



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العزيز بن مهدي - أم البواقي -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الموضوع

**أثر المدخول المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على
عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية
دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية**

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث "ل.م.د" في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ:

أ.د. نورالدين زعبيط

إعداد الطالب:

سفيان رايس

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	مؤسسة الإنتماء	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيساً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر - أ-	يزيد تفرات
مشرفاً ومقرراً	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	نورالدين زعبيط
عضواً	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	تيجاني بالريقي
عضواً	جامعة قسنطينة 2	أستاذ التعليم العالي	محمد دهان
عضواً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر - أ-	مراد صراوي
عضواً	جامعة باتنة 1	أستاذ محاضر - أ-	سمير بن براح

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين واصلاة والسلام على البعوت رحمة للعالمين سيدنا و نبينا محمد صلي الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين

وبعد!

الحمد لله والثناء لله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإجراء هذا العمل المتواضع وأعانني ويسر لي سبل إتمامه!

ثم أدين بعظيم الفضل والعرفان للأستاذ الفاضل؛ نور الدين زعييط على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى ما لقيته من حسن معاملة وسعة صدر، فأسال الله العظيم أن يجازيه عنى أفضل الجزاء.

كما أتقدم بمجزيل الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة الناقدمة الذين تحملوا عناء قراءة هذا العمل وتكرروا بتقييمه.

وأيضاً أتقدم بالشكر لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة أم البواقي على حسن المعاملة، وأيضاً جميع الأساتذة المحكمون للإستبيان على تصويباتهم القيمة. والشكر أيضاً موصول إلى كل إطارات وأصحاب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء العامة او الخاصة على وقتهم وصبرهم من أجل إتمام الدراسة الميدانية.

وكذلك الشكر لكل من ساندني من الأساتذة ومن نحتسبهم أصدقاء.

فأسأل الله أن يجازيهم عنى خير الجزاء.

إهداء

إلى روع والدي اظاهر رحمه الله وأسكنه فسيح الجنان؛

إلى والدي الكريمة أطال الله في عمرها وألبسها ثوب الصحة والعافية؛

أهدي هذا العمل المتواضع

المخلص



هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (صناعة القرار)، وذلك من خلال تحليل المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي إلى أبعاد معلوماتية، وإيضاً تقسيم عملية إتخاذ القرار إلى مراحل منهجية متتالية، ومن أجل إرساء مقاربة علمية وعملية جادة حول إشكالية الدراسة تم الإستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة الحالة.

لتحقيق ذلك تم الإستعانة بأداة الإستبيان شملت عينة من المؤسسات الإقتصادية قدرت ب (28 مؤسسة) بين عمومية وخاصة، موزعة على 04 ولايات (أم البواقي، تبسة، الجزائر العاصمة، وسطيف)، وكانت الفئة المستهدفة هي فئة صناع القرار بالمؤسسات الإقتصادية، حيث تم توزيع 200 إستمارة وتم تحصيل 107صالحة للتحليل، وفي ضوء ذلك تم جمع البيانات وتحليلها وإختبار الفرضيات بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS_{v26}) وذلك من خلال إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية على غرار الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد لتحقيق أهداف الدراسة، وقد أظهر التحليل أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي هو مصدر معلوماتي مهم بالنسبة للمؤسسة كونه أداة تأكيدية على سلامة الوضعية المالية من جهة وصدق تمثيل القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها من جهة أخرى، وهو ما يجعله مصدر مهم ومتاح في خدمة عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلى جانب كونه مصدر لتشخيص المؤسسة بما من شأنه الكشف عن أي مواطن خلل تستدعي إتخاذ قرارات بشأنها، كذلك هو أداة رقابة في يد الإدارة لمتابعة فعالية ونجاعة القرارات المتخذة من قبل (تغذية العكسية).

الكلمات المفتاحية: تقرير المدقق الخارجي، المحتوى المعلوماتي، عملية إتخاذ القرارات، المعلومات المالية.

ABSTRACT

This study aimed to reveal the impact of the informational content of the external auditor's report on the decision-making process in the Algerian economic institutions, by dismantling the informational content of the external auditor's report into informational dimensions, as well as dismantling the decision-making process into successive methodological stages, and from In order to establish a serious scientific and practical approach to the problem of the study, the descriptive analytical method and the case study method were used.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was used, which included a sample of economic institutions estimated at (28 economic institutions) between public and private, distributed over 04 states (Tebessa, Oum El Bouaghi, Algiers, Setif), And the target group is the category of decision-makers in economic institutions, where 200 forms were distributed, and 107 valid for analysis were collected. In light of this, data were collected, analyzed, and hypotheses tested using the Statistical Package for Social Sciences (SPSSv26) program, through the use of many statistical methods such as simple and multiple linear regression to achieve the objectives of the study. The analysis showed that the informational content of the external auditor's report is an important information source for the institution as it is an emphasizing tool on the soundness of the financial position, and the sincerity of the representation of the financial statements and the information they contain, which makes it an important and available source in the service of the decision-making process in Algerian economic institutions. It is also a source for diagnosing the institution, which would reveal any deficiencies that require taking decisions about them. It is also a control tool in the hands of the management to follow up the effectiveness and efficiency of the decisions taken by (feedback).

Keywords: *External auditor's report, informational content, decision-making process, financial information.*

الفهارس



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	شكر وتقدير
II	إهداء
IV	الملخص
VI	فهرس المحتويات
IX	فهرس الجداول
XII	فهرس الإشكال
XIII	فهرس الملاحق
XIV	قائمة الإختصارات والرموز

ب- ض مقدمة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

02	تمهيد
03	المبحث الأول: المدخل النظري للتدقيق الخارجي ومراحله الإجرائية لإبداء الرأي
03	المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: دوافع الطلب الإقتصادي على خدمات التدقيق الخارجي
10	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي
14	المطلب الرابع: المراحل الإجرائية لعملية التدقيق الخارجي المؤسسة لإبداء الرأي
24	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المدقق الخارجي
24	المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي
27	المطلب الثاني: خصائص وأركان تقرير التدقيق الخارجي
29	المطلب الثالث: معايير تقرير التدقيق الخارجي
30	المطلب الرابع: إجراءات إعداد التقرير والإعتبارات الشكلية في صياغته
32	المبحث الثالث: متطلبات وحالات الرأي وأصناف تقارير المدقق الخارجي
32	المطلب الأول: عناصر تقرير التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 (معدل) لإبداء الرأي
36	المطلب الثاني: متطلبات إبداء الرأي
36	المطلب الثالث: حالات الرأي في تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية
42	المطلب الرابع: أصناف تقارير المدقق الخارجي
46	المبحث الرابع: ماهية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
46	المطلب الأول: مفهوم وأهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي
47	المطلب الثاني: القصور المعلوماتي لتقرير التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) قبل عام 2015
49	المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
61	المطلب الرابع: بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر والتقرير عنه
73	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الإقتصادية

75	تمهيد
76	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية
76	المطلب الأول: ماهية عملية إتخاذ القرارات
79	المطلب الثاني: خطوات عملية إتخاذ القرارات
83	المطلب الثالث: تصنيف القرارات بالمؤسسة الاقتصادية
86	المطلب الرابع: العوامل المؤثر في عملية إتخاذ القرار وحلولها
89	المبحث الثاني: المداخل النظرية والعملية لعملية إتخاذ القرار ومتطلبات ترشيدها
89	المطلب الأول: نظريات إتخاذ القرار
93	المطلب الثاني: نماذج عملية إتخاذ القرار
95	المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرار
98	المطلب الرابع: متطلبات ترشيد عملية إتخاذ القرار
100	المبحث الثالث: دور المعلومات في عملية إتخاذ القرارات
100	المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للمعلومات
111	المطلب الثاني: خصائص المعلومات ومستوياتها
114	المطلب الثالث: المقومات الأساسية للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة
116	المطلب الرابع: دور المعلومات في دعم مختلف المراحل لعملية إتخاذ القرار
119	المبحث الرابع: موقع المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات
119	المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
121	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية
126	المطلب الثالث: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية
128	المطلب الرابع: أهمية المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات
130	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

132	تمهيد
133	المبحث الأول: جوانب إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
133	المطلب الأول: ماهية الإدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
136	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
137	المطلب الثالث: محددات القدرة على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
140	المطلب الرابع: دور الإدراك في تحسين فعالية الإبلاغ
142	المبحث الثاني: القيمة الإتصالية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
142	المطلب الأول: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لزيادة فعالية الإتصال
145	المطلب الثاني: الأطراف المعنية بالإتصال بواسطة المحتوى المعلوماتي للتقرير
147	المطلب الثالث: غايات الإتصال من خلال المحتوى التقرير لتضييق فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات
154	المطلب الرابع: المسائل الواجب إبلاغها من خلال المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

156	المبحث الثالث: دور تقرير المدقق الخارجي في دعم جودة المعلومات الموجهة لاتخاذ القرار
156	المطلب الأول: جودة المعلومات المدقق فيها واثرها على هامش امان مستخدمها
160	المطلب الثاني: مقومات صلاحية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كمصدر للمعلومات
161	المطلب الثالث: أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي كمصدر للمعلومات
165	المطلب الرابع: متطلبات المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لدعم عملية اتخاذ القرارات
168	المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للتقرير كمصدر للمعلومات المتاحة في خدمة عملية اتخاذ القرارات
168	المطلب الأول: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية في عملية اتخاذ القرارات
171	المطلب الثاني: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات
173	المطلب الثالث: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والافصاحات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات
178	المطلب الرابع: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم فرض الاستمرارية في عملية اتخاذ القرارات
181	المطلب الخامس: موقع البعد المعلوماتي حول التحقق العام من للقوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات
189	خلاصة الفصل

الفصل الرابع: دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

192	تمهيد
193	المبحث الأول: الطريقة والادوات
193	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
195	المطلب الثاني: منهجية الدراسة وحدودها
196	المطلب الثالث: مصادر وأدوات جمع بيانات الدراسة (الإطار المنهجي للإستبيان)
200	المطلب الرابع: تحليل بيانات الدراسة
212	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
212	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة
215	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الإستبيان للمحور الأول
227	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبيان للمحور الثاني
233	المطلب الرابع: ترتيب أبعاد ومراحل الإستبيان وفق نتائج اجاباتها
236	المبحث الثالث: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
236	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى والثانية
239	المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثالثة
251	المطلب الثالث: إختبار الفرضية الرابعة
256	المطلب الرابع: مناقشة نتائج إختبار فرضيات الدراسة
262	خلاصة الفصل

264 خاتمة

274 قائمة المراجع

299 الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
03	المراحل التاريخية لتطور التدقيق	01
27	أهمية تقرير التدقيق الخارجي لمختلف الأطراف ذات العلاقة	02
35	المقارنة الأفقية للتقرير السابق والحالي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA_700) معدل	03
38	محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)	04
65	التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات	05
66	تصنيفات التدقيق الخارجي في الجزائر	06
69	تقرير المدقق الخارجي حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA 700)	07
70	أصناف تقارير المدقق الخارجي في الجزائر	08
71	معايير تقارير المدقق الخارجي في الجزائر	09
82	العمليات الفرعية في عملية اتخاذ القرار	10
92	تصنيف نظريات القرارات الادارية	11
95	خصائص المداخل الثلاث في عملية اتخاذ القرار	12
103	المفاهيم المجاورة لمفهوم المعلومات	13
104	انواع المعلومات	14
125	فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية	15
157	خصائص جودة المعلومات المحاسبية	16
185	مقاييس التدفقات النقدية	17
194	تفصيل إستثمارات الإستبيان الموزعة	18
199	محاور وأبعاد القسم الثاني من الإستبيان	19
200	المتوسطات المرجحة والتقييم المرافق لها	20
204	صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري	21
204	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	22
205	صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية	23
206	صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية	24
206	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الاستمرارية	25
207	صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها	26
208	صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تحديد المشكلة	27
208	صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل	28

209	صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة اختيار البديل الأمثل	29
209	صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	30
210	صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	31
211	معاملات ثبات الإستبيان ألفا_كرونباخ (Alpha Cronbach)	32
212	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	33
213	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	34
213	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	35
214	توزيع افراد العينة حسب قطاع الإنتماء	36
215	توزيع افراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة	37
216	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرى	38
217	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	39
219	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية	40
223	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية	41
224	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها	42
228	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها	43
229	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل	44
231	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول مرحلة إختيار البديل الامثل	45
232	تقييم اتجاهات افراد عينة الدراسة حول مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	46
233	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد المحور الأول	47
235	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد المحور الثاني	48
236	إختبار الوزيع الطبيعي Kolmogrov_Smirnov و Shapiro_Wilk	49
237	إختبار (T-TEST) لأبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	50
239	إختبار (T-TEST) لأبعاد عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية	51
240	ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الثالثة	52
240	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الثالثة	53
241	معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة	54
242	ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة	55
242	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة	56
243	معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة	57
244	ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة	58
244	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة	59
245	معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة	60

246	ملخص نموذج الإنحدار المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	61
246	تحليل التباين للإنحدار المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	62
247	معاملات الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة	63
248	ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة	64
249	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة	65
249	معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة	66
250	ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة	67
250	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة	68
251	معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة	69
252	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة	70
253	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة	71
254	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة	72
254	نتائج اختبار (T) للعينات المستقلة للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة	73
255	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرابعة	74

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	أنواع الرأي في تقرير التدقيق الخارجي	01
90	النموذج السلوكي لعملية اتخاذ القرار	02
101	نموذج مبسط لنظام المعلومات	03
104	تدرج المفاهيم المجاورة للمعلومة	04
118	مراحل وخطوات عملية اتخاذ القرارات وعلاقتها بالمعلومات	05
143	حلاقات الإتصال بين المدقق الخارجي والاطراف المستفيدة من التقرير	06
149	العوامل المسببة لفجوة التوقعات	07
153	موقع المحتوى المعلوماتي للتقرير في تخفيض عدم تماثل المعلومات	08
188	موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية اتخاذ القرار	09
202	نموذج تحليل البيانات	10
212	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	11
213	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	12
214	توزيع افراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	13
214	توزيع افراد عينة الدراسة حسب قطاع الإنتماء	14
215	توزيع افراد عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط المؤسسة	15

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
299	تقرير المدقق الخارجي النموذجي	01
300	قائمة المؤسسات المستهدفة بالاستبيان	02
301	قائمة المحكمين	03
301	الاستبيان	04
306	إختبار التوزيع الطبيعي	05
306	إختبار T-TEST للمحور الاول (الفرضية الاولى)	06
307	إختبار T-TEST للمحور الثاني (الفرضية الثانية)	07
307	إختبار الفرضية الثالثة	08
307	إختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الثالثة	09
308	إختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة	10
308	إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	11
309	إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة	12
310	إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الثالثة	13
310	إختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرابعة	14
311	إختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة	15
311	إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرابعة	16
312	إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرابعة	17
313	إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرابعة	18

قائمة الرموز والاختصارات

AAA	<i>American Accounting Association</i>	جمعية المحاسبين الأمريكيين
AFAA	<i>Arab Federation Of Accountants & Auditors</i>	الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب
AICPA	<i>American Institute Of Certified Public Accountant</i>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APC	<i>Auditing Practices Committee</i>	لجنة التطبيقات التدقيقية
ASB	<i>Auditing Standards Board</i>	مجلس معايير التدقيق
BCCI	<i>Bank Of Credit And Commerce International</i>	بنك الاعتماد والتجارة الدولي
CCAB	<i>Consultative Committee Of Accountancy Bodies.</i>	اللجنة الإستشارية للهيئات المحاسبية
CICA	<i>Canadian Institute Of Chartered Accountants</i>	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
COSO	<i>Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission</i>	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي
EURL	<i>Entreprise Unipersonnelle A Responsabilite Limitee</i>	شركة ذات الشخص الوحيد
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>	بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً
GAAS	<i>Generally Accepted Auditing Standards</i>	معايير التدقيق المتعارف عليها
IAASB	<i>International Auditing And Assurance Standards Board</i>	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي
IAPC	<i>International Audit Practice Consortium.</i>	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
IAPC	<i>International Audit Practice Consortium.</i>	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
IAS	<i>International Accounting Stards</i>	معايير المحاسبة الدولية
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>	مجلس معايير المحاسبة الدولي
IASCA	<i>International Arab Society Certified Accountants</i>	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
IESBA	<i>International Ethics Standards Board For Accountants</i>	مجلس معايير الاخلاق الدولية للمحاسبين
IFAC	<i>International Federation Of Accountants</i>	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>	معايير التقارير المالية الدولية
IIA	<i>Institute Of Internal Auditors</i>	معهد المدققين الداخليين
INTOSAI	<i>International Organization Of Supreme Audit Institutions</i>	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
ISA	<i>International Standards On Auditing</i>	معايير التدقيق الدولية
NAA	<i>Normes Algeriennes D'audit</i>	المعايير الجزائرية للتدقيق
NIST	<i>National Institute Of Standards And Technology</i>	المعهد القومي للمقاييس والتكنولوجيا الأمريكي
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>	هيئة الرقابة العامة على مكاتب المحاسبة
PIOB	<i>Public Interest Oversight Board</i>	مجلس مراقبة المصلحة العامة
SARL	<i>La Societe A Responsabilite Limitee</i>	شركة ذات المسؤولية المحدودة
SAS	<i>Statement Of Auditing Standards</i>	بيان معايير التدقيق
SEC	<i>Securities And Exchange Commission.</i>	لجنة البورصة
SPA	<i>Societe Par Actions</i>	شركة ذات اسهم

مقدمة



توطئة

يشهد العقد الحالي تطورات كبيرة على الصعيد الدولي و المحلي تشمل مختلف جوانب مهنة المحاسبة والتدقيق، مع وجود تغيرات سواء من ناحية الإطار الفكري، أو أسلوب الممارسة المهنية، ومما لا شك فيه فإن هذه التغيرات تستوجب تباعاً التطوير الشامل لهذه المهنة، سواء من الناحية الإجرائية (التنفيذية)، أو من ناحية مخرجات هذه المهنة، وفي هذا الشأن تعد مهنة التدقيق الخارجي ضابطاً أساسياً للنظام المحاسبي بالمؤسسة الإقتصادية خاصة في مخرجاته المتمثلة في القوائم المالية وما يندرج تحتها من معلومات، إلى جانب جزئيات أخرى ذات صلة بهذا النظام، فإذا كان النظام المحاسبي يؤدي إلى خلق القوائم المالية ومعلومات أخرى، فمهنة التدقيق الخارجي لا تؤدي لخلق المعلومات المحاسبية، وإنما تضيف عليها الخصائص النوعية من مصداقية وموثوقية، كما تزيد عملية التدقيق الخارجي من قيمة هذه القوائم والمعلومات، وذلك من خلال تقويمها وتوفير معلومات مختلفة بشأن هذه القوائم المالية من زوايا مختلفة قد يغفل عنها معدوا هذه القوائم المالية، سواء سهواً أو بقصد.

وعلى صعيد آخر أدى تعقد الأعمال وتوسعها إلى جانب التحيين المستمر للمعايير المحاسبية، وإنفصال الملكية عن الإدارة فضلاً عن الأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من المؤسسات الإقتصادية الكبرى على المستوى الدولي، وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في السنوات الماضية، إلى المطالبة بوجود ضوابط وأعراف مهنية تزيد من مصداقية وموثوقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وتصويبها نحو إلى ما يجب أن تكون عليه، الأمر الذي أجبر الهيئات المهنية الدولية وأيضاً المحلية إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي، التي تمثل في الأساس وسيلة فعالة في تعزيز مصداقية القوائم المالية وإضافة عنصر القبول عليها لدى مستخدميها، وذلك من خلال التحقق من مدى عدالة وصدق المعلومات الواردة فيها، والتقرير عنها للأطراف ذات العلاقة، ويعد جوهر عملية التدقيق الخارجي في مراحلها الإجرائية المتسلسلة التي تترجم فيما بعد على شكل معلومات يتم تضمينها في تقريره النهائي الذي هو خلاصة مهمة التدقيق والوسيلة التي تمثل قناة الاتصال بين المدقق الخارجي ومختلف الأطراف المهتمة بمخرجات عمله.

وبغض النظر عن إختلاف أصناف تقارير المدقق الخارجي، فإن لها أهمية كبيرة في تقديم كم معلوماتي جد معتبر يمتاز بالصدق والموثوقية كونه صادر عن جهة مهنية خبيرة ومستقلة، وهذا ما يزيد من ثقة المستخدمين لهذا التقرير، غير أن تقرير المدقق الخارجي تعرض لعدة إنتقادات في فترات زمنية سابقة كونه يمتاز بالنمطية والشح المعلوماتي وقصوره في توصيل المعلومات ذات البعد الجوهري خاصة، وهذا ما أثبتته إنهيار كثير من الشركات بعد إصدار المدققين الخارجيين لتقارير نظيفة لا تحتوي على أي تحفظات، أو تقارير يتم تأويل مضمونها عكس ما تصبوا لتوصيله، الأمر الذي جعل الكثير من مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي وحتى ممارسي مهنة التدقيق يطالبون بإجراء تعديلات في محتوى تقارير مهام التدقيق الخارجي من أجل إعطاء قدر من المرونة لدى المدقق الخارجي في توصيل كل المعلومات التي يراها ذات أهمية ومفيدة بالنسبة للمستخدم.

وكاستجابة لهذه المطالب تم إجراء تعديلات بهدف تحسين مستوى الشفافية وتضيق فجوة التوقعات والمعلومات والاتصال بين المدقق الخارجي، ومستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق الخارجي، حيث قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) بإصدار تعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" إلى جانب إصدار معيار جديد (ISA 701) " الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي"، حيث كان الهدف الأساسي من هذه التحديثات هو إلى إثراء الجانب المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي، والعمل على تحسين إدراك المستخدمين لهذا المحتوى.

وبتوسيع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وإلى جانب ما كان يدرج سابقا حول التقييم العام للقوائم المالية من حيث الهيكل والمحتوى والإنتظام في تطبيق المعايير المعتمدة¹، أصبح التقرير يحتوي على معلومات جديدة كتقييمه للتقديرات المحاسبية، وكيف تمت هذه التقديرات، إلى جانب معلومات حول مخاطر القوائم المالية ومخاطر التدقيق، وكيف تعاطى المدقق الخارجي مع هذه المخاطر، أيضا التقرير عن نظام الرقابة الداخلية إذا استدعى الأمر، وتقييم فرض الاستمرارية والتقرير عنه، إلى جانب مناقشة العمليات غير العادية وإعادة إصدار القوائم المالية والتعديلات الجوهرية، إلى جانب تقييم السياسات والممارسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة، وغيرها من الإضافات المستحدثة.²

أما في بيئة الأعمال الجزائرية يقوم بمهمة التدقيق الخارجي الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات في إطار المهام السنوية للمصادقة على صحة الحسابات السنوية وإنتظامها ومطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها، أو في المهام الإستشارية، أو الخبرة القضائية، وقد حدد القانون 10-01 المتعلق بمهنة التدقيق الخارجي لاسيما في المادة 25 منه أصناف تقارير المدقق الخارجي، كما تضمن القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن لمحتوى معايير تقارير المدقق الخارجي تفصيل في المحتوى المعلوماتي لمختلف أصناف التقارير، كم يعد المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA 700)، "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، الصادر عن وزارة المالية الجزائرية، بالتنسيق مع المجلس الوطني للمحاسبة المرجع الأساسي في تحديد متطلبات تقرير مهمة التدقيق الخارجي من ناحية الشكل والمضمون. وبالنظر لما يضيفه التدقيق الخارجي من مزايا، فإن وجوده على صعيد المؤسسات الإقتصادية يكتسبه طابع الأهمية من جهة، وطابع الإلزامية من جهة أخرى، أما عن دوره خارج المصادقة والتأكيد على صحة القوائم المالية، فهو يقدم معلومات أخرى من خلال القيام بإجراءاته التنفيذية للوصول إلى أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والوقوف على حقيقة الأنشطة الإستغلالية، الإستثمارية، والتمويلية كإمتداد للفحص والتحقيق، وهذا ما فيه إشارة إلى مواطن إختلالات أو فرص معينة تستدعي المعالجة أو إغتنام هذه الفرص، ولا يتم ذلك إلا من خلال عملية إتخاذ قرارات على ضوء المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي في تقاريره المختلفة.

ومن زاوية أخرى تعتبر عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية ركن أساسي في العمل الإداري، وعملية إتخاذ القرار هي ناتج العملية المتعلقة بإنهاء الاختيار والإستقرار على بديل واحد (القرار)، ويصدر القرار عن المسؤول (أو هيئة مختصة) الذي له القدرة والسلطة والرغبة والمعلومات من أجل إتخاذ القرار، وكما هو معلوم أن مراحل صناعة القرار بالمؤسسة الإقتصادية تمر بعدة مراحل، لكل مرحلة خصوصية معينة غير أن الحاجة للمعلومات الكافية والملائمة تبقى دائمة من أجل تشريح المشكلة محل القرار وتشخيصها بشكل جيد وواقعي، وتنفيذها وفق معطيات إستشرافية موضوعية.

■ إشكالية الدراسة

تنطوي عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية على قدر من المخاطر، وهو ما يجب على متخذي القرار بهذه المؤسسات أخذه بعين الإعتبار، لما لهذه المخاطر من أثار سلبية على فعالية القرار، الأمر الذي يلزمهم بضرورة التأكد من مصادر المعلومات المستخدمة في تشخيص المشكلة محل القرار.

¹ _ Dumitru Gheorghe, *The Accounting Information Quality Concept*, Journal Economics, Management, and Financial Markets, Vol.7, N°4, 2012, pp 326-336.

² _ Alexios Kythreotis, *The Interrelation Among Faithful Representation (Reliability), Corruption and IFRS Adoption: An Empirical Investigation*, International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research, Vol.8, N°1, 2015, pp: 25-50.

وفي ضوء ما سبق ذكره يتضح أن لتقرير المدقق الخارجي دور مهم بالمؤسسة الإقتصادية داخلها هو دعامة الإدارة فيما تعلق بأمان سيرها المالي خاصة، ودعم عملية إتخاذ القرار بتوفير معلومات موثوقة و دقيقة فيها تفصيل ملائم حول المواطن التي تستدعي إتخاذ قرارات بشأنها، وذلك من خلال المحتوى المعلوماتي للتقرير.

تأسيسا بما سبق جاءت هذه الدراسة بغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر اعتماد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيسي جملة من التساؤلات الفرعية:

- هل يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية؟
- هل تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية إستناداً إلى مراحل منهجية متتالية ؟
- هل يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية؟

▪ فرضيات الدراسة

سعيًا للإجابة على إشكالية الدراسة، تم وضع الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية، والوظيفية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.
 - الفرضية الثانية: تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية استنادا إلى مراحل منهجية متتالية.
 - الفرضية الثالثة: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- وتتفرع الفرضية الثالثة إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- ✓ يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- ✓ يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- ✓ يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- ✓ يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الاستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

✓ يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

- الفرضية الرابعة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية.
وتتفرع الفرضية الرابعة إلى الفرضيات الفرعية التالية:

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للوظيفة.

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء.

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة.

■ أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها من خلال الأهمية المتزايدة لموضوع الدراسة، والذي تم فيه التركيز على متغيرين غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، كذلك أهمية الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي الذي يعتبر تأكيد على التمثيل الصادق للقوائم المالية وما تحويه من معلومات، وعلى أيضا بيان لسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا ما يجعل الموضوع يقدم خلفية نظرية وتطبيقية حول أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، والبحث في مدى خدمتها لأهداف وغايات المؤسسة الإقتصادية، وعلى رأسها دعم وخدمة القرار.

كما تكمن أهمية الدراسة في المساهمة العلمية، وذلك بوضع قاعدة حول الإطار النظري والتنفيذي لوظيفة التدقيق الخارجي التي ينتج عنها التقرير وما يحويه من معلومات تمتاز بالموثوقية والموضوعية يتم توجيهها وإستخدامها في تحقيق عدة أهداف بالمؤسسات الإقتصادية.

كما أن للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية إهتمام بالغ بتقرير المدقق الخارجي، لدوره ومكانته والقيمة المضافة التي يضيفها على مجالات متعدد داخل المؤسسة، من خلال إسهامه في تحسين الأداء إنطلاقا من إتخاذ القرارات المختلفة التي تصب كلها في تصويب وتوجيه هذه القرارات نحو الغايات المرجوة والأهداف المسطرة .

أما الأهمية الأكاديمية فهي ما تحملها الدراسة بالنسبة للطلبة والباحثين والمهتمين بالمحاسبة والتدقيق، فإنها تمكن في توفير خلفية وقاعدة نظرية تساهم في إعطاء إطار تطبيقي للممارسات المهنية تساهم في إستخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في صناعة القرار لدى المؤسسة الإقتصادية، وذلك بتحليل جزئيات التقرير إلى ابعاد معلوماتية ثم بيان أثرها على عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية حسب كل مرحلة من مراحل عملية صناعة القرار.

■ أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة إلى التحقق تجريبيا من مدى تأثير إعتداد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية، وذلك من خلال:
- صياغة إطار نظري عام حول المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من منظور الادبيات النظرية من خلال توضيح ماهية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، بالإضافة إلى محاولة شرح الاطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية.
- توفير إطار نظري من خلال الإطلاع على الأدبيات التطبيقية ذات الصلة المباشرة بموضوع العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسة الإقتصادية، وإستخلاص أهم الأبعاد المعلوماتية في تقرير المدقق الخارجي التي تساعد المؤسسة الإقتصادية في عملية إتخاذ القرار.
- توضيح طبيعة العلاقة والتأثير بين المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية.
- وضع قاعدة معلوماتية تفيد المجتمع المالي، والأكاديمي في البحوث والدراسات المستقبلية، خاصة في ظل وجود شح كبير بالنسبة للبحوث الأكاديمية حول جزئيات الموضوع.

■ دوافع البحث

- تتمثل أسباب ودوافع إختيار موضوع الدراسة في دوافع شخصية، وأخرى موضوعية، نذكرها فيما يلي:
- دوافع شخصية: هناك جملة من الدوافع الشخصية كانت وراء الرغبة في تناول موضوع الدراسة، نذكر منها:
 - ✓ الدافع المستمد من محاولة التوسع في دراسات سابقة تناولت موضوع التدقيق الخارجي وأثاره على المؤسسة الإقتصادية.
 - ✓ الميول الشخصي لمواضيع ذات العلاقة بالحاسبة والتدقيق، والبحث في كيفية إستخدامها داخليا في المؤسسة الإقتصادية، إلى جانب دوافع بحثية نابعة من الرغبة في الاجابة على تساؤلات تدور في ذهن الطالب حول الاستخدامات غير التقليدية لتقرير المدقق الخارجي، والخروج من النمطية في التعامل مع هذه التقارير، كون المؤسسة تدفع مقابلها لذلك وجب إستخدامها على النحو الذي يجعلها ذات فائدة.
- الدوافع الموضوعية: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى مناقشة الجانب الفكري والمفاهيمي للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وبيان أثره في عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية، مع محاولة إثبات ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مهني التدقيق من أجل توفير تقارير ذات جودة عالية من ناحية مضمونها ومحتواها، وهذا لخدمة القرار بالمؤسسة الإقتصادية بتوفير قاعدة معلوماتية ذات جودة ومصداقية، ويمكن إيجاز الدوافع الموضوعية من خلال النقاط التالية:
 - ✓ وجود خلفية نظرية وتراكمات معرفية حول الموضوع لإندراجه ضمن مجال التخصص (محاسبة).
 - ✓ توضيح أهمية تقرير التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية ومختلف الأطراف ذات العلاقة، من خلال تشخيصه لواقع المؤسسة خاصة من الناحية المالية.
 - ✓ توفير إطار مفاهيمي للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وبيان جزئياته المعلوماتية الضمنية، والتي يمكن ان تساعد في تشخيص وضعيات سيئة او إغتنام فرض متاحة امام المؤسسة الإقتصادية.

- ✓ تحسيس الاطارات التي لها سلطة القرار بالمؤسسات الإقتصادية بأهمية تقرير المدقق الخارجي، كونه ليس مجرد شهادة تصديق او تأكيد، إنما هو مصدر معلوماتي جد ثري، له فائدة في العمل الاداري خاصة فيما تعلق بعملية إتخاذ القرارات.
- ✓ الغموض الكبير الذي يحيط بتقرير المدقق الخارجي، والذي حال دون إدراك المؤسسات الإقتصادية الجزائية لمحتواه، ومحاولة الحث على إستخدامه على النحو يجعل منه مصدر مهم للمعلومات المؤسسات الإقتصادية الجزائية، وليس فقط وثيقة يفرضها القانون.

■ منهجية الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة، وقصد الوصول إلى توضيح العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي وإتخاذ القرارات المالية بالمؤسسة الإقتصادية فإننا سوف نعتمد على المناهج العلمية التالية:

- المنهج الوصفي التحليلي: وهذا من خلال المسح المكتبي لتوضيح المفاهيم النظرية حول التدقيق الخارجي والكم المعلوماتي الناتج عنه، وعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية، إلى جانب مراجعة الدراسات السابقة التي تناولت المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وأثره على عملية إتخاذ القرارات وتحليل ما توصلت له ومقارنتها مع النتائج المتوصل لها في الدراسة الحالية.
- أسلوب دراسة الحالة: وذلك بإستخدام الاستبيان على عينة من المؤسسات الإقتصادية، وتحليلها بإستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v26) حيث تم تصميم الاستبيان من عبارات مضبوطة تمثل فرضيات الدراسة من أبعاد معلوماتية لتقرير المدقق الخارجي، ومراحل عملية إتخاذ القرار، تم ضبطها بالاعتماد على خلفيات نظرية ونتائج دراسات سابقة.

■ صعوبات الدراسة

كأي دراسة علمية لا بد وان تصاحبها جملة من الصعوبات، والتي يمكن ان نذكر منها ما يلي:

- قلة الدراسات التي تناولت العلاقة بين متغيرات الدراسة من زاوية إستخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي داخليا من قبل إدارة المؤسسة الإقتصادية.
- عدم وجود إحصائيات دقيقة ومحيطة حول عدد المؤسسة الإقتصادية الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية.
- صعوبة توزيع الإستبيان بحكم البروتوكولات الصحية المعتمدة في بعض المؤسسات الإقتصادية خاصة العمومية.
- المرور بفترات الحجر الصحي الامر الذي يحول دون قدرتنا على التنقل إلى مختلف ولاية الوطن، سواء من أجل جمع المراجع والدراسات السابقة، او من اجل توزيع الاستبيان على اكبر قدر من المؤسسات الإقتصادية.
- تأويل بعض المصطلحات من قبل بعض المستجوبين بالاستبيان خارج الاطار الذي وضع من أجله، الامر الذي يستدعي منا التدخل من أجل شرح الاستبيان وشرح مصطلحاته، بالرغم من إعتمادنا على لغة بسيطة.
- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الاستبيان والتماطل في الإجابة، إلى جانب عدم إحترام مواعيد الإستلام.

■ الدراسات السابقة

بعد الإطلاع على المراجع المتاحة وجدنا مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، نستعرض

منها ما يلي:

1. دراسة Andrés Guiral et al. (2007)¹ مقال علمي بعنوان: "محتوى المعلومات وتأثير حداثة تقرير المراجعة في قرارات تصنيف القرض".

هدفت الدراسة إلى البحث في أهمية اعتماد تقرير التدقيق في عملية إتخاذ قرارات تصنيف القرض، وقد تمت الدراسة من خلال إستخدام نموذج يتم فيه خلط معلومات تقرير التدقيق مع المعلومات المالية السنوية الأخرى، وقد تم الدراسة على عينة مكونة من 106 موظف مكلف بالاقراض في المؤسسات المالية الدولية، وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي مفادها أن تقرير التدقيق المؤهل يعد دليل مستقل ومفيد عندما تتباين المعلومات المتعلقة بالمقترض من أجل إتخاذ قرار الاقراض.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير لحداثة تقرير المدقق على قرارات مسؤولي الإقراض التجاري الدولي، كما أن الأثر الرئيسي لنتائج الدراسة هو أن لعدم ترتيب المعلومات حسب الأولوية التي تخدم قرار الاقراض في تقرير التدقيق لها أثر على عملية صنع القرار لموظفي الإئتمان، وهو ما يؤدي إلى قرارات إقراض ذات نوعية رديئة.

2. دراسة رامي محمد الزبيدية، علي عبد القادر الذنيبات (2012)² مقال علمي بعنوان: أثر تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية.

حيث هدفت الدراسة إلى تحديد لأي مدى يتم اعتماد تقرير التدقيق في عملية إتخاذ القرار الائتماني، وهل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين أنواع التقارير المتحفظة في التأثير على القرار، وقد تركزه هذه الدراسة في طرح الموضوع بفرضية النفي المبدئي، من خلال أن تقرير التدقيق المالي لا يتم إعماده ولا يؤثر في مجريات إتخاذ القرارات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التقرير المتحفظ للمدقق لا يوفر الرضا لدى متخذ القرار، ويعتمد فقط في الجوانب التصحيحية، بعكس ذلك التقرير النظيف الذي يعتمد بشكل فعال لما تضمنه لاسيما في البنوك التجارية الأردنية، إلى جاني أثر طبيعة محتوى التقرير وتصنيفه على القرارات في المؤسسة، كذلك التوصل لوجود دلالة إحصائية وارتباط معنوي بين تقرير المدقق وعملية صنع القرارات، انطلاقاً من مخرجات البرنامج الإحصائي ومقاييسه.

3. دراسة Ranisavljevic et al. (2012)³ ، مقال علمي بعنوان: "نظم المعلومات الإدارية وعملية إتخاذ القرارات".

هدفت الدراسة إلى بيان دور وكيفية مساهمة نظم المعلومات الادارية في عملية صنع القرار، وذلك من خلال التطرق على نظام المعلومات وجميع أجزائه، ثم التطرق لعملية إتخاذ القرار والتطرق للتقاطعات التي تحدث بين نظم المعلومات وعملية إتخاذ القرار.

توصلت الدراسة إلى ان نظام المعلومات الادارية يمثل الجزء الاساسي والهام في اي مؤسسة، كما ان وجود نظام معلومات جيد ينتج عنه معلومات تساعد بشكل كبير في رسم الخطوات المنهجية لعملية إتخاذ القرار، كما توصلت الدراسة ان عملية إتخاذ القرار لا تتم إلا من خلال المرور على مراحل فرعية متتالية.

¹ _ Andrés Guiral Contreras, Jose A. Gonzalo Angulo, Waymond Rodgers, *Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions*, Accounting and Finance, Vol. 47, N°2, 2007, pp 285-304.

² - رامي محمد الزبيدية، علي عبد القادر الذنيبات، أثر تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية، مجلة لجامعة الاردنية، عمادة البحث العلمي، مجلد 08، عدد 03، 2012، ص465.

³ _ Predrag Ranisavljević, Tanja Spasić, Ivana Mladenović-Ranisavljević, *Management Information System and Decision Making Process In enterprise*, Economics Management Information Technology Review, Vol.01, N° 03, 2012 Pp 184-194.

4. دراسة Barbe & Rimbault (2012)¹ مداخلة في ملتقى علمي بعنوان: "هل تؤدي تبرير التقييمات إلى تحسين القيمة المعلوماتية لتقرير التدقيق".

هدفت الدراسة إلى إثبات أن التوسع في تبرير رأي المدقق لها اثر على جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق، كذلك إثبات ان تقرير التدقيق هو أداة الاتصال الوحيدة من مدققي الحسابات إلى مستخدمي المعلومات المالية، كما بنيت الدراسة على ان المحتوى المعلوماتي للتقرير دورا كبيرا في المساهمة في موثوقية وشفافية المعلومات المالية. توصلت الدراسة إلى تأكيد أن المحتوى المعلوماتي الذي يقدمه مدقق الحسابات يشكل استجابة لفجوة المعلومات، كما تكمن القيمة المعلوماتية المضافة في التقرير في إبراز النقاط الجوهرية في المعلومات المالية للكيان، وبالتالي تسهيل قراءتها وتفسيرها، من ناحية أخرى.

5. دراسة Abdullah Salah Hardan et al. (2012)²، مقال علمي بعنوان "المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات وأثره على إتخاذ قرارات من المقرضين والإدارة عرض حالة الشركات الصناعة العمومية الأردنية"

هدفت هذه الدراسة لتحديد مدى اعتبار ان محتوى تقرير التدقيق كافيا و ملائما لإمكانية استخدامه، وما مدى رضا المستخدمين له عن محتوى التقرير وأهمية استخدامه، وقد قامت بإفتراض أن تقرير التدقيق يخدم و يدعم مستخدميه لاسيما في مجالات إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، كما ركزت هذه الدراسة بشكل كبير على فحص محتوى التقارير ومدى توافق إتخاذ القرارات معها، بما يضمن فعاليتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

توصلت الدراسة إلى ان المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات غير مناسب لإتخاذ القرارات إستنادا لمخرجات دراسة الحالة (الشركات الصناعية في الأردن)، كما أن المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات لا يساهم في تحسين جودة القرارات و أيضا أشارت النتائج إلى أن مضمون التقرير لا يتفق مع معايير التدقيق الدولية IAS، أيضا تقرير التدقيق ومحتواه وجد بأنه غير ملائم وغير كاف وغير محايد تماما لخدمة قرار إدارة المؤسسة، كما أنه لم يتم تفعيل معايير التدقيق الدولية وتعارض محتواها مع إبداء الرأي الايجابي، ولا توجد تغذية عكسية فيما يخص علاقة التقرير بإتخاذ القرارات.

6. دراسة Asare & Wright (2012)³، مقال علمي بعنوان : " أثر نوع التقرير عن نظام الرقابة الداخلية المصاحب لتقرير تدقيق القوائم المالية على ثقة المستخدمين".

تقوم الدراسة على تطوير واختبار نموذج يربط بين التقرير حول نظام الرقابة الداخلية المرافق لتقرير المتعلقة بالقوائم المالية، وثقة المستخدمين في تقرير التدقيق حول المعلومات المالية، حيث يشير النموذج المعتمد إلى أن ثقة المستخدمين في التقرير المدقق الخارجي تتحدد بإتساق المحتوى المعلوماتي الذي ينقله، وبناء على هذا النموذج تم إفتراض أن ثقة المستخدمين في التقرير عن نظام الرقابة الداخلية ضعيفة حال وجود ضعف مادي على مستوى القوائم المالية المدققة والتي نتج عنها أثر مادي، كما إقترح هذه الدراسة أن لهذه التقييمات أثر على القرارات الاستثمارية، تم الاعتماد في الدراسة على عينة من 65 من محلي الأسهم، وعينة من 70 مستثمرا.

¹ _ Barbe Odile, Rimbault Sophie, *La justification des appréciations améliore-t-elle la valeur informative du rapport d'audit?* 35ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, France, 2014.

² - Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, Firas Naim Dahmash, Abdullah Salah Hardan , *Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms*, International Journal of Humanities and Social Science, Vol: 02, No°:14, pp 93-103, 2012.

³ _ Stephen K. Asare, Arnold Wright, *The Effect of Type of Internal Control Report on Users' Confidence in the Accompanying Financial Statement Audit Report*, Contemporary Accounting Research , Vol. 29, N°01, 2012, PP 75-152.

توصلت الدراسة. إلى تأكيد الفرضية القاضية بأن ثقة المستخدمين في تقرير المدقق الخارجي تتحدد بإتساق المحتوى المعلوماتي للتقرير المتعلق بنظام الرقابة الداخلية ولو تضمن التقرير حول القوائم المالية على رأي معدل، كما تؤثر ثقة المستخدمين في المحتوى المعلوماتي على قرارات الاستثمار.

7. دراسة شجري سعاد (2015)¹ أطروحة دكتوراه بعنوان: "التقارير المالية للمراجع وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية" دراسة حالة تقرير المراجع حول سونلغاز"

هدفت هذه الدراسة في معرفة مدى مساهمة تقرير المدقق في إضفاء المصدقية للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية في ظل الأزمات المالية العالمية لسنة 2008، ومدى مساهمة هذه المعلومات في ترشيد القرارات، وقد تم بناء الدراسة من خلال فرضية ان تقارير التدقيق تساهم في إضفاء المصدقية في المعلومات المالية المستخدمة في إتخاذ القرارات مما يساهم في ترشيدها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن جوهر عملية التدقيق، هي المعلومات المالية التي يوفرها في التقرير والتي تعتبر مصدر متاح للمساعدة في إتخاذ القرارات، كما توصلت إلى ان تقرير التدقيق لمؤسسة سونلغاز عامل اساسي في ترشيد قرارات المستخدمين الداخليين والخارجيين.

8. دراسة Alrshah (2015)² مقال علمي بعنوان: " تحليل تجريبي لموثوقية المعلومات المالية المدققة- الدور الوسيط لجودة التدقيق-"

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير آلية حوكمة الشركات على موثوقية المعلومات المالية المدققة من خلال التركيز على تحليل التأثير الوسيط لجودة التدقيق، استندت الدراسة إلى البيانات الأولية التي تم جمعها من عينة متجسدة في 188 مستجوبا، موزعة على البنوك الليبية، تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لتحديد العلاقة بين المتغيرات حيث استخدمت الدراسة موثوقية المعلومات المدرجة في القوائم المالية المدققة كمتغير تابع، وجودة التدقيق كمتغيرات وسيطة، والمتغيرات المستقلة في الدراسة هي (الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق، وتناوب المدققين، ومقاييس حجم شركة التدقيق، ومقاييس أتعاب شركة التدقيق ومقاييس خصائص لجنة التدقيق).

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية مباشرة بين ممارسات حوكمة الشركات وجودة التدقيق. كما تكشف النتائج عن علاقة إيجابية مباشرة قوية بين جودة التدقيق وموثوقية المعلومات المدرجة في القوائم المالية المدققة، وذلك من خلال توفير إطار إعلامي معلوماتي غني بالتوجهات والتصويبات تقع كلها في ضمان جودة القوائم المالية، والتي يمكن أن تساعد صناع القرار في توجيه قراراتهم.

9. دراسة جمام محمود، أميرة دباش (2016)³، مقال علمي بعنوان: "أثر تقرير محافظ الحسابات على إتخاذ القرارات الاستثمارية –دراسة حالة البنوك التجارية لولاية جيجل-"

هدفت الدراسة للتطرق لأثر تقرير محافظ الحسابات على إتخاذ القرارات الإستثمارية في البنوك التجارية بجيجل، وإختبار وجود أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية لتقرير محافظ الحسابات على إتخاذ القرارات الاستثمارية في البنوك

¹ _ شجري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية –حالة تقرير المراجع حول سونلغاز-، اطروحة دكتوراه في علوم التدقيق، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014.

² _ Abdelfatah Mohammad Alrshah, *An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality*, *International Journal of Accounting and Finance*, Vol. 04, N°. 03, 2015, pp 172-179.

³ - جمام محمود، أميرة دباش، أثر تقرير محافظ الحسابات على إتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة حالة البنوك التجارية بجيجل -الجزائر-، مجلة الإستراتيجية والتنمية، مجلد 06، العدد10، 2016.

التجارية لولاية جبجل، مهما كان نوع التقرير و محتواه، ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحديد حجم العلاقة إحصائيا بمدى الارتباط لكل من تقرير مهمة التدقيق وإتخاذ القرارات.

توصلت الدراسة إلى ان هناك اثر ايجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تقرير محافظ الحسابات وإتخاذ القرارات الاستثمارية في البنوك عينة الدراسة حيث يلعب التقرير الايجابي الذي يتوفر على خصائص التقرير النظيف دورا هاما في ترشيد القرار الاستثماري نظرا لما يتوفر من معلومات ذات أهمية كبيرة، كما توصلت إلى ان تقرير محافظ الحسابات يعد من أهم مصادر المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمرون بغية ترشيد قراراتهم الاستثمارية نظرا لكون احتواءه على معلومات تعبر عن صدق و عدالة القوائم المالية، حيث كلما كانت المعلومات ذات دلالة ومصداقية كلما أدى ذلك إلى ترشيد القرارات.

10. دراسة Basak Erdem et al. (2016)¹ مقال علي بعنوان: أثر آراء مدقي الحسابات الخارجيين على قرارات المستثمرين في القطاع المصرفي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في تركيا.

هدفت الدراسة إلى معرفة مساهمة المدقق الخارجي في زيادة تأكيد قرارات المستثمرين في القطاع البنكي، من خلال المعلومات التي يوفرها، وقد انطلقت الدراسة من فرضية مفادها أن رأي المدقق الخارجي له أهمية كبيرة في تقليل مخاطر عدم التأكد من إتخاذ القرارات الاستثمارية ومنه فهو وسيلة لدعم القرارات وترشيدها.

توصلت الدراسة إلى أن رأي المدقق الخارجي احد اهم العناصر التي تدعم وتؤثر في إتخاذ القرارات الاستثمارية، كم أن قرارات المستثمرين تتأثر برأي المدقق الخارجي المتضمن في التقرير بصفة كبيرة بإعتباره أداة موضوعية وتأكيدية وتقييمية ذات بعد فني لخدمة القرارات، وايضا تعتبر آراء المدققين اهم العوامل التي قد تؤثر في قرارات المستثمرين، ومنه فإنه لا توجد دلالة احصائية لحجم العلاقة الطردية والتأثير بين رأي المدقق وإتخاذ القرارات الاستثمارية لاسيما في القطاع البنكي.

11. دراسة Tahinakis & Samarinas (2016)²، مقال علي بعنوان: "المحتوى المعلوماتي الإضافي لرأي المدقق الخارجي"

هدفت الدراسة إلى تناول جزئية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي مع الأخذ بعين الاعتبار لمحددات الرأي المهني (حجم مكتب التدقيق، طبيعة المؤسسة محل التدقيق، الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق)، وقد تم تقييم بيانات مؤسسات أمريكية لفترة (30) سنة، وذلك بإستخدام نموذج يربط بين عوائد الأسهم إلى الأرباح، ويدمج كمتغيرات إضافية أنواع الرأي لمدققين الخارجيين ومحددات الرأي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن رأي المدقق الخارجي له أثر كبير في السوق، وأن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي سواء كان الايجابي أم السلبي هو مرتبط ببعض محددات الرأي مثل حجم مكتب التدقيق، او الوضع المالية للمؤسسة محل التدقيق.

¹ _ Rena, Basak Erdem et al. *The Impact of the Opinions of the Independent Auditors on the Investor Decisions in Banking Sector: An Empirical Study on the Banks Operating in Turkey*, Accounting and Finance Research, Vol. 5 , 2016.

² _ Panayiotis Tahinakis, Michalis Samarinas, *The incremental information content of audit opinion*, Journal of Applied Accounting Research, Vol.17, N°.02, 2016, pp 139-169.

12. دراسة Alireza & Kayhan (2017)¹، مقال علمي بعنوان " تأثير تقارير التدقيق على محتوى الإعلامي للمعلومات المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تقارير التدقيق إلى جانب التطرق للمعلومات المالية، ودور هذه المعلومات في توجيه قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم قياس أثر تقارير المدقق على المعلومات المالية الواردة في بورصة طهران، وقد تم الاعتماد على عينة إحصائية متكونة من 117 مؤسسة مدرجة في بورصة طهران خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى غاية عام 2014، وقد تم إختبار الفرضيات من خلال الارتباط الخطي لمتغيرات الدراسة.

خلصت الدراسة إلى أن نوع الرأي الذي يبديه المدقق له علاقة كبيرة على المعلومات المالية المتاحة من أجل إستخدامها في القرارات الإستثمارية، وأن عائد السهم له علاقة مباشرة بطبيعة رأي المدقق في القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق.

13. دراسة Kumari & Mangala (2017)²، مقال علمي بعنوان: " تصورات المدققين لفعالية أساليب منع الإحتيال وإكتشافه"

هدفت الدراسة إلى فحص فعالية طرق الكشف عن الاحتيال والتحريف الجوهري، وأليات الوقاية منه، تم إجراء دراسة استقصائية شملت 336 مدققًا مستقلًا للحصول على آرائهم حول الطرق الفعالة لمكافحة أشكال الاحتيال والتحريف الجوهري المختلفة، كشفت النتائج أن حوكمة الشركات هي الأداة الأكثر فعالية ضد الاحتيال، كما أن لإستخدام تكنولوجيا المعلومات والتدقيق الخارجي في الوقت المناسب والاعتماد على نظام رقابة داخلي قوي دورًا حيويًا في كبح الممارسات الاحتيالية والتضليلية في المؤسسة.

أشارت نتائج الدراسة، انه لا بد من الاعتماد على المدقق الخارجي لتوفيره معلومات موثوقة تضمن سلامة القوائم المالية من التحريف الجوهري، وأيضاً توفير معلومات عن الاثار المادية لأي إحتيال او تحريف، كما أنه لا ينبغي اعتبار الإنفاق على الأساليب الفعالة لمكافحة الاحتيال كمصروفات، بل يجب اعتباره استثماراً لأنه يقي من الخسائر المحتملة بسبب الاحتيال والأضرار التي تلحق باستقرار الأعمال والإيرادات وصورة المؤسسة ككل.

14. دراسة Griffith (2018)³ مقال علمي بعنوان: " متى يستخدم المدققون عمل الخبراء لإثراء رأيه حول المشكلات والأحكام المتعلقة بالتقديرات المعقدة؟"

هدفت الدراسة إلى تحديد دور المدقق الخارجي في التبليغ عن مواطن التحريفات في التقديرات المحاسبية، وذلك بتوفير قاعدة معلوماتية تمكن من تحديد الاسباب المشككة للتحريف في التقديرات المحاسبية بكل دقة، كما تناولت الدراسة كفايات استعانة المدقق الخارجي بالمختصين الخارجيين والخبراء في تحديد مواطن التحريف في التقديرات المحاسبية

توصلت الدراسة إلى أن دور المدقق الخارجي في تأكيد صحة التقديرات المحاسبية امر ضروري لأي مؤسسة، وذلك من خلال المحتوى المعلوماتي الذي يوفره تقريره في هذا الشأن، كما توصلت الدراسة إلى اثر الاعتماد على الخبراء من

¹ _ Kayhan Azadi, Alireza Vaziri, *The Impact of Audit Reports on Financial Information Content*, *Journal of Economics and Financial Issues*, Vol.7, N°.03, 2017, pp 304-308..

² _ Deepa Mangala, Pooja Kumari, *Auditors' Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods*, *Indian Journal of Corporate Governance*, Vol.10, N°.02, 2017, pp 97-117.

³ _ Emily E. Griffith, *When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex Estimates?*, *The Accounting Review*, Vol. 93, N°. 4, 2018, PP 177-202.

قبل المدقق الخارجي في تأكيد وجود التحريفات حول التقديرات المحاسبية وهو ما يدعم جودة العمل التدقيق وكذا المعلومات التي يوفرها في تقرير، مما يساهم في تقديم قاعدة حول مواطن التحريف التي تستدعي معالجتها.

15. دراسة Smith (2021)¹ مقال علمي بعنوان: "أخبرني المزيد: تحليل المحتوى لتقارير المدقق الموسع في المملكة المتحدة"

سعت هذه الدراسة في تحديد تأثير اعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " في كل من المملكة المتحدة وأيرلندا، وذلك لتحقيق متطلبات إثراء الإفصاح المعلوماتي الناتج عن التدقيق الخارجي الموسع، وذلك من خلال اعتماد التقرير المطول والمفصل حول كل المعلومات والمؤشرات المتعلقة بالهيكل المالي والوظيفي للمؤسسات محل التدقيق، كذلك التحقق من استجابة المدقق الأولية لمعيار المحاسبة الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " في الخروج من نمطية المحتوى المعلوماتي للذات التقرير قبل التعديل. تمت الدراسة باستخدام عينة من تقارير التدقيق من العامين الأول والثاني من اعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية "، لتحديد ما إذا كان المعيار يحسن من المحتوى المعلوماتي للتقرير.

توصلت الدراسة أن تقارير التدقيق بإعتماد معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " يقدم محتوى معلوماتي واضح وسهل الإدراك، وأفضل في تقديم معلومات مختلفة منها ما هو متعلق بمخاطر التحريف الجوهرية والاستمرارية إلى جانب عدة جزئيات أخرى تدور حول القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، كما يساهم في الكشف عن المزيد من مواطن المخاطر الأخرى والآثار المادية المترتبة عنها، وتظهر هذه النتائج أنه يمكن توصيل معلومات التدقيق الموسعة بكيفية تحقق الإدراك الشامل للمستخدم التقرير وهو ما يساهم في كفاءة القرارات المعتمدة في إتخاذها على هذه المعلومات.

■ أهمية الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

في ضوء نتائج الدراسات السابقة وما توصلت له، يمكن ذكر النقاط التالية:

- إتفقت الدراسات السابقة على أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كمصدر مهم للمعلومات التي تمتاز بالدقة والموثوقية، حيث يقدم تقرير المدقق الخارجي صورة شاملة ومتكاملة عن الاداء المالي للمؤسسة من خلال قوائمها المالية، وذلك على النحو الذي يمكن المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وإلى جانب إدارة المؤسسة أيضا على تقييم مدى قدرة المؤسسة على خلق قيمة مضافة والحفاظ عليها بمرور الوقت.
- على الرغم من أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي خاصة بعد التعديلات التي مست محتواه من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) المعدل " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، نجد ان جل الدراسات تناولت استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من قبل أطراف خارجية فقط وعلى وجه الخصوص المستثمرين سواء المحتملين او الحاليين، وكذلك البنوك في عمليات الإقراض، في حين تناولت دراستنا استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي داخليا، أي من طرف إدارة المؤسسة وعلى وجه الخصوص في عملية إتخاذ القرارات المختلفة، أي الاسترشاد بهذا المحتوى المعلوماتي في معرفة مواطن القوة والضعف التي تستدعي إتخاذ قرارات بشأنها، وتستند الدراسة في ذلك أن عدة نظريات معاصرة متعلقة بإتخاذ

¹ _ Kecia Williams Smith, *Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom*, Working paper, College of Business and Economics, North Carolina A&T State University Greensboro, NC, USA, 2021, pp 01-54.

القرار تحث على ضرورة استخدام المعلومات الصادرة من الجهات الخبيرة، والهدف من وراء استخدام هذه المعلومات هو تصميم نظم معلومات غاية في الدقة ومن ثم إتخاذ القرارات على أساس المعلومات التي توفرها هذه الجهات الخبيرة، وهذا ما يسمح بمساعدة متخذي القرارات في المؤسسات بإعطائهم نظرة أوسع وأشمل لإضفاءها مفاهيم جديدة من زوايا جديد وغير معهودة.

- تباين الآراء ووجهات النظر حول أثر استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرار، حيث نجد ان الدراسات التي تمت قبل عام 2015 الذي تم فيه تعديل المضمون النمطي لتقرير المدقق الخارجي، أكدت على عدم وجود أي أثر أو إضافة لهذا المحتوى على عملية إتخاذ القرار، اما الدراسات التي تمت بعد تعديل معيار التدقيق الدولي (ISA 700) أكدت على أثر استخدام هذا المحتوى في عمليات إتخاذ القرار.
- تناولت جل الدراسات لجزئيات متعلقة بالجانب الإجرائي لعملية التدقيق الخارجي، وإهمال أهم مرحلة في عملية التدقيق الخارجي وهي التقرير، حيث أن في الجانب الإجرائي قدر من المرونة بين كل مؤسسة ومؤسسة، نظرا لكون عمق الإجراءات يختلف بحسب عدة مؤشرات تطرح هذا التفاوت وعلى رأس هذه المؤشرات سلامة نظام الرقابة الداخلية، أما التقرير فلا بد للمدقق الخارجي من التقيد بمتطلبات المنهج والمضمون مهما اختلفت إجراءات عملية التدقيق.
- ندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق الخارجي، وعمليات إتخاذ (صناعة) القرارات المؤسسة الإقتصادية داخليا، حيث جل الدراسات تناولت أثر هذا المحتوى على القرارات الاستثمارية المتخذة من قبل أطراف خارجية عن المؤسسة متجسدة خصيصا في المستثمرين الحاليين والمحتملين، أو القرارات ذات البعد الرقابي التدقيقي من قبل الجهات الحكومية (مصالح الضرائب، البنوك).
- الدراسة الحالية جاءت كإستجابة لتوصيات بعض الدراسات والتي أوصت بأهمية إعتداد المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في مختلف مراحل عملية إتخاذ القرارات.

■ هيكل الدراسة

سعيًا للإجابة على إشكالية الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول موزعة كما يلي:

حيث في الفصل الأول والموسوم ب الأطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي، تم التطرق للإطار النظري العام للتدقيق الخارجي كمهنة، والخطوات الإجرائية التي يقوم بها المدقق الخارجي من أجل إبداء رأيه المهني من خلال التقرير، ثم التطرق لمتطلبات إبداء الرأي المهني للمدقق الخارجي وكذا أصناف التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي، لنخلص في هذا الفصل لتطرق لماهية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي.

أما في الفصل الثاني المعنون ب: عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، والمقسم لأربعة مباحث، حيث تم في المبحث الأول التطرق للإطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، ثم في المبحث الثاني تم التطرق للمداخل النظرية والعملية لعملية إتخاذ القرار ومتطلبات ترشيدها، ليتم في المبحث الثالث تسليط الضوء على دور المعلومات في عملية إتخاذ القرار، ليتم في الأخير تحديد موقع المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات.

كما تم في الفصل الثالث والذي يحمل عنوان: موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات، التطرق إلى جوانب إدارك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من خلال المبحث الأول، أما في المبحث الثاني تم التطرق للقيمة الإتصالية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وفي المبحث الثالث التطرق لدور تقرير

المدقق الخارجي في دعم جودة المعلومات الموجهة لإتخاذ القرار، لنخلص في المبحث الرابع التطرق للمحتوى المعلوماتي كونه مصدر للمعلومات المتاحة في خدمة عملية إتخاذ القرارات.

وفي الفصل الرابع الذي يمثل الفصل التطبيقي للدراسي والذي عنوانه: دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، وقد إشتمل هذا الفصل على ثلاث مباحث، المبحث الاول تم فيه التطرق لتحديد الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة، أما في المبحث الثاني فخصص لعرض وتحليل النتائج، في حيث تم تخصيص الفصل الثالث والأخير إختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها.

أما في خاتمة الدراسة، سيتم إستعراض أهم النتائج المتوصل لها في الجانب النظري والتطبيقي، بالإضافة إلى تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات والأفاق المستقبلية للدراسة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق
الخارجي ومدنواه المعلوماتي

تمهيد

يتمثل جوهر عملية التدقيق الخارجي أساسا في توفير قدر كافي ومستوى عال وليس مطلق من اليقين والثقة والمصدقية للقوائم المالية والمعلومات التي تحتويها، وتتم هذه العملية من طرف شخص مبي خارجي ومستقل عن الكيان محل التدقيق، وكي يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه الفني المحايد وتحقيق الهدف من عملية التدقيق فإن عمله ينطوي على جملة من الإجراءات والمراحل المنهجية التي تسبق إصدار التقرير وإبداء الرأي من خلاله، فتكوين الرأي له عدة اجراءات تسبقه وتعتبر الخلفية التنفيذية (الاجرائية) لتقرير التدقيق الخارجي، وتمثل مراحل عملية التدقيق الخارجي أساسا في جملة الإختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي وهذا ما يوفر له قاعدة من المعلومات والبيانات التي يعبر عنها بأدلة الإثبات في التدقيق، كما تستعمل هذه المعلومات في تأسيس الرأي الفني المحايد إستعمالها لتقوية حجية التقرير، كما أنه من زاوية أخرى تعتبر هذه المعلومات هي المكون الأساسي للمحتوى المعلوماتي لأنواع محددة من تقارير التدقيق، وعادة ما يتم الاسترشاد بها في إستخدامها كمصدر معلوماتي ذو قيمة ومصدقية من طرف مختلف الأطراف خاصة في عمليات صناعة القرارات.

وإنطلاقا مما سبق تم تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث رئيسية تم تفصيلها حسب المحاور الرئيسية التالية:

المبحث الأول: المدخل النظري للتدقيق الخارجي ومراحله الإجرائية لإبداء الرأي.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المدقق الخارجي.

المبحث الثالث: متطلبات وحالات الرأي وأصناف تقارير المدقق الخارجي.

المبحث الرابع: ماهية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي.

المبحث الأول: المدخل النظري للتدقيق الخارجي ومراحله الإجرائية لإبداء الرأي

مع ظهور الثورة الصناعية وإزدهارها وانتعاش التجارة اثر كبير على نمو المشروعات التجارية واتساع نطاق أنشطتها الأمر الذي أدى إلى انفصال الملكية على الإدارة، وأيضا زيادة رؤوس الاموال في المشروعات التجارية سبب في ظهور الملكية الجماعية في صورة شركات مساهمة فكان و لا بد من توكيل المساهمين لأطراف أخرى للقيام بالتسيير وهذا ما نتج عنه صعوبة متابعة وتقييم نتائج عمل الإدارة من قبل اصحاب رؤوس الأموال، وهذا ما إستوجب إدراج طرف ثالث في العلاقة بين المساهمين والإدارة تسمح بإبلاغ كل الأطراف ذات العلاقة بحقيقة الوضعية المالية والإدارية للشركة.

المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

نشأت مهنة التدقيق نتيجة الحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقتها تلك المعلومات للواقع وقد دلت الوثائق التاريخية على ان قدماء المصريين واليونان هم اول من اوجد مهنة التدقيق للتأكد من صحة الحسابات العامة.

أولاً: الخلفية التاريخية للتدقيق الخارجي

فهم السومريون في الألفية الثانية قبل الميلاد فائدة إنشاء نظام معلومات موضوع بين الشركاء في التجارة، حيث تناول قانون "حمورابي" الزامية استخدام خطط محاسبية من اجل انشاء وسيلة موثوقة للاتصال المالي بين التجار.¹

ومع ظهور الثورة الصناعية إتسع النشاط الصناعي والتجاري مما انجر عنه توسع في المبادلات التجارية الدولية، مما أدى إلى كبر حجم الشركات بسبب تطور نشاطها، الأمر الذي إستوجب فصل الملكية عن الإدارة بسبب تعقد الأعمال وهو ما إنجر عنه فجوة معلومات بين المالكين والإدارة، وهذا ما شكل الدافع لمهنة التدقيق من اجل التطور.²

في عام 1862 تم إقرار قانون في بريطانيا يلزم شركات المساهمة بأن يكون لها مدقق خارجي الذي يهدف إلى حماية المستثمرين من تلاعبات إدارة الشركات بأموالهم وبعد بريطانيا تبعها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896³، وتتابع صدور القوانين المتعلقة بالزامية الإعتماد على خدمات المدقق الخارجي وهذا لتنظيم العلاقة بين طرفي الوكالة، أي بين المساهمين ومجلس الإدارة.⁴

الجدول (01): المراحل التاريخية لتطور التدقيق

المراحل التاريخية	الجهات الأمرة بالتدقيق	الجهات المكلفة بالتدقيق	الهدف مع عمليات التدقيق
من 1500 ق.م إلى 1700 م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجال الدين، كاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية الميزانية، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 م إلى 1990 م	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	الشهادة على صدق وسلامة وإنظام القوائم المالية التاريخية.
ما بعد 1990 م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات وعلى نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير الدولية لمكافحة الاحتيال المالي والمحاسبي.

SOURCE: C.Lionel, V. Gérard, *Audit et Contrôle Interne : Aspects Financiers Opérationnels et Stratégique*, 4eme Edition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

¹ _ Raffegeau, Jean, Pierre Dufils, and Didier de Menonville, *L'audit financier*, Presses universitaires de France, France, 1994, p07.

² _ عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص12.

³ _ Guy, Dan M., C. Wayne Alderman, and Alan J. Winters, *Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, USA 1987, p 07.

⁴ _ Attwood, Frank, Neil D. Stein, *de Paula's auditing*, Pitman, Great Britain, 1986, p 13.

من الجدول (01) نلاحظ أنه كلما كانت هناك تطورات في طبيعة النشاط الإقتصادي سواء من حيث الطبيعة أو من حيث حجم المعاملات يؤدي ذلك مباشرة إلى حدوث تطور في مهنة التدقيق وتغير أساليبها والغاية منها.

وبحسب ما جاء به (Carpenter et Dirsmith) يمكن إختصار تطور مهنة التدقيق في ثلاثة مراحل أساسية:¹

- حتى نهاية القرن التاسع عشر، هدف التدقيق كان موجها أساسا نحو البحث عن الغش، فكانت أساليب المراقبة تتمحور على التحقيق المفصل والشامل لوثائق الإثبات المحاسبية.
- منذ بداية القرن العشرين ظهرت ضرورة تقديم حكم على صحة الوثائق المحاسبية، بالتوازي مع البحث عن الغش والأخطاء، فظهرت طرق السبر على وثائق الإثبات مقابل مراجعتها والتحقق فيها بشكل مفصل.
- بعد منتصف القرن العشرين، أصبح الهدف من التدقيق محددًا في إصدار حكم على صحة القوائم المالية السنوية من جانب، ومن جانب آخر فإن الأهمية المعطاة للإطلاع على نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات أصبح له بالغ الأثر في تحديد عمق ومواطن التدقيق.

أما على صعيد تطور المفهوم الدولي للتدقيق، يعد النهج الإقتصادي الذي شهدته الولايات المتحدة الأمريكية خلال القرن العشرين وتوسع شركات المساهمة ووجود سوق مالية منظمة من خلال سن قانون الأوراق المالية عام 1933*، والذي تبعه قانون عام 1934، والذي يهدف إلى إعطاء لجنة البورصة (SEC) صلاحيات رقابية واسعة لحماية الإستثمار والسعي لتطويره، أدى كل ذلك إلى جعل (AICPA) هي المنظمة المهنية الأقوى في كافة أنحاء العالم، إذ لعبت هذه المنظمة دورا هام في تطوير مهنة التدقيق وجعلها تفي بتطلعات ورغبات الطالبين على خدمات التدقيق والتأكدات الأخرى، وبعدها ظهرت عدة هيئات ومنظمات أخرى تسعى إلى نفس الهدف.

ثانيا: مفاهيم نظرية حول التدقيق الخارجي

قبل التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي وجذب أولا ضبط المصطلحات، مصطلح تدقيق هو المقابل لكلمة (AUDIT)، بخلاف كلمة مراجعة لإعتبار أن هذه الأخيرة لها معنى (REVISION) الموجهة للتحقق من موضوع أو معلومات بعينها، وهي تخص التحقق من التسجيل القانوني والصادق للعمليات المالية وكان ذلك في زمن المؤسسات والانشطة المحدودة.²

وبإعتماد التسمية الصريحة لمهمة الفحص والتحقق ثم التقرير، وهي التدقيق نجد أنه يمثل تلك الإجراءات المنهجية التي تضمن الحصول على معلومات تأكيدية على الوضعية المالية الصادقة، وتكتسي هذه المهمة طابع الالتزامية في بعض المؤسسات الإقتصادية بما يضمن التصديق على الحسابات السنوية التي تعكس الانشطة المدرجة في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى دعم الثقة والأمان لأصحاب المصالح وخدمة قراراتهم وأهدافهم.³

¹ _ CARPENTER, Brian et DIRSMITH, Mark. *Sampling and The Abstraction of Knowledge In The Auditing Profession: An Extended Institutional Theory Perspective*. Accounting, Organizations and Society, 1993, vol. 18, no 1, p 47, Available at : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/036136829390024Z> , date of view 04/01/2020.

* _ صدر قانون الأوراق المالية عام 1933 في الولايات المتحدة الأمريكية لحماية المستثمرين من الخداع عند تداول الأسهم والسندات وغيرها من المعاملات، وقد صدر بدعم من الكونجرس الأمريكي في إطار مساعي لاستعادة ثقة المستثمرين لسوق الأوراق المالية، حيث ينص على ضرورة تسجيل جميع السندات المعروضة في الولايات المتحدة، كذلك ينص على اجبارية الإعتماد على خدمات مكاتب التدقيق لإعطاء الصورة الحقيقية للشركات حماية للمستثمرين في شوق الأوراق المالية.

² _ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص 09.

³ _ Sylvain Boccon Gibod, Eric Vilmin, *La boîte à outils de l'auditeur financier*, 2^{eme} édition, Dunod, Paris, 2017, p 17.

وكلمة تدقيق (AUDIT) مشتقة من التعبير اللاتيني (AUDIRE) والتي تعني الاستماع. وقد كانت عملية التدقيق في بدايتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما أجري من قيود لإثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي.¹

1. تعريف التدقيق الخارجي

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) التدقيق الخارجي على أنه: "هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمين المعلومات المهتمين بذلك للتحقق".²

وعرف التدقيق الخارجي حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه: "عملية إبداء الرأي حول مدى توافق وتطابق المعلومات المقدمة بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وأيصال النتائج للجهات المهتمة عن طريق التقرير، بإعتماد معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً".³

كما عرفه مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنه "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول".⁴

وحسب (Benedict & Kervel) التدقيق الخارجي هو: "هو فحص انتقادي وفق مهمة منظمة وممنهجة يقوم بها شخص مهني محايد ومستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل إبداء رأيه حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية المقدمة من طرف المؤسسة، ومهمة التدقيق الخارجي يجب أن تعطي الصورة الصادقة لنتيجة العمليات المالية".⁵

أيضاً حسب (Porter & autres) التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص حيادي مستقل يعتمد على الموضوعية لتجميع أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج العمليات، لتوفير متطلبات الأطراف الخارجية والداخلية التي تستفيد من خدمات المدقق الخارجي والتي تنتهي بإبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة".⁶

كذلك عرفه (Alvin Arens et al) على أنه: "تقييم للأدلة المتراكمة للمعلومات المقدمة عن الوضعية المالية لتحديد والإبلاغ عن مدى توافقها مع الواقع والمعايير المعمول بها، حيث يتم من قبل شخص أو جهة مستقلة".⁷

H أيضاً تم تعريف التدقيق الخارجي أنه: "عملية منتظمة يقوم بها شخص مؤهل للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية".⁸

¹ - تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص 18.

² - Silvano J. A, *Report of the committee on basic auditing concepts*, The Accounting Review, 1972, vol. 47, p. 18, Available at: <https://www.jstor.org/stable/244879?seq=1>, Date of view : 04/01/2020.

³ - <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00110.pdf>, Date of view: 04/01/2020.

⁴ - احمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكدات الحديث: الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 29.

⁵ - Benedict .G, Kervel. R, *Evaluation du contrôle interne*, éditions Foucher, paris, 1990, p 07.

⁶ - Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, *Principles of External Auditing*, second edition, john Wiley & sons Ltd, england, 2003, p 07.

⁷ - Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, *Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach*, 15th edition, Prentice Hall, 2014, p 09.

⁸ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 13.

وأيضاً عرف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية الفحص الإنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق، بقصد الخروج برأي فني محايد حول دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة".¹

كما يشار للتدقيق الخارجي بأنه فحص للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة يجريه طرف خارجي محترف مهنيًا من أجل تحديد ما إذا كانت المؤسسة تعد سجلاتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.²

مما سبق نجد أن للتدقيق الخارجي أدوات أساسية، وهي:³

- **الفحص:** ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة محل التدقيق.
- **التحقيق:** ويشير إلى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

وعليه فالفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد اضفت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.⁴

- **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم للجهات المعنية، كما يعتبر التقرير بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي والذي يقدم إلى مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق، سواء الأطراف الداخلية أو الأطراف الخارجية عن المؤسسة كشهادة على مصداقية هذه المعلومات، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي للمؤسسة ومدى سلامة وعدالة العمليات المتضمنة بها.

من التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الخارجي هو فحص إنتقادي يقوم بها شخص مهني خارجي مستقل، حيث يشمل الفحص الإنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والدفاتر السجلات المحاسبية والقوائم المالية والتحقق من مدى مطابقتها للواقع، من أجل إبداء رأي فني محايد حول وضعية المركز المالي للمؤسسة ومدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في شكل تقرير يتضمن قدر من المعلومات التي تستخدمها مختلف الأطراف الداخلية والخارجية.

كما تضمنت التعاريف السابقة جملة من المفاهيم المفتاحية التي تشكل الخصائص الأساسية للتدقيق الخارجي وهي:⁵

- التدقيق عملية منظمة وممنهجة، وهادفة أساسها الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم.
- إن تجميع وتقييم أدلة الثبات هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة، وتستخدم هذه الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الإقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي.

¹ - خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2001، ص 13.

² - Michel Ibrahim, Fadi Afarhat, *Dictionary of Business and Finance*, Dar Al-Ktob, Lebanon, 2007, p 39.

³ - مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2014، ص 18.

⁴ - عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 23.

⁵ - هيبه صهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد: 01، العدد: 01، ديسمبر 2017، ص ص 429-430. (بتصرف)

- عملية يقوم بها شخص مهني مستقل ومحايد حيث تعتبر الحاجة للمدقق الخارجي المستقل وليدة مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا يكون له مصالح مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلاً فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الإعتماد على رأيه في إتخاذ قرارات معينة.
- مجال عملية التدقيق الخارجي أساساً على مستوى القوائم المالية والمتمثلة في قائمة المركز المالية، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغير في حقوق المساهمين، الإيضاحات والملاحق لهذه القوائم، إلى جانب كل ما يراه المدقق الخارجي يستحق الفحص من وثائق.
- يتحدد نطاق عملية التدقيق الخارجي إستناداً إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم وقوي كان نطاق التدقيق اقل، والعكس.
- التدقيق الخارجي قناة اتصال متكاملة حيث نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الإتصال، حيث ان الرسالة تتمثل في الرأي الفني للمدقق الخارجي الموضوع في تقريره النهائي، ويحمل في طياته معلومات جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستخدمة للتقرير النهائي للمدقق الخارجي في إتخاذ مختلف القرارات.

2. أنواع التدقيق الخارجي

1.2. أنواع التدقيق الخارجي الأساسية: تتمثل أنواع التدقيق الخارجي الأساسية في ثلاث أشكال، وهي:¹

- **التدقيق القانوني (الإلزامي):** هو التدقيق الذي يتم بإلزامية وقوة القانون، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية والتصديق عليها، ويترتب على عدم القيام بعملية التدقيق الخارجي وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة، ولا بد ان يكون هذا الاخير كامل بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على مهمته من قبل الإدارة.
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** هو تدقيق تطلبه إدارة المؤسسة أو المساهمون بطريقة إختيارية بمعنى عدم وجود إلزام رقابي يحتم القيام به، ويسمى في بعض الأحيان التدقيق لأغراض خاصة وقد يكون كامل كما يستطيع ان يكون جزئي حسب الغرض منه.
- **الخبرة القضائية:** هي تدقيق الذي يقوم به المدقق الخارجي بطلب من الجهات القضائية للبت في نزاع أو تصفية، وهذا للإصدار الأحكام القضائية بناء على ما قدمته الجهة الخبيرة للجهة القضائية حول وضعية المؤسسة من الناحية المالية.

2.2. خدمات التدقيق الخارجي الأخرى: يمكن تقسيم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي إلى نوعين ، هما خدمات تأكيدية، وخدمات غير تأكيدية.²

- 1.3.2. **الخدمات التأكيدية:** إن ظهور خدمات التأكيد يمثل إضافة نوعية في الخدمات التي يقدمه المدقق الخارجي، فلم يعد دوره يقتصر على الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في تأكيده لضمان المعلومات وجودتها، كما أصبح المدقق الخارجي مسؤولاً عن تقديم خدماته إلى فئة جديدة من المستفيدين بخلاف

¹ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2008، ص 07.

² _ Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, Op cit, pp 08-12.

المساهمين، إذ أن خدمات التأكيد تعد أشمل من الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية أو خدمات إبداء الرأي "التصديق" لأنها تتضمنهما معا وتتعداهما إلى نطاق واسع.¹

كما تعتبر خدمات التأكيد خدمات مهنية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، ويتم تقديمها من قبل المدقق الخارجي المتمتع بالإستقلالية والموضوعية، لإعطاء تأكيد عن مصداقية البيانات أو التقارير المالية المقدمة بعد إخضاعها للتقييم في ضوء المعايير المحددة، ولهذا الأساس يلجأ صانعي القرار إلى مثل هذه الخدمات لتحسين موثوقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها في إتخاذ القرارات، وتنقسم الخدمات التأكيدية إلى خدمات التصديق (تدقيق القوائم المالية التاريخية، تدقيق نظام الرقابة الداخلية، الإطلاع على القوائم المالية التاريخية، وخدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات)، وخدمات تأكيدية أخرى (خدمات تقييم مخاطر الغش، خدمات تقييم المخاطر الخاصة بالإستثمارات والأدوات المالية، تقييم نظم المعلومات المحاسبية والإدراية، تقييم رأس المال العامل).²

وتجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أنه في عمليات التصديق أين يصدر المدقق الخارجي تقرير مكتوب عن مصداقية التأكيد المعد، أما في الخدمات التأكيدية الأخرى التي الهدف الأساسي منها هو تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرار، وهذه الخدمات لا تختلف عن الخدمات التأكيدية بل هي مشابهة لها إلى حد ما، غير أن المدقق الخارجي ليس مجبر قانونا بإصدار تقرير مكتوب.

2.3.2. الخدمات غير تأكيدية: يقوم المدقق الخارجي بتقديم بعض الخدمات التي تقع خارج نطاق خدمات التأكيد أو التصديق، وبصورة عامة تتمثل أهم هذه الخدمات غير التأكيدية في:

▪ **الخدمات الضريبية:** تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي يقدمها المدققين المستقلين لعملاء تدقيق القوائم المالية، خاصة وان هذه الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية، وهذه الخدمات الضريبية تتراوح عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي وتقديم آراء ضريبية، بالإضافة إلى تقديم الإرشادات والتوجيهات في حل المنازعات الضريبية وفق السبل القانونية المتاحة.³

▪ **الخدمات الإستشارية المختلفة:** وفي ظل تطور الطلب على هذا النوع من الخدمات والذي أصبح من بديهيات العمل الإداري في أي مؤسسة إقتصادية، دفع ذلك مكاتب التدقيق الخارجي إلى تخصيص أقسام مستقلة خاصة فقط بتقديم الخدمات الإستشارية، حيث يخصص للإستشارات فقط ولا يعمل بالتأكدات الأخرى أو التدقيق مما يضمن إستقلالية المدققين الخارجيين، وهذا من أهم ما جاء به قانون ساربيز اوكسلي (Sarbanes Oxley) * الذي صدر بالولايات المتحدة الأمريكية عام 2002 والذي من بين مقتضياته منع الجمع بين القيام بالتدقيق وتقديم الخدمات الإستشارية لنفس المؤسسة.

▪ **خدمات المحاسبة والتحضير:** وهي خدمات تساهم في خلق القيمة للمعلومات، حيث يقوم المدقق الخارجي بمهمة إعداد الحسابات أو البيانات المالية بهدف إعطاء مزيد من الثقة لها بدون إبداء رأيه فيها، ويقوم المدقق الخارجي بهذه المهمة معتمدا على خبرته في المجال، كما أنه في حالة قيام المدقق الخارجي بتدقيق حسابات مؤسسة ما فلا يجوز له أن يقوم هو نفسه بتقديم خدمات المحاسبة والتحضير، أي لا يجوز ان يدقق عملا قام هو بإنجازها.⁴

¹ _ Knechel, W. Robert, Salterio, *Auditing: Assurance And Risk*, 2nd edition, South-Western College Publishing, Ohio, 2001, p 195.

² _ Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, *Op cit*, p 08.

³ _ امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 46-47.

* _ هو قانون أصدره الكونغرس الأمريكي في عام 2002 لحماية المستثمرين من إحتمال قيام المؤسسات بالأعمال المحاسبية الاحتيالية، واقتضى قانون ساربيز أوكسلي إصلاحات صارمة لتعزيز الإقرارات المالية من المؤسسات ولتجنب الإحتيال المحاسبي، وتم إصدار هذا القانون استجابة لسوء الممارسة المحاسبية في بدايات الألفينات عندما أضربت ثقة المستثمر في التقارير المالية بسبب الفضائح العامة مثل فضيحة شركة إنرون وتايكو الدولية بي إل سي وورلدكوم وطلبوا بالإصلاح في المعايير الرقابية.

⁴ _ حسين احمد دحود، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 36.

3. مفهوم إستقلالية المدقق الخارجي

يعرف المدقق الخارجي على أنه شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس للمهنة توافر جملة من المؤهلات العلمية والعملية على حسب ما جاءت به معايير التدقيق والمتعارف عليها من تأهيل علمي وخبرة مهنية، إلى جانب تمتعه بالإستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية اللازمة، ويقوم المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، أو بحسب والتنظيمات المعمول بها في بيئة نشاطه.¹

وتعرف الإستقلالية على أنها " وجود وجهة نظر غير متحيزة من قبل المدقق الخارجي أثناء أداء إختبارات التدقيق".² ويقصد بالإستقلال في التدقيق الخارجي أنه " وجود وجهة نظر غير متحيزة عند أداء عملية التدقيق أو خدمات التأكيد أو أداء الإختبارات وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق، فإذا كان هناك ادراك بان المدقق كان مدافعا عن العميل فهذا من القرائن التي تمس بإستقلاليته وحياده، وعليه يمكن القول أن التدقيق هو حجر الأساس في مهنة التدقيق".³

كذلك إستنادا إلى ما جاء به معيار التدقيق الدولي (ISA 200) "الأهداف العامة للمدقق الخارجي وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية"، حيث حمل المعيار في طياته تفصيل ضمني للإستقلالية في عمل المدقق الخارجي مؤكدا على ضرورة الإلتزام بقواعد السلوك المهني المتشكك الذي يصب كله في جعل عمل المدقق الخارجي محايد وموضوعي وكذلك ميز بين وجهين أساسيان للإستقلالية، هما: الإستقلال الذهني، الإستقلالية في المظهر.

المطلب الثاني: دوافع الطلب الإقتصادي على خدمات التدقيق الخارجي

تعددت الدوافع الإقتصادية للطلب على التدقيق الخارجي، وسوف نستعرض أهم الدوافع من خلال النقاط الآتية:⁴

أولا: التعقيد

تتسم البيئة التي يمارس فيها الأنشطة الإقتصادية بدرجة كبيرة من التعقيد، حيث يمكن أن تتخذ إدارات المؤسسات الإقتصادية المختلفة عمومية كانت أو خاصة عدة قرارات تتعلق بتشغيل وتصريف شؤون المؤسسة الداخلية فضلا عن قرارات الإستثمارية والإقراض، فإتباع السياسات المحددة والعمل بكفاءة وفعالية، وقد يحدث تعارض المصالح الشخصية لرجال الإدارة مع مصالح ملاك المؤسسة الإقتصادية ويكون هنا من الضروري جمع المعلومات وإعداد التقارير المناسبة لها وذلك لتلبية حاجات متخذي القرارات وللتحقق من مدى تلبية هذه الحاجات وجوب دراسة طبيعة البيانات المطلوبة وطبيعة حاجة مستخدميها، وهذا الأمر أسهم في خلق الحاجة إلى تدقيق هذه البيانات من قبل جهة محايدة للتحقق من سلامة وصحة إعدادها وعرضها.

ثانيا: تحيز معد المعلومات

يحدث التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين، وبين المؤسسة والأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية وبالتالي فتعدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يجبر المؤسسة على توفير المعلومات عن الموارد الإقتصادية وما تتحمله الوحدات الإقتصادية المختلفة من إلتزامات لمساعدة المستفيدين من الأطراف الخارجية في إتخاذ القرارات المناسبة ويطلق عادة على تلك المعلومات بالقوائم المالية ويمكن إضافة البيانات الإحصائية والخرائط الأيضاحية وغيرها

¹ - رزق ابوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات المعاصر: مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 41.

² - Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, Op cit, p 50.

³ - امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص ص 218-219.

⁴ - إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي: منهج علمي، نظري وتطبيقي، دارالمغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011، ص ص 14-15.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

من المعلومات المفيدة إلى القوائم المالية، ويجب أن تكون المعلومات مدققة ومفحوصة، ومن هنا تتجلى ضرورة الإعتماد على شخص مهني محايد لفحص وتدقيق المعلومات المالية (القوائم المالية) وإبداء رأيه الفني المحايد في مدى إمكانية الإعتماد عليها.

