالكتروني لبعض المستجوبين، ومن تم الإجابة عن محتواها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل.

مطلب الخامس : البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات

- بعد ما تمت عملية الفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء وعرض قاعدة معطيات والتي تم إعدادها بالاعتماد على برنامج **excel 2007** لمعالجة وتحليل البيانات وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي، كما تم استعمال بعض الأساليب الإحصائية.
- للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي ،حيث تعتبر الحزمة الإحصائية **SPSS** من أفضل الحزم أو البرامج الإحصائية الجاهزة للعرض والتحليل الإحصائي، والاسم الغير مختصر لهذا البرنامج هو **"Science Sociels For Package Statistical "**وتعني"البرامج (الحزم) الإحصائية للعلوم الاجتماعية.
- مكننا استخدام **(spss)** نسخة 20 للتوصل إلى مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها،وهذه الأساليب هي:
  1) استخراج التكرارات والنسب المئوية ؛
  2) حساب المتوسط الحسابي المرجح؛
  3) حساب المتوسطات الحسابية لكل محور ؛
  4) الانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب عبارات كل متغير تنازليا؛
  5) معامل الارتباط بين المحاور.

مبحث الثاني : الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان

مطلب الأول: استمارة الأستبيان

1-استمارة الاستبيان : تم إعداد الاستبيان ثم عرضه على مجموعة من الأساتذة و الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح و الإرشاد و تغيير ما يلزم وقد تضمن الاستبيان مقدمة توضح موضوع الدراسة للمستجو ب وتعريفهم وهدفها وهو دراسة دور معايير أدلة الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وكما وضحنا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط

كما اشتمل الاستبيان على جزئين من الأسئلة :

- الجزء الأول الخاص بالأسئلة المتعلقة ببيانات الشخصية للأفراد عينة الدراسة والتي شملت الجنس و السن والمؤهل العلمي والمستوى الوظيفي وعدد سنوات الخبرة والتخصص العلمي

-الجزء الثاني متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم إلى محورين رئسيين محاور حيث أنه اشتمل كل محور على مجموعة من الأسئلة

1-1 المحور الأول: و يتكون المحور الأول على متغير المستقل" معاير أدلة الإثبات " والذي ينقسم إلى أربعة محاور و كل محور يتعلق ب" معايير التأكيد الخارجية ،معايير التصريحات الكتابية ، معايير الإجراءات الحليلية ،معايير استمرارية الاستغلال"

1-2 المحور الثاني: المحور الثاني يتضمن أسئلة متعلق بلمتغير التابع "جودة المعلومة المحاسبية " والذي ينقسم إلى أربعة محاور " الملائمــة والموثوقيــة ،قابلية للمقارنة ،قابلية للفهم ".

جدول 1 محاور الأستبانة

متغيرات الدراسة	الابعاد (المحاور)	المجال	عدد الأسئلة
معايير أدلة الأثبات	معايير التأكيدات الخارجية	5-1	5
	معايير التصريحات الكتابية	10-5	5
	معايير الإجرأت التحليلية	15-10	5
	معاييراستمرارية الاستغلال	20-15	5
المجموع			20
جودة المعلومة	الملائمــة والموثوقيــة	23-20	3
	الملائمــة والموثوقيــة	26-23	3

المحاسبية	تكلفة المعلومة المحاسبية	29-26	3
المجموع			9
المجموع الأسئلة			29

و من خلال الجدول (02)أعلاه يتضح لنا ان الأستبانة انه ينقسم إلى قسمين هما :

- ✓ **المتغيرات المستقلة:** ويتعلق هاذا المحور بلمتغير الثابت أدلة معايير الأثبات و تتكون من أربعة أبعاد و تحمل كل بعد 5 عبارة و سيتم دراسته مداي مساهمتة هاذه المعايير في مدي تحسن جودة معلومة المحاسبية
- ✓ **المتغير التابعة :** و يتعلق هاذا المحور بلمتغير التابع جودة المعلومة المحاسبية و تتكون من أربعة ابعاد و كل بوعد فيه 3 عبارة و ذلك لدراسة مدي مساهمة معايير ادلة الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

مطلب الثاني: الجدول الأستدلالي لدراسة :

الجدول رقم 2 جدول مقياس ليكر الخماسي likert

الرأى (التصنيف)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (التوازن)	5	4	3	2	1

مصدر الجدول[1]

مطلب الثالث : الأساليب الإحصائية المستخدمة

[1] عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الاستدلالي باستخدام SPSS ،الجزء الثالث موضوعات مختارة، ص:538.

1-3 ضبط الإستبيان: قبل نشر الإستبيان تم التطرق لعملية تحكيم لمعرفة مدى صدق الاستبيان أي أنه يقيس ما وضع لقياسه ومن أجل ذلك تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المتمرسين في مناهج البحث وإعداد الاستبيان وأيضا المتخصصون في موضوع البحث وذلك من أجل تعديل أو حذف

كما أنه تم تطبيق الاستبيان على عينة إختبارية ميدانية أولية بهدف التأكد من صحة الإستبيان من عدة نواحي

- ✓ تساعد على التعرف على الأسئلة الغامضة
- ✓ تساعد على الإختبار المبدئي للفرضيات
- ✓ وضح بعض المشكلات المتعلقة بمنهجية

قبل نشر الإستبيان تم التطرق لعملية تحكيم لمعرفة مدى صدق الاستبيان أي أنه يقيس ما وضع لقياسه ومن أجل ذلك تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المتمرسين في مناهج البحث وإعداد الاستبيان وأيضا المتخصصون في موضوع البحث وذلك من أجل تعديل أو حذف.

كما أنه تم تطبيق الاستبيان على عينة إختبارية ميدانية أولية دف التأكد من صحة الإستبيان من عدة نواحي:

- ✓ تساعد على التعرف على الأسئلة الغامضة
- ✓ تساعد على الإختبار المبدئي للفرضيات
- ✓ توضح بعض المشكلات المتعلقة بمنهجية

مطلب الرابع : اختبار معامل ثبات ألفا كرونباخalpha s'cronbach

"لإجراء إختبار الثبات مصداقية أسئلة الإستبيان نستخدم معامل الثبات وهو يأخذ قيما تتراوح بين الصفر إلى الواحد (1 - 0) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية الصفر وعلى العكس في حالة وجود ثبات تام تكون قيمة مساوية الواحد[2] .

صدق وثبات الأدوات من اجل معرفة مدى مصداقية النتائج التي سوف نتحصل عليها نقوم بحساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الذي يقيس مستوى الثبات في الأدوات المستعملة من خلال قياس نسبة أفراد

[2] وليد عبد الرحمان خالد القرأ، تحليل بيانات الأستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الندوة العالمية لشباب الإسلامي ،عام 1430ه ص38

العينة الذين يمكنهم إعادة نفس الإجابة بتوفر نفس الظروف و قياس نسبة الصدق في الإجابات المحصل عليها .

1 - اختبار الثبات والصدق:

1-1 صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبنا لا راء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم.

2-1 إختبار الصدق و الثبات حسب معيار ألفا كرونباج

جدول رقم 3 -يبين معامل الثبات الاستبيان

العبارات 29	ألفا كرونباخ
31 إستبانة	0.834

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS 20)

من خلال الجدول السابق أن نجد معامل ألفا كرونباخ يساوي 83.4% وبالتالي يمكننا أن نقول أداة أن الدراسة تمتاز بثبات مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة و بالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على مجتمع الدراسة.

مبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

مطلب الأول : تحليل البيانات التحليل التكراري للمعلومات الشخصية

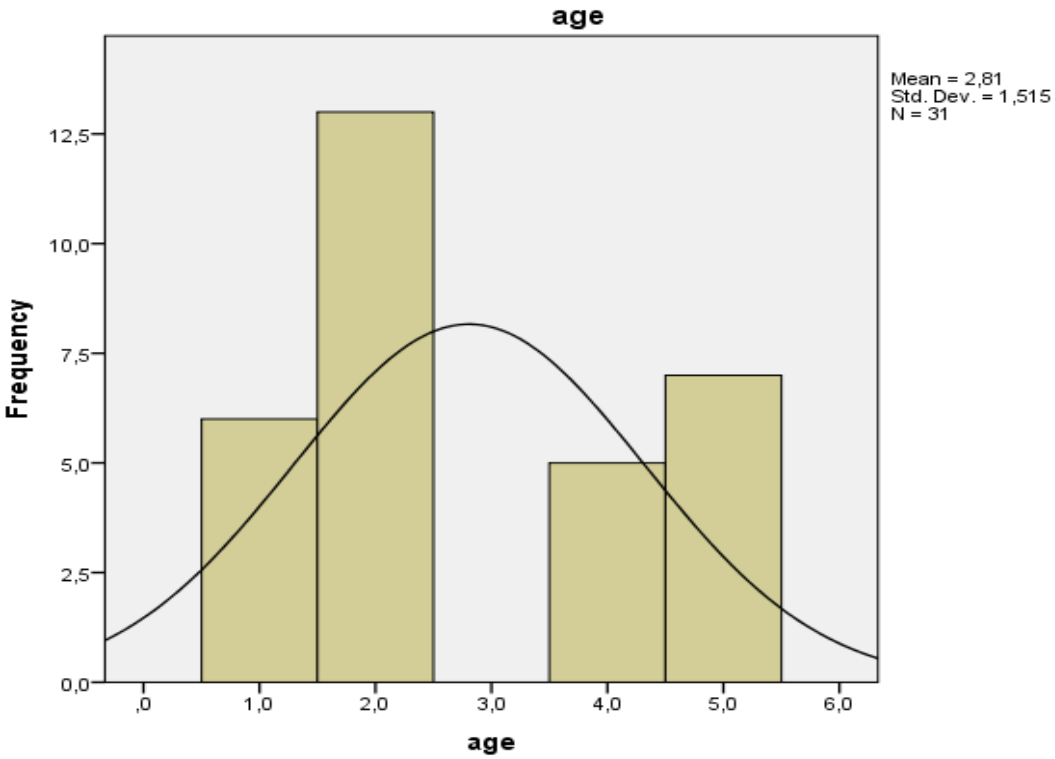
1- تحليل البيانات الشخصية و الوضفية :

1-1 العمر

العمر	التكرارات	النسبة المؤوية	مجمع متزايد لنسبة المؤوية
اقل من 30 سنة	6	%19,4	%19,4
من 30 الى اقل من 40 سنة	13	%41,9	%61,3
من 40 الى اقل من 50 سنة	5	%16,1	%77,4
50 سنة فاكثر	7	%22,6	%100
المجموع	**31**	%100	

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى اربعة فئات من العمر، الفئة العمر التي تحتل المرتبة الأولى بما يعادل 13 فرد بنسبة 41.9% من 30 الى اقل من 40 سنة وفي المرتبة الثانية تخصص 50 سنة فاكثر ب 7 افراد بنسبة 22.6% في المرتبة الثالثة يأتي الفئة اقل من 30 سنة ب 6 افراد بنسبة 19.4% وفي الأخير 5 افرأد من الفئة من 40 الى اقل من 50 سنة بنسبة 16.1% .

مناقشة النتائج: بالنسبة لمتغير العمر كما هو موضح في الجدول أعلاه، حيث احتل **من 30 الى اقل من 40 سنة** المرتبة الأولى بنسبة 41.9% السبب راجع قلة فرص و المطلوبة في العمل بشكل كبيرو سنوات الخبرة المطلوبة للحصول على شهادة محافظ الحسبات.



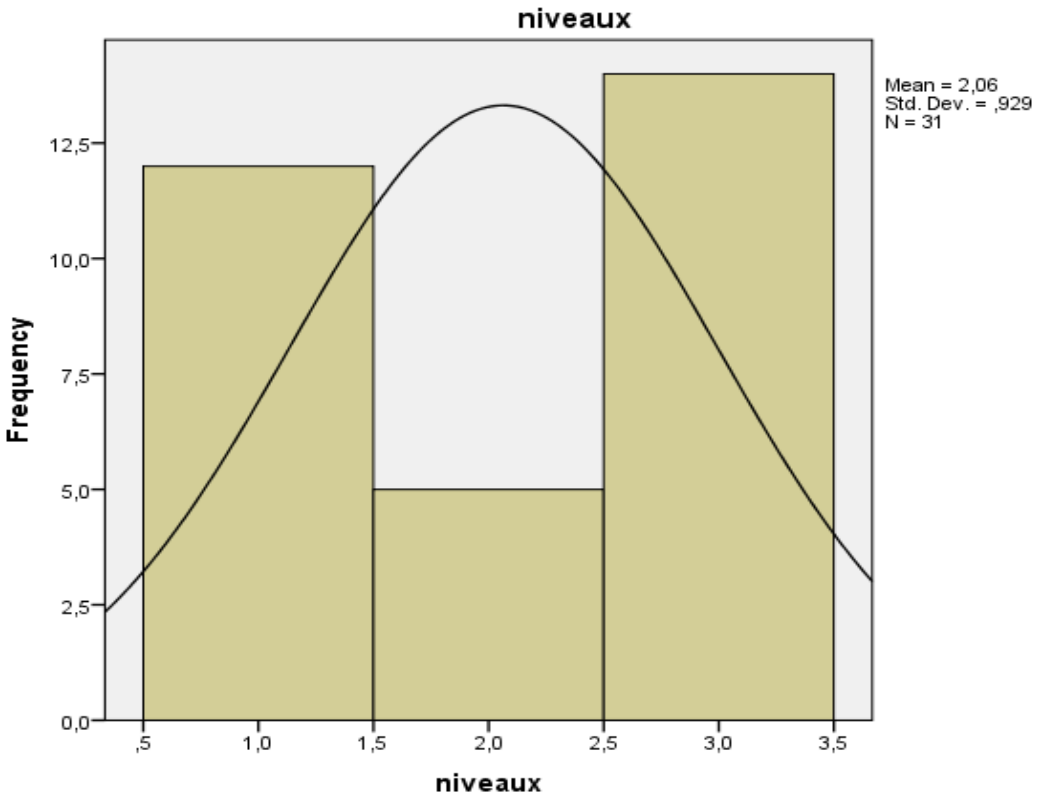
مصدر Frequencies Table from spss v20

2-1 المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المؤوية	مجمع متزايد لنسبة المؤوية
ماستر	12	%38,7	%38,7
ماجستار	5	%16,1	%54,8
ليسانس	14	%45,2	%100,0
دكتواه	0	%0	0
المجموع	31	100,0%	

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى خمسة فئات من المستوى التعليمي، ليسانس يحتل المرتبة الأولى بما يعادل 14 فرد بنسبة 45.2% وفي المرتبة الثانية ماستر ب 12 افراد بنسبة 38.7% ثم بعدها **ماجستار** ب 5 افراد بنسبة 16.1% تليها المستويات الأخرى 0 افراد وهي الدكتورة.

مناقشة النتائج: بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي كما هو موضح في الجدول أعلاه، حيث احتل ليسانس المرتبة الأولى بنسبة 45.2% السبب راجع الى ان هذه الشهادة هي المطلوبة في العمل بشكل كبير ومعظم أفراد المجتمع محصلون عليها.



