

دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية
- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018 -

The Role of the Auditor in Improving the Quality of Financial Statements in the Algerian accounting environment - A Field Study of a Sample of Professionals and Academics in the South-East of Algeria During the Year 2018 -

مسعود كسكس^{1*} ، محمد زرقون²

¹ محبر التنمية الإدارية للإرتقاء بالمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية (الجزائر)
² محبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)

تاريخ الاستلام : 2019/09/28 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/10/05 ؛ تاريخ القبول : 2019/11/11

ملخص: تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات في تحسين هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية و أكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال إستقصاء مجموعة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها و أهم التحليل التي يقوم بها على القوائم المالية، والثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، و أهم قواعد إعداد القوائم ومدى توافقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الكلمات المفتاح: محافظ حسابات، جودة، تقرير مراجعة، قوائم مالية.

تصنيف JEL: M41

Abstract: The aim of this study was to describe the role of governor in improving the quality of financial statements, through the role of conservative calculations, to improve the quality of financial statements by giving it more credible and more clear image, which is made during an investigation of a group of the board of Governors of the accounts in the South east of the country.

The study concluded that conservative calculations play an important role in the most important reports and financial statement analysis is most important, and confidence put it where the angel of entities in order to ensure credibility, and control of enterprise management, and the top of the list and the criteria of the compliance financial accounting by giving its opinion with objectivity and impartiality.

Keywords: Governor of Accounts, Quality, Audit Report, Financial Statements.

Jel Classification codes: M41.

* Corresponding author, e-mail: kouskous.messaoud@univ-ghardaia.dz

I- تمهيد :

المتمتع لتاريخ تطور مهنة المراجعة في العديد من دول العالم يجد أنها تطورت على مدى العصور السابقة وذلك في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وحاجة ملاك الكيانات الاقتصادية إلى رأي مهني مستقل وحيادي عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في إستخدام مواردها المتاحة، والتصرف فيها حيث يبرز هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات وزيادة الإهتمام بها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف مراجعة الحسابات أضحى أعم وأوسع مما إستدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

فعملية التدقيق تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، والى اكتشاف حالات الغش والتلاعب وتحديد الأخطاء المرتكبة والتعبير عن هذا الرأي من خلال تقرير المدقق الذي يهدف إلى إخبار مستخدمي البيانات المالية، فالقوائم المالية تعمل على زيادة أهمية التدقيق الذي يهدف إلى إبداء رأي بهذه القوائم عن طريق رأي المدقق الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق الذي تؤثر نتائجه في جودة عرض القوائم المالية.

و مما سبق يطرح لدينا التساؤل التالي و الذي هو في الإشكالية الرئيسية للموضوع:

ما هو دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الإشكاليات الفرعية للموضوع على النحو التالي:

- إلى أي مدى يمكن لمحافظ الحسابات تعزيز مصداقية القوائم المالية؟،
- كيف يمكن لمحافظ الحسابات التحقق من موثوقية القوائم المالية؟،
- إلى أي مدى يمكن لرأي محافظ الحسابات الحيادي تعزيز موثوقية القوائم المالية؟؛
- وفقا لمعايير المراجعة المحلية كيف يمكن لمحافظ الحسابات التحقق من معلومات القوائم المالية؟.

I - 2 فرضيات البحث: من خلال الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية التي نسعى لإختبارها من خلال

البحث:

- الفرضية الأولى: يلعب محافظ الحسابات دور هام في تعزيز مصداقية القوائم المالية؛
- الفرضية الثانية: التحقق من مصداقية المعلومة المحاسبية له دور هام في تعزيز مصداقية القوائم المالية؛
- الفرضية الثالثة: حيادية رأي محافظ الحسابات لها دور هام في تعزيز موثوقية القوائم المالية؛
- الفرضية الرابعة: تطور أساليب المراجعة يزيد من عمل محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

I - 3 أهمية الدراسة: تستمد أهمية دراسة الموضوع كون أن الموضوع يتزامن مع إشكالية المحاسبين في الجزائر التعامل مع الثقة من قبل

المالكين للكيانات في الجزائر، و الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات من خلال إبداء رأيه المحايد و الثقة التي يضعه فيها مالكي هذه الكيانات من أجل فحص إعداد القوائم المالية و بالتالي التأثير على مصداقية القوائم المالية .

I - 4 أهداف الدراسة: تهدف الدراسة الى معالجة الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات من خلال رأيه المحايد و الذي ينبع عن مجموعة

من الإجراءات المتبعة وفق معايير تحددها معايير المراجعة التي تنظم المهنة حيث للتقرير الذي يقدمه مراجع الحسابات أثر على سلامة القوائم المالية من خلال إتباع توصيات المراجعة باعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، كما يلزم مراجع الحسابات فحص القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة واستمراريتها.

I - 5 الدراسات السابقة:

◀ دراسة (عمر ديلمي، 2017) بعنوان: " نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية "1.