ثالثاً: ضخامة حجم العمليات المالية

نتيجة لتعدد الأعمال وتعدد العمليات والصفقات المالية وكذلك تعقد عمليات التبادل فهناك احتمال تسجيل المعلومات بالخطأ حيث ان الأمر أصبح أكثر صعوبة في تثبيت المعلومات على نحو ملائم، كما أنه قد يتلاعب البعض فيها وربما يتم إخفاء قدر كبير من المعلومات وبذلك يمكن أن ندرك إن المعلومات المالية غير المدققة لا يمكن الإعتماد والإستناد عليها.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

أولاً: أهداف التدقيق الخارجي

حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA 200) (الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم التدقيق الخارجي وإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية)، أن الهدف من التدقيق الخارجي هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين في القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها (من جميع النواحي الجوهرية)، طبقاً للإطار والمعايير المعمول بها.¹

كما أن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو توفير الأمان للملاك والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة إنطلاقاً من إعتقادها على مدقق خارجي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والمهنية الجيدة لإعطاء الحقائق حول المؤسسة محل التدقيق²، ويمكن تمييز أهداف التدقيق الخارجي إلى مجموعتين أساسيتين هما:³

1. أهداف التدقيق الخارجي التقليدية

■ أهداف رئيسية: إن الهدف الأساسي من التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كان عرض البيانات والقوائم المالية تم بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.⁴

وحتى يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية) بما يعني بلغة أخرى أن هذه القوائم تعكس صورة حقيقة وعادلة، وأنها تظهر بصدق حقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط خلال فترة مالية محددة، ويجب ملاحظة أن التأكيد الذي حصل عليه المدقق هو تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق، والسبب في ذلك يرجع إلى وجود العديد من القيود التي تحيط بعملية التدقيق وتحول دون الحصول على تأكيد مطلق، ومن بين هذه القيود إتباع المؤسسة لنظام رقابة داخلية غير فعال، أو إعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني، أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة.⁵

■ أهداف ميدانية: حتى يتمكن المدقق الخارجي من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ميدانية للتدقيق لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة بغرض التحقق

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 200, overall objective of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing international standard on auditing, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, p 77. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 07/01/2020.

² _ Benoit Pige, *Audit et Control Interne*, 2^{eme} édition, Edition EMS, Paris, 2001, p 95.

³ _ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المحم العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 23-24.

⁴ _ Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, *Op cit*, p142.

⁵ _ رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 30.

من صحة هذه التأكيدات، وفي سبيل ذلك يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة لفحص كل تأكيد من تأكيدات الإدارة للتحقق منها وتشمل الأهداف الثانوية للتدقيق الخارجي ما يلي:¹

- عرض القوائم المالية: وهو التحقق من أن المؤسسة ملتزمة بما تنص عليه المعايير والمبادئ المتعلقة بالحاسبة المتعارف عليها وتحضى بالقبول العام، وكذلك التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والتطرق إلى السياسات والأساليب المحاسبية المتبناة من قبل المؤسسة محل التدقيق، كذلك التحقق من ثبات الطرق المحاسبية من فترة لأخرى، هذا ليتمكن المدقق من تأسيس الرأي حول صدق تمثيل القوائم المالية للواقع.²

- التحقق من الملكية (الحقوق والإلتزامات): يخص هذا الهدف التحقق من مزاعم الإدارة المتعلقة بالوجود فيما إذا كانت الأصول والإلتزامات والحقق المدرجة في الميزانية موجودة فعلا في تاريخ إعداد الميزانية³، ويعتمد المدقق الخارجي على بعض الإجراءات التي تؤكد له ان الأصول المسجلة بالدفاتر هي ملك للمؤسسة فعلا من خلال وثائق الثبوتية، اما فيما يتعلق بالإلتزامات فيجب على المدقق الخارجي التحقق من صدق ما سجل منها بالدفاتر، وان حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لحقوق دائنين حقيقين، ولتحقق يجب الحصول على مصادقات منهم.

- التحقق من إستقلال الفترة المالية (صحة الفاصل الزمني): أي التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، حيث يتعين تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية الفترة المالية في الفترة المحاسبية الصحيحة.⁴

- التحقق من صحة التقييم: يتمثل تقييم الأصول غير النقدية هدافا هاما بالنسبة للمدقق الخارجي، وعادة يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية أو السوقية ايها اقل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، بالإضافة إلى أن هناك بعض الآراء الحديثة تتطلب الإفصاح عن التكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات، وفي هذه الحالة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الاسعار اليومية المعلنة بالبورصة والصحف المالية وغيرها.⁵

- التحقق من الحدوث أو الوجود: يعني الوجود التحقق من ان الأصول المختلفة مثل (المخزون، النقدية، الآلات) موجودة فعلا في تاريخ الميزانية، وان القيم المسجلة بحساب العملية تعبر عن القيم الفعلية لها، فمثلا إذا تم تسجيل رصيد لأحد العملاء بميزان المراجعة، يجب ان يكون هذا الرصيد موجود فعلا بالدفاتر، وعندما لا يوجد مثل هذا الرصيد أو وجوده بمبلغ مخالف للحقيقة فإن ذلك يمثل انتهاكا لهدف الوجود، بينما يعني "الحدوث" التحقق من ان العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات وغيرها قد حدثت بالفعل اثناء الفترة التي يتم التدقيق عنها وأنها تخص عملاء حقيقيين.

- التحقق من الدقة: وهو تحقق المدقق الخارجي من أنه قد تم تسجيل العمليات المالية وفقا لقيمتها الصحيحة، وان القيم المدرجة في القوائم المالية قد تم تسجيلها بالقيم الصحيحة.

- التحقق من الإكتمال: بما أن الإكتمال (الشمول) هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه المعلومات المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة للحدث الإقتصادي، وبغية الوصول إلى

¹ - رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 30.

² - فضيلة بن شهيدة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017، ص 103، متوفرة على الرابط: <http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/1721>، تم الاطلاع في: 2020/01/26.

³ - ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 208.

⁴ - امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 140.

⁵ - رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 32.

الإكتمال ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات وتحديد إذا ما كانت كافة العمليات التي تم تسجيلها، قد تم تسجيلها فعلا أو تحديد ما إذا اكنت كافة القيم التي يتعين إدراجها من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.¹

2. أهداف التدقيق الخارجي الحديثة

أثر التطور الحاصل في بيئة الأعمال والإنتفاع الإقتصادي الدولي فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق الخارجي مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من إكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف الحديثة التي تتلائم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:²

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقق الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة.
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة والقضاء على الهدر والإسراف في جميع الوحدات الانتاجية.
- توفير الامان لأصحاب الملكية والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة.
- الإبلاغ عن وضعية البيانات المالية وفق النتائج المتحصل عليها، حيث الهدف من التدقيق الخارجي هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين لهذه البيانات المالية من خلال إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية.

وبصفة عامة وحسب (Olivier Herrbach) فإن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو " إصدار الشهادة السنوية على صحة ودقة وإنتظام البيانات المالية المبوبة في القوائم المالي، من خلال مطابقة ما هو مدرج للوائح والمبادئ المحاسبية المعمول بها من خلال الإجتهد الفني للمدقق، وهو ما يضمن بأن صورة الوضعية المالية للمؤسسة مؤمنة وأكثر ملائمة والحكم عليها من خلال إبداء الرأي الفني والموضوعي، ومنه توفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح لخدمة أهدافهم".³

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

إن تعدد الجهات الطالبة على خدمات التدقيق الخارجي دليل على مدى أهميته في مجالات الأعمال، حيث تكمن أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمستثمرين ورجال الأعمال وأصحاب المصالح في إستخدامهم للقوائم المالية المدققة إلى جانب كل المعلومات التي يتضمنها تقرير التدقيق في إتخاذ قراراتهم، وأيضا على مستوى آخر نجد كل من مسيروا المؤسسات، المساهمين وكذلك إدارة الضرائب والموردون والمستثمرون بالإضافة إلى جهات حكومية أخرى في إتخاذ قراراتهم على اختلاف مستوياتها.⁴

كما قد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2012 أن أهمية التدقيق تكمن في النقاط التالية:⁵

¹ _ محمد الهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 17.

² _ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 19.

³ _ Olivier Herrbach, *Le Compétement au Travail des Collaborateurs de Cabinets D'audit Financier : Une Approche Par Le Contrat Psychologique*, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse1, France , 2000, P18, disponible sur le site : http://www.e-rh.org/documents/these_herrbach, consultée le : 27/01/2020.

⁴ _ Robert OBERT, *Manuel et Application : Synthèse Droit et Comptabilité-Audit et Commissariat aux Comptes Aspect Internationaux*, 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2002, P 04.

⁵ _ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 20.

- يساعد المدققين الخارجيين على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية.
- يساعد المدراء الماليون في الإدارات المالية المختلفة في إستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند تطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع قرارات السليمة.

1. الأهمية بالنسبة للإدارة المؤسسة

أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للإدارة تكمن في المحتوى المعلوماتي الذي يحتويه تقرير العملية النهائي، فهو يوفر تأكيد صريح على صحة ودقة مخرجات المحاسبة وإجراءات الضبط المتمثلة في القوائم المالية، بالإضافة إلى إستخدام تقرير التدقيق في مجالات متعددة كإتخاذ القرارات وكمالإتزام من الناحية القانونية للمؤسسة إذا كانت تأخذ شكل محدد نص عليه القانون اجباريا بإعتماد خدمات المدقق الخارجي.

كما يساعد التدقيق الخارجي المؤسسة على معرفة مواطن القوة والضعف في نظامها، ويساعدها في وضع خطط مستقبلية، ومن ناحية أخرى فان تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية المسعرة في البورصة سيكون له ردود فعل مما قد يؤثر على اسعار الاسهم الخاصة بهذه المؤسسة¹.

2. الأهمية بالنسبة للمساهمين والمستثمرين

من مصلحة الملاك والمستثمرين ان تتم عملية التدقيق الخارجي المستقل على مستوى المؤسسة التي يمتلكون اسهم فيها أو التي يرغبون في الاستثمار بها، وذلك لضمان حماية اموالهم المستثمرة من التلاعبات والاختلاسات، وأيضا مساعدتهم في إتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الإستثمار، أي هل يتم التوقف عند هذا الحد من الإستثمار أو الإستمرار في التوسع، وكل هذا يتم بفضل المعلومات الموثوقة والمدققة التي يقدمه المدقق الخارجي حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة.

وبلغة أخرى هم الفئة التي تركز كثيرا على الوضع المالي للمؤسسة لذا فالتدقيق الخارجي ذو أهمية كبيرة من خلال التقرير الذي يصدره المدقق، وهذا قصد إستخدامه كمصدر لمعلومات تفيد في زيادة الإستثمارات أو زيادة راس المال (حصص الأسهم) أو التحفظ عند وضع معين.

3. الأهمية بالنسبة للدائنين والموردين

يتم الإعتماد على مخرجات التدقيق الخارجي المتمثلة أساس في التقرير الناتج عن العملية من طرف الدائنين والموردين لأنه يعكس مدى صحة وسلامة القوائم المالية والتي يقومون بتحليلها بحسب ما تقتضيه الوضعية لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح التعامل مع المؤسسة أو التوسع في المعاملات.

4. الأهمية بالنسبة للمؤسسات المالية والأجهزة الحكومية

يعتبر التدقيق الخارجي ذو أهمية بالغة للمؤسسات المالية خاصة عند طلب القروض أو تمويل مشروع ما حيث تعتمد المؤسسات المالية في عملية إتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة وحجم الضمانات المقدم، من أجل توجيه أموالها إلى الطريق الصحيح الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

¹ - علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص 64.

كما تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية التي خضعت للتدقيق وتمت المصادقة عليها في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب والإقتطاعات شبه الضريبية، ويفيد التدقيق الخارجي هذه الجهات في التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي يضمن لها صحة القرارات التي ستتخذها، وكذلك يوفر التدقيق الخارجي للهيئات الحكومية تأكيد عن مدى التزام المؤسسة المدقق فيها بالتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات المفروضة عليها.

المطلب الرابع: المراحل الإجرائية لعملية التدقيق الخارجي المؤسسة لإبداء الرأي

تتجسد عملية التدقيق الخارجي في مجموعة مراحل محددة وفق ضوابط ومسؤوليات تحددتها في العادة معايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية، إلى جانب كل ما هو صادر عن الهيئات الوطنية المشرفة على المهنة من لوائح وتنظيمات وأيضاحات، تمتد هذه المراحل من مرحلة قبول العملية التدقيق بين المدقق الخارجي والعميل إلى غاية مرحلة إصدار التقرير المتضمن رأيه الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية.

أولاً: الإجراءات التمهيدية

■ قبول العميل الجديد أو الإستمرار مع العميل السابق: لابد للمدقق الخارجي عند إتخاذ قرار التعامل مع عميل جديد أن يكون هذا القرار مبني على عدة إعتبارات كالإطلاع على التقارير المالية للعميل والإستفسار عنه عند الجهات الحكومية مثل مصالح الضرائب والبنوك، أما فيما يتعلق بقرار الإستمرار مع عميل بعينه فعلى المدقق أن يعيد تقييم الوضع مع العميل على ضوء ما تم سابقاً، والحرص على تدعيم إستقلاليته وتجنب التآلف المهني بينه وبين العميل.¹

■ الإتصال بالمدقق الخارجي (المستقل) السابق: يتم الإتصال بعد الحصول على تصريح وموافقة العميل على ذلك حماية لأسراره، والغرض من الإتصال هو الحصول على معلومات تساعد المدقق الجديد في تقييم أمانة ونزاهة المؤسسة وإتخاذ القرار بشأن القبول أو العدول عن مهمة التدقيق، وكذا ربحاً للوقت الحصول على معلومات قد تساعد المدقق الجديد في رسم خطته.

■ إعداد خطاب الإرتباط (خطاب التعاقد): بعد قبول المهمة وحدث الإتفاق بين المدقق الخارجي والعميل والتأكد من تعيين المدقق، يقوم المدقق بإعداد خطاب التعاقد وهو بمثابة العقد مع العميل، ويحتوي عادة على طبيعة العملية المطلوب أدائها، من حيث الهدف والنطاق، ومسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، الفترة الزمنية لاتمام عملية التدقيق، الخدمات الأخرى خارج تدقيق القوائم المالية، والاعتاب.²

■ اختيار فريق العمل للمهمة وإعداد الجدول الزمني: اختيار وتعيين فريق عمل يكلف بإنجاز مهمة التدقيق، ويختلف عدد وأقدمية المدققين المدرجين في عملية التدقيق بحسب حجم وتعقيد العملية، كما يتم إعداد وتحديد الجدول الزمني اللازم لتنفيذ عملية التدقيق حيث يعتبر هذا الجدول اداة فعالة في تقدير اتعاب التدقيق.³

1. إجراءات تخطيط عملية التدقيق الخارجي

■ فهم طبيعة نشاط العميل من خلال التعرف على الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وعقد إنشائها، ومعرفة نوعية النشاط الذي تزاوله المؤسسة، والاطلاع على النظام المحاسبي المتبع ومختلف القوائم المالية.

¹ - رجال سمية، مداحي محمد، مهنة المراجعة بين السلوكيات وأداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمارثليجي، الاغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013، ص ص 21، 22.(بتصرف)

² - محمد محمود عبد المجيد، نجوى احمد السبسي واخرون، مبادئ المراجعة: مدخل دوائر العمليات، الاسس العلمية والتطبيقات العملية، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 2009، ص ص 123، 124.

³ - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، الامين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011، ص ص 108، 109.(بتصرف)

■ إجراء الفحص التحليلي في التخطيط لعملية التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية يمكن للمدقق الخارجي ان يحدد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق وذلك بالإعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام ادوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة، ويتمثل هدف المدقق الخارجي الأساسي في الحصول على فهم لنشاط العمل بلغة الأرقام وتمكينه من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، ومن أهم أهداف الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تحديد مدى تطابق الأرقام الأولية مع تقييمات المدقق الأولية.¹

■ التحديد المبدي للأهمية النسبية وخطر التدقيق، حيث أشار معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 320) "الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق"، إلى ان المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة، في حين خطر التدقيق هو مقياس لمدى قبول المدقق لإمكانية وجود الأخطاء المادية التي تبقى في القوائم المالية والتي لم تكتشف بواسطة نظام الرقابة الداخلية، وأن مستوى مخاطر التدقيق يعتمد على بناء نظام الرقابة الداخلية ذاته وسلامة الإدارة وأن على المدقق أن يعي أن درجة معينة من مخاطر التدقيق سوف تبقى دائماً موجودة في نظام الرقابة الداخلية حتى وأن كان النظام فعال 100%.²

ثانياً: دراسة نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التحريف الجوهرية وتصميم برنامج التدقيق

1. دراسة نظام الرقابة الداخلية

تعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل التدقيق من بين أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي خلال مرحلة التخطيط وهذا للوصول إلى وضع برنامج تدقيق شامل مبني على أساس يتماشى وطبيعة المؤسسة محل التدقيق، حيث من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية يتحدد مدى وعمق برنامج عملية التدقيق ومنه الاختبارات التي سيتم تنفيذها، لأن نظام الرقابة الداخلية يمثل جميع الطرق والإجراءات والتعليمات المعمول بها بالمؤسسة والتي لها اثر مباشر على القوائم المالية التي هي موضوع عملية التدقيق الأساسي، كما يقوم المدقق الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة الداخلية، حيث كلما زادت قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية كلما انخفضت مخاطر الرقابة والعكس، ليخلص المدقق الخارجي بعد القيام بإجراءات الدراسة لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطره إلى وضع برنامج التدقيق الملائم وفق الاختبارات اللازمة والتوثيق له.

وقد وضع معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) معدل "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" الذي حل محل معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 400) "الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر"، إن الهدف من تقييم الرقابة الداخلية هو "تحديد مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، والمتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية للمؤسسة، فعالية وكفاءة عملياتها وامثالها للقوانين والأنظمة التي تنطبق عليها".³

كما تجدر الإشارة أن نظام الرقابة الداخلية يركز على ثلاث ادوات رئيسية وهي:⁴

¹ - تامر مزيد رفاعة، مرجع سابق، ص 88.

² - <https://sqarra.wordpress.com/auditr3/> date of view : 30/03/2020.

³ - IFAC, IAASB, ISA 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity And its Environment*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 278-33. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 27/03/2020.

⁴ - مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2014، ص 175.

- أنظمة الرقابة الإدارية: تتضمن كل ما هو إداري من سياسات وإجراءات وخطط موجهة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية نجد¹: الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، الرسوم البيانية والكشوفات الإحصائية، تقارير الكفاءة الدورية، دراسات الحركة والزمن، الرقابة على الجودة، نظام تقييم الأداء، والبرامج التدريبية.
- أنظمة الرقابة المحاسبية: وهي الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية وهي تهدف إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد².
- نظام الضبط الداخلي: هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات بالإضافة إلى فصل الواجبات والمهام المتعارضة، بحيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية ومستمرة مع عدم توكيل تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد، إذا فنظام الضبط الداخلي يهدف إلى ضمان السير الحسن للعمل³.

2. مخاطر التحريف الجوهرية

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 240) "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية" يقصد بمخاطر التحريف الجوهرية، مخاطر أن تكون البيانات المالية مضللة بشكل جوهري قبل إجراء عملية التدقيق، حيث تنشأ هذه المخاطر عن طريق الخطأ أو الإحتيال⁴.

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) معدل "تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"، إلى أنه يجب على المدقق الخارجي وتوفير أساس لتصميم وأداء مزيد من اجراءات التدقيق ان يحدد ويقيم مخاطر التحريف الجوهرية عند مستوى القوائم المالية، ومستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، لذلك لا بد ان يأخذ المدقق الخارجي مستوى معين من عدم التأكد بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تحديد اجراءات التدقيق الواجب القيام بها أو عند تقييمه لأدلة الإثبات، كذلك عليه إحتمال عدم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وعدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأن القوائم المالية غير صادقة عند حدود معينة من الشك المهني وليس بصفة مطلقة⁵.

وتتجلى الإجراءات المتعلقة بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) المعدل "تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"، إلى أن الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية هو عملية مستمرة وديناميكية لجمع و تحديث وتحليل المعلومات خلال عملية التدقيق، لذلك عند أداء اجراءات تقييم المخاطر يمكن للمدقق الخارجي الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك من خلال الإجراءات التالية⁶:

- الإستفسارات: يوجه المدقق الخارجي إستفسارات إلى أطراف متعددة بالمؤسسة محل التدقيق.

¹ _ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن (IIT)، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2014، ص ص 328، 329.

² _ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 21.

³ _ عطا الله سويم الحسابان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرؤية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

⁴ _ IFAC, IAASB, ISA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit of Financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 162-205. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 28/03/2020.

⁵ _ Alvin A ARENS, Randal J ELDER, Mark S BEASLEY, *Op cit*, p257.

⁶ _ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 221.

■ الإجراءات التحليلية: تأكد وجود معاملات أو أحداث غير عادية قد تشير إلى أمور لها دلالات على القوائم المالية.

■ الملاحظة والفحص: تدعم هذه العملية من توفير معلومات حول المؤسسة، كملاحظة المستندات والسجلات.

■ المناقشة مع فريق العمل: نص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) معدل "تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" على إلزامية مناقشة المدقق الخارجي مسألة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية مع فريق عمله، وتجدر الإشارة هنا إلى أن المعيار السالف الذكر تطرق إلى أن المناقشة تكون مع أعضاء الفريق التي لها خبرة وتمرس في المهنة.

■ الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية: بعد قيام المدقق الخارجي بتقييم المخاطر يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لمخاطر التحريف الجوهرية المقيمة والتي تقدم الأدلة الضرورية لعملية التدقيق، وعليه ان يأخذ بعين الاعتبار ضرورة وجود نظام رقابة داخلية كفيل بتخفيض مدى وعمق الرقابة الموضوعية الأخرى، إلى جانب ضرورة تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية من أجل معالجة التجاوزات المحتملة¹، ولتوفير أساس تصميم وأداء المزيد من اجراءات التدقيق على المدقق الخارجي ان يحدد ويقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستويين التاليين:

- على مستوى القوائم المالية: بين معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) معدل " تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها " من خلال الفقرتين A105، و A106 ان المخاطر الجوهرية عند المستوى الكلي للقوائم المالية يمكن ان تؤثر على العديد من الإثباتات خاصة إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، ويمكن تصنيف هذا التحريف الجوهرية بسبب الاحتيال سواء من قبل الإدارة أو الموظفين.²
- مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات: لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة، ولذلك عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات قد يستنتج المدقق الخارجي ان المخاطر المحددة تتعلق بشكل اكبر بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل ان تؤثر على العديد من الإثباتات، وهذا ما اكدت عليه الفقرة التوضيحية A109 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) معدل "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها"

3. تصميم برنامج التدقيق والتوثيق لعملية التدقيق

■ تصميم برنامج التدقيق: بعد المرور على إجراءات التخطيط لعملية التدقيق، يصبح المدقق الخارجي قادرا على وضع برنامج لعملية التدقيق، ويمثل برنامج التدقيق الخطة التنفيذية التي سيتبعها المدقق الخارجي في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من معلومات، والخطوات التي ستأخذ في سبيل تنفيذ عملية التدقيق على اكمل وجه وتتضمن خطة التدقيق التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل البرنامج على الحكم المبني للمدقق وتتفاوت هذه التفاصيل تبعا لاختلاف حجم وتعقيد المؤسسة الخاضعة للتدقيق وعلى الأهمية النسبية المبدئية والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، وأيضا على خبرة الفريق.³

¹ - إيمان عميرش، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا-، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016-2017، ص ص 85، 86. (بتصرف)

² - IFAC, ISAB, ISA 315 (Revised), Op.cit, p297.

³ - عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 117.

▪ التوثيق لعملية التدقيق: تمثل تسجيل المدقق الخارجي للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل لها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة، أما فيما تعلق بالتوثيق فيتم في عملية التدقيق الخارجي وفق نمطين أساسيان هما:

✓ **الملف الدائم:** وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات متعلقة بأكثر من سنة مالية، ويحتوي على كافة المستندات والبيانات التي يحتاجها المدقق الخارجي باستمرار، ويجب على المدقق إعادة النظر دائماً في هذا الملف لغرض تحديثه، ينشأ هذا الملف عند أول مهمة مع العميل، وفي كل سنة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، وبصفة عامة فإن هذا الملف يحتوي على:¹

- عقد تأسيس المؤسسة (الشركة).
- اللوائح الداخلية، والخرائط التنظيمية والبيانات الأخرى المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للعميل كشروط الإقراض والسندات وترتيبات إصدار الأسهم.
- العقود مع مسؤولي الشركة (ك رئيس مجلس الإدارة).
- تحليلات أهم حسابات الميزانية والتي لها أهمية مستمرة، كأسهم رأس المال والفائض المحتجز، الديون طويلة الأجل، الآلات الصناعية والمعدات إن وجدت، فضلاً عن التحليلات التي توفر معلومات هامة.
- نتائج الفحص التحليلي وهذه البيانات هي التي تعدل سنوياً من خلال التغير في النسب والمؤشرات المالية والتشغيلية، كنسبة الربح الإجمالي، نسبة التداول، معدل العائد على حقوق المساهمين.
- ملخصات محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والتي تستخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات العميل الهامة قد تم الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة.
- ✓ **الملف الجاري:** يشتمل الملف الجاري على جميع أوراق العمل المتعلقة بالسنة الحالية والتي يجري التدقيق فيه، ويتضمن الوثائق التالية:²
- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.
- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية.
- الإجراءات التي قام بها المدقق الخارجي لتقييم الرقابة نظام الرقابة الداخلية وكيفية تحديدها، وبيان التجاوزات المكتشفة.
- رأي المدقق حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية.
- أدلة وإقرارات الإدارة ومحاضر إجتماعات مجلس الإدارة للعام الحالي ، ومحاضر الجرد للسنة الحالية.
- ميزان المراجعة وملخص بسجل الملاحظات وقبوض التسوية اللازمة.

ثالثاً: تنفيذ برنامج التدقيق وتحصيل أدلة الإثبات

1. تنفيذ برنامج التدقيق

تشتمل مرحلة تنفيذ عملية التدقيق الخارجي الجانب الإجرائي في عملية التدقيق، أي تنفيذ الإختبارات اللازمة من أجل التوصل إلى أدلة الإثبات والحقائق التي يتأسس بها الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي، والتي من جهة أخرى تمثل

¹ - وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب احمد حجاج، كمال الدين سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989. ص ص 279. 280.

² - رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 162، 163.

الفصل الأول _____ الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

المحتوى المعلوماتي للتقرير الذي يبدي فيه المدقق رأيه وتكون هي الحجج التي يستند إليها، تتمثل هذه الإختبارات في وجهين أساسين هما¹:

1.1. إختبارات الرقابة (إختبارات الإلتزام): يلاحظ وجود تداخل كبير بين إختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم، حيث يوجد إختلافين رئيسيين هما:²

■ عند التوصل للفهم يتم تطبيق الإجراءات على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف عليها كجزء من فهم للرقابة الداخلية، ويتم تطبيق إختبارات الرقابة فقط إذا تم تقدير خطر التدقيق عند مستوى منخفض وبالتالي يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسية للرقابة.

■ يتم تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات كمرحلة اولية من أجل الفهم، إما إختبارات الرقابة فيتم تنفيذها على عينات كبيرة من العمليات المالية.

تعتبر نقطة البداية في إجراء إختبارات الرقابة سواء في مرحلة التخطيط أو مرحلة التنفيذ، حيث يجب على المدقق الخارجي اثناء أداء إختبارات انظمة الرقابة الحصول على المزيد من أدلة الإثبات المقنعة كلما ازداد اعتماده على فعالية نظام رقابة معين، ولذلك اثناء تصميم وأداء إختبارات انظمة الرقابة يتعين على المدقق الخارجي القيام بما يلي:³

- أداء إجراءات تدقيق إضافية بهدف الحصول على أدلة إثبات حول الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة.
- تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها، تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال من الضروري الحصول على أدلة إثبات تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة.
- استخدام أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال عمليات التدقيق السابقة، مع الأخذ بعين الإعتبار طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر الرقابة.

2.1. الإختبارات الأساسية (الجوهرية): تتمثل عملية التدقيق من الناحية التنفيذية في القيام بإجراءات تم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في صحة وإكتمال ودقة أرصدة القوائم المالية والإفصاحات المتممة، وعلى وجه أكثر تفصيل هو التصديق أو عدم التصديق على التأكيدات المتضمنة في أرصدة القوائم المالية، ويوجد أنواع من الإختبارات الأساسية نذكر منها:⁴

■ الإختبارات الأساسية للعمليات: وهي عملية تتبع للحدث الإقتصادي من خلاله بنده المقابل له بكل تدفقاته النقدية والحقيقية من تاريخ الحدث إلى دفتر الاستاذ وتتبع رصيده.

■ الإجراءات التحليلية: تتم هذه الإجراءات لمساعدة المدقق الخارجي في تحديد أنواع الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى القدر المقبول من خطر التدقيق، إلى عملية تنفيذ التدقيق بالإشتراك مع كل من إختبارات الرقابة وإختبارات الأساسية للعمليات المالية ومع الإختبارات التفصيلية للأرصدة.⁵

¹ - اياد رشيد القريشي، مرجع سابق، ص 184.

² - نفس المرجع السابق، ص 187.

³ - جمال الطرايرة، التدقيق الخاصة بمنهاج محاسب دولي عربي معتمد IACPA، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013، ص 152-153.

⁴ - امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 675.

⁵ - امين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 677.

2. أدلة الإثبات

بحسب ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 500) "أدلة التدقيق"، أنها "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى استنتاجات التي يبني على أساسها رأيه، وتشتمل أدلة الإثبات كل من مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى"، وجاء في الفقرة 06 أنه يجب ان تكون هذه الأدلة "كافية وملائمة"، واعتبر في فقرته A4 ان كفاية وملائمة أدلة الإثبات لهما علاقة متبادلة.¹

وعليه يمكن القول ان أدلة الإثبات في التدقيق، هي كافة المعلومات والبيانات والحقائق التي يتحصل عليها المدقق الخارجي ويستخدمها بعد تقييمها و رؤية مدى كفايتها وملائمتها في تأسيس الرأي الفني المحايد له، ولكي تصبح أدلة الإثبات ذات حجية بالنسبة للمدقق الخارجي، يجب ان تتمتع بالخصائص التالية:²

- الكفاية: هي القياس الذي يحدد كمية وحجم الأدلة الضرورية لتحقيق هدف عملية التدقيق، وتحدد بحجم العينات الاختبارية التي يستعملها المدقق الخارجي، حيث كلما كانت واسعة ارتفعت كفايتها.
- الملائمة: يقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بالتأكد وموثوقيتها، ان ملائمة أدلة الإثبات لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، إنما تتأثر بإختيار المدقق الخارجي لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم أي ان تكون لها علاقة وصلة وثيقة بأهداف عملية التدقيق وان تكون موثوقة من حيث الشكل والمضمون.

رابعاً: إستكمال إجراءات التدقيق وإبداء الرأي

بعد إنتهاء المدقق الخارجي من إجراء الإختبارات المسطرة حسب البرنامج، يكون من الضروري أن يتم تلخيص وتنفيذ إجراءات إضافية ختامية، تتمثل هذه الإجراءات في:³

1. فحص الإلتزامات المشروطة (التقديرات المحاسبية)

يهتم المدقق الخارجي بأنواع معينة من الإلتزامات المشروطة بشكل خاص، مثل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المؤسسة وغير المحسوم فيها، المنازعات المتعلقة بالضرائب، عمليات الترخيص بالمنتجات، خصم أوراق القبض، ضمانات يتم تقديمها عن التزامات للآخرين، والرصيد غير المستخدم من خطابات الائتمان التي لا تزال سارية، والمتعارف عليه في الأداء المهني ان يتم فحصها قرب نهاية عملية التدقيق وهو المجال الذي تكون فيه امكانية تحققها فيه كبيرة.

وبعد إستكمال المدقق الخارجي لإجراءات الفحص في كل ما له علاقة بوجود إلتزامات مشروطة ينتقل إلى مرحلة تقييمها، وهنا لابد من الفصل بين الإلتزامات المشروطة التي تتسم بالأهمية النسبية وأيضا توضيح الإلتزامات المشروطة ذات القيمة الضئيلة التي لا تؤثر بصفة جوهرية.

2. فحص الأحداث اللاحقة للقوائم المالية

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية محاسبيا بأنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار القوائم المالية، ويمكن التمييز بين ثلاثة أصناف:⁴

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 500, Audit Evidence, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P 402- 418. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 03/04/2020.

² _ Alvin A ARENS, Randal J ELDER, Mark S BEASLEY, Op cit, p 176.

³ _ اياد رشيد الفريشي، مرجع سابق، ص 211.

⁴ _ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص ص 256، 257.

- أحداث لاحقة للقوائم وقبل صدور تقرير المدقق الخارجي والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية لسنة التدقيق، وهنا يجب إجراء التسويات اللازمة بالقوائم المالية لتعكس التغيير في هذه التقديرات نتيجة لأدلة الإثبات الجديدة.
- أحداث لاحقة للقوائم المالية وقبل صدور تقرير المدقق الخارجي وليس لها تأثير على القوائم المالية في فترة التدقيق، وبالتالي لا تتطلب هذه الأحداث إجراء تسويات بالقوائم المالية، لكن بالمقابل لا بد من الإفصاح عنها في القوائم المالية لكي لا تصبح مضللة لمستخدميها، ويكون الإفصاح عادة في شكل ملاحظات.
- أحداث لاحقة للقوائم المالية وقبل صدور تقرير التدقيق الخارجي والتي ليس لها طبيعة محاسبية، فإنه يترك موضوع الإفصاح عنها أو عدم الإفصاح لتقدير المدقق الخارجي.

3. الحصول على الإقرارات الخطية

حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 580) "الإقرارات المكتوبة" لاسيما في الفقرة الثالثة من نص المعيار، تعتبر الإقرارات الخطية معلومات معدة من قبل الإدارة ومستخدمه من قبل المدقق الخارجي للوصول إلى الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه والإقرارات الخطية هي معلومات ضرورية يطلبها المدقق الخارجي بخصوص تدقيق القوائم المالية للمؤسسة¹، ومن الجزئيات التي تتناولها الإقرارات الخطية في هذه المرحلة نجد:

- مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية بشكل ملائم ويتناسب مع قواعد الإفصاح والعرض السليم.
- ان كل المستندات والأوراق والدفاتر والسجلات الخاصة بالسنة المالية قد تم تقديمها للمدقق الخارجي.
- لا يوجد أخطاء جوهرية تضمنتها الدفاتر والسجلات والمستندات.
- تم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تؤثر على السنة المالية محل الفحص والتحقيق.

4. تحديد نقاط الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الخارجي إستنادا للفحوصات والاختبارات التي اجرها على نظام الرقابة الداخلية ان يقدم تفصيل واضح حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والاختلالات الموجودة به، ويتم تقديم هذه النقاط سواء بالكيفيات الموضحة سابقا (تقرير منفصل خاص بنظام الرقابة الداخلية أو اقرار خطي)، كما يمكن ان يتناوله عند استكمال اجراءات التدقيق بالكيفية التي يراها المدقق الخارجي مناسبة، ويتناول موضوع تحديد نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية من النقاط الآتية:²

- العيوب الموجودة في التصميم هيكل نظام الرقابة الداخلية (كعدم كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، غياب الفصل بين الواجبات، غياب اساليب الرقابة الأخرى، ضعف مخرجات النظام...).
- الفشل في حماية اصول المؤسسة واكتشاف الاخطاء والتحريفات على مستوى المعلومات والبيانات المحاسبية.
- التجاوزات المعتمدة لهيكل الرقابة الداخلية عن طريق المختصين في السلطة.
- الفشل في المتابعة وتصحيح مظاهر الضعف في هيكل الرقابة الداخلية.

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 580, Written Representations, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P 594. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 10/04/2020.

² _ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 201.

5. التجميع النهائي للأدلة

يقع على عاتق المدقق الخارجي تجميع العديد من الأدلة على نحو نهائي من كافة دوائر العمليات، فضلا عن البحث عن الإلتزامات المشروطة والأحداث اللاحقة وغيرها من الإجراءات الختامية، وفيما يلي الإجراءات المتعارف عليها للتجميع النهائي للأدلة والتي تكون عادة في المراحل الأخيرة من عملية التدقيق الخارجي، وهي:¹

■ **الإجراءات التحليلية النهائية:** بالإضافة إلى استخدام الإجراءات التحليلية كجزء من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق في كل دائرة من دوائر العمليات المالية، يتم أيضا استخدامها عند الانتهاء من التدقيق، حيث يعد ذلك ضروريا لإجراء فحص نهائي عن التحريفات الجوهرية أو المشاكل المالية التي لم يتم ملاحظتها خلال الاختبارات، ولمساعدة المدقق الخارجي على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية.

■ **تقييم فرض الإستمرار:** يقع على عاتق المدقق الخارجي تقييم مقدرة المؤسسة على الإستمرار من خلال القرائن المادية والوثائق والظروف التي تمر بها المؤسسة، وهذا من أجل ضمان حقوق الأطراف الداخلية والخارجية تجاه المؤسسة، وذلك بجمع أدلة كافية تدعم فرض الإستمرار بالمؤسسة، كما أنه لا بد للإدارة حالة وجود شكوك مادية تؤثر على استمرارية المؤسسة ان تفصح عنها مع توضيح اسبابه بكل تفصيل، ومن قرائن الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى عدم مقدرة المؤسسة على الإستمرار نجد:

- النسبة المالية الرئيسية غير الايجابية، وعدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الاستحقاق؛
- الافتراضات المحددة بأجال قصيرة دون وجود احتمالات تأجيلها أو استبدالها.

■ **المعلومات الأخرى في القوائم المالية:** الهدف من هذه الخطوة هو التأكد من الاتساق العام للمعلومات المالية مع المعلومات غير المالية، وكذلك التحقق من الإفصاحات والمعلومات الاضافية وكذلك تأكيد خلوها من التناقضات، وحال وجود أي ملاحظة أو تحفظ من قبل المدقق الخارجي فإنه يبلغ به الإدارة بضرورة تصحيح المعلومة أو إلغائها، وفي حال امتناع الإدارة عن تدارك هذا التحفظ يقوم بإدراجه في فقرات لفت الانتباه، أو الامور الأساسية في تقريره النهائي بحسب أهمية العنصر، وإذا كان هذا التحفظ ذا أهمية نسبية كبيرة قد يصل الأمر إلى امتناع المدقق عن إبداء الرأي.

6. تقييم النتائج وإصدار التقرير

كإجراء نهائي من طرف المدقق الخارجي قبل وضع التقرير المتضمن إبداء الرأي حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، يتم تجميع القدر الكاف من أدلة الإثبات وضع نمط يسمح بإبداء الرأي والإستدلال بها.

- **تقييم النتائج:** يتم تقييم نتائج عملية التدقيق عبر مختلف مراحلها من خلال التطرق إلى الجوانب الآتية:
 - التقييم النهائي لكفاية وملائمة أدلة الإثبات من خلال التطرق إلى الجوانب الهامة والتحقق من أنه تم فحصها بشكل كافي، والتحقق من ان جميع نقاط برنامج التدقيق قد تم التطرق لها وتم توثيق ما نتج عنها من أدلة، كذلك التطرق إلى أي تعديل طرأ على البرنامج نتيجة لإحداث أو امور جوهرية وتقييم مدى نجاعة هذا التعديل.
 - فحص أوراق العمل لتحقيق من ان العمل تم وفقا للمعايير المعتمدة في الأداء المهني وان فريق العمل ادى دوره على اكمل وجه وحقق العناية المهنية اللازمة.
 - قيام شخص محايد ضمن مكتب التدقيق بفحص القوائم المالية وكافة أوراق العمل لتأكيد على أن عملية التدقيق تمت وفق موضوعية وحياد، وأيضا لتدارك أي هفوة وقعت سهوا.

¹ - اياذ رشيد القرشي، مرجع سابق، ص ص 220، 221.

- تقديم ملخص لتقييم الأدلة وتقييم خطر التدقيق الذي توصل إليه، وحصر التحريفات والأخطاء غير المصححة وهذا بهدف تقديمها للإدارة وإبداء رأيه على أساسها.
- الإتصال مع الإدارة ولجان التدقيق: بعد نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق الخارجي بعمليات إتصال أولية قبل إصدار التقرير في شكله النهائي، وتكون هذه الإتصالات في شكل تقارير مكتوبة أو شفوية، وتتم من أجل إبلاغ إدارة الجهة محل التدقيق بتوصيات المدقق الخارجي لتحسين العمل ورفع التحفظات المشار إليها من قبل المدقق الخارجي، ويتم ذلك بالتركيز على التوصيات بتصحيحها ومعالجتها قبل إصدار القرار النهائي الذي سيوجه للجمعية العامة.
- إصدار التقرير في شكله النهائي: تنتهي عملية التدقيق الخارجي بتحديد وإعلان مخرجاته المتمثلة في إصدار التقرير المتضمن للرأي، الذي يتطلب الوصول له قيام المدقق الخارجي بكافة الإجراءات سالفه الذكر، وينتهي بإبلاغه للجمعية العامة للمساهمين.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول تقرير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة الإتصال بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية المدققة، وكذلك بين المؤسسة محل التدقيق ومختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وذلك لما لتقرير المدقق الخارجي من أهمية كبيرة لإعتباره زبدة عملية فحص وتحقيق إنتقادي تقدم حقيقة عدالة تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الإقتصادية، ويعتبر تقرير التدقيق الخارجي خلاصة عمله والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها مختلف الأطراف ذات العلاقة.

المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي

أولاً: مفهوم تقرير المدقق الخارجي

تناولت مجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799)¹ شكل ومضمون تقرير التدقيق الخارجي الذي يقوم المدقق بإعداده ويتضمن رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية التي تم إعدادها وعرضها بصدق وإنتظام في جميع الجوانب الجوهرية، واحترام إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة التي قام بتدقيق حساباتها.

وقد تم تعريف التقرير الذي يعده المدقق الخارجي على أنه: "المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق حول القوائم المالية محل التدقيق، كما يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة من المدقق الخارجي إلى مستخدمي القوائم المالية".²

كما يعرف تقرير التدقيق الخارجي على أنه: "البيان المفسر الناتج عن عملية التدقيق الخارجي بعد الفحص والتحقق من مدى مصداقية البيانات المالية ومدى صلاحيتها والتي تقدم كأحد بدائل إتخاذ القرارات".³

أيضاً تقرير التدقيق الخارجي هو: "مجموعة من البيانات المالية النوعية التي تشتمل على المعلومات اللازمة والمتاحة لإتخاذ القرار من قبل الإدارة ومستخدمي القوائم المالية".⁴

من التعاريف السابقة نستنتج أن تقرير التدقيق الخارجي هو عبارة عن إطار إعلامي لمجموعة من المعلومات المالية وغير المالية التي تحمل العديد من الدلائل والمؤشرات حول عدالة وسلامة الوضعية المالية للمؤسسة، والتي يمكن الوثوق بها، وإستخدامها في إتخاذ قرارات مختلفة تتماشى ومضمون التقرير.

وبالرجوع إلى معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)⁵ المعدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، فإن التقرير يمثل رأي المدقق الخارجي المكتوب والواضح في القوائم المالية ككل للمؤسسة التي قام بتدقيقها، ويجب أن يعبر هذا التقرير عما إذا كانت البيانات المالية المعروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية. ويمكن النظر إلى ماهية تقرير التدقيق الخارجي من زاويتين:⁶

■ **التقرير كمنتج نهائي:** أي أن التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع.

¹ _ IFAC, IAASB, ISA (700-799), *Audit Conclusions and Reporting*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 05/06/2020.

² _ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 381.

³ _ Lois Munro, Jenny Stewart, *External Auditors Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities*, Griffith university, Australie, 2009, p 06.

⁴ _ Robert Obert, *IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général*, Revue du financier, N° : 168, Paris, novembre, 2007, p 02.

⁵ _ IFAC, IAASB, ISA 700, *Forming An Opinion And Reporting On Financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 702 , 755. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 06/06/2020.

⁶ _ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 381.

■ التقرير كأداة اتصال: إذ يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة وأصحاب الطلب على خدماته، بحيث تتضمن الرسالة بصفة أساسية رأي حول إمكانية اعتماد القوائم المالية من عدمه.

ثانياً: الفرق بين التقرير والشهادة

لقد كانت كلمة شهادة "Certificate" مستعملة للدلالة على تقرير المدقق الخارجي إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير "Report" ويعود سبب التحول إلى أن الشهادة تعتبر إعلاناً كتابياً عن حقيقة واقعة، لكنها لا تعطي إلا إذا تم التوصل إلى منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق الخارجي، لأنه عاجز عن إعطاء شهادة لبيانات في القوائم المالية لها صفة النسبية وليس له يقين مطلق في صحتها من جميع النواحي، أما كلمة رأي "Opinion" فليست بديلاً عن لفظ تقرير أو شهادة بل جزء منهما حيث أن التقرير أو الشهادة يحتويان على بنود أخرى علاوة على رأي المدقق الخارجي حول صحة البيانات وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.¹

ثالثاً: أهم ملامح التعديلات على تقرير المدقق الخارجي

قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) بإصدار ورقة إستشارية عام 2011 بعنوان "تحسين قيمة تقارير المدققين الخارجيين - إستكشاف خيارات للتغيير"²، وأشارت هذه الورقة إلى إفصاح مستخدمي المعلومات المالية للشركات عن وجود فجوة معلومات التي يعتقدون أنهم بحاجة إليها، لجعل القرارات التي يتخذونها تتم بوعي كبير، وما هو متاح لهم من معلومات، من خلال تقرير المدقق الخارجي المستقل، والقوائم المالية التي تم تدقيقها، وفي جانفي 2015 إصدر (IAASB) معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (معدل) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الذي أصبح ساري المفعول في ديسمبر 2016 والخاص بالتقرير التدقيق النمطي غير المعدل، ووفقاً للتعديلات التي جاء بها المعيار فإن التقرير أصبح يتضمن فقرات جديدة بالإضافة إلى تغيير ترتيب الفقرات لتكون على النحو التالي؛ فقرة الرأي، فقرة أساس إبداء الرأي، فقرة الإستمرارية، فقرة أمور التدقيق الأساسية، فقرة المعلومات الأخرى، فقرة مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، فقرة مسؤولية المدقق الخارجي، وفقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية.

وقد أشار (Mckee & Dale)³، إلى أن التعديلات التي تم تقديمها من قبل (IAASB) تركز على الثلاثة أبعاد وهي: الرؤية، الشفافية، وتحسين المحتوى المعلوماتي. ويتم تحقيق هدف الشفافية من خلال المقترحات الرئيسية لتعزيز الشفافية والتمثلة في الإفصاح صراحة عن اسم شريك التدقيق بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة، وتقديم إشارة صريحة بشأن استقلالية المدقق الخارجي في جميع تقارير التدقيق، أما تحسين المحتوى المعلوماتي فمن خلال إعادة هيكلة تقرير المدقق الخارجي، أما بعد الرؤية فقد تم من خلال مصطلح الأكثر أهمية في المعايير المستحدثة وهو معيار

¹ - خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 90.

² - لمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

- Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, and I. Hofmann. *The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions*, *European Accounting Review*, Vol 21, N° 02, 2012, p p193-215. Available at : <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2012.687506>, date of view: 06/06/2020.
- Mock, T. J., J. Be'dard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne, *The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis And Implications*, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, N° 32 (Supplement), 2013, p p 323-351. Available at : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2141924, date of view: 06/06/2020.
- Carcello Joseph, *What Do Investors Want from the Standard Audit Report?*, *The CPA Journal*, Vol 82, N° 1, 2012, p p 22-28. Available at : <https://www.questia.com/magazine/1P3-2594765681/what-do-investors-want-from-the-standard-audit-report>, date of view: 06/06/2020.

³ - McKee, Dale, *New external audit report standards are game changing*, *Governance Directions*, Vol. 67, No. 4, May 2015: 222-225. Available at : <https://search.informit.com.au/documentSummary;dn=157825396972685;res=IELAPA> , date of view: 06/06/2020.

التدقيق الدولي رقم (ISA 701) ¹ "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي"، الذي بإصداره تم تعزيز القيمة التواصلية والمعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي ومواكبة توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي.

رابعاً: أهداف تقرير التدقيق الخارجي

يعتبر الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو المصادقة على عدالة القوائم المالية بإبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية و عدالة عرضها، ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية لتقرير التدقيق الخارجي في ²:

- الوصول إلى التأكيد على دقة المعلومات ومصداقيتها من خلال تحقيق نظام للافصاح الجاري.
- إفصاح المدقق في تقريره عن البيانات التقديرية بجانب المعلومات التاريخية.
- يعمل على توكير واضفاء المزيد من الحماية والدعم لمستخدمي القوائم المالية عن طريق التوصيل الفعال للمعلومات والتحقق من جودتها واكتمالها ضمن القوائم المالية.
- القيام بصدار رأي محايد يبين مدى توافق ما هو مدرج ضمن القوائم المالية لحقيقة مصدره.
- يعمل تقرير التدقيق الخارجي إلى توضيح الرؤية وتقليل الاختلافات في التصورات والتقدير بين المستثمرين والمدققين، من خلال التوافق بإبراز معلومات ذات جودة وتمثل وسيلة اتصال لسد فجوة الثقة والمسؤولية وإضفاء نوع من التأكيد في دعم القرار بالنسبة لأصحاب المصالح.

خامساً: أهمية تقرير التدقيق الخارجي

تنبع أهمية تقرير التدقيق الخارجي كونه الوسيلة التي يستطيع من خلالها المدقق الخارجي ان يعبر بها عن رأيه الفني حول عدل إلى البيانات القوائم المالية وكذلك يحدد حدود مسؤولياته عن تلك القوائم، اما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لإتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي فقد اهتمت الهيئات العالمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول التدقيق الخارجي المستقل في معظم دول لوضع معايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير وتنبع أهمية التقرير من خلالها ³، ومن المعايير الواجب مراعاتها عن وضع التقرير نجد: ⁴

- إن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل له المدقق الخارجي من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي إنعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المدقق الخارجي بمثابة كشف يقدمه لمن يهمله الأمر وبصفة خاصة الملاك (المساهمين) عن التصرفات المالية التي قامت بها الإدارة خلال فترة زمنية محل التدقيق.
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليات المدقق المهنية والجنائية، للوقوف على أهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمسائلته جنائياً أو مدنياً.
- تؤثر ردود افعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق على تطوير هذه التقارير وقد تؤثر بالإيجاب خاصة على جودة المحتوى المعلوماتي له خاصة في ظل إعداد المدقق الخارجي لتقرير وعرضه مستوفياً للمعايير المتعارف عليها.

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 701, COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 756-778. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 06/06/2020.

² _ Stezart j, Minrol l, the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit, perception of Australia auditors, international journal of auditing, Vol : 12, N° 11, Australia, 2007, p 62

³ _ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الامس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص 368-366.

⁴ _ غسان فلاح المطازنة، مرجع سابق، ص 114.

1. أهمية تقرير التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة المؤسسة

تهتم إدارة المؤسسة بتقرير التدقيق الخارجي للأسباب التالية:¹

- تقرير المدقق الخارجي مصدر معلوماتي متاح يساعد بشكل كبير في صناعة القرار بالمؤسسة الإقتصادية لإحتواء المعلومات التي يتضمنها التقرير على كل خصائص المعلومة المالية والمحاسبية الجيدة.
- إن رأي المدقق الخارجي مؤشر على مدى إلتزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية.
- إن التقرير وسيلة لإضفاء الثقة في القوائم المالية للمؤسسة، ودليل على وفاء الإدارة بمسؤولياتها.
- إن رأي المدقق الخارجي وخاصة الرأي النظيف دليل على أن الإدارة لم ترتكب تحريفا جوهريا في القوائم المالية.
- إن رأي المدقق الخارجي يطمئن إدارة المؤسسة من ناحية التزامها بالتشريعات واللوائح الملزمة.

2. أهمية تقرير التدقيق الخارجي بالنسبة للمتعاملين في السوق المالي

يمثل تقرير التدقيق الخارجي مصدر ذو أهمية كبرى للمتعاملين في سوق المال للأسباب التالية:²

- إن رأي المدقق الخارجي يؤثر في مدى اعتماد المتعاملين بالسوق المال على هذه القوائم في إتخاذ قراراتهم.
- إن تقرير المدقق الخارجي به يطمئن المتعاملين في سوق المال إلى مدى إلتزام إدارة المنشأة بالتشريعات واللوائح السارية، خاصة الإقتصادية، ولذلك تأثير مباشر على قرارات هؤلاء المتعاملين.

ومن جهة أخرى تكمن أهمية التقرير من خلال الأطراف المهتمة به والتي تتمثل أساسا كما هو في الجدول التالي:

الجدول (02): أهمية تقرير التدقيق الخارجي لمختلف الأطراف ذات العلاقة

زاوية الإهتمام	الجهة المهتمة
يساعدهم في إتخاذ قراراتهم التي تحافظ على اموالهم المستثمرة.	المستثمرون الحاليون والمتوقعون
التقرير بالنسبة للإدارة بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية أداء المؤسسة في إدارة المهام المنوطة بها .	إدارة المؤسسة
يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالإلتزامات التي على عاتقها.	الدائنون (الموردون)
يعطي المدينون مدى استمرارية المؤسسة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الاجل.	المدينون (العملاء)
يمكنهم من معرفة سلامة المركز المالي للمؤسسة كضمان لقروضهم ومساعدتهم في إتخاذ القرارات اللازمة.	المقرضون
يساعد التقرير في تنظيم نشاطات المؤسسة ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.	الجهات الحكومية
يساعدهم في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالانشطة الاجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة.	المجتمع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص: 115.

المطلب الثاني: خصائص وأركان تقرير التدقيق الخارجي

يعتبر تقرير التدقيق الخارجي حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها، ومن الطبيعي أن يفترض المدقق الخارجي وهو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمؤسسة وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات

¹ - رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 234.

² - المرجع السابق، ص 235.

التجارية الأساسية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.¹

أولاً: خصائص تقرير التدقيق الخارجي

فيما يلي جملة من الخصائص لتقرير التدقيق الخارجي:²

- الشمولية: يجب أن يكون تقرير المدقق الخارجي شاملاً بحيث يحتوي على جميع المعلومات الموثوقة والمطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق الخارجي وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة صحيحة وكافية.
- الدقة: تتطلب أن تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وأن تكون الإستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد، ويجب أن تستند الإستنتاجات إلى القوائم المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بأن محتوياته موثوقة ويمكن الإعتماد عليها.
- الموضوعية: تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب، إذ ينبغي أن يعرض التقرير الخصائص بأمانة وبعيدا عن أي تضليل بحيث يستعرض نتائج التدقيق الخارجي بمنظور واقعي وملئم وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثوقة.
- الوضوح: يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير المعقدة، وإن تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والإختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير، وأن التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الإستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.
- الإيجاز: لكي يكون التقرير بناءً، يجب أن يتضمن أفكار مدروسة ويعبر عنها بتركيز، من دون التأثير على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.
- التوقيت: وتعني إنجاز وتقديم التقرير في الوقت المتفق عليه والمناسب لكي يتيح لغالبية مستخدمي الإستفادة منه في إتخاذ مختلف القرارات.
- المتابعة: على المدقق الخارجي أن يتأكد عما إذا تم إتخاذ اجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها.

ثانياً: أركان تقرير التدقيق الخارجي

هناك العديد من الأركان والمتطلبات الواجب توفرها في تقرير التدقيق الخارجي من أهمها:³

- يجب ان يكون التقرير مكتوباً، كونه وثيقة موجهة من المدقق الخارجي إلى الجمعية العامة للمساهمين أساساً.
- أن يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين، أي إلى جميع المساهمين وليس إلى فئة معينة منهم، بصفة المدقق الخارجي وكيلًا عن هؤلاء جميعاً.
- يجب ان يتضمن تقرير المدقق الخارجي توقيعه ورقم قيده في سجل المدققين الإنتماء.

¹ - حسينة تروش، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر. اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017/2016، ص 110، متوفرة على الموقع: <http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/1161> تاريخ الاطلاع: 2020/06/06.

² - اياد رشيد القريشي، مرجع سابق، ص 366، 367.

³ - غسان فلاح المطازنة، مرجع سابق، ص 118.

- أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المدقق الخارجي حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير وتؤثر على المركز المالي للمؤسسة.
- أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق والتقرير.
- صياغة التقرير بعبارات سهلة وواضحة يسهل على القارئ فهمها دون غموض أو التأويل لأكثر من تفسير.

المطلب الثالث: معايير تقرير التدقيق الخارجي

جاء في معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، وأيضا في معايير التدقيق الدولية لاسيما في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل، القواعد والإرشادات التي توضح شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي في نهاية مهمته وأكدت هذه المعايير على أربعة جوانب يجب على المدقق الإلتزام بتوافرها عند إعداد هذا التقرير، وهي:¹

أولا: المعيار الأول (الإتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما)

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير ان يقوم المدقق الخارجي بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من اجل تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا ما يتطلب من المدقق الخارجي القائم بعملية التدقيق دراسة العوامل التالية:²

- يجب أن تكون المبادئ المحاسبية المختارة والمطبقة متعارف عليها وتحظى القبول العام.
- يجب أن المبادئ المحاسبية ملائمة للظروف المحيطة، حيث يجب ان يقوم المدقق الخارجي بدراسة جوهر العمليات المالية والتأكد من أنه تم المحاسبة عنها على أساس جوهرها وليس مجرد شكلها القانوني.
- يجب أن تتضمن القوائم المالية أيضا حات ملائمة، حيث يجب أن توفر القوائم المالية أية أيضا حات متممة لها معلومات تمثل الأساس للفهم الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية، وإستبعاد أي إفصاح ضروري يخالف مبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- يجب أن تعكس القوائم المالية للأحداث والعمليات القائمة، حيث يجب أن يتم عرض المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية داخل مدى من الحدود المقبولة، وهذا يعني ان القوائم المالية يجب ألا تتضمن تحريفات جوهرية وحيث ان القوائم المالية تحتوي على عدد من التقديرات والتقريبات والأحكام الشخصية، فإن المدقق الخارجي يجب ان يستخدم مفهوم الأهمية النسبية عند الحكم عما إذا كان قد تم التقرير عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ثانيا: المعيار الثاني (الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)

تستلزم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم تطبيقها بالمؤسسة الإقتصادية بثبات من سنة إلى سنة حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية بين السنوات، ويعتبر الثبات جوهريا ومطلوب من المدقق الخارجي أن يحدد في تقريره الظروف التي من خلالها لم تطبق تلك المبادئ المحاسبية بثبات في السنة المالية عن تلك المستخدمة في السنة السابقة، هذا ولم تمنعه المعايير المحاسبية المؤسسات من تغيير مبادئها المحاسبية عندما تكون الإدارة قادرة على تبرير ان تطبيقاتها لذلك المبدأ الجديد يعتبر أفضل ومع ذلك فان المبدأ الجديد يجب أن يكون أحد المبادئ

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 60-62.

² - امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2006، ص ص 499-501.

المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها أيضاً¹، ويجب ان يقتنع المدقق الخارجي بتلك الأسباب التي ساقته الإدارة إلى التغيير، كما يجب أن يتم تحديد التغييرات ذات الأثر الجوهرى على القوائم المالية في سنة التغيير في تقرير المدقق الخارجي بالإضافة إلى أنه يجب ان يتم الإفصاح عن اثر كل تغيير طراً على القوائم المالية.

وفي هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أن المقارنة بين السنة والأخرى تتأثر بتغيرات ثلاث²:

- التغيير في تطبيق مبادئ المحاسبية كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص في الاهتلاكات.
- التغيير في بعض الظروف التي تستدعي تغييرات محاسبية لكنها لا تتضمن تغييراً في المبادئ المحاسبية المستعملة، ومثال ذلك التغيير في تقدير العمر الانتاجي للأصل سواء كان بسبب اضافات رأسمالية له، أو اهتلاك مفاجئ.
- التغيير في بعض الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة ومقال ذلك التغيير في القوة الشرائية للنقد، أو تبني خطة استثمار لادخار الموظفين وتقاعدتهم، أو شراء فرع جديد أو الإستغناء عن فرع من المؤسسة.

ثالثاً: المعيار الثالث (الإفصاح)

يعنى المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير بالإفصاح حيث يتطلب أن يتم تضمين كل المعلومات في متن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها حتى يتمكن القارئ من فهم كل التفاصيل، كما يجب ان يتم عرض وتلخيص المعلومات المتضمنة في القوائم المالية بطريقة معقولة بحيث لا تكون تفصيلية بدرجة كبيرة أو مختصرة لحد مبالغ فيه، كما يجب أن يقرر المدقق الخارجي مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق الخارجي ان هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

رابعاً: المعيار الرابع (إبداء الرأي)

يجب أن يبدي المدقق الخارجي رأيه عن عملية التدقيق التي قام بها من خلال تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، ويكون رأيه فيها معبراً عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ولا يعنى ذلك الموافقة التامة أو الرفض التام للقوائم المالية، ففي معظم الحالات التي لا يمكن للمدقق الخارجي اعطاء موافقته التامة على القوائم المالية لا يجب رفضها نهائياً ولكن يكتفي بذكر التحفظات التي أدت لهذا الرفض والتي لم يقتنع بها، أما في حالة وجود قيد على نطاق التدقيق يؤدي إلى التأثير بشكل جوهري على البيانات المالية ككل، بالإضافة إلى عدم تمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه، ففي هذه الحالة يجب عليه الامتناع عن إبداء رأيه وذكر أسباب إمتناعه عن إبداء الرأي³.

المطلب الرابع: إجراءات إعداد التقرير والإعتبارات الشكلية في صياغته

بعد أن ينهي المدقق الخارجي الإجراءات السالف ذكرها، يقوم بإعداد التقرير ويجب أن يحدد المدقق الخارجي بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص، وعند القيام بالفحص يجب ان يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير، كما يجب ان تتوفر في التقرير مشتملات وشروط شكلية عند كتابته لضمان توصيل المعلومات بشكل تام عن ما تم القيام به وأيضاً ما تم الوصول له بشكل منهجي ميسر لجميع الأطراف فهمه والإطلاع عليه.

¹ - امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 501.

² - خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 128.

³ - رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص 238.

أولاً: إجراءات إعداد التقرير

الخطوات التالية توضح إجراءات إعداد تقرير بنتيجة فحص قام به المدقق الخارجي:¹

- تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها، والحصول على موافقة المؤسسة عليها بعد الانتهاء الكامل من فحصها، والتي يجب ان تكون معدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- كتابة الرأي المهني للمدقق أو شهادته، وفقاً للنموذج النمطي المتعارف عليه.
- إعداد جدول بمحتويات تقرير المدقق الخارجي، وعادة تكون محتويات التقرير: شهادة المدقق أو رأيه، الميزانية العامة، الحسابات الختامية، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية.
- استكمال الإجراءات المتعلقة بإعداد التقرير، وعادة ما تكون الإجراءات موجودة في دليل يوضحها ويختلف هذا الدليل من مكتب تدقيق لأخر ما لم يكن نموذج موحد مقروض بقوة القانون.

ثانياً: الإعتبارات الشكلية في إعداد وكتابة التقرير

قصد صياغة تقرير التدقيق الخارجي وفق منهج منظم ومفهوم، وجب التقيد بالشروط المنهجية التالية:²

- الكتابة: يجب أن يقدم التقرير في وثيقة مكتوبة.
- الصياغة: يجب أن يصاغ التقرير في ألفاظ وعبارات سهلة وواضحة لا تحتمل التأويل إلى أكثر من معنى.
- التوجيه: يجب أن يوجه التقرير إلى مجموع المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) في الشركات المساهمة، وإلى الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص، وإلى العميل صاحب المؤسسة في المؤسسات الفردية.
- مدة التدقيق: يجب أن يشير التقرير بوضوح إلى الفترة المالية التي يغطيها، والتي تمثلها القوائم المالية الختامية.
- التاريخ: يجب ان يكون التقرير مؤرخاً بدقة، لأن التاريخ يحدد نطاق الزماني لمسؤولية المدقق الخارجي (حيث تخلى مسؤولية المدقق الخارجي عن أي أحداث بعد هذا التاريخ) وعادة ما يؤرخ تقرير التدقيق الخارجي بتاريخ إكمال العمل الميداني، بصرف النظر عن تاريخ الإصدار فعلاً.
- تمييز القوائم المالية: يجب أن يميز التقرير كل قائمة مالية من القوائم المالية التي يغطيها وان يذكر اسم الشركة محل التدقيق وطبيعة نشاطها.
- الختم والتوقيع: يجب ان يحمل التقرير ختماً وتوقيعاً خاصين بالمدقق الخارجي، حيث يظهر في الختم عادة رقم اعتماده واسم الجمعية المهنية التي ينتمي إليها.
- إتباع معايير التدقيق والمحاسبة: يجب أن يشير التقرير صراحة إلى إتباع معايير التدقيق المتعارف عليها، وإلى مدى إتباع المؤسسة محل التدقيق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية ومدى الثبات عليها، ومدى كفاية الإفصاح عن تلك القوائم.
- رأي المدقق الخارجي: يجب أن يوضح التقرير صراحة الرأي الفني المحايد للمدقق في القوائم المالية أو في الأمور التي شملها الفحص في حالات التدقيق لأغراض خاصة.
- المشتملات القانونية: وهو ضرورة ذكر كل الضوابط القانونية الملتزم بها أثناء عملية التدقيق، وإعداد التقرير.
- الإفصاح عن أية معلومات لا تتضمنها القوائم المالية: ويكون ذكرها ضرورياً لتجنب أي تضليل.

¹ - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 564-566.

² - أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد احمد، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 487، 488.

المبحث الثالث: متطلبات وحالات الرأي وأصناف تقارير المدقق الخارجي

تنتهي عملية التدقيق الخارجي بإصدار الرأي الفني المحايد من خلال التقرير النهائي، والذي يتطلب الوصول إليه قيام المدقق الخارجي بكافة المراحل الإجرائية، وستتطرق من خلال هذا المبحث إلى تصنيفات التقرير التي تنبثق عن عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية على أساس أن تدقيق القوائم المالية هو الأصل في خدمات التدقيق الخارجي، كما ستم الإشارة إلى باقي أنواع التقارير المنبثقة عن باقي أنواع خدمات التدقيق، في إطار آخر سيتم عرض حالات الرأي الممكن أن يحتويها التقرير.

المطلب الأول: عناصر تقرير التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 (معدل) لإبداء الرأي

إن الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، هو وضع المعايير، وتوفير الإرشادات بشأن تقرير المدقق المستقل الصادر نتيجة لتدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، التي أعدت حسب إطار لإعداد التقارير المالية ومصمم لتحقيق العرض العادل ولتلبية الاحتياجات المشتركة لسلسلة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح، كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار عند تأسيس الرأي حول هذه القوائم المالية.¹

أولاً: عناصر التقرير الخارجي عن تدقيق القوائم المالية

بحسب ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، على ضرورة إحتواء تقرير المدقق الخارجي على العناصر الأساسية التي تعكس عمق ونطاق عملية التدقيق وكذلك إثراء المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بمعلومات تعكس مباشرة أساس الرأي الفني المحايد الصادر عن المدقق الخارجي، تتمثل عناصر التقرير حسب آخر تعديل للمعيار في:²

1. العنوان

يجب أن يحمل تقرير المدقق الخارجي عنواناً واضحاً يشير إلى أن التقرير هو تقرير المدقق الخارجي، وهذا فيه تأكيد على أن المدقق قد إلتزم بكافة المتطلبات للسلوك المتعلق بالإستقلالية، وما يميز تقرير المدقق الخارجي عن بقية التقارير.

2. المخاطبون بالتقرير

ينبغي أن يوجه التقرير وفقاً لمتطلبات المهمة، فالقوانين والتشريعات في مختلف الدول تحدد الأطراف التي يجب أن يوجه لها إليها التقرير وجوباً، وفي الظروف العادية يوجه التقرير إلى الأطراف التي أعد التقرير من أجلهم وهم إما المساهمين أو القائمين على الحوكمة في المؤسسة محل التدقيق، ففي شركات المساهمة إلى المساهمين وفي شركات الأشخاص إلى الشركاء وفي المؤسسات العمومية إلى الجمعية العامة أو المديرية العامة بحسب التنظيم الإداري المعتمد.

3. فقرة الرأي

يتم إبداء الرأي غير المتحفظ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، يجب ان يبين المدقق الخارجي بوضوح رأيه بعدالة القوائم المالية وان القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية والمهنية، ويمكن ان يتم إستخدام تعبير آخر للعدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من

¹ _ احمد حلبي جمعة، تأثير التغيير في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسات المهنية، در الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 97.

² _ IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p p 706-715.

الفصل الأول _____ الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

النواحي الجوهرية كافة، ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بواسطة معايير المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المعتمدة في البيئة المحلية، والملاحظ أن فقرة الرأي أصبحت في أعلى التقرير على خلاف النسخة السابقة من ذات المعيار.

4. فقرة أساس إبداء الرأي

أكد معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، في الفقرة 28 منه، على ضرورة أن يتضمن تقرير التدقيق الخارجي قسماً بعد قسم الرأي مباشرة يتضمن أساس تكوين الرأي الفني لمدقق الخارجي، وهذا بالتوسع في أمور توفر مزيداً من الأيضاح لمسؤوليات المدقق الخارجي عن تدقيق القوائم المالية إلى توضيح كيفية الوصول إلى الرأي الفني الصادر من خلال إعطاء تقييم لأدلة الإثبات التي تحصل عليها المدقق الخارجي خلال عملية التدقيق وتقييم مدى ملائمتها وكفايتها في تأسيس الرأي.

وبصفة عامة تحتوي فقرة أساس الرأي بحسب ما جاءت به الفقرة 28 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"¹.

- أنه قام بعملية تدقيق القوائم المالية، وأن مسؤولياته محددة في فقرة قادمة.
- أنه تم الإلتزام بقواعد السلوك المهني المتضمنة الإستقلال، الحياد، ونزعة الشك المهني.
- أنه تم جمع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد.

5. فقرة الإستمرارية

توضح هذه الفقرة كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، في الفقرة 29 منه، أنه كجزء من عملية التدقيق الخارجي يتم استنتاج مدى معقولية إستخدام الإدارة لافتراض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية، كما توضح هذه الفقرة أن المدقق الخارجي إعتد على العمل الذي قام به لتدقيق القوائم المالية، لم يتم تحديد أية أوجه لعدم التأكيد الجوهري، كما ان هذه الفترة تصف قدرة المؤسسة على الإستمرار وليس ضماناً لقدرة المؤسسة على الإستمرار.

6. فقرة الأمور الأساسية (الرئيسية) للتدقيق

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) "الأمور الرئيسية للتدقيق" تستخدم هذه الفقرة في توضيح الأمور الجوهرية التي حسب حكم المدقق الخارجي أنها من المرجح ان تكون الأكثر أهمية لفهم المستخدمين للقوائم المالية محل التدقيق أو عملية التدقيق، وأيضاً في توضيح أنه تم تصميم إجراءات التدقيق التي تم القيام بها المرتبطة بهذه الأمور في سياق تدقيق القوائم المالية ككل، وتحتوي فقرة الأمور الأساسية عامة على العناصر التالية: الهيكل العام للقوائم المالية، الإفصاح عن تقييم السياسات المحاسبية، تقييم التقديرات المحاسبية، مدى شفافية الإفصاح بالقوائم المالية، و الأمور ذات العلاقة التي لها التأثير المحتمل على بنود القوائم المالية، إلى جانب كل معلومات يرى المدقق الخارجي ضرورة لتضييق فجوة التوقعات وفجوة المعلومات.

7. فقرة المعلومات الأخرى

وتوضح أنه كجزء من عملية التدقيق يجب قراءة المعلومات الأخرى، مثل القوائم الإدارة وفحص الأعمال التي تنشر في تقارير السنوية من أجل تحديد عدم الإتساق الجوهري بينها وبين القوائم المالية محل التدقيق، ويعد معيار التدقيق

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p p 709,710.

الدولي رقم (ISA 720) ¹ "مسؤوليات مدقق الخارجي المتعلقة بالمعلومات الأخرى" المتطرق لهذه الفقرة بنوع من التفصيل حيث يتناول المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات محاسبية أو غير محاسبية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي علمها)، المدرجة في التقرير المنسوب للمؤسسة، وقد يكون التقرير السنوي للمؤسسة مستندا واحدا فقط أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.

8. فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي

1.8. مسؤوليات الإدارة والمسؤولين على الحوكمة: حسب الفقرة 34 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، يجب أن يذكر في هذا القسم من التقرير ما يلي:²

- إعداد القوائم المالية وفقا لإطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعن نظام الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى سواء بسبب غش أو خطأ.
- تقييم قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، وما إذا كان قد إستخدام فرض الإستمرارية في المحاسبة بشكل مناسب، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالإستمرارية، ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفا للحالات التي يكون من المناسب فيها إستخدام فرض الإستمرارية في المحاسبة.

2.8. مسؤولية المدقق الخارجي: يتم خلال هذه الفقرة، تتم الإشارة أن تقرير التدقيق هو إبداء رأي حول البيانات المالية كذلك يجب أن يوضح المدقق أن العملية تمت وفق ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية أو المحلية، كما يجب أن يوضح أن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية والمهنية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

9. تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية

يتنوع شكل ومحتوى هذه الفقرة اعتمادا على طبيعة مسؤوليات التقرير عن التدقيق الخارجي أو المستقل نظرا للنصوص القانونية والتنظيمات المحلية أو معايير التدقيق المحلية المعتمدة.

10. إسم الشريك المسؤول عن الارتباط

بحسب ما جاء به الفقرة 46 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، أنه يجب ذكر إسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير التدقيق الخارجي أي الشريك المسؤول عن نتائج عملية التدقيق الخارجي، وذكر اسم الشريك في الارتباط لابد أن يتم مناقشته مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المدقق الخارجي لإحتمالية الخطورة أو التهديد للأمن الشخصي لشريك الارتباط.

11. توقيع المدقق الخارجي

يجب على المدقق أن يوقع التقرير بإسم مكتب التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو بكليهما.

12. عنوان المدقق

يجب ان يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو في العادة عنوان المكتب الذي يدير فيه المدقق أعماله.

¹ IFAC, IAASB, ISA 720 (REVISED), The Auditor's Responsibilities Relating To Other Information, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 850-899. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 13/06/2020.

² _ حسين احمد دحود، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 113.

13. تاريخ تقرير المدقق الخارجي

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق الخارجي على ما يكفي من أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تشكل أساس الرأي الفني في عدالة القوائم المالية .

ثانياً: المقارنة الأفقية بين التقرير الحالي والتقرير السابق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)

بالنظر إلى التطور التاريخي لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، نجد أنه حسب آخر التعديلات التي وضعتها هيئة (IAASB) سنة 2014 على المعيار والذي صدر في 15 جانفي 2015 وأصبح ساري المفعول ابتداء من 15 ديسمبر 2016¹، ويمكن التمييز بين الإصدار السابق لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) والإصدار الذي يعبر عنه بمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل من خلال الجدول التالي:

الجدول (03): المقارنة الأفقية للتقرير السابق والحالي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل

الترتيب	التقرير الحالي	التقرير وفقاً للنسخة السابقة
01	العنوان	العنوان
02	المخاطب بالتقرير	المخاطب بالتقرير
03	فقرة الرأي	الفقرة الافتتاحية
04	فقرة أساس إبداء الرأي	فقرة مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية
05	فقرة تقييم فرض الإستمرارية	فقرة مسؤوليات المدقق الخارجي
06	فقرة الأمور الرئيسية للتدقيق	فقرة الرأي
07	فقرة المعلومات الأخرى	فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
08	فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي	التوقيع
09	فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى	عنوان المدقق الخارجي
10	اسم الشريك المسؤول عن الارتباط	التاريخ
11	التوقيع	
12	عنوان المدقق لخارجي	
13	التاريخ	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

- IFAC, IAASB, ISA 700 (Revised), Op.Cit, p p : 702-755.

▪ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي، معيار التدقيق الدولي رقم 700 "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية"، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2010، ص ص: 653-681.

من الجدول (03) نلاحظ أن التعديل على الجانب الشكل والموضوعي لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 (المعدل)، أعطى تعزيزات إضافية للمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، وذلك بالتفصيل أكثر في حيثيات التقرير وزيادة عدد الفقرات حيث أصبح أفضل للاتصال لتجنب أي فجوة يمكن ان تنشأ من خلال تقرير التدقيق الخارجي مع المجتمع المالي وخاصة مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق المستقل أو الخارجي، وإضفاء نوع من المرونة في الإفصاح والإبلاغ بما يخدم الكم المعلوماتي المقدم للأطراف ذات العلاقة المعنية بالتقرير وذلك بقدرة المدقق الخارجي على تضمين أي جزئية

¹ _ Thomas Carrington, *The Role Of Audit In Corporat Governance, Liber Catusus, Stockholm, 2014, p76. . Available at : https://books.google.fr/books?hl=fr&lr=&id=72IKBAAAOBAJ&oi=fnd&pg=PA116&dq=Carrington+t,+Role+Of+Audit+In+Corporate+Governance&ots=hNSicK5Avk&sig=aV-16F_zleXFrFoViUN0nviY-8#v=onepage&q&f=false, date of view: 13/06/2020.*

يراهما جوهرية في تقريره، وهو الأمر الذي يوفر كم من المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي تمتاز بخصائص المعلومة الجيدة والتي تستخدم كبداية معلوماتية لصناعة مختلف القرارات.

المطلب الثاني: متطلبات إبداء الرأي

إن رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية التي قام بتدقيقها يختلف باختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقيق، وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على صدق الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم، وأن اختلاف الرأي للمدقق الخارجي في القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج المتوصل إليها بعد القيام بعملية التدقيق وهذا ما يؤثر مباشرة على طبيعة التقرير وينتج عنه عدة أنواع من التقارير، غير أن إصدار الرأي المهني باختلاف اصنافه له عدة متطلبات وجب التقيد بها.

أولاً: التصويب الإصطلاحي في تأسيس الرأي لدى المدقق الخارجي

وقبل التطرق إلى تقديم متطلبات إبداء الرأي في تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية، وجب التطرق أولاً إلى مفهوم عدالة تمثيل القوائم المالية الذي يعتبر محور إبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي والذي لأجل هذا المفهوم يتم التدقيق وتوفير الأدلة الكافية والملائمة لإصدار هذا المفهوم أو نفيه عن القوائم المالية، والذي لا يخلو أي تقرير تدقيق خارجي من الرأي حول هذا المفهوم، حيث يرى العديد من الباحثين أنه لا يوجد تعريف محدد بدقة لهذا المفهوم إلا أنه من المتعارف عليه في الأعراف المهنية أن المدقق الخارجي إذا تأكد من عدة أمور تمثل الحد الأدنى الواجب التحقق منه حتى يمكنه إبداء الرأي في أن القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة جوانبها الجوهرية (المادية).

ثانياً: متطلبات إبداء الرأي

في سبيل تكوين الرأي، يقوم المدقق الخارجي بتقييم ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أو خطأ، ولتقييم ذلك تؤخذ هذه الأمور بعين الاعتبار ونذكر منها:¹

- ما إذا تم الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة؛
- ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة (تزيد من الأهمية النسبية)، سواء منفردة كانت أو مجتمعة.
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية المطبقة.
- تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد القوائم المالية المعمول به.
- تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي اعدتها الإدارة معقولة.
- تقييم المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة.
- ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين من الحصول على المعلومات المفيدة.
- مدى تعاون الإدارة محل التدقيق في سير عملية التدقيق وتوفير كل الوسائل والمعلومات.

المطلب الثالث: حالات الرأي في تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية

تناول كل من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 705)² (المعدل) "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق الخارجي"، أصناف الرأي التي

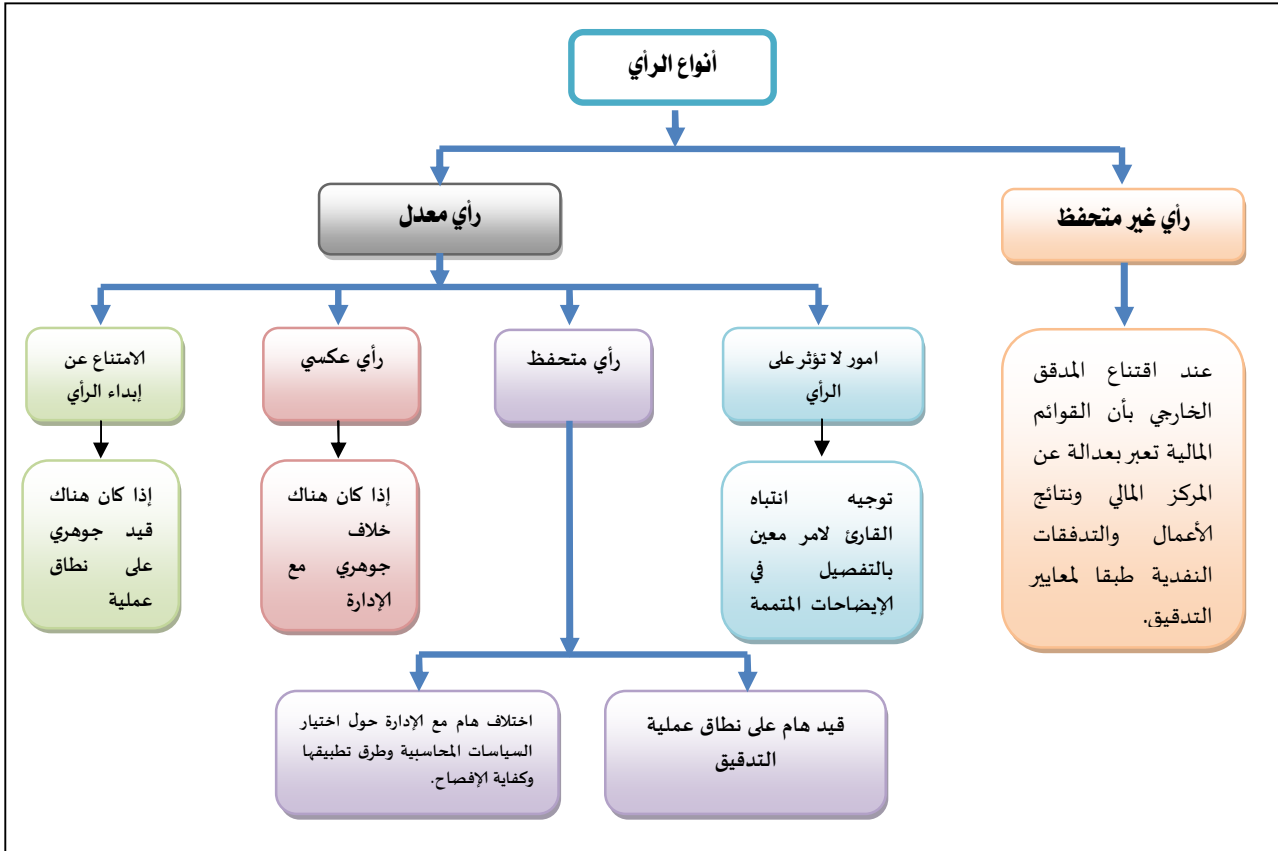
¹ - جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 241.

² - IFAC, IAASB, ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 779- 810. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 22/06/2020.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

يمكن أن يحتويها تقرير المدقق الخارجي، كما تناول معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 706) ¹ فقرات لفت الإنتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق الخارجي"، التوضيح الإضافي في تقرير المدقق الخارجي عندها يكون ضروريا للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى امر معروض أو مفسح عنه ، أو أيضا لتنبويه بأي نقص أو عدم افصاح في القوائم المالية ، ويمكن توضيح أنواع الرأي في تقرير المدقق الخارجي من خلال الشكل التالي:

الشكل (01): أنواع الرأي في تقرير التدقيق الخارجي



المصدر: جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص: 358.

من الشكل (01) نلاحظ أنه غالبا ما يتم تبويب تقارير المدقق الخارجي حسب نوع الرأي المعبر عنه، وعادة ما يشار إلى التقرير الأكثر شيوعا بتقرير التدقيق الخارجي النموذجي غير المتحفظ (غير المعدل) لأنه يتضمن أي تحفظات، في الوقت الذي تتضمن باقي تقارير التدقيق الخارجي الأخرى تعديلات أو تحفظات، وبالرجوع إلى الفقرتين 16 و 17 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، نجد أنه تضمن وجهين رئيسيين للرأي وهما:²

أولا: الرأي غير المعدل

حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA_700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، فإن المدقق الخارجي يصدر رأيا غير معدلا عندما يستنتج ان القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 706 (Revised), *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 811- 828. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 22/06/2020

² _ IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p 708.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان مجريات عملية التدقيق تمت دون وجود أي قيود أو تدخلات تؤثر سلباً على مجرياتها.

كما أنه يطلق على الرأي غير المعدل، الرأي النظيف أو غير المتحفظ، ويقصد بهذا الرأي موافقة المدقق الخارجي على القوائم المالية بدون تحفظات حيث تؤكد من ان القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتائج اعمال المؤسسة، وتدققها النقدية ومركزها المالي، وبمعنى اخر فالرأي غير المعدل يحمل رضا تام للمدقق الخارجي عن حسابات المؤسسة وسجلاتها، وأيضا نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، وليست هناك أي مخالفات لأحكام القانون نظام الداخلي للمؤسسة، وبصفة عامة يتم تكوين الرأي غير المعدل إذا تحققت جملة المتطلبات التالية¹:

- استقلال المدقق الخارجي، وامثاله لأخلاقيات المهنة والقيام بالعمل من خلال إلزام موجه اليه.
- قيام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهمته وجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق خالية من الاخطاء الجوهرية.
- إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا لإطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث:
 - الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية من سنة إلى أخرى؛
 - معقولة تقديرات الإدارة ومناسبتها لظروف المؤسسة؛
 - مصداقية المعلومات المالية بما فيها السياسات المحاسبية وقابليتها للمقارنة والفهم؛
 - احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الأيضاحية، ولا يوجد ما يستدعي إضافة فقرة توضيحية.

ثانياً: الرأي المعدل

تناول معيار التدقيق الدولي رقم (ISA_705) (المعدل) "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق الخارجي"، أنه يعدل رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية إلى ثلاثة آراء، ألا وهي الرأي المتحفظ، الرأي العكسي (المعارض)، والامتناع عن ابدء الرأي، و حسب الفقرة الثانية من المعيار السالف الذكر يعتمد القرار بشأن تحديد الرأي المعدل المناسب على الجزئيات التالية²:

- طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكل جوهري أو أنها -في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة- قد تكون محرفة بشكل جوهري؛
- حكم المدقق الخارجي بشأن مدى إنتشار التأثيرات المحتملة للأمر، في القوائم المالية.

والجدول الموالي يبين أنواع الرأي المعدل وفقاً لما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA_705) (المعدل) :

الجدول (04): محددات اختيار نوع الرأي المعدل حسب معايير التدقيق الدولية (ISA)

حكم المدقق الخارجي بشأن مدى اتساع نطاق التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية		
جوهري ولكن غير واسع النطاق	جوهري وواسع النطاق	طبيعة الأمر المنجر عنه تعديل الرأي
رأي متحفظ	رأي عكسي	القوائم المالية محرفة بشكل جوهري
رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء الرأي	عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة إثبات كافية وملائمة

المصدر: IFAC, IAASB, ISA 700, (A1), Op.Cit, p: 788.

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 126.

² - IFAC, IAASB, ISA 705, Op.Cit, p 781.

من الجدول (04) نلاحظ أنه يمكن للمدقق الخارجي تعديل الرأي عن الرأي النمطي إذا وجد في القوائم المالية أخطاء أو تحريف جوهري أو إذا تعذر عليه الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتكوين رأيه الفني، ويكون المدقق الخارجي امام أربع حالات منها حالتين لإصدار الرأي المتحفظ إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ونطاق التحريف أو الخطأ غير واسع وأيضا عندما يكون لا يستطيع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ونطاق التحريف أو الخطأ غير واسع، ويكون الرأي عكسي (معارض) عندما تكون القوائم المالية بها تحريف جوهري واسع النطاق، وأخير يمكن للمدقق الخارجي الامتناع عن إبداء الرأي عند استحالة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بالتوازي مع وجود نطاق واسع للتحريفات والأخطاء في القوائم المالية

1. الرأي المتحفظ

يتم اصدر الرأي المتحفظ عندما يقرر المدقق الخارجي أنه من غير المناسب إصدار رأي غير معدل وفي الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة أو تحديد نطاق عملية التدقيق جوهريا وواسع النطاق لدرجة تتطلب الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي العكسي، ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة "إستثناء" للإشارة الامور التي تتعلق بالتحفظ، وهنا فإن تقرير التدقيق يجب ان يشتمل على وصف واضح لكل الاسباب الهامة وذات التأثير الجوهري على القوائم المالية التي ادت لهذا الرأي، وعادة ما يتم ادراج هذه المعلومات في فقرة أساس الرأي حسب ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل).