مصدر **Frequencies Table from spss v20**

3-1 التخصص العلمي:

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المؤوية	مجمع متزايد لنسبة المؤوية
محاسبة	17	%54,8	%54,8
مالية	13	%41,9	%96,8
اخري	1	%3,2	%100,0
المجموع	31	%100,0	

مصدر Frequencies Table from spss v20

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى ثلاثة فئات من التخصصات الاكاديمية، التخصصات المحاسبة تحتل المرتبة الأولى بما يعادل 17 فرد بنسبة 54.8% وفي المرتبة الثانية تخصص مالية ب 13 افراد بنسبة 41.9% في المرتبة الثالثة يأتي تخصص

ERROR: syntaxerror
OFFENDING COMMAND: ----nostringval----

STACK:

197
454
3

خلاصة:

تعتبر الموثوقية و الملائمة و قابلية للمقارنة والقابلية الفهم من أهم المحددات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، وذلك من استفادة التامة لمستجدمين هاته المعاومات سواء كانو داخلين أو خارجيين، و لهاذا نري السعى الدائم لمجلس الوطني للمحاسبة لتطوير معايير التدقيق و خاصتا الفرع الخامس 500-599 معايير ادلة الأثبات وذلك لعدم التأثير الكبير وكل هته المجهودات بهدف و جعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية .

إن عدم التأيد الواسع من طرف أفراد العينة الذين تم دراستهم من خلال مجموعة من الآراء والإجابات يتفقون على أن معايير الأثبات لا تساهم بصفة واسع على جودة المعلومة المحاسبية ، وعموما هناك إجماع من طرف أفراد العينة المستجوبين على أن معيار إجراءات التحليل له تساهم على قابلية للفهم فقط و لا تساهم على موثوقية و ملائمة و القابلية للمقارنة و معيار إستمرارية الأستغلال يساهم على كل من ملائمة و قابلية للمقارنة ولا يساهم علي موثوقية و القابلية للفهم،و أن كل من معيار التصريحات الكتابية و التأكيدات الخارجية لا يساهم على جودة المعلومة المحاسبية.

الخاتمة:

إن المعلومة المالية ذات الجودة مهمة جدا في عملية التحليل المالي واتخذ القرارات، وعلى ضوء هذه الدراسة وجدنا أن المؤسسات تستخدم نظم المعلومات المحوسبة لأنها خالية من الاحاسيس لذلك تقدم معلومات محايدة لا تحيز فيها لطرف من الأطراف.

كما توصلنا من خلال هذه الدراسة الى ان معايير الأثبات لا يؤثر بشكل كبير على جودة المعلومات المحاسبية من خلال العينة المدروسة، تبين ان افراد هذه العينة لا يملكون الدراية والتكوين الازمين للإحاطة بجميع جوانب معايير الأثبات خاصتا انه من معايير جديد بالنسبة محافضي الحسابات و المجاسبين و مدقيقين الداخلين .

1. **نتائج اختبار فرضيات:**

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدت في الدراسة والتي جمعت بين الدارسة النظرية من جهة و الدراسة الميدنية من جهة أخرى، ومحاولة تقييم دور معايير الأثبات في تحسين جودة المعلومة بصفة عامة، و لقد واجهنا فيها العديد من الصعوبات والمشاكل الميدانية توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى ما يلي:

- الفرضية الرئسية الأولى على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير أدلة الأثبات و جودة المعلومة المحاسبية ، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين معايير أدلة الأثبات و جودة المعلومة المحاسبية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

- بخصوص الفرضية الرئسية الأولى التي تنص على انه معيار التأكيدات الخارجية لا تأثر على جودة المعلومة المحاسبية فقد تم رفض كل فرضيتها الفرعية الأربعة ، هذا يعني انه لا يؤثر معيار التأكيدات الخارجية على كل من خاصية موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية.

- بخصوص الفرضية الثانية الأولى التي تنص على انه معيار التصريحات الكتابية لا تأثر على جودة المعلومة المحاسبية فقد تم رفض كل فرضيتها الفرعية الأربعة، هذا يعني انه لا يؤثر معيار التصريحات الكتابية على كل من خاصية موثوقية و ملائمة و قابلية للفهم و قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية.

- بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير إجراءات التحليلية على جودة المعلومة المحاسبية رفض ثلاثة فرضيات فرعية وهي تأثير على كل من خاصية موثوقية ملائمة و خاصية قابلية للمقارنة و تم قبول فرضية واحدة و هي تاثير إجراءات التحليل على خاصية قابلية لفهم معلومة المحاسبية ، هذا يعني انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير معيار إجراءات التحليلية على كل من خاصية موثوقية و ملائمة و قابلية لمقارنة المعلومات المحاسبية فعينة الدراسة ،و أما خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية يوجد يأثير فيها معيار إجراءات التحليلية ذات بدلالة إحصائية .

- بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير إستمرارية الأستغلال على جودة المعلومة المحاسبية رفض إثنان من فرضيات الفرعية وهي تأثير إستمرارية الأستغلال على كل من خاصية موثوقية و خاصية قابلية للفهم و تم قبول إثنان من فرضيات الفرعية وهي تأثير إستمرارية الأستغلال على كل من قابلية لمقارنة و ملائمة معلومة المحاسبية ، هذا يعني انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير معيار إستمرارية الأستغلال على كل من خاصية موثوقية و

قابلية لفهم المعلومات المحاسبية و أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير إستمرارية الأستغلال على كل من خاصية ملائمة و القابلية للمقارنة في عينة الدراسة .

- و منه نستنتج ان العينة المختارة لا تمتلك الدراية والتكوين الكافي في نظام معايير أدلة الأثبات و هذا نظرا لأنه نظام جديد في نضام المحاسبي الجزائري.

2. نتائج الدراسة:

وفي نهاية هذه الدراسة تم استنتاج ما يلي:

- يجعل معيار إستمرارية الأستغلال المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية تمتاز بملائمة و تساعد للتنبؤ بالمستقبل من أجل إتخاذ القرار مناسب.
- يدعم معيار إستمرارية الأستغلال سياسة المحاسبية للمؤسسة اي باستعمال نفس اساليب ووسائل القياس يستطيع اي مستخدم اخر التوصل الى نفس النتائج باستعمال نفس المعلومة المحاسبية.
- يثري معيار إستمرارية الأستغلال معلومة محاسبية اي توفر القوائم المالية على معلومات تساعد إحتياجات المستخدمين الحاليين و إستمرارية الأستغلال المحتملين في مستقبل لإستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- يجعل معيار إستمرارية الأستغلال معلومة المحاسبية ذات خاصية إمكانية اجراء مقارنة بين القوائم المالية المعروضة في سنوات مختلفة.
- يدعم معيار إستمرارية الأستغلال وجود مستندات مثبتة لكل العمليات مسجلة.
- يساعد معيار إجراءات التحليل على عرض للمعلومات المحاسبية كاملة دون حدف اونقص فيها.
- يجعل معيار إجراءات التحليل النتائج المتحصل عليها تتميز بالموضوعية وحائزة على القبول العام

3. توصيات الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة تم التوصل الى التوصيات التالية:

– يجب إعطاء التدريب أهمية أكثر خصوصا للموظفين الجدد و نلح علىان يهتم مجلس الوطني للمحاسبة على زيادة الدورات التكونية و الإهتمام بجانب معايير أدلة الأثبات لتطوير قدرة محافضي الحسابات تطبيق هاته المعايي رفي الجزائر .

– يجب مراعات لهاته المعايير في الجانب الأكديمي و دراستها في الجامعة قبل التوجه للحيات المهنية.

– ان شرط نجاح نظام تخطيط موارد المؤسسة هو المعرفة الجيدة للنظام وتوفير الشروط الازمة لنجاح النظام.