هدفت هذه الدراسة الى قراءة ما تعانیه مهنة المراجعة المالية في الجزائر حاليا من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بالإضافة إلى حاجة المهنة من طرف المراجعين، كما تفتقر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام باستمرار، بالإضافة إلى الاستخدام غير الكفء للأساليب الكمية العلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني. وقد توصل الباحث الى: يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات بالجزائر خاصة ما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاوله الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

1. دراسة (رشيدة خالدي، 2016)، 2 بعنوان: " دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة

القانونية في الجزائر "2.

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيتها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في تضييق من الفجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، وإستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم وتمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية أحد عشرة معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر وغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات، كما أوصت الباحثة بضرورة الإهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات، وكذا ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

◀ دراسة (Kenny and K. chan.2000)، بعنوان: " Auditing standards in china- a

. comparative analysis with relevant international standards and Guidelines"3.

سعت الدراسة الى معالجة التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين، وأوضحت الدراسة أهم الأسباب والدوافع لإنشاء معايير مراجعة في الصين وتتمثل هذه الدوافع:

◀ التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث

للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات؛

◀ التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة؛

◀ إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات

معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

◀ دراسة (Gin chong, 2000) بعنوان: "Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons".⁴

- تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة هو أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية المراجعة، إضافة لذلك فإن هذه الإرشادات تحدد وتوضح المستويات المختلفة للثغرات والتي يسمح للمراجع بممارستها دون خوف من الوقوع في الإهمال أو مواجهة أي نوع من المقاضاة القانونية، حيث أشارت تفسيرات المكتب بأن أهمية إصدار تلك الإرشادات يتبلور في:
- ◀ إحداهن نوع من التوافق والإنسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الإتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين؛
 - ◀ تقليص عدد الشكاوي و التدايعات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات؛
 - ◀ تخفيض مستويات عدم الوعي وفهم لعمليات المراجعة ومراحلها والمسؤوليات المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة؛
 - ◀ تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة والمرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.

I - 6 الإطار النظري للدراسة: ضمن هذا الإطار سنتطرق إلى المفاهيم النظرية مراجع الحسابات في الجزائر و القوائم المالية.

1. مراجع الحسابات في الجزائر (auditors accounts of algérien)
2. تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة: تعددت التعاريف التي تناولت محافظ الحسابات و جعلها كان من الجانب القانوني و التي كانت على النحو التالي:
حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه⁵:
 - "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".
 - ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة ، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام ، كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون ، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي ، مراقب الحسابات.
 - المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين ، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.
 - عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ".
3. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:
 1. أن يكون جزائري الجنسية،
 2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
 3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
 4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنابة أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
 5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
 6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية:

7. "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة أو سلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."
4. **مسؤوليات محافظ الحسابات:** يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:
- ◀ **المسؤولية المدنية:** بموجب المادة 59 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".
- ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.⁷
- ◀ **المسؤولية الجزائية:** وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ويعاقب القانون.
- كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة ترمي الى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصنف.
- ◀ **المسؤولية الانضباطية:** وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة" أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".
- ومن بين هذه المخالفات: التقصير المهني الخطير أو التهاون؛ السلوك غير اللائق والمتعارض مع نزاهة وأمانة و شرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.
5. **مهام محافظ الحسابات:** حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24، 23 من القانون 10-01 كما يلي:⁸
- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المساهمون أو الشركاء أو حاملو الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
 - المصادقة على الحسابات المدجة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
 - وحسب المادة 25 من القانون 10-01: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصور الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، عند الاقتضاء
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة محتتمل على استمرار الاستغلال.

6. جودة القوائم المالية:

إن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة تغيرات حقوق الملكية، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم المالية والجداول الملحقة والتي تعتبر (الجزء المكمل للقوائم المالية)⁹.

ومن خلال ما تقدم يمكن تعريف القوائم على أنها: " مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي، ولالأداء وتغير الوضع المالي للمؤسسة عند إقفال الحسابات".

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول التزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.

● تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) يفقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 عرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولى الإدارة للأعمال الموكلة لها.

● عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (05) للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة، وأن إعداد مجموعة متاربطة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي هو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، فالقوائم المالية ترتبط مع بعضها؛ لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية، فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع.

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية من خلال قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة: الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتمثل أهم الخصائص الأساسية فيما يلي:

● **القابلية للفهم (Intelligibilité):** قصد بالقابلية للفهم حلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر؛ لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات

● **الملاءمة (Pertinence):** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب وتكون ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرار بحيث تساعد المستخدمين على إجراء التنبؤات

● **القابلية للتمائل والمقارنة (Comparabilité):** تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات

● **المصدقية (Reliability):** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني، الحيطة والحذر، والشمولية

II – الطريقة والأدوات :

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري من خلال التطرق الى عرض محتوى الاستبيان، ومجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة من أجل التعرض للنتائج، تحليلها ومناقشتها.