ان إبداء الرأي المتحفظ يرتبط ارتباطا مباشرا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها على عدالة الإفصاح في القوائم المالية، ويشترط ان تكون التحفظات ذات أهمية يستوجب ذكرها في التقرير، فقد تخالف المؤسسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة لطش بشكل ليس له أهمية نسبية، كأن تعالج شراء احدى قطع الغيار على أنها إيرادات، على الرغم من ان لها طبيعة رأسمالية بالإضافة للحياة الانتاجية للألة التي ركبت عليها، فإذا كانت قيمة هذه القطعة زهيدة التكلفة عند حدود الأهمية النسبية للبند، فإن هذه المخالفة لا تبرر وضع تحفظ خاص بها نظرا لضآلة أهميتها النسبية، ويمكن ذكر أهم الاسباب التي تدعو المدقق الخارجي لإبداء الرأي المتحفظ في تقريره كما يلي:¹

1.1. تحفظ بسبب قيود على نطاق التدقيق: يؤدي تحديد نطاق عملية التدقيق إلى إصدار رأي متحفظ أو احيانا الامتناع عن إبداء الرأي، وقد ينتج التضيق لنطاق عملية التدقيق من قيود تفرضها المؤسسة محل التدقيق تعيق العملية وتحول دون الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، كذلك قد تتزامن عملية التدقيق مع ظروف تمنع اجراء الإجراءات اللازمة والضرورية للحصول على أدلة الإثبات الأمر الذي ينجر عنه نقص في الإطار المعلوماتي المؤسس لإصدار الرأي غير المعدل، وبالتالي يقوم المدقق الخارجي بإصدار التقرير المتحفظ والذي يقدم في فقرة أساس الرأي الاسباب الحقيقية وراء إبداء هذا الرأي وأيضا توضيح مدى أهمية العناصر التي لم تشملها عملية التدقيق نتيجة التضيق على نطاق عملية التدقيق سواء بسبب الإدارة أو بسبب الظروف.

أيضا حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 510) ² " إرتباطات التدقيق لأول مرة -الأرصدة الافتتاحية- " فإنه يتوجب على المدقق الخارجي المرتبط بتدقيق حسابات المؤسسة لأول مرة، ان يتحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة للتحقق من ان الارصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات أو تضليل لها تأثير جوهري في القوائم المالية للسنة الحالية ، وان الارصدة الختامية للفترة السابقة تم ترحيلها بطريقة صحيحة للفترة الحالية أو أنه قد تم تعديلها إذا اقتضت

¹¹ _ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 121، 122.

² _ IFAC, IAASB, ISA 510, Initial Audit Engagements -Opening Balances-, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 441- 454. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 25/06/2020.

الضرورة، وأيضاً التحقق من الثبات في اتباع السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة أو أنه تم احتساب تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها بطريقة سليمة، وفي حال تعذر على المدقق الخارجي الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة لتحقيق من الارصدة الافتتاحية، وذلك بعد القيام بإجراءات التدقيق اللازمة، فيجب عليه التحفظ في رأيه أو حجب الرأي وفي بعض الحالات والتي يعود تقديرها للمدقق الخارجي وللظروف المحيطة يمكن الامتناع عن إبداء الرأي أو التحفظ حول نتائج العمليات فقط وإبداء رأي غير معدل.

2.1. تحفظ بسبب عدم اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً: في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة يؤدي ذلك إلى عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاصة للتدقيق، وقد جرى العرف المهني ان يقوم المدقق الخارجي بمناقشة هذه المخالفات ووضع اقتراحاته لتصحيحها، بصورة موضوعية وحيادية مع الإدارة، وفي اغلب الاحيان تأخذ الإدارة بوجهة نظر المدقق الخارجي وتقوم بالتعديل في القوائم المالية بما يتفق والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، وما على المدقق الخارجي في هذه الحال الا أن يبدي رأي غير معدل (نظيف)، اما حال رفض الإدارة التعديل وكانت هذه المخالفات ذات تأثير جوهري في القوائم فعلى المدقق إصدار رأي متحفظ، أو عكسي.¹

3.1. تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح: ان عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية قد يتطلب من المدقق الخارجي ان يبدي رأياً متحفظاً عن القوائم المالية. ويجب أيضاً في التقرير ان يبين المعلومات الناقصة مع المحافظة على حياده وموضوعيته وان لا يتحول المدقق الخارجي إلى محاسب المؤسسة المعد للقوائم المالية.

4.1. تحفظات بسبب عدم الإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يكون مستخدموا القوائم المالية في حاجة إلى المقارنة بين السنة الحالية والسنوات السابقة من خلال دراسة الاتجاه العام للمركز المالي للمؤسسة وتطور ادائها وتدقيقاتها النقدية، وهذا ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية لاسيما في المعيار رقم (IAS 08) ، وتنشأ التحفظات المتعلقة بعدم الإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أدلة الإثبات المؤهلة والكافية مما يمكن المدقق الخارجي من ان يبدي رأياً متحفظاً يستند إلى أهمية التغير ومدى تأثيره في مقارنة بيانات القوائم المالية للسنة الحالية مع السنة أو السنوات السابقة.

5.1. تحفظات بسبب عدم التأكد من إستمرارية المؤسسة محل التدقيق: يعد المدقق الخارجي للقوائم المالية مسؤول أمام المجتمع المالي من خلال التقرير الذي يصدره والمتضمن الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية، وقد كانت الدعاوى القضائية ضد المدققين الخارجيين تتم في اغلب حالات الافلاس للمؤسسات التي لم تستطع الإستمرار في النشاط ولم يشر تقرير التدقيق الخارجي إلى ذلك وهذا ما يؤثر سلبياً على الأطراف الأخرى كالبنوك والمساهمين، وقد خصص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، فقرة كاملة عن تقييم فرص الإستمرار للمؤسسة محل التدقيق كأساس من خلال البيانات التي تحتويها القوائم المالية وذلك من مرحلة التخطيط وانجاز اجراءات التدقيق إلى غاية تقييم ما تم التوصل له، ولهذا الاعتبار بالغ الاثر في ترسيخ الموثوقية في القوائم المالية.

أما في حالة وجود شكوك متعددة وهامة بالنسبة للبيانات المالية فإنه يمكن للمدقق الخارجي أن يعتبر أنه من المناسب التحفظ في إبداء الرأي أو الإمتناع عنه، وهذا إستناداً لمؤشرات وقرائن تدل على أن فرض الإستمرار في هذه

¹ - حسين احمد دحوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 124.

المؤسسة مشكوك في حدوثة، ومن هذه المؤشرات، نجد: المؤشرات المالية، المؤشرات التشغيلية، ومؤشرات أخرى ذات طابع قانوني خاصة.¹

2. الرأي العكسي

يبدي المدقق الخارجي رأيا عكسيا إذا توصل إلى أن القوائم المالية محرفة أو مضللة بشك كبير، أي أنها لا تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها تحت اطار معايير المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة وعدم عرض واقع المؤسسة بشفافية وعدم وجود كفاءة في نظام الرقابة الداخلية²، وحتى يبدي المدقق الخارجي هذا الرأي يجب ان يكون قد قام بأداء عملية التدقيق وأكمل عملية التحقق وحصل على أدلة اثبات تؤكد ان إعداد وعرض القوائم المالية لا يتفق والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة وهناك تحريف جوهري واسع النطاق بها، وفي هذه الحالة يقوم المدقق الخارجي في فقرة أساس الرأي أو الفقرات التوضيحية الموالية، ان يقدم كل التوضيحات والتفسيرات التي كون بها الرأي العكسي ولا بد من الاستدلال بالتفصيل الكمي أيضا.³

3. الإمتناع عن إبداء الرأي

يقوم المدقق الخارجي بالامتناع عن إبداء الرأي في حال عدم تمكنه من الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع، لذلك لا يستطيع ان إبداء رأيه حول القوائم المالية، وقد يمتنع المدقق الخارجي عن إبداء رأيه بسبب القيود الكبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم التأكد من قيمة عناصر محددة أو نتائج بعضها وتؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، في هذه الحالة يصعب على المدقق الخارجي إبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن للمدقق الخارجي الامتناع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:⁴

- عرقلة عمل المدقق الخارجي من قبل الإدارة كعدم السماح له بإرسال المصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم، أو ارسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.
- القيام بعملية الجرد دون حضور المدقق الخارجي أو من ينوبه، وعدم تمكنه من فحص الارصدة في تاريخ لاحق.
- عدم قناعة المدقق الخارجي بقيم بعض البنود أو العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطرق التقييم.
- عدم القدرة على الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي على ضوءها يمكن ان يبني لرأيه الفني.
- الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة في بيئة المؤسسة محل التدقيق.

تجدر الإشارة في هذا الشأن أنه وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" على المدقق الخارجي تعديل تقريره إذا علم بوجود أحداث لاحقة من شأنها ان تعدل في رأيه هذا إذا علم بها قبل إصدار تقريره واستجابة الإدارة له وعدلت القوائم المالية كما ينبغي، اما إذا امتنعت الإدارة عن تعديل القوائم المالية وفقا لتحفظات المدقق الخارجي التي يراها ضرورية، فيجب عليه ان يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره إذا لم يرسل المدقق الخارجي تقرير بعد للمؤسسة أو ان يتخذ الاجراء المناسب لمنع إبداء رأيه إذا كان قد ارسل تقريره للمؤسسة.⁵

¹ _ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 129-132.

² _ Danièle Batude, *Audit comptable et financier*, édition Nathan Université, Paris, 1997, p 97.

³ _ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 486.

⁴ _ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 131.

⁵ _ بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين- اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2017، ص 99.

أما فيما يتعلق بالأمور التي لا تؤثر على الرأي لكن لا بد من الإبلاغ عنها ما لم يوجد مانع قانوني يحيل دون ذلك، وتمثل هذه الأمور في جزئيات ذات أهمية بالغة عند تدقيق القوائم المالية وتكون مهمة أيضا للمكلفين بالحوكمة على ان لا تؤدي هذه الجزئيات إلى تغيير الرأي، تتمثل هذه الأمور فالعادة في:

- المجالات ذات الخطر المقدر لتحريف جوهري أو مخاطر عملية التدقيق.
- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال فترة التدقيق.

كما أنه لا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق بديلا عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، عملية إبداء الرأي المعدل، والتقرير عن شك كبير بشأن إستمرارية المؤسسة.

المطلب الرابع: أصناف تقارير المدقق الخارجي

هناك عدة انواع من تقارير المدقق الخارجي يمكن له إصدارها ، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة اصناف رئيسية:¹

أولا: التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

1. التقارير الخاصة

1.1. عملية التدقيق الخارجي لأهداف خاصة: قد يطلب من المدقق الخارجي المستقل القيام بتدقيق حسابات مؤسسة معينة لأغراض خاصة ويمكن تعريف هذا النوع من التدقيق على أنه عملية تدقيق في المستندات والقوائم المالية الخاصة بمؤسسة معينة عن سنة أو سنوات سابقة بهدف الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي لها أو لإكتشاف الغش وتحديد مدى التلاعب والإختلاسات أو لشراء وحدة إقتصادية قائمة أو للحصول على قرض من احد البنوك وذلك بناء على رغبة العميل، كما ان التدقيق للأغراض الخاصة يكون في بعض الحالات الزاميا -عادة ما تجبر بعض البنوك المؤسسات الإقتصادية الطالبة للقروض من القيام به-.

وقد تطرق معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 800)² "الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة" إلى اعتبارات القبول والتخطيط وإعداد التقرير حول هذا الصنف من التدقيق الخارجي.

من اعتبارات تكوين الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية ذات الهدف الخاص على المدقق الخارجي ان يقوم بالامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، والذي يلزمه بضرورة تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير بشكل مناسب لإطار إعدادها، كما تضيف الفقرة 13 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 800) (المعدل) "الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة" أنه على المدقق الخارجي ان يوضح في تقريره الهدف الذي تم من اجله إعداد تلك القوائم المالية، والمستخدمين المستهدفين بتلك المعلومات التي تحتويها، وما إذا كان للإدارة خيارات في أطر إعداد القوائم المالية، كما ان الفقرة 14 من ذات المعيار توجب المدقق الخارجي على إضافة فقرة بقت انتباه تفيد ان القوائم المالية محل التدقيق اعدت من اجل غرض خاص مع تحديده بدقة.

2.1. عملية التدقيق الخارجي لقائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية: يتم التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات تدقيق قائمة مالية منفردة أو بند بعينه التقييد بما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم

¹ _ عبد الله خالد امين، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2000، ص94.

² _ IFAC, IAASB, ISA 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 900-923. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 14/06/2020.

(ISA 805) (المعدل) " إعتبارات خاصة- عملية التدقيق لقائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"¹، فحسب الفقرة 08 من ذات المعيار، يحدد مدى قبوله لإطار إعداد القوائم المالية، ومدى تأثير ذلك على العرض والإفصاح المناسبين للمستخدمين المستهدفين بهذه القائمة المالية أو البند محل التدقيق، كذلك حسب الفقرة 10 من ذات المعيار يجب على المدقق الخارجي الامتثال لمعايير التدقيق الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة التي يتم التدقيق لأجلها.

يتم إعداد التقرير لحالات تدقيق القوائم المالية المنفردة والبنود الخاصة، وفقا لما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية"، كما أنه في حال الارتباط لتدقيق كامل وتم الارتباط من اجل التدقيق في قوائم مالية منفصلة، فإنه يقع على عاتق المدقق الخارجي إعداد تقرير عن كل ارتباط وبشكل منفصل.

3.1. التدقيق الخارجي للقوائم المالية المخصصة: يتضمن معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 810) (المعدل) "الإرتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية المخصصة" مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بتنفيذ إرتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية المخصصة مشتقة أساسا من القوائم المالية تم تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق وبواسطة نفس المدقق الخارجي، وعليه لا يجوز للمدقق الخارجي الإرتباط لإعداد تقرير عن قوائم مالية مختصرة لم يتم بتدقيق القوائم المالية الأساسية المشتقة منها هذه المختصرة.

تتمثل طبيعة مهمة التدقيق الخارجي للقوائم المالية المختصرة بحسب ما جاءت به الفقرة 08 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 810) (المعدل) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية المخصصة" في:³

- تقويم إذا ما كانت القوائم المالية المخصصة تفصح بشكل كاف عن طبيعتها الموجزة.
- عندما لا تكون القوائم المالية المخصصة مرفقة بالقوائم المالية الأساسية المدققة، يجب على المدقق الخارجي التبين في الشخص أو الجهة التي الحصول منها على القوائم المالية المدققة، أو تحديد اللوائح أو القوانين التي تنص على عدم جعل القوائم المالية الأساسية في متناول مستخدمي القوائم المالية.
- مقارنة القوائم المالية المخصصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية الأساسية المدققة لتحديد مدى التوافق بينهما.

أما فيما يتعلق بإعتبارات إبداء الرأي وتحرير التقرير، فحسب الفقرة 16 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 810) (المعدل) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية المخصصة" يجب ان يتضمن تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية المخصصة العناصر التالية:⁴

- عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مدقق خارجي مستقل.
- المخاطب بالتقرير.
- تحديد القوائم المالية المخصصة التي يعد المدقق تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية ملخصة.

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 805 (Revised), *Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statemen*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 924-951. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 15/06/2020.

² _ IFAC, IAASB, ISA 810 (Revised), *Engagements to Report on Summary Financial Statements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 952-979. Available at : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 20/06/2020.

³ _ IFAC, IAASB, ISA 810 (Revised), *Op Cit.*, p 956.

⁴ _ *Ibid*, p p 958, 959.

- تحديد القوائم المالية الأساسية المدققة.
- التعبير الواضح عن الرأي.
- بيان يشير إلى ان القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد القوائم المالية الأساسية المدققة، وان قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المدقق الخارجي عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية الأساسية المدققة وتقرير المدقق الخارجي عنها.
- الإشارة إلى تقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية المدققة وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الأساسية المدققة.
- وصف لمسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الملخصة، كذلك تحديد مسؤولية المدقق الخارجي عن إبداء الرأي إستنادا للإجراءات التي نفذها وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 810) المعدل "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"، عما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تعد متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية الأساسية المدققة.
- توقيع، عنوان المدقق الخارجي، وتاريخ إعداد التقرير.

2. التقارير العامة

وهي تقارير يعدها المدقق الخارجي تماشيا مع ما تقتضيه النصوص القانونية المنظمة لبيئة عمل المؤسسة محل التدقيق، حيث تلزم هذه القوانين والتشريعات المدقق بإتباع منهجية محددة في وضع لتقرير والتي تكون في غالب الأحيان مستمدة مما جاءت به معايير التدقيق الدولية، وتسمى أيضا بتقارير الميزانية، والتقارير العامة توجب مختلف القوانين نشرها عند الإنتهاء من إعدادها.

ثانيا: التقارير من حيث المحتوى المعلوماتي الذي تتضمنه

تقسم التقارير حسب محتواها المعلوماتي إلى عدة اصناف:¹

1. التقرير المختصر

هي التقارير المتعارف عليها وتتكون هذه التقارير في العادة وبحسب ما جاءت به معايير التدقيق الدولية من فقرة الرأي، وفقرة المسؤوليات وال فقرات التوضيحية، ويتضمن نموذج التقارير المختصرة القوائم المالية الأساسية.

2. التقرير المطول (المفصل)

التقرير المطول هو تقرير يتم إعداده لمتطلبات خاصة، تقدم المعلومات فيه بإسهاب وتفصيل وتكون الإدارة هي الجهة الأولى المستهدفة به، وفي العادة يتم طلبه من أجل إتخاذ قرارات تحتاج لجملة من كم معلوماتي معتبر، ويفوق تقرير المدقق الخارجي المطول نطاق القوائم المالية، بل يمتد إلى تقديم معلومات محاسبية وغير محاسبية تم تحصيلها من خلال التدقيق في مختلف الجوانب ذات الأهمية البالغة فيها (كالقوائم المالية، نظام الرقابة الداخلية، مواطن الأهمية النسبية...)، وتشتمل معلومات التقرير المطول على:²

- حسابات تفصيلية اضافية (مثل تفصيل المصاريف الإدارية والتسويقية) تخص بنود محددة في القوائم المالية.

¹ _ Rick HAYES, Roger DASSEN, Arnold SCHILDER, Philip WALLAGE, *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, Pearson Education Limited, England, Second Edition, 2005, p 459.

² _ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 131.

- معلومات وجداول مختصرة لبعض البنود الأساسية في القوائم المالية، وبيانات إحصائية مع فقرات توضيحية.
 - مؤشرات مستخلصة من تحليل القوائم المالية باستخدام اساليب وأدوات التحليل المالي.
 - عرض تاريخي موجز لبعض البنود مثل الدخل وربحية السهم العادي المستخرجة من القوائم المالية الأساسية.
 - معلومات أخرى مستخرجة من مصادر أخرى بخلاف النظام المحاسبي، كنظام الرقابة الداخلية مثلا.
- اما من الناحية الشكلية لتقرير المدقق الخارجي المطول فطبقا لمعايير التدقيق المتعارف يجب ان ينطوي تقرير المدقق الخارجي المطول على كافة المعلومات التي تخص كل القوائم المالية الأساسية والمعلومات الاضافية المتوسعة.

ثالثا: التقارير من حيث نوع الرأي

1. التقرير غير المتحفظ

يطلق على تقرير المدقق الخارجي غير المعدل، التقرير غير المتحفظ أو النظيف وهو التقرير الذي لا يحتوي على أي تحفظات أو اشارة إلى قيود على نطاق الفحص والتحقيق، كما أنه نتاج اقتناع المدقق الخارجي على ضوء أدلة الإثبات التي تحصل عليها وقام بتقييمها توصل أن القوائم المالية تعطي صورة صحيحة وأنها معروضة بعدالة من كافة النواحي الجوهرية حسب اطار إعداد القوائم المالية المطبق. و يحزر هذا التقرير (الملحق رقم 01) وفق الإطار الشكلي والمنهجي لتقرير المدقق الخارجي بحسب ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) (المعدل) "تكوين الرأي وإعداد التقرير عن القوائم المالية".

2. التقرير المتحفظ

يبدي المدقق الخارجي رأيا متحفظا عند يخلص إلى ان القوائم المالية ليست خالية من الاخطاء الجوهرية بناء على أدلة الإثبات المتوصل إليها، أو إذا كان غير قادر على الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة، وإلى جانب ما سبق من موانع إصدار الرأي غير المعدل هناك عدة اسباب أخرى تم التطرق إليها في المطلب الثاني من هذا الفصل، والتي بدورها تغير من المحتوى المعلوماتي لهذا الصنف من التقرير بحسب الأحداث التي ادت إلى إصدار التقرير المتحفظ.

3. التقرير برأي سلبي (العكسي)

يبدي المدقق الخارجي رأيا عكسيا أو سلبيا فقط إذا توصل ان القوائم المالية محرفة أو مضللة بشكل جوهري ولا تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، وحتى يبدي هذا الرأي يجب الوصول إلى أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تثبت ان عرض القوائم المالية لا يتفق مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.

2. الإمتناع عن إبداء الرأي

يصدر هذا الرأي عندما لا يتوصل المدقق الخارجي إلى أدلة اثبات كافية وملائمة لإبداء رأيه الفني، أو وجود قيود كبيرة على عملية التدقيق من قبل الإدارة، وأيضا في حالة فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليتته، وكذلك عند عدم قدرته على تقييم فرض الإستمرار للمؤسسة.

المبحث الرابع: ماهية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

تتمثل الأهمية الرئيسية لتقرير التدقيق الخارجي في المحتوى المعلوماتي الذي يتضمنه، وفي قيمة المعلومات والبدائل التي يوفرها من خلال إبداء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية، حيث تتمثل المنفعة التي تعود على المستخدمين في استخدام تلك المعلومات في تعظيم العائد (الهدف الذي يسعى كل مستخدم لتحقيقه)، ومن ثم قد تتغير قرارات هؤلاء المستخدمين في حالة الإعتماد على المعلومات تم إبداء الرأي فيها، لذلك نجد ان الاعراف المهنية تحث على ضرورة بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية اللازمة لكي يقدم كم معلوماتي يتميز بكل خصائص المعلومة الجيدة ويمكن الإعتماد عليها في صناعة القرارات المختلفة من خلال استخدام هذه المعلومات كمؤشرات ومعطيات متاحة، وهذا ما دعت له مختلف المنظمات المهنية للخروج من التقرير النمطي محدود المعلومات إلى تقرير يمتاز بكم معلوماتي يساعد في معالجة عدة جزئيات فالعادة تكون محل فجوة بين المدقق والمستهدفين بالتقرير، وهو ما استجابت له معايير التدقيق الدولية خاصة بتعديل معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)، وإصدار معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701).

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي

تعتبر الغاية الأساسية من تقرير التدقيق الخارجي، هو توصيل معلومات محاسبية ذات مصداقية تؤثر على القرارات الإقتصادية المختلفة من قبل الفئات المتعددة ذات المصالح في المؤسسة الإقتصادية، وفي ذات السياق تعتبر المعلومات المحاسبية غير المدققة تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساسا يعتمد عليه في عملية إتخاذ القرارات¹. لذلك من اجل زيادة الموثوقية ودرجة الإعتماد على المعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين سواء الداخليين أو الخارجيين ظهر الدور الجوهرى للمدقق الخارجى في اضافة هذه الموثوقية من خلال توفير كم معلوماتي تأكيدي على عدالة المعلومات الحاسبية المعروضة امامه إلى جانب توفير إفصاحات وتبريرات كافية حول المعلومات المحاسبية المدقق فيها.

أولاً: مفهوم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي

يعرف المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على أنه: "إطار من المعلومات المحاسبية التي تحتوي على العديد من البيانات والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها والتي تمتاز بالجودة وتستخدم في صنع العديد من القرارات من قبل العديد من الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة"².

يعد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق مدخلا هاما وقيما لكثير من مستخدمي القوائم المالية ووفقا لذلك فإن التشريعات الدولية والمحلية، تلزم المؤسسات والشركات التي تنشر بياناتها المالية بتزويدها بتقرير التدقيق الخارجى، من أجل إظهار نزاهة هذه البيانات المالية في التعبير عن النتائج التشغيلية للشركة ومركزها المالي، ولقد اهتمت مكاتب التدقيق والمدققين الخارجيين بالجانب المهني والمعايير المهنية والقواعد الأخلاقية ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني باعتبارها مدخل أساسي في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق.³

¹ _ Joseph F.Brazel, Keith L. Jones, Mark F. Zimbelman, *Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk*, *Journal of Accounting Research*, Vol : 47, N° :05, University of Chicago, 2009, p 1139. Available at : <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00349.x>, Date of view: 13/07/2020.

² _ Majed Abdel Majeed. K. Ayman Mohammad Al Shanti and others, *Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms*, *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 2 No. 14, 2012, p 93. Available at : http://www.ijhssnet.com/journals/Vol_2_No_14_Special_Issue_July_2012/12.pdf, Date of view: 13/07/2020.

³ _ Anandarajan.A, Kleinman. G, *International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB*, *Business Expert Press, Digital Library, USA, 2014, p255*, Available at : <https://b-ok.africa/book/2633745/63023?regionChanged>, Date of view: 13/07/2020.

كذلك يعد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية والمالية للتقارير المالية من خلال تدقيق التقارير المالية المنشورة، وزيادة الثقة في المعلومات المتوفرة فيها، ولا تكمن أهمية دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المحاسبية والمالية الواردة في التقارير المالية فحسب بل تمتد إلى محتوى تقريره، حيث أن تقرير المدقق ذو أثر كبير على القرارات المتخذة على أساس تلك المعلومات.¹

وعليه يمكن القول ان المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي يتم الوصول له من خلال الفحص والتحقيق في كل مراحل عملية التدقيق، أي أنه في كل مرحلة من المراحل الاجرائية (التنفيذية) لعملية التدقيق تنتج عنها معلومات مالية وغير مالية، تكون ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة وأيضا الأطراف ذوي المصلحة، والجدير بالذكر أنه توجد معلومات تدرج وتذكر في تقرير إبداء الرأي، ومنها ما يتم ذكره في تقارير خاصة منفصلة (مثل التقرير عن فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية)، ومنها ما يتم تقديمه بناءً على طلب من الجهة المتعاقدة مع المدقق الخارجي.

ثانيا: أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير لمدقق الخارجي

تتحقق القيمة الاعلامية لتقرير المدقق الخارجي من القيمة المعلوماتية المتوفرة به، وذلك من خلال الاتساق بين ما يرغب المدقق الخارجي في توصيله وما يدركه ويفهمه مستخدموا التقرير، وأيضا من خلال ادراك المستخدمين للمنفعة المعلوماتية المقدمة بالتقرير.²

وعليه تكمن أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في التأثير الحاصل على سلوك المستخدمين المعنيين بأمر العميل محل التدقيق، اذ تتمثل منافع المحتوى المعلوماتي في المساعدة على الوصول إلى فهم أفضل للبند والعناصر الهامة بالقوائم المالية والتي قد يغفل عنها مستخدمي القوائم المالية، أو ليس لهم القدرة الكافية على فهمها والتعرف على تبعاتها الاقتصادية على أداء المؤسسة ومركزها المالي. بالإضافة لذلك يوفر المحتوى المعلوماتي وخاصة من خلال فقرة امور التدقيق الأساسية معلومات إضافية بشأن نطاق عملية التدقيق، والأمر الأكثر أهمية التي واجهت المدقق الخارجي اثناء تنفيذ عملية التدقيق، وما تم إتخاذه من إجراءات بشأنها بصورة تمكن المستخدمين من التعرف على محددات الرأي المبني للمدقق الخارجي. بالإضافة لذلك يستطيع مستخدموا القوائم المالية الوصول إلى فهم افضل من خلال مقارنة ما يشير اليه المحتوى المعلوماتي بالنسبة للمؤسسات المختلفة سواء التي تنتهي إلى نفس الصناعة أو في قطاعات مختلفة.

اما بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق فالمحتوى المعلوماتي للتقرير حسب آخر التعديلات. فهو يوفر للمؤسسة معلومات من جهة خبرة يمكن الإسترشاد بها في عدة جزئيات تبدأ من القوائم المالية وهيكلها العام إلى غاية أنشطة المؤسسة ووظائفها، سواء كان ذلك بإشارة صريحة أو ضمنية في التقرير، وتكمن أهمية المحتوى المعلوماتي للتقرير بالنسبة للمؤسسة من خلال توفيره لمعلومات ذات جودة لتخفيض حالات عدم التأكد في إتخاذ القرار، كذلك توفير التأكيد على سلامة مخرجات النظام المحاسبي.

المطلب الثاني: القصور المعلوماتي لتقرير التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) قبل عام 2015

تعرض تقرير التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)، قبل التعديل الاخير عام 2015، إلى تعرضه للعديد من الإنتقادات بسبب النمطية ومحدودية المعلومات التي يحتويها وعدم قدرة المدقق الخارجي تفسير كيفية

¹ ناصر محمد علي المجبلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة إقتصادية-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، الجزائر، 2009، ص 51. مذكرة منشورة على الموقع: <http://alqashi.com/th/th50.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2020/07/14.

² _ Mock, T. J., J. Be´dard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne, Op.Cit, p327.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

الوصول إلى الرأي الفني، كذلك عدم قصوره الإتصالي مع الأطراف التي هي بالأساس المستهدف الأول بالتقرير من حملة اسهم ومستثمرين محتملين¹. حيث كان يتم تدقيق الخارجي للقوائم المالية وعناصره، مثل النقدية والمخزون وغيرها، وتوفير تأكيد معقول على تمثيلها العادل، اما الآن فقد زاد تعقد العمليات المحاسبية والمعايير ذات الصلة وارتفع مستوى عدم التأكد في القوائم المالية، وعلى صعيد آخر الجمود الذي كان في معيار التدقيق الدولي (ISA 700)، قبل التعديل الذي لم يوفر للمساهمين المعلومات الكافية والمطلوب الإفصاح عنها بوضوح عن مستوى عدم التأكد المتعلق بالتقديرات في القوائم المالية².

وبعد ثبوت قصور التقرير تم تعديل معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)، الذي أعطى بعد تعديله الأخير مجال أوسع من حيث عدد الفقرات بالتقرير لإبداء الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية، كما ان المعيار سالف الذكر اكد على ضرورة إحتواء فقراته في مضمونها على تفصيل معقول بلغة مرنة عن كفيات التوصل إلى الرأي لاسيما ما جاء في فقرة تأسيس الرأي حيث في النموذج النمطي السابق لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)، لم تكن هناك المرونة اللازمة لتفصيل أساس الرأي المهني للمدقق الخارجي وهذا ما ينطبق على غرار باقي الفقرات سواء القديمة أو المستحدثة مع التعديل، وقد جاء هذا التعديل في المعيار نتيجة³.

وكحلول لرغبات مستخدمي تقرير التدقيق الخارجي الرامية إلى ضرورة توفير كم معلوماتي جيد لتضييق فجوة المعلومات والتوقعات والإتصال بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق الخارجي، قام مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي (IAASB) بإصدار المعيار رقم (ISA 701) "الإبلاغ عن الامور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي"، الذي تم إعماده دوليا في ديسمبر 2016، والذي لا يؤثر على مسؤولية المدقق الخارجي أو مسؤولية الإدارة ولكنه يهدف إلى تحسين الكم المعلوماتي بفتح المجال امام المدقق الخارجي للإبلاغ عن أي معلومات يراها مهمة سواء للإدارة، أو المساهمين، أو المستثمرين المحتملين، أو لتوضيح أسباب إصداره لرأي مهني معين، وكذلك لزيادة إدراك المستخدمين المستهدفين بالتقرير، لأن المعلومات الموفرة في هذه الفقرة صادرة عن جهة مهنية مؤهلة وخيرة وتتعلق بالمؤسسة محل التدقيق مباشرة⁴. حيث يقوم المدقق الخارجي بوصف أمور متعلقة بعملية التدقيق وكذا ردت فعل المدقق الخارجي حولها، وحسب ما جاءت به الفقرة 09 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) "الإبلاغ عن الامور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي"، يجب على المدقق الخارجي ان يحدد من بين الامور التي يتم الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة وهو ما ينعكس على ثقتهم في القوائم المالية والمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، وتخفيض فجوة التوقعات، فجوة المعلومات، وفجوة الإتصال، لما يوفره من كم معلوماتي، تلك الأمور التي تطلبت إهتماما كبيرا منه عند تنفيذ عملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات ومن اوجه المعلومات الأساسية لهذه الامور نجد:

- معلومات عن المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيم أو المخاطر لمهمة المحددة وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) "تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرى من خلال فهم المؤسسة وبيئتها".

¹ _ George Silviu Cordos, Melinda Timea Fülöp, *Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters, Accounting and Management Information Systems, Vol. 14, No. 1, Faculty of Economics and Business Administration, Babeş-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania, 2015, p. 130. Available at : https://www.researchgate.net/publication/275032161_Understanding_audit_reporting_changes_introduction_of_Key_Audit_Matter/citations, Date of view : 27/08/2020.*

² _ Brant E. Christensen, Steven M. Glover, and David A. Wood, *Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 1, February 2012, p p. 127-146. Available at : <https://aaapubs.org/doi/abs/10.2308/ajpt-10191?journalCode=ajpt>, Date of view : 27/08/2020.*

³ _ هبة عبد السلام بدوي، أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية بشأن تقييم الإستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الإستثمار-دراسة تجريبية على المستثمرين بمصر-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد: 02، المجلد: 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2018، ص 506.

⁴ _ Plain Speaking, *Benchmarking the New Auditor's Report among Dutch Listed Entities (PWC), 2014, p05, Available at : <https://www.pwc.nl/assets/documents/pwc-benchmark-auditors-reporting.pdf>, Date of view : 27/08/2020.*

- معلومات عن أحكام المدقق الخارجي المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية والتي تنطوي على إجهاد مهم من طرف الإدارة بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكيد مرتفع في التقدير.
- معلومات عن الأثر الواقع على التدقيق بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

لتقرير التدقيق الخارجي أهمية كبيرة عند فئة واسعة من المستخدمين للقوائم المالية من ناحية ولتقرير التدقيق الخارجي من ناحية أخرى، وهذا ما يستوجب أن يقوم التقرير بدوره المطلوب في توصيل الكم المعلوماتي الكافي والملائم لهؤلاء المستخدمين بغرض الحد من عدم تماثل المعلومات* وتخفيض عدم التأكد إلى أدنى نسبة ممكنة، كما أن تقرير المدقق الخارجي مهما كانت حالة الرأي المتضمنة فيه، فإنه يوفر معلومات يمكن ان يستفيد منها عدة اطراف داخلية أو خارجية عن المؤسسة محل التدقيق.

أولاً: الأبعاد المعلوماتية لتقرير التدقيق الخارجي

توصلت دراسات تمت على مستوى الاتحاد الأوروبي من خلال مركز الأبحاث (MAASTRICHT ACCOUNTING AUDITING AND INFORMATION MANAGEMENT CENTER)، إلى أن تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي يعد ضرورة ملحة من أجل إتصال فعال ويخدم صناع القرار بإتاحة بدائل معلوماتية ذات موثوقية وجودة، حيث توصي الدراسة بالتفصيل في المحتوى المعلوماتي للتقرير وهذا من اجل ان تعم فائدته عند أكبر عدد ممكن من المستخدمين، وقد صنفت الدراسة ابعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي إلى المحاور التالية:¹

- محتوى معلوماتي متعلق بنطاق عملية التدقيق والغرض منها ومستوى الضمان.
- محتوى معلوماتي حول فريق العمل والتزام شريك التدقيق واستقلالية المدقق الخارجي.
- محتوى معلوماتي حول سير عملية التدقيق، ومخاطر التدقيق وعتبة الأهمية النسبية.
- محتوى معلوماتي حول البيانات الاضافية وعن تقييم المدقق الخارجي للقوائم المالية، وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإحتمال الغش، والمخاطر المتعلقة بالإستمرارية، ونسبة التعديلات التي ادخلت على البيانات المالية.
- محتوى معلوماتي حول البيانات الاضافية الأخرى مثل التقديرات المحاسبية، معلومات عن الحوكمة، إدارة المخاطر، وعملية الرقابة الداخلية وعملية انتاج المعلومات المالية ومؤشرات الأداء.

كما توصلت دراسة (Cordos & Fulop) ان لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي"، والذي استحدث فقرة أمور التدقيق الأساسية أو الرئيسية، دور كبير في توفير كم معلوماتي مهم لمستخدمي تقرير التدقيق الخارجي، وله ابعاد تحدد اوجه القصور في القوائم المالية يمكن الاستفادة منها على صعيدين، سواء بالنسبة للمؤسسة أو الأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية.²

¹ _ Ann Vanstraelen, C. Shelleman, I. Hoffman , R. Mewissen, A Framework for Extended Reporting, Maastricht Accounting, Auditing And Information Management Center, 2011, pp 08-11. Available at : https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjajLO23v_qAhUdCWMBHUBcBGcQOFjA_AegOIAhAB&url=https%3A%2F%2Fwww.accaglobal.com%2Fcontent%2Fdam%2Facca%2Fglobal%2FFPDF-technical%2Faudit-publications%2Fextended_audit_reporting.pdf&usq=AOvVaw28pEiJykIwjx_uGung6dOh, Date of view : 03/08/2020.

² _ George Silviu Cordos, Melinda Timea Fülöp, Op.Cit, p p 128-152.

وعلى صعيد آخر يقوم المدقق الخارجي بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وذلك للوصول إلى تأكيد معقول وليس مطلق حول عدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة، وفي إطار السعي نحو إثبات هذه العدالة يقوم المدقق الخارجي بتحري أدلة الإثبات التي تؤسس لرأيه المهني، وطوال عملية التدقيق تتكون لديه خلفية معلوماتية عن المؤسسة محل التدقيق وهو ما يمثل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، حيث تحت المدقق الخارجي على ممارسة الحكم المهني بالالتزام بنزعة الشك المهني طوال مراحل عملية التدقيق، وذلك من أجل الوصول لمعلومات - متمثلة أساساً في أدلة الإثبات - عن واقع المؤسسة وخاصة في الجزئيات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) المعدل وأكدت عليها الفقرة 39 منه، لإحتواها على مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بالمسائل ذات الأهمية البالغة في مهمته والتي هو مجبر على توفير كل المعلومات وأدلة الإثبات المتعلقة بها بحسب التوجه الجديد لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700) معدل، سواء بالنسبة للمؤسسة أو مختلف الأطراف الأخرى، وهي على الترتيب كما يلي:¹

1. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية

يتعلق البعد المعلوماتي الخاص بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة كافية ومناسبة في شكل معلومات لتوفير أساس لإبداء الرأي، ويعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرية الناتج عن الغش أعلى من الخطر الناتج عن الخطأ، لأن الغش ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر عمداً أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.²

تتمثل مخاطر التحريف الجوهرية أساساً في:³

- القوائم المالية المضللة، الذي يقصد به التحريف المتعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية.
- اختلاس الأصول، ويعني سرقة بعض أصول المؤسسة، أو ما يطلق عليه غش العاملين.

وتعتبر مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية مطلباً أساسياً تجاه المجتمع المالي لذلك نص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 240) "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية"، على أهمية ممارسة نزعة الشك المهني عند التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من أجل الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على أخطار الإبلاغ غير الصحيحة في القوائم المالية بقصد الغش وكذلك الخطأ سواء العمدي أو غير العمدي، كما أكد على ضرورة توفير معلومات حال اكتشاف الغش والخطأ وتقديمها للإدارة، وفي حالة تواطؤ الإدارة وعدم القيام بالإجراءات اللازمة لمواجهة هذا التحريف الجوهرية، قد ينسحب المدقق الخارجي نهائياً من عملية التدقيق جراء هذا التجاهل أو التواطؤ، أما في حالة إتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذا التحريف الجوهرية يبقى للمدقق الخارجي صلاحية تحديد مدى تأثير هذا التحريف على رأيه المهني بحسب الأهمية النسبية للتحريف، ومدى فعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة وجديتها في معالجته، فقد يصدر المدقق الخارجي رأي غير معدل إذا اقتنع بعدم وجود أثر جوهرية لعنصر الخطر على القوائم المالية، كما قد يصدر رأي معدل إذا تيقن من خلال أدلة الإثبات التي جمعها بوجود أثر جوهرية للتحريف على القوائم المالية وعدم جدية الإدارة المعنية بتصحيح الأثر المادي للخطأ أو

¹ - IFAC, IAASB, ISA 700 (REVISED), Op. Cit, p p 712-713.

² - Ibid, p 741..

³ - أحمد محمد انور، حسين احمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 309.

الغش¹، أو عدم كفاية في الإجراءات التصحيحية، وقد اشعار معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) المعدل لاسيما في الفقرة 38 منه، أنه في فقرة المسؤوليات لكل من الإدارة والمدقق الخارجي لابد من الإشارة إلى احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري إذا كان من المتوقع أنه يؤثر -منفردة أو مجتمعة- على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية، مع اعطاء تفصيل في فقرة الامور الرئيسية للتدقيق، وأيضا الإشارة لها في فقرة أساس إبداء الرأي، وهذا ما يتبعه تقديم كم معلوماتي يتمثل أساسا في أدلة الإنبات المتحصل عليها لتكوين الحكم حول التحريف أنه جوهري، ومن المعلومات التي يوفره المدقق الخارجي بشأن مخاطر التحريف الجوهري نجد:²

- معلومات تحدد ماهية التحريف الجوهري والأطراف المعنية بالتحريف ومواقع الأطراف المسؤولة عنه مباشرة.
 - معلومات عن مسؤولية الإدارة حول التحريف الجوهري، وتفصيل أسباب إصدار الحكم المهني حتى بعد التصحيح خاصة عند إبداء رأي معدل.
 - معلومات عن الأثر لهذه التحريفات على القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.
 - معلومات عن المعاملات غير الاعتيادية خاصة في نهاية السنة والتي لها تأثير على الأرباح.
 - معلومات عن المعالجات المحاسبية المعقدة والمهمة.
 - معلومات عن الفشل في تصحيح الأثر المادي للتحريف الجوهري.
 - معلومات عن اجراءات الوصول لأدلة الإنبات الخاصة بمخاطر التحريف الجوهري.
2. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد البعد المعلوماتي لهذا العنصر امتداد للبعد المعلوماتي المتأتي من تقييم مخاطر التحريف الجوهري، لان مسؤولية المدقق الخارجي في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية لا يلزمه بإبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، وإنما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد الإجراءات وعمق عملية التدقيق الخارجي، لكن قد يصادف المدقق الخارجي قصور في نظام الرقابة الداخلية ليس فقط في مرحلة تقييم مخاطر التحريف الجوهري وإنما في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وعليه فالبعد المعلوماتي يكون كنتيجة لفهم وتقييم لنظام الرقابة الداخلية من اجل القيام بعملية التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة.

ومن المعروف مهنيا أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية من صميم مسؤولية العميل (المؤسسة محل التدقيق)، اما بالنسبة للمدقق الخارجي فالقاعدة أنه يؤدي اختبارات الرقابة لكي يحدد مدى امكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بناء على ما يصل له من قرائن تعكس قوة أو ضعف في النظام، ويقوم بترجمة حكمه بشأن نظام الرقابة الداخلية إلى مستوى خطر الرقابة. ثم يضم حكمه بشأن مستوى خطر الرقابة إلى مستوى الخطر المتلائم، فيستطيع تقدير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف والذي يتم بتصميم الاختبارات الأساسية للوصول به عند أدنى مستوى له في ظل مستوى مقبول من مخاطر التدقيق.

أما على صعيد ما جاءت به معايير التدقيق الدولية فقد فصل معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 265) "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"³، من الامور الرئيسية التي يجب على المدقق الخارجي

¹ - حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 221.

² - حسن عبد الله دندشله، دليل التدقيق المالي: اجراءات تفصيلية إستنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الأردن، 2019، ص ص 176-179

³ - IFAC, IAASB, ISA 265, COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 253-264. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 27/08/2020.

ابلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المؤسسة بها، وبحسب الفقرة A15 من المعيار السالف الذكر، يعد تحديد مستوى الابلاغ عن اوجه القصور خاضعا للحكم المهني للمدقق الخارجي في ظل الظروف القائمة، وتشمل المعلومات التي يمكن للمدقق ان يقدمها الابلاغ في:¹

- طبيعة وحجم ومدى تعقد اعمال المؤسسة، وهنا يختلف الابلاغ المطلوب للمؤسسات الكبيرة على الصغيرة منها.
- بنية الحوكمة للمؤسسة، بحيث قد تكون الحاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم اعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المؤسسة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالابلاغ عن انواع معينة من اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.

وبالرجوع إلى معيار التدقيق الدولي رقم معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) المعدل، لاسيما في الفقرة 40 منه، فقد فصلت في المحتوى المعلوماتي لفقرة مسؤوليات المدقق الخارجي عن تدقيق القوائم المالية الوارد في تقرير المدقق الخارجي، حيث نصت صراحة على أنه لا بد للمدقق الخارجي ان يفصح: " على الإتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة امور من بينها نطاق التدقيق وتوقيتته المخطط لهما والنتائج الرئيسية للعملية، بما في ذلك اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية المكتشفة اثناء التدقيق"². وهذا عكس ما كان معمول به في النسخة السابقة من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700)، حيث لم يتضمن التقرير أي معلومات حول حيثيات تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من اجل تحديد مدى وعمق اجراءات التدقيق إستنادا لقوة أو ضعف النظام.

كما أجبر قانون (Sarbanes-Oxley) الشركات المقيدة في البورصة ان تقوم بإعداد تقرير منفصل عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد ترتب على ذلك زيادة الطلب على بعض الخدمات غير التقليدية للمدقق الخارجيين والمتعلقة بفحص تقارير الإدارة المتعلقة بفعالية نظام الرقابة الاخلية وإبداء الرأي في تلك التقارير في تقرير مستقل للمدقق الخارجي³. كما يمكن ان يتم إبداء الرأي حول نظام الرقابة الداخلية بشكل مدمج مع تقرير التدقيق الخارجي للقوائم المالية، حيث ان تدقيق القوائم المالية وتاريخ التقرير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية لا بد ان يكون نفسه⁴.

وتعد من أهم المواطنين التي تساهم في توفير معلومات ذات أهمية لمتخذي القرار نجد نظام الرقابة الداخلية، لذا يتوجب على المدقق الخارجي ان يولي اهتماما خاصا بهذا النظام وان يقوم بفحصه وإكتشاف كفاءته وقدرته على تلبية الاغراض التي وجد من أجلها، ومن بين الابعاد المعلوماتية التي تكون ذات أهمية لعدد الأطراف وعلى راسهم إدارة المؤسسة، نذكر منها:⁵

- معلومات تؤكد قيام المدقق الخارجي بمسؤولياته من خلال إجراء الاختبارات الكافية للوصول لأدلة الإثبات المستند عليها في إبداء الرأي.
- معلومات حول مخاطر التدقيق، والانحرافات المادية المحتملة.
- معلومات متعلقة بالجوانب التي خضعت للتقييم من قبل المدقق الخارجي حول مدى اشتغال نظام الرقابة الداخلية على إجراءات فعالة لتخفيض حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية.

¹ _IFAC, IAASB, ISA 265, Op.Cit, p p 260-261.

² _ IFAC, IAASB, ISA 700 (REVISED), Op.Cit, p 713.

³ _ شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الواحد والعشرين، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 134.

⁴ _ جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص 223.

⁵ _ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 59.

- معلومات عن الجوانب التي يهتم المدقق الخارجي بتقييمها وتتعلق بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية التي قد تكشف وجود اجراءات لا تؤدي إلى زيادة فعالية النظام بل تعلم على تعقده وزيادة التكاليف.
- وأيضاً من بين المعلومات التي يمكن اشتقاقها جراء تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية نجد:¹
- معلومات عن مدى التزام الإدارة بنظام الرقابة الداخلية واجراءاته التي تنعكس على جودة القوائم المالية.
- معلومات عن اجراءات الإدارة لحماية الأصول وصحة ودقة الارقام المعبر عنها في القوائم المالية.
- معلومات عن توثيق العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالعمليات.
- معلومات متعلقة بالعمليات وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية
- معلومات عن الدورات التشغيلية والمحاسبية وعن تقييم الرقابة المتعلقة بتخفيض المخاطر الخطأ أو الاحتيال.
- 3. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية

1.3. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم السياسات المحاسبية: نص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 260) معدل² الإتصال مع المكلفين بالحوكمة " في فقرته رقم 16 على أنه " يجب على المدقق الخارجي ابلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المؤسسة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وافصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء يجب على المدقق الخارجي ان يوضح للادارة والمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره ان ممارسة محاسبية ما مهمة"³.

تعرف السياسات المحاسبية على أنها " مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد اسس لقياس والإفصاح والعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية للمؤسسة، ويتم اختيار هذه المعايير والقواعد المحاسبية العامة والمقبولة في المجتمع الذي تنشط فيه المؤسسة، وتقع مسؤولية الاختيار على إدارة المؤسسة، وعلى المدقق الخارجي مسؤولية التأكد من مدى صحة وملائمة المعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة"⁴.

ويقع دور المدقق الخارجي حول في اعتماد بعض المؤسسات على رأي المدقق الخارجي في الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية وذلك للتوصل إلى الاختيار الأكثر ملائمة لظروفها وطبيعتها نشاطها. ويرجع ذلك إلى ان المدقق الخارجي تكون له الخبرة والدراية والفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبي وعلاقتها ببيئة الممارسة العملية، ففي الاحوال التي لا تفضل فيها الإدارة احدى السياسات المحاسبية على سياسات أخرى، فأنها تلجأ إلى رأي المدقق الخارجي حولها لما فيه من معلومات.⁵

2.3. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم التقديرات المحاسبية: نص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 540) معدل⁶ "تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات"، المعدل في مارس 2019، وساري المفعول في ديسمبر 2019، في فقرته رقم A12، على ان التقدير المحاسبي هو " مبلغ نقدي يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير، وفقا

¹ - جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص 82-83.

² - IFAC, IAASB, ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 225-252. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 27/08/2020.

³ - Ibid, p 229.

⁴ - حسن توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر العدد: 02، المجلد: 04، ديسمبر 2017، ص 756.

⁵ - المرجع السابق، ص 756.

⁶ - IFAC, IAASB, ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, International Federation of Accountants, New York, USA, 2019, P P 01-106. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-540-Revised-Standards-and-Conforming-Amendments.pdf>, date of view: 27/08/2020.

لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق"، حيث يقصد بعدم تأكد التقدير قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس، ومن امثلة التقديرات المحاسبية حسب الفقرة A1 من المعيار سالف الذكر:

- مخصص انخفاض المخزون وحسابات المدينون.
- مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار عمرها الانتاجي.
- مخصص الخسائر الناتجة عن دعاوى قضائية.
- مخصص مقابلة التزامات خلال فترة الضمان.
- مخصص الخسائر في عقود المقاولات قيد الانجاز.
- الضرائب المؤجلة، والايرادات المستحقة.

وتعد الإدارة هي المسؤولة عن وضع التقديرات المحاسبية، وتتم هذه التقديرات فالعادة في ظل ظروف عدم التأكد المقابلة للاحداث وتحتاج إلى الحكم الشخصي، مما ينجر عنه ارتفاع احتمال وقوع خطر التحريفات الجوهرية. اما دور المدقق الخارجي هو التأكد من معقولية هذه التقديرات وعدم تحيز الإدارة في وضعها، من خلال اجراءات التدقيق المطبقة. وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها بتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات تعد معقولة في سياق اطار التقرير المالي المطبق، أو أنها محرفة. وفي سياق المعيار (ISA 540) يقصد بلفظ "معقولة في سياق التقرير المالي المطبق" ان المتطلبات ذات الصلة الواردة في اطار التقرير المالي المطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب¹، وهذا ما تم الاشارة له أيضا في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) من خلال الفقرة 13^c، حيث يجب على المدقق الخارجي فهم المؤسسة وبيئتها بما فيها نظام الرقابة الداخلية لكي يتحصل على فهم للامور يكون أساس لتحديد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية في التقديرات المحاسبية، وفي اطار اثبات أو نفي احتواء التقديرات المحاسبية على تحريف جوهري، يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات التالية:²

- تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت تقدم دليل اثبات متعلق بالتقديرات المحاسبية.
- اختبار كيف قامت الإدارة بإعداد التقديرات المحاسبية من خلال الطرف والافتراضات.
- اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية من ناحية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية.
- استخدام تقدير مستقل لتقييم تقدير الإدارة.
- فحص الأحداث اللاحقة.

ويجب على المدقق الخارجي حال وجود إختلاف بين قيمة التقدير بالأدلة المتوفرة وقيمة التقدير الوارد بالقوائم المالية أن يحدد ما إذا كان هناك إختلاف يحتاج إلى تعديل. فإذا كان الفرق معقولا مقارنة مع نتائج المدقق الخارجي ففي هذه الحالة لا يحتاج إلى تعديل، أما إذا توصل المدقق الخارجي أن الإختلاف غير مقبول فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تعديل التقدير المحاسبي وفقا للطرق التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 540) معدل. فإذا لم تستجب الإدارة ففي هذه الحالة يتعامل المدقق الخارجي مع هذا التقدير المحاسبي غير المعقول، كتحريف جوهري في القوائم المالية.

إذا توصل المدقق الخارجي إلى تحريف جوهري أو عدم كفاية في الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية فإنه يصدر تقريرا متحفظا، اما إذا كان التأثير شاملا على القوائم المالية فإنه يبدي رأيا معاكسا، وإذا كانت هناك قيودا

¹ _ IFAC, IAASB, ISA 540 (Revised), Op.Cit, p 07.

² _ حازم محفوظ محمد، أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات -دراسة تجريبية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد.03، المجلد: 03، سبتمبر 2019، ص 408.

جوهرية على نطاق عملية التدقيق المتعلق بالتقديرات المحاسبية فإنه يبدي رأي متحفظا، اما إذا كانت قيودا شاسعة النطاق في تدقيق التقديرات المحاسبية فإنه يمتنع عن إبداء الرأي. كما قد يقرر المدقق الخارجي ان هناك حاجة للفت الانتباه في التقرير حول وجود حالة عدم تأكد مهم من خلال إضافة فقرة لفت الانتباه في التقرير وفقا لما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق الخارجي".¹

وحسب الفقرة A2 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق الخارجي"، المندرجة تحت الفقرات التفسيرية للعلاقة بين فقرات لفت الانتباه والامور الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي، والتي اكدت على أنه قد تكون الامور التي يتم تحديدها أنها امور رئيسية للتدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) جوهرية بحسب حكم المدقق الخارجي وفي ضوء اعتبارات الأهمية النسبية وفي حال وجود تحريف جوهرى يتعين على المدقق الخارجي الاشارة لذلك في تقريره وفقا لمقتضيات معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701)، نظرا لان التقديرات المحاسبية تعد بمثابة احد أهم الحسابات التي يحتمل ان تشكل جانبا من الإفصاحات الواردة في فقرة امور التدقيق الرئيسية، كما قد يرغب المدقق الخارجي في تسليط الضوء أو لفت الانتباه إلى جزئية معينة نظرا لوزنها النسبي.² وقد يقوم المدقق الخارجي بذلك عن طريق عرض الاثر بشكل أكثر وضوحا من الامور الأخرى في قسم الامور الرئيسية للتدقيق الخارجي، ومن امثلة هذه ادراج معلومات اضافية حول تقييم التقديرات المحاسبية للاشارة إلى أهمية الأمر ولزيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية.

وبالعودة إلى الأبعاد المعلوماتية المشتقة من تقييم وتدقيق التقديرات المحاسبية، نجد ما يلي:³

- معلومات حول الظروف والعمليات والأحداث الاقتصادية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- معلومات حول مدى معقولية التقديرات المحاسبية والافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.
- معلومات حول مدى استجابة الإدارة إلى تعديل هذه التقديرات، أو انشائها.
- معلومات حول سلامة التقديرات المتعلقة بالقيمة العادلة.
- معلومات حول مخاطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، ومدى مسؤولية الإدارة عنها من التزام بمتطلبات التقرير المالي، وطرق محاسبية في عمل هذه التقديرات.
- معلومات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية.

3.3. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم الإفصاح المحاسبي: يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف أو نقل

المعلومات من مصدر انتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو إستخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها إلى الذي لا يعلمها.⁴

أما الإفصاح المحاسبي هو عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات.¹

¹ - حازم محفوظ محمد ، مرجع سابق، ص 422.

² - محمود موسى عبد العال، أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على احكامه وتصرفاته المهنية التشككية -دراسة تجريبية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد: 02، المجلد: 04، ماي 2020، ص 20.

³ - حازم محفوظ محمد، مرجع سابق، ص 412. (بتصرف)

⁴ - عمار بلعادي، رضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح. الملتقى الدولي الاول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة. واقع، رهانات، وافاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 06.

يتطلب الإفصاح إصدار قوائم مالية شاملة ومتكاملة ومحضرة وفق أسس ومعايير معلومة سلفا وتحظى بالقبول العام، ليتمكن القارئ من فهمها بشكل واضح وبالتالي تمكنه من إتخاذ القرارات المناسبة.²

تقع على المدقق الخارجي مسؤولية التأكد من التزام الجهة الخاضعة للتدقيق من تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية وعرضها، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية والتغيير فيها وابرار جوانب الضعف ان وجدت في انظمة الرقابة الداخلية واظهار اية معلومة تؤثر على دلالة القوائم والبيانات المالية، من اوجه المسؤولية المنطوية بالمدقق الخارجي عند تقييم الإفصاح ان يقوم بما يلي:³

- التأكد من الإفصاح عن السياسات والإجراءات المحاسبية التي اتبعت أو استخدمت في إعداد القوائم المالية والتغييرات الجارية عليها، وان يكون الإفصاح في متن القوائم المالية ذاتها أو في الهوامش أو بكشف ملحق.
- التأكد من احتواء القوائم المالية الرئيسية على كشوفات تحليلية مرفقة لأيضاح الأرقام والقيم المدرجة فيها.
- التأكد من الإفصاح عن كافة البنود غير العادية، وبنود الفترات السابقة التي تؤثر على دخل ونتائج النشاط لفترة محل التدقيق بفقرات مستقلة في القوائم المالية، ومع ضرورة وجود الإفصاح الكافي والملائم عنها في كشف الإيضاحات أو في الهوامش بحسب ما يقتضيه واقع الحال.
- التأكد من الكشف عن كافة الأحداث الإقتصادية والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة أو ذات العلاقة (مؤسسات ووحدات الأخرى التي تخضع لنفس السيطرة المباشرة أو غير مباشرة للجهة الخاضعة للتدقيق، المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة غير الكاملة، الافراد أو المؤسسات من لهم حصة في راس المال بالشكل الذي يمكنها من التأثير بطريقة ملموسة على القرار).
- دراسة المعلومات الواردة في التقرير السنوي للإدارة بتمعن ودراسة لتحديد أي تناقضات هامة مع ما ورد في القوائم المالية المدققة، والتي قد تثير الشك حول نتائج التدقيق المستخلصة من أدلة الإثبات المحصلة حول القوائم المالية والتي لها تأثير على الرأي المهني للمدقق الخارجي، حيث تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد الزام قانوني أو تعاقدي يجبر المدقق الخارجي على تدقيق التقرير السنوي للإدارة، إلا في المهام الخاصة أو الإستشارية، لكن عليه لابد من الاخذ به في الجزئيات المتعلقة بالقوائم المالية والتي تثبت أو تنفي عدالتها.

اما البعد المعلوماتي المشتق من تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية في القوائم المالية من خلال تقريره، ينشأ ضمنيا لدى المتلقي بحسب نوع الرأي المكون لدى المدقق، وأدلة الإثبات المتحصل عليها بشأنه، ففي حال التقرير برأي غير المعدل فهذا قرينة على ان الإفصاح تم وفقا للمبادئ والقواعد المعمول بها، اما إذا كان الرأي معدل بحسب الحالات المذكورة سلفا، فالمدقق الخارجي مجبر على توفير كم معلوماتي وفقا لما لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) في فقرة الامور الرئيسية، أو في فقرات لفت الانتباه وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 706)، ويكون الابلاغ في تقرير المدقق الخارجي وفقا لمقتضيات المعايير سالفه الذكر عند عدم كفاية الإفصاح أو بسبب احتوائه على تحريف جوهري بحسب مقتضى الحال المتوصل له. وتتجلى أهمية التأكيد على كفاية الإفصاح في القوائم المالية بتقرير المدقق الخارجي من خلال الحرص على إلتزام الجهة المعدة للقوائم المالية بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي تظهرها القوائم المالية ذات الفائدة لمستخدميها في إتخاذ القرار، حيث تزداد قدرة المستخدم على تفهم المعلومات المحاسبية إذا كانت

¹ - نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية -دراسة حالة الجزائر-، اطروحة كدورها في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 116.

² - إباد رشيد القريشي، مرجع سابق، ص 136.

³ - المرجع السابق، ص ص 143-145.

معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم ادراك المستخدم لها، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة لها، وترتبط القابلية للفهم بشكل القوائم المالية وطريقة عرضها للمعلومات المحاسبية والمالية والمصطلحات الواردة، وعليه فالإفصاح المحاسبي من خلال تأكيد المدقق الخارجي يحقق الشفافية التي تؤدي بدورها إلى جودة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم، ولذلك لأجل الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف.¹

ويمكن ذكر أهم أوجه استخدام الابعاد المعلوماتي للتقييم الإفصاح المحاسبي في:

- التركيز على الشفافية وذلك من خلال التأكيد على توفر معلومات مالية ومحاسبية تلي احتياجات اصحاب المصالح وتوقعاتهم على فهم افضل لمتطلباتهم مما يحفز الإدارة على السعي قدر المستطاع في توفير افصاح محاسبي فعال.
 - جذب التمويل من خلال زيادة وعي وادراك المستثمرين المحتملين بالتأكد على حقيقة المؤسسة المالية وبالإفصاح عن مختلف الجزئيات.
 - التأكيد مرة أخرى أو نفي، سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية.
4. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية

من المنظور المحاسبي وبحسب ما أشارت اليه المعيار المحاسبية الدولية رقم (IAS 01) من خلال الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية أنه على الإدارة ان تقوم بإعداد القوائم المالية على أساس افتراض الإستمرارية وتقييم مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار، وان تأخذ في اعتبارها أي أحداث أو ظروف حالية أو مستقبلية يكون من شأنها ان تؤدي لوجود شك جوهري في استمرارية المؤسسة، وذلك لمجدة لا تقل عن عام من تاريخ الميزانية، وان تفصح عن تلك الأحداث في قوائمها المالية. بينما إذا كان في نية الإدارة ايقاف عمليات المؤسسة أو تصفيتها، فيجب عليها إعداد القوائم المالية على أساس بديل، كأساس التصفية، والإفصاح عن سبب عدم ملائمة افتراض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية.²

وعلى صعيد اخر تعد من اصعب القرارات التي تواجه المدقق الخارجي اثناء عملية التدقيق هي إبداء رأيه في مدى قدرة المؤسسة على الإستمرار خلال المستقبل القريب، ولا تكمن الصعوبة في كيفية تكوين الرأي ولكنها تكمن في النتائج التي قد تحدث بسبب هذا الرأي. حيث ان الاشارة في تقرير المدقق الخارجي عن عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار قد يعجل بنهاية وإفلاس المؤسسة. وفي نفس السياق إذا لم يتم الاشارة عن ذلك في التقرير - بالرغم من تعرض المؤسسة لصعوبات مالية- قد يكون سببا في عدم قدرتها على الإستمرار مما ينجر عنه ضرر يلحق بالمدقق الخارجي، لان مستخدمي القوائم المالية الذي يعتمدون على تقريره في إتخاذ القرارات قد يقومون بمقاضاته، وبالتالي قد يفقد مصداقيته وسمعته المهنية.³

أما على صعيد معايير التدقيق الدولية فقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 570) معدل " الإستمرارية " توضيح مسؤوليات المدقق الخارجي حول تقييم الإستمرارية، والتي تتلخص أساس في الحصول على أدلة اثبات كافية

¹ _ علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق، ص 206.

² _Marisa Agostini, *Corporate Financial Distress : The International Accounting Convergence Promoted by IASB and FASB Regarding Going Concern Status*, Palgrave Pivot, Cham, 2018, P 101. Available at : https://www.researchgate.net/publication/325185506_The_International_Accounting_Convergence_Promoted_by_IASB_and_FASB_Regarding_Going_Concern_Status , Date of view : 10/09/2020.

³ _ نعمة حرب مشابط، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد: 04، العدد: 02، ماي 2020، ص 03.

⁴ _ IFAC, IAASB, *ISA 570 (Revised), GOING CONCERN*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, P P 563-591. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, date of view: 11/09/2020.

وملائمة حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرضية الإستمرارية في إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان يوجد شكاً جوهرياً حول قدرة المؤسسة على الإستمرار بناء أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، والتي تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن ان تلقى بتكهنات سلبية على قدرة المؤسسة على الإستمرار. كما ان عدم احتواء التقرير على اشارة سلبية حول في تقرير المدقق الخارجي لا يعد ضماناً قطعية بقدرة المؤسسة على الإستمرار، وذلك بسبب ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 200) "الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق الخارجي وإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية"، حيث يتضح ان التأثيرات المحتملة والقيود المتلازمة لقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث المستقبلية والتي تكون سبباً في توقف المؤسسة وعدم قدرتها على الإستمرار¹.

أما معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) فقد نص من خلال الفقرة 39B ان من مسؤوليات المدقق الخارجي استنتاج المعلومات المتعلقة إستنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الإستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة إستناداً إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، وإذا خلص المدقق الخارجي إلى وجود عدم تأكيد جوهري فإن عليه ان يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو عليه تعديل رأيه إذا كانت الإفصاحات غير كافية، ويجب ان تستند المعلومات المقدمة إلى أدلة اثبات التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق الخارجي، ومع ذلك فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تسبب في توقيف المؤسسة عن الإستمرار².

وتنعكس مسؤولية المدقق الخارجي بشأن التحقق من تقييم فرضية الإستمرارية على الرأي الموضوع في تقريره في ظل الظروف المختلفة حيث³:

- في حالة ملائمة فرضية الإستمرار مه وجود عدم تأكيد جوهري قد يؤدي إلى الشك في الإستمرار، والإدارة افصححت بشكل كاف عن كل الأحداث التي ادت إلى هذا الشك فان المدقق الخارجي يبدي رأياً غير معدلاً مع إضافة فقرة عدم تأكيد بشأن الإستمرارية، وتكون بعد فقرة أساس الرأي.
- في حالة عدم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن الأحداث التي ادت إلى شك المدقق الخارجي فان المدقق الخارجي يبدي رأياً متحفظاً أو معاكساً حسب مقتضى الحال، ويتضمن التقرير معلومات صريحة عن الشكوك التي قد تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الإستمرار.
- في حالة رفض الإدارة القيام بتقييم فرضية الإستمرار أو مد فترته عندما يطلب المدقق الخارجي منها القيام بذلك، فينبغي على المدقق الخارجي الاخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من اثار في تقريره. فقد ينظر المدقق الخارجي إلى ذلك على أنه قيدياً على نطاق الفحص وبالتالي يصدر تقريراً برأي متحفظ، وذلك في حالة وجود مؤشرات توضح ان هناك عدم تأكيد قد يؤدي إلى الشك في قدرة الشركة على الإستمرار، اما في حالة عدم توفر تلك المؤشرات فإن المدقق الخارجي يفترض ان المؤسسة قادرة على الإستمرار.

وبالعودة إلى البعد المعلوماتي الذي يمكن التوصل له من خلال تقييم فرض الإستمرارية، فيمكن القول أنه الكم المعلوماتي الذي ينتج من خلال عملية التقييم في شكل أدلة إثبات، تؤكد موقف المدقق الخارجي، وتزيد من حججته تقريره عنها وقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 570) "الإستمرارية" في مواد التطبيقية والتفسيرية الأخرى، لاسيما في الفقرة A₃، أنه توجد مجموعة من المؤشرات التي يسترشد المدقق الخارجي في اثبات موقفه من خلالها، وهي

¹ - نعمة حرب مشابط، مرجع سابق، ص 23.

² - IFAC, IAASB, ISA 700 (Revised), Op. Cit, p 712.

³ - نعمة حرب مشابط، مرجع سابق، ص 24.

بدورها تشكل بعد معلوماتي لمستخدمي التقرير والتي لا يمكنهم الحصول على بعضها الا من خلال تقرير المدقق الخارجي ، وتم تقسيم هذه المؤشرات حسب ذات الفقرة إلى:

- **المؤشرات المالية:** منها إنخفاض نسبة التداول ونسبة التداول السريعة، التدفقات النقدية السالبة سواء في البيانات التاريخية أو المستقبلية الذي يعبر عن مؤشر نقص سيولة المؤسسة مما يجعلها غير قادرة على سداد ديونها في تواريخ الاستحقاق المحددة وعدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض أو تجديدها أو تعديل شروطها، بالإضافة إلى عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الإستثمارات الأساسية الأخرى. أيضا عدم قدرة المؤسسة على سداد ديونها في المدى القصير أو الإعتماد الكبير على القروض قصيرة المدى لتمويل الأصول غير المتداولة، أيضا تحقق خسائر تشغيلية جوهرية أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية، وعدم قدرة المؤسسة على تقديم توزيعات أو عدم سداد التوزيعات المستحقة، والتحول من المعاملات الاجلة إلى المعاملات النقدية بسبب فرض قيود على تعاملات المؤسسة.
 - **المؤشرات التشغيلية:** وتقدم معلومات تشغيلية، كان تعزم الإدارة على ايقاف العمليات، شغور المناصب الإدارية العليا مع عدم وجود بدائل، خسارة الاسواق وقنوات التوزيع أو ظهور منافسة شديدة في سوق المؤسسة أو فقدان حق امتياز.
 - **المؤشرات الأخرى:** كتقديم معلومات حول عدم الإلتزام بمتطلبات راس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى، أو وجود اجراءات ودعاوى قضائية أو تنظيمية مؤجلة ضد المؤسسة والتي إذا صدر فيها حكم ستؤدي إلى تعويضات ضخمة من المرجح ان لا تستطيع المؤسسة الوفاء بها، أو وجود حوادث تعرضت لها المؤسسة غير المؤمن ضدها أو التأمين من الخسائر الحادثة، أو حدوث تغيرات في القانون أو النظام أو سياسة الدولة والتي من المتوقع ان تؤثر سلبا على المؤسسة.
5. **البعد المعلوماتي حول التحقق من العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها**

حرصت معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولية على ضرورة احتواء القوائم المالية على جملة من الخصائص النوعية والتي أهمها: الملائمة والموثوقية، من اجل ان تكون صالحة لتوفير معلومات مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، ووفقا لهذه الرؤية فقد تحولت وظيفة القوائم المالية منذ نهاية الستينات إلى المنظور المعلوماتي، وهذا ما انعكس على مجالات اقتصاديات المعلومات.¹

وتتمثل هذه القوائم المالية عموما:²

- قائمة المركز المالي (الميزانية العامة): وهي تقرير بمتلكات المؤسسة والتزاماتها في لحظة معينة.
- قائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر): وهي تعتبر تقرير بنتيجة عمليات المؤسسة خلال فترة معينة.
- قائمة التدفقات النقدية: وهي قائمة توضح التدفقات النقدية الواردة والصادرة خلال فترة معينة من النشاط التشغيلي والإستثماري والتمويلي للمؤسسة.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تساعد هذه القائمة مستخدمي البيانات المالية على تحديد العوامل التي تسببت في تغيير حقوق الملكية خلال فترة زمنية محددة، ويكشف معلومات مهمة حول احتياطات حقوق الملكية التي لم يتم عرضها في مكان آخر، والتي تكون مفيدة في فهم طبيعة التغيير في احتياطات حقوق الملكية.

¹ _ Beaver W. H, *Financial Reporting, An Accounting Revolution*, Prentice Hall, New Jersey, 1998, PP. 3-4. Available at : https://www.goodreads.com/author/show/626664.William_H_Beaver, Date of view : 12/09/2020.

² _ السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيسة، المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل، كلية التجارة طنطا، مصر، 2007، ص 241.

■ الإيضاحات المتممة: تشتمل البيانات والإيضاحات التفسيرية والتحليلية لعناصر القوائم المالية، وتعتبر هذه الإيضاحات والتفسيرات جزءاً مكملًا للقوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

كما أنه عند تدقيق القوائم المالية وفقاً لما جاءت بها معايير التدقيق الدولية يجب أن يتبع المدققون معايير العمل الميداني، لكنهم يواجهون من زاوية أخرى الاختلاف الموجود في تبني معايير المحاسبة المتعارف عليها، وهذا ما يجبر المدقق الخارجي على اتباع إجراءات إضافية، وعلى سبيل المثال لا الحصر تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها في بعض الدول إجراء تعديلات معينة على القوائم المالية لمواجهة آثار التضخم وهذا ما يحتم على المدقق الخارجي في هذه المواقف أداء اختبارات ملائمة لمثل هذه التعديلات وهذا ما ينجر عنه تقديم معلومات وإيضاحات إضافية قد تصل إلى حد الخروج عن نموذج التقرير النمطي عن القوائم المالية، لتوفير معلومات كافية عن الاختبارات المنجزة والنتائج المتوصل لها.¹

وعلى صعيد آخر تعمل القوائم المالية على إظهار المركز المالي للمؤسسة في زمن معين، كما أنها توفر لمستخدميها نظرة استشرافية حول مستقبل المؤسسة فيما يتعلق بالعائد على الإستثمارات، وكذا المخاطر المتعلقة بالتدفقات النقدية، فمن وجهة نظر المستثمر فإن تحليل القوائم المالية يعني توقع ما يكتنفه المستقبل للمؤسسة ومن ثم يتم إتخاذ القرارات المناسبة، أما من وجهة نظر إدارة المؤسسة فإن تحليل القوائم المالية بالإضافة إلى كونه أداة لتوقع المستقبل، فإنه يمثل نقطة البدء لتخطيط الأعمال التي ستؤثر على الأحداث المستقبلية ثم إتخاذ القرارات المتعلقة بها.²

ومن المنظور المعلوماتي، يقضي بضرورة شمول القوائم المالية على جميع الخصائص النوعية اللازمة وأولها الموثوقية وهذا لإعطاء المستخدمين لها صورة واضحة وصحيحة عن أعمال المؤسسة، وهذا ما دعمته مختلف التشريعات والقوانين بضرورة اعتماد جهة محايدة وذات خبرة لإضفاء خاصية الموثوقية على القوائم المالية، حيث يعد عمل المدقق الخارجي ضرورة سواء من الناحية القانونية أو التنظيمية للمؤسسة، وهذا إستناداً إلى الدوافع التالية:

- مقابلة احتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين للمعلومات المحاسبية والمالية بما تحتويه القوائم المالية.
- ان هناك احتياجات مشتركة بين الأطراف الخارجية يمكن مقابلتها بتقرير واحد له صفة الموثوقية، بدل جملة معتبرة من القوائم المفصلة والتي في كثير من الأحيان لا يتحقق معاً إدراك المستخدم لها، لما تحتويه من تفصيل للأحداث الإقتصادية ولغة تقنية قد يحدث تأويلها في غير المعنى الذي أريدت به.
- ان دور المدقق الخارجي فيما يتعلق بالقوائم المالية الأساسية يتحدد في تدقيق وإضفاء الموثوقية والجودة في المعلومات التي تحتويها وذلك بتوفير معلومات حول كل قائمة منها على حدا، (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيير في حقوق الملكية)، كما يمكن ان يتسع نطاق تدقيق المدقق الخارجي إلى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية.

وبصفة تبرز أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية من حيث اعطاء تأكيد ودافع لمستخدمي هذه القوائم بإحتوائها على الخصائص النوعية للمعلومة الجيدة لإتخاذ القرار، كما يمكن استخلاص ابعاد معلوماتية أخرى يمكن ان يقدمها المدقق الخارجي في تقريره، نذكر منها:³

- معلومات حول العرض العام للقوائم المالية بما يضمن العرض العادل.
- معلومات حول انسجام الإفصاح مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 554-555. (بتصرف)

² - كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 203.

³ - السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيصة، مرجع سابق، ص 241-242.

- معلومات حول مخالفة لمتطلبات الإفصاح وعرض الاثر المالي لذلك.
- معلومات حول ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة، وأيضا معلومات حال تغيرها وأسباب التغير.
- معلومات عن افصاح المعلومات المقارنة.
- تحليلات للعناصر ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية مثل المخصصات.
- معلومات حول بعض عناصر الإيرادات والمصروفات.
- معلومات حول بيان القطاعات أو الأنشطة التي قد يكون توقف تشغيلها خلال الفترة، وتبيعات التوقف.
- معلومات حول حقوق الدائنين على اصول معينة أو اولوية الحقوق.
- معلومات حول الإلتزامات والحقوق المحتملة الحدوث.
- تقييم الإفصاح عن احداث أو معاملات مالية لا تتضمنها القوائم المالية بالرغم من أهميتها في المركز المالي.

وعليه فإن دور المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتحقق من العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، ينصب على تأكيد الخصائص النوعية التي من الضروري ان تتوفر في المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية، حيث ينظر إلى رأي المدقق الخارجي حولها من قبل مختلف الأطراف ذات العلاقة على أنه عامل لزيادة الثقة في هذه المعلومات، أو درجة الإعتماد عليها، فدور المدقق الخارجي ومساهمته تتمثل أساسا في تعزيز وتأكيد احتواء المعلومات المالية المستنبطة من القوائم المالية على الخصائص النوعية للمعلومة المالية الجيدة.¹

المطلب الرابع: بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر والتقرير عنه

يعد قانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عبارة إستجابة مهنية للتطورات الحاصلة في الساحة المحاسبية المالية في تلك الفترة من خلال تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية (IAS)، وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم أهم العناصر المشكلة لبيئة التدقيق الخارجي في الجزائر إستنادا إلى ما جاءت به النصوص التشريعية والتنظيمية.

أولا: الخلفية القانونية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهيئات الإشراف عليها

1. الخلفية القانونية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

بدأ إهتمام الدولة بالتدقيق الخارجي المستقل عام 1969 وفقا لما جاء به الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لعام 1970 لاسيما فالمادة 39 منه بأن " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية صحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز أيضا ان يعين لنفس الغرض مندوبي حسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها".²

وعليه نجد ان الدولة احتكرت ممارسة مهنة التدقيق الخارجي على مؤسسها العمومية فقط أو التي تحوز فيها الدولة على حصة في راس المال، مع اقصاء تام للقطاع الخاص، اما من ناحية الجهة المهنية المخولة لتقديم هذه الخدمات لم يحدد نص الأمر صراحة، ومن اجل سد هذا الفراغ تم سن المرسوم رقم 173-70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 بحيث يحدد هذا المرسوم صراحة الواجبات والمهام التي يقوم بها مندوبوا الحسابات (القائمين على

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 04. (بتصرف)

² - الأمر رقم 107-69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لعام 1970، الجريدة الرسمية، العدد: 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969، المادة: 39، ص 1705.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

التدقيق الخارجي المستقل) اذ جاء في نصه " أن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها المندوبون للحسابات المهينون من قبل وزير المالية من بين: المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية، كما يمكن بصفة استثنائية وعند الحاجة اختيار مندوبي الحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة".¹

ومع بداية سنوات الثمانيات تضاعف عدد المؤسسات والشركات العمومية كنتيجة لإعادة الهيكلة الإقتصادية التي انتهجتها الجزائر في هذه الفترة، الأمر الذي ادى إلى ضرورة تكييف مهنة التدقيق الخارجي مع معطيات الفترة، حيث لم يعد بإمكان الموظفين الذي هم تحت وصاية وزارة المالية بتغطية العدد الكبير من المؤسسات والشركات العمومية. لذلك تم إصدار القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة²، وقد تقرر من خلال إصدار هذا القانون إنشاء مجلس المحاسبة كهيئة مستقلة عن وزارة المالية والذي سيتولى مهام مراقبة المؤسسات والشركات الإقتصادية العمومية، حيث تم وفق هذا القانون سحب حق التعيين المدققين من وزارة المالية وهذا بإلغاء التعامل بالمادة 39 من الأمر رقم 96-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، لكن ابقت الدولة على احتكار تقديم خدمات التدقيق الخارجي للمؤسسات والشركات العمومية بتحول صلاحيات التدقيق الخارجي من هيئة عمومية إلى هيئة عمومية أخرى.

كما صدر في هذه الفترة القانون رقم 84-21 المؤرخ في 31 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 لاسيما في المادة 196 منه، فقد لزم بأن " يتم تعيين مدنيين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام ولدى الشركات التي تمتلك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من اموالها".³

مع صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية⁴، حيث أهم ما جاء به هو إلغاء مركزية القرار، وأصبحت المؤسسات الإقتصادية تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية خاضعة للقانون التجاري في شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية المحدودة تسيير بمجلس إدارة مستقل، وهذا ما احدث تغييرات في البيئة التنظيمية للمؤسسات الإقتصادية العمومية وما احدث تباعا إعادة تنظيم في مهنة التدقيق الخارجي بما يتماشى والمعطيات الطارئة على الساحة الإقتصادية، وقد تم التعديل بما يضمن استقلالية ممارسة المهنة سواء من ناحية التعاقد أي بعدم فرض جهة عمومية، أو من ناحية الأداء المهني من طرف ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، أهم ما ميز هذه الفترة أنه تم الفصل بين التدقيق الخارجي للشركات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادية والتي يتولاها محافظ الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة الشركة وأصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة البعيدة لمالية الدولة.

مع إصدار قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁵، حيث يعتبر هذا القانون اول تنظيم فعلي لمهنة التدقيق الخارجي المستقل بالجزائر والذي الغى كل النصوص

¹ - المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية، العدد: 97، المؤرخة في 20 نوفمبر 1970، المادة: 01، ص 1439.

² - القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد: 10، المؤرخة في 04 مارس 1980، المادة: 05، ص 338.

³ - القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984، المتضمن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية، العدد: 72، المؤرخة في 31 ديسمبر 1984، المادة: 196، ص 2775.

⁴ - القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية، العدد: 02، المؤرخة في 13 جانفي 1988، المادة: 41، ص 36.

⁵ - القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 20، المؤرخة في 01 ماي 1991، المادة: 01، ص 651.

التشريعية السابقة له، وقد عمد هذا القانون إلى اضعاف الإستقلالية التامة لمهنة التدقيق الخارجي ووسع نطاق الطلب على خدمات التدقيق الخارجي إلى أن أصبحت تمس كل الشركات الخاضعة للقانون التجاري، وتطرق هذا القانون أيضا مسألة مهام وواجبات وحقوق وشروط التعيين للمدقق الخارجي، كما تم من خلال هذا القانون سحب الإشراف من وزارة المالية على التدقيق الخارجي، وإسناده إلى الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كأشخاص مهنيين يعملون تحت وصاية المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبعده جاء المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 1996/04/17 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹، والذي جاء كضرورة لدعم استقلالية المهنة بوضع قوانين وضوابط تحكمها.

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائري سنة 2010، واعتبارا من العرف المهني القائل أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي المحاسب، كان من الضروري أن تساير مهنة التدقيق الخارجي التغير الحاصل في المجال المحاسبي، وبصدور قانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²، ليحل محل القانون رقم 08-91 ويحدث إصلاحات جذرية بمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، على رأسها إنشاء مجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية وتقسيم الإشراف على مهنة التدقيق الخارجي بين ثلاثة هيئات، المجلس الوطني للمحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

2. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

إن الدور الأساسي للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هو تحقيق الإتساق العام في الأداء المهني بين ممارسي المهنة، وغلق كل المنافذ للاجتهادات الشخصية المتضاربة بينهم وذلك بوضع إيضاحات وتوجيهات في المسائل التي تقتضي الفصل والتوضيح.

1.2. المجلس الوطني للمحاسبة: تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يعمل المجلس تحت وصاية وزارة المالية، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها ويمكن أن تستشير اللجنة المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين هم على ارتباط مباشر أو غير مباشر بأعمال المجلس. وبصدور القانون رقم 01-10 لاسيما في المادة 04 منه التي تنص على أنه: " ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الإعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"³، بالنظر إلى محتوى المادة نجد أنه تم تحديث مهام المجلس لتشمل الإشراف على المهن المتعلقة بالمحاسبة والتي تندرج تحت طائلتها مهنة التدقيق الخارجي الممارسة أساسا في الجزائر من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، أما الهيكل التنظيمي للمجلس حسب القانون رقم 01-10 لاسيما في المادة 05 منه، وتوزع المهام حسب كل لجنة من الهيكل وفقا لما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 02 فيفري 2011⁴.

2.2. المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

قبل إصدار القانون رقم 01-10، كان المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 24، المؤرخة في 17 أفريل 1996، ص ص 04، 09.

² - القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص ص 04، 13.

³ - القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة 04، ص 04.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛ الجريدة الرسمية، العدد: 07، المؤرخة في 02 فيفري 2011، ص ص 04، 07.

والذي انشأ بموجب القانون رقم 08-91 في المادة 05 منه، هو المشرف على كل المهن المحاسبية بالجزائر، غير أنه بصور القانون رقم 01-10 وما جاء به من اصلاحات جوهرية مست مهنة التدقيق الخارجي، اعيد هيكلة الهيئة المستقلة (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) ليحل محلها ثلاث هيئات مستقلة جديدة لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة والمتمثلة في، المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وعليه أصبحت مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تقع تحت اشراف المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث لكل مجلس تشكيلة وصلاحيات وقواعد سير اعماله.

ثانيا: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يعد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات هما الشخصيين المهنيين المخولين قانونا بممارسة اعمال التدقيق الخارجي على مستوى المؤسسات والهيئات المحددة وفقا للقانون التجاري الجزائري، اذ تقضي المهمة الأساسية لكليهما في إبداء الرأي النفي المحايد على مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي يقومان بتدقيقها، والتي تعتبر مصدر المعلومات لإتخاذ القرار للعديد من الأطراف.

1. تعريف المدقق الخارجي وفقا للتشريع الجزائري

حسب نص المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري أن المدقق الخارجي هو: "الشخص الذي يدقق في القوائم المالية للشركة، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المدققة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول أصول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها".¹

وفي ذات الإطار، نجد أنه المشرع أعطى لصنفين فقط من المحاسبين المهنيين لممارسة مهام التدقيق الخارجي، هما الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث يعرف الخبير المحاسب حسب المادة 18 من القانون رقم 01-10 على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"، وأيضا حسب ذات القانون، الخبير المحاسب هو من يقوم: "بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا تربطه بها عقد عمل".²

كما تناولت المادة 19 من القانون رقم 01-10 في تعريف الخبير المحاسب أنه: "المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم إستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي".³

أما محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 هو: "شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها".⁴

¹ - المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 افريل 1993، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد: 27، المؤرخة في 27 افريل 1993، المادة: 715، ص 184.

² - القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة: 18، ص 06.

³ - المرجع السابق، المادة: 19، ص 06.

⁴ - المرجع السابق، المادة: 22، ص 07.