– على الموظفين و محافضي الحسابات ان يطلعوا على معايير أدلة الأثبات دون حاجة ملحة الى التدريب او التكوين حول هاته المعايير.

– السعي على توظيف الكفاءات والخبرات القادرة على العمل بمعايير أدلت الأثبات و ذلك لتحسين جودة القوائم المحاسبية و تطوير السيطرة على المحاسبة.

– العمل على الاهتمام بجانب رضا الافراد حول معايير أدلت الأثبات لتشجيع العمال الداخلين و خارجين على العمل لتحقيق اهداف محل التوضيف.

قائمة للمراجع الدراسة

كتب عربية و مجلات و مجلدات و الأبحاث :

1 وليم توماس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر،بدون بلد نشر، 0220 .

2 سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 02-20 ، ورقة بحثية.

3 محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية مفاهيم الأساسية وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة،عدد رقم 0220.

4 حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة جزء 03 ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عدد 0221.

5 حمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،عمان، 2009.

6 عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ،شريفة على حسن ،أساس المراجعة ،الأساس العلمية و العملية ،الدار الجامعية ،2004.

7 دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العالقة إصدار عام 2010 الجزء الأول ، الإتحاد الدولي للمحاسبين الفقرة أ 19.

8 نبيل محمد مرسي، التقنيات الحديثة للمعلومات، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.

9 إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية (مدخل إداري)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2000 .

10 سليم إبراهيم الحسينة، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة الرواق، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2002 ،

11 محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

12 ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

13 السيد أمين أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .

14 حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية للطلبة الجامعيين، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.

15 نبيل محمد مرسي، التقنيات الحديثة للمعلومات، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، اللاسكندرية، مصر، 2005.

16 محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001.

17 ستيفن موسكوف ومارك سميكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)، ترجمة كمال الدين سعيد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002 .

18 كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001 .

19 احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

20 أحمد لعماري، طبيعة وأهمية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2001 .

21 محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، مصر، العدد الأول، 2005.

22 أحمد عبد الرحمن المخادمة ، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية " دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية "، مجلة المنارة،العدد 2، المجلد13،2007.

23 عباس مهدي الشيرازي ،نضرية المحاسبية نشر و التزيع الكويت الطبعة الأولى 1990.

24 مؤيد الفضل، عبد النصر نور، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

25 وابل علي الوابل، كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة التاسعة، العدد 36 ، ديسمبر 2002.

25 وائل إبراهيم الراشد، أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، دراسة تحليلية لسوق الأوراق المالية بدولة الكويت، جامعة الكويت، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، ماي1990.

26 رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2 ، المجلد رقم 46 ،يوليو 2009 .

مذكرات ماجستير:

1. عمورة جمال، دراسة ضرورة إصالح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم االقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.
2. هاني فرحان الزايغ (2006)، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسالمية بغزة،2005 / 2006.
3. محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ،فرع محاسبة و تدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،2011/2010 .
4. وبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع دراسات محاسبية ومالية ، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2010-2011.
5. شكري حنا طيب، مقداد أحمد الجليل، النظم المحاسبية، الإطار العام، جامعة الموصل، العراق، 1984
6. ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيد والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2003 .
7. أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين2013.

8. يناس شيخ سليمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2009/2010.

ملتقيات:

1. سليمة شنشن ,دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى الدولي: صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، 14 و 15 أفريل 2009.
2. خليل الرفاعي وآخرون، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين (دراسة حالة سوق عمان المالي)، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة،2013.

موقع الكتروني:

1. http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A120_ISA_500.pdfhttps://hrdiscussion.com/hr47618.html.
2. مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية و الإدارية ، المعايير الدولية للتدقيق ، المجموعة الخامسة ،المعيار الدولي للتدقيق (500)أدلة الإثبات :التصفح تاريخ الموقع على متاح http://ia600304.us.archive.org/0/items/Isas22000/500.PDF ص135 ، رقم الفقرة : 07، 23-2-2019
3. http://www.almohasb1.com/2010/02/audit-evidence.html
4. ،تاريخ com.9alam.www المحاسبة الإدارية، وثيقة انترنت متوفرة على الموقع الاطلاع 2019/05/09 .
5. تاريخ info.lanmobil.www مفهوم المحاسبة القومية، وثيقة انترنت متوفرة على الموقع الاطلاع 2019/05/09.

مراجع اجنبية:

1. Brahim Soltani, Auditing an international Approach, prarson education limited, London, 2007, p131.

2. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500 AUDIT EVIDENCE (Effective for audits of financial statements for
3. Demirag , I.,& et al., Corporate Governance: Overview and Research Agenda, British Accounting Review , Vol. 32 , 2000 ,PP341-354 نقلا عن محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص0,7 .
4. Good Win , Jenny and Jeanl . Seow, the Influence Of Corporate Governance Mechanisms On The quality Of Financial Reporting and Auditing Perceptions Of Auditors and Directors in Singapore , Accounting and Finance , vol. 42 ,2002 , PP 195 – 221(نقلا عن محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص9)

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد.....

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص تدقيق محاسبي و جبائي، وذلك لإتمام الدراسة والتي هي بعنوان " **دور معايير الأثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** " نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع و ما تقومون به في المؤسسة، الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة و موضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة و إبراز نتائجها، و التي يطمح الباحث من خلالها بالوقوف على أجوبتكم على الأسئلة، موضحا في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم إلى لأغراض الدراسة و البحث العلمي، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

من إعداد الطالب :

عربي صفوان عبد الباسط

Safouane.arbi@yahoo.com

➢ **البيانات الشخصية والوظيفية**

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1. **العمر:** ☐ **أقل من 30 سنة**

☐ **من 30 إلى أقل من 40 سنة**

☐ **من 40 إلى أقل من 50 سنة**

☐ **50 سنة فأكثر**

2. **المؤهل العلمي:** ☐ **ماستر** ☐ **ليسانس**

☐ **ماجستير** ☐ **دكتوراه**

☐ **أخرى يرجى ذكرها: .....**

3. **التّخصص العلمي:** ☐ **محاسبة** ☐ **مالية**

☐ **أخرى يرجى ذكرها: .....**

4. **سنوات الخبرة:** ☐ **أقل من 5 سنوات**

☐ **من 5 سنوات إلى 10 سنوات**

☐ **أكثر من 10 سنوات**

5. **الوظيفة الحالية:** ☐ **محاسب**

☐ **مدقق خارجي**

☐ **مدقق داخلي**

☐ **أخرى يرجى ذكرها: .....**

المحور الأول: معايير أدلة الأثبات

1-1معيار التأكيدات الخارجية

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.					
2. الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج					
3. طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات ابن الوسة وأطراف أخرى					
4. حصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تضم القوائم المالية					
5. حصول على أدلة أكثر موثقية ودقيقة و ذلك عندما تيم الحصول عليها من أطراف خارجية من المؤسسة					

2-1 معيار التصريحات الكتابية

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تقيم مستوي نزاهة الأدارة وتقييم مدى مصداقية الأدلة لما الأدارة لم توفي بكل التصريحات الإدارية مطلوبة					
2. حصول على تقارير المعدة من الإدارة لتأكد من صحة حسابتها					
3. الحصول على تأكيدات من الإدارة بشأن إختيار وتطبيق السياسات					

المحاسبية كان بشكل مناسب					
4. الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ، والتأكد من أنهم قد تم قيام بكل مسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية					
5. إبلاغ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية					

3-1 معيار الإجراءات التحليلية

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يدعم تحسين تحكم في العمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.					
2. التنبؤ والكشف عن بعض المؤشرات أو دلالات التحذير التي قد تعترض لها المؤسسية.					
3. يساعد محافض الحسابات على تصميم برنامج تدقيق ملائم					
4. تحسين فحص الحسابات المؤسسة والتدقيق وجمع الأدلة وتسهيا الكشف على الحسابات التي يجب إعادة فحصها					
5. مراقبة وتقدير المعلومات المالية مرتبطة بالمؤسسات أخرى للاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية					

4-1 معايير استمرارية الاستغلال

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يساعد الالتزام بمعيار استمرارية الاستغلال بلكشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و الكشف على التضليل و الأحتيال التي قد تمارسه الأدارة					
2. تقدير مدى قدرة المؤسسة في استخدام مواردها المالية.					
3. تحديد و التنبؤ قدرة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.					
4. القيام بإجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية قد تواجه المؤسسة					
5. جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين مدى صدق القوائم المالية					

المحور الثاني: جودة القوائم المالية.