II – 1 مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: مجتمع الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة المختارة من مجتمع الدراسة في المختصين في المراجعة سواء مهنيين أو أكاديميين فيما يلي:

- عينة من الخبراء المحاسبين؛
- عينة من محافظي الحسابات؛
- الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المراجعة.

ثانياً: عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة ومنهجية، بحيث قمنا بتوزيع 75 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت، الوادي، غرداية) تم توزيعها على المناطق الخمسة بالتساوي وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها، وذلك لعدة أسباب مثل نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، و بعد عملية الجمع تم استرجاع 70 إستمارة ، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 60 إستمارة قابلة لتحليل منهجيا، و نوضح في الجدول رقم (01) عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز.

II – 2 الطريقة والإجراءات المتبعة

سنحاول في هذا الجزء عرض الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

- مقياس ليكرت الثلاثي: مقياس ليكرت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها. الجدول رقم (02).

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى ($3-1=2$) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ($2/3=0.66$) ثم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي (01) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 الى 1.66)، (1.67 الى 2.33)، (2.34 الى 3). بالنسبة لمقياس ليكرت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي الجدول رقم (03).

■ ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي %60 ، والجدول رقم (04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة %81.6 وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا الجدول رقم (04). من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق و ثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.816) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا لثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

. من أجل الإجابة على الإشكالات المطروح و اختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول الى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية :

- توزيع عينة الدراسة (التكرار و النسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ؛
- اختبار (T-TEST)

III- النتائج ومناقشتها :

بعد عرض عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا الى نتائج الدراسة من خلال النفي أو الإثبات وهذا ما أثبتته الجدول رقم (08).

III - 1 إختبار الفرضيات

- إختبار الفرضية الأولى:

H_0 : لا يؤثر تكييف نظام محاسبي مالي مع معايير المحاسبة الدولية لتحسين جودة القوائم المالية من خلال جودة الإفصاح

H_1 : يؤثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية لتحسين جودة القوائم المالية من خلال جودة الإفصاح

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية لتحسين جودة القوائم المالية من خلال جودة الإفصاح).

- إختبار الفرضية الثانية:

H_0 : لا يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية مهم بالنسبة للمراجعة الخارجية لتحسين على القوائم المالية.

H_1 : يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية مهم بالنسبة للمراجعة الخارجية لتحسين على القوائم المالية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية مهم بالنسبة للمراجعة الخارجية لتحسين على القوائم المالية).

- إختبار الفرضية الثالثة:

H_0 : لا يؤثر تقرير مراجع الحسابات على تعزيز مصداقية القوائم المالية.

H_1 : يؤثر تقرير مراجع الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر تقرير مراجع الحسابات على تعزيز مصداقية القوائم المالية).

III - 2 عرض النتائج

لاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (05) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.93، بتركز العبارة الأولى (هلي يمكن إعتبار النظام المحاسبي متوافقا و المعايير المحاسبية الدولية) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و إنحراف بـ (0.553)، بينما جاءت العبارة الثالثة (تبني المعايير يعتبر معوقا لتفعيل الإفصاح المحاسبي و بالتالي التأثير على مصداقية القوائم المالية) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.782)، و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و إنحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول تبني نظام محاسبي مالي يتوافق و المعايير الدولية للمحاسبة.

نلاحظ من الجدول(07) تركز العبارة الثانية (تطوير مهنة المراجعة من خلال تبني المعايير و تحسين جودة المعلومات يؤدي الى تحسين جودة التدقيق) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) و انحراف (0.873)، بينما جاءت العبارة الرابعة (كيف يكون إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية) أقل متوسط قدر بـ(1.89) و انحراف (0.714).

و يلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول أهمية تبني معايير المراجعة الدولية و تأثيرها على البيئة المحاسبية الجزائرية.

نلاحظ من الجدول (07)، تسجيل العبارة الرابعة (تقرير محافظ الحسابات كافي لتحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي تحسين جودة القوائم المالية) لأعلى متوسط حسابي (2.92) بدرجة إنحراف (0.873)، مما يدل على إتجاه أغلب آراء العينة للموافقة على منطلق المحور الثالث أهمية تقرير محافظ تعزيز مصداقية القوائم المالية.

III – 3 تحليل النتائج ومناقشتها.