وعليه يمكن القول أن الخبير المحاسب هو مدقق خارجي مهمته مؤقتة تقوم أساسا على الفحص وتحليل الحسابات إلى جانب مهام استشارية أخرى، في حين محافظ الحسابات هو مدقق خارجي لأغراض التدقيق الإلزامي، مهمته الأساسية هي المصادقة على القوائم المالية من خلال إبداء رأيه المهني فيها، وقد ميز المشرع الجزائري بينهما كما يلي:

الجدول (05): التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات

معايير التمييز	الخبير المحاسب	محافظ الحسابات
نوع العلاقة	خارجية	خارجية
طبيعة العلاقة	تعاقدية اختيارية	إجبارية قانونية
الدورية	ظرفية مؤقتة	سنوية
مدتها	تحدد في العقد (حال التدقيق الاختياري)	03 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة
الانتساب	المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
المهمة	تنظيم وفحص وتقويم وتحليل ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات، الخبرة القضائية	المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها للتشريع المعمول به
الجهة المكلفة بالتعيين	المديرية العامة، مجلس الإدارة	الجمعية العامة، أو الجهاز المكلف بالداوات
الإستقلالية	احترام عدم التدخل لكن مع امكانية تقديم خدمات أخرى	احترام عدم التدخل في التسيير
الامتيازات	مؤهل للممارسة مهام محافظ الحسابات	غير مسموح له بممارسة مهام الخبير المحاسب
الاعتاب	تحتسب وتحدد في العقد	تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالداوات

المصدر: بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017/2016، ص: 40، متوفرة على الرابط: <http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/2860>، تاريخ الاطلاع: 2020/04/16.

من الجدول (05) نلاحظ ان كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات اتاح لهما القانون ممارسة مهنة التدقيق الخارجي الا أنه ميز بين صنفين من التدقيق الخارجي، حيث اوكل مهمة التدقيق الخارجي الاختياري إلى الخبير المحاسب، وأوكلت مهمة التدقيق الخارجي القانوني أو الإلزامي إلى محافظ الحسابات، والجدير بالذكر ان سلطة التعيين أو الجهة التي توكل لها سلطة التعيين تختلف من الخبير المحاسب إلى محافظ الحسابات، حيث تسند مهام تعيين الخبير المحاسب في العادة إلى الادارة، اما محافظ الحسابات يعين من طرف الجمعية العامة، كما نلاحظ التداخل في المهام بين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات حيث شرع القانون للخبير ممارسة مهام محافظ الحسابات و لم يسمح لمحافظ الحسابات بذلك، ونتيجة هذا التداخل في المهام وتقسيم مهام التدقيق الخارجي بينهما دخلت المهنة في مجال واسع من القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة وفق نمط يخدم الأطراف الطالبة على هذه الخدمات.

2. تصنيف خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر

تصنف خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاث اوجه رئيسية: التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية، والخبرة القضائية، كما اننا لكل نوع مميزات خاصة به، وذلك كما يلي:

777

77

77

77

77

77

الجدول (06): تصنيفات التدقيق الخارجي في الجزائر

المميزات	التدقيق الخارجي القانوني	التدقيق الخارجي التعاقدى	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
طبيعة المدقق الخارجي	محافظ الحسابات، الخبير المحاسب	الخبير المحاسب	الخبير المحاسب
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق المعلومات المالية	المصادقة على صدق وشرعية الحسابات	إعلام العدالة وارشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي
الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف المشرفة علها
مبدأ عدم التدخل	يجب احترامه تماما	يحترم لكن يمكن تقديم ارشادات	ينبغي احترامه
طريقة العمل	تقييم الإجراءات، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، المراقبة القانونية	تقييم الإجراءات، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة
إرسال التقارير	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
إخطار الجهات القضائية بالأعمال غير القانونية	نعم	لا	غير معني
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على: سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص ص: 188، 189.

من الجدول (06)، نجد التشريع الجزائري ميز بين ثلاث انواع من التدقيق الخارجي هما التدقيق الخارجي التعاقدى والتدقيق الخارجي القانوني أو الالزامي إلى جانب الخبرة المهنية التي هي من قبيل الإستشارات القانونية التي يقدمها المدقق الخارجي للقضاء حول مسألة بعينها، كما ان المشرع خص الخبير المحاسب بالتدقيق الخارجي التعاقدى والخبرة القضائية، وأوكل مهام التدقيق القانوني الالزامي إلى محافظ الحسابات، وقد وسع المشرع من مهام الخبير المحاسب ليمارس مهام محافظ الحسابات وفقا لما جاءت به المادة 18 في الفقرة الثانية من القانون رقم 10-01 غير ان الخبير المحاسب بمجرد قيامه بممارسة مهام محافظ الحسابات يصبح خاضع مباشرة للأحكام والقواعد القانونية التي تتوافق وطبيعة ممارسة مهام بمحافظ الحسابات.

3. تعيين وعزل المدقق الخارجي حسب التشريع الجزائري

3.1.3. التعيين: يتم التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط للمدقق الخارجي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تحدد عهدة الخبير المحاسب على حسب ما تقتضيه المهمة أي ان مهامه ظرفية محدودة زمنيا إذا تم اعتماده للتدقيق الاختياري، اما إذا كان التدقيق الالزامي وأصبح الخبير المحاسب يمارس مهام محافظ الحسابات، فان العهدة تحدد ب 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي 03 سنوات.

الجدير الذكر هنا أنه يمكن للمؤسسة تعيين أكثر من مدقق خارجي وهذا ما يستوجب ابلاغ لجنة مراقبة النوعية في اجل اقصاه 15 يوم حسب ما نص عليه المادة 30 من القانون 10-01، ولقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ

في 27 جانفي 2011 المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات¹، طبقا لاحكام القانون 10-01 وأحكام المادتين 600 و906 من القانون التجاري، ويكون التدقيق الخارجي بإحدى الطرق الآتية:

▪ **التعيين عن طريق المديرية العامة أو مجلس الإدارة:** حالة التدقيق الإختياري أو التعاقدية، وهو التدقيق الخارجي الخاص بالخبير المحاسب دون محافظ الحسابات.

▪ **التعيين عن طريق الجمعية العامة:** حسب المادة 600 من القانون التجاري فهي الطريقة الأساسية في التعيين.

▪ **التعيين عن طريق المساهمين:** حيث جاء في نص المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري، أنه: "

تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني"، وكذلك تنص المادة 30 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991، التي تنص على: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".

وتجدر الإشارة في هذا الإطار أن الشركات والمؤسسات المعنية بتعيين المدقق الخارجي في التشريع الجزائري، في كل شركات الأسهم (SPA) والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، وبصدر قانون المالية التكميلي لسنة 2005² أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL)، معنية كذلك بتعيين محافظ حسابات أو أكثر للتصديق على حساباتها السنوية، ولكن بصدر قانون المالية لسنة 2010 فإن شركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL) التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج أصبحت غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرق محافظ الحسابات³، أما فيما يتعلق بشركات الأشخاص لم يشر المشرع لا بشكل صريح أو شكل ضمني لإعتماد مدقق خارجي سواء تعلق الأمر بشركة التضامن (SNC) أو بشركة التوصية البسيطة (SCS)، أما بالنسبة لشركات المساهمة (SPA) وشركات التوصية بالأسهم (SA) فقد ألزمها المشرع الجزائري صراحة بتعيين مدقق خارجي ويكون التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية وفقا لدفتر شروط يحدد العهدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المدقق الخارجي الذي تم تعيينه عهدتين متتاليتين مرة أخرى إلا بعد مضي ثلاثة سنوات، تبدأ العهدة من تاريخ الموافقة الكتابية على رسالة القبول وتنتهي بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

أما بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو المؤسسة المالية بتعيين على الأقل اثنين (02) من محافظي الحسابات المسجلين بجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة بالجزائر، أيضا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية، هيئات الضمان الاجتماعي، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، المؤسسات العمومية غير المستقلة⁴.

كما خول القانون طبقا للمادة 38 من القانون رقم 10-01، حق الاستقالة للمدقق الخارجي دون التخلص من التزاماته القانونية لكن يجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر لجهة التعيين، مع تقديم تقريرا عن المراقبات.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 11-23، المؤرخ في المؤرخ في 27 جانفي 2011، المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد: 07، المؤرخة في 02 فيفري 2011، ص ص 23، 24.

² - الأمر رقم 05-05، المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد: 52، المؤرخة في 26 جويلية 2015، المادة: 12، ص 05.

³ - القانون رقم 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد: 78، المؤرخة في 31 ديسمبر 2009، المادة: 09، ص 16.

⁴ - إيمان عميرش، مرجع سابق، ص ص 178، 179.

▪ **التعيين عن طريق القضاء:** وهذا حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري أنه: " وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة".

2.3. العزل: حسب المادة 715 مكرر 04 و المادة 715 مكرر 08 من القانون التجاري¹، فإن عزل المدقق الخارجي يكون وفقا لإجراءات حددها القانون، ويتم العزل بالإعلام المسبق للمدقق الخارجي كتابيا وتوفير كل القرائن التي تأسس عليها قرار العزل الذي تصدره جهة التعيين اول مرة وهذا من اتاحت المجال امامها للدفاع عن نفسه إذا كان قرار العزل تعسفي أو غير مؤسس، ومن بين الاسباب التي نص عليه القانون والتي بموجبها يتم انتهاء العقد مع المدقق الخارجي نجد:

- انتهاء عهده الاولي ووجود رغبة بتغييره، أو انتهاء العهدة الثانية المتتالية، أو وجود مانع في تعيينه.
- توقيفه نهائيا أو تحفظيا من المصف الوطني للخبراء المحاسبي أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- إفشائه لأسرار مهنية لجهة غير مخول له قانونا ان يطلعها على أسرار العميل.

ثالثا: مشتملات المحتوى المعلوماتي لتقارير المدقق الخارجي في الجزائر

حدد القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لاسيما في المادة 25 منه، اصناف التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات بصفته الجهة المخول لها ممارسة مهام المدقق الخارجي في الجزائر، كما حدد القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 الصادر عن وزارة المالية، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وهذا قبل صدور المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، وقد فصل القرار الوزاري في المحتوى المعلوماتي لجميع انواع التقارير التي حول القانون الجزائري لمحافظ الحسابات إصدارها، فمحافظ يقوم بإعداد التقرير للتعبير عن رأيه في القوائم المالية أو الغرض الذي تم التدقيق من اجله ويتطلب إبداء الرأي، كما ان تقرير التدقيق الخارجي قرينة على ان المدقق قام بمهامه المسندة اليها وأنه تحصل على ضمان كاف بان حسابات السنوية لا تتضمن اختلالات جوهرية من شأنها المساس بعادتها

لإعطاء مفهوم دقيق لتقرير المدقق الخارجي في الجزائر لا بد من تناوله من زاويتين، الاولى بإعتباره منتج نهائي لمهام المدقق الخارجي، بحيث يعتبر المحطة النهائية له والمحصلة النهائية لمهمته، فبعد عدة مراحل تتخللها مجموعة من الاختبارات والإجراءات للوصول إلى قناعة شخصية لإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية، اما الزاوية الثانية فتتمثل في اعتباره كأداة إتصال، اذ يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية بإعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة وأصحاب الطلب على خدماته، بحيث تتضمن الرسالة بصفة أساسية رأي في حول مدى إمكانية اعتمادهم على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من عدمه.

1. عناصر تقرير التدقيق الخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700

يعالج معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، التزام المدقق بتشكيل الرأي حول القوائم المالية، في تقرير له شكل ومضمون محددين حسب ما جاء به هذا المعيار، تتمثل أهداف المدقق الرئيسية من خلال تقريره في تشكيل الرأي حول القوائم المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات (العناصر المقنعة حسب المعايير الجزائرية للتدقيق). ويتأسس رأي المدقق الخارجي في الجزائر من خلال أدائها

¹ - المرسوم التشريعي رقم 08-93، مرجع سابق، المادة: 715 مكرر 04، المادة 715 مكرر 08، ص ص 32، 33.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

للوحدات المنطوية به والتي تتمثل أساسا في تكوين الرأي بشأن إذا ما تم إعداد القوائم المالية تم وفقا للمرجع المحاسبي المعتمد، واستنتاج إذا كان قد حصل على الضمانات المعقولة، وان القوائم المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات.

كما ان أشكال الرأي في المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA 700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، ينقسم إلى وجهين أساسين هما: الرأي غير المعدل، والرأي المعدل (الرأي المتحفظ، العكسي، والامتناع عن إبداء الرأي)، وقد وفر المعيار الجزائري للتدقيق السالف الذكر، الجانب الشكلي والمهجي لتقرير المدقق الخارجي حيث عرض هذه العناصر الشكلية من خلال الجدول التالي:

الجدول (07): تقرير المدقق الخارجي حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA 700)

الفقرة	محتواها
العنوان	ويستخدم للإشارة بوضوح ان التقرير لمدقق خارجي مستقل.
المرسل إليه	ويتم فيها توضيح الجهة المعنية بالتدقيق والمتعاقد معاها.
الفقرة التمهيدية	- تعريف بالمؤسسة التي تم دقيق قوائمها المالية؛ - القوائم المالية التي تم تدقيقها؛ - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة محل التدقيق وكذلك معلومات تفصيلية أخرى؛ - تاريخ الاقفال أو الفقرات التي تغطيها كل القوائم المالية التي تم تدقيقها.
فقرة مسؤولية المسيرين الاجتماعيين	يتم في هذه الفقرة شرح مسؤولية المسيرين الاجتماعية المتعلقة بإعداد القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد قوائم مالية خالية من الاختلالات الجوهرية، سواء تمت عن غش أو نتيجة أخطاء.
فقرة مسؤولية المدقق الخارجي.	تناول هذه الفقرة شرح مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يجب ان يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الاخلاقية، تخطيط وأداء مهمة التدقيق قصد الحصول على ضمان معقول ان القوائم المالية لا تتضمن اختلالات جوهرية
فقرة شرح عملية التدقيق	ويجب ان يشر المدقق الخارجي في هذه الفقرة إلى: - التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛ - إختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق الخارجي.
تاريخ التقرير	على المدقق الخارجي ان يؤرخ التقرير بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه لأدلة الإثبات الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف القوائم المالية.
عنوان المدقق	يجب ان يشر تقرير المدقق الخارجي إلى العنوان الذي يمارس فيه نشاطه.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2016.

2. أصناف التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي في الجزائر

كما ذكرنا سابقا حسب المادة 25 من القانون 10-01، المدقق الخارجي في الجزائر ملزم بإصدار التقارير التالية:¹

¹ _ المادة 25، قانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص 07.

جدول رقم (08): أصناف تقارير المدقق الخارجي في الجزائر

الرقم	نوع التقرير	تفصيل التقرير
01	تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المرر.	يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على عدالة القوائم المالية لشركة واحدة فقط، أو رفض المصادقة.
02	تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عن الاقتضاء.	في حالة مجمع شركات، يلزم المدقق الخارجي الخاص بالشركة الام بتقديم رأيه حول القوائم المالية المدمجة أو المدعمة، التي تعكس على المجمع وكأنه شركة واحدة في تقرير منفصل وإضافي عن تقريره الخاص بالشركة الام فقط.
03	تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.	يبدي المدقق الخارجي رأيه حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات أو أجور بالشركة.
04	تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	يبدي المدقق الخارجي رأيه حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين من اجور وغيرها لاسيما تلك التي لها طبيعة خاصة.
05	تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.	يبدي المدقق الخارجي رأيه حول تغير النتيجة من دورة إلى أخرى في حدود خمسة دورات سابقة، كما يشير إلى تغير نتيجة السهم أو الحصص الاجتماعية.
06	تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية	يقدم المدقق الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية تقريرا يهدف لفت انتباه المسؤولين إلى نقاط ضعف النظام، وهو يشمل المشاكل الموحودة والاطار المحيطة به مع اقتراح حلول لذلك.
07	تقرير خاص في حالة الملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال	في حالة تأكد المدقق الخارجي لأدلة تشير بقوة إلى تأثير استمرارية نشاط الشركة، ما قد يؤدي لإفلاسها أو تعرضها للعسر المالي، فيجب عليه اعلام المساهمين والأطراف المهتمة.

المصدر: قانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة 25، ص: 07.

من الجدول (08) نجد ان المشرع الجزائري قد فصل في أصناف تقارير المدقق الخارجي وهذا لتفادي التداخل الذي قد يحدث في المحتوى المعلوماتي حال جمعها، والجدير بالذكر ان المشرع الجزائري وضع كل صنف من اصناف التقرير السالفة الذكر، معايير خاصة به تحدد مضمونه والمتطلبات التي لا بد من التقيد بها عند إعدادها، وكان ذلك بإصدار المرسوم التنفيذي 202-11¹، المتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسال هذه التقارير، وقد تم الإشارة إلى عناوين التقارير دون التطرق إلى محتواها المعلوماتي، ليأتي القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 الصادر عن وزارة المالية ليفصل في معايير محتوى كل صنف من اصناف هذه التقارير.

رابعا: الأبعاد المعلوماتية لأصناف تقارير المدقق الخارجي في الجزائر

عالج المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) مسألة إلتزام المدقق الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد حول الكشوف المالية وأيضا شكل ومضمون تقريره، وهدف المدقق الخارجي حسب هذا المعيار هو تكوين رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس الفحص والتحقيق، والاستنتاجات المستخلصة من العناصر المقنعة التي أسست لتكوين الرأي لديه الذي يبديه في شكل تقرير، حيث يسعى المدقق الخارجي إلى التأكد من ان إعداد الكشوف المالية قد تمت وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات جوهرية.²

كما يشير المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) إلى العناصر التي يتقيد بها المدقق الخارجي عند إعداد تقريره الكتابي حول القوائم المالية السنوية، حيث نجد أنه يتضمن جملة من المعلومات:³

- معلومات أولية حول التقرير.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد: 30، المؤرخة في الفاتح جوان 2011، ص ص 19، 20.

² - بلقاضي طاهر لمن، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700: دراسة حالة الجزائر، مجلة المدير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد: 07، ديسمبر 2018، ص 135.

³ - عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر -دراسة استكشافية-، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد: 07، ديسمبر 2017، ص 133.

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لتقرير التدقيق الخارجي ومحتواه المعلوماتي

- معلومات حول مسؤولية المسيرين الاجتماعيين في إعداد القوائم المالية.
- معلومات حول مسؤولية المدقق في تأسيس رأيه حول القوائم المالية.
- معلومات حول مهمة التدقيق.
- معلومات اضافية معروضة بالتزامن مع القوائم المالية.

وحسب قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي تضمن 15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية لوضع التقرير وأيضا تحديد مجالات تدخل المدقق الخارجي وواجباته اثناء أداء مهمة التدقيق، ونحاول من خلال الجدول التالي عرض محتوى كل معيار:

الجدول (09): معايير تقارير المدقق الخارجي في الجزائر

الفصل	المعيار	تفصيل المعيار
01	معييار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، حيث يبين في جزئه الاول أداء مهمته ويتم ارسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب ان ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية، وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة مع تقديم التبريرات اللازمة التي دفعته إلى رفض إبداء الرأي والمصادقة، اما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون بـ " المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الاشارة إليها وفقا لمتطلبات قانونية.
02	معييار تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة	يتم إعداد هذا التقرير وفقا لاحكام المادة 732 مكرر 04 من القانون التجاري، وكذا وفقا للمبادئ الأساسية المنصوص عليها في المعيار المتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية، ولا يخالف عن هذا الأخير في جزئه الاول الا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب ان يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.
03	معييار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	يقدم المدقق الخارجي تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لاعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقا لاحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار المدقق الخارجي بها أو التي أكتشفها أثناء أداء مهامه، وإذا لم يتم إخطار المدقق الخارجي بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية
04	معييار التقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات	يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الاعلى أجر، والذي يتم تسليمه للمدقق الخارجي من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.
05	معييار التقرير حول الامتيازات الخاصة بالمنوحة للمستخدمين	يفحص المدقق الخارجي جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في اطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الاجمالي إستنادا إلى المعلومات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية، العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير منصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.
06	معييار التقرير حول نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الخصة الاجتماعية	طبقا لاحكام المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، يقوم المدقق الخارجي بالمصادقة على تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الاخيرة، ويعرض في الجدول: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الارباح، عدد الاسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مسأهات العمال في النتيجة.
07	معييار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	يطلع المدقق الخارجي في اطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد التقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
08	معييار التقرير حول استمرارية الاستغلال	يحلل المدقق الخارجي في اطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول امكانية استمرارية الاستغلال، يمكن ان تكون: - مؤشرات ذات طبيعة مالية: - مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)

		<p>-مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).</p> <p>وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف المدقق الخارجي والتي يمكن ان تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع أدلة الإثبات الكافية الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل، يتخذ إجراء الأنداز المنصوص عليه في احكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف المدقق الخارجي وبناءً على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.</p>
09	معييار التقرير حول حياة اسهم الضمان	<p>يفحص المدقق الخارجي احترام الأحكام القانونية واحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب ان يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقا لاحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في اقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل طبقا لاحكام المادة 660 من القانون التجاري.</p> <p>وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على المدقق الخارجي ان يتأكد من ان المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع راس المال تشتمل على:</p> <p>-مبلغ واسباب رفع راس المال المقترح؛</p> <p>-اسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛</p> <p>-كيفية تحديد سعر الإصدار.</p>
10	معييار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	<p>وفقا لهذا المعيار، على المدقق الخارجي ان يدرس اسباب تخفيض راس المال و شروطه، ويتأكد على الخصوص من:</p> <p>-ان عملية التخفيض لا تخفض مبلغ راس المال اقل من الحد القانوني؛</p> <p>-احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛</p> <p>-احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض راس المال لا سيما المواد 712 و713 من القانون التجاري.</p>
11	معييار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	<p>يتحقق المدقق الخارجي من ان المعلومات الضرورية والمتعلقة بإصدار قيم منقولة أخرى، وكذا اسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين. كما يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير اولي يتضمن ملاحظاته حول كيفية تحديد سعر الإصدار، ويعبر عن الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.</p>
12	معييار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	<p>يتحقق المدقق الخارجي من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على ارباح الاسهم، كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع تسبيقات على الأرباح.</p>
13	معييار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على ارباح الاسهم	<p>يتعلق هذا المعيار بعملية تحويل الشركات ذات الاسهم (SPA)، إلى شركة من شكل اخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية يجب ان يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع التقرير.</p>
14	معييار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الاسهم	<p>يتعلق هذا المعيار بواجبات المدقق الخارجي حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ويتعلق التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف راس مال الشركة خلال السنة المالية.</p>
15	معييار التدقيق المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وزارة المالية، 2013.
- بن يعي علي، خبيطي خضير، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتنفيذ الحوكمة -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018-، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد: 05، المركز الجامعي بأفلو، جانفي 2019، ص: 12-14.

من الجدول (09) نلاحظ أن المشرع الجزائري قد اعتمد العديد من أصناف التقارير المتعلقة بالتدقيق الخارجي المستقل، وهذا لإتاحة المجال أمام المؤسسات الاقتصادية الطلب على خدمات التدقيق والتصديق والتأكيد، وخدمات الاستشارات التي ترغب فيها، وهذا لتوفير قاعدة معلومات وبيانات للمؤسسة أو لأطراف خارجية ترغب في معلومات بعينها عن المؤسسة الاقتصادية لكن من طرف خارجي مستقل ومحاييد، ومن أهم أوجه هذه الجهات، مصالح الضرائب والبنوك التجارية.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم تقديمه في الفصل الأول حول المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي والمفاهيم المجاورة لها، يمكن ان نخلص إلى ان التدقيق الخارجي هو عبارة عن عملية منظمة وممنهجة من اجل التحقيق وتوفير تأكيد معقول في صدق تمثيل القوائم المالية أساسا إلى جانب تقديم جملة من الخدمات الأخرى كالخدمات الإستشارية، كما أن مهنة التدقيق الخارجي فتؤطر من خلال التوجيهات والإرشادات التي توفرها معايير التدقيق المتعارف عليه وأيضا معايير التدقيق الدولية وهذا قصد تحقيق لغة موحدة في الأداء المهني وفي المخرجات المتمثلة أساسا في تقرير التدقيق الذي هو نتاج عملية التدقيق.

كما تعد استقلالية المدقق الخارجي من الركائز الأساسية في أبعديات المهنة، فإذا لم يتم ادراك إستقلالية المدقق الخارجي عن الجهة التي هي محل التدقيق، من قبل الأطراف المختلفة المهتمة بمخرجات التدقيق، فهذا ما يفقد التقرير الذي يتضمن إبداء الرأي مصداقيته ويؤثر تباعا على مهنة التدقيق ككل، لذلك فإستقلالية المدقق الخارجي هي حجر الزاوية في المهنة.

اما بالحديث عن التدقيق الخارجي في الإطار المكاني للدراسة، فقد عرفت مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر تطورا تدريجيا منذ الإستقلال، حيث كانت الانطلاقة بإحتكار الدولة لخدمات التدقيق الخارجي من خلال وزارة المالية، لكن مع الأحداث الإقتصادية التي شهدتها البلاد واعادة الهيكلة للمؤسسات الإقتصادية، اتجهت مهنة التدقيق الخارجي تدريجيا نحو الإستقلالية لتتماشى والتغيير الحاصل في البيئة الإقتصادية، وقد استمرت عملية تطوير المهنة إلى غاية صدور القانون 01-10 الذي يعد التشريع المؤطر للمهنة بالتوازي مع الخلفية المحاسبية لتلك الفترة بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وقد استمر الاصلاح إلى غاية يومنا هذا بما يكفل تنظيم المهنة وتحقيق اكبر قدرة من الفاعلية والكفاءة في الأداء المهني وما يعبر عنه من مخرجات.

كما يعد تقرير المدقق الخارجي والأبعاد المعلوماتية التي يحتويها، تقديم لمختلف الجوانب المتعلقة بعملية التدقيق سواء من الجانب الاجرائي قصد الوصول إلى أساس لإبداء الرأي، أو من الجانب المهني والشكل والمعلوماتي للتقرير، حيث يعد التقرير وسيلة متفق عليها مهنيا و أكاديميا أنه وسيلة مضيئة للقيمة بالنسبة لأصحاب المصالح في المؤسسة خاصة المساهمين، وهذا لما يتوفر عليه من تأكيد إيجابي حول القوائم المالية ومدى عدالتها، سواء من ناحية العرض أو المضمون.

الفصل الثاني

عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد

نالت عملية إتخاذ القرار عناية بالغة في مجال الإدارة الحديثة، حيث يمثل إتخاذ القرار جوهر العمل الإداري في أي منظمة عامة، والمؤسسة الإقتصادية خاصة، ويرى العديد من الباحثين والمختصين في الإدارة ان إتخاذ القرارات في المؤسسة يمثل مصيرها بإنعكاس سلامة القرار المتخذ على المؤسسة الإقتصادية مباشرة سواء بالإيجاب أو السلب، فإذا كانت القرارات صائبة وفعالة فإنها تحقق الاهداف المسطرة من قبل المؤسسة بتنفيذ هذه القرارات والعكس اذا كانت هذه القرارات غير فعالة فإن تأثيرها يكون سلبي ويمكن ان يعرضها لصعوبات قد تؤدي حتى إلى توقفها نهائيا عن النشاط.

يعد إتخاذ القرار المحور الذي تدور حوله عمليات ووظائف المؤسسة وكافة الأنشطة والإجراءات الأخرى من تخطيط وتنظيم وإشراف ورقابة وإتصال وتدريب وتقييم وتحديد أهداف وسياسات، ونظرا لأهمية عملية إتخاذ القرارات في مختلف المنظمات والتي على رأسها المؤسسة الإقتصادية، تسعى هذه الاخيرة إلى العناية بمختلف الجزئيات المكونة لعملية إتخاذ القرار.

كما تلعب المعلومات بشتى اصنافها دورا جوهريا في عملية إتخاذ القرار بما تقدمه من ازالة للضبابية التي تشوب العملية في بعض الأحيان، لان غياب المعلومات التي يحتاجها متخذ القرار تجعل من العملية صعبة ومعقدة، لذلك يعد توفر مرجعية معلوماتية دقيقة تمتاز بالتمثيل الصادق والموضوعية يمكن من البحث بعمق وشمولية في المشكلة محل عملية إتخاذ القرار من خلال دراستها وتحليلها، كذلك يساعد توفر المعلومات على تكوين فهم حول كفاءات سير عملية إتخاذ القرار في مختلف المراحل المنهجية، وهذا ما من شأنه ان يساعد على إتخاذ قرارات دقيقة وتمتاز بالفاعلية.

تأسيسا بما سبق، سنتناول من خلال هذا الفصل الاطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرارات من خلال التطرق إلى اطاره النظري بمختلف جوانبه من ماهية ونماذج ونظريات وأساليب، بالإضافة إلى التعرف على المراحل المنهجية في عملية إتخاذ القرار، ثم التطرق إلى دور المعلومات في عملية إتخاذ القرارات كمفهوم جوهري وأساسي في عملية إتخاذ القرار من خلال تأطير المعلومات لكافة مراحل عملية إتخاذ القرارات وضمانا لفاعلية هذه القرارات. وقد تقسيم الفصل الثاني إلى أربعة مباحث رئيسية تم تفصيلها حسب المحاور الرئيسية التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية.

المبحث الثاني: المداخل النظرية والعملية لعملية إتخاذ القرار ومتطلبات ترشيدها.

المبحث الثالث: دور المعلومات في عملية إتخاذ القرار.

المبحث الرابع: موقع المعلومات الحاسوبية في عملية إتخاذ القرارات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية

عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات الاقتصادية تعد من أهم الإجراءات التنظيمية، فصناعة القرار مرتبطة بمختلف نشاطات المؤسسة، كذلك تعد الوسيلة التي تحقق بها المؤسسات اهدافها في البقاء، التطور، والإستمرار، لأهم الأساس المفاهيمية في عملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال:

المطلب الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات

تأخذ عملية اتخاذ القرار عدة مناهج ومقاربات بحسب التوجه الذي تسلكه المؤسسة، ويمتد إتخاذ القرار إلى اعتباره هو إدارة المؤسسة حسب بعض الباحثين على غرار (George E. Monahan) في تفسيره لإتخاذ القرار¹، وهذا لأهمية القرار في المؤسسة الاقتصادية، كما ان إتخاذ القرار يكون على جميع المستويات الإدارية في المؤسسة لمساهمة الفعالة في تمكين المؤسسة من الاستمرار والنمو وتحقيق ما تصبو إليه.

أولاً: مفهوم عملية إتخاذ القرارات

1. تعريف عملية إتخاذ القرارات

قبل التطرق إلى تعريف عملية إتخاذ القرار يرى (Herbert Simon) ان القرار ما هو إلا إختيار بين مجموعة من البدائل أو الحلول الممكنة لمشكلة ما، اما عملية إتخاذ القرار فهي المنهجية المساعدة في إختيار البديل أو الحل الأمثل للمشكلة قيد الدراسة عن طريق اتباع مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتصف التدرج والتسلسل لتحديد أفضل القرارات التي يجب إتخاذها².

كما يضيف (G. Allison) ان عملية إتخاذ القرارات " هو تسلسل لعمليات مختلفة يملك فيها المقرر كل المعلومات الضرورية التي يحتاجها لإتخاذ قرار معين يرجى منه نتائج جيدة، أو تفادي وضعية سيئة"³.

وقد تم تعريف عملية إتخاذ القرار على أنها " عملية تتمحور حول الإختيار الأمثل لبديل ما من بين جملة بدائل متاحة لتحديد وضعية أو معالجة مشكلة معينة"⁴.

كذلك تم تعريف عملية إتخاذ القرار على أنها " عملية إختيار البديل الافضل من بين عدد من البدائل من حيث قدرته على تحقيق أكبر مجموعة من النتائج المرغوبة، وأقل مجموعة من النتائج غير المرغوبة"⁵.

من التعاريف السابقة نستخلص ان عملية إتخاذ القرار هي عملية مرحلية ممنهجة من أجل إختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار أو متخذي القرار، وذلك لتحقيق وضعية ما، أو تفادي وقوع وضعية ما خلال فترة زمنية معينة.

¹ _ لمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

▪ George E. Monahan, *Management Decision Making-Spreadsheet modeling analysis and application*, Cambridge University Press, United Kingdom, 2000.

² _ Rotich David Kipkorir, Barbara M. Namiinda, Doreen Njeje, *Influence of Investment Decisions on the Financial Performance of SACCOS: A Survey of Registered SACCOS in Baringo County*, *International Journal of Science and Research*, Vol. 5, Issue 4, 2016, p :906. Available online at : <https://www.ijsr.net/archive/v5i4/NOV162685.pdf> , Date of view: 01/11/2020.

³ _ Thietart, Raymond Alain, *Le managment*, Edition PUF, Paris, 1980, P :49.

⁴ _ Chardon J. Separi. S, *Organisation et Gestion de l'entreprise*, Edition Dunod, France, 1998, p 284.

⁵ _ علاء فرحان الدعوي، فاطمة عبد علي سليمان المسعودي، المعرفة السوقية والقرارات الاستراتيجية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص 135.

تجدد الإشارة أنه يوجد خلط بين مفهوم عملية إتخاذ القرار وإتخاذ القرار، كما أنه في بعض الاحيان يستخدمان في معنى واحد، غير انهما مختلفان، حيث تعرف عملية إتخاذ القرار بأنها عملية التي من خلالها يتم تحديد المشكلة والفرص والبدائل المتاحة لحلها، ثم دراستها وتحليلها والوصول إلى حل لتلك المشكلة، في حين يشير إتخاذ القرار إلى إختيار البديل الأمثل.¹

وأيضاً يمكن التمييز بين القرار في حد ذاته وعملية إتخاذ القرار، إذ ان عملية إتخاذ القرار هي مجموعة من الخطوات المتتابعة التي يستخدمها متخذوا القرار من أجل الوصول إلى الإختيار الأمثل لتحقيق الهدف من القرار وهو المفهوم المعبر عنه أيضاً بصناعة القرار، في حين يعتبر القرار مرحلة الإختيار والتنفيذ في عملية إتخاذ القرار.²

2. خصائص عملية إتخاذ القرارات

تشتمل عملية إتخاذ القرار على مجموعة من الخصائص المميزة لها والتي توضح طبيعتها، مجملة فيما يلي:³

- عملية قابلة للتشديد: ليس من الممكن تشديد كامل للقرار، وإنما الوصول إلى حد من المعقولية والرشد.
 - تتأثر بعوامل ذات صبغة إنسانية وإجتماعية: أي ان العملية تتأثر بالعوامل السيكولوجية النابعة من شخصية الافراد المساهمون في عملية إتخاذ القرار، وبالعوامل إجتماعية نابعة من بيئة القرار.
 - تمتد في الماضي إلى المستقبل: فالقرار امتداد لقرارات سابقة، بل يعتبر حلقة من سلسلة قرارات، كما يمتد في المستقبل من حيث كون اثار القرار تنصرف إلى المستقبل.
 - تقوم على الجهود الجماعية المشتركة: فهذه العملية تحتاج إلى جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة، فالقرار خلاصة جهد جماعي.
 - تتصف بالعمومية والشمول: حيث ان أنواع القرارات وأسس وأساليب إتخاذها عامة بالنسبة لجميع المؤسسات الإقتصادية، وشاملة من حيث ان القدرة على عملية إتخاذ القرارات ينبغي ان تتوافر في جميع من يشغلون المناصب الإدارية.
 - عملية ديناميكية مستمرة: وهذا بكونها عملية مرحلية تنتقل من مرحلة لأخرى وصولاً إلى الهدف المنشود، كما ان التغيير المستمر للمشكلة يفرض على متخذ القرار متابعة هذا التغيير الحل للمشكلة المطروحة أمامه.
 - عملية مقيدة وتنسم بالبطء أحياناً: فمتخذ القرار يخضع لقيود ويتعرض لضغوط متنوعة كما أنها عملية تنسم بالبطء لكونها تستغرق وقتاً معتبراً لإتخاذ القرار.
 - عملية معقدة وصعبة: لكونها تتطلب قدرات ومهارات ومعارف لانجازها.
- ### 3. متطلبات عملية إتخاذ القرار

هناك عدة متطلبات لا بد من توافرها قبل الشروع في عملية إتخاذ القرار، وهي:⁴

- الذكاء: يتمثل في البحث عن الجوانب التي تحتاج إلى القرارات في العمل ثم تجميع المعلومات عنها ثم التعرف على المشكلة وأبعادها وحقيقة معناها.

¹ _ السلي علي، مهمة الإدارة، علم الفكر، وزارة الاعلام، الكويت، المجلد 20، العدد 02، 1989، ص 512.

² _ مؤيد الفضل، المنهج الكمي في إدارة الاعمال: نماذج القرار وتطبيقات علمية، الطبعة الاولى، الرواق للنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص 206.

³ _ كريمة بوكرومة، أثر قرارات الاستثمار وتوزيع الارباح على الاداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للاوراق المالية للفترة (2000-2018)، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018/2019، ص ص 31، 32. متوفرة على الرابط: [f\(univ-oeb.dz\)oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/9219/1/f](http://bib.univ-f.targui.dz/bitstream/123456789/9219/1/oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/9219/1/f(univ-oeb.dz)oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/9219/1/f)، تاريخ الاطلاع: 2020/11/01.

⁴ _ إيمان الخفاف، مهارات إتخاذ القرار ونظرياته، دار أسامة للنشر والتوزيع، الاردن، 2018، ص 36.

- التصميم: هو عبارة عن الابتكار وإيجاد الطرق المحتملة للحلول وتحليلها وتقييمها.
- الإختيار: هو عبارة عن إختيار البديل الأمثل من بين الحلول المتاحة ثم وضع هذا البديل موضع التنفيذ بإعتباره أكثر الحلول احتمالا للنجاح.

تعد عملية إتخاذ القرار عملية متشعبة في الوظائف الاساسية للإدارة، فالوظائف الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وغيرها من الانشطة لا يمكن ان توجد لوحدها، انما هي كانت نتيجة عملية إتخاذ قرارات تقوم بها الهيئة أو الشخص المؤهل علميا وعمليا بإتخاذ القرار.

4. أبعاد عملية إتخاذ القرارات

تحتاج عملية إتخاذ القرار إلى مجموعة من العناصر كما يلي:¹

- 1.4. متخذ القرار: فردا أو جماعة أو جهة معينة، ويتمتع متخذ القرار عادة بالسلطة التي تخول له ذلك.
- 2.4. موضوع القرار: وهي المشكلة أو الوضعية التي تحتاج من متخذ القرار البحث عن حل لها أو إتخاذ قرار حولها.
- 3.4. الاهداف والدافعية: يعتبر القرار المتخذ سلوكا أو تصرفا للوصول إلى هدف محدد، وكما هو معلوم ان وراء كل سلوك دافعا، ووراء كل دافع حاجة ينبغي إشباعها، لهذا لا يتخذ القرار إلا اذا توفر دافع لتحقيق هدف معين.
- 4.4. البيانات والمعلومات: من أجل إتخاذ القرار الصحيح، يجب جمع المعلومات تكون عن الماضي أو الحاضر وحتى المستقبل ان وجدت، وتكون كافية وملائمة وموثوقة، هذا بغية تكوين صورة واضحة حول المشكلة وما يقابلها من حلول ممكنة، وتعتبر عملية توفير المعلومات عن المشكلة محل إتخاذ القرار بالكمية الكافية والنوعية اللازمة والوقت المناسب مسألة أساسية في إتخاذ القرار المناسب.
- 5.4. التنبؤ: في غالب الاحيان تتعامل القرارات مع متغيرات مستقبلية مجهولة ينبغي التنبؤ بها وتقديرها وتحديد انعكاساتها وتأثيرها، حيث يساعد التنبؤ متخذ القرار في ان يستشرف المستقبل، لذلك يعد التنبؤ ركن اساس في عملية إتخاذ القرار، كما يساعد على إدراك أبعاد المشكلة وإتخاذ القرار بشأنها بغية حلها ومعالجتها.
- 6.4. البدائل: يمثل البديل مضمون القرار الذي سيتخذ لحل مشكلة معينة، ونادرا ما يتوفر حل أو بديل واحد للمشكلة، حيث في معظم الحالات يكون هناك الكثير من البدائل المتاحة لحل المشكلة.
- 7.4. المناخ الذي يتم فيه إتخاذ القرار: يتضمن المناخ الجو العام الذي يتم فيه إتخاذ القرار، حيث يشمل الاعتبارات الخاصة عند متخذ القرار والظروف الداخلية والخارجية وما تتضمنه من معوقات أو قيود، كضعف الامكانيات المالية وضعف مستوى اداء العاملين والقيود القانونية والسياسية وغيرها، اضافة إلى ذلك وجود التأكد أو الاحتمالية في تحقيق الاهداف المرجوة من القرار، لذلك ينبغي على متخذ القرار ان يحسن التعامل مع الظروف المحيطة، وان يخفف من اثارها السلبية قدر الامكان.

ثانيا: أهمية عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية

تنبع أهمية عملية القرار بالمؤسسة الإقتصادية في ارتباطها الشديد بإستمرارية المؤسسة وتطورها، حيث في كل مرحلة من مراحل حياة المؤسسة لا بد من إتخاذ قرارات تتماشى وطبيعة ما تصبوه المؤسسة في تلك المرحلة.

¹ محمد العبد، منصورية بن زارة، التدقيق الداخلي ودوره في عملية إتخاذ القرار، مجلة المالية والاسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم - ، المجلد:02، العدد،02، 2016، ص 157.

ويمكن تقسيم أهمية عملية إتخاذ القرار إلى:¹

1. من الناحية العلمية

- تلعب القرارات دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة العمليات الإدارية، مثل التخطيط والرقابة والتنظيم وغيرها.
- تؤدي عملية إتخاذ القرارات دورا مهما في تجسيد، تكييف، تفسير وتطبيق الاحداث والسياسات والاستراتيجيات العامة للمؤسسة.
- تؤدي عملية إتخاذ القرار دورا هاما في تجميع المعلومات اللازمة للوظائف الإدارية، عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات اللازمة للتنظيم الإداري.

2. من الناحية العملية

- تكشف القرارات عن سلوك وقف القادة والرؤساء الإداريين، وتكشف عن القوى والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرار، الامر الذي يسهل مهمة الرقابة على هذه القرارات والتحكم فيها والتعامل مع هذه المواقف والضغوط مستقبلا بصورة حسنة.
- تعتبر القرارات وسيلة لاختبار وقياس قدرة القادة والرؤساء الإداريين في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوب تحقيقها وانجازها بأسلوب علمي وعملي.
- تعتبر القرارات ميدانا واسعا للرقابة الإدارية في المؤسسة.

المطلب الثاني: خطوات عملية إتخاذ القرارات

تناولت العديد من الدراسات عملية إتخاذ القرار، غير أنها تباينت فيما بينها حول مراحل العملية وترتيبها، فضلا عن مدى تحقيق الاتساق بين الجوانب النظرية منها والممارسة العملية، وتمثل مراحل عملية إتخاذ القرار خطوات منطيقية ومرتسلسلة وجب توفرها، وقد اتفق اغلب الباحثين على مراحل أساسية، وهي كما يلي:²

أولا: تحديد المشكلة وتشخيصها

من الامور الجوهرية التي ينبغي على متخذ القرار إدراكها وهو بصدد التعرف على المشكلة الاساس وأبعادها، هي تحديد لطبيعة الموقف الذي خلق المشكلة ودرجة أهمية المشكلة، وعدم الخلط بين أعراضها وأسبابها، والوقت الملائم للتصدي لحلها وإتخاذ القرار المناسب والفعال بشأنها، فتحديد المشكلة يتطلب التعرف على جميع جوانبها بشكل دقيق وصحيح.³

كما تتم في هذه المرحلة تشخيص المشكلة أو الوضعية بما يتماشى والبيئة الداخلية للمؤسسة لمعرفة اثرها على أنشطة المؤسسة وتحديد مواطن الضعف والقوة، ثم الانتقال إلى متابعة البيئة الخارجية المؤثرة على أنشطة المؤسسة، وذلك على المستوى العام والمستوى التشغيلي لتحديد الفرص والمخاطر الموجودة، وبعد ذلك يتم تحديد

¹ _ حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل كمي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 88.

² _ Christine Hamel, *Prise de décisions individuelles et partagées intervenants participant a l'école éloignée en réseau en matière d'innovation technologique, organisationnelle et sociale en région*, PhD thesis in technologie education, University of Laval Québec, Canada, 2011, p63. Available online at <https://corpus.ulaval.ca/jspui/handle/20.500.11794/22763>, Date of View : 03/11/2020.

³ _ نوال عبد الكريم الاشهب، إتخاذ القرارات الإدارية: أنواعها ومراحلها، دار أمجد للنشر والتوزيع، الاردن، 2015، ص 06.

حجم الفجوة الاستراتيجية بين الفرص والمخاطر السائدة في البيئة الخارجية ونقاط القوة والضعف المتوافرة لدى المؤسسة ككل، وفي كل نشاط من أنشطتها¹.

ثانيا: جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل

1. جمع المعلومات والبيانات

ان فهم المشكلة فهما حقيقيا وتشخيصها تشخيصا موضوعيا، يتطلب جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة المباشرة وغير المباشر بالمشكلة أو الوضعية محل القرار، ذلك ان القرار الفعال يعتمد على قدرة متخذ القرار في الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات والبيانات الملائمة والموثوقة من مصادر مختلفة، ومن ثم تحديد احسن طريقة للحصول عليها، ثم تحليلها تحليلا دقيقا ومقارنة الحقائق والأرقام، والخلوص من ذلك بمعلومات وبيانات تساهم بقدر كبير في إتخاذ القرار بشكل سليم وموضوعي.

2. صياغة البدائل

يتم في هذه المرحلة صياغة الحلول البديلة للمشكلة في ضوء البيانات والمعلومات التي تم تحويلها في الخطوة السابقة، وكذلك في ضوء ظروف البيئة التي تحيط بالقرار سواء الظروف الداخلية أو الخارجية، لذلك تعتمد هذه الخطوة على امرين، هما²:

- توفر البيانات والمعلومات الخاصة بصياغة البدائل المختلفة لإصدار أي قرار.
- توفر القدرات الشخصية لدى متخذ القرار بقدرته على الابتكار والابداع، وهذا يؤثر بشكل مباشر في تكوين مجموعة البدائل المختلفة للقرار.

3. تقييم البدائل

تتم في هذه المرحلة المفاضلة بين البدائل المتاحة وإختيار البديل الانسب وفقا لمعايير موضوعية يستند اليها متخذ القرار في عملية الإختيار، وأهمها³:

- الكفاءة: يتسم البديل بالكفاءة اذا كان بإمكانه احتواء المشكلة وانتهاز الفرصة المناسبة
- الجدوى: ويشير هذا المعيار للعوائد التي يمكن ان تتحقق اذا تم تبني هذا البديل.
- إمكانية التطبيق: في ظل الامكانيات والموارد المتاحة، وفي ظل القيود المحيطة بالقرار.
- المخاطرة: تتضمن معظم البدائل عنصر المخاطرة المتعلق ببذل الجهود.
- الوقت: يمثل الوقت اهم المعايير الهامة للمفاضلة بين البدائل.
- التكاليف: ما يتحمله متخذ القرار من أعباء مختلفة خاصة ما ترتبط بالتكاليف المالية.
- القيم الشخصية: يشير إلى القيم والمعتقدات والاتجاهات الشخصية لمتخذ القرار.

¹ - مخوخ زريقة، إستخدام الاساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية -دراسة مجموعة المؤسسات الإقتصادية-، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016/2017، ص 68. (بتصرف) متوفرة على الرابط: <http://dspace.univ-msila.dz:8080/xmlui/handle/123456789/3563> . تاريخ الاطلاع: 2020/11/03.

² - إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص 160.

³ - كريمة بوكرومة، مرجع سابق، ص 34.

ثالثا: إختيار البديل

يتم في هذه المرحلة تحديد أفضل بديل يحقق مستوى الطموح من بين مجموعة من البدائل المتاحة، وتحتاج هذه المرحلة إلى المعلومات لقياس الاهداف المرجوا تحقيقها من البديل المختار، ومقارنة نتائج تقييم البدائل بالأهداف الموضوعية لإختيار البديل الأمثل، وهذه العملية ليست بالسهلة فهناك عدة معايير يسترشد بها متخذ القرار للوصول إلى البديل الانسب، ونذكر منها:¹

- درجة المخاطرة المتوقعة من إختيار البديل: وذلك بالموازنة بين المكاسب والمخاطر الناجمة عند اتباع البديل، وبالتالي تحديد قيمة العائد أو الفوائد المتوقعة من كل بديل من البدائل المتاحة، حيث لا بد من ان يقع الإختيار على البديل الذي يحقق اعلى عائد بأقل مخاطر.
- الإقتصاد: ويتحقق ذلك بإختيار البديل الذي يحقق افضل النتائج بأقل تكلفة وجهد ووقت ممكن.
- الامكانيات المتاحة وقيودها: حيث يقتضي هذا المدخل بإختيار البديل الذي يمكن تحقيقه بالموارد المتاحة واللازمة لتحقيقه، حيث يفقد البديل أثره اذا لم تتوفر هذه الامكانيات، كما تجدر الاشارة ان هذه الامكانيات يمكن ان تتجسد أيضا في العنصر البشري من خلال توفير رؤوساء أو مسيرين تتوفر فيهم الكفاءة والخبرة، كذلك لهم القدرة على إلهام الفريق أو الافراد الموجودين تحت سلطتهم من أجل تجسيد البديل.

رابعا: مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

1. اعتماد البديل تنفيذيا

وهي المرحلة التنفيذية في عملية إتخاذ القرار، حيث تبدأ هذه المرحلة بالابلاغ عن الاستقرار في إختيار بديل بعينه بعد مروره على التقييم وفقا للمداخل أو المقاربات التي يراه متخذ أو متخذي القرار هي الانسب بالنسبة للمؤسسة، ثم تبدأ عملية توفير المناخ الأمثل في تنفيذ هذا القرار بتوفير الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لانجاحه، وسن الإجراءت اللازمة لتنفيذه و تمهيد الطريق أمامه، كما يقوم متخذ القرار بتحديد اهدافه بدقة من أجل الاستفادة من اليات التقييم والتحليلات التي تساعد على إتخاذ القرارات، وتتم عملية تنفيذ القرار بثلاثة مراحل، هي:²

- البرمجة: بمعنى الاساليب المستخدمة لهيئة جو تنفيذ القرار.
- الرقابة: وهي عملية تهدف إلى ضمان ان مستوى الإداء يتناسب مع الخطة المسطرة.
- التقويم: يستهدف التقويم تحديد ما اذا كان القرار الذي اتخذ كان انسب قرار ام لا، اذ تتم عملية التقويم من خلال ثلاثة خطوات تبدأ بتحديد النتائج المرغوب فيها، ثم تليها عملية تنفيذ القرار، ثم تأتي خطوة مقارنة ما هو مسطر مع ما هو محقق و تقويم القرار على ضوء النتائج.

2. متابعة القرار ومراقبته

ان عملية إتخاذ القرار لا تنتهي فور إختيار البديل الأمثل، إنما تنتهي بعملية التغذية العكسية للحلول الممكنة والبدائل المختارة، وهذا بمحاولة تحيينها وتحسينها بناء على الإجراءات التنفيذية التي تمت في تنفيذ القرار، كما ان الفروقات التي تحدث بين ما هو مسطر وما هو محقق يمكن ان يحدد مدى نجاح القرار، وأيضا يمكن ان يكشف عن مواطن ضعف أو قوة كانت غير متجلية لمتخذ القرار، الامر الذي يساهم في توفير معلومات جيدة في تحسين القرار المتخذ ذاته، أو استخدامه في ترشيد وتعزيز قرارات مستقبلية.

¹ _ نواف كنعان، إتخاذ القرارات الإدارية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، ص 158.

² _ ايمان الخفاف، مرجع سابق، ص ص 163-164.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن ان تقف أي إدارة عند حدود تنفيذ القرار فقط، بل لابد من متابعة تطبيقه والرقابة على تطبيقه لمعرفة اية انحرافات تستوجب تقويمها قبل وقوعها اذا امكن وهذا هو جوهر المسؤولية الرقابية.

وفي مجمل الاطار المتعلق بخطوات عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية نستخلص أنه عملية منطوقية تبدأ بمعرفة وتشخيص المشكلة أو الوضعية القائمة التي على اساسها يتم البحث في ايجاد حلول وبدائل متمثلة في المعلومات المتنوعة التي تخدم متخذ القرار وتعمل على تصويب رأيه، وبالتالي التقييم والمفاضلة بين البدائل وإختيار أمثلها بإعتماده على القدرات الشخصية والفنية والعلمية، وتعد خطوة إتخاذ القرار هي اهم خطوة في العملية لانها تعبر عن الشق التنفيذي والجدير بالذكر أنه في بعض الاحيان يمكن الإختيار لأكثر من بديل وتتم دراستها ومحاولة تطبيقها في شكل تغذية عكسية محددة مسبقاً¹، وتحليل عملية إتخاذ القرار نلاحظ أنه عملية تتطلب المنطق الموضوعي في الحكم على البدائل المتاحة عند المفاضلة بينها والتي هي أيضا تحصيل ما تم توفيره من معلومات، وعليه فالمعلومة الجيدة والموثوقة والملائمة، والتي تكون من مصادر متنوعة وكذا على كفاءة متخذ القرار في المفاضلة وإختيار البديل الأمثل بما يتماشى واستراتيجية المؤسسة².

والشكل الموالي يوضح العمليات الفرعية في عملية إتخاذ القرار:

الجدول (10): العمليات الفرعية في عملية إتخاذ القرار

العملية الفرعية	البحث والاهتمام بالمعلومات	عوائد التخطيط والتنبؤ	التقييم والمفاضلة	تحمل المسؤولية
تحديد المشكلة وتشخيصها	بالاعتماد على المعلومات المسحية واعطاءها القدر الاكبر من الاهتمام	مخاطر التنبؤ	تقييم مشكلة القرار	تدقيق الخيارات والبدائل المتاحة
جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل	البحث عن المعلومات والحصول الخيارات الممكنة	توقع النتائج	تقييم المخاطر، إختيار كيفيات الدراسة	تدقيق الخيارات
إختيار البديل الأمثل	البحث عن المعلومات	التخطيط والتنبؤ بالنتائج	تحليل وإختيار البدائل	تدقيق الخيارات ومراجعتها
مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	التنبؤ بالنتائج والاهداف	توقع المخرجات	التقييم والقيام بالإجراءات التصحيحية	تحمل مسؤولية النتائج النهائية للقرارات، التغذية العكسية

Source : Monzurul Alam, *The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden*, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, 2013, p 06 . Available online at : https://stud.epsilon.slu.se/5316/1/Monzurul_Alam_130220.pdf, Date of view: 04/11/2020.

يقدم الجدول (10) الخطوات العملية في إتخاذ القرار، ابتداء من تحديد المشكلة انتهاءً في تنفيذ الإجراءات، ومن خلال الجدول نلاحظ التفرع العملي لكل خطوة من خطوات إتخاذ القرار، حيث أنه في كل خطوات عملية إتخاذ القرار يوجد خطوات فرعية تتم هذا قصد التعمق في الفهم الصحيح للمشكلة، وأيضاً للحصول على المعلومة الدقيقة حول المشكلة، وتعد ابرزها هي الاهتمام بالمعلومة وإجراءات التخطيط واسس التقييم والمفاضلة، كذلك نلاحظ عدم اغفال الجانب الرقابي عند الشق التنفيذي للقرار وما لذلك من تصويب وتصحيح للاتجاه المسطر من وراء تنفيذ القرار.

¹ _ Clair Cassie, *Marketing decision support systems*, Industrial Management et Data System, Melbourne, Vol :97, ISS : 08, July-Aug 1997, p 296. Available online at : <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02635579710195000/full/html>. Date of view: 04/11/2020.

² _ <https://hbr.org/2006/01/stop-making-plans-start-making-decisions>, Date of view: 04/11/2020.

المطلب الثالث: تصنيف القرارات بالمؤسسة الإقتصادية

اختلفت الدراسات وتباينت وجهات النظر من أجل تحديد معايير موضوعية يمكن الاحتكام إليها في تصنيف القرارات التي تتم على مستوى المؤسسة الإقتصادية، وقد أكدت جملة من الدراسات على ان المعايير التي يمكن استخدامها في تصنيف القرارات تتأثر ببعدين أساسيان، الاول يتعلق بعوامل ذات صلة بمتخذ القرار (كالتقييم والمعتقدات والأسلوب في ممارسة السلطة والدوافع والقدرات على استيعاب وادراك وتحليل الموقف)، اما البعد الثاني فيتعلق بالعوامل الأخرى ذات الصلة بطبيعة المعلومات التي يمكن لمتخذ القرار ان يعتمد عليها وبمدى فعالية نظام المعلومات¹، ومن خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تصنيفات القرارات الأكثر شيوعاً على مستوى المؤسسة الإقتصادية.

أولاً: تصنيف القرارات حسب برمجتها

قام كل من (Herbert Simon & Koontz) بتصنيف القرارات إلى نوعين أساسيان، هما:²

1. القرارات المبرمجة

هي تلك القرارات التي تتصف بأنها روتينية ومتكررة، ومحددة جيداً، وتوجد اساليب وإجراءات سابقة توضح حلولها، وتعد مبرمجة كذلك لكون المعايير المتعلقة بإتخاذها تكون واضحة، وتتوفر المعلومات الكافية حولها، ومن السهولة بمكان تحديد البدائل فيها، كما تشمل على حيز من التأكد بأن البديل الذي وقع الإختيار عليه سوف يؤدي إلى تحقيق ما تصبوه له الإدارة بدقة.

2. القرارات غير المبرمجة

هي قرارات لا تمتاز بالروتينية والإعادة، وإنما تمتاز بكون مناخ إتخاذها لا يمتاز بعدم التأكد، وغير محددة بشكل جيد كما لا توجد إجراءات سابقة أو معروفة للتعامل معها. تظهر الحاجة لإتخاذ هذا النوع من القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة جديدة لم يسبق ان تم مواجهتها، وعند هذا النوع من القرارات يصعب على المؤسسة تجميع المعلومات الكافية عنها، كما أنها لا تمتلك معايير واضحة لتقييم البدائل المتاحة وإختيار أفضلها، استناداً لخصائص المشكلة المطروحة والتي في العادة لا يوجد نمط معين أو موحد لإتخاذ القرارات في مثل هكذا ظروف.

ثانياً: التصنيف حسب المستوى التنظيمي

صنف (Igor Ansoff) بين أنواع القرارات وفقاً للمستوى التنظيمي الذي تتخذ فيه، وقد خلص إلى ثلاثة أنواع من القرارات، وهي: القرارات الاستراتيجية، القرارات التكتيكية (الإدارية)، والقرارات التشغيلية.³

1. القرارات الاستراتيجية

هي القرارات التي تتخذ من خلال إطارات الإدارة العليا للمؤسسة، والتي تغطي المدى الزمني الطويل وتتعلق القرارات الاستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة وهذا النوع

¹ - إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص 114.

² - Herbert Simon, *The New Science of Management Decision*, Prentice-Hall, New Jersey, USA, 1977, p 41.

³ - David L. Olson, James Forrest Courtney, *Decision Support Models and Expert Systems*, Mc Milan Publishing, New York, USA, 1992, p 02.

من القرارات يحتاج إلى معلومات خاصة بالبيئة أكثر من غيره من القرارات، كما تهتم القرارات الاستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع وغيرها.¹

وفي هذا الشأن يمكن القول ان هذه القرارات تخص الاهداف طويلة الأجل، كعمليات التوسع، الإندماج، أو الإستحواذ، تتميز هذه القرارات بكونها غير روتينية، بحيث ان لها صلة بالسياسات العامة للمؤسسة وتوجهاتها المستقبلية، كما ان هذه القرارات لا تتميز بالتكرار وغير تقليدية انما ترتبط بمشكلات أو وضعيات استراتيجية ذات أبعاد متعددة وفي غاية العمق والتعقيد، كذلك لا يمكن ان تتخذ بشكل فردي أو فوري أو مباشر، انما يتطلب دراسة ومناقشة عميقين، ونظرا لهذه الأهمية من اثار ونتائج القرارات الاستراتيجية على حاضر ومستقبل المؤسسة، فإن الاختصاص في إتخاذها يكون منوطا بالإدارة العليا، حيث تتطلب قدرا كبيرا من الوعي والإلمام المهني والعلمي عالي المستوى نظرا لاهميتها وأهمية نتائجها على حياة المؤسسة الاقتصادية واستمرارها.

كما ان القرارات الاستراتيجية بدورها داخل المؤسسة الاقتصادية تنقسم إلى:²

- قرارات استراتيجية تشريعية: وهي القرارات التي تتعلق بالسياسات البعيدة المدى للمؤسسة، وتكون بمثابة التشريع أو القانون الاساسي الذي ينظم كيفية تنفيذ مختلف السياسات الاخرى والبرامج.
- قرارات استراتيجية تنظيمية: وتأتي هذه القرارات بالدرجة الثانية من الأهمية بعد القرارات الاستراتيجية التشريعية، ويقصر دورها في وضع معايير وأسس ثابتة لكيفية تنفيذ وتحقيق سياسة السلطة العليا في المؤسسة.
- قرارات استراتيجية إجرائية: وتعني توزيع وتصنيف القرارات الإدارية المختلفة التي تصدر عن هيئات تشريعية مختلفة في المنظمة على حسب اهميتها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وتخصص لها الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذها.

2. القرارات التكتيكية (الإدارة التنظيمية)

تتخذ هذه القرارات في مستوى تنظيمي اقل من مستوى القرارات الإستراتيجية، وتتخذ من قبل المدراء الفرعيين أو رؤساء الاقسام أو الادارات الوسطى، تتم لضمان التنظيم وإدارة الاعمال ووسائل الإنتاج والعمليات الوظيفية الاخرى، وتتخذ كجزء تابع للقرارات الإستراتيجية، وترجم في شكل خطط إنتاج لاستخدام الموارد المالية، المادية، والبشرية المتاحة. وتتميز هذه القرارات بعدم التأكد النسبي والمخاطرة، لذلك حسب دراسة (Katherine & Dolly) توصلت أن "على متخذ القرار ان يمتلك رؤية واضحة حول آليات إتخاذ القرار بشكل افضل انطلاقا من متطلبات الإدارة باستخدام نماذج ومعايير النظرية الاقتصادية، بغية ترشيد وتحقيق فعالية القرار التكتيكي"³. كما أنه لا توجد إجراءات معروفة مسبقا يجب اتباعها بالنسبة في هذا النوع من القرارات، ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة، واستخدام حكمه الشخصي ورصيده المعرفي والخبرة في إختيار البدائل.

3. القرارات التشغيلية

وهي القرارات المتعلقة اساسا بالممارسة التنفيذية للمؤسسة، أي المتعلقة بالجانب الإستغلالي والوظيفي للإدارة الدنيا للمؤسسة الاقتصادية، وتتمحور هذه القرارات حول عمليات الإنتاج، المتابعة والاشراف، قرارات التوجيه فيما يخص استخدام الموارد وتفصيل الخدمات والإنتاج، بالإضافة إلى مهام التعيين للموارد البشرية ووضع مخططات

¹ _ أمال يوب، نظم المعلومات ودورها في إتخاذ القرارات، الطبعة الاولى، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2019، ص 166.

² _ ايمان الخفاف، مرجع سابق، ص 122.

³ _ Katherine L. Milkman, Dolly Chugh, Max H. Bazerman, *How Can Decision Making Be Improved, perspectives on psychological science journal, SAGE Publishing Inc, Vol :04, ISS : 04, 2009, p 380. Available online at : <https://journals.sagepub.com/doi/10.1111/j.1745-6924.2009.01142.x>. Date of view: 06/11/2020.*

الاداء، حيث ان ميزة هذه القرارات هي أنها قرارات ميدانية وتتصف باللامركزية وتتم مباشرة إلى جانب كونها متعددة وكثيرة وضرورية لسير المؤسسة، كما أنها قصيرة المدى ولا تحتاج إلى جهد كبير أو بحث من قبل متخذها ، ويتم إتخاذها في ضوء الخبرات والتجارب السابقة بطريقة فورية¹. كما يرى بعض الباحثين ان القرارات التشغيلية هي اقرب إلى كونها اتباع لإرشادات وتطبيق لتعليمات منها إلى إختيار البدائل.

أهم ما يميز القرارات حسب أهميتها (إستراتيجية، تكتيكية وتشغيلية) أنها متكاملة فيما بينها ومتدرجة، كما أن لكل منها نصيب من التعقيد سواء من ناحية الدراسة والتشخيص لمشكلة أو وضعية القرار (القرار الاستراتيجي)، أو من ناحية التنفيذ والاشراف (القرار التكتيكي)، أو من ناحية الكم المعتبر للقرارات المتخذة (القرار التشغيلي).

ثالثا: التصنيف حسب وظائف المؤسسة الاقتصادية

يمكن تصنيف القرارات وفقا للوظائف التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية إلى:²

1. القرارات المتعلقة بالإنتاج

وهي القرارات المتعلقة بكل ما تحتويه وظيفة الإنتاج داخل المؤسسة الاقتصادية من تحديد لموقع المصنع وحجمه، حجم الإنتاج، السياسة الإنتاجية، أولويات التصنيع، التصميم الداخلي للمصنع، أنواع الآلات، وأيضا مصادر الحصول على المادة الأولية و الثانوية المستخدمة في العملية الإنتاجية، كما تشمل هذه القرارات كل ما يتعلق بالرقابة على الإنتاج وجودته.

2. القرارات المتعلقة بالتسويق

وتشمل القرارات المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الاسواق التي تعبر عن قنوات التوزيع التي توصل المنتج إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها والقيام ببرامج الاعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة.

3. القرارات المتعلقة بالتمويل وتوفير الموارد

وهو كل قرارا يوازن بين الحصول على التمويل وإمتلاك الاصول³، وعليه فحسن إدارة وإتخاذ القرارات التمويلية تختلف بحسب الهدف منها، حيث قد يكون القرار لغرض زيادة المتانة المالية للمؤسسة، أو زيادة دوران الحصة السوقية وتقليل التكاليف، مما يخلق القيمة والثروة. حيث تكون البدائل المتاحة للمفاضلة بينها متمثلة في التركيز على أسهم الشركة والمساهمات الرأسمالية، أو مجال الإقتراضات والتحكم في تغطية التكاليف، مما يتيح التحكم في الهيكل المالي الأمثل الذي يقلل من تكلفة راس المال ويزيد قيمة اعمال المؤسسة⁴، بحيث يتخذ القرار وينفذ من زاوية الموارد المالية. ويدخل ضمن الخيارات التمويلية التي تؤثر على هيكل راس المال للمؤسسة، وعليه فالقرارات التمويلية تتعلق اساسا بما يدور حول مسألة كيفية الإختيار بين مصادر ووسائل التمويل المختلفة من أجل زيادة قيمة المؤسسة وهذا ما يضمن المساهمة في تحقيق الاهداف⁵.

¹ _ نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2007، ص 251.

² _ حشلاف سعيد، نظرية القرارات الإدارية، الطبعة الثالثة، منشورات الجامعة، سوريا، 1997، ص 99.

³ _ Pierre Conso, Farouk Hemici, *Gestion financière de l'entreprise*, 9eme édition, Dunod, Paris, 1999, p438.

⁴ _ عبد المجيد، تيمواي، المتغيرات المالية المحددة لفعالية قرار استخدام الديون كمصدر مالي في المؤسسة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي غرداية، العدد 13، 2011، ص64. (بتصرف)

⁵ _ Ines Zekri, *L'impact de la Decision de financement sur la Performance de L'Enterprise Mesurée Par La Valeur Economique Ajoutée (EVA)*, Comptabilité et Connaissances, France, 2005, p 03. Available online at :

4. القرارات المتعلقة بالموارد البشرية

تتخذ في هذا المجال القرارات المتعلقة بتحديد كفاءات وأساليب الحصول على المورد البشري اللازم، وكذلك القرارات المتعلقة بكفاءات تدريبهم وتعيينهم، إلى جانب كل ما هو متعلق بحقوقهم وواجباتهم الوظيفية.

رابعاً: التصنيف حسب درجة موثوقية المعلومات التي تستند عليها

تصنف هذه القرارات وفقاً لهذا المعيار إلى:

1. قرارات في ظروف التأكد التام

وهي الظروف التي تكون فيها كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالقرار محددة ومعلومة على وجه الدقة، وان متخذ القرار على علم بكافة الظروف المحيطة بالقرار، ويستطيع توقع الآثار المترتبة على إختيار كل بديل.

2. قرارات في ظروف عدم التأكد

الميزة لهذا النوع من القرارات والتي تتخذ في ظل الظروف التي لا تتوفر فيها معلومات سابقة من أجل تحديد معاملات ترجيحية، كم ان الظروف المحيطة بإتخاذ القرار تختلف بإختلاف الزمان والمكان، وبالتالي فإن متخذ القرار في هذه الحالة سوف يعتمد على النتيجة الخاصة بكل بديل من أجل إختيار البديل الأمثل الذي يتماشى مع ظروف المحيطة والحالية، كما ان متخذ القرار قد يستخدم في هذه الظروف خبرته، كما ان هذا النوع يكون في القرارات البسيطة اليومية¹.

3. قرارات في ظروف المخاطرة

تكون بيئة القرار مستقرة أي ان العوامل المؤثر في نتائج القرار تبقى ثابتة ويدعوا الاستقرار إلى التنبؤ بنتائج القرار، ويكون لدى صانع القرار الكثير من المعلومات والتفاصيل التي تساعده على تحديد الاحتمالات الممكنة، ولكنه لا يكون متأكداً من تبعات قراره تمام أو ثبات الظروف التي تم فيها إتخاذ القرار، ومن هنا تؤدي قدرات ومهارات صانع القرار على حساب الاحتمالات إلى الوصول إلى نتائج معينة، ثم الوصول إلى البديل الأمثل².

المطلب الرابع: العوامل المؤثر في عملية إتخاذ القرار وحلولها

تعد عملية إتخاذ القرار عملية صعبة وجد معقدة في بعض الاحيان لأنها تعبر عن عملية مفاضلة بين جملة من البدائل المتاحة التي يمكن ان تكون متقاربة جداً من ناحية الأثر، لذلك يجب على متخذ القرار ان يكون على دراية تامة بكل الصعوبات التي يمكن ان يواجهها اثناء صنع القرار.

أولاً: العوامل المؤثرة

وتشمل مجموعة من العوامل، هي:

1. تأثير البيئة الخارجية

تتضمن البيئة الخارجية جملة من العناصر التي يمكن ان تؤثر على عملية إتخاذ القرار، ومن هذه العوامل نجد:³

https://www.researchgate.net/publication/50903609_l'impact_de_la_decision_de_financement_sur_la_performance_de_l'entreprise_mesuree_par_la_valeur_economique_ajoutee_eva, Date of view: 06/11/2020.

¹ _ Hamdy, A Taha, *Operations Research : An interoduction*, 6th Edition, Prentice Hall International Inc, 1997, p 519.

² _ ايمان الخفاف، مرجع سابق، ص 124.

³ _ محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، الطبعة الأولى، دار المفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 144.

- الظروف الإقتصادية والسياسية والمالية السائدة في بيئة نشاط المؤسسة.
- التطورات التقنية والتكنولوجية والبنية التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الإقتصادية.
- العوامل التنظيمية والاجتماعية والإقتصادية (مثل: النقابات ، التشريعات والقوانين الحكومية، الرأي العام).

2. تأثير البيئة الداخلية

هناك عدة عوامل داخلية بالمؤسسة الإقتصادية تؤثر بشكل كبير على عملية إتخاذ القرار، ونذكر منها¹:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يفيد متخذي القرار بشكل فعال.
- عدم وضوح درجة العلاقات الوظيفية بين مختلف الاقسام والمصالح.
- درجة مركزية القرار وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي.
- درجة وضوح الاهداف المراد الوصول لها.
- مدى توفر المارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- فعالية القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية اخرى.

3. تأثير متخذ القرار

ترتبط عملية إتخاذ القرار ارتباطا وثيقا بالصفات الشخصية لمتخذ القرار، كذلك يلعب مستوى الذكاء والخبرة دورا كبيرا في التأثير على القرار، وبصفة عامة يمكن ان يكون تأثير متخذ القرار من خلال احد العوامل التالية:²

- القيم والمعتقدات الإجتماعية، الميول والطموحات عند متخذ أو متخذي القرار.
- المؤثرات الشخصية من خلال قدرته الفهم العميق والتأمل للأمور، القدرة على التنبؤ، الخبرة المهنية والتخصص، القدرة على تحمل المسؤولية والقدرة على ضبط النفس في الحالات الاستثنائية والجرأة .
- العوامل النفسية، حيث تعمل بعض العوامل النفسية على التأثير في عملية إتخاذ القرار كالتوتر والاضطراب النفسي والحيرة والتردد.

4. نقص المعلومات

تعد المعلومات بمثابة المادة الاولية في عملية صنع القرار، وعدم توفرها بالدرجة والدقة المطلوبة قد يؤثر على اتجاه القرار، وتعود اهم أسباب عدم ملائمة وكفاية المعلومات داخل المؤسسة الإقتصادية إلى عدة أسباب، نذكر أهمها:

- العنصر البشري المكلف بتوفير المعلومات من خلال جمعها وتبويبها ومعالجتها غير مؤهل، فضلا عن ضعف في نظام المعلومات وعدم استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الإداري.
- عدم إدراك المشكلة وتحديد لها، هذا ما يتبعه عدم القدرة على تحديد طبيعة المعلومات المطلوب توفرها.
- ضيق لوقت كون بعض القرارات لها الطابع الإستعجالي وهو ما يحول دون توفير المعلومات الكافية لإتخاذها.
- العيوب في قنوات الاتصال مما يحول دون انسياب المعلومة بسلاسة بين مختلف المصالح والأقسام داخل المؤسسة الإقتصادية.

¹ _ كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الإنتاجية: الاسس النظرية والطرائق الكمية، الطبعة الاولى، دار الحامد، عمان، الاردن، 2010، ص ص 36-37.

² _ إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص ص 97-99. (يتصرف)

ثانيا: أساليب تحسين بيئة عملية إتخاذ القرار

ان السبيل في نجاح المؤسسة في عملية إتخاذ مختلف القرارات التي يمكن أنه تواجهها في حياة الاستغلال الخاصة بها، هي ان تكون دائمة الاستعداد لهذه القرارات سواء تعلق الامر بالقرارات المبرمجة أو غير المبرمجة، هو ضرورة انتهاجها لأساليب تعمل على ارساء قاعدة متكاملة بين مختلف العناصر المشكلة لعملية القرار، ومن اهم هذه الاساليب نجد:¹

- دراسة وتحليل البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة الإقتصادية مما يجعل إتخاذ القرار تستند إلى الدقة والموضوعية.
- تحديد المشكلة بدقة ووضوح وتحديد البدائل القادرة على معالجتها يعد امرا ذا أهمية كبيرة في نجاح القرارات وتحسينها.
- الدقة والتروي في إتخاذ القرار، اذ ان التعجل من شأنه ان يقود للخطأ، لذلك يعد توقيت إتخاذ القرار امر في غاية الأهمية، إلى جانب التأكد التام من الحصول على كل المعلومات والبيانات المتعلقة بالمشكلة.
- اعتماد نظام المعلومات المحوسب لدقتها في توفير معلومات دقيقة وموثوقة.
- اعتماد الموضوعية في إتخاذ القرار والابتعاد عن العواطف والأهواء.
- المرونة في إتخاذ القرارات، وفسح المجال في امكانية اعادة تصويبها في حال حدوث طارئ ما خارج عن إرادة المؤسسة.
- قبول النقد الذي يبديه الآخرون للقرارات، حيث يعد هذا النقد تحديا مفيدا لتنمية التفكير والتطرق لجزئيات ممكن ان يغفلها متخذ القرار.

مما سبق وفي اطار السعي لتفادي الصعوبات التي يمكن ان تواجهه عملية إتخاذ القرار، يعد من الضروري التقييد بعدة عوامل إجرائية لتعزيز فعالية القرار وتجنب الصعوبات التي يمكن ان يواجهها، وتتمثل هذه العوامل عموما في: الصياغة الجيدة للمشكلة، تحديد وضعية متخذ القرار وظروفه المحيطة بكل دقة، حصر البدائل، جمع المعلومات عن انحرافات القرار، الثقة في المعلومات المتاحة من خلال التأكد التام في موثوقيتها بسبب معرفة مصدرها وتقييمه سلفا، كما يمكن القول ان العديد من القرارات يكون نجاحها مرهون بمدى سلامة الخطوات المنهجية في عملية إتخاذ القرارات، كما ان للتراكمات العملية والعلمية لمتخذ القرار اسهام كبير في تصويب القرار المتخذ نحو ما يخدم الاهداف المسطرة للمؤسسة.

¹ _ إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص ص 192- 193.

المبحث الثاني: المداخل النظرية والعملية لعملية إتخاذ القرار ومتطلبات ترشيدها

تعددت المداخل المحددة لنظريات ونماذج وأساليب عملية إتخاذ القرار، وهذا كنتيجة حتمية لتنوع القرار سواء من حيث نوعية القرار أو الهدف منه، كان لزاما توفير إطار لتنظيم المعرفة والمنطق الانساني وفق منهج متسق ومنظم لمتخذ القرار في عملية إتخاذ القرار، وأيضا تحديد الطريقة التي تتم بها العملية، إلى جانب تقديم الاساس الذي تتم فيه المفاضلة بين البدائل، وهذا ما نتج عنه ظهور النظريات و النماذج والأساليب المتعلقة بعملية إتخاذ القرار، ومن خلال هذه المبحث سنسلط الضوء على المفاهيم سالفة الذكر، إلى جانب تقديم المتطلبات الواجب توفرها في ترشيد عملية إتخاذ القرارات، وذلك من خلال:

المطلب الأول: نظريات إتخاذ القرار

يرى المفكرون الإداريون ان تبني النظريات الفكرية في العمل الإداري عامة وإتخاذ القرار خاصة له دور كفيل بسد فجوة نقص الخبرة الشخصية في إتخاذ القرار واحتمالية التحيز، وقد تنوعت هذه النظريات العلمية التي ناقشت إتخاذ القرار تبعا لاختلاف المعتقدات النظرية، وأيضا تبعا لاختلاف طبيعة الإجراءات التي اعتمدت عليها تلك النظريات في قياس المفاهيم من ناحية أخرى، وتكمن أهمية نظريات إتخاذ القرار في البعد المعرفي الذي تضيفه على تنظيم المعرفة الانسانية بوضعها في اطار منهجي وموضوعي سليم، ومن بين ابرز نظريات إتخاذ القرار، نذكر:

أولا: النظرية التقليدية (الكلاسيكية)

تمثل اول المدارس الفكرية في علم القيادة وأقدمها، ومن اهم روادها (Henri Fayol & Frederick Taylor)، وسادت مفاهيم هذه النظرية حتى اواخر الثلاثينيات من القرن الماضي، تعتمد هذه النظرية على تطبيق الاسلوب العلمي في حل المشكلات الإدارية حيث تقوم على عدة فرضيات، من اهمها:

- ان القائد في أي تنظيم يقوم بسلوكيات رشيدة لتحقيق اهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة.
- يقوم بتطبيق مبدأ الكفاية على نشاطات المؤسسة جميعها من خلال القرارات الرشيدة التي يتخذها بعد دراسة دقيقة وشاملة للبدائل المتاحة وفق اسس علمية ومعايير إقتصادية، وان القرار الرشيد الذي يتخذه الإداري قادر على تحديد افضل البدائل لتحقيق اهداف المؤسسة، وأن نسبة الرشد تختلف باختلاف الحالة أو المشكلة موضوع القرار والوقت الذي يستغرقه القرار.

وعليه يمكن القول ان هذا النموذج ينطلق من فكرة ان القائد أو المسير يستهدف في إتخاذ قراراته تحقيق الاهداف المرجوة من خلال إختياره للبدائل الأمثل، هذا من خلال قدرته على تحديد المشكلة بكل دقة، وتقييم البدائل والقيام بالاختبارات بشكل يضمن الإختيار الأمثل، وتتم هذه العملية ضمن اطار ظروف التأكد. كما ان فعالية القرار حسب النظرية الكلاسيكية تقاس من منظور واحد، وهو عقلانية متخذ القرار فقط.

وبالرغم مما قدمته النظرية الكلاسيكية من افكار ومفاهيم في إتخاذ القرار، إلا أنها تعرضت لجملة من الانتقادات التي كانت الاساس لظهور النظرية السلوكية في إتخاذ القرار، ومن بين هذه الانتقادات نذكر:¹

- لم تعط أهمية لكيفية صنع القرار والعوامل المؤثرة فيه من أجل تحقيق الكفاية.

¹ محمد يعقوبي، حسين بلعجوز، دراسة تقييمية لاسهامات مدارس التسيير في صنع القرار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، 14، 15 أفريل 2009، ص 619.

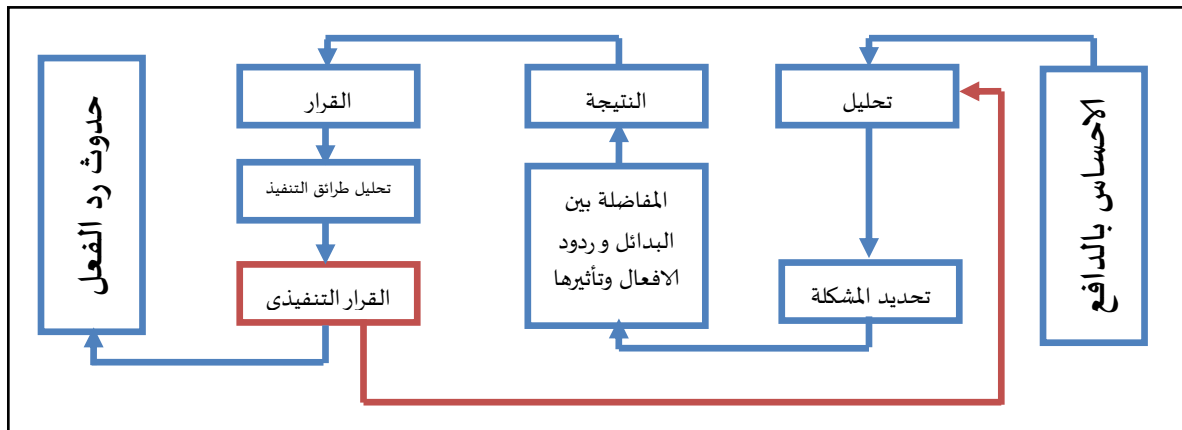
- عامل الرشد يعد غير واقعي، لأنه يتطلب من متخذ القرار ان يكون على علم أو معرفة تامة بالظروف السابقة والحالية وحتى المستقبلية، ولديه أيضا المعلومات الكاملة التي تساعد في التنبؤ.
- المبالغة في التركيز على الانشطة التي يمارسها القائد دون اعطاء الاهتمام الكافي للقرارات القيادية.
- تركيز الاهتمام على البناء الرسمي للتنظيم الإداري مع تجاهل التنظيمات غير الرسمية التي يشار إليها على أنها نمطا اخر للسلطة ولديها اسهام في القرارات بالمؤسسة.

إن ما يؤخذ من النظرية الكلاسيكية افتراضها كمال المعرفة والمعلومات لدى متخذ القرار، وإتخاذه للقرارات في ظل الوثوق التام ووضوح الأهداف، إلا ان الواقع لا يتصف بهذه الثقة. فالغموض وعدم اليقين الذي يواجهه متخذ القرار في الواقع دفع ببعض المنظرين إلى تبسيطه في نماذج وصفية تسهل إتخاذ القرار في هذه الظروف في محاولة لفهم ووصف سلوك متخذ القرار لا غير، بإستخدام الاساليب الكمية كبحوث العمليات والرياضيات والاحصاء.¹

ثانيا: النظرية السلوكية

ساهمت النظرية السلوكية في اعطاء أبعاد جديدة حول عملية إتخاذ القرار، اذ قدمت اطار لنظرية تنظيمية تختلف من النظرية الكلاسيكية واعتقدت ان القرار الإداري هو محور العملية الإدارية واسبابها، واهتم رواد النظرية أو المدرسة السلوكية من علماء علم الاجتماع وعلم النفس على غرار (شيلستر برنارد)، (التون مايو)، (هربرت سايمون)، حيث يعتبر هذا سايمون اول رواد النظرية السلوكية لإتخاذ القرار حيث اقترح تقسيم الرشد في سلوك الفرد إلى الرشد الموضوعي، والرشد الشخصي²، وقد اتى بمفهوم "العقلانية المحددة" الذي توصل من خلاله إلى ان متخذي القرارات لا يعملون في ظل المعرفة المطلقة، وانما يعملون في ظل حالة من عدم التأكد.³ وقد وسع (James March) هذا المفهوم إلى "العقلانية القرينية" التي تفران القرارات تتخذ في ظل بيئة بالغة التعقيد والغموض تحكمها الظروف السياسية وبمعرفة ووقت محدودين.⁴

الشكل (02): النموذج السلوكي لعملية إتخاذ القرار



المصدر: إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص 138.

¹ جاك دانكان، ترجمة: محمد الحديدي، أفكار عظيمة في الإدارة: دروس من مؤسسي ومؤسسات العمل الإداري، الدار الدولية للنشر والتوزيع، مصر، 1989، ص 112.

² فاطمة الزهراء مهيد، أثر الثقافة التنظيمية على فعالية صنع القرار بالمؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة مجموعة بن حمادي برج بوعريرج، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص علوم تسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2016/2015، ص 73. متوفرة على الرابط: <https://www.univ-msila.dz/ar/?p=3010> تاريخ الاطلاع: 2020/11/09.

³ جاك دانكان، مرجع سابق، ص 105.

⁴ علاء عبد الرزاق محمد السالحي، نظم دعم القرارات، دار وائل، عمان، الأردن، 2005، ص 42.

من الشكل (02) نلاحظ ان عملية إتخاذ القرار حسب النظرية السلوكية تعتمد على مبدأ أساسي هو الإختيار بين البدائل لحل المشكلات التي تواجه تحقيق المؤسسة لأهدافها وأساس حل هذه المشكلات هو المورد البشري الدافع لصنع القرار، حيث يرتبط هذا الأخير بطبيعة الاستراتيجيات المتخذة من خلال صنع البدائل والمفاضلة بينها ويعد إختيار البديل الأفضل تعبيراً رشيداً عن قدرة الإدارة على المفاضلة وإختيار البديل السليم منه لكي يكون القرار مفيداً وعقلانياً وعملياً، لهذا تعتبر النظرية السلوكية من أهم النظريات التي تعتمد على التحليل العقلائي والرياضي في دراستها للظواهر الاجتماعية والإنسانية.

ثالثاً: النظرية الكمية

تعتبر النظرية الكمية من النظريات الحديثة في الإدارة كما أنها تعتمد على الأسلوب الكمي في إتخاذ القرارات التي تقوم على استخدام النماذج الرياضية والحواسيب الالكترونية للوصول إلى القرار المناسب بعيداً عن الحدس والتخمين الفردي أو الحكم الشخصي، وترتكز هذه النظرية على فرضية مفادها أنه من الممكن تحسين وتطوير المؤسسات من خلال استخدام الأساليب الكمية في حل المشكلات (إتخاذ القرارات) وهي نظرية تركز أو تتطلب توفر المعلومات والبيانات لعملية إتخاذ القرارات.¹

وبالتطرق إلى مفهوم الأساليب الكمية نجد أنها تعبر عن تلك الأدوات والطرق التي تستخدم من قبل متخذ القرار لمعالجة مشكلة معينة أو لتعزيز قرار ما، ويتطلب ذلك توفر قدر معين من البيانات والمعلومات التي يجب استخدامها للوصول إلى البدائل الممكنة للمشكلة والمفاضلة بينها وفقاً للمعيار الذي تصبو إليه المؤسسة من خلال هذا القرار.

كما ان سعي المؤسسة في استخدام مواردها والإمكانيات المتاحة لديها بالطريقة المثلى، وانتهاز الفرص المتاحة، يكون بإتخاذ قرارات على أساس دقيق ومدروس، لذا كان لا بد من انتاج أسلوب علمي واضح وقائم على أساس اعتماد أساليب كمية في إتخاذ القرار والتي تتم عادة في اتجاهين أساسيين:²

■ الأول: المساهمة المباشرة في عملية حل المشكلات التي تواجه المؤسسات كما هو الحال في استخدام المخططات الشبكية أو نماذج التخزين وذلك لأغراض التخطيط والرقابة وغيرها من الأعمال.

■ الثاني: المساهمة بشكل غير مباشر في حل المشكلات التي تواجه المؤسسات من خلال ترشيد القرار المطلوب إتخاذه ويكون ذلك على أساس ايجاد حالة مناسبة أو مثالية لأجل مقارنة مع ما هو كائن في الواقع العملي.

كما ان النظرية الكمية تواجه العديد من العقبات في مجال إتخاذ القرار، ويأتي على رأسها مستوى إدراك متخذ القرار بهذه الأساليب بعدم القدرة في بعض الأحيان على تشخيص الأسلوب الكمي المناسب لفهم وتشخيص المشكلة وتقييم البدائل المتعلقة بها، كذلك تعدد الأساليب الكمية مما يجعل من احتواها في شخص أو مجموعة اشخاص امر غاية في الصعوبة وهو ما له بعد اخر في صعوبة الاتصال فيما بينهم من أجل التدرج في إتخاذ القرار المناسب.