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الموثوقية					
1. تعرض المعلومات المحاسبية بصورة صادقة للوضع المالي لمستخدميها					
2. هناك توافق بين المعلومة المعروضة في القوائم المالية وما هو واقع في الحقيقة					
3. تطابق بين ماهو مسجل في القوائم المالية وما هو موجود في الواقع و لها خاصية الحيازية					
الملائمة					
4. تمتاز المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية بملائمة و تساعد للتنبؤ بالمستقبل من أجل إتخاذ القرار مناسب.					
5. باستعمال نفس اساليب ووسائل القياس يستطيع اي مستخدم اخر التوصل الى نفس النتائج باستعمال نفس المعلومة المحاسبية					
6. توفر القوائم المالية على معلومات تساعد إحتياجات المستخدمين الحاليين و المحتملين في مستقبل لإستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية					
القابلية للمقارنة					
7. إمكانية اجراء مقارنة بين القوائم المالية المعروضة في سنوات مختلفة.					
8. هناك وجود مستندات مثبتة لكل العمليات مسجلة					
9. يوجد عرض للمعلومات المحاسبية كاملة دون حدف اونقص فيها					
القابلية للفهم					
10. باستعمال نفس اساليب ووسائل القياس يستطيع اي مستخدم اخر التوصل الى نفس النتائج باستعمال نفس المعلومة المحاسبية.					
11. يكون عرض للمعلومات المحاسبية كاملة دون حدف اونقص فيها					
21. النتائج المتحصل عليها تتميز بالموضوعية وحائزة على القبول العام					

ارجوا تقديم ملاحظاتكم وأرائكم حول موضوع الدراسة أسفله:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم: (02)

1- إختبار الثبات

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	31	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	31	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,843	37

2- جدول التكرارات :

Frequency Table

age

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins que 30 ans	6	19,4	19,4	19,4
	De 30 à moins de 30 ans	13	41,9	41,9	61,3
	plus que 50	5	16,1	16,1	77,4
	5,00	7	22,6	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

niveaux

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Master	12	38,7	38,7	38,7
	Maître	5	16,1	16,1	54,8

	license	14	45,2	45,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

spécialité

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	comptabilité	17	54,8	54,8	54,8
	finance	13	41,9	41,9	96,8
	AUTRE	1	3,2	3,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

experience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	au moins que 5 ans	15	48,4	48,4	48,4
	plus 5 ans a moins que 10 ans	9	29,0	29,0	77,4
	plus que 10 ans	7	22,6	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

poste de travail

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	comptabilité	13	41,9	41,9	41,9
	externe	11	35,5	35,5	77,4
	auditeur interne	6	19,4	19,4	96,8
	Autre	1	3,2	3,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

تحليل العبرات إعتماد الميزان التقدري وفقا لمقياس تقسيم ليكارت الخامسي :

معيار التأكيدات الخارجية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	31	3,00	5,00	4,2903	,64258
2	31	2,00	5,00	4,0968	,94357
3	31	2,00	5,00	4,0323	,79515
4	31	2,00	5,00	3,4839	,96163
5	31	1,00	5,00	4,0645	1,26321
Valid N (listwise)	31				

معيار التصريحات الكتابية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AA1	31	1,00	5,00	3,2581	1,38967
2	31	2,00	5,00	4,1290	,61870
3	31	2,00	5,00	3,9355	,92864
4	31	2,00	5,00	4,1290	,95715
5	31	1,00	4,00	2,4194	1,05749
Valid N (listwise)	31				

معيار إجراءات التحليل

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AAA1	31	2,00	5,00	3,6129	,80322
2	31	2,00	5,00	3,6774	1,07663
3	31	2,00	5,00	3,1290	1,05647
4	31	1,00	5,00	3,8065	1,01388
5	31	2,00	5,00	3,7419	1,09446
Valid N (listwise)	31				

معيار إستمرارية الأستغلال

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AAAA1	31	1,00	5,00	2,9032	1,24779
2	31	1,00	5,00	3,9677	,79515
3	31	1,00	5,00	3,9355	,89202
4	31	1,00	5,00	3,5484	,99461
5	31	2,00	5,00	3,8710	,88476

Valid N (listwise)	31				

موثوقية معلومة المحاسبية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	31	2,00	5,00	3,8387	,63754
2	31	2,00	5,00	3,9355	,77182
3	31	3,00	5,00	3,9032	,65089
Valid N (listwise)	31				

ملائمة معلومة المحاسبية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BB1	31	2,00	5,00	3,7097	,86385
2	31	2,00	5,00	3,9032	,65089
3	31	2,00	5,00	4,0000	,63246
Valid N (listwise)	31				

قابلية لمقارنة المعلومة المحاسبية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BBB1	31	2,00	5,00	3,9677	,75206
2	31	2,00	5,00	3,7742	,61696
3	31	2,00	5,00	3,6452	,98483
Valid N (listwise)	31				

قابلية للفهم معلومة المحاسبية

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BBBB1	31	2,00	4,00	3,6774	,65254
2	31	2,00	5,00	3,7742	,88354
3	31	2,00	5,00	3,9355	,44238
Valid N (listwise)	31				

3- اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test معيار التأكيدات الخارجية

		A1	2	3	4	5
N		31	31	31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	4,2903	4,0968	4,0323	3,4839	4,0645
	Std. Deviation	,64258	,94357	,79515	,96163	1,26321
Most Extreme Differences	Absolute	,287	,330	,258	,253	,287
	Positive	,287	,186	,226	,167	,229
	Negative	-,252	-,330	-,258	-,253	-,287
Kolmogorov-Smirnov Z		1,599	1,838	1,437	1,407	1,596
Asymp. Sig. (2-tailed)		,012	,002	,032	,038	,012

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test معيار التصريحات الكتابية

		AA1	2	3	4	5
N		31	31	31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,2581	4,1290	3,9355	4,1290	2,4194
	Std. Deviation	1,38967	,61870	,92864	,95715	1,05749
Most Extreme Differences	Absolute	,284	,357	,334	,253	,289
	Positive	,204	,357	,214	,181	,201
	Negative	-,284	-,353	-,334	-,253	-,289
Kolmogorov-Smirnov Z		1,581	1,987	1,860	1,408	1,610
Asymp. Sig. (2-tailed)		,013	,001	,002	,038	,011

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test معيار إجراءات التحليل

		AAA1	2	3	4	5
N		31	31	31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,6129	3,6774	3,1290	3,8065	3,7419
	Std. Deviation	,80322	1,07663	1,05647	1,01388	1,09446
Most Extreme Differences	Absolute	,362	,360	,279	,447	,303
	Positive	,250	,198	,277	,295	,170
	Negative	-,362	-,360	-,279	-,447	-,303
Kolmogorov-Smirnov Z		2,018	2,003	1,554	2,487	1,686
Asymp. Sig. (2-tailed)		,001	,001	,016	,000	,007