- بعد ما تقدم به من أسئلة موجهة للمهنيين و عينة من الأساتذة الباحثين في المراجعة، و التي حاولنا من خلالها معرفة دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وجدنا أن هناك دور مهم لمحافظة الحسابات في تعزيز الموثوقية والمصدقية للقوائم المالية نوجز أهمها في مالي:
- ◀ أن مراجع الحسابات له دور مهم في مصداقية القوائم من خلال إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية الذي يمثل الدور المهن و الأكبر في إعداد هذه الأخيرة؛
 - ◀ تقرير مراجع الحسابات يلبي إحتياجات مستخدمي القوائم سواء خارجيين أو داخليين من خلال الثقة في رأي مراجع الحسابات حول هذه الأخيرة؛
 - ◀ رأي مراجع الحسابات المحايد به دور مهم في مصداقية القوائم المالية؛
 - ◀ أن مراجع الحسابات له دور مهم من خلال حرصه على إعداد القوائم المالية بصورة صادقة من خلال رأيه الفني الصادق و الذي و الذي يسعى من خلاله الى تحسين جودة القوائم المالية.

IV – الخلاصة :

من خلال تناول موضوع دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، فقد كانت الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات من خلال التعريف بمحافظ الحسابات و يحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيآت المهنية التي تسعى إلى إعتماده كلفة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصدقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة و تفر آليات السوق، أصبح من الضروري إعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيئات المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من عملية المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

– ملاحق :

الجدول رقم (01) : وضع الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة و المسترجعة

المنطقة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
ورقلة	15	15	14
حاسي مسعود	15	14	13
تقرت	15	14	12
الوادي	15	13	10
غرداية	15	13	12
المجموع	75	70	60

المصدر : من إعداد الباحثين

الجدول رقم (02) : مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر : من إعداد الباحثين

الجدول رقم (03) : يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر : من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (04) : يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
15	.8160

المصدر : من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (05) : تحليل تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية و تحسين جودة القوائم المالية من خلال جودة الإفصاح

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	هل يمكن إعتبار النظام المحاسبي متوافقا والمعايير المحاسبية الدولية	2.93	0.553	موافق
02	هل يواجه هذا النظام المحاسبي المالي معوقات تؤثر على مصداقية القوائم المالية	2.86	0.914	موافق
03	تبني المعايير يعتبر معوقا لتفعيل الإفصاح المحاسبي وبالتالي التأثير على مصداقية القوائم المالية	2.18	0.782	محايد
04	هل تبني المعايير الدولية كافي لتفعيل الزيادة في مصداقية القوائم المالية	2.39	0.890	موافق
05	القوائم المالية حسب (scf) تتمتع بمخصائص نوعية تجعلها توفر معلومات ذا مصداقية	2.55	0.745	موافق
المجموع		2.58	0.776	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (06) : تحليل أهمية المراجعة الخارجية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تبني المعايير المحاسبية الدولية له أثر إيجابي و الذي من خلاله زيادة المصداقية للقوائم المالية	2.67	0.781	موافق
02	تطوير مهنة المراجعة من خلال تبني المعايير و تحسين جودة المعلومات يؤدي الى تحسين جودة التدقيق	2.91	0.873	محايد
03	تقرير محافظ الحسابات في ظل القوائم المالية يلقي قبولا و ثقة من قبل مستخدمي	2.41	0.921	محايد
04	كيف يكون إبداء الرأي حول عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية	1.89	0.714	موافق
05	إرتباط معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق	2.63	0.845	موافق
المجموع		2.50	0.826	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (07) : تحليل أهمية تقرير مراجع الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تقرير مراجع الحسابات محتوى القوائم المالية يستوجب وجود منهجية محتواة من معايير التدقيق الدولية	2.28	0.951	موافق
02	توجه الجزائر نحو تبني معايير محاسبة دولية يحتم عليها تطبيق معايير دولية للمراجعة لتحسين جودة القوائم المالية	2.92	0.873	موافق
03	تبني معايير تدقيق دولية حل أمثل لتحسين ممارسة مهنة مراجع الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية	1.89	0.714	محايد
04	تقرير مراجع الحسابات كافي لتحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي تحسين جودة القوائم المالية	2.37	0.774	محايد
05	توحيد نماذج القوائم المالية يستوجب توحيد تقارير مراجعي الحسابات و بالتالي تحسين جودة القوائم المالية	2.63	0.845	موافق
المجموع		2.41	0.831	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (08) : إختبار T-Test.

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	33.314	49	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T02	21.007	49	.000	9.98000	9.0253	10.9347
T03	105.550	49	.000	13.98000	13.7138	14.2462

المصدر : من إعداد الباحثين.

– الإحالات والمراجع :

1. عمر ديلمى، "نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلی الشلف، 2016-2017.
2. رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016.
3. Kenny Z. lin and hung chan, "auditing standards in china– a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000), PP. 559-.
4. Gin chong, "auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000), No.5, PP. 12-20.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1010، ص.7.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 العدد 42 المادة 8، ص.5.
7. شريقي عمر (2012)، محافظة الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص.7.
9. أمين احمد السيد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص.77.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

مسعود كسكس، محمد زرقون (2019)، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018 ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 06 (العدد 02)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 43-54.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.