رابعاً: النظريات المعاصرة

مع تزايد تعقد بيئة الأعمال وكثرت المتغيرات التي تؤثر في عملية إتخاذ القرار حيث كانت القرارات تتخذ بشكل فردي أو مشاركة محدودة جد بسبب استقرار البيئة ووفرة الموارد وسهولة التنبؤ بالطلب وقلة المنافسين، ولكن بسبب تعقد بيئة الأعمال وازدياد وحد المنافسة وظهور حاجات للعاملين غير التقليدية ونما المتعلقة بالرغبة في المشاركة في

¹ _ ماجد أحمد عبد العزيز بشر، أنظمة المعلومات ودورها في دعم القرارات الإدارية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2015، ص 81.

² _ مؤيد الفضل، الأساليب الكمية في الإدارة، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 24.

الفصل الثاني ————— عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

عملية إتخاذ القرار من خلال التمثيل النقابي. وفي ظل هذه الظروف وجدت جل المؤسسات نفسها مجبرة على السعي في تبني اساليب حديثة تعمل على مواجهة كل التحديات التي تواجهها المؤسسة.

وفي سبيل مواجهة هذه التحديات عملت المؤسسات في السنوات الأخيرة على الاهتمام بالمعرفة وإدارتها في المؤسسات الاقتصادية واعتبرت إدارة المعرفة مفهوما ذو أهمية كبيرة في النظريات والممارسات الإدارية الحالية. إن إدارة المعرفة هي تطوير أدوات وعمليات ونظم وبنى هيكلية وثقافة لتحسين عملية خلق المعرفة ونشرها وتقاسمها في المؤسسة حيث أن الحاجة إليها أصبحت ماسة وحيوية في عمليات إتخاذ القرارات. لقد أصبح هذا الموضوع في قلب عمليات المؤسسات اليوم والتي يشار إليها بـ "المؤسسات المتعلمة"، كم ان العاملين المعرفيين (Knowledge Workers) هم تجسيد لرأس مال فكري كبير للمؤسسة ويمثلون موردا نادرا تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق ميزات تنافسية لا يمكن تقليدها خاصة إذا كانت هذه الميزة مستندة إلى معرفة ضمنية (Tacit Knowledge) أي المكاسب المعرفية التي تنم عن عبقرية مكتسبها والتي لا يمكن تسويقها أو الكشف عنها ومهمة تستندها معرفة صريحة (Explicit Knowledge) وهي المعارف الموثقة والمعروضة في إطار تجارب وخبرات مكتوبة ومنشورة بوسائل النشر المعروفة مثل المجلات والكتب وغيرها. إن للمعرفة ووجود إدارة لها في المنظمة يساعد كثيرا في تحسين نوعية القرارات المتخذة في مختلف المستويات الإدارية. وهذا يبدو منطقيا إذا علمنا أن نوعية القرار ترتبط بكمية ونوعية البيانات وقدرة المسؤولين على تحويلها إلى معلومات مفيدة ثم التعامل مع هذه المعلومات بحكمة لاشتقاق ما هو مهم للموقف أو المشكلة المراد إتخاذ قرار بشأنها. ونلاحظ أن قواعد البيانات والبرامجيات الجاهزة وغيرها أعطيت دعما كبيرا لدور المعرفة في صنع وإتخاذ القرار.¹

الجدول (11): تصنيف نظريات القرارات الإدارية

اسم النظرية	الكلمات المفتاحية	أشهر روادها	معطيات النظرية	تاريخها
الكلاسيكية	الإدارة العلمية، التقسيم الإداري، المدرسة البيروقراطية	Frederick Taylor Henri Fayol Max Fiber	ان القائد الإداري في أي نظام يقوم بتصرفات رشيدة لتحقيق اهداف معينة وبالتالي فإن لديه كافة المعلومات عن المشكلة أو الموقف محل القرار وأنه يتخذ القرار الذي فيه اقصى فائدة للمؤسسة.	ظهرت في اوائل القرن العشرين واستمرت حتى اواخر الثلاثينات.
السلوكية	العلاقات الانسانية، التنظيم الاجتماعي، التوازن التنظيمي	Herbert Simon Chester Barnard Elton Mayo	ادخلا مفهوم الرشد في عملية إتخاذ القرارات وافترضت الرشد المحدد الذي جاء به سايمون، بسبب عدم توفر المعلومات الكافية والدقيقة لدى متخذي القرار عم مواقف أو المشكل محل القرار.	ظهرت في الثلاثينات واستمرت حتى الخمسينيات من القرن العشرين
الكمية	نظرية الاحتمالات، نظرية المباريات، نظرية التمثيل، البرمجة الخطية، شجرة القرارات، بحوث العمليات	Alfred Marshall Erich Gutenberg	من الممكن تحسين وتطوير المؤسسة من خلال استخدام الاساليب الكمية التي تعتمد على المعلومات ذات الجودة العالية في عملية إتخاذ القرارات.	ترجع جذورها للحرب العالمية الثانية.
المعاصرة	علم الإدارة، القرارات، الإدارة بالاهداف، الإدارة الالكترونية، الجودة الشاملة	Stalker & Burns Fred Fiedler	التركيز على استخدام التقنيات الحديثة للإدارة في عملية إتخاذ القرارات وادخال مفهوم نظم دعم القرارات.	ترجع جذورها إلى الخمسينيات والستينات من القرن العشرين

المصدر: ماجد أحمد عبد العزيز بشر، مرجع سابق، ص 77.

¹ صالح مهدي العامري، طاهر محسن الغالي، إتخاذ القرارات ودور تكنولوجيا المعلومات، مقال متوفر على الرابط: <https://sst5.com/Article/2001/24>، تاريخ الاطلاع: 2020/11/10.

يوضح الجدول (11) أهم النظريات التي تطرقت لعملية إتخاذ القرارات، وقد ساهمت كل منها بالقدر الذي كان مطلوب في الفترة المتعلقة بكل واحدة منها، حيث نلاحظ التدرج الزمني في ظهورها بطريقة ان تحل كل واحد محل التي تسبقها لمعالجة السلبيات أو التناقضات التي كانت في النظرية التي تسبقها. اما بالحديث عن مضمون كل نظريو فنجد ان النظرية السلوكية قامت على مبدأ ان متخذ القرار يمتاز بالتصرف الرشيد والقرار الصائب لتحقيق اهداف المؤسسة من ووراء إتخاذ القرار، وهذا ما نفته النظرية السلوكية التي اعتبرت ان القرار يتم في ظروف عدم التأكد وان متخذ القرار في حاجة إلى المعلومات وان عملية إتخاذ القرار تتم بشكل اساسي من المعلومات الناتجة عن عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة. كما نجد ان في النظرية الكمية اعتماد تام على الاساليب الكمية في إتخاذ القرار والمفاضلة بين البدائل أيضا بطريقة علمية هذا من أجل ترشيد القرار وأبعاده عن التحيز واللزعات الإنسانية، اما النظريات المعاصرة التي ركزت بشمل اساسي على استخدام تقنيات المعلومات والاتصال في توفير المعلومات الدقيقة وذات الجودة، وأيضا توسيع دائرة المساهمين في عملية إتخاذ القرار كل حسب وضعه الإداري بالمؤسسة.

وبتحليل كل النظريات نجدها تتفق في الجزئية المتعلقة منها بأهمية المعلومات في عملية إتخاذ القرار سواء كانت هذه المعلومات كمية أو كيفية، حيث تتيح لمتخذ القرار الفهم الواسع لطبيعة المشكلة أو الوضعية محل القرار وتشخيصها بشكل صحيح، وتصويب الطريقة الصحيحة لدراستها، وأيضا الوصول إلى البدائل التي يتم إختيار اجودها وأكثرها خدمة للمؤسسة بحسب الهدف من القرار المتخذ.

المطلب الثاني: نماذج عملية إتخاذ القرار

يعرف نموذج عملية إتخاذ القرار أو صناعة القرار بأنه الطريقة التي تتم بها عملية إتخاذ القرار وفي العملية بحد ذاتها نماذج متعددة لإتخاذ القرارات وكل نموذج له مؤيد ومعارض¹، أي أن هذه النماذج هي نماذج نسبية وغير كاملة. لان النموذج الذي يتميز بالكمال لا بد ان يكون قادر على مواجهة أي تعقيد أو تحدي يعيق عملية إتخاذ القرار، كما يجب أن تكون له القدرة على التطرق إلى جميع الأبعاد والجزئيات المتعلقة بإتخاذ القرار الأمثل، وهذا ما يصعب تحقيقه عمليا.

ونظرا لأهمية القرارات بالمؤسسة الإقتصادية فقد حاول جملة من المنظرين في مجال الإدارة توضيح وتفسير طرق عملية إتخاذ القرار، الامر الذي نتج عنه عدد من النماذج المقترحة لصنع القرار حيث تختلف هذه النماذج بحسب الظروف المحيطة بعملية إتخاذ القرار، ومن النماذج الأكثر شيوعا نذكر:

أولا: النموذج العقلاني

يعتبر النموذج الأكثر شيوعا وتأثير في عملية إتخاذ القرارات، والذي يتكون من تسلسل منهجي لخمس خطوات²:

- التحديد الواضح للمشكلة، حيث تمثل المشكلة الفجوة المتوقعة بين الحقيقة الحالية والمرغوبة، ومن ثم تشخيص هذه الفجوة كمدخل قياسي لتحديد المشكلة؛
- توليد الحلول المحتملة بالنسبة للقرارات، ف بالنسبة للقرارات الروتينية يمكن تحديد البدائل متنوعة بسهولة واعتدال من خلال خلفيات وتراكمات معرفية سابقة، أما بالنسبة للقرارات غير الروتينية فتتطلب عملية إبتكار لاستخلاص بدائل مختلفة؛

¹ - مؤيد الفضل، نظريات إتخاذ القرار، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، 2004، ص 39.

² - Stephen P.Fitzgerald, *Decision Making*, Capstone Publishing, London, Oxford, 2002, p 13.

- استخدام مداخل التحليل المناسبة لإختيار الحل الأمثل من بين البدائل المتاحة والتي يتوقع منه أكبر قيمة وأعظم منفعة.
- تنفيذ الحل، حيث تمثل هذه الخطوة الشق التنفيذي في عملية إتخاذ القرار؛
- تقييم فعالية القرار المنفذ.

يفترض هذا النموذج العقلاني ان القائد له الرشد والقدرة على إختيار وتنفيذ افضل البدائل، كما ان هذا النموذج اعتبر نموذجا معياري للتسلسل المنطقي في تعاطيه لعملية إتخاذ القرار، غير أنه واجه انتقادات من (Herbert Simon)، الذي أكد على ان الرشد والعقلانية الكاملة مفهوم نظري فقط ولا وجود له في ارض الواقع، واقترح الرشد المحدود بسبب وجود قيود كثيرة في عملية إتخاذ القرارات والتي تحول دون تحقيق الرشد الكامل في إتخاذ القرارات.

ثانيا: النموذج العقلاني المحدد

ويطلق على هذا النموذج أيضا النموذج العقلاني لسايمون، حيث يرى أن فرضيات العقلانية الكاملة مناقضة للواقع، ويقوم هذا النموذج على ان القرارات التي يتخذها القائد أو المسير ليست بالضرورة رشيدة بالكامل، بل هي مقيدة بالقدرات الذهنية المحدودة للكائن البشري وأيضا ما يركبه من قيم ومشاعر وهذا ما اطلق عليه "العقلانية المحددة"، كما تؤثر البيئة المحيطة بمتخذ القرار، لذلك اعتبر سايمون ان القائد أو متخذ القرار مطالب بإتخاذ القرار الأمثل حسب المعطيات المتوفرة أمامه وليس مطالبا بالقرار الرشيد. وتتلخص خطوات عملية إتخاذ القرار حسب النموذج العقلاني المحدد في خطوات متتابعة تبدأ بالتعرف على المشكلة، ثم وضع الحلول وتقييمها، لتليه خطوة إختيار البديل الأمثل، لتنتهي العملية بالتنفيذ والمتابعة.¹

ثالثا: نموذج صندوق القمامة

أكتشف هذا النموذج الباحث الامريكى (James March) والذي يعتبر من النماذج الوصفية، حيث يولد فيه المشاركون التنظيميون مجرى أو تيار ثابت من المشكلات والحلول عندما يواجهون قرار أو فرصة إختيار. تتمثل التيارات في العناصر التالية: المشاركين، المشكلات، الحلول وفرص الإختيار، ترمى هذه التيارات رمزيا في "صندوق القمامة التنظيمي"، تتفاعل التيارات الاربعة بعشوائية، ونسبة قليلة فقط من الحلول المولدة توحد في القرار النهائي. يستلزم هذا النموذج أيضا ان يمسك المشاركون بالمشكلات كفرص لتنفيذ حلولهم المفضلة التي تعتمد على خبرتهم وأسلوبهم الشخصي². كما يعتمد هذا المبدأ على فكرة ان عملية إتخاذ القرار لا ينظر اليها كتنابع للخطوات المنهجية السالف ذكرها، فمثلا المشكلة قد تظهر من دون وجود أي حلول تقابلها، كذلك يمكن ان تكون هناك حلول لمشاكل لم تواجهها المؤسسة بعد، وعليه فعملية إتخاذ القرار حسب هذا المدخل هي نتاج التقاء احداث مستقلة عن بعضها البعض داخل المؤسسة الواحدة، وتتخلص في التقاء المشاكل، الحلول، المشاركين، والإختيارات موجودة بالمؤسسة بشكل عشوائي كما هو الحال في صندوق القمامة، اذا فهي جزئيات مرتبطة ببعضها إلى ان تلتقي بشكل عشوائي ويحدث التوافق بينها وفي ذلك المستوى يتم إتخاذ القرار.

رابعا: نموذج التفكير والنظر والعمل

يعد النموذج العقلاني النموذج العملي الاول من بين جميع النماذج ، لأنه حدوده واضحة ومنهجيته مرتبة بدقة مما يسمح للوصول إلى إختيار البديل الأمثل بكل عقلانية وهذا بالطبع إذا إفترضنا عدم الأخذ بالنقاط السلبية في

¹ - كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية - مفاهيم وطرق كمية-، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000، ص 42.

² - Stephen P.Fitzgerald, Op. Cit, p13.

النودج والتي انتقدها سايمون، فالنموذج العقلاني يعتبر من بين المداخل المهمة في عملية إتخاذ القرار لذلك قام كل من (Henry Mintzberg) و(Wesrly_Frances) بإضافة مداخل للنموذج العقلاني، وهي: التفكير أولا (Thinking First) ، النظر أولا (Seeing_First)، العمل أولا (Doing First)، حيث يمثل "النظر أولا" التخيل والتدبير في الافكار، في حين يمثل "العمل أولا" التعلم من خلال الممارسة المهنية والعمل، اما "التفكير أولا" هو التمعن في التخطيط والعمليات المنطقية في حل المشكلة وفقا لمنهجية علمية وبرمجة وفقا لحقائق بعيدة عن الاهواء والميولات الشخصية. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (12): خصائص المداخل الثلاث في عملية إتخاذ القرار

التفكير أولا	النظر أولا	العمل أولا
يوضح فوائد العمل مثل تخطيط وبرمجة الحقائق الفعلية.	يوضح فوائد التدبير مثل تصور وتخيل الافكار المنظورة وتوقع سيناريوهات.	يوضح فوائد المهارة مثل المخاطرة والتعلم من خلال المكاسب العملية.

Source : Mark Chun-hsueh Chen, Chun-hsueh Wang, Shen-yeh Yu, *A Comparative Study on Decision Making, Approach in a Dilemma Taiwanese and Italian Business Managers, 2003, P: 07.*

وتعد هذه النماذج عينة فقط من عدة عينة، لكل منها خصائص تميزها عن بقيم النماذج، تم تصميمها لخدمة عملية القرار في مختلف الظروف المحيطة بالقرار، سواء الظروف الداخلية للمؤسسة أو الخارجية عنها وفي العموم يتم تصنيفها إلى: نماذج صنع القرار النظرية، ونماذج صنع القرار التطبيقية.

المطلب الثالث: أساليب إتخاذ القرار

تتعدد الاساليب المساعدة على إتخاذ القرار، حيث يتوقف تحديد السلوب الملائم على درجة تعقد المشكلة و طبيعتها والظروف المحيطة، كذلك لتقدير متخذ القرار بالغ الاثر في تحديد الاسلوب الانسب في إتخاذ القرار وهذا بالاحتكام إلى ما يتوفر لديه من امكانيات ومعلومات، وتقسم اساليب إتخاذ القرار إلى اساليب كيفية وأساليب كمية.

أولا: الاساليب الكيفية

تعتمد هذه الاساليب على الحدس الشخصي لمتخذ القرار من خلال التراكمات المعرفية لديه وخبرته المهنية السابقة في تحديد النتائج المتوقعة لكل بديل والمفاضلة بينها لإختيار البديل الأمثل، ومن اهم الاساليب الكيفية نجد:

1. الحكم الشخصي

يعتمد هذا الاسلوب بصفة مطلقة على متخذ القرار، حيث يتم إختيار البديل من خلال الخلفية العملية والعلمية لمتخذ القرار وحدسه على ما ساد في الماضي في ظل الظروف المماثلة سواء بصفة مطلقة أو نسبية، ولا يزال هذا الاسلوب يحظى بالقبول في بعض الظروف التي قد تواجهها المؤسسة، ويعود الارتياح من هذا الاسلوب إلى اعتماده على إجراءات واضحة في جمع المعلومات وتصنيفها، وهذا ما جعله يشكل اضرازا جسيمة خصوصا في القرارات الهامة، الجديدة والمعقدة.¹

2. الخبرة

تمثل الظروف السابقة التي مرت بها المؤسسة مصدر مهم في عملية إتخاذ القرار خاصة اذا كانت هذه التجارب لها علاقة مباشرة بالمعطيات الحاضرة فيما يتعلق بالمشكلة محل عملية إتخاذ القرار، وفي هذا الاطار يرجع متخذ القرار إلى خبرته الشخصية المبنية على التراكمات الماضية في إختيار البديل الأمثل، ومن بين القرارات التي تتناسب مع

¹ _ علي الشرقاوي، العملية الإدارية: وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 133-134.

هذا الاسلوب هي القرارات الروتينية المتكررة التي لا تستدعي المفاضلة بين البدائل المتاحة، كما ان لهذا الاسلوب العديد من المزايا من ناحية الإقتصاد في الوقت والجهد، كما يرى بعض الباحثين في مجال الإدارة ان اسلوب التجربة الخبرة ليس دائما على صواب لان ظروف تطبيق البديل الأمثل في تلك الفترة السابقة يختلف عن الظروف الحالية التي تحيط بالمؤسسة¹، لذلك عند اعتماد هذا الاسلوب لابد ان تحتوي القرارات نوع من المرونة لتتمكن من مواجهة أي ظرف طارئ لم يكن في المستقبل.

3. التجربة

يشرف متخذ القرار وفقا لهذا الاسلوب على إجراء تجارب من أجل التوصل إلى البديل الأمثل، وهذا من خلال الاعتماد على خبرته المهنية، ومن مميزات هذا الاسلوب هو قدرة متخذ القرار على اجراء تغيرات والتعديلات على هذا البديل بناء على الاخطاء والثغرات التي تكشف عنها تجارب سابقة أو التطبيقات العملية.²

ثانيا: الأساليب الكمية

تعد الاساليب الكمية إنعكاس للأساليب العلمية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرار، كما أن التقدم والتطور الذي تشهده العلوم بشتى أصنافها وانتشار الحاسب الالى والبرامج ادى إلى اللجوء وبقوة إلى الاساليب الكمية في إتخاذ القرار نظرا لإمكانية تمثيل المتغيرات والتعبير عنها بلغة كمية دقيقة، وكذلك امكانية قياس مردود أو فاعلية كل بديل على حدا مما يتيح أمام متخذ القرار تفصيل دقيق حول كل بديل. ومن اهم هذه الاساليب نجد:

1. بحوث العمليات

وهي مجموعة الطرق والأساليب والأدوات العملية لحل المشاكل التي تتعلق بالعمليات الخاصة بأي نظام لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات، مع الاعتماد بالدرجة الاولى على الاساليب الرياضية المتقدمة. ويمكن تلخيص المتطلبات العملية لبحوث العمليات في إتخاذ القرار بما يأتي³:

- استخدام النماذج الرياضية في عرض المشكلة سواء كانت هذه النماذج بسيطة أو معقدة.
- التركيز على الهدف وتنمية الوسائل أو الفنيات الفعالة ومعروفة.
- إمكانية تحويل المتغيرات والتعبير عنها في شكل كمي حسب حاجة النموذج الرياضي المعتمد في المشكلة.
- امكانية استعمال نظرية الاحتمالات، مما يمكن التعرف على الحلول في ظل ظروف عدم التأكد.

2. نظرية المباريات

اكتشف هذا الاسلوب من طرف (Morgenstern & Von Neuman) في سنة 1938، ولقت راجا بعد ظهور كتاب تحت اسم "نظرية المباريات والسلوك الإقتصادي" حيث ترتبط المباراة بحالات التضارب في المصالح بين المنافسين الذين يستخدمون الاساليب الرياضية والتفكير المنطقي للوصول إلى افضل إستراتيجية أو بديل يمكنهم من تعظيم ارباحهم أو تقليل خسائرهم وكل مشترك في المباراة يهدف إلى الكسب من خلال إختياره البديل الذي يمكنه من تحقيق ذلك، ولكنه عندما يجد ان المباراة في صالح الطرف الاخر فهو يسعى إلى تقليل خسارته إلى ادنى حد ممكن.⁴ كما ان نوع وكمية المعلومات المتاحة وقت المباراة تصنع الفارق، حيث ان هناك علاقة طردية بين وفرة المعلومات

¹ - محمد صالح، محمد توفيق ماضي، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص78.

² - سليم بطرس، أساليب إتخاذ القرارات الإدارية الفعالية، الطبعة الاولى، دار الراهة للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص 68.

³ - إيمان الخفاف، مرجع سابق، ص ص 47-48.

⁴ - فاطمة الزهراء مهدي، مرجع سابق، ص 83.

ودقتها وبين القرار المتخذ بالشكل الصحيح، أي كلما توفرت المعلومات كما وكيفا كلما استطاع المدير إتخاذ القرار السليم.

3. نظرية الاحتمالات

تمثل هذه النظرية إحدى الأساليب المستخدمة لإتخاذ القرار، وبصفة خاصة في ظل ظروف المخاطرة، أي المواقف التي يكون فيها متخذ القرار غير متأكد تماما من النتيجة التي ستحقق من استخدام بديل معين.¹ كما ان نظرية الاحتمالات تقوم على مبدأ مفاده أنه يمكن التنبأ بالسيناريوهات المستقبلية وفق نمط معين، وفي حالة حدوث اختلاف في تقدير الاحتمال فإنه يحدث في حدود يمكن توقعها أيضا، ويتحول هذا الاحتمال معلومة يمكن الاحتكام اليها في عملية إتخاذ القرار، حيث اصبح الميل إلى هذا الاسلوب كوسيلة للحد من عدم التأكد.²

4. شجرة القرار

ويستعمل أسلوب شجرة القرار في حل المشكلات ذات البدائل المتعددة، وكذلك الحالات المتعددة المحتمل مواجهتها، خاصة عندما تكون المشكلة متعلقة بعنصر المخاطرة وعدم التأكد.³ حيث يعتمد على التمثيل البياني لجميع البدائل المتاحة ونتائجها المتوقعة واحتمالات تحقيقها، وتتكون شجرة القرارا من عدد من المراحل تختلف على حسب حجم ونوع المسألة حيث تتم المفاضلة بين البدائل على معيار واحد بحسب ما تقتضي المشكلة محل القرار، مثلا الربح والخسارة.

5. تحليل التعادل

ينحصر مفهوم التعادل في وجود نقطة معينة تتعادل عندها مجموع عناصر التكاليف مع مجموع عناصر الايرادات أو المبيعات، ويستخدم هذا الاسلوب في عملية إتخاذ القرار لأنه يساعد في معرفة اقل مستوى إنتاجي أو مستويات المبيعات التي يمكن للمؤسسة ان تستمر في السوق (لا خسارة ولا ربح) دون ان يقرر وقف الإنتاج والخروج من السوق ويمكن تحديد نقطة التعادل بقسمة التكاليف الثابتة على سعر البيع للوحدة مطروح منه التكاليف المتغيرة.⁴ وعليه يعتمد متخذوا القرار على نقطة التعادل كحد يستأنسون به في حالة اذا ما قررت زيادة أو تخفيض قدرتها الإنتاجية خاصة وما يتبعه من اثر على المردود المالي.

على الرغم من أهمية الاساليب الكمية في تسهيل عملية إتخاذ القرارات وبالذات في المسائل المعقدة إلا ان هناك مجموعة من العوامل التي تحد من الكفاءة المثلى لتطبيق الاساليب الكمية في عملية إتخاذ القرارات تتمثل اهمها في:

- عدم استيعاب الاساليب الكمية بصورة مطلقة.
- محدودية الدراية والإلمام بالأساليب الكمية على مستوى القيادات الإدارية التي توكل لها مهمة إتخاذ القرار.
- تأثير القرارات بمتغيرات معنوية وغير قابلة للقياس الكمي الامر الذي يجعل القرار المبني على نتائج كمية عاجز عن تحقيق الاهداف المنشودة.⁵

¹ دور المعلومات في عملية إتخاذ القرارات الإدارية، متوفر على الموقع: www.Nauss.edu.sa ، تاريخ الاطلاع: 2020/12/01.

² - السعيد قاسمي، الاسس النظرية لإتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية، جامعة المسيلة، 14، 15 أفريل 2009، ص 215.

³ - إسماعيل السيد، الأساليب الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 40.

⁴ - فاطمة الزهراء مهدي، مرجع سابق، ص 82.

⁵ - بشير العلاق، اسس الإدارة الحديثة - نظريات ومفاهيم - دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 164.

- حاجة الاساليب الكمية إلى كم معلوماتي معتبر إلى جانب ضرورة توفر تقنيات الاتصالات الحديثة، والتي بدورها تتطلب وجود قوى عاملة مؤهلة وخبيرة (خبرة مزدوجة مثلا: خبير في الإقتصاد والإعلام الالي في نفس الوقت) من أجل العمل على هذه التقنيات.¹

المطلب الرابع: متطلبات ترشيد عملية إتخاذ القرار

يمكن تقسيم العوامل التي تزيد من فعالية عملية إتخاذ القرار إلى عوامل عملياتية واخرى معلوماتية، واخرى شخصية. وتتمثل العوامل العملياتية في تتبع الخطوات المنهجية في عملية إتخاذ القرار، دون اهمال أو اغفال لأي خطوة إجرائية، اما المعلوماتية فتتعلق بالمعلومات والبيانات والتقنيات الواجب توفرها لزيادة الفعالية، اما الشخصية فهي متعلقة اساسا بمتخذ القرار²، وتشير العديد من الادبيات النظرية المتعلقة بالقرار إلى وجود العديد من الجزئيات في شكل دعائم من شأنها الاسهام في زيادة فعالية وكفاءة القرار المتخذ، ومن هذه الدعائم نجد:

أولاً: المتطلبات الشخصية

تشمل المقومات العلمية والمهنية لمتخذ القرار سواء بدرجة ذكائه، وخبراته وقدراته العلمية والعقلية والجسدية وموقعه داخل المؤسسة إضافة إلى مدى تأثيره ببعض العوامل ، كالعامل الثقافي والأعراف والمعتقدات المتأصلة فيه، ولكن بصفة عامة يلعب متخذ القرار دور مهم في دعم القرار نحو الكفاءة وذلك من خلال:

- ضرورة تميز الخصائص الشخصية لمتخذ القرار بالعقلانية والرشد، من خلال قدرته على التفكير المنطقي، فيما يغلب على الاخرين التفكير العاطفي والانفعالي.
- الانفتاح على وجهات نظر الاخرين من ذوي الخبرة المهنية والتحصيل العلمي.
- الحرص على التفكير بحلول ابداعية للمشكلات المطروحة، والاهتمام بإتخاذ قرارات تتوافق والمشكلة.
- استشارة الاطراف الخبيرة من طرق صناع القرار، ومحاولة معالجة المشكلة محل القرار بالتنسيق مع عدة اطراف يكون تدخلها في العملية بتقديم كم معلوماتي يمكن من خلاله زيادة حجية بديل من البدائل في عملية إتخاذ القرار. ومن قبيل هذه الاطراف الخبيرة نجد المدقق الخارجي حيث يمثل تقريره وفقاً للنموذج المحيين ابتداء من عام 2015 مصدر معلوماتي هام في يد المؤسسة يمكن من خلاله معرفة مواطن القوة والضعف في الاداء العام للمؤسسة.

ثانياً: المتطلبات العملياتية

وتتحقق من خلال:

- تحديد المشكلة بكل دقة ووضوح، وتحديد البدائل القادرة على معالجة المشكلة.
- المرونة في إتخاذ القرارات وامكانية تعديلها تحت أي ظرف أو حاجة، ووفقاً لما هو متاح من المعلومات.
- الاعتماد على اسلوب حل المشكلات اثناء عملية إتخاذ القرار، وذلك بإتباع الخطوات المنهجية.
- الاعتماد على التقدير لتحديد العناصر غير المتوقعة في عملية إتخاذ القرار، وهذا ما يتم تحقيقه من خلال الاعتماد على الاساليب الكمية والنمذجة.

¹ - أحمد علاء الدين عبد الرحيم، واقع استخدام الاساليب الكمية في إتخاذ القرارات: دراسة ميدانية للمؤسسات الصناعية والخدمية في المملكة الاردنية الهاشمية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 37، العدد 03، 1998، ص 575.

² - إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في إتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008/2009، ص 46. (بتصرف)

- بما ان القرار لا ينتهي بتنفيذه بل يجب متابعة مدى تحقيقه للنتائج، لذا لا بد من الاعتماد على مؤشرات للمراجعة وتقييم الأداء، واجراء التعديلات اللازمة، مع التحفظ في اجراء هذه التعديلات لكي لا تفقد القرارات مصداقيتها.¹

ثانيا: المتطلبات المعلوماتية

تعد المعلومات مادة الإداري في إتخاذ القرارات ويجب أن تكون ممثلة للظاهرة المدروسة وجوهية بحيث تستطيع إدارة المؤسسة استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة والتنبؤ بما سيكون عليه الأمور مستقبلا، وبالتالي فإن أي نقص في المعلومات الضرورية يضعف من قدرة الإدارة على التقدير والتنبؤ بالتغيرات المستقبلية ويرفع من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار مما ينتج عنه تخوفا من إتخاذ القرار،² وللوصول إلى تحقيق الفعالية من القرار لا بد من الاهتمام بالمعلومة التي يجب ان تتوفر على خصائص المعلومة الجيدة، وعليه كلما توفرت المعلومات المناسبة كلما زادت فعالية القرارات، فبدونها يصبح إتخاذ القرار اعتباطيا ومكلفا وليس في كل الأحوال صائبا كما أن استخدام الحاسوب في توفير هذه المعلومات أصبح لا يستغني عنه خاصة في المؤسسات والدول المتطورة وعلى هذا تسعى المؤسسات الحديثة إلى الحصول على المعلومات وتحليلها، ومن ثم تفسيرها وإتخاذ القرار المناسب فتقوم بجمع وتصنيف البيانات لاستخراج معلومات مفيدة لإتخاذ القرار وترشيده من خلال:

- التحقق من الحصول على كل المعلومات المتعلقة بصفة مباشرة أو غير مباشرة بعملية إتخاذ القرار من كافة الاطراف والجهات التي تمتاز معلومتها خاصة بالموثوقية والدقة.
- الاعتماد على الاساليب الكمية العلمية وعلى التكنولوجيا في عملية تحصيل المعلومات ومعالجة البيانات.
- اعتماد نظم المعلومات المحوسبة، فوفرتها ودقتها تجل عملية إتخاذ القرار أكثر موضوعية وشفافية.

ولقد تنامي الوعي بأهمية المعلومات ودورها في عملية إتخاذ القرارات، كما تعتبر المعلومات مورد إقتصادي له تكلفة، وله عائد أيضا مثل غيره من الموارد، وللحصول على افضل استخدام للمعلومات يجب مقارنة بين قيمة المعلومة وتكلفتها بإستخدام اساليب تقريبية، وظهرت الخبرة العملية في شتى المجالات الحاجة الملحة للمعلومة في سياق رسم السياسات، وصياغة الخطط، وإتخاذ القرارات، وتقييم الاداء.³ لذلك وفي اطار سعي المؤسسة لتحقيق الكفاءة والرشد في قراراتها يجب ان تهتم بجزيئية تكلفة القرار أي تكلفة المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار حتى يكون العائد المنتظر منه، وهذا ما يتطلب البحث في مصادر للمعلومات تمتاز بخصائص المعلومة الجيدة من موثوقية وملائمة خاصة، وتبدأ نقطة البداية من المصادر الداخلية للمؤسسة سواء التي تم التوصل لها بوسائل المؤسسة أو بواسطة اطراف خارجية تقدم الخدمات للمؤسسة، والتي من بينها تقرير المدقق الخارجي الذي يصدر عن جهة مهنية وخبيرة تمد المؤسسة بمعلومات غاية في الدقة والموثوقية عن حقيقة مركزها المالي، وكذلك معلومات مختلفة تصب كلها في ابداء رأي -صراحة أو بطريقة ضمنية- حول جزئيات متعلقة بوظائف المؤسسة.

¹ - إسمهان خلفي، مرجع سابق، ص 47.

² - إسلام هلال، نور الدين احمد قايد، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر الاقتصادية، جامعة عاشور زيان، الجلفة، المجلد:11، العدد: 02، 2019، ص 386.

³ - محمد عبد العال النعيمي، أثر نظم المعلومات الحديثة على عملية صناعة قرارات الإدارة المالية -دراسة ميدانية في قطاع المصارف العربية والاجنبية-. رسالة ماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان ، الاردن، 2008، ص 21. متوفرة على الرابط: https://meu.edu.jo/librarytheses/585e252cd547f_1.pdf. تاريخ الاطلاع: 2020/12/07.

المبحث الثالث: دور المعلومات في عملية إتخاذ القرارات

تلعب المعلومات دورا جوهريا في تسير اعمال المؤسسات الإقتصادية، حيث تمثل المادة الاولية الخام التي يتكون منها القرار سواء كانت هذه المعلومات داخلية أو من مصادر خارجية، كما تعد هذه المعلومات مقوم من مقومات قوة المؤسسة وعاملا قويا يفصل بين ان تكون القرارات المتخذة تمتاز بالفعالية أو عدم النجاعة، وتعد مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة من اهم المصادر الممددة بالمعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار، كما ان هذه المعلومات تكون ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة عند استعمالها داخليا ولا يقل شأن أهميتها بالنسبة للأطراف الخارجية الأخرى التي قد تستخدمها كمعلومات مهمة في إتخاذ بعض قراراتهم.

المطلب الأول: الاطار المفاهيمي للمعلومات

قبل التطرق إلى مفهوم المعلومات بالمؤسسة الإقتصادية وجب تسليط الضوء على النظم المنتجة لهذه المعلومات، حيث تتعدد الانظمة داخل المؤسسة الواحدة غير ان الهدف منها واحد وهو توفير المعلومات لأغراض محددة، كما يرى فريق اخر من الباحثين والمختصين ان الهدف من نظم المعلومات داخل المؤسسة هو تهيئة المعلومات للإدارة على النحو الذي يلي احتياجاتها.

أولا: مفهوم نظام المعلومات

1. تعريف نظام المعلومات

يعرف النظام على أنه مجموعة مترابطة من الموارد والعناصر (الافراد، التجهيزات، الآلات، الاموال، السجلات، التقارير،....الخ) التي تتفاعل مع بعضها داخل اطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو اهداف في ظل الظروف والقيود والبيئة المحيطة.¹

اما بالعودة إلى نظام المعلومات فيعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع، استرجاع، تشغيل، تخزين، ونشر المعلومات بغرض دعم عمليات صنع القرار، وهي أيضا مجموعة من الإجراءات المنظمة التي يمكن من خلالها تنفيذها توفير معلومات تستخدم لدعم عمليات إتخاذ القرار".²

كذلك عرف نظام المعلومات أنه: "مجموعة من اجزاء مترابطة، والتي تستقبل (أو تسترجع) المعلومة، تعالجها، تخزنها، تنشرها بهدف المساعدة على إتخاذ القرار بالتنسيق والمراقبة على مستوى المؤسسة".³

وعليه يمكن القول ان نظام المعلومات هو تفاعل لمجموعة من الجزئية بحسب طبيعة هذا النظام، فيمكن ان تكون اشخاص أو بيانات أو عمليات أو تقارير.... الخ، لينتج عنها مخرجات تتمثل اساسا في معلومات توجع لتلبية احتياجات المؤسسة من هذه المعلومات، إلى جانب دعم عملية إتخاذ القرار، سواء قرارات للاطرف الداخلية، أو الجهات الخارجية.

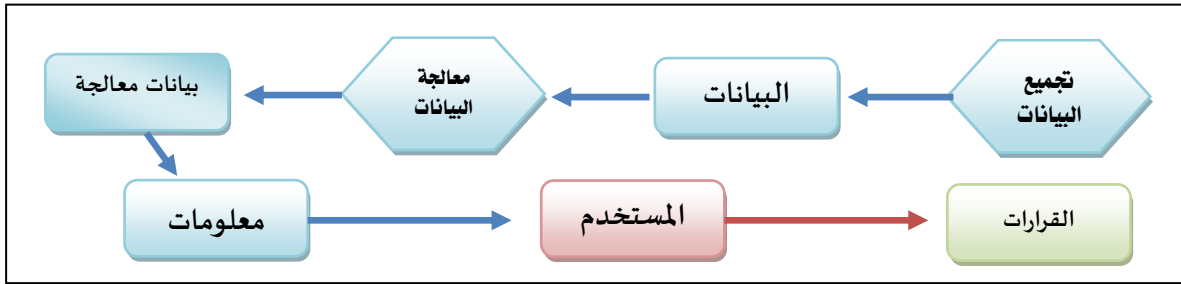
ومما تقدم يمكن تلخيص نظام المعلومات من خلال الشكل التالي:

¹ _ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الاطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 13.

² _ محمد بن احمد بن تركي السديري، نظم المعلومات الإدارية، النشر العلمي والمطابع، الرياض، السعودية، 2014، ص 19.

³ _ Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, *Management Information Systems: Managing the Digital Firm*, 16th Edition, édition Pearson, France, 2020, p 13.

الشكل (03): نموذج مبسط لنظام المعلومات



المصدر: محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 08.

من الشكل (03) نلاحظ ان نظام المعلومات يقوم على مجموعة من الوظائف والمهام من جمع للبيانات ومعالجتها وادارتها، ثم إنتاج للمعلومات، لتوجه هذه المعلومات إلى الاطراف المستهدفة بها سواء اطراف داخلية أو خارجية لاستخدامها في تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات، والتي على رأسها عملية إتخاذ القرار، كما تجدر الإشارة إلى ان نظام المعلومات يختلف باختلاف طبيعة المدخلات الموجهة للمعالجة، وعموما يتشكل نظام المعلومات من ثوابت توجد في أي تنظيم أو مؤسسة، فحسب (Yves & Patrich)¹ تتمثل هذه الثوابت في المورد البشري المشغل لهذا النظام، التنظيم ، والتكنولوجيا. حيث يمثل العنصر البشري الافراد الذين قد يشكلون مصدر المعلومات، كما يمثلون عمليات نقل ومعالجة للبيانات، اما التنظيم فهو العنصر القائم على تقسيم المهام بين الافراد، كذلك له مهمة الاشراف والرقابة على النظام، اما التكنولوجيا فهي الادوات الحديثة لنظام المعلومات فهي تؤطر جوانب النظام، حيث تؤطر عملية الحصول على المعلومات، المعالجة، التصنيف، الاتصال، التخزين، استغلال المعلومات، دعم عمليات إتخاذ القرار.

كما تجدر الإشارة ان نظام المعلومات يتكون من عدة اجزاء أو نظم فرعية فمثلا نظام المعلومات المحاسبية يتكون من نظام التكاليف، نظام الاجور، نظام الموازنات، نظام المخزون.

2. الاتجاهات الحديثة في المعلومات ونظم المعلومات

حدثت تغيرات وتطورات كبيرة في مجال نظم المعلومات وما توفره هذه النظم من معلومات، وقد شهدت السنوات الاخيرة من القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين عدة تطورات هامة، من أهمها:²

▪ التركيز على المعلومات الإستراتيجية: حيث تعتبر المعلومات الإستراتيجية من اهم المعلومات التي تحتاجها المؤسسة الإقتصادية، حيث ترتبط مباشرة بمستقبل واستمرارية المؤسسة.

▪ تكنولوجيا المعلومات: ساعدت العديد من التطورات في المجال التكنولوجي إلى ظهور الحاجة إلى ادخال التكنولوجيا في سبيل الحصول على المعلومات اين تم التحول من عملية تشغيل ومعالجة البيانات والمعلومات يدويا وبالاعتماد على العنصر البشري إلى الاعتماد على التشغيل الآلي، وهذا ما من شأنه تخفيض تكاليف التشغيل إلى ادنى حد، إلى جانب الحصول على معلومات ذات دقة وجودة أكثر.

▪ الخدمات المعلوماتية: رغم الأهمية القصوى لتطبيق واستخدام تكنولوجيا المعلومات في بيئة الاعمال المعاصرة، إلا ان تطوير وتحديث المعرفة المتعلقة بالتكنولوجيا الحديثة أيضا يعتبر من الامور الهامة، لذلك تسعى

¹ _ Yves Simon, Patrick Joffre, *Encyclopédie de la gestion*, 2^{eme} édition, Economica, Paris, 1997, p 1180.

² - عبد المقصود السيد واخرون، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2019، ص 10.

المؤسسات الإقتصادية الرائدة في عالم الاعمال خاصة ، بتحديث انظمة المعلومات الخاصة بها بما يتماشى و التطور في الساحة التكنولوجية العالمية، وهذا ما من شأنه تحقيق مزايا تنافسية استراتيجية.

■ نمو الوحدات الإقتصادية الخدمية: في وقت سابق كان كل الاهتمام منصب على المؤسسات الإقتصادية ذات الطابع التجاري والصناعي، لكن في الوقت الراهن اصبحت المؤسسات الخدمية بمثابة الوحدات الأكثر سيطرة على إقتصاديات الدول المتقدمة (طب، محاسبة، اتصالات.....)، واهم ما يميز هذه المؤسسات أنها تعتمد اعتماد شبه كلي على انظمة المعلومات، وهذا ما يجعلها في حاجة دائمة لتطوير هذه الانظمة، وهو الامر الذي سيؤثر لا محالة في انظمة المعلومات والمعلومات بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية الأخرى.

■ مشاركة المستخدمين للنظام: يعد الكم الهائل من البيانات والمعلومات على مستوى النظام، والذي في بعض الاحيان يحتاج إلى تدخل العنصر البشري في ادخال هذه البيانات، وهو الامر الذي يعد من الصعوبة بمكان ان يتم من قبل شخص واحد، والمتمثل عادة في شخص المسير أو المدير، لكن انظمة المعلومات الحديثة اعطت للمسيرين خاصية تقاسم العمليات مع المستخدمين كل حسب تخصصه، وهذا ما شأنه ان يسرع من وتيرة الادخال للبيانات على مستوى النظام. كما تجدر الاشارة ان اسلوب المشاركة للمستخدمين للنظام يجعلهم على دراية تامة بالمعلومات الخاصة بالمؤسسة وهو ما يسهل مشاركتهم في عملية إتخاذ بعض القرارات التي لها خصوصية المشاركة.

■ المعلومات الموجة للمهتمين: يقدم المهنيين المتخصصين في مجالات مختلفة معلومات لمستخدمي نظم المعلومات، ومن هؤلاء الاطراف يأتي المدقق الخارجي من اهم الجهات التي تقدم المعلومات وفقا لخصائص نوعية جيدة، وهذا نظير التراكمات المعرفية والخبرة لديهم.

ثانيا: مفهوم المعلومات

1. تعريف المعلومات

تعرف المعلومات بأنها " مجموعة المفاهيم والمفردات والحقائق والبيانات والآراء التي تشكل تفسيراً أو توضيحاً لظاهرة معينة أو واقعة أو موضوع ما، الغاية من استخدامها تعريف الانسان بها وتنمية قابليته وقدراته وإمكانياته من إنجاز عمل أو إتخاذ القرار".¹

كما تم تعريف المعلومات أيضا بكونها "عبارة عن مجموعة من البيانات المنظمة والمرتبطة بموضوع معين، والتي تمثل الحقائق والمفاهيم والآراء والاستنتاجات والمعتقدات التي تشكل خبرة ومعرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع، ويحصل على المعلومات نتيجة معالجة أو فحص أو تدقيق البيانات من خلال عمليات تبويبها، تصنيفها، تحليلها وتنظيمها، بطريقة خاصة ومنظمة لخدمة هدف معين".²

وتعرف أيضا بأنها "مجموعة البيانات التي تعطي معنى ذو قيمة، وتحقق هدفا معينا، بإعتبارها مجموعة من الحقائق والبيانات المعرفة والمسجلة، التي يمكن إتخاذ القرارات الإدارية بناء عليها، فهي تستخدم عند عدم التأكد لمواجهة حالة أو حدث معين اذا وضعت بصورة ذات فائدة ومعنى".³

¹ _ محمد جمال الفار، معجم المصطلحات الاعلامية، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2014، ص 316.

² _ إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص 24.

³ _ زياد يوسف المعشر، محمد على الخصبة، أثر العوامل التنظيمية والتقنية في تطبيقات نظم المعلومات الإدارية: دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الاردني، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، المجلد: 02، العدد: 04، 2006، ص 489.

من التعاريف السابقة نستخلص ان المعلومات هي عبارة عن مجموعة البيانات التي تمت معالجتها لتحقيق هدف معين أو لاستعمال محدد بعينه، أو لأغراض إتخاذ القرارات، حيث تصبح هذه المعلومات ذات قيمة بعد تحليلها أو تفسيرها أو تجميعها في شكل معين والتي يتم تداولها وتسجلها ونشرها وفق صورة رسمية أو أي شكل اخر.

اما مفهوم المعلومة من الناحية الإقتصادية، من الممكن تحليل المعلومات ووصفها في سياق السوق حسب العرض والطلب حيث يقدم (Hirshleifer)¹ نموذجا لوصف هذا المفهوم، حيث من المفترض أن يكون هناك طرفين في أسواق المعلومات: مالكو المعلومات، والباحثون (أو المستخدمون) عن المعلومات، ومن المفترض أن يتصرفوا بعقلانية من خلال توفير المعلومات والمطالبة بها، ويمتلك الحائزون أربعة احتمالات للعمل:²

- الاستخدام الخاص للمعلومات لإنتاج شيء ذو قيمة.
 - البيع المباشر للمعلومات للباحثين.
 - النشر غير المبرر للمعلومات على أمل أن يؤدي ذلك إلى تشجيع شراء سلع أخرى يمتلكها الحائز.
 - مزيد من المعلومات الخاصة بالخداع والتوثيق المتعلقة بالمنتجات المعروضة للبيع.
- لدى مستخدم المعلومات أربعة احتمالات مقابلة عند التصرف إقتصاديا في مهمة الحصول على المعلومات:³
- إنتاج المعلومات عن طريق "الاستفسار المباشر عن الطبيعة" (البحث).
 - شراء المعلومات من السوق.
 - مراقبة المعلومات المجانية في السوق.
 - تقييم المعلومات المقدمة.
2. المفاهيم المرتبطة بالمعلومات

يرتبط مفهوم البيانات بعد مفاهيم مجاورة، والتي نوضحها في الجدول الموالي:

الجدول (13): المفاهيم المجاورة لمفهوم المعلومات

المفهوم المجاور	التفسير
البيانات	هي الحقائق أو المشاهدات أو القياسات التي قد تكون في صورة ارقام، حروف، رموز، حيث اذا ما قومت ونظمت ورتبت وتم تشغيلها أو تناولها أو معالجتها اصبح لها مدلول ذا معنى في شكل معلومات.
المعرفة	هي الإدراك والاحاطة والدراية المعرفية الكاملة والتي تستخدم في عملية تشغيل هذه المعلومات واستغلالها على الوجه الأمثل لتحقيق الهدق المنتظر من استخدامها.
المهارة	هي القدرة على تطبيق المعرفة والدراية لتحقيق الاداء المرضي وبالمعايير المطلوبة للقيام بعمل معين أو لوظيفة معينة، وعليه المهارة هي القدرة على تحويل الدراية المعرفية والمعرفة إلى مواقف جديدة من خلال تنظيم العمل والابتكار.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على، شريفة رزيوق، دور المعلومات في ترشيد القرار اثناء الازمات بالمؤسسات الإقتصادية- الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (SNTF) نموذجا دراسة وصفية تحليلية. أطروحة دكتوراه في علوم الاعلام والاتصال، تخصص اتصال استراتيجي وأزمات، جامعة الجزائر، 03، 2020/2019، ص ص 32، 32.

من الجدول (13) يتضح الترابط في المفاهيم المجاورة لمفهوم المعلومات، حيث تمثل فيما بينها سلسلة متكاملة من المراحل التي توّطر المعلومة، سواء من مصدر تحصيلها أو كيفية وضعها في موقعها الصحيح، فالمعلومة في مصدرها

¹ _ J. Hirshleifer, *Where Are We in the Theory of Information?*, *The American Economic Review*, Vol 63, N° 02, 1973, p p 32-33. Available online at : www.jstor.org/stable/1817048?seq=1, Date of view : 11/12/2020.

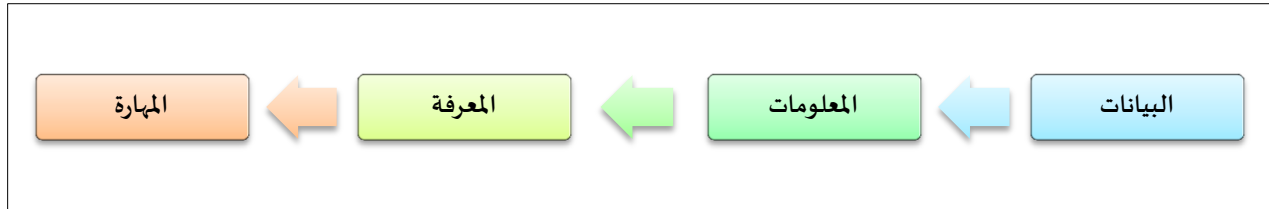
² _ Repo, A. J, *The value of information: Approaches in economics, accounting, and management science*, *Journal of the American Society for Information Science*, Vol 40, N° 02, 1989, p 72. Available online at : [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-4571\(198903\)40:2%3C68::AID-ASI2%3E3.0.CO;2-J](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-4571(198903)40:2%3C68::AID-ASI2%3E3.0.CO;2-J), Date of View : 11/12/2020.

³ _ *Ibid*, p 72.

الفصل الثاني _____ عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية

الخام تكون عبارة عن مجموعة بيانات تحتاج إلى معالجة وتصنيف وترتيب وتنقيح لكي تصبح معلومة جاهزة للاستخدام، ثم تأتي مرحلة المعرفة اين تحتاج هذه المعلومة إلى من يستخدمها ويستغلها على الوجه الأمثل، ثم تأتي المهارة والتي تعبر عن كيفية إدارة المعلومة عند استخدامها من الجانب الاجرائي أو التنفيذي، ويمكن التعبير عن المفاهيم المجاورة للمعلومة من خلال الشكل الاتي:

الشكل (04): تدرج المفاهيم المجاورة للمعلومة



المصدر: من اعداد الطالب.

3. تصنيف المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار

هناك اختلاف في تحديد أنواع معينة للمعلومات التي تستخدم في عملية إتخاذ القرار، فمنهم من اشار اليها بصورة عامة، ومنهم ما اخذها بناء على مداخل محددة، في حين ركز اخرون على مصادرها، وبذلك فإن اساس الاختلاف فيما بين الباحثين حول تحديد أنواع المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار هو المداخل المعتمد من كل فئة، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول (14): أنواع المعلومات

الصف الأول	الصف الثاني	الصف الثالث	الصف الرابع	الصف الخامس	الصف السادس
-داخلية وخارجية	- عن البيئة المحيطة	-شخصية	- ذاتية لمتخذ القرار.	- انجازية.	- واقعية.
-محاسبية	- عن العمليات	-اساسية، وتنقسم إلى:	- جوهرية.	- انمائية.	- علمية.
-إدارية	- عن المخرجات	*لتحديد اوضاع المستقبل	- توضيحية	- تعليمية.	- تكنولوجية.
-تكتيكية	- عن المدخلات	* تحديد المعايير المستخدمة		- إنتاجية.	
-تنفيذية	- عن علاقات عناصر	- تفصيلية موسعة، وتنقسم إلى:			
	ببعضها البعض.	* لتحديد الاحتمالات للاوضاع			
	- عن ردود افعال	المستقبلية.			
	ونتائج	* لتحديد أهمية المعايير			
		المستخدمة			
		- الاداء، وتنقسم إلى:			
		* الربح والخسارة.			
		*القيود			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

- برهان محمد نور، غازي ابراهيم، نظم المعلومات المحوسبة، الطبعة الثانية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، 2003، ص ص 24-37.
- حسين علي، رشاد الساعد، نظرية القرارات الإدارية: مدخل نظري وكمي في الإدارة، دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2001، ص ص 46-49.
- عثمان الكيلاني، هلال البياتي، علاء السالحي، المدخل إلى نظم المعلومات، دار المناهج، الاردن، 2000، ص 178.
- محمد يعي المراني، سنان غالب واخرون، مبادئ الإدارة، مؤسسة الثورة للطباعة والنشر، صنعاء، اليمن، 1999، ص 263.

يتضح من الجدول (14) ان لأنواع المعلومات عدة تصنيفات، تختلف باختلاف المداخل المعتمدة عند كل صنف من الباحثين والمنظرين، حيث نلاحظ ان في التصنيف الاول تم تقسيم المعلومات حسب طبيعتها (داخلية، خارجية، محاسبية، إدارية، تكتيكية وتنفيذية) وهو ما يطلق عليه في بعض الكتابات المعلومات حسب المستويات الإدارية، كما

قد تكون المعلومات مصنفة حسب مصادرها، حيث يمكن للمؤسسة ان تحصل على المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار من خلال مصادر داخلية ناتجة من مختلف الاقسام والوظائف، كما قد تكون مصادر خارجية وتساعد هذه المعلومات في تقييم الاداء أو معرفة المحيط الخارجي للمؤسسة. وقد بين الصنف الثالث ان تصنيف المعلومات إلى شخصية والتي تعبر عن المعلومات الخاصة بمتخذ القرار لما تكون الدراية والإطلاع الكافي على المشكلة محل إتخاذ القرار هذا ما يساعده على إتخاذ القرار الأمثل، اما المعلومات الاساسية فهي تعبر عن معلومات واضحة ومفصلة وقاعدية لمعرفة المشكلة وتحديد البدائل المناسبة مع المشكلة وكذلك لاستخدامها لاستشراف المستقبل، اما المعلومات التفصيلية فهي تتعدى المعلومات الاساسية وتزيد من قدرة متخذ القرار الامام بجميع جوانب المشكلة وتجعل من عملية إتخاذ القرار تتم في ظروف مضبوطة إلى ابعد الحدود ومن أمثل مصادر المعلومات التفصيلية نجد تقرير المدقق الخارجي الذي يحتوي على معلومات تفصيلية لاسيما في فقرة الامور الاساسية للتدقيق، كما نجد دائما وفقا للتصنيف الثالث نوع المعلومات المتعلقة بالأداء حيث يساعد هذا الصنف في تحديد العائد المتوقع من كل بديل، كذلك معرفة القيود والعوائق التي تواجه تطبيق كل بديل. اما الصنف الرابع من أنواع المعلومات فهو يتطابق بشكل كبير مع المعلومات من الصنف الثالث، اما الصنف الخامس فيمثل تدرج المعلومات حسب العرض، أي حسب ما تحتاجه كل فئة في السلم الإداري في المؤسسة حيث المعلومات الانجازية يحتاجها متخذ القرار في امور تعيين الموظفين، أو شراء اجهزة، اما المعلومات الانمائية تستخدم في تنمية القدرات في مجال العمل كالمعلومات المتحصل عليها في دورات التكوين والتدريب، في حين المعلومات التعليمية هي المتحصل عليها من المعاهد والجامعات، والمعلومات الإنتاجية هي التي تستخدم في اجراء البحوث التطبيقية وتطوير وسائل الإنتاج. اما الصنف السادس من أنواع المعلومات فخلص إلى تصنيفها حسب مصدرها حيث تمثل المعلومات الواقعية معلومات متحصل عليها من جهات رسمية والتي تمتاز بالدقة والواقعية، كما تمثل المعلومات العلمية والتكنولوجية جميع المعلومات المستخلصة من البحوث العلمية القائمة والتجارب السابقة، وكذلك المعلومات الناتجة عن المعالجات الالكترونية للبيانات الكبرى.

وفي اطار السعي الدائم لمتخذي القرار في الحصول على المعلومات الموثوقة والصادقة والتي تساعد في تحقيق الرشد في القرارات المتخذة، فإنهم إلى جانب الاهتمام بمصدرها فهم يهتمون بالجوانب المتعلقة بوجودها سواء من ناحية الشكل أو الزمن أو المنفعة أو تملك تلك المعلومات التي قد تحدث الفارق في قرارات المؤسسة.

ثالثا: مصادر المعلومات

يعتبر الفرد هو المصدر الاساسي للمعرفة وبالتالي للمعلومات، وذلك من خلال قدراته المتمثلة في الذكاء، الخبرة، والمهارة.¹ إلى جاني عدة مصادر اخرى ترتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة هذه المعلومات المطلوبة في عملية إتخاذ القرار، يمكن تقسيم مصادر الحصول على المعلومات إلى:²

1. المصادر الاولية والثانوية

وهي المعلومات التي تم تجميعها خصيصا لأغراض إتخاذ القرارات، وغالبا ما تسهلك وقتا طويلا وجهودا كبيرة وتكاليف باهظة للحصول عليها. وتمثل المصادر الاولية كل البيانات التي يتم تجميعها وتجهيزها عند الطلب وإختيارها وتعميمها من قبل الجهة التي تحتاج لهذه المعلومات أو المكلفة بإعدادها، وتكون هذه المعلومات حول موضوع يخص

¹ _ علاء فرحان طالب، اميرة الجنابي، إدارة المعرفة: إدارة معرفة الزبون، دارالصفاء، عمان، الاردن، 2009، ص 59.

² _ عثمان مداحي، أهمية ودور المعلومات في إتخاذ القرارات، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، جوان 2018، ص ص 241-240.

الجهة الطالبة ويمكن ان تستفيد جهات اخرى من هذه المعلومات، في حين تمثل المصادر الثانوية المعلومات التي تم تجهيزها في اوقات سابقة من قبل جهات اخرى ويتم تعميمها لتكون جاهز للاستخدام من الافراد والمؤسسات.

2. المعلومات الكمية

وهي البيانات الرياضية والإحصائية، والتي تبرز علاقة بين عدد من العوامل والمتغيرات، وتمتاز بالدقة والصدق.

3. المعلومات النوعية

تتضمن احكاما أو تقييما أو تقديرات غير محددة بأرقام، وهي اقل دقة من المعلومات الكمية.

4. بنوك المعلومات

يعتبر هذا النوع حديث نسبيا، حيث يعمل على جمع المعلومات والبيانات من مصادر مختلفة حول العالم، وتقوم جهات دولية بتنظيمها وتجهيزها وعرضها على مواقعها حتى تكون متاحة أمام الجميع، أو بمقابل مادي في حالات اخرى.

5. آراء الخبراء والمستشارين

من مصادر المعلومات البالغ الأهمية نجد ان الاقتراحات، والتوصيات، والخبرات، والاستشارات، التي تقدمها اطراف خبيرة ومتمرسه في مجال تخصصها تمثل مصدر مهم للمعلومات المساعدة في عملية إتخاذ القرارات المختلفة، وتساهم إضافاتهم في القاء المزيد من الضوء على المشكلة محل القرار، وهذا بإعطاء حقائق وخبرات تعطل لتشخيص المشكلة بعد اخر يمكن ان يخفى على متخذ القرار نظرا لعدم خبرته الكافية في مجال تخصص الخبير أو المستشار، ومن بين هؤلاء الاطراف الخبيرة نجد ان المدقق الخارجي له دور بالغ الاثر في تسليط الضوء على جزئيات عديدة اساسها القوائم المالية لكن تمتد في تحليلها إلى الوظائف المختلفة المؤسسة الإقتصادية، وهذا ما يساعد على توفير معلومات تتميز بخصائص المعلومة الجيدة وهذا ما يجعل من صنع القرار يتم بفعالية وكفاءة أكثر.

رابعا: أهمية المعلومات

يرى كل من (Carlsson & Turban) ان أهمية المعلومات بالنسبة لمتخذي القرار تكمن في النقاط التالية:¹

- تمكن المديرين من حل المشاكل المعقدة بطريقة أكثر فعالية؛
- تمكن المديرين من إتخاذ القرارات بأكثر عقلانية، وبدون استعمال الوسائل الاخرى المكلفة مع نفس النتائج.
- تمكن المديرين من الاستخدام الكلي لقدراتهم المعرفية، مع ترك الانشطة الروتينية لجهات أخرى.

كما يرى كل من (Leszczynska & Vidal) ان المعلومات تعتبر مرورد أساسي وإستراتيجي يغذي عملية إتخاذ القرار، وان أهمية المعلومات تكمن في توفير ما يحتاجه متخذ القرار من بيانات مصنفة بشكل يضمن تحقيق القرارات المثلى.²

وقد اصبح للمعلومات دورا هاما في الهيكل الإداري المعاصر، اذ تمثل همزة الوصل الاساسية بين اجزاء التنظيم، والأداة الرئيسية للإدارة من خلال: التنسيق، التخطيط، والمتابعة. وقد تزايد الوعي بأهمية المعلومات ودورها في إتخاذ القرارات، كونها مورد إقتصادي له تكلفة وعائد مثله مثل الموارد البشرية والمالية والمادية في المؤسسة، وللحصول على

¹ _ Christer Carlsson, Efraim Turban, *Directions for The Next Decade, Decision Support Systems, Vol : 33, No : 02, 2002, p p 105-110. Available online at : [DSS: Directions for the next decade | Request PDF \(researchgate.net\)](https://www.researchgate.net/publication/261287083) , Date of View : 11/12/2020*

² _ Dorota Leszczynska, Pascal VIDAL, *Les PME face à la «nouvelle révolution informationnelle»: Information ? Attention ! Intelligenc..*, Conference: 8th congress of AIM De nouveaux e-usages ? Leur intégration dans les entreprises et la sociétéAT, Grenoble, France, 2003, disponible sur le lien : [https://www.researchgate.net/publication/261287083 Les PME face a la nouvelle revolution informationnelle Information A tention Intelligence](https://www.researchgate.net/publication/261287083), consulté le : 11/12/2020.

استخدام افضل للمعلومات يجب المقارنة بين قيمة المعلومات وتكلفتها. ونظر للدور الذي تلعبه المعلومات على اختلاف اصنافها في عملية إتخاذ القرار، فإن أهمية المعلومات تكمن في:¹

- تخفيض درجة تعقيد المشكلات من خلال اثناء المعرفة الشخصية لمتخذ القرار في مواجهة المواقف المختلفة، مما يؤثر على سلوكه في اتجاه اقرب إلى الرشد.
- تقلل من احتمالات عدم التأكد في عملية إتخاذ القرارات.
- اداة فعالة لتقييم نتائج الانشطة والاشخاص داخل المؤسسة، والتأكد من تحقق الاهداف المسطرة.
- تعتبر المعلومات اساس في عملية التنبؤ، والتي تعتبر الركيزة الاساسية في وضع مسار المؤسسة المستقبلي.
- تسهل التعامل والتفاعل بين لمعاملين داخل المؤسسة من جهة، وبين المؤسسة ومحيطها الخارجي.
- قد يكون إنتاج بعض المعلومات ضروريا بحكم الانظمة أو القوانين أو لتلبية احتياجات الجهات الوصائية.

وعليه فأهمية المعلومات بالنسبة للمؤسسة تكمن في كون المعلومات اداة توفر كل ما من شأنه دعم عملية إتخاذ القرار، وسد فجوة نقص المعلومات وظروف عدم التأكد ولو بشكل نسبي، سواء عند إتخاذ القرار أو عند تنفيذه، حيث يمثل عدم توفر المعلومات الكافية والملائمة وذات العلاقة سبب رئيسي في فشل العديد من القرارات، سواء بسبب نقص المعلومات أو بسبب عدم موثوقيتها. حيث ان المعلومات التي تتلائم واحتياجات المؤسسة تقترب قيمتها من صفر، بل ان التكاليف التي انفقت من أجل الحصول أو إعداد هذه المعلومات تعتبر في هذه الحالة اعباء تتحملها المؤسسة، وكذلك تزيد قيمة المعلومات كلما زادت درجة اشباعها لحاجات القرارات الإدارية والإقتصادية للمؤسسة.² كما ان توقيت المعلومة يعد من العناصر الاساسية لخاصية الملائمة وعاملا هاما في تحديد قيمة المعلومة، فلا قيمة للمعلومات الدقيقة والجديّة اذا لم تصل في التوقيت المناسب لإتخاذ القرارات، كما ان اتاحة البيانات المطلوبة ووضع الاسس المناسبة لمعالجتها وتجهيزها يمكن من امداد متخذي القرارات بالمعلومات ذات الدرجة الرفيعة من الجودة وفي الزمن الملائم، مما يساعد على تحقيق الإدارة العملية للأعمال.³

خامسا: مبررات الحاجة للمعلومات

تحتاج عملية إتخاذ القرار إلى المعلومات ذات الصلة بالقرارات المطلوب توفيرها في الوقت المناسب، وبالقيمة الملائمة، والحجم الكافي، ويمكن تصوير المعلومات على أنها المادة الاولية التي تصنع منها القرارات، فهناك علاقة مباشرة بين نوعية هذه المادة الاولية وجودة المنتج المتمثل اساسا في القرارات المتخذة، وقد ذكر (Michel Darbelet et al.) ان اللجوء إلى المعلومات في عملية إتخاذ القرار له العديد من العوامل التي تتحكم فيه، نذكر منها:⁴

1. التغيرات في القوى البيئية

اشار كل من (Yves & Martinet) ان التغير في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة هو امر منطقي وطبيعي، والمؤسسة مطلوب منها التأقلم مع محيطها بما يحتويه من تغيرات وهذا من أجل ان تستمر، وكما تتأثر المؤسسة بهذه الظروف فمنافسها أيضا المتواجدين في نفس البيئة سيتأثرون لا محالة، ويبقى السبيل الوحيد للتأقلم ومواجهة هذه

¹ _ Bob Ritchie, David Marshall, Alan Eardley, *Information Systems in Business*, International Thomson Business Press, London, 1998, p 20.

² _ سعيد محمود عرفة، الحاسب الالكتروني ونظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الانسان للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، (دون ذكر سنة النشر)، ص 285.

³ _ فايز حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: مدخل معاصر لاغراض ترشيد القرارات الإدارية، شركة مطابع السودان للعملة، السودان، 2011، ص 25.

⁴ _ Michel Darbelet et al., *l'Essentiel sur le management*, Edetion berti, Alger, 2007, p 320.

التغيرات ان تكون المؤسسة على علم بكل مستجدات محيطها أي تكون يقظة¹، وعليه فالحصول على المعلومات والتنقيب عنها في ظل هذه الظروف تمثل اولوية بالنسبة للمؤسسة، وليس خيار.

2. العولمة

أكد (Philippe Girard) أن العمل على المستوى الدولي يفرض على المؤسسات السعي في توفير معلومات جد فعالة، من خلال بناء أنظمة معلومات واتصالات قوية²، فإزدهار الإقتصاد العالمي ادى إلى الحاجة إلى المعلومات وزاد من قيمتها كأحد العوامل المتحكمة في نجاح المؤسسة واستمرارها.

3. التحول في الإقتصاديات الصناعية

كان للعديد من الدول الصناعية الكبرى تجارب متعاقبة لمراحل مختلفة من الإقتصاد الخاضع للسيطرة الاستعمارية، والإقتصاد الزراعي، والإقتصاد الصناعي، ثم الإقتصاد المعتمد على المعرفة. ولقد اصبحت المعلومات والتكنولوجيا المستخدمة في إنتاجها وتوفيرها مستخدمها تتصف بدرجة عالية من الأهمية الاستراتيجية للمؤسسات والمديرين، وأصبحت إنتاجية كل من الموارد البشرية والمادية في المؤسسات تعتمد على مستوى جودة المعلومات المستخدمة في قرارات الإدارة وفي العمل على مستوى الإداري والتشغيلي³. كذلك لم تعد الحاجة تقاس بحجم الإنتاج ولا بجودته، بل أصبحت تقاس بجودة المعلومات المستخدمة في القرارات الإدارية لهذه المؤسسات.

والجدير بالذكر في هذه العنصر ان بعض المراجع صنفت الحاجة للمعلومات إلى وجهين أساسيان، هما:⁴

- حاجات حسب الصفات الشخصية لمتخذ القرار: من خلال مدى إدراك متخذ القرار لما تقدمه المعلومات لعملية إتخاذ القرارات، ومعرفته وتحكمه في طرق الحصول والاستخدام الأمثل لهذه المعلومات، إلى جانب التراكمات العلمية والعملية في عمليات إتخاذ القرارات.
- حاجات حسب الظروف البيئية والتنظيمية: وتتحدد الحاجة للمعلومات بحسب طبيعة وحجم المؤسسة وطبيعة المشكلة محل إتخاذ القرار، كذلك بحسب المستوى الإداري الذي تتم فيه عملية إتخاذ القرار.

سادسا: قيمة المعلومات

تزداد قيمة المعلومات كلما إتصفت بصفات محددة تضفي عليها الجودة والموثوقية مما يجعلها مؤثرة بشكل كبير في إتخاذ مختلف القرارات ، وتعد المعلومة ذات قيمة اذا حققت ما يصبوا إليه متخذ القرار من وراء القرار المبني على اساسها، كما ان كمية المعلومات المعروضة أمام متخذ القرار ليست بالضرورة مؤشر جيد لإتخاذ قرار فعال، إنما ترتبط كمية المعلومات بتوقيت توفرها، لذلك فكمية المعلومات عبارة عن توليفة بين التوقيت والحجم.

1. مفهوم قيمة المعلومات

قيمة المعلومات هي الفائدة التي تجنيها المؤسسة نتيجة استخدام المعلومات المتاحة، وهي القيمة المتحصل عليها والتي تؤثر في عملية إتخاذ القرار، كذلك هي العائد الناتج من وراء إتخاذ القرار باستخدام هذه المعلومات مطروحا منه تكلفة الحصول عليها¹.

¹ _ Bruno Martinet, Yves Michel Mari, *L'intelligence économique – comment donner de la valeur concurrentielle à l'information*, 2ème édition, éditions d'organisation, Paris 2001, p. 19

² _ Philippe Girard, *Analyse des décisions en conception*, L'entreprise industrielle, AG I, 1999, p

³ _ أمال ايوب، نظم المعلومات ودورها في إتخاذ القرارات، الطبعة الاولى، دار الكتاب الجامعي، دولة الامارات العربية المتحدة ، 2019 ص 171.

⁴ _ عثمان مداحي، مرجع سابق، ص 240.

ويرى كل من (Davis & Olson) أن قيمة المعلومات هي " التغيير في سلوك القرار المتسبب عن المعلومات ناقصا كلفة الحصول على تلك المعلومات".² وفي هذا الشأن وضع (Hilton) ثلاثة تعارف لقيمة المعلومات عبر عنها بثلاث معادلات، وبصيغة كمية تجسد قيمة المعلومات من خلال وحدات المنفعة المتحققة وقيم الطلب والعرض، حيث يتجسد التعريف الأول في قيمة المعلومات من خلال زيادة المنفعة المتوقعة الناتجة من الانتفاع من المعلومات، ويتحدد التعريف الثاني من خلال قيمة الطلب للمعلومات والتي تمثل الكميات القصوى المقاسة بالوحدات ذاتها التي تقاس بها نواتج القرارات، ويشير التعريف الثالث إلى قيمة العرض للمعلومات والتي تمثل الكمية الدنيا والمقاسة بوحدات قياس نواتج القرارات.³

ومما سبق يتضح ان قيمة المعلومات تتجسد في مدى تأثير هذه المعلومة في سلوك متخذي القرار من خلال زيادة ثقتهم أو التراكمات المعلوماتي لديهم ، وتعد عملية تحديد قيمة المعلومة امر صعب ومعقد، فقيمة المعلومة تعكس مدى فائدتها من وجهة نظر مستخدمها، كما ترى فئة اخرى ان قيمة المعلومات تكمن في صلتها بالقيمة الاخبارية التي تتضمنها والتي توصلها للمتلقي، كما يوجد اتجاه اخر يربط قيمة المعلومة بكلفة الحصول عليها والعائد المتوقع منها.

وبالرجوع لأهمية قيمة المعلومات، إن استخدامها لا يقتصر إلا في عمليات صنع القرارات فحسب، وانما تظهر قيمة هذه الأهمية في عمليات اخرى كالتخطيط و الرقابة، اذ يتمكن المستفيد من المعلومات من زيادة قدراته من خلال عملية السيطرة والرقابة، كذلك ان وجود المعلومات في المؤسسة سيؤدي إلى تراكمها وزيادتها مما يزيد من أهمية الرقابة عليها فضلا عن الأهمية النفسية التي تحملها المعلومات غير المستخدمة والإحساس بأنها موجودة وجاهزة متى استدعت الحاجة اليها، وهذا ما يعطيها قيمة موجبه اكبر، وكذلك تزداد قيمة المعلومات عند استخدامها لأغراض الاقناع (اقناع الطرف المتلقي).

ويحدد (الشيرازي) العديد من العوامل التي تزيد من أهمية دراسة قيمة المعلومات وبخاصة ما يتعلق بمجال استخدام المعلومات من قبل صانع القرار، وتتمثل هذه العوامل في طبيعة القرارات التي يتخذها صانع القرار، طبيعة الانموذج القراري المستخدم، مصادر المعلومات التي يحتاجها صانع القرار، مقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة لصانع القرار، مقدرة صانع القرار على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوافر لديه، كذلك تظهر أهمية دراسة قيمة المعلومات بالنسبة إلى صنع القرار.⁴

أما في مجال الإستثمار فتتجسد أهمية دراسة قيمة المعلومات من أنها تمكن المستثمرين من زيادة عوائد محافظهم الإستثمارية، وذلك إذا إستطاع المستثمرون الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وقبل المنافسين، وبذلك سيحقق المستثمرون عوائد احتكارية عالية.⁵ وفي هذا الصدد يؤكد (Argenti) أن المعلومات تزداد أهميتها وبالتالي قيمتها عندما لا يمتلك بقية المستثمرون من المعلومات ذاتها وفي الوقت ذاته، وهذا يؤكد على ان المعلومات تعد بضاعة قيمة في عالم الإتصال، وبخاصة في الاسواق المالية، اذ تصرف المؤسسات الاقتصادية وقتا وأموالا كبيرة لتوفيرها للمستثمرين، وإلا سوف يكون المستثمر في حالة شك وعدم ثقة بمستقبل هذه المؤسسات التي تعمل في بيئة

¹ _ إنعام علي توفيق الشهريلي، أساليب قياس قيمة المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص 08.

² _ Davis Gordon, Olson Margrethe, *Management Information Systems Conceptual Foundations, Structure, and Development*, second edition, McGraw Hill Higher Education, canada, 1985, p 201.

³ _ شمس ضيات خلفاوي، مسألة قيمة المعلومات في إتخاذ القرارات بالمنظمة، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قادي مرياح -ورقلة-، المجلد 02، العدد 03، 2010، ص 24.

⁴ _ عباس مهدي الشيرازي، محمد فخري، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 195.

⁵ _ شمس ضيات خلفاوي، مرجع سابق، ص 27.

سريعة التغير، اذ ان البيئة الثابتة التي تعمل بها معظم المؤسسات ليست ذات أهمية كبيرة بالنسبة إلى المستثمر الذي يبحث عن المزيد من الأرباح.¹

وللإشارة فإن معظم متخذي القرارات يحاولون التقليل من حالة عدم التأكد التي تحيط عادة بعملية إتخاذ القرار، اذ تعد غالباً قيمة المعلومات في هذه الحالة قيمة ثابتة ولكن في الواقع ان قيمة اية مفردة معلوماتية معينة ليست ثابتة بل تعتمد على نحو حاسم على حالة مرونة القرارات عند صنع القرار بذلك يمكن القول ان قيمة المعلومات يمكن وصفها وإدراكها بأوضح صورها في بيئة صنع القرارات فخصائص المعلومات وصفاتها لا يمكن الحكم على قيمتها الا اذا تمت معرفة القرارات التي تتأثر بها فإذا لم يكن هنا خيارات وفرص حالية أو مستقبلية فإن المعلومات لن يكون ضرورية عند ذلك فان المعلومات سيكون لها قيمة فقط بقدر تأثيرها في القرار أو الفعل المراد انجازه، وعليه فقيمة المعلومة الحقيقية لا تعرف إلا بعد تفعيلها في إتخاذ القرار، وهو الموضوع الوحيد الذي يتم فيه معرفة قيمة المعلومة المستخدمة بشكل مطلق. غير أنه يوجد اساليب لحساب قيمة المعلومة، وهذا ما من شأنه مساعدة متخذي القرار من معرفة قيمة المعلومة ولو بشكل نسبي.

2. أساليب قياس قيمة المعلومات

هناك مدخلين اساسيين في قياس قيمة المعلومات، وهما:²

1.2.1. الطريقة الكمية: وتنقسم بدورها إلى:

1.2.1.1. مدخل إقتصاديات المعلومات: حيث يقصد به ذلك الإقتصاد الذي يعتمد في مختلف قطاعاته على المعلومات كقائد متميز في سلعه وخدماته، كذلك هو الإقتصاد الذي تزيد فيه قوة العمل المعلوماتية عن قوة العمل العاملة.³ ووفقاً لهذا المدخل تحسب قيمة المعلومات اعتماداً على نظرية المعلومات من خلال معادلة تأخذ بعين الاعتبار النسب الخاصة بإحتمال أو احتمالات تحقق حدث معين، قبل الحصول على المعلومات وبعد الحصول عليها.

2.2.1.2. مدخل المنفعة الإقتصادية: يعتمد هذا المدخل على نظرية القرارات عند حساب قيمة المعلومات من خلال معادلة تأخذ في الاعتبار العائد المتحصل عليه نتيجة للقرار، قبل وبعد الحصول على المعلومات، عوضاً عن الاعتماد على الاحتمالات،⁴ كما هو الحال في المدخل السابق.

والجدير بالذكر ان كلى المدخلين لهما انتقادات عديدة، كصعوبة تقدير العائد المتأتي من القرار، وكذا صعوبة وضع الاحتمالات المقابلة.

2.2. الطريقة الوصفية

تعتمد على خصائص المعلومات، اذ يعتبر هذا الأخير الأكثر انتشاراً من حيث الاستخدام نظراً لسهولة تطبيقه، والأساس في هذه الطريقة هو القيام بإستطلاع لأراء المستفيدين من معلومات معينة (عينة من المستفيدين، أو حصر

¹ _ Paul A Argenti, *How Should Reputations be Managed in Good Times and Bad Times?: Dow Corning's breast implant controversy: Managing reputation in the face of 'junk science'*, *Corp Reputation Rev*, Vol 01, 1997, p 123. Available online at : <https://link.springer.com/article/10.1057/palgrave.crr.1540034>, Date of view : 14/12/2020.

² _ عبد الستار محمد علي العدواني، أستهلاك قيمة المعلومات في ضوء دورة الحياة: المفاهيم، الأهمية والاثروإمكانات القياس، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة وإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 94، 2009، ص 307. متوفرة على الرابط: www.iasj.net/iasj/article/57758، تاريخ الاطلاع: 2020/12/14.

³ _ ابراهيم محمد علي الجزراوي، ايمان محمد عبد الله الموسوي، دراسة مقارنة لفهموم إقتصاديات المعلومات بين الفكر الإقتصادي والفكر المحاسبي: مدخل مفاهيمي، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 23، 2010، ص 136. متوفرة على الرابط: www.iasj.net/iasj/article/53232، تاريخ الاطلاع: 2020/12/14.

⁴ _ عبد الستار محمد علي العدواني، مرجع سابق، ص 307.

(شامل) من أجل التوصل إلى مدى اجماعهم على توافر خصائص معينة في المعلومة محل البحث، واعتماداً على مدى الاجماع يمكن الحكم على قوة أو ضعف قيمة هذه المعلومات، وقد واجه هذا المدخل عدة انتقادات كما تطرق لها (Iyengar¹) والتي نذكر منها:

- خضوع قيمة المعلومات لآراء الاشخاص المعنيين بالاستبيان.
- عدم اتفاق المعتمين بالمعلومات، والباحثين، والمنظرين، على خصائص بعينها للمعلومات، وهذا ما يجعل قياس قيمة المعلومات صعب في ظل تعدد المداخل المتعلقة بخصائص المعلومات.

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد مداخل أخرى غير أنها تبقى عبارة عن مفاهيم نظرية يصعب تطبيقها عملياً، كذلك هناك مداخل تركز على تكلفة المعلومة و تعتبرها المعبر الاول عن قيمة المعلومة ومن مناهضي هذا التوجه نجد (Demski²) الذي يعتبر ان قيمة المعلومة في حال انعدام التكلفة تمثل الفارق بين العائد المتحصل عليه نتيجة القرار في ظل توفر المعلومة مطروح منه العائد المتحصل نتيجة القرار في ظل عدم توفر ذات المعلومة، اما صافي قيمة المعلومة في حالة وجود تكلفة للمعلومة فهي قيمة المعلومة مطروح منها تكلفة المعلومة.

والجدير بالذكر أيضا في هذا الاطار ان هناك علاقة طردية بين قيمة المعلومات وعمرها الزمني، حيث كلما زادت مدة حياة المعلومة زادت قيمتها والعكس صحيح³، كما ان للمعلومة دورة حياة كباقي السلع والخدمات، ذلك أنها في تقدم وتغير مستمر مع مرور الزمن، حيث توصل الكثير من الباحثين إلى ان نوعية المعلومات تتحدد تبعا للعمر الزمني لدورة حياة المعلومة، ويتجزأ زمن دورة حياة المعلومة إلى قسمين رئيسيين هما:⁴

- زمن التحضير: ويتمثل في الفترة اللازمة للحصول على المعلومة ومن ثم ايصالها إلى متخذ القرار.
- زمن الانشاء: ويشمل المدة اللازمة لنقل المعلومة من صاحب القرار إلى الجهة التنفيذية للقرار، اذ يتضمن زمن الانشاء وقت التسجيل والإدراك، وقت نقل القرار، ووقت إنشاء الخدمة تنفيذياً.

وعليه يمكن القول ان العمر الزمني للمعلومات يتيح للمؤسسة تحديد قيمتها، ومن ثم تعظيم منفعة استخدام تلك المعلومات حيث ان هذه الاخيرة تمثل المورد الاساسي لأي عملية إتخاذ القرار، وذلك بتخفيض ظروف عدم التأكد إلى ادنى قدر ممكن، كما تجدر الإشارة أيضا ان للمعلومات دور هام في تأطير عملية إتخاذ القرار عبر مختلف المراحل المنهجية التي تتم بها العملية، وهذا قصد دعمها وترشيدها مما يجعل القرار يمتاز بالفعالية والرشد.

المطلب الثاني: خصائص المعلومات ومستوياتها

لكي تكون المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار ذات مردود ايجابي في تحقيق الاهداف المرجوة من القرار، فلا بد ان تتوفر على جملة من الخصائص التي تجعل منها معلومات جيدة، ويدور الاطار العام لهذه الخصائص في درجة دقتها، تنظيمها مصداقية مصادرها، توقيتها، ، كما ان الحاجة للمعلومات تختلف من مستوى إداري إلى اخر، مما يزيد في تركيز أو تخفيض من الخصائص الواجب توفرها واعتمادها في كل مستوى.

¹ _ J.V. Iyengar, *Information Value -An Utility Approach*, Journal of Computer Information Systems, Vol 37,N° 2, p 38. Available online at : www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/08874417.1997.11647258 , Date of View: 14/12/2020.

² _ لمزيد من الاطلاع:

▪ Joel.S Demeski, *Information Analysis*, Reading Mass, Addison Wesley, USA, 1972.

³ _ محمد الصبري، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2009 ص302.

⁴ _ إيمان بن السراج، دور المعلومات في قياس اتجاهات متخذي القرار نحو المخاطر المالية في البنوك التجارية -دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية-، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2018/2017، ص 24.

أولاً: خصائص المعلومات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات

يتفق العديد من المؤلفين¹ في هذا الشأن على جملة من الخصائص التي يجب ان يتقيد بها متخذ القرار في سعيه للحصول على المعلومات التي تساعد في ترشيد القرار، ومن تتمثل هذه الخصائص بصفة عامة في:²

1. توقيت المعلومات وتكلفتها

أكد (Husemanent) على ضرورة وصول المعلومات في وقتها المناسب مع مراعاة تكلفتها³، كما ان هذه الخاصية ترتبط بالزمن الذي تستغرقه دورة المعالجة من ادخال للبيانات، وإجراء العمليات عليها، وتقرير النتائج، فكلما كانت فترة المعالجة قصيرة كلما زادت سرعة وفعالية القرارات المتخذة بالاعتماد عليها، كما ان التوقيت السليم يرتبط بالموقف الإداري ونوع القرار المطلوب إتخاذ، مع مراعاة تكاليف إيصال تلك المعلومات وما يترتب على المؤسسة نتيجة عدم ايصالها. وعليه يجب ان يكون العائد المتوقع من المعلومات يفوق تكلفة الحصول عليها.

2. الدقة

ويقصد بالدقة مدى خلوها من الاخطاء وتقاس بنسبة المعلومات الصحيحة إلى مجموع المعلومات التي تم الحصول عليها خلال فترة زمنية معينة، حيث ليست كل مخرجات نظام المعلومات دقيقة، إلا ان توفر طرق وأساليب حديثة واستخدام تكنولوجيا المعلومات وهذا ما من شأنه تقليص الاخطاء فيها⁴، إلى جانب أيضا الاستعانة بأطراف خبيرة قد تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بتوفيركم معلوماتي دقيق يستأنس به في عملية إتخاذ القرارات.

و في هذه الجزئية فإن بعض القرارات أو في بعض قرارات المستويات التنظيمية العالية يتطلب الامر دقة عالية للمعلومة، وهذا ما يستوجب على المؤسسة الحرص في الحصول على المعلومات على تكلفتها والعائد المتوقع منها، إلى جاني ضرورة التقيد التام بسلامة نقل هذه المعلومات، سواء عند تسجيلها أو تشغيلها، لذلك تقم جل المؤسسات بالاعتماد على المعلومات المؤكدة والمصادق عليها سواء الناتجة عن معالجة البيانات من انظمة خبيرة، أو المعلومات الناتج عن عمل اطراف خبيرة بالمؤسسة كالمدقق الخارجي⁵، إضافة إلى وضع قواعد خاصة بعملية قياس الدقة.

3. الكفاية والملائمة

يجب ان تتصف المعلومات بالكفاية للتحقق المعلومات الفائدة المرجوة منها، فلا يمكن الاعتماد على معلومات ناقصة أو موجزة، كما ان الملائمة تعني اتفاق المعلومات مع احتياجات متخذ القرار من ناحية ما يحتاجه الموقف أو المشكلة من معلومات، بمعنى ان تكون مناسبة ومليية لما يتطلبه الموقف أو المشكلة محل القرار.

4. الوضوح

تعني هذه الخاصية ان تكون المعلومات واضحة وخالية من الغموض وتعدد التأويلات حولها، كما يجب ان تخلو من التناقضات، وان تكون مباشرة، ولتعزيز الوضوح في المعلومات يجب ان يتم تقديمها في قالب منهجي منظم (جدول، تقارير، احصائيات) مما يسهل على متخذ القرار التوجه مباشرة إلى ما يخدمه من المعلومات بصفة مباشرة.

¹ أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مركز المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1997، ص 23.

² عماد عبد الوهاب الصباغ، علم المعلومات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2002، ص ص 67-80.

³ هالة صبري، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تعزيز مشاركة العاملين على ضوء سلوكيات إتخاذ القرارات في بيئة الاعمال العربية، المؤتمر العلمي السنوي حول تكنولوجيا المعلومات ودورها في التنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، الاردن، 06-08 ماي 2002، ص 217.