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test معيار إستمرارية الأستغلال

		AAAA1	2	3	4	5
N		31	31	31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	2,9032	3,9677	3,9355	3,5484	3,8710
	Std. Deviation	1,24779	,79515	,89202	,99461	,88476
Most Extreme Differences	Absolute	,346	,419	,400	,417	,364
	Positive	,346	,323	,278	,260	,248
	Negative	-,202	-,419	-,400	-,417	-,364
Kolmogorov-Smirnov Z		1,927	2,335	2,226	2,322	2,029
Asymp. Sig. (2-tailed)		,001	,000	,000	,000	,001

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test موثوقية معلومة المحاسبية

		B1	2	3
N		31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,8387	3,9355	3,9032
	Std. Deviation	,63754	,77182	,65089
Most Extreme Differences	Absolute	,439	,340	,301
	Positive	,336	,273	,280
	Negative	-,439	-,340	-,301
Kolmogorov-Smirnov Z		2,442	1,892	1,676
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,002	,007

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test ملائمة معلومة المحاسبية

		BB1	2	3
N		31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,7097	3,9032	4,0000
	Std. Deviation	,86385	,65089	,63246
Most Extreme Differences	Absolute	,406	,430	,371
	Positive	,272	,344	,339
	Negative	-,406	-,430	-,371
Kolmogorov-Smirnov Z		2,259	2,394	2,065
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test قابلية لمقارنة المعلومة المحاسبية

		BBB1	2	3
N		31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,9677	3,7742	3,6452
	Std. Deviation	,75206	,61696	,98483
Most Extreme Differences	Absolute	,420	,449	,254
	Positive	,322	,325	,166
	Negative	-,420	-,449	-,254
Kolmogorov-Smirnov Z		2,340	2,501	1,412
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,037

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test قابلية للفهم معلومة المحاسبية

		BBBB1	2	3
N		31	31	31
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,6774	3,7742	3,9355
	Std. Deviation	,65254	,88354	,44238
Most Extreme Differences	Absolute	,464	,343	,493
	Positive	,311	,238	,410
	Negative	-,464	-,343	-,493
Kolmogorov-Smirnov Z		2,582	1,909	2,747
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,001	,000

4- اختبار الطبيعة طبيعة توزيع البيانات بمعامل بيرسون:

5-

Corrélations معيار التأكيدات الخارجية

		A1	2	3	4	5	ANEX11
	Corrélation de Pearson	1	,062	,438*	,251	,264	,604**
A1	Sig. (bilatérale)		,740	,014	,174	,152	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,062	1	-,138	-,237	-,005	,238
2	Sig. (bilatérale)	,740		,460	,199	,977	,198
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,438*	-,138	1	,371*	,496**	,718**
3	Sig. (bilatérale)	,014	,460		,040	,005	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,251	-,237	,371*	1	,248	,560**
4	Sig. (bilatérale)	,174	,199	,040		,179	,001
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,264	-,005	,496**	,248	1	,766**
5	Sig. (bilatérale)	,152	,977	,005	,179		,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,604**	,238	,718**	,560**	,766**	1
ANEX11	Sig. (bilatérale)	,000	,198	,000	,001	,000	
	N	31	31	31	31	31	31

Corrélations معيار التصريحات الكتابية

		AA1	2	3	4	5	ANEX12
	Corrélation de Pearson	1	,193	-,038	-,126	,151	,595**
AA1	Sig. (bilatérale)		,299	,838	,499	,418	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,193	1	,363*	,252	-,035	,563**
2	Sig. (bilatérale)	,299		,045	,171	,854	,001
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	-,038	,363*	1	,310	-,039	,533**
3	Sig. (bilatérale)	,838	,045		,090	,833	,002
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	-,126	,252	,310	1	-,121	,432*
4	Sig. (bilatérale)	,499	,171	,090		,516	,015
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,151	-,035	-,039	-,121	1	,430*
5	Sig. (bilatérale)	,418	,854	,833	,516		,016
	N	31	31	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,595**	,563**	,533**	,432*	,430*	1
ANEX12	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,002	,015	,016	
	N	31	31	31	31	31	31

Corrélations معيار إجرأت التحليل

		AAA1	2	3	4	5	ANEX13
AAA1	Corrélation de Pearson	1	,352	-,214	-,177	,376*	,388*
	Sig. (bilatérale)		,052	,247	,341	,037	,031
	N	31	31	31	31	31	31
2	Corrélation de Pearson	,352	1	,389*	-,029	,408*	,715**
	Sig. (bilatérale)	,052		,030	,879	,023	,000
	N	31	31	31	31	31	31
3	Corrélation de Pearson	-,214	,389*	1	,398*	,289	,661**
	Sig. (bilatérale)	,247	,030		,027	,115	,000
	N	31	31	31	31	31	31
4	Corrélation de Pearson	-,177	-,029	,398*	1	,134	,460**
	Sig. (bilatérale)	,341	,879	,027		,473	,009
	N	31	31	31	31	31	31
5	Corrélation de Pearson	,376*	,408*	,289	,134	1	,744**
	Sig. (bilatérale)	,037	,023	,115	,473		,000
	N	31	31	31	31	31	31
ANEX13	Corrélation de Pearson	,388*	,715**	,661**	,460**	,744**	1
	Sig. (bilatérale)	,031	,000	,000	,009	,000	
	N	31	31	31	31	31	31

Corrélations معيار إستمرارية الأستغلال

		AAAA1	2	3	4	5	ANEX14
AAAA1	Corrélation de Pearson	1	,098	,324	,178	,230	,762**
	Sig. (bilatérale)		,602	,076	,337	,214	,000
	N	31	31	31	31	31	31
2	Corrélation de Pearson	,098	1	,279	-,145	-,006	,388*
	Sig. (bilatérale)	,602		,129	,435	,974	,031
	N	31	31	31	31	31	31
3	Corrélation de Pearson	,324	,279	1	-,034	,074	,592**
	Sig. (bilatérale)	,076	,129		,856	,694	,000
	N	31	31	31	31	31	31
4	Corrélation de Pearson	,178	-,145	-,034	1	,007	,412*
	Sig. (bilatérale)	,337	,435	,856		,969	,021
	N	31	31	31	31	31	31
5	Corrélation de Pearson	,230	-,006	,074	,007	1	,474**
	Sig. (bilatérale)	,214	,974	,694	,969		,007
	N	31	31	31	31	31	31
ANEX14	Corrélation de Pearson	,762**	,388*	,592**	,412*	,474**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,031	,000	,021	,007	
	N	31	31	31	31	31	31

Corrélations خاصية موثوقية المعلومة المحاسبية

		2	B1	3	ANEX21
	Corrélation de Pearson	1	,114	-,079	,680**
2	Sig. (bilatérale)		,543	,672	,000
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,114	1	-,119	,556**
B1	Sig. (bilatérale)	,543		,523	,001
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	-,079	-,119	1	,441*
3	Sig. (bilatérale)	,672	,523		,013
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,680**	,556**	,441*	1
ANEX21	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,013	
	N	31	31	31	31

Corrélations ملائمة المعلومة المحاسبية

		BB1	2	3	ANEX22
	Corrélation de Pearson	1	-,111	,305	,768**
BB1	Sig. (bilatérale)		,552	,095	,000
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	-,111	1	-,162	,353
2	Sig. (bilatérale)	,552		,384	,051
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,305	-,162	1	,616**
3	Sig. (bilatérale)	,095	,384		,000
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,768**	,353	,616**	1
ANEX22	Sig. (bilatérale)	,000	,051	,000	
	N	31	31	31	31