⁴ عبد الله حمود سراج، أهمية خصائص المعلومات في بناء إختيار قرارات المنظمة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، المجلد 04، العدد 04، 2005، ص 133.

⁵ سليم حسينية، مبادئ نظم المعلومات الإدارية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000، ص 368.

5. المرونة

تعني مدى ديناميكية المعلومات وقابليتها للتأقلم على أي ظروف استثنائية أو فجائية، كما يقصد بها في بعض المراجع مدى القدرة على استخدامها في أكثر من قرار، وتلبية لأكثر عدد من احتياجات متخذي القرار للمعلومة.

6. الموضوعية

ويقصد بها ان تكون المعلومات محايدة، وليس لخدمة فئة دون أخرى، كما يقصد أيضا خلوها من التحريفات أو التزييف وهذا لتوجه القرار المعتمد على تلك المعلومات إلى تحقيق اغراض خاصة وغير مشروعة، وعليه لا بد من اعتماد المؤسسة على أنظمة امن وحماية للمعلومات، وهذا بتوفير قاعدة للمعلومات يمكن الرجوع لها في حال الشك في موضوعية وحياد معلومة ما.

7. إمكانية الوصول

وتعني هذه الخاصية سرعة وسهولة حصول متخذ القرار على المعلومات كما وكيفا في الوقت المناسب مع امكانية استخدامها بأقل تكلفة وجهد.

8. الحداثة

يقصد بها ان تكون المعلومات التي يستخدمها متخذ القرار تنم عن واقع الفترة التي يتم فيها حل المشكلة محل القرار، أي ان تكون المعلومات حديثة وفقا لمقتضيات الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية إتخاذ القرار.

ويمكن القول في هذا الاطار ان أهمية المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار تكمن في دقتها، نزاهتها، موضوعيتها، موثوقيتها، صحتها ومصدرها، كما أن سلامة أي قرار يعتمد على مدى سلامة وصحة هذه المعلومات التي تم الاعتماد عليها، حيث كلما زادت جودة المعلومات المتاحة وكفايتها ومقدار الدقة في عرضها وشرحها للحقائق المتعلقة بالموقف أو المشكلة محل القرار، كلما زادت قدرة متخذ القرار على إتخاذ القرارات الناجحة¹، وعليه فلا قيمة للمعلومات ما لم تكن تتمتع بجملة الخصائص سالفة الذكر، وعليه يمكن القول ان هذه الخصائص بمثابة شروط اساسية لا بد من توفرها في المعلومات حتى يتم الاعتماد عليها.

ثانيا: مستويات المعلومات وفقا لاحتياجات متخذي القرارات

لكي تؤدي المعلومات الدور المنطوق بها في عملية إتخاذ القرارات، لا بد لها ان توفر احتياجات كل فئة في التنظير الإداري لاي مؤسسة، حيث تختلف طبيعة وخصائص المعلومات المطلوبة بين مختلف الفئات التنظيمية، حيث كلما تدرجنا نحو الاعلى للمستويات الإدارية العليا كلما زادت الحاجة للمعلومات المركز والملمصة، بينما تزداد أهمية تفصيل المعلومات في المستويات الدنيا. وبصفة عامة تتلخص المستويات الإدارية، الإدارة الاستراتيجية والتي توكل لها عملية إتخاذ القرارات الاستراتيجية، الإدارة الوسطى والتي تتكفل بالقرارات التكتيكية، الإدارة الدنيا والتي تهتم بعملية إتخاذ القرارات التشغيلية.

وقد اورد (Laudon)² ان تعدد المستويات الإدارية داخل المؤسسة يؤدي بالضرورة إلى تعدد المعلومات المطلوبة في عملية إتخاذ القرارات، وعليه يجب ان تعمل المؤسسة على توفير تلك المعلومات بحسب الطبيعة المطلوبة فيها خاصة

¹ _ نادرة ايوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1997، ص 216.

² _ Laudon K.Laudon J, *Management des systemes d'informations*, 09^{eme} edition, Version Francaise Eric Fimbl, Pearson Education, Paris, 2010, p 77.

من ناحية ملائمتها لطبيعة المشكلة محل القرار، وذلك على اختلاف المستويات الإدارية، وقد اشار Jean Louis في هذا الشأن أنه توجد ثلاثة مستويات اساسية لإتخاذ القرارات:¹

1. على مستوى الاستراتيجي

حيث تهتم هذه الاطارات بالظروف الإقتصادية المحيطة بالمؤسسة، وبالتغيرات التي يمكن ان تحدث والتي قد تؤثر على مستقبل المؤسسة على المدى القصير أو البعيد، كما تهتم هذه الاطارات بمخاطر الانسداد أو التذبذب التي يمكن ان تصيب الوظائف العملية للمؤسسة، وبقدرة المؤسسة على تحقيق اهدافها.² وتتميز المعلومات المطلوبة في هذا المستوى بخصائص أنها شاملة، وتحتوي مجالات واسعة ومتداخلة، إلى جانب أنها يمكن ان تكون من مصادر خارجية.

2. على مستوى الإداري (التكتيكي)

يتم في هذا المستوى استخدام المعلومات الدقيقة والمتعلقة بكفاءة المؤسسة، بما فيه الاهداف الانية المرتبطة برقم الاعمال وتخفيض التكاليف، واعداد الخطط والموازنات للاستجابة للاهداف الاستراتيجية المحددة من طرف الاطارات المسيرة، وتتميز المعلومات المستخدمة في هذا المستوى بكونها حصرية تخص مجالات محددة بعينها.³

3. المستوى التنفيذي

تتجلى الحاجة للمعلومات في هذا المستوى بحسب المهام المنطوية بمسيره، وتتميز المعلومات المطلوبة في هذا المستوى بان تكون دقيقة وضيقة في مجالات محدد بعناية فائقة، ومتداخلة، وذات مصادر تكون داخلية خاصة، حيث يعبر هذا المستوى على المستوى العملياتي للمؤسسة ويمتاز بكون حجم القرارات التي يقوم بها لانه يمثل القاعدة الاساسية لحركة المؤسسة الإدارية والاستغلالية، كما يتوكل له مهام إدارة العمليات الناتج عن قرارات مستويات اعلى. وتجدر الاشارة ان المعلومات المطلوبة في عملية إتخاذ القرار تتحد تبعا لطبيعة المشكلة المطروحة، وفي أي مستوى، حيث اشار(Nechyporenko & Bocheliuk)⁴ أنه قد يقع وتكون المشكلة محل القرار منفصلة بين كل مستوى، كما قد يقع في بعض الاحيان ان تكون المشكلة محل القرار مداخلة فيما بين المستويات، مما يجبر متخذ القرار على الاستعانة بالمعلومات الخاصة بالمستوى دونه أو اعلى منه.

المطلب الثالث: المقومات الاساسية للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الفعالة

يعد القرار الفعال ذلك القرار الذي يعتمد على معلومات تستطيع تحقيق المستوى المقبول من الملائمة بين هدفه ووسيلته، وفي وقت صنعه ضمن معطيات ظرفية معينة.⁵ كما ان الاسلوب المنهجي في عملية إتخاذ القرارات يركز في اساسه على حل المشكلة محل القرار، ويكون هذا الحل فعال ام لا بحسب المادة الاولية المستخدمة في حله، وتتمثل المادة الاولية في عملية إتخاذ القرارات؛ العنصر البشري (متخذ القرار)، والمعلومات المتاحة، وباستغلال الخصائص النوعية لطرفي التوليفة يتم إتخاذ القرار فعال يحقق الهدف المسطر من خلال القرار.

¹ _ Jean Louis Le Moigne, *Les systemes de decision dans les organisations*, Presses universitaires de France, paris, 1974, p 63.

² _ عثمان مداحي، مرجع سابق، ص 241.

³ _ المرجع سابق، ص 241.

⁴ _ Valentyna Nechyporenko, Vitalii Bocheliuk, and Othres, *Value Foundation of The Behavior of Managers of Different Administrative Levels: Comparative Analysis*, Caracas, Venezuela, Vol 40, N° 34, 2019, P 17. Available online at : www.revistaespacios.com/a19v40n34/a19v40n34p17.pdf, Date of View: 15/12/2020.

⁵ _ العبيدي رائد عبد الخالق، علاقة بعض المؤشرات التنبؤية بفعالية صنع القرار الاستراتيجي، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، 1998، ص

أولاً: مميزات القرارات الفعالة

يعرف القرار الفعال بأنه ذلك القرار الذي يحقق أكبر معدل من الاهداف أو مضاعفتها في ضوء اوضاع التنظيم وحدوده.¹ وعليه فالمؤسسة تهدف من خلال عملية إتخاذ القرار إلى تحقيق الاهداف وفقاً لحدودها القصوى، أي بأعلى نسبة ممكنة وهذا لجعل عائد المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار اعلى من تكلفتها.

تتميز القرارات الفعالة بمجموعة من المميزات والخصائص نذكر منها:²

- مراعاتها للمنهج العلمي في إتخاذ القرار والذي يحقق الغاية المطلوبة بأقل تكلفة في الجهد والوقت والمال.
- مراعاتها للبيئة الداخلية للمؤسسة المتمثلة في القيم والاتجاهات السائدة فيها والقوانين والأنظمة السارية، وللبيئة الخارجية المتمثلة بقوى الضغط والعوامل الإقتصادية والسياسية والثقافية والاجتماعية والنفسية.
- تتيح المجال للمشاركة في إتخاذ القرار من قبل الاطراف المخول لها علمياً وعملياً إتخاذه، مما يجعل القرارات تتخذ بعقلانية وتخلق الدافع لدى العاملين للالتزام به وتنفيذه.
- الاستفادة من الاساليب الحديثة في عملية صنع القرار من خلال حوسبة مختلف المعلومات.
- مراعاة التشريعات النافذة المعمول بها وبذلك تكتسب هذه القرارات الصفة الشرعية.
- تحديد الوقت المناسب لإتخاذ القرار، وكيفية تنفيذه.

ثانياً: المتطلبات الواجب توفرها بالمعلومات المساهمة في صنع قرارات فعالة

القرار الفعال هو: "القرار الذي يتم إتخاذه على اساس مخاطرة محسوبة وليس على اساس مخاطرة طائشة".³ كذلك تتمثل فاعلية عملية إتخاذ القرارات اساساً في تحقيق الحدود القصوى من الاهداف المسطرة من خلال تنفيذ القرار، وهو ما يستلزم توفر مجموعة من الشروط والعوامل لضمان تحقق الفعالية في عملية إتخاذ القرار، تختلف هذه الشروط باختلاف طبيعة القرار، لكنها تتفق في ثوابت محددة يجب توفرها في المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار، وهذا لتحقيق القرار الفعال يجب ان تتوفر في المعلومات ما يلي:

- **الوفرة:** ان عملية إتخاذ القرارات تركز بصورة اساسية على المعلومات التي يتم توفيرها لصناع القرار، ولضمان الفعالية في إتخاذ القرار لا بد من توفير كامل المعلومات الدقيقة، المرتبطة بذلك القرار، وعلى هذا الاساس فإن عملية حجب أو تشويش أو تزوير للمعلومات التي يتم تقديمها لصناع القرار يترتب عليها قرارات خاطئة أو عاجزة.
- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة دقتها التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر، والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.⁴ وهذا يؤدي إلى إتخاذ قرار دقيق ومستوى المخاطر وعدم التأكد فيه يكون نسبي ويمكن التحكم فيه أو التأقلم معه مما يعطي القرار المتخذ صفة الفاعلية عند تنفيذه وتقييم عوائده.
- **سهولة الإستخدام:** سهولة إستخدام المعلومات من قبل صناع القرار يعتبر من بين الاعتبارات التي يراعيها، حيث لا يمكن إتخاذ القرار بمعلومات معقدة لدرجة عدم القدرة على فهمها أو تفسيرها، وعليه فالقرارات الجيدة تبنى

¹ ياسين سعد غالب، الإدارة الدولية، الطبعة الرابعة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

² فاطمة السعودي، علاء فرحان طالب، المعرفة السوقية في تعزيز فاعلية القرارات الاستراتيجية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لاسمنت الجنوبية-، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، العدد 01، 2010، ص 17، متوفرة على الرابط: www.iasj.net/iasj/article/43422، تاريخ الاطلاع: 2020/12/17.

³ نواف كنعان، مرجع سابق، ص 369.

⁴ العياشي ززار، كريمة غباد، دور نظام المعلومات المحاسبية في جودة البيانات والقرارات المالية، الطبعة الاولى، ألقا للوثائق قسنطينة، الجزائر، 2021، ص 50-

على اساس المعلومات التي لا تقبل العديد من التأويلات أو التفسيرات، وإنما التي يتم توجيه فهمها في كل الظروف بتفسير واحد. وسهولة الاستخدام تتجسد في المقدرة على استخدامها في تفسير أو بناء نماذج أو القيام بمقارنات أو القيام بالتنبؤ، وما إلى ذلك من استخدامات.

■ **المنفعة الشكلية والزمنية:** يعد توقيت المعلومات عامل حاسم في عملية إتخاذ القرارات الفعالة، حيث تعني المنفعة الزمنية ارتفاع قيمة المعلومات كلما امكن الحصول عليها بسهولة و في توقيت تكون فيه المعلومة محتكرة لدى المؤسسة، هذا ما ينتج عنه قرارات تعطي للمؤسسة ميزة تنافسية حسب مجال الصناعة الذي تنشط فيه، وهذا ما من شأنه جعل القرار المتخذ فعال. اما المنفعة الشكلية تعني تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيى هذه المعلومات عالية.¹

■ **الكفاءة:** يقصد بكفاءة المعلومات تحقيقها لأهداف المؤسسة من وراء استخدامها في عملية إتخاذ القرار وبفعالية، ويتجسد مفهوم الكفاءة تحت زاوية الكفاءة في مدى تحقيق جودة المعلومات المستخدمة بأقل التكاليف، أي تحقق الفعالية باستخدام معلومات العائد المحقق منها يفوق بمستوى معين تكاليف الحصول عليها.

كما تجدر الإشارة ان الخصائص النوعية للمعلومات تعتبر ضرورة حتمية للحصول على قرار فعال، ويتم تفعيل الخصائص بحسب ما يقتضيه القرار محل الصنع، وبحسب ما تقتضيه الظروف المحيطة بصناع القرار.

المطلب الرابع: دور المعلومات في دعم مختلف المراحل لعملية إتخاذ القرار

تعتبر الغاية من امتلاك المعلومات على مستوى أي مؤسسة إقتصادية هو خدمة عملية إتخاذ القرار، فالمعلومات تعمل كنسيج متكامل مع البنية التنظيمية، وذلك من أجل تلبية احتياجات المستويات الإدارية المختلفة، من المعلومات التي تختلف كما ونوعا فتدعم عملية إتخاذ القرار، من خلال تقديم تقارير حول المشكلة المراد حلها، وتقديم نماذج من شأنها مساعدة متخذ القرار في دراسة مختلف البدائل واختيار البديل الأفضل.² وبالتعمق في جوهر كل مرحلة من مراحل عملية إتخاذ القرار يتجلى لنا الأهمية البالغة التي تلعبها المعلومات المختلفة في تأطير كل مرحلة، وذلك بإمدادها بما تحتاجه من متطلبات معلوماتية، وفي هذا الاطار ميز (Herbert Simon) بين أربعة مراحل اساسية في عملية إتخاذ القرار³ ، والذي يعد من اهم النماذج استخداما حيث قسم عملية إتخاذ القرار إلى: مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها، مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل ، مرحلة إختيار البديل الأمثل، ومرحلة تنفيذ القرار ومتابعته.

أولاً: دور المعلومات في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها

تتجسد في هذه المرحلة عمليات التشخيص الأولية، حيث تتطلب جمع البيانات والمعلومات سواء من مصادر داخلية أو خارجية، كما يتم في هذه المرحلة التعرف على أبعاد المشكلة محل عملية إتخاذ القرار، حيث تتطلب معلومات وبيانات مستمدة من مختلف انظمة المعلومات التي قد توجد بالمؤسسة، وهذا لغاية اساسية هي تحديد المعلومات التاريخية التي لها علاقة بالمشكلة محل القرار وما يقابلها من معلومات آنية يمكن الاعتماد عليها في توجيه التشخيص والبحث في اطاره الصحيح، كما يمكن ان تقدم لمتخذ القرار الدعم في معرفة طبيعة وكمية وعمق الإجراءات المتعلقة بالبحث والتشخيص.

¹ _ العياشي زرزار، كريمة غياد ، مرجع سابق، ص 51.

² _ هارون العشي، فائزة بوراس، أهمية نظم المعلومات الإدارية في تحسين عملية إتخاذ القرارات داخل المؤسسة -دراسة حالة لشركات الدراسات وإنجاز الاعمال التقنية للشرق باتنة-، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، العدد 02، 2020، ص 92.

³ _ Claude Alazard, Sabune Separi, *Contrôle de Gestion*, 5^{eme} edition, Dunod, Paris, France, 2001, p36.

ثانيا: دور المعلومات في مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل

بعد أن يحدد متخذ القرار المشكلة وأبعادها فإنه يتوجه للبحث عن الحلول البديلة أو البدائل، وعليه يتم في هذه المرحلة التعبير عن المشكلة موضوع القرار في شكل نموذج مبسط يتضمن المتغيرات المختلفة للمشكلة، وأيضا العلاقات المختلفة بينها، تشتمل هذه المرحلة على عمليات ابتكار، تنمية وتحليل البدائل المتاحة وتقديم تصورات بشأن البدائل المثلى، واختبار جدوى تطبيق هذا البديل، وتتجلى قيمة المعلومة بهذه المرحلة في تقديم مدخلات النماذج الكمية المعتمدة في التنبؤ وقياس الجدوى، كما تعمل النظم المعلوماتية الخبيرة على المساعدة في إظهار البدائل المثلى بالنسبة للمشكلات المعقدة، وتساهم في وضع نماذج ثانوية للتنبؤ. كذلك نجد أنه كلما ازدادت أهمية المشكلة ازدادت كلفتها، وذلك من خلال احتياجها لوقت أطول للبحث عن البدائل وتطويرها والعمل على صياغتها في شكل نماذج كمية حتى تسهل عملية قياسها، لكن حال توفر المعلومات والبيانات التي يمكن عند اجتماعها تعطي تشخيص دقيق في وقت اقل وتكلفة ادنى.¹

كما تتم في هذه المرحلة صياغة البدائل وتقييمها واختيار أمثلها، وتتطلب من متخذ القرار ان يتميز بالرشد والعقلانية لان حل النموذج لا يعني الحل الكلي للمشكلة ، وان يكون قادرا على الإختيار العقلاني للبديل الأمثل استنادا لما تقدم ذكره في المراحل السابقة، ولكنه في ذات الوقت مقيد بظروف عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل، لذلك فإن متخذ القرار يعمل على جمع المعلومات ذات العلاقة والضرورية للقرار ومحاولة فحصها وتحديد أهميتها أو وزنها على الظروف الحالية والمستقبلية وهذا بالاستعانة بمخرجات أنظمة المعلومات الخبيرة، من خلال إختيار السيناريوهات المحتملة لحل المشكلة محل القرار وفق منهج أمثل يحقق اهداف المؤسسة.

ثالثا: دور المعلومات في مرحلة إختيار البديل الأمثل

تتوقف عملية إختيار البديل الأمثل وفقا لمعايير محددة (درجة المخاطرة المتوقعة، تكلفة تنبي البديل، اثار البديل ومدى تحقيقه للأهداف المسطرة)، على توفر المعلومات كما وكيفا وفقا لما تتطلبه المرحلة، حيث أنه تتطلب كل أنواع المعلومات، من معلومات اساسية الخاصة بتحديد البديل لما توفره من وصف دقيق لكل بديل على حدة، والمعلومات المتعلقة بتحديد المعايير المستخدمة لما تعطيه من توضيح تفصيلي لكل معيار، إلى جانب ذلك فإنها تتطلب المعلومات التفصيلية لتعطي شرح مفصل لأهم القيود المفروضة على متخذ القرار عن إختيار بديل معين، وكذلك الاحتمالات المتوقعة والتي قد تحد من تنفيذ البديل (القرار)، لتزيد من معرفة متخذ القرار وتكون لديه رؤية واضحة حتى يتسنى له الاستعداد لمواجهةها ورسم الخطط لذلك، كما لا تستغني هذه الخطوة عن معلومات الاداء والتي بدورها تعتبر بمثابة تغذية عكسية توضح مدى قدرة القرار على تحقيق الاهداف المسطرة، وكذلك المعوقات التي تعترض تنفيذ القرار والتي تعتبر بمثابة مشاكل جديدة تحتاج إلى حلول خاصة بها (إتخاذ قرارات).

رابعا: دور المعلومات في مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

لابد لمتخذ القرار من متابعة نتائج تنفيذ القرار لمعرفة جدواه ومدى فعاليته، وإيجابياته وسلبياته، ويعتمد التنفيذ بشكل اساسي على قبول القرار من قبل الاطراف المعنية به وبتنفيذه (المرؤوسين، العاملين، اطراف ذات علاقة)² وهذا ما يتطلب عمليات اتصال مع مختلف الأطراف المعنية بالقرار وفي هذا الاطار تستخدم المعلومات كأداة

¹ _ علي عبد الهادي مسلم، نظم المعلومات الإدارية: المبادئ والتطبيقات، مركز التنمية الإدارية، جامعة الإسكندرية، مصر، 199، ص119. (بتصرف)

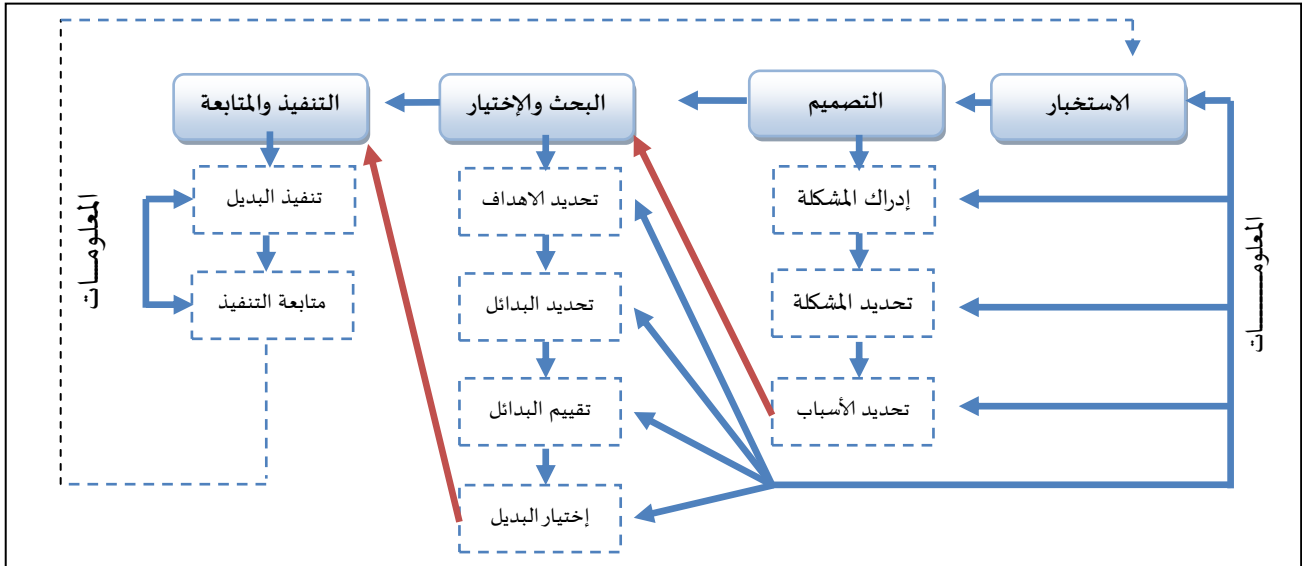
² _ خليل محمد الشماع، خضير كاظم محمود، نظرية المنظمة، الطبعة الثالثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 257.

الفصل الثاني _____ عملية إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية

لإجراء الإتصالات من الإجتماعات، الندوات، التريصات، وهذا من أجل تسهيل عملية الاقناع¹ على النحو الذي لا يترك مجال للضبابية سواء في القناعة حول الاستقرار في بديل بعينه، أو من ناحية إجراءات التنفيذ والمتابعة.

وعلى مستوى آخر تلعب المعلومات دورا جوهريا بما يسمى بالتغذية العكسية في معرفة مدى قدرة القرار على تحقيق الاهداف بكفاءة وفعالية، وكذا معرفة المشاكل والمعوقات التي تعترضه وتحديد ما تمهيدا لايجاد حلول مناسبة لها. والشكل (05) يوضح مراحل وخطوات صنع القرار وعلاقتها بالمعلومات.

الشكل (05): مراحل وخطوات عملية إتخاذ القرارات وعلاقتها بالمعلومات



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: أحمد السيد مصطفى، المدير في عالم متغير- رؤية مدير القرن الحادي والعشرون-، الطبعة الثانية، (دون ذكر الناشر) القاهرة، 1999، ص 176.

من الشكل (05) نلاحظ التأطير الشبه الكلي للمعلومات على عملية إتخاذ القرار، حيث في كل مستوى من مستويات عملية إتخاذ القرار تظهر الحاجة إلى نوع معين من المعلومات بما يتماشى والخطوة المنهجية المقابلة لها ، كذلك نلاحظ الربط المنهجي بين كل مرحلة وأخرى والذي يتم بتوصيل ما تم في المرحلة السابقة في شكل معلومات ليكون نقطة ابتداء في كل مرحلة موالية، ويعود ذلك إلى الترابط بين المستويات الإدارية في عملية إتخاذ القرار، حيث يتم التنسيق والربط بين مختلف المستويات من خلال المعلومات، فعملية القرار يمكن تقسيمها إلى شقين رئيسي، هما: المرحلة الإدارية، والمرحلة التنفيذية، حيث تتم المرحلة الإدارية تحت اشراف المستوى الاستراتيجي والمستوى الإداري، وفي حين يمثل المستوى التشغيلي المرحلة التنفيذية أو التطبيقية للقرار، وهذا في حال كان القرارات تخص الجانب الإداري والعملياتي بالمؤسسة، اما فيما تعلق بالقرارات الاستراتيجية والتي فيها نوع من الاستشراف فهي تبقى حكر على المستوى الاستراتيجي من ناحية الإدارية والتنفيذية، ويتلخص دور المستويات الادنى في نقل المعلومات المستخدمة في عملية إتخاذ القرار من الاسفل إلى الاعلى.

¹ _Efrain Turban, *Decision Support and Expert Systems : Management Support Systems*, Prentice Hall Ptrupper, USA, 1993, p 62.

المبحث الرابع: موقع المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات

تعتبر القوائم المالية المنتجة الرئيس لنظام المحاسبة المالية التي تقوم بمعالجة الاحداث الاقتصادية المختلفة وعرضها خلال السنة لإنتاج مخرجات تساعد متخذي القرارات في إتخاذ قرارات رشيدة، وقد عملت معايير المحاسبة الدولية على تحديد ابجديات التطبيق العملي لهذه الاحداث بما يحقق الاتساق، الدقة، الافصاح، والتوحيد حتى تتمكن مختلف الاطراف المهتة بمخرجات النظام المحاسبي من استغلال هذه المخرجات المتمثلة في معلومات تشكل مادة اولية لكل قرار يصدر من هذه الاطراف ذات العلاقة. وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المفاهيم المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي، ثم المعلومات الناتجة عنه، وإبراز أهمية المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

يعد نظام المعلومات المحاسبي من بين اهم الانظمة الإدارية في المؤسسة، اذ يوفر للإدارة كم معلوماتي معتبر يلبي حاجاتها من المعلومات اللازمة لمختلف الاستعمالات، بمعنى احران نظام المعلومات المحاسبي يعتبر جزء من المعلومات المعقدة والمتداخلة في اية مؤسسة سواء اكانت مباشرة أو غير مباشرة، وان تكون مناسبة وملائمة لأجل تشخيص وتعريف وإيجاد طرق العمل للوصول إلى تحليل النتائج، لذلك لا بد من بناء نظام محاسبي متكامل تمكن مخرجاته من قياس الكفاءة وقياس الجدوى الاقتصادية والمالية¹، وكذلك الافكار المختلفة المتعددة لتحليل الإقتصادي والمالي، والإداري أيضا، والتي تكون مهمة جدا لتحقيق الاهداف والنشاطات المرسومة.

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبية

يعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه: " احد مكونات التنظيم الإداري في المؤسسة، يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات الاطراف الداخلية أو الاطراف الخارجية."² كذلك يعرف على أنه: " نظام المعلومات المحاسبية هو الجهة المسند إليها توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الادارات والأقسام والأطراف الأخرى."³

وأيضاً عرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه: " هو الذي يسهل عملية إدارة المؤسسة بكفاءة وفعالية وتأتي أهميته من أهمية المعلومات نفسها سواء في عملية التخطيط والرقابة وإتخاذ مختلف القرارات، وحقيقة نجاح بعض المؤسسات الاقتصادية أو فشلها قد يرجع أساساً إلى مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية بها."⁴

وحسب ما جاء به (Dagobert Ngongang) ان نظام المعلومات المحاسبي هو: " مجموعة منظمة من الأجهزة لجمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها وإيصالها إلى الاطراف التي تطلبها."⁵

كما تجدر الإشارة ان نظام المعلومات المحاسبية عرفه (Lesca & Elizabeth) على أنه " الحثيات التي من خلالها تتحرى المؤسسة أو تستعلم لتسير عملياتها وتطورها"⁶، ومن جهة أخرى فإن نظم المعلومات المحاسبية يمثل جزء من

¹ _ عبد الوهاب حبش، الدور الذي تلعبه البيانات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية، مجلة قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين (التحديات- الفرص- الافاق)، الجزء الرابع، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص 111.

² _ ستيفن اموسكوف، مارك سميكن، نظم المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات - مفاهيم وتطبيقات-، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 25.

³ _ أحمد حلبي جمعة وآخرون، نظام المعلومات المحاسبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007، ص 06.

⁴ _ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص 29.

⁵ _ Dagobert Ngongang, *Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises*, La Revue des Sciences de Gestion, Vol 06, N° : 216, 2005, p 60. Disponible sur le lien : <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2005-6-page-59.htm>, le 21/12/2020.

⁶ _ Humbert Lesca, Elisabeth Lesca, *Gestion de l'information : Qualité de l'information et performances de l'entreprise*, 2^{eme} édition, EMS Editions, Paris, 2010, p 17.

نظام المعلومات الكلي داخل المؤسسة، ويلعب دورا فعلا من حيث تزويد مختلف المستويات الإدارية، والأطراف بمعلومات جاهزة تساعدهم في إتخاذ مختلف القرارات، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق تقارير وقوائم مالية، أو عن طريق تقارير مدقق الحسابات الخارجيين والذي يعد الوسيلة الاضمن لتأكيد صدق وعدالة تمثيل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية لواقع المؤسسة.

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لنظام المعلومات المحاسبية على أنه هيكل متكامل داخل المؤسسة الإقتصادية يقوم بإستخدام الموارد المتاحة متمثل اساسا في البيانات المتعلقة بالأحداث الإقتصادية، لتحويل هذه البيانات إلى معلومات محاسبية بهدف اشباع احتياجات مختلف المستخدمين من المعلومات، ويتكون هذا الهيكل من خمسة مقومات هي:¹

- العنصر البشري: وهو المسؤول عن إدارة النظام.
- الإجراءات: اليدوية والآلية المتعلقة بجمع وتشغيل وخرن البيانات حول انشطة المؤسسة.
- البيانات: البيانات الخاصة بمختلف الاحداث الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.
- البرمجيات: البرمجيات المستخدمة لتشغيل عمليات المنظمة.
- البنية التحتية: من خلال التكنولوجيا التي تتضمن الحسابات والأجهزة والبرامج المؤطرة لعمل النظام.

ثانيا: خصائص نظام المعلومات المحاسبي

يتصف نظام المعلومات المحاسبي بجملة من الخصائص التي تميزه عن باقي الانظمة، نذكر منها:²

- هو نظام متخصص في جمع البيانات المحاسبية وتحليلها وإنتاج المعلومات المحاسبية.
- يعتبر هذا النظام اساس المعتمد عليه في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بالمؤسسة الإقتصادية.
- يوفر معلومات ذات قيمة لجميع المستويات الإدارية من أجل إتخاذ القرارات.
- التداخل والتفاعل مع مختلف الانظمة الفرعية الأخرى حيث يمتاز نظام المعلومات المحاسبي بالتغلغل في الانظمة الأخرى لكونه مصدر معلومات حول الاحداث التي لها اثر مالي خاصة.
- لا يقتصر دور نظام المعلومات المحاسبي في توفير معلومات للمستخدمين الداخليين، انما يمتد للأطراف الخارجية من عملاء، موردين وبنوك، مساهمين، الخ، من خلال القوائم المالية والتقارير الخاصة.

ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر الهدف الرئيسي لأي نظام داخل المؤسسة الإقتصادية هو توفير المعلومات، ونظام المعلومات المحاسبي كغيره من الانظمة الإدارية الغرض منه هو توفير معلومات للمستخدمين الداخليين والخارجيين، وتتلخص اهداف نظام المعلومات المحاسبي في ثلاث اهداف رئيسية، وهي كالتالي:³

¹ _ سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 29.

² _ كمال السيد مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 70.

³ _ إبراهيم الجزراوي، عامر الجاني، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007، ص 27.

1. الدعم اليومي للعمليات

تقوم المؤسسة الإقتصادية يوميا بعدد من الاحداث الإقتصادية يطلق عليها العمليات المحاسبية، وهي بمثابة احداث تعبر عن عمليات تبادل لها قيمة إقتصادية مثل بيع منتجات، استلام نقديات من العملاء. اما العمليات غير المحاسبية والبيانات التي لا تعبر عن احداث إقتصادية فبتم تناولها في اطار نظم معلوماتية اخرى.

تتضمن معالجة العمليات كل من التشغيل المحاسبي والعمليات غير المحاسبية، حيث يتم تشغيل العمليات من خلال إجراءات نمطية تتضمن كل من المستندات الاولية (التسجيل المحاسبي، التشغيل والرقابة، والمخرجات). ويتم تشغيل العمليات من خلال نظم تشغيل ومعالجة العمليات (Transaction Processing Systems) TPS وهي عبارة عن نظم فرعية لنظام المعلومات المحاسبي، ويعمل كل نظام فرعي على تشغيل مجموعة من الخطوات لكل نوع معين من العمليات مع ملاحظة امكانية وجود تداخل وترابط بين نظم التشغيل الفرعية.¹

2. دعم عملية إتخاذ القرارات

يتجسد هذا الهدف من خلال توفير معلومات لعمليات إتخاذ القرار، والذي عادة يجب ان يتخذ بالتناسب مع عمليات المؤسسة الإقتصادية التخطيطية والرقابية، وان هذا الهدف غالبا ما يطلق عليه معالجة المعلومات كمعلومات على الايرادات المتوقعة للعام القادم، حيث بمعرفة ذلك تستطيع المؤسسة الإقتصادية من اجراء التخطيط الضروري لإنتاجها.²

3. انجاز الإلتزامات المتعلقة بالإدارة

ان أهمية الإلتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة للمستخدمين الخارجيين عن المؤسسات، مثلا اصحاب المصالح فيها، منهم المالكين، الدائنين، اتحادات العمال، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، وحتى الجمهور العام، اما المؤسسات الصغرى والتي عادة ما يطلق عليها المساهمة فهي تصدر قوائم مالية دوريا إلى المساهمين، وهي يجب ان توفر تقارير عن الدخل الخاضع للضريبة إلى الجهات الحكومية.³

ثالثا: دور المدقق الخارجي في نظام المعلومات المحاسبي

انطلاقا من طبيعة الموضوع والذي يشكل التدقيق الخارجي احد جزئيات متغيراته، فإنه من الضروري ابراز دور المدقق الخارجي في نظام المعلومات المحاسبي، كون المدقق الخارجي هو المسؤول عن اصدار التقرير، وحسب اخر تعديل للتقرير وفقا لمعيار التدقيق الدولي ISA 700 لاسيما في فقرة امور التدقيق الرئيسية أو الأساسية، فيتعين على المدقق الخارجي تقييم كل من عمليات التشغيل الخاصة بالنظام ومخرجاته من معلومات قبل ان يقوم بالتصديق على مدى صحة وانتظام وعدالة تمثيل القوائم المالية الناتجة عنه، وقد يقدم بعض التوصيات بشأن تعديل تصميم النظام خاصة فيما تعلق بإجراءات الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية

تمثل المحاسبة مجموعة التقنيات التي تعمل على تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الإقتصادية للاستفادة منها في عملية إتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، وعليه بالمحاسبة توفر كم هائل من البيانات

¹ _ عبد المقصود السيد واخرون، مرجع سابق، ص 22.

² _ العياشي ززار، كريمة غباد، ص 27.

³ _ المرجع السابق، ص 27.

والمعلومات ذات الصيغة المالية، وفي العادة يتم تشخيص هذا القدر الهائل من المعلومات والبيانات في مجموع القوائم المالية التي تعتمد عليها المؤسسة، وهذا من أجل خدمة الملاك بصفة أساسية، وهذا لا يمنع من استفادة أطراف وجهات أخرى مثل الإدارة، المستثمرين، الدائنين، العملاء، البنوك والجهات الحكومية.

أولاً: مفهوم البيانات والمعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى تعريف المعلومات المحاسبية، وجب أولاً التطرق إلى مفهوم المحاسبة، حيث قدمت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) في هذا الشأن تعريفات في سنوات مختلفة تبين أهمية المعلومات في مجال اتخاذ القرارات وكانت على النحو التالي:

- عام 1960: المحاسبة هي "عملية تحديد وقياس ومعالجة المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي هذه المعلومات".¹
- عام 1966: المحاسبة هي "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة".²
- عام 1975: قدمت جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريف جديد، تم فيه صياغة الهدف من المحاسبة على أنه "توفير المعلومات التي يمكن ان تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والتي تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية".³

تأسيساً بما سبق يمكن القول ان المحاسبة عبارة عن مجموعة تقنيات مشكلة في تركيبية نظام، له بعد اتصالي، ومعلوماتي كفاء وفعال، حيث يعمل على توفير قوائم وتقارير تفصح عن المعلومات ذات الطابع المالي والمحاسبي وفق طريقة مبسطة ومنظمة تسهل على متخذي القرار استخدامها.

1. تعريف البيانات المحاسبية

أختلف الباحثين في الشأن المحاسبي في تحديد مفهوم البيانات المحاسبية، غير أنه يوجد اتجاهين رئيسيين في تحديد مفهوم البيانات المحاسبي، وهما:

1.1. المفهوم الضيق للبيانات المحاسبية: في هذا الاتجاه، وبحسب ما جاء به (Nelson & Woods) يرى ان البيانات المحاسبية تنشأ من عمليات المؤسسة (تموين، تخزين، بيع، تصنيع أو غيرها)، أي هي البيانات الناتجة عن كل تدفق نقدي أو مادي داخل المؤسسة.⁴

2.1. المفهوم الواسع للبيانات المحاسبية: يرى اصحاب هذا الاتجاه ان مفهوم البيانات المحاسبية لا يقتصر على التدفقات النقدية والمادية داخل المؤسسة، وإنما يمتد ليشمل البيانات الكمية سواء كانت مالية أو غير مالية، وسواء كانت متعلقة بأحداث تمت في الماضي أو الحاضر أو توقعات عن المستقبل⁵، وهذا ما أيده القاضي وآخرون⁶ في كون البيانات المحاسبية لا تقتصر في تسجيل الاحداث الاقتصادية داخل المؤسسة، وإنما هي بيانات كمية، وغير كمية التي تخص الاحداث الاقتصادية، وعليه فمفهوم البيانات المحاسبية يتسع ليشمل البيانات الكمية والإحصائية

¹ _ American Accounting Association, A Statment of Basic Accounting Theory, Florida , 1966, p 01.

² _ عباس مهدي الشيرازي، محمد فخري، مرجع سابق، ص 14.

³ _ المرجع السابق، ص 14.

⁴ _ Nelson & Woods, Accounting Systems and Data Processing, Publishing Co, INC, South Western, Ohio, 1961, P 25.

⁵ _ محمد علي شحاته ، عيد الحميد مصطفى، بحوث في المحاسبة الإدارية والمالية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر، ص 15.

⁶ _ أبو زلطة القاضي، عبد الكريم زياد، محمد خليل، تصميم نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 369.

والتفصيلية، التي لا تخضع لقاعدة القيد المزدوج، والتي ليست لها اطار محدد، وإنما تتعلق بالأحداث الاقتصادية، وتبعا لهذه الاحداث الاقتصادية تصنف البيانات المحاسبية إلى صنفين رئيسين:

- بيانات مالية: وهي تتعلق بكافة الاحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة الاقتصادية ويتبعها اثر مالي بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وهي بدورها تشمل كافة الاحداث الرئيسية الآتية:¹
 - الاحداث التمويلية المتعلقة بكيفية الحصول على الاموال اللازمة لممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الاقتصادية (الجاري وغير الجاري) سواء من قبل اصحاب الملكية أو عن طريق الاقتراض.
 - الاحداث الرأسمالية المتعلقة بكيفية الحصول على الموجودات الثابتة ومجالات التصرف بها (بيع، استبدال).
 - الاحداث الايرادية، والمتعلقة بكيفية تحقيق ارباح العمليات الجارية (ارباح النشاط الجاري).
- بيانات غير مالية: وهي تتعلق بكافة الاحداث الاقتصادية التي لا يتبعها اثر مالي، وهي نوعان:
 - بيانات كمية: وهي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية، مثل اعداد العاملين، عدد ساعات العمل، عدد الاسهم.....الخ.
 - بيانات غير كمية: وهي تلك البيانات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية لنظرا لصعوبة قياسها، مثل مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين، اذواق المستهلكين

ومما سبق يمكن القول ان البيانات المحاسبية هي كل البيانات الناتجة عن الاحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة سواء نتج عنها تدفق نقدي مادي، أو تدفق نقدي فقط، أو تدفق مادي فقط، والتي تعبر عن حقائق تم تسجيلها وذات المصادر مختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية إتخاذ القرارات، كما تعتبر المادة الخام لنظام المعلومات المحاسبي والتي سينتج عند معالجتها (مدخلات- تشغيل- مخرجات) المعلومات المحاسبية.

2. تعريف المعلومات المحاسبية ومبررات الإهتمام بها

عرف (Burns & William) المعلومات المحاسبية على أنها: "المعلومات المكتوبة التي تقدمها القوائم المالية، أو أي وسيلة اتصال معلوماتي أخرى".²

كذلك تم تعريف المعلومات المحاسبية على أنها: " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية، والقوائم المالية".³

وعليه فالمعلومات المحاسبية تمثل كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص وتعبر عن الاحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة خلال حياتها الإستغلالية، اين يتم معالجة البيانات المحاسبية الناتجة عن هذه الاحداث الاقتصادية بواسطة نظم المعلومات المحاسبية، ثم التقرير عنها بذات النظام في شكل قوائم مالية تحمل معلومات للحصول من خلالها على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عمليات إتخاذ القرارات، الرقابة، التنبؤ بالمستقبل.

¹ _ محسن قاسم، زياد هاشم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003، ص ص 10-13.

² _ William J. Bruns, Jr, *Accounting Information and Decision-Making: Some Behavioral Hypotheses*, *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 3 (Jul., 1968), p 470. Available online at : <https://www.jstor.org/stable/244070> , Date of View: 21/12/2020.

³ _ قاسم محمد ابراهيم الحديدي، زياد يحي السقا ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر والطباعة، العراق، 2003، ص 76.

والجدير بالذكر ان الحاجة للمعلومات المحاسبية تنشأ من نقص المعرفة وحالات عدم التأكد الموجودة في بيئة النشاط الإقتصادي، وبذلك فان الهدف من توفير المعلومات المحاسبية هو مواجهة الجزئيات سابقة الذكر، ولكي تصبح المعلومات المحاسبية تحقق الغايات سالفة الذكر لابد ان يتوفر فيها شرطين أساسيان، وهما:

- ان المعلومات المحاسبية الناتجة يجب ان تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار.

- ان المعلومات الناتجة يجب ان تزيد من معرفة متخذ القرار وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الاول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في إتخاذ قرارات اخرى في المستقبل.

وفي حال عدم تحقق الشرطين السابقين أو احدهما على الأقل، فلا يمكن ان يكون ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات، بل يمكن اعتبارها "بيانات مرتبة" يمكن تخزينها واستخدامها كمدخلات في نظام جديد.¹

تحتل المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية أهمية كبيرة وذلك نظرا للأسباب الآتية:²

- ان المعلومات المحاسبية تعد الدعامة الاساسية التي تبنى عليها القرارات المختلفة عامة والمالية خاصة، وان هذه المعلومات هي التي تبنى عليها الحقائق والتقديرات القيمة لأنها المادة الاولية لصناعة القرار الصائب وان درجة دقة وموضوعية القرار تتناسب طردا مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة.

- ان المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى، وذلك بسبب ما تحتويه نظم المعلومات المحاسبية من الاسس والضوابط والمعايير التي لا تخلو منها أي خطوة أو اجراء أو مستند في النظام.

- ان المعلومات المحاسبية تتمتع بمستوى من المنطق قد لا يتوفر في غيرها من المعلومات وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات من مبادئ وفروض.

- ان المعلومات المحاسبية هي الاساس الذي يعتمد عليه ملايين المستثمرين في الاسواق المالية لتحديد قراراتهم الاستثمارية.

ثانيا: احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية

ينقسم مستخدموا المعلومات المحاسبية بصفة رئيسية إلى فئتين: الداخليون، والخارجيون، وتبعاً لذلك فإحتياجاتهم تختلف، وقد اوضح (Hendriksen)³ في هذا الشأن أنه لا بد من توجيه نظام المعلومات المحاسبية لتلبية احتياجات كل فئة من فئات الطالبين على المعلومات المحاسبية. ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى:⁴

■ **المستخدمين الداخليين:** يقصد بالمستخدمين للمعلومات المحاسبية، رجال الإدارة بمستوياتهم المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية، وتختلف حاجياتهم للمعلومات المحاسبية من حيث مكوناتها ودرجة الاجمال والتفصيل فيها

¹ قاسم محمد ابراهيم الحديتي، مرجع سابق، ص 29.

² هشام عمر حمودي، استخدام نظام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي في صندوق الزكاة محافظة نينوى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، مصر، 2016، ص 88.

³ ألدون هندريكسون، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة ابو زيد، جامعة الاسكندرية، مصر، 1990، ص 211.

⁴ هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام مساعد للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 86. متوفرة في الرابط: <http://iefpedia.com/Arab/wp-content/uploads/2010/07/المحاسبة-التحليلية-نظام-معلومات-للتسيير-ومساعد-على-اتخاذ-القرار-في-المؤسسة-الاقتصادية-دراسة-مقارنة/> ، تاريخ الاطلاع: 2020/12/22.

والدقة، والشمول، والبعد الزمني والتوقيت، وهذا تبعا للعديد من العوامل.¹ حيث تعد نوعية القرار المراد إتخاذه داخليا عامل متحكم في نوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة. كذلك يعد المستوى الإداري عامل متحكم في الحاجة للمعلومات المحاسبية، حيث تختلف من مستوى إداري إلى آخر وهذا لاختلاف مهام كل مستوى في الهرم الإداري مما يعني اختلاف القرارات المتعلقة بكل مستوى، والجدير بالذكر ان لكل مستوى إداري مطلبه من التفصيل أو التلخيص في المعلومات المحاسبية المقدمة.

■ **المستخدمين الخارجيين:** هي كل الاطراف المهتمة بالمؤسسة من جهات حكومية واطراف خارجية اخرى (مصالح الضرائب، مفتشيات العمل، هيئات الضمان الاجتماعي، البنوك، المؤسسات الاخرى، وكذلك الموردون، الدائنين، الشركاء، والمساهمون) حيث ينتظر هؤلاء من المعلومات المحاسبية ان توفر لهم كل الضمانات التي من شأنها ان تخلق جو من الوثوقية في علاقتهم بالمؤسسة. وتتمثل أهمية المعلومات المحاسبية بالنسبة للأطراف الخارجية في:²

- توفير المعلومات للمستثمرين الحاليين والمرقبين، البنوك، الدائنين، وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية.
- توفير المعلومات التي تفيد الاطراف الخارجية في تحديد قيمة ووقت عائد الاستثمار واحتمالات تحققه، وتقييم هذه الاستثمارات في مجال الاوراق المالية، بالإضافة إلى تقدير قيمة ووقت احتمال تدفقاتهم النقدية الناتجة عم المصالح المشتركة مع المؤسسة.
- توفير المعلومات عن الموارد والالتزامات سواء كانت ملاكها أو للغير، وأيضا المعلومات عن النتائج المترتبة على معاملات المؤسسة والأحداث والظروف الاقتصادية التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في هذه الموارد.

وتجدر الإشارة في هذا الشأن ان المستخدم الخارجي للمعلومات المحاسبية يرى ان القوائم المالية في حد ذاتها لن تكون كافية وهذا لاحتكار المؤسسة على معلومات تكون في الملاحق ولا تقوم بنشرها أو توفيرها للمستخدم، وهذا ما يجعل الصورة منقوصة بالنسبة للمستخدم الخارجي، لذلك نجد ان هذه الاطراف تسعى دائما إلى الاعتماد على تقرير المدقق الخارجي لاحتوائه على المعلومات اللازمة وبالقدر الكافي لإتخاذ قراراتهم.

■ **المحاسبة الوطنية:** ان تجميع المعلومات توفرها التي نظم المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية مهم جدا في معرفة المؤشرات الكلية ومعرفة اتجاه النمو الاقتصادي الوطني، كما أنها وسيلة لتقييم نجاعة السياسات الحكومية تجاه المؤسسات الاقتصادية.

■ **أطراف اخرى:** وهم اطراف خارجية، ولا تربطهم أي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة، لكن المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي تعنيهم، ومن أمثلة ذلك المواقع المتخصصة في تجميع البيانات، الصحافة، الباحثون.

جدول (15): فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية

مستخدمين خارجيين		مستخدمين داخليين
لهم مصالح مالية غير مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة
- دوائر حكومية؛ - سلطات قضائية؛ - محللون ماليون؛ - بورصة الاوراق المالية ووسطاء ماليون؛ - مستهلكون أو عملاء؛ - مخططون إقتصاديون.	- مستثمرون حاليون ومحتملون؛ - مقرضون حاليون ومحتملون؛ - عاملون حاليون محتملون؛ - النقابات العمالية.	الفريق الإداري في المؤسسة بكافة مستوياته: - رئيس وأعضاء مجلس الإدارة؛ - مدراء تنفيذيون؛ - رؤساء الاقسام؛ - موظفون وعاملون.

المصدر: رضوان حلوة حنان واخرون، اسس المحاسبة المالية، دار حامد، عمان، الاردن، 2004، ص30.

¹ - فايز حمزة رملي، مرجع سابق، ص 33.

² - المرجع السابق، ص ص 35-36.

من الجدول (15) نلاحظ التقسيمات التي تشكل الاطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، حيث اهم اوجه التصنيف هي الاطراف الداخلية والخارجية، كما نلاحظ ان هناك تصنيف اخر يتمثل في التفرقة بين الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية من خلال مصالحها المالية بالمؤسسة، حيث تمثل الاطراف التي لها مصالح مالية بالمؤسسة كل من المستخدمين الداخليين والخارجيين الذين تربطهم علاقات مالية مباشرة بالمؤسسة أي هم جزء في التدفقات المالية للمؤسسة، في حين يمثل المستخدمين الخارجيين الذين ليست لهم أي مصالح مالية مباشرة كافة المستخدمين الذين تربطهم بالمؤسسة علاقات قانونية والتي تكون في غالب الاحيان مفروضة بقوة القانون كمصالح الضمان الاجتماعي على سبيل المثال لا الحصر.

المطلب الثالث: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى الخصائص النوعية التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية حتى تجعل منها معلومات ذات أهمية ووزن في عملية إتخاذ القرارات، لابد من التطرق إلى الاطراف التي تبحث وتهتم بهذه الخصائص. حيث تتجسد هذه الاطراف في وجهين اساسيان، هما: الاطراف الداخلية، والاطراف الخارجية، اما عن الاطراف الداخلية المهتمة بالمعلومات المحاسبية فهم الإداريون على مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، حيث تختلف احتياجاتهم للمعلومات المحاسبية من حيث الخصائص المطلوبة في المعلومة بحسب القرار الذي ستستخدم فيه أو المستوى الإداري الذي ستم فيه. اما عن الاطراف الخارجية فهي اطراف لها اهتمام من نوع اخر يختلف عن اهتمام الاطراف الداخلية، و من اهم الاطراف الخارجية نجد الملاك (المساهمين) أو ما يطلق عليهم أيضا المستثمرين الحاليين، كذلك نجد المستثمرين المتوقعين، البنوك، الموردون، الجهات الحكومية، وهي الاطراف التي تسعى إلى الحصول على المعلومات الممتازة بالخصائص النوعية التي تعكس حقيقة عمل المؤسسة، وهذا من أجل المساعدة في إتخاذ القرارات المتعلقة بهم كل حسب محل اهتمامه وغايته.

أما فيما تعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يمكن النظر إليها على أنها تسلسل هرمي للصفات، حيث الملائمة والتمثيل الصادق (الموثوقية) هما الصفتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار. وإذا كان أي منهما مفقودة تماما في جزء من المعلومات، فلن تكون المعلومات مفيدة.¹ هذا من جهة، ومن جهة اخرى يختلف صانعو القرار على نطاق واسع في أنواع القرارات التي يتخذونها، وكيفية إتخاذهم للقرارات، والمعلومات التي يمتلكونها بالفعل أو يمكنهم الحصول عليها من المصادر الأخرى، وقدرتهم على معالجة المعلومات. ولكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن يكون هناك رابط بين صانعي القرار والقرارات التي يتخذونها. هذا الارتباط، يتجلى اساسا في قابلية المعلومات للفهم، من خلال جودة المعلومات التي تسمح للمستخدمين بشكل معقول بإدراك أهميتها.²

والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق القواعد الأمريكية بـ (الملائمة، المصادقية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة)³، في حين حدد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية

¹ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 11th edition, Wiley, 2005, p 31.

² Ahmad N. Obaidat, *Accounting Information Qualitative Characteristics Gap Evidence from Jordan*, International Management Review, Tafila Technical University, Tafila, Jordan, Vol. 3, No. 2, 2007, p 27. Available online at : www.researchgate.net/publication/237327650_Accounting_Information_Qualitative_Characteristics_Gap_Evidence_from_Jordan?fbclid=IwAR3BMFi6rloS2f_oMw6PZJvwLMiHjTJP0ah0OJgGTVu0-qbpgOn0aaq20HJE, Date of View : 21/12/2020.

³ Caraiman Adrian-Cosmin, *Accounting Information System - Qualitative Characteristics And The Importance Of Accounting Information At Trade Entities*, Annals - Economy Series, Constantin Brancusi University, Faculty of Economics, vol. 02, Issue 01, February 2015, p 169. Available online at : http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2015-01.Volumul%202/26_Caraiman.pdf, Date of View: 22/12/2020.

ب: (الملائمة، التمثيل الصادق)، والخصائص التعزيزية والتي تضم (القابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، القابلية للتحقق، والقابلية للفهم)¹،. عمومات تتمثل اهم الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية في:²

1. الملائمة

تعتبر المعلومات مفيدة حين تكون ملائمة لحاجة متخذ القرار، وتتصف بخاصية الملائمة عندما تكون مرتبطة ووثيقة بالقرارات التي يتم إتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرار، بحيث يجب أن تكون للمعلومات المحاسبية قيمة تنبؤية وقيمة في التغذية عكسية وحسن التوقيت. حيث تساعد المعلومات المحاسبية الملائمة صناع القرار على التنبؤ بالمستقبل أي لها "قيمة تنبؤية"، كما تساعد المعلومات المحاسبية الملائمة أيضا صانعي القرار على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، أي لديها "قيمة ردود الفعل". عادة ما تقوم المعلومات بكلا الأمرين معا، لأن المعرفة بنتيجة الإجراءات التي تم إتخاذها بالفعل ستعمل بشكل عام على تحسين قدرات صانعي القرار على التنبؤ بنتائج الإجراءات المستقبلية المماثلة، وبدون معرفة الماضي عادة ما يكون أساس التنبؤ غير موجود، وبدون الاهتمام بالمستقبل، تصبح معرفة الماضي عديمة الفائدة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يجب أن تكون "في الوقت المناسب"³، مما يعني أن المعلومات يجب أن تكون متاحة لصانع القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرار، كما ان المعلومات المحاسبية التي لا تكون متاحة عند الحاجة إليها أو تصبح متاحة فقط بعد فترة طويلة من كونها ذات قيمة للعمل المستقبلي تكون عديمة الفائدة.

2. التمثيل الصادق (الموثوقية)

يعني التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية درجة الموضوعية والحياد التي تتضمنها هذه المعلومات، والتي تسمح لمستخدميها المختلفين بالتوصل إلى نفس النتائج، كذلك موثوقية المعلومات⁴، كما تعني جودة المعلومات التي تسمح للمستخدمين بالاعتماد عليها بثقة، أي التي لها تمثيل خال من الأخطاء والتحيز بشكل معقول. كما تعبر الموثوقية على خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير امكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وان تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة منهج الحيطة والحذر.⁵

3. القابلية للمقارنة

يجب أن يكون المستخدمون للمعلومات المحاسبية قادرين على مقارن، هذه المعلومات من سنة لآخرى، من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي والأداء. وأيضا يجب أن تكون هذه المعلومات لها القدرة في مقارنة المعلومات المحاسبية فيما بين المؤسسات المتماثلة في نفس الطبيعة أو نفس الصناعة، من أجل تقييم المركز المالي والأداء.

¹ _ Virgil Abedana, Kwame Boasiako Omane-Antwi, Moses Oppong, *Adoption of IFRS / IAS in Ghana: Impact on the Quality of Corporate Financial Reporting and Related Corporate Tax Burden*, Research journal of finance and accounting, Vol.7, No.8, 2016, p 10, Available online at : www.academia.edu/24915971/Adoption_of_IFRS_IAS_in_Ghana_Impact_on_the_Quality_of_Corporate_Financial_Reporting_and_Related_Corporate_Tax_Burden , Date of View: 22/12/2020.

² _ Caraiman Adrian-Cosmin, *Op Cit*, p 169.

³ _ Ahmad N. Obaidat, *Op .Cit*, p 27.

⁴ _ Habibollah Nakhaei, Karim Nakhaei, Aiyoub Ahmadimousaabad, *Surveying the Effect of Qualitative Characteristics of Accounting Information on Improvement of Management Decisions*, International Research Journal of Applied and Basic Sciences, Vol 08, N° 06, 2014, p p 646-647. Available online at: https://irjabs.com/files_site/paperlist/r_2199_140706014116.pdf , Date of View : 23/12/2020

⁵ _ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر، عمان، الاردن، 2007، ص 274.

وبالتالي، يجب إجراء قياس وعرض التأثير المالي لنفس المعاملات والأحداث بطريقة متسقة داخل المؤسسة وعلى مدار السنوات.

وعلى صعيد آخر يساعد الإمتثال لهذه اللوائح والسياسات داخل المؤسسة، بما في ذلك عرض السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة، على تحقيق القابلية للمقارنة، وفي هذا الاطار لا ينبغي الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين التوحيد البسيط ولا ينبغي أن تصبح عقبة أمام إدخال سياسات محاسبية محسنة. ليس من المناسب لأي مؤسسة أن تستمر في تسليط الضوء في الحسابات بنفس الطريقة، على معاملة أو حدث آخر إذا كانت السياسة المعتمدة لا تحافظ على الخصائص النوعية للملائمة والموثوقية، وليس من المناسب للمؤسسة أيضا ترك سياسات محاسبية دون تغيير عندما تكون البدائل أكثر كفاءة ومصداقية. مع ضرورة الافصاح المناسب لهذا التغيير.¹

4. القابلية للفهم

عرفت بأنها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها²، وعليه فالقابلية للفهم هي الخاصية التي يتعين على من القائمين بوضع الاسس والمبادي المحاسبية، ومن يقومون بإعداد القوائم المالية ان يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل ابلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم المالية. ومن الاتجاهات الحديثة المضافة للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هي مدى قابليتها للتدقيق والمراجعة، خاصة التدقيق من قبل اطراف خارجية متجسدة اساسا في المدقق الخارجي، وعرفت خاصية قابلية المعلومات المحاسبية للتدقيق على أنها: " النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح، ويستطيع ان يتوصل إليها ويؤكد لها شخص آخر مستقل عن الشخص الاول بتطبيق نفس الاساليب أو غيرها من التقنيات والأساليب".³

الجدير بالذكر ان قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية للمعلومات التي تحتوي الخصائص سالفة الذكر في استعمالها في مختلف خطوات عملية إتخاذ القرار يتوقف على مدى إدراكهم بالقيمة المعلوماتية وكيفية تشغيلها في الموضوع الصحيح لها، لذلك قد تكون المعلومات ذات خصائص نوعية وجودة لكنها لا تؤدي إلى ما يصبوا له متخذي القرار، وهذا بسبب سواء تقدير المعلومة أو إدراكها، وعليه لابد من ضرورة خلق التناسق بين المستوى الادراي الذي يتم فيه القرار، والمعلومات المقدمة لاستخدامها في عملية إتخاذ القرار.

المطلب الرابع: أهمية المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات

تعتمد فاعلية عملية إتخاذ القرارات بشكل جوهري على مدى جودة وتوفر المعلومات التي يتخذ على أساسها القرار. فإذا كانت المعلومات غير ملائمة أو خاطئة أو غير دقيقة، فمن الطبيعي توقع صدور قرار غير سليم، كما أنه كلما تحسنت جودة المعلومات كلما ازدادت فاعلية القرار. وهذا ما أكده (جمعة وآخرون)⁴ بأن عدم توفر المعلومات الكافية والمناسبة ذات العلاقة التي يعتمد عليها من اهم أسباب فشل الكثير من القرارات حيث ان سلامة وفعالية القرار تتوقف بقدر كبير على سلامة وكفاية المعلومات التي تم من خلالها صناعة القرار.

¹ _ Caraiman Adrian-Cosmin, Op .Cit, p 170.

² _ هواري سويس، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 04.

³ _ محمد معي الدين، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة غزة الاسلامية، 2003، ص 118.

⁴ _ أحمد جمعة، عصام فهد العريبي، زياد احمد الزعي، نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن ، 2016، ص ص 09-10.

تتجلى أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وفعالة بيد الإدارة لانجاز مهامها وتحقيق اهدافها من خلال قراراتها التي تمثل جوهر العمل الإداري في المؤسسة، وتنبع أهمية المعلومات المحاسبية من كونها مرتبطة بعدة متغيرات يمكن بيانها فيما يلي:¹

- كبر حجم المؤسسات الدولية وكبر حجم تعاملاتها جعلها تعيش في ظل ظروف عدم الاستقرار وعدم التأكد وهذا ما يزيد للحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة لأغراض التخطيط، الرقابة، وإتخاذ القرارات، لضمان الاستمرار.
- تطور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من حيث مسؤوليتها في حماية البيئة، وتحقيق اهداف المجتمع، وهذا ما يستلزم الحاجة إلى المعلومات المحاسبية الملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الاهداف المسطرة.
- ترتبط المعلومات المحاسبية بمفاهيم الجودة الشاملة وتحقيق الميزة التنافسية وتسعير المنتجات، وتخطيط العمل الإداري وهذا ما يعكس البعد الثقافي للمؤسسة من حيث نمط تفكيرها المتعلق بالمشاركة في إتخاذ القرارات.
- صلة المعلومات المحاسبية بالعملية الإدارية ووظائفها المتعددة، ويبرز دورها في استخدامها لأغراض التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء، وإتخاذ القرارات التصحيحية.
- ادى اتساع المؤسسات الكبيرة ذات الاقسام والفروع الخارجية إلى تضخم العمل الإداري بهذه المؤسسات، وفي هذا الشأن تتجلى أهمية المعلومات المحاسبية من حيث تسهيلها عمليات الرقابة، والتنسيق بين هذه الاقسام والفروع.
- المعلومات المحاسبية اداة قانونية ووسيلة حجية في يد المؤسسة أمام أي طرف داخلي أو خارجي.

وإستنادا بما سبق فالمعلومات المحاسبية بمثابة حجر الاساس في أي منظمة فهي تعد عنصر ربط وتنسيق بين تنظيمات وفروع المؤسسة، وتعد أيضا بمثابة قناة الاتصال بين مجريات عمل المؤسسة والمستفيد من المعلومات إتخاذ قراره، وعليه فوجود تدفق المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام المعلومات المحاسبية هي ليست حاجة ثانوية بل ضرورة ملحة لعمل المؤسسة ومرتبطة بنجاحها وإستمراريتها.² كما ان نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الإقتصادي يجعل المعلومات المحاسبية لها دور في تخفيف حالة القلق الذي يشعر به مستخدمي تلك المعلومات خاصة اذا تم فحصها وتأشيرها من قبل مدقق الحسابات الخارجي، حيث ان وفرة المعلومات الضرورية اما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا، أو التقليل من حجم التباين في الخيارات.³

¹ _ عبد العي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث لعمليات في إتخاذ القرارات، الطبعة الاولى، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1993، ص ص 09-15.

² _ حسون ليث نعمان، دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2015، ص 147. متوفرة على الرابط: www.iasj.net/iasj/article/123523 ، تاريخ الاطلاع: 2020/12/23.

³ _ أحمد جمعة، عصام فهد العربي، زياد احمد الزعبي، مرجع سابق، ص ص 10-09.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التوصل إلى ان عملية إتخاذ القرار تعد من أهم الاعمال الإدارية داخل المؤسسة، واهم ما يمكن التطرق لها من ناحية الجوانب الإدارية، كما تعبر عملية إتخاذ القرارات عن تلك الخطوات المنهجية الممثلة للعمل التنفيذي الخاضع لضوابط ومناهج وأساليب، وتبدأ بوادر القرار الفعال من خلال التقيد بالمرحلة المنهجية لعملية إتخاذ القرار، والتمسك بالجودة فيما تعلق بالمعلومات ومصادرها، كما ان عملية إتخاذ القرار الفعال الذي يكون قابل للتطبيق، يجب ان يكون مبني على معلومات ومعطيات تتميز بالخصائص النوعية الاساسية للمعلومة اولها الموثوقية والموضوعية.

يعد توفر المعلومات بالصورة الكافية والملائمة لمتخذي القرار امر مهم لضمان الفعالية في عملية إتخاذ القرار، وهذا بتوفر جميع المعلومات الدقيقة والمرتبطة بالقرار، وعلى هذا الاساس فإن اية عملية حجب أو تشويش أو تزوير للمعلومات التي تقدم لمتخذي القرار يترتب عنها قرارات خاطئة أو عاجزة عن حل المشكلة محل القرار، وتعد المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة اساسا في القوائم المالية من اهم مصادر المعلومات المستخدمة في عمليات إتخاذ القرار، ذلك لما لها من وزن معلوماتي يعكس حقيقة المؤسسة من الناحية المالية، وكذلك معلومات يمكن الاحتكام بها إلى تقييم مستوى الاداء المالي والإداري للمؤسسة.

اتفقت مختلف الدراسات الحديثة على اثر المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار شريطة ان تتوفر على جملة من الخصائص التي تمكنها ان تكون فاعل مهم في عملية إتخاذ القرارات، ومن بين هذه الخصائص الموثوقية وعدالة التمثيل لواقع المؤسسة، وفي سبيل الحصول على معلومات محاسبية بالكيفية التي تضمن جودة هذه المعلومات، اصبح العديد من متخذي القرارات يعتمدون بشكل اساسي على القوائم المالية المدققة من طرف شخص مبني خارجي مستقل عن المؤسسة، وهذا ما يضمن لهم الموثوقية والموضوعية في المعلومات التي يتضمنها تقرير هذا الاخير على اعتبار أنه جهة مهنية خبيرة، ويمكن الاعتماد على تقريره في تحصيل المعلومات اللازمة لتأطير عملية إتخاذ القرار، بل يمتد ذلك حسب بعض الدراسات إلى كون تقرير المدقق الخارجي في بعض الاحيان يكون السبب في طرح مشكلة تواجهها المؤسسة تتطلب إتخاذ قرار في شأنها.

في الفصل الموالي سنتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بكيفيات استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في مختلف الامور التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية، وتكون فيها المعلومات المستمدة من تقرير المدقق الخارجي عبارة عن مادة خام لمواجهة تلك المشكلة أو التحدي.

الفصل الثالث

موقع المدنونة المعلوماتية
لتقرير المدقق الخارجي في
عملية اتخاذ القرارات

تمهيد

شهد مطلع العام 2017 تطبيق التحديثات الجديدة في بعض معايير التدقيق الدولية الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 2016 كاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي، حيث ادخل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تعديلات على معيار التدقيق الدولي (ISA_700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" الصادر اساسا في 15 ديسمبر 2009، كذلك تم اضافة المعيار (ISA 701) "الابلاغ عن الامور الرئيسية للتدقيق في تقري المدقق الخارجي"، وعدل المعيار (ISA 705) "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق الخارجي" والمعيار (ISA 706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات امور أخرى في تقرير المدقق الخارجي"، كذلك تم تعديل المعيار (ISA 720) "مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى". وقد كان الهدف من هطه التعديلات على المعايير سالفة الذكر هو بعث المفهوم الشامل لتقرير المدقق الخارجي بحيث لا يقتصر على تقييم أداء المؤسسة في الماضي، بل يؤكد من خلال الفحص الاختباري ان المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها من الموثوقية، والموضوعية، والقدرة التنبؤية ما يجعلها اساس في شتى الاعمال الادارية بالمؤسسة الإقتصادية بما في ذلك إتخاذ القرارات المختلفة.

وقد اشار (Fakhfakh et al.) إلى ان تقرير المدقق الخارجي من اهم مكونات عملية التدقيق، ويمثل الناتج النهائي للعمليات والإجراءات التي قام بها، إلى جانب كونه الاداة الرئيسية التي يستخدمها المدققين الخارجيين للتواصل مع المستخدمين للتقرير، ويهدف هذا التقرير لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة، وهذا ما اكدته الادبيات المحاسبية على هذه القيمة الإعلامية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وتبين ان المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يكاد يكون الوسيلة الرسمية الوحيدة المستخدمة في إعلام مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية¹، وفي سبيل تحقيق المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لغاياته لابد من العناية الفائقة بمحتواه لغة وشكلا ومضمونا، وهذا حتى يسهل على مستخدميه الداخليين أو الخارجيين إدراكه، وإدراك مدلولاته بالشكل المناسب والمقصود من قبل المدقق، وعليه فجزئية الإدراك للمحتوى المعلوماتي أمر في غاية الأهمية خاصة في ظل تباين المستويات العملية والخبرات المهنية في فهم الامور وإمكانية تأويلها إلى عدة تأويلات يمكن ان تخرج المضمون عن سياق هدفه الرئيسي، وهذا ما ينجر عنه قرارات خاطئة مبنية على إدراك خاطئ للمحتوى المعلوماتي للتقرير.

وانطلاقا مما سبق تم تقسيم الفصل الثالث إلى اربعة مباحث رئيسية تم تفصيلها حسب المحاور الرئيسية التالية:

المبحث الأول: جوانب إدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي.

المبحث الثاني: القيمة الإتصالية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي.

المبحث الثالث: دور تقرير المدقق الخارجي في دعم جودة المعلومات الموجهة لإتخاذ القرار.

المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للتقرير كمصدر للمعلومات المتاحة في خدمة عملية إتخاذ القرارات.

¹ _ Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, M. Consuelo Pucheta-Martínez, *The impact of harmonisation by the International Federation of Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 23, Issu 08, 2008, p 827. Available online at: <https://www.researchgate.net/publication/227429815> *The impact of harmonisation by the International Federation of Accountants An empirical study of the informational value of Tunisian auditors%27 reports*, Date of View : 04/01/2021.

المبحث الأول: جوانب إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

يعد الهدف الرئيس من تقرير المدقق الخارجي هو إيصال معلومات إلى الجهات المعنية والمهتمة بالتقرير، وتعتبر قيمة المعلومات المتوفرة في التقرير من أكثر الجوانب افادة للمستخدمين الداخليين والخارجيين خارج الاطار القانوني التعاقدى المفروض بهدف الحصول على تأكيد معقول وليس مطلق حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة. كما ان هذه المعلومات تستخدم في عملية إتخاذ القرارات لتوفرها على خصائص الجودة والموضوعية، وهذا ما يجعل العملية تتم وفقا لأسس متينة ينتج عنها قرار صائب وفعال، وقد يحدث في بعض الحالات ان تتخذ قرارات غير سليمة تكون المعلومات المستخدمة فيها مستمدة من تقرير المدقق الخارجي، فهذا لا يعني بالضرورة وجود خلل ما في المحتوى المعلوماتي للتقرير وإنما تظهر في مسألة الإدراك والفهم والتأويل الصحيح للمحتوى المعلوماتي المتوفر في تقرير المدقق الخارجي، ولذلك تم تخصيص هذا المبحث لتوسيع الفهم وتعميق التصورات في هذه الجزئية التي تعتبر جوهرية عند استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وذلك من خلال:

المطلب الأول: ماهية الإدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

يشكل المستفيدين من المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي عاملا مهما من عوامل إقرار فاعلية التقرير من خلال درجة الرضا والفائدة التي تتحقق لهم من جراء استخدام محتواه المعلوماتي، وفي سبيل تحقيق ذلك، يتطلب الأمر من المدقق الخارجي في إطار القيام بمهمته الاصلية -تدقيق القوائم المالية-النظر والاهتمام بإحتياجات مختلف الأطراف من المعلومات حول واقع المؤسسة والتعرف على الجوانب التي من الممكن أن تؤثر في سلوكهم عند أخذ هذه المعلومات بعين الإعتبار، حيث يفترض بالمعلومات التي يتضمنها التقرير أن تقلل من درجة عدم التأكد وتزيد من معرفة المستخدمين للتقرير عند اتخاذهم القرارات المختلفة.

أولاً: مفهوم الإدراك

هناك اتفاق على أنه لا يوجد تعريف موحد، وذلك كون الإدراك الإنساني يتكون من مجموعة من العمليات المعقدة والمتراصة. فيعرف الإدراك من الجانب السلوكي على أنه: "عملية عقلية تتضمن التأثير على الاعضاء الحسية بمؤثرات معينة، ويقوم الفرد بإعطاء تفسير وتحديد لهذه المؤثرات في شكل رموز أو معاني، مما يسهل عليه تفاعله مع بيئته".¹

كما يعرف الإدراك بأنه العملية المعرفية التي تتعلق بإستقبال وإنتقاء وتسجيل وتصنيف المعلومات الموجودة في البيئة المحيطة وتحليلها وتفسيرها بغرض التوصل إلى معان ومفاهيم لها.²

أيضا يعرف الإدراك في شقه المحاسبي بأنه عملية فهم المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وكل المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي، والمعلومات الناتجة عن تقرير الجهات المهنية الخارجية عن المؤسسة والمتعلقة بالقوائم المالية، ويعد الإدراك عامل مؤثر على القرارات المستهدف اتخاذها.³

مما سبق نخلص إلى ان الإدراك في مجال المحاسبة هو التفهم الجيد والتأويل الصحيح للمعلومات المحاسبية التي يتم تحصيلها سوء من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، أو التي تم التأكيد عليها في تقرير المدقق الخارجي، كما ان

¹ _ عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تأثير المحاسبة السلوكية على زيادة فاعلية المعلومات لترشيد إتخاذ القرارات، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، المجلد: 07، العدد: 01، 2018، ص 20.

² _ محمد فؤاد محمد، السلوك الانساني في الإدارة، دون ذكر الناشر، القاهرة، مصر، 1999، ص 111.

³ _ زياد هاشم السقا، نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دار طارق للنشر والتوزيع، الموصل، العراق، 2011، ص 54.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

من متطلبات تحقيق الإدراك الجيد لمختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المحاسبية هو ضرورة الاهتمام بالمعلومات منذ بداية تصنيفها وتبويبها، إلى معالجتها، ثم تشكيلها في شكل مخرجات، وصولاً إلى تأكيدها والتصديق عليها من قبل المدقق الخارجي، وكذلك ضرورة اخذ التباين الفكري عند الأشخاص الذين يتلقون المعلومات المحاسبية ويستخدمونها، مع ضرورة التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر في سلوكهم - عند إتخاذ القرارات المختلفة- لدراستها وتحليلها بما يجعل من المعلومات المحاسبية إطاراً جوهرياً في المؤسسة التي تستخدمها.

ولقد أظهرت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) في أحد تقاريرها أهمية مفهوم الإدراك في مجال المحاسبة وأوردت عدة تساؤلات تتعلق بإدراك الأشخاص الذين يتلقون البيانات والمعلومات المحاسبية مؤكدة أن على المحاسبين ومحترفي وخبراء المهنة الاهتمام بإيجاد إجابات منطقية لها لأخذها بالاعتبار عند ممارسة العمل المحاسبي، وهي¹:

- كيف يدرك مختلف الأطراف المعلومات المحاسبية التي تم إعدادها بمجموعة من الطرق والقواعد المحاسبية؟

- هل يختلف هذا الإدراك عن إدراك المحاسبين والمدققين؟

- ما أثر الاختلافات في الإدراك على السلوك الفعلي لمتخذي القرارات؟

ويمكن القول أن إدراك أي طرف للمعلومات المحاسبية يعتمد على مدى علاقتهم بالفائمين على عمل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية سواء كانت مهامهم تتمثل في الإعداد والمعالجة أو التدقيق والتأكيد، ودرجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية المتأنتية عن طريق التراكمات المعرفية والخبرة المهنية في تعاملهم مع هذه المعلومات، وبذلك فإن إدراك مختلف الأطراف سوف يختلف عن إدراك المحاسبين وخبراء المهنة (مدققي حسابات) اعتماداً على هذه العوامل.² ويتحقق التوافق بين إدراك متخذ القرار والطرف المصدر للمعلومات المحاسبية سواء كان محاسب أو مدقق خارجي بالأخذ بعين الاعتبار السلوك المتوقع لمتخذ القرار وان يأخذ في الحسبان الأفكار والاحتمالات في سلوك المستخدم لهذه المعلومات.

وعليه فإن الأخذ بمفهوم الإدراك يتطلب من المحاسبين والمدققين الخارجيين ضرورة تحديد المستفيدين والمستهدفين بالمعلومات المحاسبية، والتعرف على البيانات والمعلومات التي من الممكن أن تحقق لهم الإدراك السليم، والفائدة الأوفر، وذلك وفق الأسلوب والصيغة التي من الممكن أن تؤثر في سلوكهم عند إتخاذ القرارات المختلفة.

ثانياً: مراحل عملية الادراك

يعد الإدراك هو استقبال المثيرات (المعلومات) وتفسيرها وترجمتها إلى سلوك محدد (إتخاذ القرار)، كما ان الإدراك ليس معالجة موحدة، ولا يحدث بطريقة عفوية، بل بمراحل تسمح للإدراك الصحيح للمعلومات، كما ان الإدراك يتكون من مجموعة من المراحل المتتابعة، والتي يمكن توضيحها على النحو التالي:³

■ الإحساس بالمثيرات المحيطة: حيث يتعرض الفرد بمثيرات عديدة من حوله فإنه يستخدم حواسه أو مهاراته. ويلعب الجهاز العصبي المركزي للإنسان دوراً رئيسياً في عملية تحويل المعلومات وإدراكها. أما فيما تعلق بتقرير المدقق الخارجي فعند إصدار تقرير يحمل رأياً نظيفاً بشكل مستمر قد لا يجذب انتباه الكثير من مستخدمي القوائم المالية، في حين إصدار المدقق لتقرير يحمل رأياً متحفظاً، أو تقريراً سلبياً فإنها تثير انتباه مستخدمي القوائم المالية لوجود خطب

¹ - زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص 55.

² - المرجع السابق، ص 55. (بتصرف)

³ - أحمد ماهر، السلوك التنظيمي: مدخل بناء المهارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 57.

ما، وتمثل المثيرات في المحتوى المعلوماتي الذي ينقله المدقق عبر تقريره والذي قد يؤثر على سلوك المستخدم وتجعله يتصرف ويتخذ قراره بطريقة معينة.

▪ **الإنبهاه:** تتوافر المثيرات بشكل لا نهائي من حولنا فالشخص الزائغ البصر قد تكون عيناه مفتوحة (لكنه لا يرى شيء). فإذا أراد الفرد أن يتلقى مما حوله من مثيرات فهو يوجه حواسه وينمها لكي تستقبل هذه المثيرات.

▪ **الاختيار:** ويقصد به ان النظام الإدراكي للفرد يقوم بالانتقاء والاختيار فيما بين المثيرات التي يتعرض لها، فيسمح للبعض بالوصول اليه، ويمنع الاخر، وهذت ما دعا إلى وصف الإدراك بأنه عملية اختيارية، كما تتأثر عملية الاختيار بالدوافع، الحاجات، الرغبات، الاتجاهات.....الخ.

▪ **التنظيم:** ويقصد بذلك أن يقوم الفرد بوضع المثيرات في وحدات مستقلة بارزة سواء كان ذلك على سبيل التشابه، أو التقارب، أو التكامل لكي نقدم معنى محدد. وكمثال في الجوانب المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي تتم في هذه المرحلة انتقاء وتسجيل تقارير التدقيق المتحفظة والسلبية كمثيرات هامة ومؤثرة.

▪ **التفسير:** بعد قيام الفرد باختيار المثيرات وتنظيمها يقوم بتأويل هذه المدركات إلى معان. وقد اكد (Smith et al.)¹ على ان هذه المرحلة تتأثر مباشرة بالعديد من العوامل قد ترجع للفرد ذاته كالقدرات العقلية والمعرفية والخبرات والاتجاهات أو الظروف المحيطة به، أو قد ترجع إلى الحدث موضع الإدراك، ومن خلال المثال السابق عندما ينتبه المستخدم لوجود تحفظ ما في تقرير المدقق الخارجي فإنه يحاول التعرف على اسباب ذلك من خلال معرفته وخبرته الإدراكية السابقة عن المؤسسة محل التدقيق.

▪ **السلوك:** إن إكتشاف الفرد لمعنى المثيرات من حوله وإعطاءها مدلولات وتفسيرات تساعده على التصرف وتوجيه سلوكه في اتجاه معين، كما يمثل السلوك المرحلة النهائية للعملية الإدراكية، والتي تمثل رد فعل الفرد ويتم ترجمتها في صورة سلوك وذلك في ضوء التفسير الذي توصل إلى في المرحلة السابقة.

وبالرجوع إلى جزئية إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، فإن العملية تتم وفقا لما يلي:²

- أن مراحل الإدراك تتم بشكل جيد لمستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعة إذا ما كانوا يدركون أهمية المحتوى المعلوماتي، وبغض النظر عن نتيجة ذلك الإدراك، ويمكن الربط بين أهمية المحتوى المعلوماتي والقدرة على إدراك هذا المحتوى، وذلك على النحو التالي:

○ تقارير ليست لها أهمية ولا تؤثر على قرارات المستخدمين، وهي تمثل إدراك ضعيف جدا للمحتوى المعلوماتي.

○ تقارير ذات أهمية وتأثير عادي (مهمة) على قرارات المستخدمين، وهي تمثل إدراك متوسط لمحتوى المعلوماتي.

○ تقارير ذات أهمية كبية وتأثير كبير (هامة جدا) على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهي تمثل حالة إدراك تام لمحتوى التقرير.

- تظهر نتيجة الإدراك من خلال إنعكاسه على سلوك المستخدم، سواء في صورة صريحة، أو ضمنية.

¹ _ Malcolm Smith, Normah Binti Omar, Ithnahaini Baharuddin, Syed Iskander Zulkarnain Sayd Idris, *Auditor's Perception of Fraud Risk Indicators Malaysian Evidence*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 20, N°01, 2005, pp 78-83. Available Online at: <https://doi.org/10.1108/02686900510570713>, Date of View: 06/01/2021.

² _ هاني رجب رزق محمود الاسود، تحليل قدرة مستخدمي القوائم المالية في البيئه المصرية على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة القاهرة، 2012، ص ص 54- 55. متوفرة على الرابط: https://scholar.cu.edu.eg/?q=hany_ragab/. تاريخ الاطلاع: 2021/01/08

- المراحل السابق الإشارة لها، قد لا تتم إذا كان الفرد لا يهتم بتقرير المدقق الخارجي ولا يستخدمه ولا يعتبره مهما ولا مؤثرا في قراراته، إذ قد يكون له قنوات أخرى يعتمد عليها كبديل عن التقرير، أو يكون سبب وراء ذلك معتقدات الفرد الشخصية التي كونها في ضوء خبرته وثقافته حول أهمية ومنفعة التقرير. وفي مثل تلك الحالة فلا يوجد لمراحل الإدراك لمحتوى تقرير المدقق الخارجي أي أهمية عن إتخاذ القرار، لاعتقاد هذا الصنف من المستخدمين بوجود مصادر معلوماتية اهم من التقرير.
- يمكن ان يدرك المستخدمين للتقرير نفس الشيء أو الحدث ولكن بطرق مختلفة تماما، ومن ثم فإن سلوك متخذي القرار سواء كان ظاهرا أو مستترا تجاه المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يتحدد في النهاية على ضوء إدراكه لهذا المحتوى.

تجدد الإشارة في هذا الاطار إلى ان نوعية التقرير تؤثر مباشرة على إدراك المحتوى من قبل المستخدم، فنجد ان التقارير النمطية قبل تعديل عام 2015 لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) كانت مقتصرة فقط على إبداء الرأي دون التطرق إلى التفاصيل، والأمور التي اعترضت المدقق في اطار مهمته والتي تكون ذات بعد جوهري على القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، وهذا ما من شأنه تضييع العديد من المعلومات التي كانت قادرة على ان توضح للمؤسسة محل التدقيق مواطن ضعف تستدعي إتخاذ قرارات تصحيحية بشأنه، لكن مع بداية تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل، وإدراج معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 701) تحرر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من النمطية المعتادة، وأعطاه بعد جديد من أجل تعزيز القيمة الإدراكية للمستخدم والتواصلية معها، ومن ثم وضع المستخدم في الصورة فيما تعلق بالحيثيات ذات البعد الجوهري والأساسي من أجل توضيح نقاط قد يصعب على الادارة أو المدقق الداخلي اكتشافها. أما بالرجوع إلى النوعية فنجد ان التقارير المطولة لها أثر اكثر من التقارير المعيارية (النموذجية) لما تحتويه من تفصيل لكل جزئيات عملية الفحص والتحقق وهذا ما يقدم للمستخدمين إدراك اشمل وأعمق، وأيضا من الأمور التي تثير انتباه المستخدمين هو طبيعة الراي في التقرير حيث تعد التقارير المتحفظ بها أو السلبية اكثر اثارا للانتباه من النظيفة هذا نظير ما تقدمه من كم معلوماتي يكون فالعادة هو الفيصل حول إتخاذ قرار ما من عدمه.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

يعد إدراك مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي، إدراكا انسانيا أي يتميز بالنسبية ويتأثر بعدة عوامل، نذكر منها:¹

أولا: خصائص المعلومات

نظرا لاختلاف المعلومات التي تثير انتباه الأفراد، فإن تقرير المدقق الخارجي قد يثير انتباه أحد الافراد ولا يثير انتباه اخر لنفس المعلومة، حيث ما هو مهم بالنسبة لبعض الافراد قد يكون غير مهم بالنسبة للبعض الأخر، بمعنى ان هناك عملية انتقاء إدراكي يقوم بها الفرد، ويتأثر هذا الانتقاء بخصائص المعلومة في حد ذاتها، ومن الخصائص المعلومة المثيرة للانتباه والتي نستطيع اسقاطها على محتوى تقرير المدقق الخارجي نجد:²

- **الحدثة:** يتأثر انتباه واهتمام الفرد بالمعلومات المؤثرة على قراراته بمدى حدثة وتطور هذه المعلومة، فكلما عملت المنظمات الدولية والمحلية على تطوير مهن التدقيق بجعل المحتوى المعلوماتي للتقرير يتمتع بقدر من

¹ _ مبروك عبد المولى الهواري، السلوك التنظيمي، مكتبة الغريب، القاهرة، مصر، 2000، ص: 190.

² _ هاني رجب رزق محمود الاسود، مرجع سابق، ص ص: 55، 56.

المعلومات بالشكل والدرجة التي تتناسب وتطلعات المستخدمين للتقرير كلما أصبح المستخدم أكثر إدراكا وانتباها واهتماما بالمحتوى المعلوماتي للتقرير.

- **تركيز المعلومة:** المعلومة الأكثر قوة أكثر إثارة للانتباه، فإذا كان الشخص يعتقد بأهمية تقرير التدقيق الخارجي، فإن وجود تحفظات بالتقرير يعد مثيرا أكثر للمستخدم عن التقرير ذو الرأي النظيف، وتقرير ذي تحفظ بشأن استمرارية المؤسسة أكثر قوة وتأثيرا للانتباه عن تقرير متحفظ بشأن عدم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها.
- **التكرار:** التكرار المستمر للمعلومة يعطي فرصة أكبر في جذب الانتباه فتكرار تحفظ المدقق واستخدامه لعبارة التحفظ تثير انتباه المتلقي القارئ للتقرير.

ثانيا: العوامل الشخصية المتصلة بالفرد والمؤثرة على عملية الإدراك

تتأثر عملية الإدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بالعوامل الذاتية، وتتمثل هذه العوامل في:¹

- **حاجات الأفراد:** عند رغبة الفرد في اشباع حاجته الخاصة بالاستثمار في سوق الاوراق المالية أو حتى قرارات المؤسسة المانحة للائتمان كأمثلة لمستخدمي القوائم المالية، فعلمها البحث عن المعلومات التي تشبع تلك الرغبة، وتوفر لهم الموثوقية، ومن ثم يلجأ كلا النوعين من المستخدمين نحو المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في اشباع تلك الرغبات.²
- **الحالة النفسية للفرد:** يرتبط تفسير وتأويل المعلومات بحسب الحالة النفسية للفرد، حيث يمكن للمعلومات الواحدة ان تفسر بشكلين مختلفين من طرف مستخدم واحد، وهذا يعود للحالة والنفسية له.
- **التراكمات المعرفية:** تتأثر عملية إدراك مستخدمي المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بالخبرة والدراية التامة بالتقرير سواء من الناحية الشكلية أو المنهجية وأيضا المضمون، حيث كثرت استخدام التقرير تعطي للمستخدم نوع من الخبرة في قراءته وتحليله وبالتالي استنباط المعلومات اللازمة والتي تتماشى ونوعية القرار المبني على اساس هذه المعلومات.
- **الخلفيات الثقافية والسلوكية في المجتمع:** تتأثر درجة الإعتماد على المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على الخلفيات الثقافية السائدة في المجتمع، حيث نجد ان بعض الأطراف لديهم اعتقاد بعدم موضوعية وصدق المحتوى المعلوماتي للتقرير نظرا لتقاضي المدقق الخارجي مقابل من المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي لا يعتمدون عليه في إتخاذ قراراتهم المختلفة، على عكس بعض المجتمعات الأخرى التي يعتبر فيها تقرير التدقيق الخارجي أمر ضروري لاتخاذ أي قرار خاصة ما تعلق بالشق المالي للمؤسسة.

المطلب الثالث: محددات القدرة على إدراك المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

لكي يكون التقرير ذو معنى ودلالة ووسيلة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وتوصيل رأي المدقق الخارجي إلى مستخدمي تلك المعلومات، وإضفاء المصداقية عليها، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليها، لابد ان يكون إدراك مستخدمي تقارير التدقيق الخارجي للمحتوى المعلوماتي الذي تتضمنه يكون وفق المفهوم الذي هدف المدقق لإيصاله بدون أي تأويلات أخرى خارجة عن محلها وهذا ما من شأنه ان يؤثر في سلوك متخذي القرار المعتمدين على هذه التقارير، غير أنه توجد جملة من العناصر التي تحول دون تحقيق الإدراك الفعال للمحتوى

¹ _ هاني رجب رزق محمود الاسود، مرجع سابق، ص ص 55-56. (بتصرف)

² _ Stephen Robbins, Timothy A. Judge, *Organisational Behavior*, Prentice Hall, 2007, p p : 10-15. Available Online at: <https://ebookpdf.com/stephen-p-robbins-organizational-behavior>, Date of View : 06/02/2021.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

المعلوماتي للتقرير، قد تكون من بين هذه المحددات أمور خارج ارادة المدقق الخارجي والمستخدم للتقرير، انما هي محددات فرضتها متطلبات مهنية ومنهجية في التقرير، إلى جانب وجود محددات خاصة تفرضها مؤهلات المتلقي للتقرير، أو بيئته، كذلك يمكن ان تكون المحددات خاضعة لصنف الرأي الذي يبديه المدقق.

أولاً: إدراك منفعة المحتوى المعلوماتي للتقرير

أثبتت احدي الدراسات¹ ان المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي تأثيرات إشارية على مستخدمي المعلومات المستمدة من القوائم المالية، حيث ان ذلك يرجع إلى ان تقرير المدقق الخارجي يوفر نوعاً من الثقة والطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية الصادر بشأنها هذا التقرير. وعليه يعد إدراك المنفعة المتوقعة من المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي أمر مهم بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، حيث بإدراك العملية تصبح كل المعلومات المتوفرة في التقرير ذات أهمية بالنسبة للمستخدم وبالتالي تشكل مادة أولية خام لفهم وضعية غير طبيعية أو أي خلل ما، وهذا ما من شأنه المساهمة في إتخاذ قرارات تصحيحية بشأن هذا الخلل أو الوضعية غير السليمة، كما ان عدم الإدراك بقيمة المحتوى المعلوماتي وإدراك منفعته والمعلومات الواردة به يؤدي ذلك إلى اهمال التقرير، وهذا ما ينتج عنه عدم الإعتماد عليه واعتباره وثيقة الزمتها القوانين والتشريعات والإعتماد على القوائم المالية فقط في إتخاذ القرارات وهذا ما من شأنه المساهمة في إتخاذ قرارات خاطئة خاصة إذا كانت هذه القوائم تحتوي تحريفات جوهرية أو أخطاء.

ثانياً: تناسب أسلوب الصياغة مع مستوى إدراك المستخدم

تناولت دراسة (Andra et al.)² مسألة أسلوب التقرير وصياغته، وطرحت الدراسة التساؤل التالي: " ان المدققين يتحدثون إلى بعضهم البعض بواسطة التقرير، ولكن ليس من الضروري ان يتحدثوا ايضا إلى غيرهم من مستخدمي التقارير والقوائم المالية بأسلوب يراعى فيه جميع المستويات المعرفية؟ ثم طرح التساؤل اخر "هل يوضح أسلوب الصياغة لقارئ التقرير غير المتخصص ما تتضمنه عملية التدقيق وما يعنيه المحتوى المعلوماتي وما المغزى منه؟".

من التساؤل السابق تتضح لنا اشكالية مدى تناسب اسلوب صياغ التقرير مع مستوى المتلقي للتقرير الذي قد يكون مستواه العلمي والعملية غير متناسب مع مستوى المدقق سواء من الناحية العلمية أو العملية، وهذا ما يخلق فجوة بين الطرفين، وايضا يحول دون الاستخدام الأمثل للمحتوى المعلوماتي للتقرير، ووجود امكانية اضاءة معلومات غاية في الأهمية سبب عدم وجود الخبرة المهنية الكافية لتأويلها الصحيح واستخدامها. من أجل ذلك دعت مختلف الهيئات الدولية إلى جانب التشريعات المحلية إلى ضرورة وضع تقرير يكون بصياغة تتناسب وجميع المستويات سواء من الناحية المعرفية أو العملية (الخبرة).

ثالثاً: الوضوح وسهولة الفهم

ان قابلية المحتوى المعلوماتي للفهم تعد من اهم شروط جودة المعلومات المتوفرة في التقرير، وهذا حتى تتحقق الاستفادة من المحتوى إلى اقصى قدر ممكن، وتعتمد على مؤشرين هما:³

¹ _ محمد توفيق محمد، التأثيرات الاشارية لمخرجات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، جانفي 1994، ص 111.

² _ Andrés Guiral-Contreras, Jose A. Gonzalo-Angulo, Waymond Rodgers, *Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions*, Accounting and Finance, Vol 47, N°.02, June 2007, pp 285-304. Available Online at: <https://onlineibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.2006.00208.x>, date of View: 07/01/2021.

³ _ هند ركسن، النظرية المحاسبية، المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 210. (بتصرف)

- درجة الوضوح والبساطة: التمسك بالجواهر مع مراعاة الاسلوب البسيط الذي يسهل الفهم للجميع.
- مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات: ان مستوى الفهم للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يعتبر الرابط بين المعلومات التي يجب ان تكون مفيدة للمستخدمين، ونجاعة القرارات الناتجة بناءً عن هذه المعلومات.

رابعاً: وجود أو عدم وجود معلومات بديلة في المحتوى المعلوماتي للتقرير

المعلومات البديلة في تقرير المدقق الخارجي قد تكون القوائم والكشوف التحليلية التي ترفق بقائمة المركز المالي وقائمة نتيجة الأعمال، أو البيانات المختلفة التي يمكن الحصول عليها من ادارة المؤسسة مثل إدارة التكاليف، إدارة الانتاج، إدارة الموازنات، إدارة التدقيق الداخلي، وقد يعتمد المستخدمون على المعلومات الإقتصادية العامة التي قد تنشر عبر شبكة الانترنت¹، وعليه فوجود المعلومات البديلة بالمحتوى المعلوماتي أو وجودها منفصلة عن التقرير لها اضافة تساهم في تعميق الفهم، والإدراك من قبل المستخدمين وتساهم ايضا في تصويب قراراتهم نحو ما يحتاجه المستخدم للتقرير والقوائم المالية.

خامساً: إحتواء التقرير على تحفظات

حسب (Frith) توصل إلى ان تحديد موظفي البنوك للحد الاعلى للقرض الممنوح للعميل قد يتأثر بشكل مباشر بوجود تحفظات متعلقة بكل من قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتقييم الأصول، إلى جانب أي تحفظات أخرى تكون متعلقة بعدم التقييد بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.² وعليه يمكن القول ان التقارير ذات الرأي المتحفظ أو العكسي أثر كبير على قدرة المستخدمين لتقرير المدقق الخارجي في إدراك محتواه خاصة إذا تبعت هذه التحفظات تعليقات غير واضحة أو تفوق مستوى إدراك المستخدمين من ناحية الاسلوب والصياغة والمضمون، مما يفتح امام المتلقي مجال واسع للنسبية والاحتمالات حول حقيقة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق وما يتبعه من تأويلات يمكن ان تكون خاطئة جملة وتفصيلاً.

سادساً: ظروف إتخاذ القرارات

يتعرض متخذ القرار لثلاث حالات، وهي حالة التأكد التام، حالة المخاطرة، حالة عدم التأكد، وعادة لا يتعامل متخذ القرار مع الظروف الحالية، بل يتعامل مع الأجل الطويل (الظروف المستقبلية)، وغالباً ما تتخذ القرارات بناء على تقديرات أو تنبؤات عن احتمالات المستقبل، كما ن متخذ القرار في حالة عدم التأكد يحتاج إلى العمل مع نظام مفتوح للمعلومات ليساعده على توفير المعرفة اللازمة للتعامل مع هذه الظروف داخل المؤسسة أو خارجها، في حين ان النظام المغلق قد يكون اكثر ملائمة واقتصاد في تكلفة تجميع البيانات وتشغيلها في الظروف التي تتصف بالاستقرار.³

وتأسيساً بما سبق فقد يوفر تقرير المدقق الخارجي كم معلوماتي ذو جودة عالية لكنه قد لا يخدم المؤسسة بالنحو المطلوب، وهذا لصعوبة تكيفه من قبل متخذ القرار مع الظروف المحيطة بالمؤسسة، كما قد يكون عدم المقدرة على إدراك تأثيرات الظروف المستجدة بعد وضع التقرير عامل قوي جدا في تأثر المعلومات التي يحتويها لكون متخذ القرار دائماً الارتباط بالمستقبل الذي يشوبه النسبية في بيئة الاعمال المعاصرة، وبالرغم من ذلك فالتقرير

¹ _ عبد اللطيف محمد عبد الرحمن، كيفية استثمار المعلومات المحاسبية في سوق الاسهم، الملتقى الدولي حول: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الاوراق المالية، الرياض، 07-05 ديسمبر 2006، ص 08.

² _ Michael Firth, *The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Fees*, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 11, N°. 03, 1997, pp 513-514. Available Online at: <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00118> , Date of view: 08/01/2021.

³ _ هاني رجب رزق محمود الاسود، مرجع سابق، ص 65.

يساهم بشكل ملحوظ في تخفيض ظروف عدم التأكد إلى قدر معقول، من خلال إعطاء مؤشرات أولية حول وضعيات جوهرية بالنسبة للأطراف الداخلية أو الخارجية.

سابعاً: موثوقية التقرير

تتبع موثوقية التقرير من السلوك المهني للمدقق، حيث تبدأ الموثوقية التقرير إستقلالية المدقق الخارجي التامة وتمسكه بمبادئ السلوك المهني وبذله للعناية المهنية اللازمة بحسب ما جاءت به معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول العام، وتنعكس الثقة في التقرير في قدرة المستخدم للتقرير في إدراكه وإحتواء مضمونه ثم إستخدامه في عملية إتخاذ القرارات المختلفة بما يتماشى وطبيعة التقرير، وتعد الثقة في المحتوى المعلوماتي عامل فيصّل بالنسبة للمستخدم فلا نتوقع ان يكون هناك ارتياح وتجاوب مع موطن للشك أو الشبهة من أي طرف كان، ولذلك اعطت المنظمات المهنية والجهات الحكومية المؤطرة لمهنة التدقيق أهمية بالغة لإستقلالية المدقق الخارجي وحياده، وجودة عمله ومخرجات عمله ضماناً لحقوق مختلف الأطراف، وتأكيداً لموثوقية تقريره وحياده.

المطلب الرابع: دور الإدراك في تحسين فعالية الإبلاغ

تعد عملية التدقيق الخارجي عملية منهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشأن نتائج العمليات والأحداث الإقتصادية ذات الصلة بالمؤسسة محل التدقيق، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين تلك النتائج والمعايير المقررة، ثم إبلاغ الأطراف ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي بتلك النتائج، اذ تتوقع تلك الأطراف ان يقدم لهم المدقق الخارجي رأياً مهنيًا في مدى استمرارية المؤسسة ، كما يتوقع ان يبلغهم عن الأخطاء الجوهرية وعمليات الغش والإحتيال، والحد من إصدار قوائم مالية مضللة لخدمة اغراض أطراف معينة¹، هذا إلى جانب الابلاغ برأيه حول القوائم المالية، ويعتمد مختلف المستخدمين على التقرير للتأكد من شمولية القوائم المالية وإتساقها مع المبادئ والمعايير المحاسبية فضلاً عن فائدة المعلومات المحاسبية الواردة فيها وأمانة عرضها²، وبذلك يترتب على المدقق الخارجي مسؤولية الابلاغ عن نتائج أعمال التدقيق، وأيضاً الابلاغ عن الأخطاء ووضعيات الغش التي تم اكتشافها، وأيضاً الأخطاء المحتملة الوقوع والتي لها تأثير مادي في نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي لمحاولة معالجة اسبابها وتجنب الوقوع فيها، وهذا ما أكدته دراسة (Dobija et al.)³ في كون إبلاغ المدقق الخارجي يعمل على إيصال المعلومات المناسبة لمستخدمي هذا التقرير مما يزيد في إدراكهم وفهمهم لحقيقة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

ومن جهة أخرى يعد الإدراك كأحد المفاهيم السلوكية التي تعكس عدة جوانب متعلقة بالمقومات الفكرية خاصة للمستخدمين القوائم المالية وتقرير التدقيق، ويمكن ان يساهم إمام المدقق الخارجي من ناحية الممارسة المهنية والخبرة بتحديد وفهم مواطن التفاوت في المستويات الإدراكية لمختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وتقارير التدقيق الخارجي هذا من أجل تحسين فعالية الابلاغ المراد إيصاله من خلال التقرير، وتتم عملية تحسين الابلاغ على النحو التالي:⁴

¹ _ سوسن عبد الصمد الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص 13.

² _ الخليل هيثم عبد القادر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية - دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية-، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص 08.

³ _ *Dorota Dobija, Iwona Cieślak, Katarzyna Iwuć, Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland, SSRN Electronic Journal, Kozminski University, Poland, Vol.86, N°.142,2013, pp95-117. Available Online at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2215605, Date of View : 09/01/2021.*

⁴ _ كامل السيد العشماوي، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، دار الطريق للطبع والنشر، القاهرة، مصر، 1999، ص 109.

- قيام المدقق الخارجي بتكوين فكرة واضحة حول عناصر الإدراك لدى المستخدم، والمتمثلة في درجة الإحساس بالخبرة، المستوى التعليمي، تساعد في توفير المعلومات للمستخدمين من خلال تقرير المدقق الخارجي نفسه بالشكل والدرجة التي تناسب مع إدراكهم. ويتجلى ذلك من خلال التواصل الداخلي مع المساعدين، أو مع إدارة المؤسسة محل التدقيق أو لجنة التدقيق، حيث الإحتكاك المباشر. أما في حالة الإتصال الخارجي فإن الأمر يعد صعبا على المدقق الخارجي ما لم يكن هناك دراسات لقياس وتحليل عناصر الادراك للمستخدم الخارجي وبحث العوامل المؤثرة فيه.
- إن إدراك المستخدم للمعلومات عبر تقرير المدقق الخارجي بكافة أنواعها قد يختلف عن إدراك المدقق الخارجي لها، ومن ثم يجب على المدقق متابعة آثار التوصيل على سلوك وتصرفات المستخدم، وبعدها توجيه المستخدمين نحو التصرف السليم الذي ينشده المدقق، فالمشكلة المهمة في عملية الابلاغ هي ضمان التوافق في الفهم والإدراك بين طرفي الابلاغ.
- تحليل ودراسة قدرة المستخدم على إدراك محتوى التقرير بصفة خاصة وتحليل الإدراك والعوامل المؤثرة فيه بصفة عامة، من أجل تحقيق فعالية الابلاغ في المعلومات التي يوفرها المدقق الخارجي عبر تقريره، ويضفي الثقة الايجابية بينه وبين مستخدمي التقرير.
- وكحوصلة لما سبق يعد المدقق الخارجي هو المسؤول عن عملية الابلاغ مما يقع على عاتقه تباعا مسؤولية الامام بمستوى إدراك الأطراف المعنية بالتقرير، وذلك في حدود ما جاءت به معايير التقرير الدولية سواء من ناحية الصياغة والمنهجية أو من ناحية المضمون. كما تجدر الإشارة إلى ان تقرير التدقيق النمطي قبل تعديل عام 2015 كان لا يتيح للمدقق الخارجي الخوض في تفصيل الامور الاساسية للتدقيق والتي من شأنها زيادة إدراك المستهدف التقرير وهذا ما ادى إلى ظهور فجوات بين المدقق الخارجي والأطراف المستهدفة بالتقرير كفجوة التوقعات أو فجوة المعلومات، لكن مع تعديل عام 2015 أصبح المحتوى المعلوماتي خارج عن نمطية سابقه بإعطاء قدر من الحرية في الصياغة بالنسبة للمدقق الخارجي من أجل ابلاغ اكثر فعالية وملائمة.

المبحث الثاني: القيمة الإتصالية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

تعتبر القوائم المالية بمثابة أداة لعملية إتصال تتضمن طرفين، حيث يقوم معدوا ومصدروا القوائم المالية بتوفيرها إلى مستخدميها الذين يعتمدون على محتواها المعلوماتي في إتخاذ القرارات المختلفة، ووفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يعتبر الالتزام بالخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية مطلبا أساسيا لتحقيق جودة هذه القوائم¹، ومن جهة أخرى أدى التعقد في عمليات والأحداث الإقتصادية للمؤسسة الواحدة والمعايير المحاسبية وانفصال الملكية عن الإدارة إلى خلق الطلب على خدمة التدقيق الخارجي لإضافة قيمة لأصحاب المصالح في الشركات²، إلى جانب الفجوات التي تخلق بين أطراف الوكالة في المؤسسة، لذلك يلعب المدقق الخارجي دورا حيويا في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنبثقة عن القوائم المالية في الأساس³. ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى اهم المسائل التي بسببها تم تفعيل أبعاد جديدة للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي.

المطلب الأول: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لزيادة فعالية الإتصال

يعد تقرير المدقق الخارجي رسالة وقناة إتصال يوجه من خلاله رأيه المهني عن المعلومات المحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالية، وتتحدد كفاءة التدقيق كنظام إتصال بما يحدثه من تأثير في سلوك صناع القرار، لذلك تنعكس كفاءة الإتصال من خلال المحتوى المعلوماتي للتقرير في الأثر الذي يحدثه في المعلومات المحاسبية

أولا: أهمية الإتصال في التدقيق الخارجي

تتحد أهمية الإتصال في التدقيق الخارجي على عدة مستويات تتمثل اساسا في كل الأطراف المعنية بالقوائم المالية والمحتوى المعلوماتي الذي يتضمنه التقرير، كما تنبع أهمية التقرير كوسيلة إتصال في كونه عامل موجه لقرارات بعض الأطراف من مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن القيمة المضافة التي يوفرها التقرير وفقا لآخر التعديلات التي تمت على معايير التدقيق الدولية والمتعلقة منها بالتقرير، هي توجيه وتأطير عملية إتخاذ القرارات بما يضمن ترشيد هذه القرارات بتوفير المعلومات المحاسبية خاصة التي تمتاز بالخصائص النوعية للمعلومة الجيدة، وحسب جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) حددت اربعة حالات تحدد أهمية التقرير في كونه أداة إتصال بين المدقق ومختلف الأطراف⁴:

- يمثل التقرير المرجع الموثوق فيه، والمطلوب لكافة الأطراف والجهات التي يهتما التعرف على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق.
- يعتبر التقرير الوسيلة الأساسية لتقديم المعلومات عن الأثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المؤسسة، والمحافظة على كيانها وعلاقتها بالغير، وبالصورة التي تسهم في إشباع حاجة جميع مستخدمي هذه المعلومات.
- يترتب على تقارير التدقيق الخارجي أمور هامة، وتكون لب العملية الإتصالية مع الأطراف المعنية:
 - إعتقاد القوائم المالية للمؤسسة أو تعديلها أو رفضها.

¹ Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, *Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality : The Case of Greece*, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 02, N°. 01,2012, p 58. Available Online at: <http://www.macrothink.org/journal/index.php/ijaf/article/view/1286>, Date of View: 12/01/2021.

² Mark DeFond, Jieying Zhang, *A Review of Archival Auditing Research*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 58, 2014, p. 276. Available Online at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410114000536>, Date of View: 12/01/2021.

³ Jeffrey R.Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnold Wright, *The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality*, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004, p. 107. Available Online at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086743, Date of View : 12/01/2021.

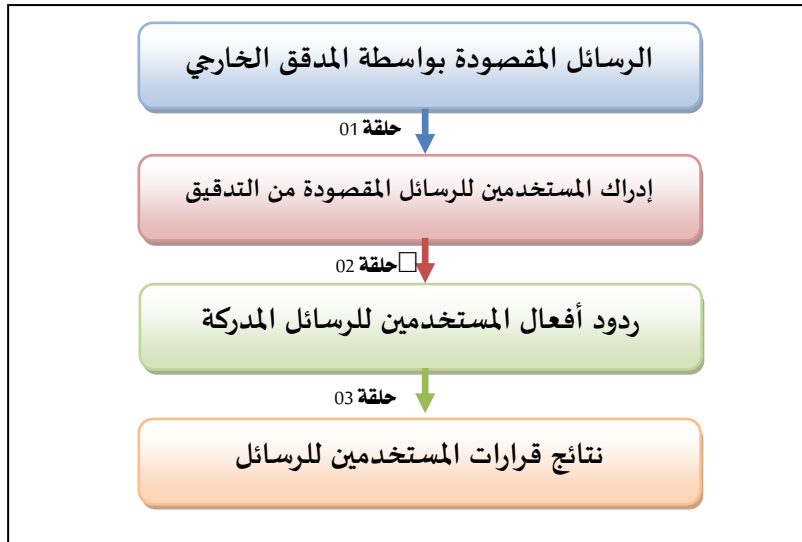
⁴ كمال العشماوي، مرجع سابق، ص 109.

- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.
 - إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.
 - رسم السياسات الخاصة بالمؤسسة.
 - إعتداد الإقرار الضريبي المقدم لمصالح الضرائب.
- يعتبر التقرير من الوثائق الهامة التي تحدد مسؤولية المدقق الخارجي عن النواحي المختلفة لعملية التدقيق.
- يعتبر التقرير إنعكاسا لما وصلت إليه المهنة من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتطورة.

وفي ذات السياق أصدرت هيئة الرقابة العامة على مكاتب المحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB) مشروعها عام 2013 والذي يتطلب من المدقق الخارجي المستقل ان ينقل بتقريره الامور الهامة والدرجة للتدقيق، وذلك لتعزيز قيمة الإتصال وهو ما يساعد المستثمرين خاصة، وغيرهم من المستخدمين الاخرين للقوائم المالية في التركيز على بنود القوائم المالية التي واجه المدقق الخارجي تحديا بشأنها من أجل تحييد قراراتهم نحو الصواب قدر الامكان. وهذا ما أقربه رئيس قسم التدقيق Martin_Baumann في (PCAOB)¹ أن الهدف من الاساسي من التقرير هو إيصال الحقائق كما هي لكافة الأطراف المعنية بالقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

وتتم عملية الإتصال بإستخدام تقرير المدقق الخارجي من خلال حلقات التي وضحها الشكل التالي:

الشكل (06): حلقات الإتصال بين المدقق الخارجي والأطراف المستفيدة من التقرير



المصدر: هاني رجب رزق محمود الاسود، مرجع سابق، ص 51.

من الشكل (06) نلاحظ ان عملية الإتصال من خلال التقرير تتم وفقا لمراحل تبدأ من الاخراج النهائي للتقرير لتنطلق عملية الإتصال مع الأطراف المعنية المعنية والمستهدفة بالتقرير، ثم تليها مرحلة الإدراك للمحتوى المعلوماتي لهذه الرسالة (التقرير) والذي يعد شرط اساسيا من أجل تجنب أي تشويش أو سوء فهم للرسالة، لتتم بعد ذلك تصنيف المدارك المكتسبة من الرسالة وتكييفها بما يتماشى واحتياجات الأطراف المستقبلة للمعلومات الموجودة في الرسالة، لتخلص هذه الأطراف إلى استخدام المعلومات في عمليات إتخاذ القرارات لمختلفة بما يتماشى وطبيعة

¹ COHN .M, PCAOB Proposes to Change Auditor's Reporting Model, Accounting Today, 2013. Available online at: <http://www.accountingtoday.com/news/PCAOB-Proposes-ChangeAuditor-Reporting-Model-67721-1.html> , Date of View: 18/01/2021.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

المعلومة المقدمة في الرسالة. كما أنه لكي يتم الإتصال بفعالية، يجب ان تكون هناك رسالة واضحة يصدرها المدقق الخارجي ثم يرسلها من خلال وسيلة إتصال محددة، بغية إيصالها للمهتمين بالحصول عليها، أو المستهدفين من عملية الإتصال وهم المتلقي أو المستقبل للرسالة، ولكي تتم العملية بنجاح يجب ان لا تكون أي عوامل تؤدي إلى التشويش أو تسبب في عدم وصول الرسالة بوضوح، أو عدم فهمها وإستيعابها من قبل المستقبل أو المتلقي.

ثانيا: خصائص تقرير المدقق الخارجي كوسيلة إتصال

لكي يكون لتقرير المدقق الخارجي معنى ودلالة كوسيلة إتصال إضافية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية وتوصيل رأي المدقق الخارجي إلى مستخدمي تلك المعلومات، وإضفاء المصداقية، ومن ثم إمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وقد حدد هذا الاطار (Thomas) خمس خصائص يجب ان يتضمنها المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حتى يكون إضافة فعالة في البعد الإتصالي لتقرير المدقق الخارجي، وهي¹:

- أن يكون واضحا وشاملا؛
 - أن يكون موثوقا؛
 - أن يكون موضوعيا؛
 - ان يحتوي معلومات مبنية على أدلة؛
 - ان يكون قابلا للفهم.
- وبإسقاط هذه الخصائص على معيار التدقيق الدولي (ISA 700) معدل، والتي يراها الباحث مواصفات قياسية ليصبح المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وسيلة إتصال فعالة مع مختلف الأطراف، يتبين لنا ما يلي:
- يجب على المدقق الخارجي ان يستعمل في تقريره أسلوبا واضحا لا يحتمل التأويل أو إختلاف المعاني، وهذا ما يجبره على التقييد في الالفاظ المستخدمة في الصياغة على ان يتم استخدام المصطلحات والألفاظ الفنية الأكثر شيوعا في العرف المهني للمدققين.
 - الإلتزام بالأمانة في جميع مراحل التدقيق وخاصة عن صياغة التقرير، ويقصد بالأمانة في التقرير ان يبدي المدقق الخارجي رأيه بأمانة مهما يكن ذلك الرأي. فالمصداقية في كل من التدقيق، والقوائم المالية التي تم تدقيقها تعتمد على امانة الرأي المهني في تعبير القوائم المالية عن الواقع طبقا لما جاءت به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومعايير إعداد القوائم المالية.
 - الموضوعية في التقرير، بحيث يجب ان يمارس المدقق الخارجي عمله بجميع مراحل في إستقلال تام، وعدم التحيز أو التأثر بأية أهواء شخصية من داخله، أو أية مؤثرات خارجية، أو مصالح يمكن تؤثر على رأيه المهني.
 - يجب ان يحتوي التقرير على المعلومات المبنية على أدلة إثبات قوية، ولا بد ان تتصف الأدلة بالكفاية والملائمة كأساس للنتائج التي توصل لها المدقق الخارجي من تقييم تلك الأدلة، ثم تأسيس الرأي على القوائم المالية ككل.

¹ _ Thomas .A Lee, *Company Auditing : Concepts and Practices*, Published for The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Gee & Co Publishers, London, 1972, p. 34.

- يجب ان تكون لغة وصياغة التقرير مفهومة لمستخدمي القوائم المالية ولتقرير المدقق الخارجي، وتعد من أهم معوقات الإتصال بإستخدام التقرير هي اللغة والصياغة لما لها من أثر على إدراك المستخدمين لهذا التقرير، وهم بالاساس متخذي القرار سواء داخليين أو خارجيين.

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بالإتصال بواسطة المحتوى المعلوماتي للتقرير

نال المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي إهتماما واسعا بإعتبره وسيلة الإتصال الاساسية بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، ويعد المنتج الاساسي لعملية التدقيق، اذ أنه يعمل على ابلاغ المستخدمين بما قام به والنتائج التي توصل اليها. فهو وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها، وهذه الأطراف تتأثر وتتؤثر في دور المدقق الخارجي، ومما لا شك فيه ان سد احتياجات وتوقعات مختلف الأطراف يعد مؤشرا جيدا لتجاوز عدة فجوات يمكن ان يواجهها المدقق الخارجي في مهنته، إلى جانب كونها من الضروري توفرها لتلبية الحاجة من المعلومات الموجهة لخدمة القرار، وتتلخص هذه الأطراف عموما في:

أولا: الأطراف الداخلية

1. الإدارة والمكلفين بالحوكمة

تعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها وإتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات واسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتعتبر الإدارة تقرير المدقق الخارجي بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة أدائها وإشرافها على المهام الموكلة لها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹، كما يهدف المدقق الخارجي من وراء الإتصال بالإدارة عبر تقريره اخلاء مسؤوليته القانونية تجاهها وذلك بتنفيذ ما تم التعاقد عليه أي بإعطاء رأي فني محايد حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية وما يتبعه من جزئيات ضمنية لهذا الرأي، إلى جانب إعطاء رأيا حول المسائل التالية وذلك بحسب ما تم في اخر تعديل لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700) معدل²:

- تحديد مسؤولياتها حول تعظيم الأرباح ومسؤوليتها.
 - تحديد مسؤوليتها في الإفصاح والشفافية في المعلومات المنشورة ضمن القوائم المالية.
 - مدى الرشد في استخدام الموارد الإقتصادية التي تمتلكها المؤسسة.
 - دقة تحديد حقوق المؤسسة تجاه الغير، وحقوق الغير لدى المؤسسة.
 - دقة الدخل المحقق خلال الفترة محل التدقيق.
 - مقدار المخزون ومدى ملائمة للطاقة الانتاجية الموافقة لحجم النشاط.
 - مدى تناسب الاعباء والمصاريف مع حجم المبيعات.
 - كفاءة تحصيل مستحقات المؤسسة، وقدرتها على تسديد ديونها.
 - مدى حاجة المؤسسة لاموال إضافية لأغراض التوسع.
- أما الأطراف المكلفة بالحوكمة في المؤسسة الإقتصادية هم الاشخاص أو المؤسسات، الذين يقع على عاتقهم الاشراف على التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة وتحقيق الاهداف المسطرة. وتتضمن هذه المسؤولية الاشراف على

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص 25.

² - رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة: فجوة التوقعات، الطبعة الأولى، دار الوفاء للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 2018، ص 14، ص 15.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

عملية إعداد القوائم المالية وفيما تعلق ببعض المؤسسات قد يشمل المكلفون بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس رقابة معينة. ويقوم المدقق الخارجي بالإتصال بالمكلفين بالحوكمة خلال مراحل عملية التدقيق بشكل متكرر، وذلك لأسباب مختلفة، أهمها:¹

- لإبلاغهم بمسؤوليات المدقق الخارجي فيما تعلق منها بتدقيق المعلومات المحاسبية وإعطائهم نظرة عامة عن نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها.
 - للحصول على معلومات منهم ذات علاقة بموضوع التدقيق.
 - لتزويدهم بملاحظات تنشأ من عملية التدقيق في التوقيت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية.
 - لتشجيع الإتصال المتبادل بين المدقق الخارجي والمكلفين بالحوكمة في اطار ما تقتضيه ضرورة التعاون المهني، ومتطلبات إستقلالية المدقق الخارجي.
- ### 2. الموظفون والعمال

يهتم الموظفون والعمال من خلال المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على معرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار وتحقيق الأرباح، وذلك لضمان حصولهم على مستحقاتهم المادية، ولكن الدلائل الميدانية تشير إلى ضعف ثقافة العمال في هذه النقطة، وإكتفائهم بالمطالبة بمستحقاتهم المالية المتمثلة اساسا في الاجور والرواتب فقط.

ثانيا: الأطراف الخارجية

1. المساهمون

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المدقق الخارجي بإعتبارهم الملاك الذين يعينون المدقق الخارجي ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة أو المؤسسة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمددها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن اهم هذه المعلومات نجد: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة²، ويعتمد المساهمون على المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بإعتبار ان مصدره جهة مهنية خيرة مستقلة ومحايدة، ويمدهم بمعلومات إضافية عن مدى امكانية إعتمادهم على تقدمه القوائم المالية من معلومات³، كذلك إعطاء الأهمية إلى أي معلومات يضعها المدقق في فقرة الامور الاساسية للتدقيق والتي عادة ما تكون معلومات تدعو ال اغتنام فرص ضائعة، أو مشاكل تحتاج إلى حل، وكل هذا يتم إلا عند طريق وضع القرارات الملائمة لإغتنام الفرصة أو حل المشكلة.

2. المستثمرون المحتملون

يحتاج المستثمر المحتمل في اسهم الشركة لمعلومات كثيرة ودقيقة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهمها منها: العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج اعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيس لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المدقق الخارجي عن هذه القوائم سوف

¹ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 238.

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 25.

³ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2012/2011، ص 13. متوفرة على الرابط: <http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/3317>

، تاريخ الاطلاع: 2020/01/18.

الفصل الثالث - موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

يدعم ثقتهم فيما يقدم لهم من معلومات، ومن ثم زيادة إعتادهم عليها في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية في اسهم الشركة مستقبلا من عدمه.¹

3. البنوك ومؤسسات الاقراض الأخرى

تلعب هذه المؤسسات دورا هاما في تمويل المؤسسات الإقتصادية لتوسيع مشاريعها واستثماراتها، وهذا بتقديم الدعم المالي الكافي لذلك، وقصد تحقق ذلك فالمؤسسة مطالبة بتبرير قدرتها على السداد لذلك فهي تعتمد على تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية كوسيلة تأكيد على قدرتها على السداد من خلال قدرتها على الاستمرار والتوسع بإعتبار ان تقرير المدقق الخارجي أكثر حجية من القوائم المالية الصادرة على المؤسسة طالبة القرض.

4. الجهات الحكومية

تعتمد الجهات والهيئات الحكومية على محتوى تقرير المدقق الخارجي وذلك لأغراض متعددة: منها التخطيط، الإحصاء، الرقابة والتأكد من مدى التزام المؤسسة بالنظم والتشريعات، وكذلك تحديد صدق الوعاء الضريبي المصرح به، وتقرير صرف الاعانات والتعويضات لبعض الصناعات المدعمة، وأيضا تحديد اسعار السلع والخدمات المختلفة.²

5. المجتمع والاقتصاد الوطني

يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وسيلة لتدعيم عملية صنع القرار من قبل القادة السياسيون بشأن التوسع في عمليات الاصلاح الاقتصادي والاداري، وعلى جانب اخر فإذا لحق المجتمع اضرار عدم جودة محتوى التقرير لإحدى المؤسسات، فسوف يلقي المجتمع بأكمله اللوم على عاتق القادة السياسيين - المنوطة بهم السلوك التشريعية أو التنفيذية- وذلك عن عدم ضمائمهم وتأكيدهم للدور الرقابي الذي يقوم به المدقق الخارجي، وعليه فلا بد من وجود علاقة وطيدة بين رؤية السلطة في سن تشريعات ونصوص قانونية تتعلق ببيئة الاعمال من جهة وجودة عملية التدقيق الخارجي من جهة أخرى.³

كما يعد المدقق الخارجي خير العون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها الإقتصادية والاجتماعية من خلال المؤسسات الإقتصادية، وذلك في مراحل هذه الخطط المختلفة والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الاهداف المسطرة والتي تكون فالعادة ذات بعد اقتصادي من خلال التأكد في الوصول إلى اقصى مستوى من الكفاية الانتاجية باستخدام الامكانيات المتاحة (طبيعية، مادية، بشرية) لتحقيق اهداف الخطة العامة الهادفة لمضاعفة الدخل الوطني وتنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المطلب الثالث: غايات الإتصال من خلال المحتوى التقرير لتضييق فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات

إن المعلومات تظهر كمكونات فعالة عند استخدامها، لذلك وجب على معديها الاعتناء بهذه المخرجات انطلاقا من مآدتها الأولية الا وهي البيانات، حيث من الضروري تشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات من خلال اضافة قيم جديدة يجب ان تكون منسجمة مع الهدف من اصدار تلك المعلومات، وهذا ما يعني ان المعلومات تمثل قاسما مشتركا ما بين المعد والمستخدم، أي معد المعلومات ومتخذ القرار لكي يتواصل ربط تحقيق أهداف مختلف الأطراف. ولإضافة عناصر الخصائص النوعية للمعلومات على المعلومات المعدة والموجهة للمستخدم تم ادخال طرف وسيط يضمن إحتواء هذه المعلومات على الخصائص الواجبة في المعلومة لاتخاذ القرار، ويتمثل هذا الطرف الوسيط في المدقق

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 25.

² - رشا الغول، مرجع سابق، ص 16.

³ - المرجع السابق، ص 17.

الخارجي. غير أنه من خلال الإتصال يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق غايات لها أبعاد إحترازية من أي شبهة أو مساس بإستقلاليتها، وعليه فهو يسعى إلى سد كل الفجوات والثغرات التي يمكن ان تنشأ فيما بينه وبين جميع الأطراف التي له علاقة مباشرة أو غير مباشرة في الإتصال من خلال المحتوى المعلوماتي للتقرير، وتمثل اهم غايات الإتصال مع مختلف الأطراف من خلال إبلاغ بالمحتوى المعلوماتي للتقرير في:

أولاً: تضييق فجوة التوقعات

تواجه مهنة التدقيق الخارجي العديد من التحديات، ويأتي على راس هذه التحديات (فجوة التوقع) والتي ظهرت في اشكال مختلفة ابرزها عندما واجه مستخدمي القوائم المالية مدى مصداقية وموثوقية تقرير المدقق الخارجي نتيجة الازمات المالية مما ادى إلى تساؤلهم عن مدى مسؤولية المدقق الخارجي في عدم اظهار حقائق كفيلا بتغيير قراراتهم إلى اتجاه يمكنهم من تفادي الدخول في هذه الازمات. ومن أجل الوصول بتقرير المدقق الخارجي إلى الثقة التي يطمح لها المجتمع المالي ككل سعت المنظمات المهنية على تطوير تقرير التدقيق الخارجي، والخروج عن النمطية المعتادة فيه هذا لأثراته بكم معلوماتي يوضح كل المسائل التي تدعوا إلى الشك والريبة، انطلاقاً من مسؤولية المدقق الخارجي ومسؤولية الإدارة انتهاءً عند العناية بمضمون التقرير من الناحية المعلوماتية.

1. تعريف فجوة التوقعات

تعرف فجوة التوقعات بأنها " اختلاف الأداء المهني للتدقيق من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها ان تحققه".¹

كما عرفت بأنها " الفرق بين مستويات الأداء للمدقق كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المدققون أنفسهم".²

كذلك عرفت على انها: " الفجوة بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتوقعاتهم، وبين ما يمكن وما يجب ان يقدمه المدقق الخارجي بشكل معقول".³

مما سبق يمكن القول ان فجوة التوقعات تعني وجود هوة وتباين بين المجتمع المالي والمدقق الخارجي، من خلال ما يقدمه المدقق الخارجي وما يتوقعه المجتمع المالي من المدقق الخارجي وما يجب ان يحتويه تقريره من معلومات. كما نستخلص من التعاريف وجود ثلاثة أبعاد لفجوة التوقعات، عكس التعاريف التي جاءت بحدين فقط (الأداء الفعلي للمدقق الخارجي، وتوقعات المجتمع المالي)، ولوضع مفهوم دقيق لفجوة التوقعات لابد من الالمام بالأبعاد الثلاثة المكونة لها (توقعات المجتمع المالي، الأداء الفعلي للمدقق الخارجي، وما جاءت به معايير التدقيق الخارجي). وللإلمام بهذه الأبعاد لابد من معرفة اسباب فجوة التوقعات، مكوناتها، ودور المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تضييقها.

2. أسباب فجوة التوقعات

يمكن ارجاع ظهور واتساع فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي لوجود العديد من العوامل والمتغيرات المرتبطة بمزولة المهنة ذاتها أو تلك الناتجة بطبيعة الحال من التغيرات المستمرة والمتلاحقة الموجودة بالمجتمع، ونذكر منها:¹

¹ _ Liggo C.D, *The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo*, Journal of Contemporary Business, Vol 03, N° 03, 1974, p 30.

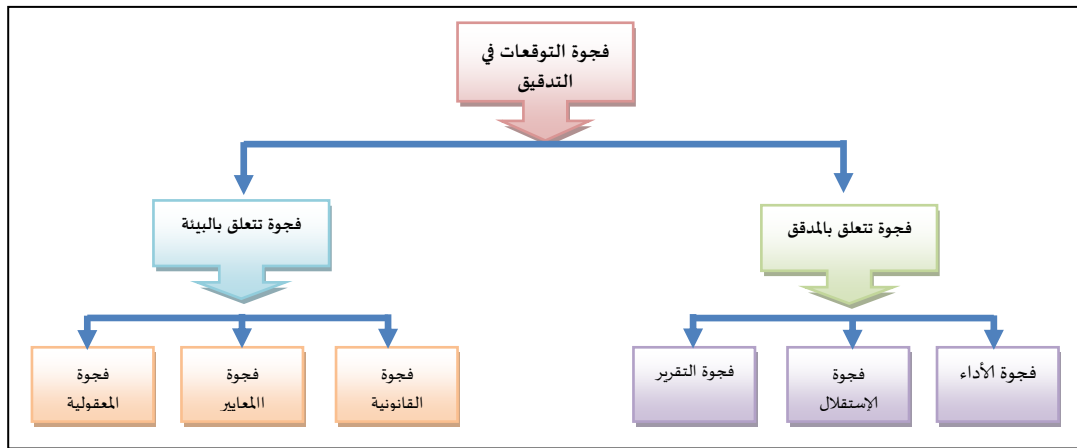
² _ Brenda Porter, *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*, Accounting and Business Research, Volume 24, N° 93, 1993, p 50. Available online at: <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>, Date of View: 05/03/2021.

³ _ طالب احمد العلي، أثر إعتتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضييق فجوة توقعات التدقيق: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 01، 2017، ص 47.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

- تعدد التوقعات للمجتمع المالي فيما يتعلق بطبيعة التدقيق واهدافه ومسؤوليات المدقق الخارجي ومعايير التدقيق والإستقلالية وتقرير التدقيق الخارجي .
- التصورات المختلفة للأداء الفعلي للمدققين.
- معقولة وعدم معقولة التصورات المختلفة للمجتمع المالي.
- نقص جودة الأداء الفعلي للمدققين الخارجي.
- التوقعات المختلفة للمجتمع المالي مرتبط بميول اصحاب هذه التوقعات والميول التي قد يكون بعضها واقعي، والبعض الآخر غير واقعي.
- الشك في إستقلال المدقق الخارجي.
- عدم فعالية الإتصال بين المدقق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق.
- اعتقاد مستخدمي القوائم المالية ان تقرير المدقق الخارجي الايجابي يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار.

الشكل (07): العوامل المسببة لفجوة التوقعات



المصدر: سالم احمد صباح، مرجع سابق، ص 230.

من الشكل (07) نلاحظ وجود عدة مسببات لفجوة التوقعات في التدقيق فيما هو متعلق بالمدقق، ومنها ما هو متعلق ببيئة عمل المدقق والتي لها تأثير على المدقق الخارجي، حيث في الفجوة المتعلقة بالمدقق نجد من بين الاسباب التي قد تؤدي إلى حدوث الفجوة هو قصور الأداء المبني للمدقق، وأيضا إستقلاليته التي قد تتأثر (الأجرور المنافسة، أداء خدمات أخرى)، وهناك عوامل مؤثرة على الإستقلالية (بيئة التدقيق، عوامل مادية، عوامل سلوكية، عوامل ذات صلة بالزبون، وعوامل ذات صلة بمكتب التدقيق)، أما الفجوة المتأتية من تقرير المدقق الخارجي فعادة تكون بسبب فجوة الإتصال بين المدقق الخارجي والمجتمع المالي خاصة من ناحية الإدراك للمحتوى المعلوماتي.

أما الفجوة المتعلقة بالاسباب البيئة تتفرع إلى اسباب قد تكون متعلقة بالمعقولة أي الدقة المطلوبة في الأداء المهني، تأكيد الاستمرارية للمؤسسة محل التدقيق، اكتشاف حالات الخطأ والغش، التقرير عن الاحتيال والتضليل في القوائم المالية، كما قد تكون متعلقة بأسباب فجوة المعايير وتجسد في (بدائل للاختيار، قصور بعض معايير التدقيق

¹ _ سالم احمد صباح، مجالات مساهمة التقرير المتحفظ في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمجتمع المالي: دراسة تحليلية تطبيقية، مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد 03، 2012، ص 230. متوفرة على الرابط: <http://dspace.up.edu.ps/xmlui/handle/123456789/17> ، تاريخ الاطلاع: 2021/03/07.

عن تحقيق بعض توقعات مستخدمي القوائم المالية)، كما قد تكون بأسباب فجوة المسؤولية القانونية (قصور الاطار الفكري للتدقيق، مسؤولية المدقق تجاه العملاء ومختلف الأطراف، ومسؤوليته المهنية والمسؤولية الجنائية).

3. سبل تضييق فجوة الوقعات من خلال تقرير المدقق الخارجي

يعد التقرير احد اهم الطرق النموذجية التي يستطيع فيها المدقق الخارجي ان يبرر رأيه في المعلومات المالية التي دققها وفي نفس الوقت يعد مصدر إطمئنان لسلامة الوضع المالية ونتائج الاعمال. كما ان تقرير المدقق الخارجي بمثابة الواجهة الاساسية لعملية التدقيق لاحتوائه على كل حيثيات العملية انطلاقا من مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المدقق، إلى تحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، والمخاطر التي تواجهها المؤسسة إلى جانب قدرتها على الاستمرار، كما يعد التقرير وسيلة إتصال بين المدقق الخارجي والمجتمع المالي، الا ان المفاهيم التي تستخدم في المحتوى المعلوماتي يكتنفها نوع من الغموض حول معانها والرسالة المراد إيصالها، حيث تعد هذه المفاهيم هي مكونات المحتوى المعلوماتي للتقرير وفقا لصياغة محددة، ومن أجل تجنب التفسيرات والتأويلات التي قد تحدث بين ما يريده المدقق الخارجي من التقرير وإدراك المجتمع نجد أنه حسب اخر التعديلات التي وضعتها هيئة (IAASB) عام 2014 على المعيارين (ISA 700) واستحداث المعيار (ISA 701) والتي أصبحت سارية المفعول في 15 ديسمبر 2016 اعطت تعزيزات اضافية لقيمة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق وذلك بالتفصيل اكثر في حيثيات التقرير وزيادة عدد الفقرات حيث أصبح أفضل للإتصال لتجنب أي فجوة يمكن ان تنشأ من خلال تقرير المدقق الخارجي مع المجتمع المالي وخاصة مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق، وازدادة نوع من المرونة في الإفصاح بما يخدم الكم المعلوماتي المقدم، من خلال توضيح المسؤوليات، سواء مسؤولية الإدارة حول القوائم المالية ومسؤولية المدقق الخارجي مع ذكر كل الامور ذات البعد الجوهري، والتي تمت من خلالها عملية التدقيق، بما يضمن إعطاء صورة شاملة للمجتمع المالي تغني عن الوقوع في فجوات بينهم وبين المدقق الخارجي.

ثانيا: تخفيض عدم تماثل المعلومات

أدت مشكلات الوكالة، وما نتج عن ذلك من عدم تماثل في المعلومات بين الإدارة والملاك، إلى خلق طلب على التدقيق الخارجي، ويعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن التحقق من مدى إعداد القوائم المالية بما يتفق مع اطار إعدادها، وان هذه القوائم تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة ونتائجها التشغيلية.¹ وعليه فالمدققون الخارجيون يقدمون بيئة مناسبة لمنع تضارب المصالح المحتمل بين المدراء التنفيذيين والمساهمين بحجب معلومات قد تكون ذات أهمية بالنسبة للمساهمين.

1. مفهوم عدم تماثل المعلومات

يعرف عدم تماثل المعلومات حسب (Varici) بأنها "معرفة الأطراف الداخلية بمعلومات عن أداء الوحدة الإقتصادية الحالي والمستقبلي بشكل أكبر من معرفة الأطراف الخارجية لها".² كما عرف بأنه: "يحدث عند عدم المساواة بإمتلاك معلومات معينة بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة والأطراف الخارجية من جهة أخرى، وبالتالي يمكن للإدارة تحقيق عائد غير عادي نتيجة لإمتلاكها ميزة معلوماتية".³

¹ _ Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, *Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis*, international journal of auditing, Vol 14, N° 1, 2010, p 58. Available online at : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2009.00403.x>, Date of View: 08/03/2020.

² _ Idiris Varici, *The Relationship between Information Asymmetry and the Quality of Audit: An Empirical Study in Istanbul Stock Exchange*, International Business Research, Vol 6, N° 10, p 132. Available online at : <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ibr/article/view/28657>, Date of View : 08/03/2021.

³ _ ايهاب مكي محمد. دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تمثيل المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25، 2020، ص 16. متوفرة على الرابط: <https://www.eimj.org/pages.php?page=36>. تاريخ الاطلاع: 08/03/2021.

وعليه يمكن القول ان عدم تماثل المعلومات يحدث عندما يمتلك طرفا واحدا في العلاقة أو المعاملة معلومات أفضل أو أكثر من طرف الآخر أو الأطراف الأخرى، كأن يمتلك المديرون التنفيذيون معلومات أكثر من المساهمين حول أرباح الشركة ومستقبلها، ويفترض في عدم تماثل المعلومات ان هناك على الأقل طرف واحد في العلاقة يمتلك معلومات مناسبة وملائمة في حين الطرف الآخر لا يمتلك تلك المعلومات. ويعود سبب ظهور عدم التماثل في المعلومات إلى التشعب وكثرة الاعمال التي يوكل بها الاصيل إلى الوكيل الأمر الذي يؤدي اخفاء متعمد للمعلومات من قبل الوكيل بحجة ضعف وسائل ارسال وقنوات الإتصال.¹

كما تجدر الإشارة في هذا الاطار إلى ان عدم تماثل المعلومات هي مشكلة تظهر لعدم المام أحد الأطراف بجميع المعلومات التي تمكنه من إتخاذ القرارات السليمة، ويمكن التصنيف بين نوعين اساسين من عدم تماثل المعلومات:²

- **مشكلة الاختيار السيء للمعلومات:** تظهر مشكلة الاختيار المعاكس عندما يمتلك الوكيل المعلومات التي تثبت انها مفيدة لاتخاذ القرارات، وان الاصيل لا يعرفها، لذلك فإن الاصيل لا يستطيع معرفة إذا كان الوكيل قد اتخذ قرارات ملائمة في ضوء المعلومات التي تمت معالجتها من خلال الوكيل، لان الاصيل لا يمتلك هذه المعلومات ولا يمكنه الفصل بدقة بين المعلومات المفيدة وغير المفيدة.³ وعليه ترتبط مشكلة الاختيار السيء بمستوى الخبرة في معرفة ماهي المعلومات الجوهرية والمعلومات العادية، فالمدير التنفيذي يمكنه التعرف بدقة على جودة المعلومات وايها اصلح لعمليات إتخاذ القرار، في حين الاصيل فالعادة ليس له الخبرة المهنية الكافية مثل الوكيل، وهذا مخا من شأنه ان يقع في اعتماد المعلومات الأقل جودة وإفادة في عمليات إتخاذ القرارات الخاصة به وعلى راسها قرارات الاستثمار.

- **مشكلة مخاطر سوء النية:** تحدث المشكلة حتى مع افتراض قدرة المستثمر على التفرقة بين الجيد والسيء من المعلومات قبل الاستثمار، غير أنهم لا يزالون عرضة لمشكلة أخرى تحدث بعد الاستثمار، وهي احتمال تعرضهم لمخاطر سوء النية من قبل مستخدمي الاموال الذين يقومون باستخدام الاموال في أنشطة لا يرضى عنها اصحاب الاموال (المستثمرين) كالأنشطة غير المربحة أو مرتفعة المخاطر، فعلى سبيل المثال نجد ان عدم تماثل المعلومات بين مديري المؤسسات الإقتصادية وحملة الاسهم العادية قد يجعلهم عرضة لهذا النوع من المشاكل، بعبارة أخرى يمثل انفصال الملكية عن الإدارة سبب وجيه في امكانية حدوث هذه المشاكل، كاستخدام اموال المساهمين في أنشطة استثمارية غير منتجة.

كما تجدر الإشارة في هذا الاطار إلى ان من قبيل الاثار السلبية لعدم تماثل المعلومات ضمن اطار نظرية الوكالة، نجد انها تتجسد اساسا في توفر معلومات لدى إدارة المؤسسة أو الشركة في الوقت الذي لا تتوفر فيه لدى المساهمين، وحتى لو افترضنا من توفر المعلومات لدى المساهمين فلن تتوفر لديهم في نفس توقيت توفرها لدى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن ان يخلق حالة من عدم تماثل للمعلومات بين كلا من الطرفين، إلى جانب تعارض المصالح بين طرفي الوكالة، فانه يمكن ان تقوم الإدارة باستغلال ما لديها من معلومات في تحقيق مصالحها الذاتية حتى ولو على حساب مصالح المساهمين.

2. دور المحتوى المعلوماتي لتقرير في تحقيق تماثل المعلومات

توصل (Simunic) إلى ان عدم تماثل في المعلومات بين المديرين التنفيذيين والمساهمين كان سبب في تزايد الطلب على خدمات المدققين للعمل كوكلاء للمساهمين، وتتمثل مهمة المدققين الخارجيين في أحداث نوع من التماثل

¹ _ Christopher Nobes, Robert B Parker, *Comparative International Accounting*, Financial times prentice hall, Ashford colour press Ltd, Gosport, 2000, p 24.

² _ احمد رجب عبد الملك، دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج- القاهرة، المجلد 28، العدد 01، 2014، ص 25.

³ _ شوقي جواد ناجي، إدارة الاعمال - منظور كلي، الطبعة الأولى، دار الجامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص 34.

والتقارب في المعلومات بين المديرين والمساهمين الحاليين وكذلك المستثمرين المحتملين، وهذا خاصة فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة وحقيقة الهيكل المالي للمؤسسة.¹

وتعد حقيقة الهيكل المالي ونتائج التشغيل الخاصة بالمؤسسة حكر بشكل خاص للأطراف الداخلية هذا من جهة، كما إن دقة وموثوقية هذه المعلومات لا تقل أهمية عن الوصول إليها من جهة أخرى. وهذا ما ولد الحاجة إلى تدقيق مستقل من أجل توفير معلومات موثوقة حول المؤسسة لمختلف الأطراف، وزيادة درجة موثوقية هذه المعلومات. لا يمكن تحقيق الفائدة المتوقعة من التدقيق المستقل إلا إذا تم تقديم خدمة تدقيق عالية الجودة، وعليه ارتبط مفهوم جودة المعلومات المقدمة لازالة الاحتكار في المعلومات بجودة عملية التدقيق ذاتها وما ينجم عنها من مخرجات.²

فحسب (Paydarmansh et al.)³ تعتبر جودة عملية التدقيق الخارجي محل اهتمام اصحاب المصالح المختلفين، لإنكعاس جودة الأداء على جودة المحتوى المعلوماتي للتقرير، وقد تناول في ذات الشأن (DeFond & Zhang)⁴ أن جودة التقرير تعطي درجة تأكيد معقولة وليست مطلقة على ان القوائم المالية تعكس بعدالة النواحي الإقتصادية للمؤسسة وذلك على ضوء نظام القوائم المالية والخصائص الأساسية المتعلقة للمؤسسة مما يتيح تحقق تماثل في الدراية، والعلم بوضع المؤسسة بين الإدارة ومختلف الأطراف ذات المصالح. كما أنه يتوقع من عمل المدقق الخارجي على القوائم المالية تحقيق التماثل في المعلومات المحاسبية المقدمة من إدارة المؤسسة وتوقعات اصحاب المصالح المختلفين من ناحية الالتزام بمعايير العرض والقياس والإفصاح وتوقيت المعلومات، وشكل الإبلاغ والذي بطبيعته يؤدي إلى تحقيق أعلى منفعة متوقعة لاصحاب المصالح في إتخاذ مختلف القرارات.

مما سبق يمكن القول ان دور المدقق الخارجي في الحد من تداعيات عدم تماثل المعلومات وتحقيق الشفافية والوصول إلى معلومات ذات جودة ومتاحة بنفس المستوى بين جميع الأطراف يتحقق من خلال إخراج تقرير مناسب وملائم معلوماتيا للأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، وهذا ما من شأنه تخفيض عدم تماثل المعلومات إلى اقصى قدر ممكن، وفي هذا الاطار ناقش (Pige)⁵ ثلاثة مستويات لعدم تماثل المعلومات يمكن ان يعالجها تقرير المدقق الخارجي:

- **المستوى الأول:** بين المسيرين وممثلي المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة): حيث يكون عدم تماثل المعلومات في هذا المستوى بين المسيرين واعضاء مجلس الإدارة، وفي هذا المستوى يقع على عاتق المدقق الخارجي تزويد مجلس الإدارة بكافة المعلومات التي يحتاجها سواء كانت متعلقة بطريقة تسيير المؤسسة أو مدى صدق قوائمها المالية.
- **المستوى الثاني:** بين المساهمين وممثلهم (اعضاء مجلس الإدارة): يتمتع المدراء التنفيذيون (اعضاء مجلس الإدارة) بإمكانية الاطلاع على المعلومات الداخلية للتسيير على عكس المساهمين الذين يقتصر اطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة التي يستعملونها في تقييم ملائمة الاستراتيجيات وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الإدارة، وهو ما يستوجب ضرورة ان تكون هذه المعلومات المقدمة إليهم موثوقة ويمكن الإعتماد عليها، غير ان تقرير المدقق الخارجي يوفر للمساهمين دراية تامة بمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وتوضيح مواطن ضعفه إذا

¹ _ Simunic Dan. A, *Discussion of External Audit and Asymmetric Information*, *Auditing-A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9, 1990, P 245.

² _ Idiris Varici, *Op.Cit*, p134.

³ _ Navid Paydarmansh, Mehdi Salehi, Mehdi Moradi, Matina Khorrami, *The Effect of Independent Audit Quality on the Quality of financial Disclosure - Evidence from Tehran Stock Exchange*, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 05, N° 17, 2014, p 228. Available online at : <https://core.ac.uk/download/pdf/234630144.pdf>, Date of View: 08/03/2021.

⁴ _ Mark DeFond, Jieying Zhang, *Op.Cit*, p 277.

⁵ _ Benoit Pige, *Op.Cit*, p p 96-97.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

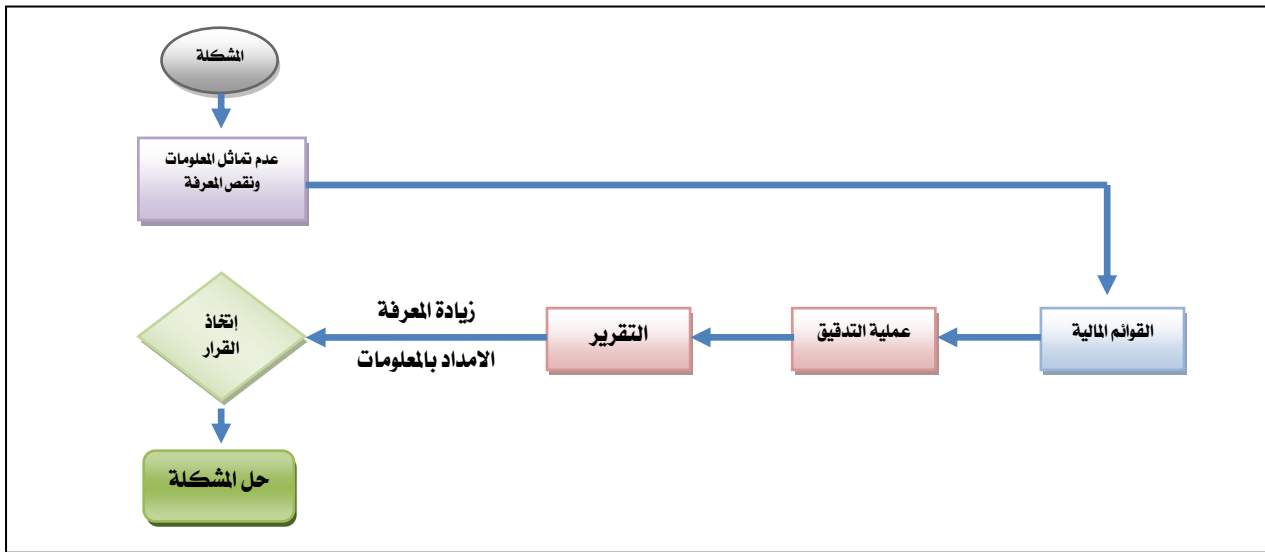
استدعى الأمر ذلك، كما يوفر لهم المحتوى المعلوماتي لتقرير قرائن نجاعة التسيير من خلال النتائج المحققة والتي تعكسها المعلومات الموجودة بالقوائم المالية المدقق فيها.

▪ **المستوى الثالث:** بين المستثمرين المحتملين والمؤسسة: عند طرح المؤسسة لأسهم جديدة أو اقدم المساهمين على بيع اسهمهم في الاسواق المالية تظهر حالة أخرى من حالات عدم تماثل المعلومات، والتي تكون بين المستثمرين المحتملين وبين المؤسسة، وهنا يظهر دور المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تقديم المعلومات الموثوقة التي يحتاجها المستثمرون الجدد وطمأنتهم حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

وعليه تعد الأخلاقيات المهنية للمدقق الخارجي أهم انعكاس للتنازل مواطن عدم تماثل المعلومات، ففي ظل نظرية الوكالة تلعب الإدارة دورا مهما في أحداث ميزة معلوماتية لصالحها، إذ غالبا ما يتعدى دور الإدارة إلى ما هو ابعد من مجرد تنمية الأموال المعهودة إليها ليصل إلى التدخل في الطرائق والمبادئ المحاسبية المطبقة من أجل تعظيم منافعها. وهذا ما يعمل المدقق الخارجي على تحييد هذا الدور إلى ما يجب ان يكون عليه من خلال الابلاغ في التقرير عن أي اخفاء للحقائق والمعلومات. كما تؤدي حالة تضارب المصالح بالوكيل في بعض الاحيان إلى تقديم قوائم مالية مضللة إلى كافة مستخدمي القوائم المالية ومنهم المستثمرين الحاليين أو المرتقبين، وهنا يكمن دور المدقق الخارجي في التأكيد على القوائم المالية لكل فترة من أجل ازالة أي غش أو تدليس قد تحتويه وينجر عنها إتخاذ قرارات خاطئة.

كما تجدر الإشارة ان من اهم مسببات عدم تماثل المعلومات هو سعي الإدارة إلى التلاعب بالمصطنع بالأرباح مع الاخذ في الحسبان اعتبارات عدة مثل (تنبؤات المحللين، والتقديرات المسبقة للإدارة، ومتابعة اتجاه الإيرادات)، ويحدث التلاعب لتحقيق دافعين أساسيين هما، لتشجيع المستثمرين على شراء أسهم للمؤسسة، لزيادة القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية في المدى الطويل، وزيادة مكافآت وحوافز الإدارة، لكن يعمل المدقق الخارجي على أحداث التوازن بتحييد أي مغالطات حول إدارة الأرباح وتوزيعها، وهذا ما من شأنه العمل على ضمان حقوق كافة الأطراف تطبيقا لمبدأ مسؤوليته امامهم. وعليه يمكن تمثيل موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تخفيض تداعيات عدم تماثل المعلومات من خلال الشكل الموالي:

الشكل (08): موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير في تخفيض عدم تماثل المعلومات



المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الرابع: المسائل الواجب إبلاغها من خلال المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

يقع على عاتق المدقق الخارجي الإبلاغ على جملة من الامور والمسائل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتختلف هذه المسائل بحسب أثرها على عدالة تمثيل القوائم المالية، وفيما يلي اهم المسائل الواجب الإبلاغ من خلال التقرير:¹

أولاً: الأمور المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي

- التهديدات التي تواجه إستقلالية المدقق الخارجي، والتي يمكن تصنيفها على انها تهديدات للمصلحة الشخصية والتدقيق الذاتي والتأييد والتألف والمضايقة.

- الإجراءات الوقائية التي تحددها قواعد وأعراف المهنة، إلى جانب الإجراءات الوقائية في المؤسسة.

ثانياً: الأمور المتعلقة بالسياسات المحاسبية

- مدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة. مدى وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة.

- الاختيار المبدئي والتغييرات في السياسات المحاسبية.

- تأثير توقيت وطريقة تبني التغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية، والمستقبلية للمؤسسة.

- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق في الفترة التي يتم فيها تسجيل هذه المعلومات.

ثالثاً: الأمور المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتبعاتها

- خلاصة تقييم إجراءات الإدارة في تحديد التقديرات المحاسبية.

- مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- المؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة.

- الإفصاح عن وجود شكوك حول التقديرات في البيانات المالية.

رابعاً: الامور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية للمخاطر الهامة الناتجة عن بعض العمليات، مثل الدعاوى غير المبتوت فيها، والتي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

- مدى تأثير البيانات المالية بالمعاملات غير العادية، ومدى الإفصاح عن هذه المعاملات بشكل منفصل في البيانات المالية.

- العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والإلتزامات، كتقدير العمر الانتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة.

- التصحيح الاختياري للأخطاء، مثل تصحيح الأخطاء التي تهدف إلى رفع الأرباح، وعدم تصحيح الأخطاء التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

خامساً: الإبلاغ عن نواحي القصور في أنظمة الرقابة الداخلية

- وجود معاملات مالية هامة ضمن مسؤولية الإدارة، لا يتم فحصها بالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.

- وجود احتيال من قبل الإدارة لم يتم منعه من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص 239-241.

- عدم القيام بإتخاذ إجراء تصحيحي مناسب لمعالجة نواحي قصور هامة تم الإبلاغ عنها سابقا فس تقارير منفصلة.
- عدم فعالية اسلوب الإدارة في تقييم المخاطر.
- استجابة غير فعالة من قبل الإدارة للمخاطر الهامة المحددة.
- وجود أخطاء مكتشفة مسبقا من قبل المدقق الخارجي ولم يتم تصحيحها.
- إعادة عرض بيانات مالية صدرت من قبل لتعكس تصحيح خطأ جوهري بسبب الخطأ أو الاحتيال.
- أدلة على عدم قدرة المؤسسة على الاشراف على إعداد القوائم المالية.

سادسا: رأي المدقق الخارجي

يتم من خلال إبداء الرأي الفني حول صدق تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة، وهو وسيلة الإتصال التي يستخدمها المدقق الخارجي لإبلاغ رأيه لمختلف الأطراف ذات العلاقة، ويهدف المدقق من خلال هذا الإتصال إلى تحقيق هدفين رئيسيين. وهما:

- زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة من خلال عملية التدقيق والتأكيد من طرف ثالث محايد.
 - تسهيل إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية.
- وفي ذات السياق اجرت (Chasan) دراسة اكدت ان هذين الهدفين جوهر حاجة مستخدمي القوائم المالية من راي المدقق الخارجي حول القوائم المالية، وعليه تعد عملية تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية هي المبرر الرئيسي لاي رأي فني محايد يبديه المدقق الخارجي، حيث تركز هذه الحاجات المرتبطة مباشرة برأي المدقق الخارجي ضمنيا في المعلومات الاتية:¹

- حاجات معلوماتية حول تقييم المدقق الخارجي للحكم والتقدير الشخصي للإدارة ببند القوائم المالية.
 - حاجات معلوماتية حول مناطق الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية.
 - حاجات معلوماتية حول العمليات غير العادية والتغيرات الهامة الأخرى.
 - حاجات معلوماتية حول جودة السياسات المحاسبية.
- وعليه، تتمثل القيمة الإتصالية لتقرير المدقق الخارجي في كونه اداة في يد المدقق الخارجي لتعميم الإدراك بحقيقة المؤسسة ماليا، كما يهدف المدقق الخارجي من خلال تقريره إلى الحفاظ على جودة عملية التدقيق، وذلك بتعزيز قيمة التدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية المختلفين، لما يجدونه من جدية واحترافية في تقديم كم معلوماتي قيم وفقا لصياغة ومنهج مبسط وطرح موضوعي، الأمر الذي يزيد من إعتمادية هذه المعلومات من قبل مختلف الأطراف المستهدفة به في مختلف عمليات القرار التي يمكن ان تواجههم. كما يلعب التقرير دور قناة الإتصال التي تحافظ على فعالية العلاقة بين المدقق الخارجي من مختلف الأطراف خاصة مع الإدارة ولجان التدقيق، وأيضا مع المستثمرين الحاليين والمحتملين، وهذا ما يدعم قيمة المهنة في الوسط المهني.

¹ _ Emily Chasan, *Investors Seek Makeover For Auditor's Report*, web site: <https://www.wsj.com/articles/BL-CFOB-956>, Date of view: 08/04/2021.

المبحث الثالث: دور تقرير المدقق الخارجي في دعم جودة المعلومات الموجهة لإتخاذ القرار

تتجسد مخرجات التدقيق الخارجي بصفة رئيسية في تأكيد مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها والتقرير عنها، وإضفاء مؤشرات الجودة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، حيث تتجسد جودة المعلومات عامة من خلال العديد من البنود كالملائمة، الإعتمادية، القابلية للفهم، الإكمال، الدقة، القابلية للمقارنة، والتوقيت المناسب.¹ وهذا ما يعمل المدقق الخارجي على توفيره وإضفاءه من خلال إبداء رأيه الضمني حول المعلومات المحاسبية المشتقة أساسا من القوائم المالية. وسيتم من خلال هذا المبحث التطرق للمفاهيم المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية وسبل توفيرها من خلال تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية، وأهم أوجه إستخداماتها في المؤسسة الإقتصادية.

المطلب الأول: جودة المعلومات المدقق فيها وأثرها على هامش أمان مستخدميها

تتجلى جودة عملية التدقيق الخارجي في التأكد من توفير جملة من العناصر الأساسية في المعلومات المحاسبية، والتي لها أثر كبير على قرارات الإدارة والمستثمرين المحتملين، حيث يقدم التدقيق الخارجي من خلال محتوى التقرير تأكيدا معقولا على عرض هذه المعلومات المحاسبية عرضا صحيحا ودون طمس لأي حقائق أو معلومات ذات بعد جوهري، كما تتجلى أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من خلال العرض المنظم والخاضع للضوابط المنهجية والشكلية التي تتيح لمختلف الأطراف تكوين صورة حقيقة عن واقع المؤسسة محل التدقيق.

أولا: خصائص جودة المعلومات المحاسبية الخاضعة للتدقيق

تعرف جودة المعلومات المحاسبية على انها " الخصائص التي يجب ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب إعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية".²

كما تقدم جودة المعلومات المحاسبية بأنها ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص نوعية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والرقابية، والمهنية، والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.³

ايضا يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ارتباطا مباشرا بكيفية مساعدة متخذ القرار على تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن ان تساعد المعلومات ذات الجودة الافراد والمؤسسات على أداء المهام بكفاءة وفعالية اكبر.⁴ وتلعب جودة المعلومات المحاسبية دورا رئيسيا في الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك وأصحاب المصالح.⁵

¹ _ William Delone, Ephraim McLean, *Information Systems Success Model, International Journal of Electronic Commerce, Vol. 09, N° 01, 2008, p p 31-47.*

² _ بشر بن عيشي، عمار بن عيشي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية في تفيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 23-24 نوفمبر 2014، ص 232.

³ _ محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بها، مصر، العدد 01، 2005، ص 26.

⁴ _ Fardinal, *The Quality of Accounting Information and The Accounting Information System through The Internal Control Systems: A Study on Ministry and State Agencies of The Republic of Indonesia*, research Journal of Finance and Accounting, Vol. 04, N°. 06, 2013, p 157. Available online at : http://digilib.mercubuana.ac.id/manager/t!@file_artikel_abstrak/Isi_Artikel_511975353099.pdf, Date of View: 15/04/2021.

⁵ _ Geovanne Dias de Moura and others, *Determinants of accounting information quality in large publicly-held companies listed on BM&FBOVESPA*, Journal of Education and Research in Accounting, Vol. 11, N°. 03, 2017, p 323. Available online at : <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v11i3.1572>, date of View: 15/04/2021.

الفصل الثالث - موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

ومن خلال تقديم دور المعلومات ومكانتها في المؤسسة الإقتصادية، يتضح دور التدقيق الخارجي في توفير الجودة في المعلومات المحاسبية الملائمة التي تتضمن المصدقية وعدالة التمثيل، وهذا حتى يتسنى الإعتماد عليها من قبل مستخدميها¹، وعلى اعتبار ان المعلومة المحاسبية هي لب المحتوى المعلوماتي والإعلامي لتقرير المدقق الخارجي، وما لها من الأثر على تحقيق رغبات مختلف الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات خاصة ما تعلق منها بالقرارات الاستثمارية هو الأمر الذي يزيد من مسؤولية المدقق الخارجي على توفير هذه التأكيدات حول سلامة المعلومات على النحو الذي يحول دون تضليل قراراتهم أو توقعاتهم. ويمكن تقديم الخصائص المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية التي يعمل المدقق الخارجي على تأكيدها وفقاً للجدول الموالي:

الجدول (16): خصائص جودة المعلومات المحاسبية

صنف الخصائص	الخاصية	الخصائص الفرعية	تفسير الخاصية
الخصائص الأساسية	الملاءمة	القيمة التنبؤية	توفر المعلومات حول قدرة المؤسسة المالية المستقبلية، أي ان المعلومات المحاسبية لها القدرة على استخدامها كمدخل للعمليات المتبعة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، اذ تعتبر القيمة التنبؤية مؤشراً مهماً للملائمة في شق إتخاذ القرارات.
		القيمة التوكيدية	أي امتلاك المعلومات المحاسبية القدرة على توفير تغذية عكسية حول عمليات التقييم السابقة.
		الأهمية النسبية	يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على التأثير في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين عندما تكون لها أهمية نسبية، بمعنى ان المعلومات المحاسبية تكون مهمة وان اظهرها أو حذفها أو اساءة فهمها يمكن ان يؤثر على تلك القرارات التي يتخذها المستخدمين على اساس المعلومات المحاسبية الواردة اصلاً في القوائم المالية.
	المصدقية	الاكتمال	ان المعلومات المحاسبية يجب ان تعبر عن جميع المعلومات المطلوبة لفهم المستخدمين لتلك المعلومات، وكذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية المتعلقة بالعمليات التي يتم التعبير عنها.
		الحياد	أي عدم وجود تحيز في اختيار وتقديم المعلومات المحاسبية، اذ يجب ان تكون المعلومات المحاسبية خالية من التشويه والتحريف، وهذا لتفادي احتمالية رفضها من قبل المستخدم أو تضليل قراراته.
		الخلو من الأخطاء	لا يعنب الخلو من الأخطاء الدقة في جميع الجوانب، ولكن يعني عدم وجود الأخطاء أو السهو في وصف الظاهرة، وقد تم اختيار العملية المستخدمة لانتاج المعلومات المبلغ عنها وتطبيقها بدون أي أخطاء في العملية.
الخصائص المعززة	القابلية للمقارنة		يقصد بها ان المعلومات المحاسبية تمكن مستخدميها من تحديد نواحي التشابه والاختلاف في الأداء سواء فيما بين السنوات للمؤسسة الواحدة، أو بين مؤسستين تدرجان ضمن نفس الصناعة.
	القابلية للفهم		يجب ان تكون المعلومات المحاسبية مقدمة بطريقة مفهومة انطلاقاً من طريقة إعدادها كما يجب ان تكون المعلومات المحاسبية المعقدة تحتوي على احالات أو ملاحق لتتناسب ومستوى إدراك المستخدمين المفترضين للمعلومات المحاسبية.
	التوقيت المناسب		تعني هذه الخاصية ان المعلومات المحاسبية تكون متاحة لاتخاذ القرار حينما يكون لها تأثير على القرار، ومن أجل ذلك يجب إعداد القوائم المالية وعرضها على المستخدمين في الوقت المناسب وقبل إتخاذ القرار.
	القابلية للتحقق		ويقصد بها ان النتائج المتوصل اليها من قبل جهة معينة باستخدام اساليب محددة للقياس والإفصاح يمكن لشخص اخر وفقاً لمعطيات مختلفة ان يصل إلى نفس النتائج، سواء بنفس الاساليب أو اساليب مختلفة لكن متوافقة في الجوهر.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

عماد صالح نعمة، قاسم لوفان ججيل، أثر التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين والمحاسبين في المصارف التجارية العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والإقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد: 10، العدد: 03، 2020، ص 186-187.

¹ - الشبوكي وآخرون، أثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان، مجلة البحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، العدد 44، 2006، ص 267.

من الجدول (16) نلاحظ ان خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية تنقسم إلى قسمين رئيسين: الخصائص الأساسية، والخصائص المعززة، حيث تعد خصائص جودة المعلومات المحاسبية العامل الجوهري الذي يجعل من هذه المعلومات ذات قيمة بالنسبة لمستخدميها، والتي هي في الاصل هدف المؤسسة من خلال تبني أنظمة المعلومات المحاسبية، وإعتماد على الأطراف المهنية الخبيرة التي تساهم بالقدر المعترف في تثبيت هذه الخصائص على المعلومات المحاسبية، ومن قبيل هذه الجهات نجد المدقق الخارجي أو مدقق الحسابات كما يطلق عليه في بعض المراجع، ومن خلال الجدول ايضا نلاحظ ان خاصية الملائمة التي تعبر عن اهم خاصية من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وهي ما تجعل من هذه المعلومات مناسبة لعمليات إتخاذ القرارات و أحداث الفارق في العملية، حيث إشارة دراسات في هذا الشأن ان المعلومات المحاسبية التي لا تحدث الفارق ولا تؤثر على عمليات إتخاذ القرارات لا يمكن اعتبارها ملائمة.¹ كما أنه لتكون المعلومات المحاسبية ملائمة لابد ان تتوفر على الخصائص الفرعية من القيمة التنبؤية، القيمة التوكيدية، والأهمية النسبية. أما خاصية الاساسية الثانية لجودة المعلومات المحاسبية فهي التمثيل الصادق أي ان تكون المعلومات المحاسبية موثوقة وتعبر بصدق عن العمليات والأحداث الإقتصادية التي تمت، كما يقصد بالتمثيل الصادق ان جميع المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية يجب ان تكون كاملة وخالية من الأخطاء، ومن بين الخصائص الفرعية لخاصية صدق التمثيل والتي تساعد في عمليات إتخاذ القرار نجد: خاصية الاكتمال، الحياد، والخلو من الأخطاء.

أما بالعودة للخصائص المعززة لجودة المعلومات المحاسبية نجدها تتمثل في اربع خصائص، حيث تزيد من فائدة المعلومات المحاسبية الملائمة والصادقة، كما انها تساعد متخذي القرار بشكل كبير فيما تعلق بالقرارات غير النمطية، وهذا بتوفير تأكيد جيد حول الاطار العام للمعلومات المحاسبية الاساسية المستخدمة في إتخاذ القرارات المختلفة.

ثانيا: جودة المعلومات المدققة وأثرها على هامش امان مستخدميه

يعد تقرير المدقق الخارجي خلاصة عمله ووسيلة الإتصال بينه وبين مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ويعكس التزام المدقق بالمتطلبات المهنية جودة مخرجات العمل وهو ما يضيف مصداقية على القوائم المالية المنشورة، والتي هي اساس إتخاذ القرارات سواء داخل المؤسسة أو بالنسبة للأطراف الخارجية خاصة في القرارات الاستثمارية، وفي مختلف القرارات تعد المعلومة هي المادة الأولية التي يصنع منها هذا القرار، ولذلك يمكن الحكم مبدئي على فعالية القرار من خلال نوعية وكمية المعلومات المتاحة، وفي هذا الشأن وضعت عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية من قبل مستخدميها، نذكر منها:²

- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها، فكلما زادت الدقة زادت جودتها، إلا أنه لا يمكن تحقيق هذا المقياس لان المعلومات التي تبني عليها القرارات تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم اليقين والتأكد.
- **المنفعة:** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، ويمكن ان تأخذ احد الصور الاتية:³

○ **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

¹ _ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting, 2nd Edition, IFRS Edition, 2014, p 32.*

² _ البدري حسين، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها- دراسة تطبيقية فيمجموعة من الشركات العراقية.- مجلة الغري للعلوم الادارية، المجلد 14، العدد 01، 2017، ص 373.

³ _ العياشي زرزار، كريمة غياد، دور نظام المعلومات المحاسبية في جودة البيانات والقرارات المالية، ألفا للوثائق، قسنطينة، 2021، ص 51.

- المنفعة الزمنية والمكانية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما امكن الحصول عليها بسهولة سواء من ناحية التوقيت، أو سبل الحصول عليها.
 - المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.
 - **الفعالية:** تعبر الفعالية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة ، أما بالنسبة للمعلومات فهي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام الموارد المتاحة.
 - **التنبؤ:** هو وسيلة استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل، ويستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، لذا فان جودة المعلومات 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.
 - **الكفاءة:** يقصد بالكفاءة تحقيق اهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة.
- وعلى صعيد اخر يعد اهتمام المدقق الخارجي بتقديم مخرجات لعمله ذات جودة لا تكون إلا من خلال وضع تقرير جيد، انما تبدأ الجودة منذ بداية إجراءات عملية التدقيق وبذل العناية المهنية المطلوبة على اكمل وجه من ناحية الاختبارات وتقييم سلامة الانظمة الرقابية، وما ينجم عن ذلك من تحصيل وتقييم لأدلة الإثبات التي تعد الاساس في تكوين الرأي المهني، هذا في بشكل عام، أما بالخوض في جزئية أخرى فالمدقق مطالب بتقديم كل المعلومات المتعلقة خاصة منها بكفاية الإفصاح المقدم في التقارير المالية وهذا لضمان شمول الإدراك والفكرة لدى المستخدم. وفي هذا الصدد اكدت عدد من الدراسات¹ التي تبين أثر جودة التدقيق الخارجي على هامش امان مستخدمي القوائم المالية المدققة خاصة منهم فئة المستثمرين، ان التقارير المالية المصادق عليه من قبل مدققين خارجيين مستقلين تمتاز مكاتبهم بالسمعة الجيدة لها أثر على اسعار اسهم الشركة محل التدقيق مما لوثم التدقيق بواسطة مدققين خارجيين يمارسون اعمالهم بجودة اقل، وعليه فأهم ما يتم تقديمه من خلال ممارسة الأداء المهني للمدقق على اكمل وجه ووفقا لمتطلبات الجودة، وتقديم تقرير الرأي يحتوي على كل المقومات الشكلية والمنهجية والمعلوماتية من شأنه ان يوفر هامشا من الامان لمستخدمي التقارير المالية المصادق عليها، وذلك في الجزئيات الثلاث الآتية:
- زيادة جودة المعلومات المحاسبية التي خضعت للتدقيق.
 - رفع مستوى جودة تقرير التدقيق الممد بالمعلومات الكافية والملائمة لمتخذي القرار.
 - المساهمة في تضيق فجوة التوقعات

¹ _ احمد محمد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية ، مصر، 2007، ص 37.

* _ لمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

- الشوبكي وآخرون، أثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان، مجلة جامعة حلب، العدد 44، 2006.
- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة، مجلة العلوم الإسلامية، المجلد 12، 2004.
- إقبال عدنان، محمد ابوعجلة، العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمة المؤسسية، المؤتمر العلمي السابع، كلية الاقتصاد وعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الاردن، 2009.
- عادل ممدوح غريب، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراجع الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية: دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة الأزهر، مصر، 2007.

المطلب الثاني: مقومات صلاحية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كمصدر للمعلومات

يعد المدقق الخارجي كوكيل للمساهمين امام إدارة المؤسسة، لذا فعمله يدور حول التحقق من نزاهة اعمال الإدارة والتثبت من حقيقة كل المعلومات المقدمة للمساهمين (الملاك)، وفي اطار العلاقة التعاقدية بين المدقق الخارجي والمساهمين يلتزم المدقق الخارجي بالعمل وفقا لمتطلبات الموضوعية والحياد في كل هو متفق عليه في العقد بين الطرفين، وهذا بالفحص والتحقيق في كل ما له علاقة بالبيانات والمعلومات المحاسبية والمتعلقة اساسا بالقوائم المالية انطلاقا من تسجيل الأحداث الإقتصادية إلى غاية القوائم المالية في شكلها النهائي كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي هذا قصد التأكيد حول صدق إمتثال الإدارة في إعداد القوائم المالية للقوانين والتشريعات المعمول بها، وان هذه القوائم تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة ولا يوجد بها أي تحريف أو غش هذا من جهة، ومن جهة أخرى يقوم المدقق الخارجي بهذا التأكيد إمتثالا للمتطلبات المهنية التي يجب عليه التقيد بها في ممارسة مهامه تجاه الجهة المتعاقد معها تحقيقا لمفهوم الجودة في عملية التدقيق. ويتوفر المتطلبين (أداء مهني محايد وموضوعي، وتقيد بمتطلبات الجودة في الأداء المهني) ينتج عن ذلك قيمة مضافة تدرج في المعلومات المحاسبية تتمثل اساسا في تأكيد أو نفي تمتعها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الفعالة خاصة في عمليات إتخاذ القرارات، كما يقوم المدقق الخارجي بتمحيص المعلومات المغلوطة والمحرفة سواء عن غش أو خطأ، وتحويلها إلى معلومات ملاءمة وموثوقة بالتنسيق مع الأطراف المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المحاسبية، وعليه فتتحقق جودة المعلومات المحاسبية من خلال التدقيق الخارجي يكون بتوفر المقومات التالية:

أولاً: مقومات رقابية

تقر جميع المنظمات المهنية على ان الإدارة هي المسؤولة عن الخطأ والغش، كما يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عما يكتشفه من الأخطاء والغش اثناء فحصه الحيادي لمستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، وعلى اعتبار ان المدقق الخارجي وكيل عن المساهمين امام الإدارة فهو يمثل اداة رقابية خارجية على إدارة المؤسسة لمساعدة اصحاب المصالح في المؤسسة خاصة المساهمين على ممارسة الرقابة المالية والمحاسبية، ويتمثل البعد الرقابي لاعمال المدقق الخارجي من خلال اضاء المصدقية على المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل إدارة المؤسسة، وتنشأ هذه المصدقية في ثلاث صور للرقابة التي يقوم بتوفيرها التدقيق الخارجي:¹

1. الرقابة المانعة

تؤدي التراكمات المعرفية والمهنية لدى الاشخاص المكلفون بتشغيل البيانات المالية وإعداد القوائم المالية إلى توليد نوع من الخبرة المهنية التي تحول دون وقوع أخطاء هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعد احتكاكهم المباشر بالمدقق الخارجي من خلال تقديم كل ما يطلبه من وثائق ومستندات خلال مهمة التدقيق كفيل بإعطائهم نمط سلوكي في العناية المهنية الفائقة وإكتشاف الأخطاء ومنع حدوثها من المنبع قبل اطلاع المدقق الخارجي عليها، والحرص على اتمام العمل على اكمل وجه بما يضمن ان تحتوي المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية على خاصية المصدقية والموثوقية.