Corrélations قابلية للمقارنة المعلومة المحاسبية

		BBB1	2	3	ANEX23
	Corrélation de Pearson	1	,127	,074	,622**
BBB1	Sig. (bilatérale)		,494	,692	,000
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,127	1	-,027	,473**
2	Sig. (bilatérale)	,494		,887	,007
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,074	-,027	1	,705**
3	Sig. (bilatérale)	,692	,887		,000
	N	31	31	31	31
	Corrélation de Pearson	,622**	,473**	,705**	1
ANEX23	Sig. (bilatérale)	,000	,007	,000	
	N	31	31	31	31

Corrélations قابلية للفهم المعلومة المحاسبية

		BBBB1	2	3	ANEX24
BBBB1	Corrélation de Pearson	1	,216	,156	,672**
	Sig. (bilatérale)		,242	,401	,000
	N	31	31	31	31
2	Corrélation de Pearson	,216	1	,132	,797**
	Sig. (bilatérale)	,242		,479	,000
	N	31	31	31	31
3	Corrélation de Pearson	,156	,132	1	,487**
	Sig. (bilatérale)	,401	,479		,005
	N	31	31	31	31
ANEX24	Corrélation de Pearson	,672**	,797**	,487**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,005	
	N	31	31	31	31

الفرضية الأولى : تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

1-1 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,597	1	,597	2,144	,154[b]
	Résidu	8,081	29	,279		
	Total	8,679	30			

a. Variable dépendante : ANEX11

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX21

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,580	,970		2,660	,013
	ANEX21	,363	,248	,262	1,464	,154

a. Variable dépendante : ANEX11

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,6695	4,2747	3,9935	,14112	31
Résidu	-,83259	,68845	,00000	,51902	31
Erreur Prévision	-2,297	1,992	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,577	1,304	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX11

2-1 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	ANEX22[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : ANEX11

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,132[a]	,017	-,017	,54230

a. Valeurs prédites : (constantes), ANEX22

b. Variable dépendante : ANEX11

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,150	1	,150	,511	,481[b]
	Résidu	8,529	29	,294		
	Total	8,679	30			

a. Variable dépendante : ANEX11

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX22

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,353	,902		3,718	,001
	ANEX22	,165	,232	,132	,715	,481

a. Variable dépendante : ANEX11

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,8494	4,1804	3,9935	,07075	31
Résidu	-,81490	,78510	,00000	,53318	31
Erreur Prévision	-2,037	2,641	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,503	1,448	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX11

1-3 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,030	1	1,030	3,905	,058[b]
	Résidu	7,649	29	,264		
	Total	8,679	30			

a. Variable dépendante : ANEX11

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX23

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,542	,740		3,433	,002
	ANEX23	,382	,194	,344	1,976	,058

a. Variable dépendante : ANEX11

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,4342	4,1992	3,9935	,18528	31
Résidu	-,87169	1,03829	,00000	,50494	31
Erreur Prévision	-3,019	1,110	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,697	2,022	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX11

1-4 لا تؤثر معيار التأكيدات الخارجية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,624	1	,624	2,247	,145[b]
	Résidu	8,055	29	,278		
	Total	8,679	30			

a. Variable dépendante : ANEX11

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX24

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,784	,812		3,429	,002
	ANEX24	,319	,213	,268	1,499	,145

a. Variable dépendante : ANEX11

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,5277	4,1648	3,9935	,14423	31
Résidu	-,75245	,75373	,00000	,51816	31
Erreur Prévision	-3,230	1,187	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,428	1,430	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX11

1- فرضية الثانية : لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

1-2 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,158	1	,158	,606	,443[b]
	Résidu	7,581	29	,261		
	Total	7,739	30			

a. Variable dépendante : ANEX12

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX21

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,846	,940		3,029	,005
	ANEX21	,187	,240	,143	,779	,443

a. Variable dépendante : ANEX12

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,4073	3,7190	3,5742	,07268	31
Résidu	-,79430	1,06804	,00000	,50269	31
Erreur Prévision	-2,297	1,992	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,554	2,089	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX12

2-2 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,409	1	,409	1,616	,214[b]
	Résidu	7,331	29	,253		
	Total	7,739	30			

a. Variable dépendante : ANEX12

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX22

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,518	,836		3,012	,005
	ANEX22	,273	,215	,230	1,271	,214

a. Variable dépendante : ANEX12

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,3365	3,8824	3,5742	,11669	31
Résidu	-,71843	,99059	,00000	,49433	31
Erreur Prévision	-2,037	2,641	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,429	1,970	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX12

2-3 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,711	1	,711	2,932	,098[b]
	Résidu	7,029	29	,242		
	Total	7,739	30			

a. Variable dépendante : ANEX12

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX23

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,368	,710		3,336	,002
	ANEX23	,318	,186	,303	1,712	,098

a. Variable dépendante : ANEX12

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,1096	3,7450	3,5742	,15390	31
Résidu	-,94501	,96090	,00000	,48404	31
Erreur Prévision	-3,019	1,110	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,920	1,952	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX12

2-4 لا تؤثر معيار التصريحات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,674	1	,674	2,768	,107[b]
	Résidu	7,065	29	,244		
	Total	7,739	30			

a. Variable dépendante : ANEX12

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX24

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,317	,761		3,047	,005
	ANEX24	,331	,199	,295	1,664	,107

a. Variable dépendante : ANEX12

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,0900	3,7522	3,5742	,14993	31
Résidu	-,73147	,95816	,00000	,48528	31
Erreur Prévision	-3,230	1,187	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,482	1,941	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX12

3- فرضية الثالثة : لا تؤثر الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

3-1 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,273	1	,273	,722	,403[b]
	Résidu	10,966	29	,378		
	Total	11,239	30			

a. Variable dépendante : ANEX13

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX21

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,638	1,130		2,335	,027
	ANEX21	,245	,289	,156	,849	,403

a. Variable dépendante : ANEX13

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,3745	3,7835	3,5935	,09537	31
Résidu	-1,01994	,86187	,00000	,60459	31
Erreur Prévision	-2,297	1,992	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,659	1,402	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX13

3-2 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,281	1	,281	,743	,396[b]
	Résidu	10,958	29	,378		
	Total	11,239	30			

a. Variable dépendante : ANEX13

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX22

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,718	1,022		2,659	,013
	ANEX22	,226	,262	,158	,862	,396

a. Variable dépendante : ANEX13

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,3965	3,8490	3,5935	,09674	31
Résidu	-1,02275	1,00353	,00000	,60437	31
Erreur Prévision	-2,037	2,641	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,664	1,633	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX13

3-3 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للمقارنة المعلومات.

المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,478	1	1,478	4,392	,045[b]
	Résidu	9,760	29	,337		
	Total	11,239	30			

a. Variable dépendante : ANEX13

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX23

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,854	,836		2,217	,035
	ANEX23	,458	,219	,363	2,096	,045

a. Variable dépendante : ANEX13

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,9234	3,8399	3,5935	,22198	31
Résidu	-1,03992	,92383	,00000	,57039	31
Erreur Prévision	-3,019	1,110	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,793	1,592	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX13

3-4 لا تؤثر معيار الأجراءات الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,805	1	,805	2,239	,145[b]
	Résidu	10,433	29	,360		
	Total	11,239	30			

a. Variable dépendante : ANEX13

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX24

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,220	,924		2,402	,023
	ANEX24	,362	,242	,268	1,496	,145

a. Variable dépendante : ANEX13

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,0643	3,7881	3,5935	,16386	31
Résidu	-,94685	,97378	,00000	,58972	31
Erreur Prévision	-3,230	1,187	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,579	1,623	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX13

4- فرضية الرابعة : لا تؤثر إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على جودة المعلومات المحاسبية.

فرضيات الفرعية :

4-1 لا تؤثر إستمرارية الأستغلال الكتابية بدلالة إحصائية على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,007	1	,007	,026	,873[b]
	Résidu	8,209	29	,283		
	Total	8,217	30			

a. Variable dépendante : ANEX14

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX21

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,802	,978		3,889	,001
	ANEX21	-,040	,250	-,030	-,161	,873

a. Variable dépendante : ANEX14

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,6139	3,6812	3,6452	,01568	31
Résidu	-,84082	1,37263	,00000	,52311	31
Erreur Prévision	-1,992	2,297	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,580	2,580	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX14

4-2 لا تؤثر معيار إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,693	1	1,693	7,528	,010[b]
	Résidu	6,523	29	,225		
	Total	8,217	30			

a. Variable dépendante : ANEX14

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX22

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,494	,789		1,895	,068
	ANEX22	,556	,203	,454	2,744	,010

a. Variable dépendante : ANEX14

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,1612	4,2725	3,6452	,23758	31
Résidu	-,73163	,85359	,00000	,46631	31
Erreur Prévision	-2,037	2,641	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,543	1,800	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX14

4-3 لا تـؤثر معيـار إسـتمرارية الأسـتغلال بدلالـة إحصـائية خاصـية علـى قابليـة للمقارنـة المعلومـات المحاسبية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,534	1	1,534	6,656	,015[b]
	Résidu	6,683	29	,230		
	Total	8,217	30			

a. Variable dépendante : ANEX14

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX23

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,873	,692		2,707	,011
	ANEX23	,467	,181	,432	2,580	,015

a. Variable dépendante : ANEX14

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,9625	3,8961	3,6452	,22612	31
Résidu	-,78493	1,25947	,00000	,47198	31
Erreur Prévision	-3,019	1,110	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,635	2,624	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX14

4-4 لا تؤثر معيار إستمرارية الأستغلال بدلالة إحصائية على خاصية قابلية للفهم المعلومات المحاسبية.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,900	1	,900	3,567	,069[b]
	Résidu	7,317	29	,252		
	Total	8,217	30			

a. Variable dépendante : ANEX14

b. Valeurs prédites : (constantes), ANEX24

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,193	,774		2,833	,008
	ANEX24	,383	,203	,331	1,889	,069

a. Variable dépendante : ANEX14

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	3,0858	3,8508	3,6452	,17320	31
Résidu	-,79580	1,27669	,00000	,49386	31
Erreur Prévision	-3,230	1,187	,000	1,000	31
Erreur Résidu	-1,584	2,542	,000	,983	31

a. Variable dépendante : ANEX14

مقدمة

الفصل الاول

الفصل الثاني

الخاتمـــــــة

المراجع

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التربية الوطنية

الديوان الوطني للإمتحانات و المسابقات

استمارة التسجيل في مسابقة التوظيف على أساس الاختبارات

مديرية التربية لولاية :	بسكرة	رقم ملف المترشح :5979	الصورة
الرتبة :	مقتصد		
مركز إيداع الملف :	متوسطة الشيخ محمد العابد - بسكرة		
تاريخ إيداع الملف :	2019-07-03 إبتداءا من الساعة 10 صباحا إلى غاية الساعة 12		
اسم المستخدم:	safouanearbi	الرقم السري: 454545	

1- المعلومات الشخصية :

رقم شهادة الميلاد :	05971		
اللقب :	عربي	الإسم :	صفوان عبد الباسط
الجنس :	ذكر		
إسم الأب :	عمار		
لقب الأم :	عربي	إسم الأم :	يمينة
تاريخ الميلاد :	1994-12-05		
ولاية الميلاد :	بسكرة	مكان الميلاد :	بسكرة
الجنسية :	جزائرية		
العنوان :	حي 60 مسكن الكوابل طريق طولقة منزل رقم 54 بسكرة - بسكرة		
الوضعية العائلية :	عازب(ة)		
عدد الأولاد :	0		
هل أنت من ذوي الإحتياجات الخاصة :	لا		
هل لك صفة ذوي حقوق الشهيد؟ :	لا		
الوضعية تجاه الخدمة الوطنية :	مؤجل		
الوثيقة :	المادة 28		
تاريخ الإصدار :	2018-09-19		

2- معلومات حول الشهادة (أو المؤهل) المتحصل عليه :

تسمية الشهادة :	ليسانس شعبة : المحاسبة		
التخصص :	محاسبة و جباية		
تاريخ الحصول على الشهادة :	2017-06-15		
رقم الشهادة :	52		
مدة التكوين :	3		
من : 2014 إلى : 2017	المعدل العام لمسار الدراسة :10.58		
المؤسسة المسلمة لشهادة :	جامعة محمد خيصر		

2-7-2019,16:27:1 1562081221

3- معلومات حول الوضعية المهنية-بالنسبة للمترشحين العاملين :

تسمية الوظيفة أو الرتبة المشغولة عند تاريخ الترشح للمسابقة :

تاريخ أول التعيين :

تاريخ التعيين في المنصب أو الرتبة المشغولة حاليا :

الصنف : **الدرجة :**

مرجع موافقة الهيئة المستخدمة لمشاركة المترشح :

تاريخ الموافقة :

السلطة التي لها صلاحية الإمضاء :

عنوان الإدارة :

الهاتف : **الفاكس :**

البريد الإلكتروني :

أنا الممضي أدناه أصرح بشرفي بصحة المعلومات المبينة في هذه الوثيقة وأتحمل كل تبعات عدم صحة أو دقة المعلومات بما في ذلك إلغاء نجاحي في المسابقة إمضاء المعني:.....

2-7-2019,16:27:1 1562081221

Nom :	Prénom :	Télèphone :	email :
ARBI	Safouane Abedelbasset	**0665668750**	safouane.arbi@yahoo.com

---

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التربية الوطنية

مديرية التربية لولاية : بسكرة
وصل إيداع ملف مسابقة التوظيف على أساس الاختبارات للالتحاق

برتبة : **مقتصد**

مركز إيداع الملف : **متوسطة الشيخ محمد العابد حي بني مرة بسكرة - بسكرة**

تاريخ إيداع الملف **2019-07-03 إبتداءا من الساعة 10 صباحا إلى غاية الساعة 12**

إسم و لقب المترشح :	رقم ملف المترشح :	إسم المستخدم :	الرقم السري :
عربي صفوان عبد الباسط	5979	safouanearbi	454545

يتم سحب الإستدعاءات من نفس الموقع

عـدد الوثائـــــــق المقدمة

- إستمارة المعلومات

- طلب خطي للمشاركة في المسابقة

- نسخة (01) من بطاقة التعريف الوطنية

- نسخة (01) من المؤهل أو الشهادة المطلوبة مرفقة بكشوف النقاط المتعلقة بجميع سنوات المسار الدراسي أو التكويني

- وصل دفع الحوالة البريدية بمبلغ 300 دج للديوان الوطني للامتحانات و المسابقات إلى رقم الحساب البريدي 353599 المفتاح 99

إسم ولقب المكلف بإستلام الملفات: ..... مكان العمل: ..... الختم و الإمضاء :.....

حرر في : ..... بـ: .....

المقدمة الفصل

عرفت مهنة المراجعة تطورا كبيرا على المستوى العالمي خاصة مع ظهور مخاطر التدقيق وما ينتج عنها من ازدياد مخاطر التي قد تتعرض هلا المؤسسة وازدياد حالات الغش وارتكاب الأخطاء والمخالفات، وعليه وجب اقرتاح مجموعة من التحسينات. فوجود معايري مهنية خاصة بمهنة التدقيق واستخدامها من طرف المهنين خاصة أثناء احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أية حالة من حلات الغش أو الأخطاء التي تنتج لعدة أسباب تعود للمدقق وهذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم حول قوائم مالية .