2. الرقابة الكاشفة

يعد الخطأ سلوك انساني فطري، فحتى لو يتمتع العامل بالخبرة المهنية والعلمية الكبيرتين فإن احتمال الخطأ في عمله وارد ولو قدم العناية المهنية اللازمة، وهذا لعدة اعتبارات منها ما هو مهني (ضغوطات، صراعات، ميولات مهنية... إلخ)، ومنها ما هو نفسي (مشاكل عائلية، عدم الاحساس بالانتماء... إلخ)، وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 72-73.

اكتشاف الأخطاء وجذب انتباه الإدارة إليها لمحاولة تصحيحها وتداركها قبل نشر القوائم المالية وإعلانها، وهذا ما يحقق تمحيص المعلومات المحاسبية وإصدار الا موثوقة منها والصحيحة، لتلبية حاجات الطالبين عليها بما يحقق لهم أقصى انتفاع منها.

3. الرقابة عن طريق التقرير

حال اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء المادية في القوائم المالية وقام بإصدار تحفظات حولها، وقام بالإتصال بالإدارة حولها، ففي حال عدم إمتثال الإدارة لتصحيحها وتداركها، فالمدقق المخرجي مجبر إلى ذكرها في التقرير النهائي عن طريق التحفظ في رأيه المهني مع تفصيل الخطأ، وهذا ما يمكن مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي من الاطلاع ومعرفة هذه الأخطاء الناجمة عن غش أو خطأ، وهذا ما يجعلهم أكثر تحفظا في الإعتماد على هذه المعلومات جراء فقدانها لعدد من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الجيدة.

ثانيا: مقومات مهنية

تقتضي متطلبات الأداء المهني للتدقيق الخارجي على ضرورة التقيد بمتطلبات الجودة في مهمة التدقيق من قبل المدققين الخارجيين بما يضمن مخرجات ناتجة عن عملية التدقيق تمتاز بالجودة، وقد وضعت من أجل ذلك معايير التدقيق (الدولية والمحلية) لضبط أداء عملية التدقيق وإجراءاتها لتحقيق أكبر قدر من المصداقية والموضوعية في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وذلك بما يخدم مختلف الأطراف ذات العلاقة الطلبة على المعلومات المحاسبية التي تمتاز بالجودة وبالخصائص النوعية الجيدة، كما تجدر الإشارة في هذا الاطار إلى ان مختلف الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية دائمة السعي في تطوير معايير وإجراءات العمل التدقيق بما يعود بالإيجاب على المعلومات التي تنتج عن عملية التدقيق كمخرجات.

ثالثا: مقومات قانونية

يعد المدقق الخارجي مسؤولا مسؤولية جنائية، مدنية، وتأديبية عن الاضرار التي قد تلحق بالغير نتيجة ما يصدره من رأي مغاير لحقيقة ما توصل له واكتشفه خلال تأدية مهامه، لذلك وضعت قوانين وتشريعات تقوم على تنظيم المهنة بما يحقق الجودة في الأداء المهني وما يتبعه من مخرجات عن هذا الأداء، فنجد ان هذه القوانين والتشريعات لها دور في تنظيم المهنة انطلاقا من طرق وكيفيات وشروط التعاقد بين المدقق الخارجي ومختلف الأطراف الأخرى الطالبة على خدمات التدقيق والتأكيدات الأخرى وخدمات الخبرة بما يضمن حقوق الطرفين إلى جانب تحديد المسؤوليات، وبتسليط الضوء على مسؤوليات المدقق الخارجي التابعة بشكل اساسي في كونه وكيل للمالك امام إدارة المؤسسة، وايضا المسؤولية القانونية تجاه الغير أو كما يطلق عليها احيانا المسؤولية تجاه الطرف الثالث (الفئات التي تعتمد على مخرجات عملية التدقيق الخارجي في إتخاذ قراراتهم)، فهو يسعى إلى التقيد بالمتطلبات القانونية المنظمة للمهنة بما يضمن حياده وإستقلاليته وموضوعيته، وتحقيق الجودة في ادائه المهني بما يضمن مخرجات متمثلة اساسا في تقرير يتضمن الراي الفني المحايد المبني على اساس جملة من الإجراءات التنفيذية والمترجمة إلى معلومات مفيدة وموثوقة لدى مختلف الأطراف، وتقوم بدعم الحجية المعلوماتية للقوائم المالية، وهو ما يثبت فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أو ينفخها عنها.

المطلب الثالث: أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي كمصدر للمعلومات

ان تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية، أو حول ما تتضمنه المهام الخاصة التي قد يتعاقد فيها مع المؤسسة الإقتصادية (مهام استشارية، مهام تدقيق بنود محددة...الخ)، يعد وثيقة إعلامية لمستخدمي القوائم المالية، أو للمستفيدين من المهام الخاصة، وهذا بغية الوصول إلى يقين معقول حول موثوقية وشرعية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية، أو لاضفاء معلومات تفسيرية حول وضعيات خاصة تستدعي تدخل جهة مهنية خبيرة

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

(المدقق الخارجي) لتوضيحها واعطائها صفة الشرعية، والإعتمادية في إتخاذ مختلف القرارات التي تتناسب والمعلومات التي يوفرها تقرير نهاية مهمة المدقق الخارجي. وفي سبيل تحقيق ذلك يسعى المدقق الخارجي إلى تأكيد الخاصيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية وهما المصدقية والملائمة من خلال خلفية اجرائية تتم في مراحل تدقيق القوائم المالية سواء من فحص أو تحقيق هذا من جهة، ويسعى من جهة إلى توفير هاتين الخاصيتين في محتوى المعلوماتي لتقريره من خلال التأسيس لكل ملاحظة أو تحفظ أو رأي يبديه، وذلك بحسب الأهمية النسبية لهذه الجزئيات وأيضا بما يخدم الأطراف المهتمة بالقوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي.

أولا: المصدقية

تنامي دور المدقق الخارجي في السنوات الاخيرة نتيجة الفضائح المالية التي واجهت بعض المؤسسات الأمريكية على غرار مؤسسة Enron للطاقة سنة 2002، وهو الأمر الذي أثر سلبا على مناخ الاستثمار نتيجة تصاعد مخاوف المستثمرين من حدوث المزيد من حالات التلاعب عقب الاعلان عن الفضائح المالية لهاته المؤسسات، وعليه اصبح دور المدقق الخارجي في تأكيد على صدق أو عدم صدق المعلومات التي تسوقها المؤسسات الإقتصادية دورا جوهريا في بيئة الاستثمار العالمي، سواء بالنسبة للمؤسسة داخليا، أو لبيئتها الخارجية، وفي سبيل سعي المدقق الخارجي في تأكيد مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية فهو يقوم بالاهتمام بالجزئيات التالية:

- الحرص على وجود الإفصاح الكامل من خلال التأكيد على: الإفصاح عن السياسات المحاسبية، التغيرات المحاسبية، الإفصاح عن أثر التضخم والتغيرات في الاسعار، والإفصاح عن الالتزامات العرضية والتي تمثل التزامات على عاتق المؤسسة مستقبلا سواء كانت محققة الحدوث أو نسبية الحدوث.
 - التعليق حول كفاية الإفصاح في التقرير عن البيانات التقديرية بجانب المعلومات التاريخية.
 - التأكيد على مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال التأكيد على معقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحريف وأنها تعرض بأمانة للأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ولا بد ايضا من التأكيد على توافق الظاهر مع المضمون.
 - إزالة أي غموض أو سرية في القوائم المالية من خلال توفير اطار بما يتوافق والجانب الشكلي والمنهجي للتقرير يوفر صورة مفصلة عن هذا الغموض أو السرية بما يوفر إفصاح كافي لجميع الأطراف المهتمة بالقوائم المالية.
 - عمل المدقق الخارجي على توفير المزيد من الحماية لمستخدمي القوائم المالية عن طريق التوصيل الفعال للمعلومات والتحقق من جودتها واكتمالها في القوائم المالية.
 - الإستجابة السريعة للجهة المسؤولة عن وضع معايير التدقيق للتغيرات المختلفة في بيئة الاعمال، وكذلك مرونة المدقق الخارجي في الاخذ بأي تحديث في المعايير الدولية أو المحلية التي يقع تحت طائلها مهنيا.
- كما تجدر الإشارة إلى ان دعم مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية من خلال محتوى تقرير المدقق الخارجي ترتبط بصفة أساسية بنوع الرأي المهني المبدي في التقرير، وهو ما يوفر لمستخدم تقرير المدقق الخارجي اطار يستمد منه مدى توافر خصائص الجودة في المعلومات التي توفرها القوائم المالية أو نفيها، وخاصة منها المصدقية، كما يوفر كل صنف من أصناف الرأي تأثير مختلف في دعم خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية، وتختلف درجة تحقق المصدقية في المعلومات المحاسبية بحسب نوع الرأي المهني كما هو يلي:

1. الرأي النظيف

يقوم المدقق الخارجي بإصدار الرأي النظيف (المطلق) عندما لا يجد أي امور جوهريّة أو ذات أهمية نسبية تؤثر على صحة وصدق تعبير القوائم المالية، بل أن القوائم المالية تعكس واقع المؤسسة ماليا، وهذا ما يشير إلى أن أدلة

وقرائن الإثبات المحتصل عليها تؤكد التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المعتمدة والمتعارف عليها في ضوء الظروف والبيئة المحيطة، ويعتبر هذا الرأي تأكيداً ضمناً على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، حيث في حال التقارير المختصرة يتم التطرق إلى ذكر الرأي المني للمدقق الخارجي مع الإشارة إلى بعض الأمور الجوهرية التي يجب ان تذكر من أجل زيادة حجية موقف المدقق الخارجي أما المساهمين والمجتمع المالي المستهدف بمخرجات التدقيق الخارجي والقوائم المالية، أما في حال التقرير المطول أو المفصل كما يطلق عليه في بعض الكتابات فان المدقق الخارجي يقوم بإبداء الرأي النظيف أو المطلق ويشير إلى كيفية الوصول إلى الرأي بشكل مفصل من خلال الخوض في أدلة وقرائن الإثبات المجموعة والتي تؤكد على مشروعية وموثوقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وهذا ما من شأنه دعم مصداقية المعلومات بالشكل الذي يجعل من إعتماها في عمليات إتخاذ القرارات تكون وفقاً لها مش عدم تأكد منخفض إلى قدر معقول وليس مطلقاً.

وتجدر الإشارة أنه في بعض الحالات يصدر المدقق الخارجي تقريراً نظيفاً مع فقرة تفسيرية في حال وجود ظروف لا تؤثر على رأي المدقق الخارجي وهذا لتوضيح جزئية معينة لها أثر على القوائم المالية حال وقوعها والتي أساساً قد تكون موضحة في القوائم المالية، لكن المدقق الخارجي يركز عليها في تقريره تفادياً لأي فجوات قد تقع حال تحقق هذه الأمور مع مختلف الأطراف ذات العلاقة، وضمناً لحجية رأي المني النظيف، وهذا حسب ما أكدته الفقرة 30 من معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" حول هذه الجزئيات الواجب ادراجها في فقرة الأمور الرئيسية حسب آخر تعديل للمعيار الدولي للتدقيق السالف الذكر.

2. الرأي المتحفظ

يصدر المدقق الخارجي هذا الرأي بسبب وجود تحفظات أو اعتراضات حول أمر ما اعترضه خلال عمليات الفحص والتحقيق، وفي هذا الشأن لا بد ان يذكر المدقق الخارجي موضوع التحفظ وأسبابه ومدى أثره وعلاقته بالقوائم المالية، ويمكن ان تقسم اسباب التحفظ إلى ثلاثة أمور رئيسية جميعها لها أثر على مصداقية المعلومات المحاسبية، وهي:¹

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق كإعتماها على حسابات فروع لم يتمكن من زيارة هذه الفروع، أو عدم استلامه مصادقات المرسله، ففي هذه الحالة يكون تأثير رأي المدقق الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية حول هذه الفروع أو البنود المستهدفة بعملية المصادقة محل شك وعدم تأكد بالنسبة لمتخذي القرار، ويجعل من مصداقية المعلومات المحاسبية المشتقة أساساً من القوائم المالية نسبية بحسب قدر الأهمية لهذا الفرع أو البند محل التحفظ.
- التحفظات التي تقدم مسائل حول اختلافات مع الإدارة غالباً ما تكون حول عدم التقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة في المؤسسة محل التدقيق، مثل تقييم سعر المخزون بسعر السوق بالرغم من ان هذا السعر يزيد عن التكلفة، أو خلط في إعتما الاساليب المحاسبية في احتساب الاهتلاكات، حيث تؤثر هذه التحفظات مباشرة في مصداقية المعلومات ويجعلها محل متابعة من قبل المساهمين تجاه الإدارة، بل تصبح عبارة عن معلومات تدرج ضمن ما يوفره المدقق الخارجي من معلومات تهدف إلى تقييم أداء الإدارة وتساعد المساهمين في إتخاذ جملة من القرارات لمواجهة هذه الوضعيات التي تمثل مشاكل في التسيير الإداري والمحاسبي للمؤسسة.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 128. (بتصرف)

■ التحفظات التي تشير إلى المخالفة للقوانين أو النظام الداخلي، مما يؤثر على مركزها المالي ونتيجة اعمالها، وهذا ما يؤثر على الإفصاح الذي يؤثر بدوره على قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات السليمة من خلال فقدان المعلومات المحاسبية خاصية المصدقية سواء كلياً أو جزئياً، بحسب ما يقدم من تليل حول هذا التحفظ.

3. الرأي السلبي (العكسي)

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق الخارجي من خلال كافة أدلة الإثبات المتحصل عليها، ان القوائم المالية لا تعكس حقيقة المؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الاعمال، واحتواء هذه القوائم على تحريف وتضليل جوهريين، وهذا ما ينعكس سلباً على مصداقية المعلومات المشتقة من القوائم المالية ويجعلها فاقدة للموثوقية والخصائص النوعية.

4. الإمتناع عن إبداء الرأي

يكون هذا الرأي عند توفر الظروف والموانع التي تحول دون قدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه، وخاصة منها الموانع التي تكون في المراحل الاجرائية لعملية التدقيق الخارجي والمتعلقة منها في العجز عن الحصول على أدلة الإثبات لإبداء رأيه لأي سبب كان، وتجدر الإشارة إلى ان الامتناع عن إبداء الرأي يخضع للأهمية النسبية لسبب وأيضا التقدير الشخصي للمدقق الخارجي وفقا لما تمليه الاعراف المهنية والمدارك العلمية له، حيث يختلف الامتناع عن إبداء الرأي عن الراس العكسي أو المتحفظ في كون الامتناع عن إبداء الرأي يكون عندما تتوفر للمدقق الخارجي المعرفة الكافية بعدم عدالة القوائم المالية، بينما الرأي العكسي أو الرأي المتحفظ عندما لا تتوفر المعرفة الكافية، وعلى العمومي فان الامتناع عن إبداء الرأي له إنعكاسات سلبية جدا على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية ويمتد هذا الأثر السلبي حتى إلى التشكك في أداء الإدارة وهو ما يخلق فجوة بين المساهمين والإدارة والتي ينبثق عنها عدة قرارات لمعالجة مشاكل أدت إلى هذا الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية، وتجدر الإشارة إلى أن المدقق الخارجي يذكر في فقرة أساس إبداء الرأي بأنه لا يستطيع إعطاء رأيه على القوائم المالية مع ذكر كل المعلومات التي جعلته يمتنع وتفصيل مواطن الأهمية النسبية الكبرى التي أدت إلى قناعته بإصدار هذا الرأي.

ثانياً: الملائمة

تعني الملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين صناعات القرار، فالمعلومات الملائمة هي المعلومات القادرة على أحداث تغيير في اتجاه القرار¹، ويحدث عنصر الملائمة في المعلومات المحاسبية الفارق عند عملية إتخاذ القرارات، وذلك بقدرتها التنبؤية انطلاقاً من النتائج السابقة والحالية من أجل تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة مستقبلاً، وبصفة عامة يسعى المدقق الخارجي من خلال تقرير إلى تأكيد مقومات الملائمة في المعلومات المحاسبية الناتجة اساساً من القوائم المالية وفقاً للأسلوب المهني الذي تنص عليه معايير التدقيق الدولية أو المحلية، وهذا بهدف تبسيط الامور امام المتلقي لهذا التقرير، يجعله صالح للاستخدام في عمليات إتخاذ القرارات أو في عمليات تقييم الأداء، ولكي يكون المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يمتاز بالملائمة لابد من:

1. التوقيت

ان حصول صناعات القرار في المؤسسة الإقتصادية على المعلومات في التوقيت المناسب يمكن ان يصنع الفارق في تصحيح عدد من المشاكل أو اغتنام فرص، وذلك من خلال تطرق المدقق الخارجي إلى وضعيات تشكل مواطن خطر في المؤسسة سواء من غش أو تحريف بالقوائم المالية، أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية وغيرها من الوضعيات التي

¹ - حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الاردن، 2003، ص 192.

يمكن للمدقق الخارجي التطرق اليها في اطار المهام المتفق عليها في العقد، كما قد يتيح المحتوى المعلوماتي لتقرير معلومات تعبر عن نقاط قوة في المؤسسة يمكن لها ان تساهم في خلق فرص وجب اغتنامها من خلال إتخاذ قرارات بشأنها كالقدرة على التوسع من خلال الأرباحية المالية التي تتمتع بها المؤسسة، أو إعطاء بعد أخر لسياسات توزيع الأرباح وفقا لما تقتضيه القوانين والتشريعات المحلية.

وفي هذا الإطار جدير بالذكر ان دورية تقرير المدقق الخارجي تساهم في تحديث المحتوى المعلوماتي للتقرير باستمرار وتقديم كل ما يستجد حول القوائم المالية وأداء المؤسسة، وهذا ما يوفر خلفية معلوماتية امام متخذي القرار حول القرارات التي اتخذت لتصحيح وضعيات سابقة ومدى نجاعتها أي وسيلة لتقييم القرارات المتخذة سابقا، كذلك بناء القرارات المستقبلية على معلومات محينة وتعكس حقيقة المؤسسة من الناحية المالية خاصة.

2. القيمة التنبؤية

تتمثل القيمة التنبؤية في مساعدة المستخدمين على تصحيح تنبؤات نتائج أحداث سابقة أو أحداث حاضرة.¹ وعلى صعيد اخر يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بشكل جوهري في تعزيز القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية سواء من خلال تدقيق القوائم المالية أو القوائم القطاعية أو التحقق من مدى انتظام الإيرادات أو فرض الاستمرار. وتتمثل مسؤولية المدقق الخارجي في التحقق من فرض الاستمرار لمواجهة فجوة التوقعات، لذلك فان المحتوى المعلوماتي المتعلق بتقييم فرض الاستمرار للمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق يشكل عاملا مساعدا للمؤسسات التمويلية والاستثمارية للاطمئنان لحالة المؤسسة وهذا ما يعظم القيمة التنبؤية في المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي والذي يشكل امتدادا للقيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية المدققة.²

المطلب الرابع: متطلبات المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لدعم عملية إتخاذ القرارات

لكي يكون المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي ذا قيمة معلوماتية وإعلامية، وجب إحتوائها على جملة من المتطلبات التي يوجد من يعبر عنها في بعض الدراسات بكونها خصائص المحتوى المعلوماتي، ولعدم وجود إجماع من قبل الباحثين والمنظرين في مجال المحاسبة والتدقيق حول خصائص محددة للمحتوى المعلوماتي للتقرير تم جمع هذه الخصائص في شكل أبعاد تحتوي بدورها على عدة جوانب تجعل من المحتوى المعلوماتي للتقرير صالح ومؤهل عمليا لاستخدامه في عملية صناعة القرار، وسيتم عرض هذه الأبعاد وفقا لثلاث أبعاد رئيسية كما يلي:

أولا: البعد الزمني

تكمن أهمية المحتوى المعلوماتي في توقيتها حتى يتسنى لمُتخذي القرار الإستفادة منها على النحو الذي يضمن أقصى منفعة في الوقت الأمثل كما ان المعلومات بالتقرير تفقد قيمتها حال حدوث تأخير غير مبرر بمتطلبات مهنية أو إجرائية في عملية التدقيق، كما تعتبر مسألة حداثة المعلومات في تقرير التدقيق الخارجي جزئية ذات أهمية قصوى في عملية صناعة القرار وذلك بفتح المجال امام مستخدم التقرير على أمور لم تكن موجودة سابقا أو أمور تغيرت عما كانت عليه سابقا سواء في الإتجاه السلبي أو الإيجابي، وكل هذه التغييرات في وضعية المؤسسة من الناحية المالية أو غير المالية من شأنه التحكم بشكل ملحوظ في اتجاه القرار طبقا لطبيعة هذا التحديث، كذلك تمثل الفترة الزمنية التي يعطيها التقرير اطار زمني يمكن مستخدمي التقرير من احتواء المعلومات طبقا للفترة الزمنية التي يرغب في إتخاذ

¹ _ المرجع السابق، ص 194.

² _ مزنة الرفاعي، دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة غير منشورة، جامعة دمشق،

2008، ص ص 88-90. (بتصرف)

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية اتخاذ القرارات

قرارات تخصصها، كما يمتد الاطار الزمني في بعض القرارات إلى عدد من الفترات الزمنية خاصة منها في القرارات الاستراتيجية.

وعلى صعيد اخر يعمل البعد الزمني للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية من دورة إلى أخرى، وهذه المقارنة تتأثر اساسية لابد من تحيين المعلومات المتعلقة بها في كل تقرير، ومن قبيل هذه نجد مثلا:¹

- التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص في الاهتلاك.
- التغيير في ظروف المؤسسة والتي تستدعي تغييرات محاسبية لكنها لا تتضمن اخلافا في أحد للمبادئ المحاسبية.
- التغيير في بعض ظروف المؤسسة التي ليس لها علاقة بالمحاسبة مثل التغيير في القدرة الشرائية للنقود، أو تبني خطة استثمار لادخار الموظفين وتقاعدهم، أو شراء فرع جديد أو الإستغناء عن فرع من المؤسسة.

ثانيا: بعد المحتوى

ويمكن تقسيم بعد المحتوى أو المضمون طبقا لجملة من العناصر التي تعنى بالمحتوى من زوايا مختلفة هذا لجعل المحتوى المعلوماتي يمتاز بخصائص الجودة في المعلومات، وحسب (Bertin) فقد تناولت أبعاد المحتوى الواجب توفرها في التقرير لجعله صالح في توصيل الرسالة ووسيلة إتصال بين المدقق الخارجي وجميع الأطراف ذات العلاقة، وذلك بتقييم المحتوى بالعناصر التالية:²

1. الدقة

ان دقة المحتوى المعلوماتي المدرج في التقرير يساهم بشكل جوهري في جودة القرارات المتخذة بالإعتماد على هذا المحتوى، حيث اكدت معايير التدقيق الدولية من خلال المعايير المتعلقة بالتقرير وإبداء الرأي في الحرص على دقة المضمون والتأكد من خلوه من أي عبارات أو فقرات يمكن ان تفتح المجال امام تأويلات في غير محلها مما قد يتسبب في قرارات خاطئة. وهذا ما يؤكد (Morris) حيث أكد ان اخراج تقرير التدقيق الخارجي يستوجب الالتزام بالدقة في مصطلحاته لتلبية حاجات مستخدمي التقرير على النحو الذي لا يقبل أي تأويل خارج الاطار الذي يهدف المدقق الخارجي إلى إيصاله.³

2. الصدق والموضوعية

وتتمثل بشكل اساسي في صحة المعلومات الواردة في التقرير حتى يتسنى للإطار فالمعنية الاستفادة من تلك المعلومات⁴، كما يتمثل بعد الصدق والأمانة في المحتوى المعلوماتي للتقرير في عدم التحيز لاي طرف من الأطراف، وان يقدم المدقق الخارجي نتائج اعماله وتبرير ما توصل له بكل موضوعية وأمانة وحياد. كما يقتضي عنصر الصدق والموضوعية ان يكون الرأي المهني المبني على ضوء أدلة إثبات تم تقييمها بشكل موضوعي ومحايد.

3. الشمولية

ويقصد بها قدرة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على توفير صورة كاملة وواضحة حول حقيقة المؤسسة من النواحي المالية وغير المالية، أي إعطاء صورة حول المشاكل والفرص المتاحة امام المؤسسة، كما يجب على المدقق الخارجي ان يتحرى في تقريره إعطاء كل عنصر حقه من التقييم و التحليل بحسب اهميته النسبية

¹ _ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 117.

² _ Elisabeth Bertin, *Manuel Comptabilité et Audit*, Berti Editions, Alger, Algerie, 2013, P P 526- 529.

³ _ Morris N, *How Does You Audit Department Rate*, The interal Auditor, IIA, April 1977, p 74.

⁴ _ حسام صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة -دراسة تحليلية-، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2018، ص 11.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

بالنسبة للمؤسسة، وأيضا الأطراف ذات العلاقة، كما ان شمولية التقرير تعمل على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والتقرير مما سيؤدي إلى مزيد من المنافع كتحسين حوكمة الشركات، تحسين الإتصال بين المدقق الخارجي ومختلف الأطراف، زيادة مستوى الشفافية، تحسين جودة عملية التدقيق ككل، وهذا ما سيؤدي ايضا إلى تحسين عملية إتخاذ القرارات.¹

ثالثا: البعد الشكلي

يعنى البعد الشكلي بالكيفية التي يقدم فيها المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وفقا لأسلوب يراعي فيه العناية المهنية فيما جاءت به معايير التدقيق الدولية أو الوطنية من جهة، ومن جهة أخرى الاخذ بعين الاعتبار لمستويات الادراك لمستخدمي هذا التقرير لذلك فالمدقق الخارجي دائم السعي في تحقيق توليفة مثلى بين العنصرين سالف الذكر، ومن بين الجوانب التي يحرص على توفرها في تقديم التقرير نجد:

- **الوضوح:** أي تقديم المعلومات وفقا لأسلوب مباشر بدون أي تلميحات أو غموض، والحرص على جعله لا يقبل أي تأويلات خارج الإطار الذي يصبوا المدقق للوصول إليه.
- **التنظيم:** أي مراعاة الإتساق والتنظيم وفقا لما جاءت به معايير التدقيق الدولية أو الوطنية، والحرص على الاسترسال في تقديم المحتوى المعلومات وفقا لمنهج مرتب ومتسلسل مما يسهل على المتلقى إدراك المحتوى بشكل سليم وسهل.
- **الصياغة:** ويتم ذلك من خلال إستخدام لغة بسيطة وتخصيصية يسهل إستيعابها من المختصين بالمحاسبة وغير المختصين، الأمر الذي يساعد متخذي القرار من إدراك حقيقة المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة من خلالها.

وتجدر الإشارة إلى أنه في عملية إتخاذ القرار يتم الإعتماد على الإفصاحات المرافقة لكل المعلومات المعتمد عليها لإثبات تأويلها الصحيح عند إتخاذ القرار، كما قد تحتوي المرافقات في القوائم المالية على إفصاحات تكون بلغة مهنية جد متخصصة يصعب على متخذي القرار فهمها لذلك يوفر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي إطار توضيحي و تفسيري لأهم مواطن الأهمية النسبية في القوائم المالية والتي تكون في العادة محل اهتمام متخذي القرار خاصة من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين.

مما سبق يعد عمل المدقق الخارجي الخاضع لما تقتضيه معايير الأداء المهني مؤشرا قويا على اتقان العمل من جهة، و دليل على وجود الجودة في المعلومات التي يضمنها في التقرير من جهة أخرى، إلى جانب دعمه للخصائص النوعية للمعلومات التي تعتبر الإدارة مسؤولة عنها مسؤولية كاملة، كما تعد من اهم قرائن الجودة في تقرير المدقق الخارجي هو قدرته على تضييق فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات، ومن جهة أخرى تعد المعلومات المتاحة من قبل المدقق الخارجي سواء كانت في تقرير الرأي أو خطابات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية أو عن الاثار المادية لمخاطر التحريف الجوهري، وغيرها من الامور الجوهرية التي لها أثر على استمرارية المؤسسة وعوائدها، تعتبر كلها معلومات خاضعة لمقومات قانونية، رقابية، ومهنية، وليس من أهواء أو ميولات المدقق الخارجي الشخصية، لذلك فخلاصة عمل المدقق الخارجي هي الوسيلة الرسمية المتاحة والمستخدم في إعلام وتثقيف مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية.

¹ _ The Association of Chartered Certified Accountants, **Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit**, 2018, available online at: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights-global-profession/key-audit-matters.htm> , Date of View: 16/04/2021.

المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للتقرير كمصدر للمعلومات المتاحة في خدمة عملية إتخاذ القرارات

تمثل المعلومات المشتقة من التقارير والقوائم المالية الاساس في صناعة عدد من القرارات على مستوى المؤسسة الإقتصادية، لكن قد يكون لمستخدمي هذه القوائم المالية شك في موثوقيتها، وهذا ما يجعل دور المدقق الخارجي جوهريا في توفير وتأكيد المصدقية والموثوقية على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، إلى جانب قدرته الكشف عن عدة جزئيات حول سلامة هذه المعلومات، والتي يمكن ان تكون سببا في إتخاذ قرارات، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي هو الوسيلة الرئيسية لتوفير هذه لتأكيدات، إلى جانب تقديم ما يمكن توفيره من معلومات مالية وغير مالية بالتوازي مع الالتزام بإستقلالته وحياده، ووفقا لما تقتضيه معايير التدقيق الدولية أو المحلية ضمن دائرة إختصاصه، فالمدقق الخارجي من خلال تقريره يقوم بوصف حيثيات الوصل بعض المعلومات الجوهرية من المنظوره المهني، أي من خلال توفير محتوى معلوماتي يدعم به كل مواطن النقص أو الضعف خاصة في الإفصاح المقدم من قبل الإدارة، وذلك بإمداد مختلف الأطراف ذات العلاقة بالانحرافات الحاصلة سواء كانت كمية أو نوعية بشكل موضوعي ومحايد، كما ان هذه المعلومات المتاحة في تقرير المدقق الخارجي نابعة اساسا من مسؤولياته المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية وبما تقتضيه من توفير أدلة إثبات حول كل جزئية من جزئيات هذه المسؤوليات، والتي يعكسها فيما بعد إلى معلومات حتى يلبي الحاجة من المعلومات للطالبين على خدمات التدقيق من جهة، ويوفر قرينة من قرائن ادائه لمهمته على النحو الملائم الذي يخلي مسؤوليته امام مختلف الأطراف، وأيضا يساعد صانعي القرارات في المؤسسات الإقتصادية في كل المستويات على عملية إتخاذ القرار، إلى جانب توفير ما تحتاجه كل الأطراف الخارجية من معلومات.

وقد تم تقسيم الأبعاد المعلوماتي للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي التي قد تساهم بشكل أو بآخر في شتى مراحل عملية إتخاذ القرار استنادا لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" لاسيما في الفقرة 39 من ذات المعيار، والذي وضع بشكل صريح المسؤوليات المنطوية بالمدقق الخارجي القيام بها، والتقرير عنها لتوفير صورة شاملة حول حيثيات عملية التدقيق كقرينة لتقديم المدقق للعناية المهنية اللازمة، وأيضا لتوفير تقرير غير نمطي ثري في محتواه المعلوماتي بالنسبة لمتخذي القرارات.

المطلب الأول: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري في عملية إتخاذ القرارات

كما هو معلوم فإن مخاطر التحريف الجوهري تتكون من المخاطر الملازمة، والمخاطر المتأصلة، ويكون المخطر جوهريا إذا اجتمع الخطأ في رصيد أو معاملة معينة مع عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال، على عكس مخاطر الرقابة التي تعبر عن وجود خطأ في الأرصدة أو المعاملات الذي يكون جوهريا ولا يمكن منعه، أو اكتشافه عن طريق انظمة الرقابة الداخلية، كما معايير التدقيق الدولية لم تشر إلى مخاطر الملازمة والرقابة بشكل منفصل، بل تشير بشكل اليها وفقا لمفهوم موحد من حيث إجراءات التقييم، لكن المدقق الخارجي يجري تقييمات منفصلة لمخاطر التحريف الجوهري، ويتم التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري بإستخدام مصطلحات كمية (نسب مئوية)، أو مصطلحات غير كمية¹، كما ان احتياجات المجتمع المالي خاصة من المستثمرين الحاليين والمحتملين تستدعي من مدقق الخارجي معلومات كفاية ودقيقة حول امور عدة كتقديرات الإدارة، ملائمة السياسات والتقديرات المحاسبية، إلى جانب المعلومات المتعلقة بمخاطر التحريف في القوائم المالية، وكيف تتأول المدقق الخارجي هذه المخاطر، وكيف قيمها، وما هي اهم التعديلات الجوهرية التي أشرف على أحداثها بالتنسيق مع الإدارة بالقوائم².

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 155.

² Kelvin Blake, Joseph V. Carcello, Norman J. Harrison, Michael J. Head, Barbara E. Roper, Anne Simpson, Tony Sondhi, Robert M. Tarola, Lynn E. Turner, Meredith Williams, Ann Yerger, *Response of a Subgroup of the PCAOB's Investor Advisory Group to the PCAOB's Concept Release Concerning Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to*

ومن ناحية أخرى يقع على عاتق المدقق الخارجي تحديد الأحداث والظروف التي قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في البيانات والقوائم المالية، حيث اثناء عملية التدقيق قد تتوفر امام المدقق الخارجي معلومات ظاهرها لا يعكس باطنها، كما ان تقييم المدقق للمخاطر التحريف الجوهري يمكن ان لا تعكس الظروف الحقيقية للمؤسسة على نحو ملائم، ويقع على عاتقه ايضا تضمين هذا الإجراء في تقريره المطول خاصة، وذلك بتوضيح اسس تقدير المخاطر من خلال اهميتها النسبية في القائمة المالية أو البند في حد ذاته، ومن خلال تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، يظهر له مستويين اساسين من مواطن التحريف الجوهري، ويقدم من خلالهما كم معلومات بحسب ما يقتضيه أثر هذا التحريف¹:

أولاً: معلومات متعلقة بمخاطر التحريفات الجوهريّة على مستوى الكلي للقوائم المالية

بين معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) "مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" أنه ينبغي على المدقق الخارجي تفهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري والمؤثر على القوائم المالية ككل، سواء بسبب الغش والتدليس أو الخطأ، وان يكون هذا التفهم كافياً إلى القدر الذي يتيح امام المدقق صورة شاملة تمكنه من رسم وأداء إجراءات التدقيق و الإجراءات الاضافية إذا استدعى الأمر.

تتجلى من خلال المعلومات المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهري على المستوى الكلي للقوائم المالية، والتي تتعلق بشكل شامل بالقوائم المالية ككل، والتي لها أثر على عدة أمور أخرى، فالمدقق الخارجي عند تطبيق إجراءات التدقيق المصصمة وفقاً لتقييمه المبدئي وفقاً لنزعة الشك المهني لديه على وجود تحريف أو غش بالقوائم المالية، فعليه ان يقيم أثر هذا التحريف الجوهري على القوائم المالية ككل، وإذا تحصل على قرينة أو دليل إثبات على وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية فعليه القيام بتطبيق إجراءات تدقيق اضافية مناسبة لما يقتضيه طبيعة التحريف، كما تستدعي هذه الخطوات مناقشة الأمر مع الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وفي حال تأكد المدقق الخارجي من التحريف الجوهري يأخذ في الاعتبار دلالات التحريف الجوهري وان يعيد النظر في خطة مهمة التدقيق ككل أو التخلي نهائياً عن مهمة التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق، وايضا في تقدير بقية المخاطر وصحة اقرارات الإدارة، ومدى الضعف في نظام الرقابة الداخلية الذي ادى إلى هذه التحريفات الجوهريّة، وفي حال التأكد التام من وجود التحريف الجوهريّة على مستوى القوائم المالية يقوم المدقق الخارجي بتوجيه خطاب للإدارة أو المكلفين بالحوكمة كخطوة أولى لمعالجة هذه التحفظات، ومحاولة ازالة الأثر المادي للتحريفات الجوهريّة، إلى جانب تضمين فقرة في تقريره تتضمن معلومات حول أثر هذا التحريف الجوهري على القوائم المالية ككل، ومن قبيل المعلومات التي يمكن ان يوفرها تقرير المدقق الخارجي حول مخاطر التحريف الجوهري حال استمراره في مهمة التدقيق للمؤسسة التي تحتوي تحريفات جوهريّة لها أثر على القوائم المالية ككل، نجد:

- معلومات عن اسباب عدم إتباع المبادئ المحاسبية، وعمق مسؤولية الإدارة فيها.
- معلومات حول إستجابة الإدارة مع الخطابات الموجهة لهم من قبل المدقق الخارجي من أجل ازالة التحريفات.
- معلومات حول مسؤولية الإدارة في الإفصاح الإجراءات والسياسات المؤكدة على سلامة التقديرات المحاسبية.

- معلومات عن موطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية والمتسببة في وقوع هذه التحريفات الجوهرية. ثانياً: معلومات متعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات

يقوم المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ورصيد الحساب الفردي من أجل تحديد طبيعة وتوقيت وعمق إجراءات التدقيق الاضافية والواجب القيام بها للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه حول مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية ككل. ومن أجل تحقيق ذلك يقوم المدقق الخارجي بأساليب متعددة بحسب ما تقتضيه طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وطبيعة نشاطها، وتوقيت مهمة التدقيق، وفي هذا المستوى تتشكل مخاطر التحريف الجوهرية عند مستوى الإثبات وأرصدة الحسابات من عنصرين هما:¹

■ **المخاطر الضمنية أو الملازمة:** وهي المخاطر التي تعبر عن قابلية رصيد حساب معين أو صنف محدد من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات، وذلك في ظل وجود نظام رقابة داخلية ضعيف، كما ان المخاطر الضمنية تعد من اهم المخاطر التي يجب تقديرها بشكل دقيق لأثرها المباشر والجوهري على كفاءة وفعالية عملية التدقيق من حيث الإجراءات والأداء.

■ **مخاطر الرقابة:** وهي المخاطر التي تعبر عن قابلية رصيد حساب معين أو صنف محدد من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات، ولا يمكن منعه أو اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، ويعكس هذا الخطر بصفة مباشرة مدى نجاعة إجراءات الرقابة الداخلية، حيث يسهل اكتشاف الأخطاء الجوهرية حال وقوعها عندما تكون الإجراءات الرقابية فعالة ومناسبة.

وبالرجوع إلى صنف الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي حال التوصل لوجود تحريف جوهري، فعند عدم إمتثال الإدارة لتعديل الاثار المترتبة عن التحريف الجوهري يصبح من الضروري إبداء رأي متحفظاً أو سلبي ورفع تقرير عن التحريف الجوهري إلى لجنة التدقيق أو للمكلفين بالحوكمة على مستوى إدارة المؤسسة، أما في حالات عدم قدرته على متابعة عملية التقييم والقيام بإجراءات الكشف عن التحريف الجوهري نتيجة عرقلة للمهمة من قبل الإدارة أو أي طرف كان في المؤسسة محل التدقيق، هنا يبصح المدقق الخارجي مطالبا بالامتناع عن إبداء الرأي من خلال الانسحاب من عملية التدقيق مع تقديم التبريرات اللازمة للجهات الداخلية سائلة الذكر، أو لسلطات الوصاية أو الاشراف حال كان التدقيق على مستوى المؤسسات الإقتصادية الحكومية، أو الجهات القضائية بحسب التنظيم المعمول به في نطاق عمل المدقق، وبالنظر إلى المحتوى المعلوماتي المتعلق بمخاطر التحريف الجوهري نجدها كلها معلومات تعبر عن أدلة إثبات لمواطن التحريف²، وما يتبعها ومن اثار مادية جراء هذا التحريف ويمكن ان تساعد لجان التدقيق خاصة أو المكلفين بالحوكمة على إتخاذ إجراءات وتدابير لحماية اصول المؤسسة من تبيعات التحريف المادية منها خاصة، إلى جانب استخدام هذه المعلومات كأدلة إثبات ذات حجة قوية امام الجهات القضائية لمتابعة المتسببين في هذا التحريف الجوهري خاصة إذا كان الهدف من هو الاختلاس أو الغش، أما من ناحية عملية إتخاذ القرار فهذه المعلومات يمكن ان تساعد في إتخاذ قرارات وقائية لأنها تعبر عن مشاكل في انظمة الرقابة الداخلية أو

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 154-155.

² - عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، اصول المراجعة الخارجية: مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق اعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات، دار التعليم العالي، الاسكندرية، مصر 2013، ص 132.

الإجراءات الرقابية على وجه خاص، ونظام المعلومات المحاسبي، وأنظمة الضبط الداخلي، كذلك في القرارات المتعلقة بتوزيع المسؤوليات على المستخدمين لضمان رقابة آنية على كل الاعمال التي يقوم بها المستخدمين داخل المؤسسة. والجدير بالذكر ان للبعد المعلوماتي المتعلق بالتحريف الجوهرى دور مهم جدا في تقليص فجوة التوقعات، حيث يحمل المجتمع المالى المدقق الخارجى المسؤولية التامة فى اكتشاف مخاطر التحريف الجوهرى، فى حين ان معايير التدقيق الدولية لا تؤكد حول حتمية اكتشاف جميع التحريفات الجوهرية من قبل المدقق الخارجى طالما أنه بذل العناية المهنية اللازمة، لكن فى المقابل يسعى المدقق الخارجى إلى توفير كل المعلومات المتعلقة بالأداء المئى المتعلق بفحص العينات التى تتناسب مع حجم المخاطر التى يتعرض لها حساب معين أو قائمة مالية ككل، وبتحليل الخطر وتفكيكه يؤدي هذا إلى تضيق فجوة التوقعات.

أما فى الجزائر فقد نص التشريع الجزائرى وفقا لما جاءت به المادة (715 مكرر 13) من الأمر 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعى 08/93 المتضمن القانون التجارى، وايضا وفقا لما جاء فى المادة (715 مكرر 14) من نفس القانون¹، أنه إذا توصل المدقق الخارجى (محافظ الحسابات) اثناء تأدية مهمة التدقيق إلى وجود إثباتات على ممارسات غير شرعية وغير قانونية من اختلاس وغش وتدليس، فمن زاوية مسؤوليته تجاه المساهمين، ومختلف الأطراف المتعاملة مع هذه المؤسسة محل التدقيق عليه ان يخطر الجهات القضائية (وكيل الجمهورية)، كما يقع على عاتقه وضع محتوى معلوماتى فيه تفصيل لما توصل له من تحريف جوهرى، وهذا يلغى أى مسؤولية للمدقق الخارجى فى هذا التحريف أو التستر عنه، كما يعد بمثابة دليل قاطع امام العدالة لمتابعة الأطراف المتسببة فى هذا التحريف الجوهري.

المطلب الثانى: موقع البعد المعلوماتى الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية فى عملية اتخاذ القرارات

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من اهم مواطن عمل المدقق الخارجى، لأنه يعبر عن البيئة النظام الذى تتم فيه عملية إعداد القوائم المالية، وفى هذا الشأن اصدرت عدة هيئات مهنية لوائح بضرورة خروج المدقق الخارجى عن النمط التقليدى فى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بل يجب ان يدعم المدقق الخارجى تطوير وتحسين أداء المؤسسات التى يقوم بتدقيقها خاصة فى تطوير النظام المحاسبي، وتعزيز دور نظام الرقابة الداخلية فيها²، كما ان رأى المدقق الخارجى حول نظام الرقابة الداخلية يعد من اهم المؤشرات التى تعكس جودة عمله، كون نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الانظمة الفرعية والعمليات التى تتفاعل مع بعضها لتحقيق اهدافها فيما يتعلق خاصة بضمان سلامة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتحقيق الاهداف المتعلقة بالالتزام باللوائح والقوانين داخل المؤسسة قصد حماية الاصول وإدارة المخاطر، لذلك ففحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تطور هو الآخر، حيث فى وقت مضى كان دور المدقق الخارجى يقتصر فى مجرد التقييم لتحديد مدى امكانية الإعتماد عليه فى تحديد عمق ونطاق المهمة، لكن مع تزايد حالات الافلاس والفسل المالى ادى ذلك لتطوير وتعيين معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه، حيث اتاحت للمدقق الخارجى دورا جديدا فى فحص فعالية هذا النظام وكفاءته، وتوسيع الكم المعلوماتى المتعلق به فى التقرير بإبداء رأيا مهنيا حول هذا النظام مع ابراز اهم مواطن قوته أو ضعفه، أو ما تقتضيه وضعية هذا النظام³، سواء كان ذلك فى التقارير العامة حول تدقيق القوائم المالية، أو فى تقرير منفصل وخاص إلا بنظام الرقابة الداخلية يوجه لمجلس الإدارة، كذلك الأمر فى تقارير المهام الاستشارية التى يقدمها

¹ _ المادة: 715، مرسوم تشريعى رقم 08-93، مرجع سابق، ص 184.

² _ حيدر صباح الحسن، ذو الفقار محمد فليح، دور المدقق الخارجى فى كفاءة الأداء المحاسبي، مجلة الدناير، جامعة بغداد، المجلد 01، العدد 04، 2013، ص 416.

³ _ علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة فى الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعى للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2014، ص 12.

المدقق الخارجي، وبصفة عامة يمكن تلخيص أبعاد المحتوى المعلوماتي المتعلق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يمكن استخدامه في عمليات إتخاذ القرار بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق، ومختلف الأطراف ذات العلاقة في البعدين التاليين:

أولاً: المعلومات المتعلقة بتقييم البعد المحاسبي للنظام الرقابة الداخلية

يهدف هذا البعد من نظام الرقابة الداخلية إلى حماية الموارد المالية من التأكيد على دقة المعلومات المحاسبية، ويقع على عاتق المدقق الخارجي فحص كل الخرائط التنظيمية والإجراءات المتبعة في الإثبات المحاسبي، وتوفير المعلومات اللازمة عن كل تجاوز أو غش في هذه الإثباتات المحاسبية من خلال تفصيل وتحليل أدلة الإثبات المتحصل عليها وإعطاء المعلومات اللازمة حول ذلك، وهو ما يتيح امام متخذي القرار الصورة الحقيقية والكاملة بشأن الامور التنظيمية من الناحية المالية والمحاسبية، وأيضا المساعدة على إتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة المحاسبية خاصة فيما تعلق بالنظام المحاسبي ككل ومخرجاته.¹

وعليه يمكن القول ان المدقق الخارجي يسعى من خلال التقرير عن نظام الرقابة الداخلية في توفير تأكيد حول مدى إعتمادية القوائم المالية من الناحية الاجرائية لها لأنها دقة ومصداقية القوائم المالية تبدأ من المدخلات وعمليات المعالجة وهو ما يهم المدقق الخارجي في هذا المستوى، أي البيئة التنظيمية التي تتم فيها عملية الادخال والمعالجة المحاسبية للبيانات، وإذا ما توصل المدقق الخارجي إلى عدم كفاية هذه البيئة التنظيمية هذا ما يؤثر مباشرة على مصداقية المعلومات التي تحملها القوائم المالية، وهو الأمر الذي يستدعي من الإدارة العليا إتخاذ قرارات تنظيمية لمعالجة عدم كفاية هذه الاطر التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ككل استنادا لما قدمه المدقق الخارجي من ملاحظات وتحفظات.

كما يندرج ضمن هذا البعد، المعلومات المتعلقة بتقويم المخاطر لتقييم مدى احتمالية وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق وعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على إكتشافها، وهذا لتحديد نطاق وعمق عملية التدقيق بالأساس، لكن هذا التقويم ينتج عنه جملة من المعلومات التي يمكن ان تعبر عن وجود مشكلة في مستوى معين من مستويات نظام المعلومات المحاسبي مما ادى إلى ظهورها، وهو الأمر الذي يستوجب معالجته بإعتماذ جملة من القرارات التصحيحية أو قرارات لوضع مناهج جديدة كليا وكل هذا بإشراف من المدقق الخارجي دون تدخله في كفيات إتخاذ هذه القرارات حفاظا على إستقلاليتته في مهمة التدقيق للقوائم المالية، عكس لو كانت مهمة التدقيق عبارة عن تدقيق لأغراض خاصة أو لأغراض استشارية.

ثانياً: المعلومات المتعلقة بتقييم البعد الاداري لنظام الرقابة الداخلية

يعد المدقق الخارجي ملزما بفحص الشق الإداري في نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقويم السياسات والإجراءات والقرارات الادارية التي لها أثر مباشر أو غير مباشر على إعداد القوائم المالية، والبتث في مدى التقيد بها وتطبيقها لانعكاسها المباشر على الكفاءة التشغيلية للمؤسسة الإقتصادية، ويتطلب هذا الشق من الفحص توفير أدلة إثبات كافية حول كفاءة نظام الرقابة الادارية أو نفيها، وهو ما يجب ادراجه في التقرير المتعلق بفعالية نظام الرقابة الداخلية، أو في التقرير النهائي للمدقق، وتجدر الإشارة إلى ان المدقق الخارجي في غالب الأحيان وبحسب ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية، حال وجود تحفظ ما وليس له خلفيات تدليس أو غش فان له صلاحية مراسلة الإدارة العليا أو التنفيذية من أجل التكفل بهذا التحفظ، وسواء تم التكفل به أو لا من قبل الإدارة فالمدقق الخارجي ملزم بذكره في

¹ - خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، داروائل للنشر، عمان ، الاردن 2004، ص 167. (بتصرف)

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

حيثيات تقرير الرأي، وذلك بتوفير كل المعلومات المتعلقة بهذا الشأن، وعادة ما تدور هذه المعلومات حول:¹ الموازنات التقديرية، حسابات التكلفة، التقارير الاحصائية، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة، وبرامج تدريب الموظفين.

وانطلاقا مما يوفره المدقق الخارجي حول فحص نظام الرقابة الادارية من معلومات، فيمكن ان تكون هذا المحتوى ذو فائدة لمتخذي القرار من ناحية توفير الموثوقية في معلومات كانت تتسم بالنسبية من زاوية تأكيد مطابقتها للواقع خاصة ما تعلق بالجوانب التقديرية، وهذا ما يتيح امامهم مجال اوسع في التاكيد من سلامة قرارات سابقة قد اتخذت، أو تقويم قرارات جديدة قيد الصناعة، كما ان المعلومات المتعلقة بتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، وبرامج التدريب، من شأنها ان تساعد في تصويب عملية إتخاذ قرارات ادارية، كون المدقق جهة مهنية خبيرة، كأن يبدي رايه حول عدم تطابق برنامج تدريبي ما مع طبيعة المنصب محل التكوين، كذلك المساعدة في تقويم القرارات المتعلقة بمواقع الموظفين انطلاقا من مردودية ادائهم.

كما أن المشرع الجزائري ألزم المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) على اصدار تقرير منفصل حول فعالية نظام الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالقوائم المالية وهذا وفقا لما جاء به القانون 01-10²، وهذا يوفر امام المؤسسة ومختلف الأطراف المهتمة بالقوائم المالية كم معلوماتي لجزئيات ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالقوائم المالية يمكن الاسترشاد بها في إتخاذ قرارات داخلية على مستوى المؤسسة، وأيضا يمكن ان تتخذها أطراف خارجية سواء كانوا مستثمرين محتملين أو من قبل جهات حكومية.

المطلب الثالث: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات

هناك تداخل وترابط في جزئيات مختلفة بين الإفصاح المحاسبي والتقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية، ويتم دراسة هذا الترابط في المراحل الاجرائية من مهمة التدقيق، غير أنه وفقا لأخر تحديث في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" أكد على التطرق إلى كل عنصر على حدا بتوفير اهم المعلومات التي لا بد من تقديمها حول هذا العنصر، أما في التقارير المطولة وتقارير المهمة الخاصة فالمجال مفتوح امام المدقق الخارجي للاسترسال في تقديم كل المعلومات حول هذه العناصر وكذلك ذكر مواطن التراكب بينها وعلاقتها ببعضها البعض.

أولا: المعلومات الناتجة عن تقييم السياسات المحاسبية، ودورها في عملية إتخاذ القرار

تمثل السياسات المحاسبية مجموعة القواعد والمعايير المحاسبية التي تنظم وتحكم إجراءات وعمليات القياس والإفصاح والعرض للقوائم المالية، كما ان لهذه السياسات بالغ الأثر على الارقام الواردة بالقوائم المالية من جهة، وعلى دلالة هذه الارقام وعلاقتها فيما بينها، وعليه فهي تمثل الصمام الذي يؤدي إلى تحقيق عدم التحيز والدقة والموضوعية في الإفصاح عن حقيقة المؤسسة من الناحية المالية، وايضا تعتبر السياسات المحاسبية هي المعامل الذي من خلاله يمكن أحداث التقارب من أجل إجراء المقارنات فيما بين البيانات التي تحملها القوائم المالية لمختلف المؤسسات الإقتصادية.

وفي ظل الأهمية التي تكتسبها السياسات المحاسبية في القوائم المالية وجب في المقابل التأكد من سلامة تبنيها وسلامة تطبيقها، وما يكون ذلك إلا من خلال الأطراف المهنية الخبيرة المتجسدة أساسا في المدقق الخارجي، الذي يقع

¹ _ خالد امين عبد الله ، مرجع سابق، ص 168.

² _ المادة 25، قانون رقم 01-10، مرجع سابق، ص 07.

على عاتقه الحد من تلاعبات الإدارة التنفيذية في السياسات المحاسبية، لأنه في غالب الاحيان تؤثر التغيير في السياسات المحاسبية على النتائج المالية، وتتمثل هذه التغييرات أما في التلاعبات بالسياسات المحاسبية أو بالتقديرات، وهنا يأتي دور المدقق الخارجي في تقييم وقياس كل الامور المرتبطة بتغيير السياسات المحاسبية والتي تتأثر له تباعا سلوك وقرارات الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، كما ان للمدقق الخارجي دور مهم جدا في اضاءة الوثوقية على الجانب المعلوماتي الموجه خصيصا لزيادة الإدراك بالقوائم المالية من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية¹، وهذا ما يتيح لمختلف الأطراف استخدام المعلومات المتعلقة بالسياسات وفقا لنسبة معينة من التأكد لكنها غير مطلقة، أيضا من جانب اخر يعمل المدقق الخارجي، كما ان دور المدقق يقع على تقييم مدى تأثير المؤشرات المالية ومؤشرات الأداء كون السياسات المحاسبية لها أثر على الارقام والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وعلاقتها فيما بينها، حيث تستخدم هذه الارقام كمدخلات في قياس الأداء والتحقق من مؤشرات المتانة المالية للمؤسسة².

ومن اهم اوجه التقييم التي يجريها المدقق الخارجي وتكون المعلومات الناتجة عنها ذات قيمة معلوماتية مهمة نجد المعلومات المتعلقة بأثر السياسات المحاسبية على توزيع الأرباح، فحسب (Ronen & Yaari) تعتبر إدارة الأرباح " اختيار الإدارة لسياسة محاسبية معينة للتأثير على الأرباح"³، فيقع على عاتق المدقق الخارجي كشف كل ما من شأنه التأثير على توزيع الأرباح بين مختلف الأطراف المعنية بالمؤسسة الواحدة دون تضليل لأي طرف كان على حساب الأطراف الأخرى، وهو ما يتيح لهذه الأطراف إتخاذ قرارات الاستمرار في الاستثمار أو التوسع، أو الانسحاب.

وعلى العموم وبحسب ما جاءت به معايير التدقيق الدولية لاسيما في معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 510) "إرتباطات التدقيق لأول مرة -الأرصدة الافتتاحية-" في الفقرة 08 منه⁴، يعد دور المدقق الخارجي في تقييم ملائمة السياسات المحاسبية وذلك بالحصول على أدلة إثبات حول مدى اتساق هذه السياسات وفقا لإطار التقرير المالي المطبق، كذلك توفير كم معلوماتي حول مدى كفاية الإفصاح حولها، وأيضا الإشارة إلى أثر التغيير في السياسات المحاسبية ومدة سلامة وقانونية التغيير وتقييم أثر هذا التغيير على مختلف الجزئيات التي لها أثر مباشر أو غير مباشر بالسياسات المحاسبية، وعادة ما تكون المعلومات الناتجة عن تقييم هذا التغيير هي محل الاستخدام في عمليات إتخاذ القرار، سواء فيما بين الإدارة التنفيذية والمساهمين، أو فيما بينا المؤسسة ككيان والأطراف الخارجية الأخرى كالبنوك والمؤسسات الحكومية.

ثانيا: المعلومات الناتجة عن تقييم التقديرات المحاسبية وموقعها من عملية إتخاذ القرار

يسعى المدقق الخارجي من خلال مهمته للتوصل إلى أدلة إثبات كافية وملائمة لتقييم التقديرات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة، لذلك يسعى إلى فحص كل المناهج التي اعتمدت من قبل الإدارة لإعداد التقدير وإعتماده، وفي ذات الوقت يقوم هو بإعداد تقدير مستقل بهدف المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة، أيضا الرجوع إلى تقديرات سنوات سابقة قصد ملاحظة نمط تطور التقديرات المحاسبية ومدى تحي الإدارة في تقديرها، كذلك يسعى إلى فحص الأحداث اللاحقة المؤدية للتقدير المعتمد ويعد هذا الإجراء من اهم ما يثبت معقولية التقدير، وتجدر الإشارة في هذا الشأن ان من اهم المواطنين التي تستدعي من المدقق الخارجي استخدام نزعة الشك المهني لديه هي في تقييم التقديرات المحاسبية كونها من الامور التي يسهل التحايل والغش فيها لإعتمادها الكبير على أحكام وافتراضات، ومما يزيد من

¹ _ F. Hamilton, C.G. Black, B.C.C. Jackson, R.M. Garner, *Accounting: A User decision Perspective*, Pearson Higher Education, 1995, p241.

² _ زكرياء محمد الصادق، محددات صنع القرار المحاسبي، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد 01، 1991، ص 11.

³ _ Ronen Joshua, Yaari Varda, *Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice And Research*, Springer Inc, USA, 2008, p 34.

⁴ _ IFAC, IAASB, *ISA 510*, Op.Cit, p 444.

صعوبة مهمة المدقق الخارجي حول تقييم التقديرات المحاسبية هو تأصل عنصر عدم التأكد في التقدير، وهو ما يؤثر ضمناً في دقة التقدير.

ومن أهم أوجه الانتقاد الموجهة لإعداد التقديرات المحاسبية هي ضعف ملائمة المعلومات التي تتضمنها التقديرات المحاسبية في خدمة قرارات مستخدمي القوائم المالية بسبب صفاتها التقديرية والاحتمالية، وأسس قياسها الذاتية من قبل إدارة المؤسسة وعدم خضوعها لمعايير مضبوطة، وهذه كلها أسباب تؤدي إلى توفير معلومات غير موثوق بها بالقوائم المالية، وهذا ما ينتج عنه تضليل لمستخدمي القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم المختلفة¹، وانطلاقاً من الانتقادات التي دائماً ما توجه للتقديرات المحاسبية يتجلى دور المدقق الخارجي من خلال تقييمه لهذه التقديرات، والعمل على ترشيد وتصويب قياسها ومعايير وضعها، ويجعل منها ذات قيمة معلوماتية مؤكدة بصفة معقولة وليس مطلقة، ويمكن حصر دور المدقق الخارجي عند تقييم المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية على مستويين، هما:

■ **المستوى الأول:** دعم ملائمة استخدام مؤشرات قياس التقديرات المحاسبية، حيث تحتكم الإدارة عند وضع التقديرات المحاسبية إلى مؤشرات معينة الهدف منها هو ترشيد التقدير المحاسبي إلى أقصى ما يمكن، ومن قبيل هذه المؤشرات نجد الشمول، المرونة، الدقة، والثقة، ويقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من شمول العوامل والظروف التي أدت إلى وضع هذا التقدير ومدى كفايتها وصحتها، كما يتأكد من مرونة التقدير في التكيف مع التغيرات التي قد تقع على البند محل التقدير المحاسبي، أما فيما يتعلق بالدقة فهو يسعى إلى التأكد من دقة قياس التقدير المحاسبي ويعد هذا الإجراء من الصعب ما يواجهه المدقق الخارجي لعدم وجود ضوابط معيارية لتحديد التقديرات المحاسبية وفقاً لنسبة تأكد 100%، أما الثقة فهو بيان ما إذا كان هذا التقدير يلي متطلبات التقارير المالية والموجهة لتلبية احتياجات فئات متعددة من المعلومات التي ستستخدم في عدة مسائل مختلفة منها عمليات إتخاذ القرار.

■ **المستوى الثاني:** دعم موثوقية المعلومات التي يقدمها التقدير بصفة عامة، وجعله يحظى بنسبة معينة من التأكد مما يتيح له ان يكون معلومة يستند عليها في عمليات إتخاذ القرار، ومن بين الأطراف التي تهتم بتقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية نجد المصالح والهيئات الحكومية وعلى رأسها مصالح الضرائب، والمستثمرين الحاليين. وبالرجوع إلى استخدام المحتوى المعلوماتي حول تقييم التقديرات المحاسبية، فالمدقق الخارجي يقدم معلومات حول ملائمة المؤشرات أو المعادلات التي تستخدمها الإدارة في إعداد ووضع التقدير المحاسبي بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، ومن خلال ما يتيح المدقق الخارجي من معلومات يمكن ان تستخدم هذه المعلومات في مختلف مراحل عملية إتخاذ أو صناعة القرار، كون المحتوى المعلوماتي للتقرير المتعلق بالتقديرات المحاسبية يقدم معلومات حول معقولية الافتراضات على ضوء تقييم النتائج الفعلية لنفس الافتراضات وفي الظروف المشابهة لسنوات سابقة، وهو ما يتيح إتخاذ قرارات تتعلق بالاستمرار أو التخلي عن هذا النمط التقديري، كما ان أهم أوجه استخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول التقديرات المحاسبية في جزئية تقييم فرضيات وضع التقديرات بالتوازي مع مخططات الإدارة من التقدير ومدى تحقيق هذا التقدير لما تصبوه له الإدارة²، فعادة ما تكون المعلومات المتعلقة بهذه الجزئية متوفرة إلا في التقارير المطولة أو الخدمات الاستشارية التي يوفرها المدقق الخارجي وذلك قبل عام 2015، غير ان حسب آخر تعديل لمعيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" فقد فتح المجال امام المدقق في وضع كل ما من شأنه ان يدعم حججه رأيه المهني بإعتباره وكيلاً عن المساهمين ولا بد له من

¹ _ Cletus Akenbor, David Kiabel, *Accounting Estimates And Credibility Of The Concept Of Financial Statements In The Hospitality Industry In Nigeria*, Journal Of Modern Accounting And Auditing, Vol 09, N° 08, 2014, p 99. Available online at: http://www.themagicdad.com/MJAF/v6_MJAF_2014.pdf#page=98, Date of View : 11/06/2021.

² _ محمد محمود عبد الحميد وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

الإشارة إلى كل الامور التي لها تأثير جوهري على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة، لذلك فالإدارة تعتبر تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية نوع من انواع التصويب والتوجيه في الاستمرار على نفس النمط، أو إتخاذ قرارات أخرى بشأن هذا التقدير سواء بتغييره أو الاستمرار فيه مع تكييفه والتغيرات التي تعيشها المؤسسة.

ثالثا: مشتملات الإفصاح ذات العلاقة بعملية إتخاذ القرار

يعد تأكيد المدقق الخارجي على وجود إفصاح جيد قرينة من قرائن شفافية القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها، وهذا لضمان قدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم، كما يضمن تأكيد المدقق على كفاية الإفصاح التأكيد على سلامة إدراك المستخدم للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، وهو ما يضمن قدرته على إتخاذ قرارات خاصة من الاستثمارية على ضوء تأويل صحيح وفي محله للمعلومات وهو ما يضمن فيما بعد نجاعة وفعالية القرار المتخذ، وعليه يمكن القول ان دعم المدقق الخارجي لسلامة وكفاية الإفصاح يؤدي إلى تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويدعمها، وفي المقابل أيضا فإن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل من المعلومات التي تحتويها القوائم المالية مضللة، وهذا ما يؤدي لا محالة إلى قرارات غير فعالة.

أما عن طرق الإفصاح فتوجد العديد من الوسائل والآليات التي يتم بها الإفصاح، وهذا بحسب ما تقتضيه طبيعة المعلومة وأهميتها النسبية، ومن بين هذه الوسائل نجد تقرير المدقق الخارجي الذي يمثل مخرجات عملية التدقيق والذي في مضمونه هو بمثابة إفصاح إضافي الغاية منه هي دعم موثوقية المعلومات المفصح عنها وتخفيض نسبة عدم التأكد منها إلى ادنى حد ممكن، وجعلها قابلة للاستخدام خاصة في عملية إتخاذ القرارات، وعليه تتجلى مسؤولية المدقق الخارجي بصفة رئيسية في جزئية الإفصاح، ان يقوم بتأكيد كفاية وملائمة الإفصاح حول كل المعلومات الهامة والجوهرية، كالنتائج المالية والتشغيلية، السياسات المالية والمحاسبية للمؤسسة، طبيعة العلاقة مع مختلف الأطراف ذات العلاقة، المخاطر المتوقعة، ومن اوجه مواطن الإفصاح التي يجب على المدقق الخارجي التأكيد فيها نذكر:¹

■ الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية: حيث يجب على المدقق الخارجي التثبت حول سلامة وكفاية الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية التي اتبعت في إعداد القوائم المالية حيث يمكن ان يظهر هذا الإفصاح في هوامش القوائم المالية أو في كشوف ملحقة ، كما يجب التحقق من ان القوائم المالية معززة بكشوف تحليلية مرفقة لإيضاح الأرقام والقيم الظاهرة فيها وتعزيز امكانية الربط بينهما. كذلك لابد من التطرق إلى البنود غير العادية ، وبنود الفقرات السابقة التي تؤثر على دخل ونتائج النشاط للفترة محل التدقيق، مع توفير الإيضاحات الخاصة بحسب ما يقتضيه الحال.

كما يقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من الإفصاح المتعلق بالدعاوى القضائية سواء كانت فيها المؤسسة مدعي أو مدعى عليها، والتي يمكن ان يكون لها تأثير جوهري على نتائج الاعمال والوضع المالي للمؤسسة.

■ إفصاحات التقرير السنوي للإدارة: يشتمل التقرير السنوي للإدارة على كافة المعلومات المتعلقة بالمؤسسة من واقع أداء، واقع مالي، توقعات مستقبلية، وجميع الإيضاحات الاضافية والمتعلقة بالقوائم المالية، المعلومات الاساسية المتعلقة بالتأسيس والشكل القانوني، الإيضاحات المتعلقة بالمؤشرات المالية، الاقتصادية والاجتماعية، العقود المبرمة خلال الفترة محل التدقيق، المبالغ المنفقة لأغراض خارج اطار الاستغلال العادي للمؤسسة، المشاكل والصعوبات التي تواجهها المؤسسة، سعر الاقفال السائد للسهم بتاريخ الميزانية العامة والسنة السابقة في السوق.

¹ - إياد رشيد قريشي، مرجع سابق، ص ص 143- 145.

وفي هذا الاطار تجدر الإشارة إلى ان الرأي المبني للمدقق الخارجي لا يبني فقط على سلامة القوائم المالية بل يتعداه ليشمل كل الجزئيات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالقوائم المالية ولهذا فالمدقق الخارجي مطالب بتوفير معلومات حول كل الانشطة غير المالية ودراسة أثرها على القوائم المالية، وذلك لكون المعاملات المحاسبية لم تعد تكفي لتوفير دليل قاطع حول سلامة القوائم المالية وصدقها، فحسب دراسة (Vladu & Matis) والتي تناولت مسألة الإفصاح الابداعي الذي يمثل عرض للمعلومات المحاسبية على النحو الذي يخدم اهداف ودوافع الإدارة، وهذا من قبيل التلاعب المحاسبي بصدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة¹، وعليه يقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من سلامة المعلومات الواردة في الإفصاحات المختلفة وفي التقرير السنوي للإدارة على وجه الخصوص الذي بدوره يحوي معلومات مالية وغير مالية حيث تستوجب الضرورة المهنية من المدقق الخارجي تفعيل نزعة الشك المبني في المواطن التي تكون ذات بعد جوهري، كما يجب ان يوضح في المحتوى المعلوماتي للتقرير الإفصاحات الواجب تسليط الضوء عليها لأهميتها المعلوماتية، أو نتيجة لقصور الإفصاح أو عدم كفايته بما يضمن وصولها لكل الأطراف المعنية بها على النحو الذي يحقق لهم اقصى استفادة.

وينجر على تأكيد المدقق الخارجي بشأن الإفصاح معلومات مختلفة يتيحها في تقريره، وتدور في مجملها حول:²

- الحدوث: بتوفير معلومات حول حقيقة وقوع الأحداث التي تم الإفصاح عنها، أي ان الإفصاحات المرفقة مع القوائم المالية قد تمت على النحو الذي تم عرضه.
- الاكتمال: كل المعلومات المتعلقة أي استوفاء كل المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية التي وجب عرضها وتقديمها.
- الحقوق والالتزامات: وذلك بالإفصاح عن جميع الامور التي هي ملك للمؤسسة، وايضا عرض كل ما هو بيد المؤسسة وليس ملكها، انما هي حق محتمل للغير في احد اصول المؤسسة.
- التصنيف وامكانية الفهم: أي الاهتمام بجانب الصياغة ومنهجية العرض لهذه الإفصاحات، والتأكيد على عرضها وفقا للأسلوب المناسب.
- الدقة والتقييم: وذلك بتقديم معلومات حول ما تم الإفصاح عنه وإبداء رأي فيه بعدالته وملائمته.

أما على صعيد عملية إتخاذ القرار، فالهدف الاساسي من الإفصاحات هو مساعدة المستثمر في الاوراق المالية لفهم العوائد والمخاطر المرتبطة بقرار الاستثمار في ورقة مالية معينة³، وهذا ما يجعل للبعد المعلوماتي المتعلق بالإفصاحات في تقرير المدقق الخارجي دور المعامل الذي يضيف الموثوقية والمصدقية للإفصاحات التي تقوم بها إدارة المؤسسة، لان الاصل العام في الإفصاح هو مسؤولية الإدارة وليس المدقق الخارجي غير أنه في بعض الوضعيات يقوم المدقق الخارجي بتكملته حال عدم كفايته بعد جملة من الإجراءات مع الإدارة، أو بنفي خاصية المصدقية عنه حل احتوائها على تلاعبات أو تحريفات، أو اعادة صياغة الإفصاح على النحو الذي يتوافق وإدراك المجتمع المالي ككل حال غموضه أو صعوبة صياغته، كما أنه يوجد اجماع على التأثير الذي يلعبه رأي المدقق الخارجي حول الإفصاحات على موثوقية المعلومات التي تتيحها المؤسسة وهو ما يؤثر خاصة في القرارات الاستثمارية من جانب تأثيرها على المستثمرين الحاليين والمحتملين في قراراتهم المتعلقة بالاحتفاظ أو التخلص من الاوراق المالية، أو الدخول في استثمارات جديدة. ومن جهة

¹ _ Vladu Alina Beatrice, Mats Dumitru, *Corporate governance and creative accounting: two concepts strongly connected? Some interesting insights highlighted by constructing the internal history of a literature*, Annales universitatis apulensis series Oeconomica, Vol 12, N° 01, Romania, 2012, pp: 332-346.

² _ جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص 109.

³ _ محمد بسيوني السعدني، المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية، المؤتمر الدولي: متطلبات حوكمة الشركات وأسواق راس المال العربية، مصر، 2017، ص 77.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

أخرى يعد تأكيد المدقق الخارجي على كفاية الإفصاح وسيلة للتقليل والحد من عدم تماثل المعلومات وهذا من خلال امداد متخذي القرار بمعلومات غير مضللة عن أنشطة المؤسسة بكل امانة وموضوعية وعلى النحو الذي يكفل إتخاذ قراراتهم على ضوء معلومات متاحة من جهة خبيرة تكفل تصحيح وتصويب أي معلومة تراها جوهرية وذات أهمية لمتخذي القرار.

كما ان التوجه الذي يحث على التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية يساهم في تقييم أداء المؤسسات على نحو افضل، ويتيح إعطاء صورة اوضح واشمل حول واقع المؤسسات الإقتصادية، وهذا ما يقابله ايضا توسع وتفصيل في الامور المتعلقة بالإفصاح بالمحتوى المعلوماتي للتقرير، وذلك بحسب ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 700) معدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" لاسيما في فقرة الامور الرئيسية منه وهو ما يتيح إتخاذ قرارات في ظروف تمتاز بالتأكد ولو كان نسبيا.

أما بالرجوع إلى الجزائر فنجد ان المشرع الجزائري قد نص على حتمية الإفصاح حول جملة من المعلومات، حيث نصت المادة 678 من القانون التجاري على أنه يجب على الشركة ابلاغ المساهمين أو ان تضع تحت تصرفهم كل المعلومات التالية:¹

- اسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم، أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمارس فيها هؤلاء الاشخاص اعمال تسيير أو مديرية أو إدارة.
 - نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
 - نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمون وبيان اسبابها.
 - تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم للجمعية العامة.
- كما اكدت المادة 680 من القانون التجاري على حق كل مساهم خلال خمسة عشر يوم السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية من الاطلاع على المعلومات التالية:²
- جرد جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة ومجلس المديرين.
 - تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية العامة.
 - المبلغ الاجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات، والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على اعلى أجر، مع العلم ان عدد هؤلاء الاشخاص يبلغ خمسة.

المطلب الرابع: موقع البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم فرض الاستمرارية في عملية إتخاذ القرارات

لا تكمن الصعوبة في إجراءات تكوين الرأي انما في النتائج المترتبة عن هذا الرأي، حيث ان احتواء المحتوى المعلوماتي للتقرير على قرائن توجي بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار قد يعجل بإفلاسها، ومن جهة أخرى إذا لم يتطرق المدقق الخارجي إلى تقييم فرض استمرارية المؤسسة بنوع من الاسهاب في حين تكون هي تمر بصعوبات فقد يجعل ذلك وضعها اصعب ويكون ذلك سببا في عدم قدرتها الإستمرار، كما ان تقييم فرض الاستمرار يعد من بين اهم الاسباب التي تجعل المدقق الخارجي عرضت للمقاضاة والمتابعة القضائية من قبل المستثمرين الذين اعتمدوا في إتخاذ قراراتهم على رأي المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة، لذلك وحسب ما جاءت بها معايير التدقيق الدولية التي

¹ _ المادة: 678 . مرسوم تشريعي رقم 08-93 . مرجع سابق، ص173.

² _ المادة 680، المرجع السابق، ص 174.

تتناول تقييم استمرارية المؤسسة وجب على المدقق الخارجي تقديم القرائن والأدلة الدامغة التي لا تجعل مجال للشك أو النسبية في استمرارية المؤسسة.

أولاً: الاستمرارية وفقاً للمدخل المحاسبي والمهني

تعد الاستمرارية أحد الركائز الأساسية التي بني عليها الفكر المحاسبي، بل هناك من الدراسات¹ التي اعتبرت أن فرض الاستمرارية هو الأصل والامتداد لمبادئ محاسبية أخرى كالديورية، أساس الاستحقاق، والتكلفة التاريخية، ففي حالة عدم وجود نية للتصفية من قبل إدارة المؤسسة فلا يوجد اعتراض على اعتماد التكلفة التاريخية كأحد أسس التقييم المحاسبي.

فحسب المدخل المحاسبي تشير (Agostini)² أن الاستمرارية تتجسد في أن الإدارة وعند إعدادها للقوائم المالية تفترض استمرارية المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الحالية والمستقبلية التي من شأنها أن تولد شك جوهري في استمرارية المؤسسة، وذلك لمدة لا تقل عن عام من تاريخ الميزانية، أما إذا كانت لإدارة المؤسسة نية في التوقف عن النشاط أو تصفيتها ففي هذه الحالة لا بد لها من إعداد القوائم المالية على أساس بديل (أساس التصفية) مع الإفصاح الكافي عن أسباب عدم ملائمة افتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

أما من المدخل المهني وكما ذكرنا سابقاً فقد اصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) عام 2015 معيار التدقيق الدولي (ISA 570) "الاستمرارية" المعدل بشأن الاستمرارية ليعوض الاصدار السابق لنفس المعيار الصادر بتاريخ 2008، حيث كان الهدف من التعديل هو تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير بشأن الاستمرارية وتحسين فعالية الإتصال من خلاله، وقد نص المعيار على ضرورة حصول المدقق الخارجي على قرائن وأدلة إثبات كافية وملائمة بشأن مقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال، وأيضاً التأكد من مدى سلامة اعتماد إدارة المؤسسة للاستمرارية كأساس محاسبي تتجسد في قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في مواعيد استحقاقها.

كما نصت في هذا الشأن المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم (NAA 570) "إستمرارية الإستغلال"³ الصادر عام 2017، والذي أكد من خلال فقرة مسؤولية المدقق الخارجي على ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة قصد تقدير مدى صحة فرض الاستمرار المعتمدة من قبل إدارة المؤسسة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية، وهذا قصد التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في استغلاله. كما أكد (Zureigat) على أن تقرير المدقق الخارجي يضيف على المعلومات في القوائم المالية مستوى معين من الموثوقية خاصة من خلال المعلومات التي تأسس الرأي حول استمرارية المؤسسة، وهو ما يتيح للمستثمرين إتخاذ قراراتهم الاستثمارية سواء بالبيع أو الشراء أو الاحتفاظ بالأسهم، وذلك بتقييم مخاطر الاستثمار، والعائد المتوقع على استثماراتهم، وتقييم كفاءة الإدارة في تحقيق العوائد النقدية، وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال⁴.

ثانياً: المحتوى المعلوماتي لتقرير عن تقييم الاستمرارية ودوره في عملية إتخاذ القرار

تنبع أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير حول استمرارية المؤسسة في نظرة المستثمرين لهذه المعلومات وأثرها في قراراتهم الاستثمارية بالدرجة الأولى، إلى جانب كونه المجال الذي يسלט فيه الضوء على مؤشرات (مالية، تشغيلية، ومؤشرات أخرى) التي يكون سببها نزعة الشك لدى المدقق الخارجي في عدم استمرارية المؤسسة، حيث لم يعد دور

¹ نصر مصطفى نمر، مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 02، 2004، ص 57.

² Marisa Agostini, *The International Accounting Convergence Promoted by IASB and FASB Regarding Going Concern Status*, Corporate Financial Distress, Palgrave Pivot, Cham, 2018, p 102.

³ مقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 : إستمرارية الاستغلال، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017.

⁴ Qasim Mohammad Zureigat, *Factors Associated with Audit Reports in Saudi Arabia*, Global Journal of Management and Business Research, College of Business and Economics, Qassim University, Saudi Arabia, Vol 14 N° 5, 2014, p 68.

المدقق الخارجي مقتصر على جمع أدلة الإثبات التي تؤدي إلى الحكم حول تطبيق المؤسسة لفرض الاستمرارية كأساس محاسبي، بل أصبح يتضمن دوره جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تؤكد وجود حالة من حالات عدم التأكد الجوهرية التي بدورها تدعو للشك في استمرارية المؤسسة محل التدقيق. وفي هذا ذات السياق أشار (Khaddafi) ان اهم دليل أو مؤشر للشك في الاستمرارية هو الفشل المالي الذي يمكن تتعرض له المؤسسة، لان المؤشرات التشغيلية والمالية، والمؤشرات الأخرى كلها تفضي إلى نتيجة واحدة، وهي الفشل المالي أي عدم القدرة على الاستمرار.¹

وبالعودة إلى محتوى التقرير المتعلق برأي المدقق الخارجي حول استمرارية المؤسسة نجد ان (Gupta et al.) يشير إلى ان المدقق الخارجي يعد هو حجر الزاوية الذي يعتمد عليه مختلف المستثمرون في تقييمها لاستمرار المؤسسة وبقيائها في الاستغلال، لذلك يعد المحتوى المعلوماتي أمر في غاية الأهمية بالنسبة لهذه الأطراف وهو ما يزيد من متطلبات الإفصاح عن كل الجزئيات التي لها علاقة بالاستمرارية بالتقرير مع مراعاة الصياغة والمضمون عند تقديم هذه المعلومات²، ويتفق معه في هذا الشأن (Riley & Luippold) ان الطالبون للمعلومات حول استمرارية المؤسسة لا يتأثرون فقط بالمحتوى المعلوماتي للتقرير وإنما أيضا بالتركيب اللغوي والمضمون، وهذا لإدراك المحتوى³، أما (Kaplan et al.) فيرى ان أهمية المعلومات التي يحتويها التقرير حول الاستمرارية والى جانب كونها مصدر مهم للمعلومات اللازمة لعمليات إتخاذ القرارات فهي بمثابة الإفصاح البديل عند ضعف الإفصاحات التي تقدمها الإدارة حول تقييمها لفرض الاستمرارية في قوائمها المالية.⁴

واهم ما يقدمه المحتوى المعلوماتي المتعلق بالاستمرارية لخدمة عملية إتخاذ القرارات نجد:

- المعلومات المتعلقة بأسعار الاسهم في سوق الاوراق المالية.
 - معلومات اضافية خاصة بالمؤسسة حال وجود انخفاض في معامل الاستجابة للأرباح*، مما يشير إلى معلومات جديدة لم يتوقع المستثمرون الحاليون والمحتملون، ويقع على عاتق المدقق الخارجي توضيحها وفقا لصياغة ومضمون يستطيع إدراكه كافة الاطراف ذات العلاقة.⁵
 - معلومات مخاطر الاستثمار المتعلقة بالمؤسسة.
- مما سبق يتضح ان المحتوى المعلوماتي المتعلق بالاستمرارية له دور كبير في توجيه قرارات المستثمرين الحاليين والمتوقعين، وايضا المستثمر المؤسسي، وكل هذه الأطراف تعبر عن أطراف خارجية، أما فيما تعلق بإستخدامات المحتوى المعلوماتي المتعلق بالتقرير داخليا، فليس بالضرورة ان تكون المعلومات المتاحة عبارة عن بيانات أو معلومات

¹ _ Khaddafi, M., *Effect of debt default, audit quality and acceptance of audit opinion going concern in manufacturing company in Indonesia stock exchange*, European journal of business and innovation research, Vol 3, N° 3, 2015, p 38.

² _ Gaurav Gupta, Jitendra Mahakud, Byomakesh Debata, *Impact of CEO's Characteristics on Investment Decisions of Indian listed firms: Does Crisis Make Any Difference*, Cogent Economics & Finance, Vol 06, 2018, p 03, available online at : <https://doi.org/10.1080/23322039.2018.1439258>. Date of view 12/06/2021.

³ _ Tracey J. Riley, Benjamin L. Luippold, *Managing Investors' Perception Through Strategic Word Choices in Financial Narratives*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Vol 26, N° 05, 2015, p 58. Available online at : <https://doi.org/10.1002/jcaf.22064>, Date of View: 12/06/2021.

⁴ _ Steven E. Kaplan, Michael J. Mowchan, Eric H. Weisbrod, *Does Institutional Investor Behavior Influence the Market Reaction to Going Concern Audit Reports?*, Working paper. Arizona-State University, University of Miami, USA, 2014, Available online at : <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2433626>, Date of View : 12/06/2021.

* معامل الاستجابة للأرباح: يمثل العلاقة المتوقعة بين العائد على حقوق المساهمين وإعلان المؤسسة عن أرباح غير متوقعة، فهو يستخدم للتعبير عن التغير في تقدير المستثمرين لاسعار الاسهم بناء على أي تغير في المعلومات الخاصة بأرباح المؤسسة.

⁵ _ Bei Donga, Dahlia Robinsona, Michael Robinsonb, *The market's response to earnings surprises after first-time going-concern modifications*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol 31, N° 01, 2015, p 22.

تستخدم في تحديد بديل معين لمشكلة ما مطروحة امام إدارة المؤسسة، وإنما يمكن ان يكشف المحتوى المعلوماتي للتقرير عن وضعية أو تهديد أو مشكلة تستدعي إتخاذ قرار بشأنها، أي بلغة أخرى يمكن ان يلعب تقرير التدقيق الخارجي صمام الامان الذي ينذر بوجود مشكلة ما أي هو سبب القيام بعملية صناعة قرار في الشأن الذي تناوله المدقق لخارجي أو الأمر الذي جعله يصدر رأياً مهنياً معدلاً بشأن إستمرارية المؤسسة بالتقرير، ومن قبيل هذه المعلومات نجد ان المؤشرات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 570) معدل "الاستمرارية" في فقرته A₀₃، والزم المدقق الخارجي بضرورة التقييد بها خاصة إذا ظهرت نزعة الشك المهني بأحد تفاصيلها ان يوفر كل المعلومات وقرائن الإثبات المتعلقة بها سواء في حال كان الرأي المهني بشأن الاستمرارية معدلاً ام لا، وبالتمعن في مضمون هذه المؤشرات نجدها كل امور تعبر عن وضعيات حرجة بالنسبة للمؤسسة بالدرجة الأولى وتسدي المعالجة من خلال إتخاذ قرارات على ضوء ما قدمه المدقق الخارجي بشأنها حال وجوده بالمؤسسة، وعليه فالمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية يمكن ان ينشأ الخطوة الأولى من عملية إتخاذ القرار وهي ظهور المشكلة التي تسدي حلاً من خلال القرار، كما يمكن ان تكون معلومات ذات أهمية لبقية المراحل.

وفي هذا الصدد نصت المادة 23 في الفقرة 05 من القانون 01-10 على أنه على المدقق الخارجي ان: "يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدأولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة"¹، كما نصت المادة 25 من ذات القانون أنه: "يجب على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال"².

وفي هذا إشارة صريحة من المشرع الجزائري على أهمية تقرير المدقق الخارجي حول أهمية التقرير عن استمرارية المؤسسة، كما يعد التقرير الذي يقدمه للأطراف المحددة قانون ان تستخدمه كمدخل ذو حجية في إتخاذ جملة من القرارات التي من شأنها الحيولة وعدم استمرار الاستغلال في هذه المؤسسات.

المطلب الخامس: موقع البعد المعلوماتي حول التحقق العام من للقوائم المالية في عملية إتخاذ القرارات

تعتبر المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية وسيلة إبلاغ لمختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة الإقتصادية، كما تعتبر معلومات غاية في الأهمية في عملية إتخاذ القرار، وعليه وجب تهيئة هذه المعلومات لأغراض القرار من خلال عرضها على جهة مهنية مستقلة ومحايدة وخبيرة بهدف تأكيد احتوائها على خصائص المعلومة المحاسبية الجيدة والملائمة لعمليات إتخاذ القرار إلى جانب خلوها من أي تحريف جوهري، وفي هذا المقام يعتبر المدقق الخارجي الجهة المهنية التي توفر كل متطلبات تأكيد جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية أو نفيها من خلال تحققة وتقييمه للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وبالرغم من مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية غير ان للمدقق الخارجي جزء من المسؤولية في تأكيد عدالة تمثيلها، وهذا ما يجعل إعتدادية القوائم المالية المدققة في عملية إتخاذ القرار أكثر حجية من القوائم المالية الصادرة عن نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مباشرة.

أولاً: أهمية المعلومات حول القوائم المالية وهيكلها ومحتواها في عملية إتخاذ القرارات

تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة إبلاغ بإمتياز إلى جانب كونها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تعبر عن حقيقة المركز المالية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، وتنقسم هذه المعلومات بصفة اساسية في صنفين رئيسيين هما:

¹ _ المادة 23، قانون 01-10، مرجع سابق.

² _ المادة 25، قانون 01-10، مرجع سابق.

- التدفقات: يشير مصطلح التدفقات إلى المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
- الأرصدة: يشير مصطلح الأرصدة إلى المعلومات التي تتعلق بالمركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، وتعلق قائمة المركز المالي الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات، كما تعتبر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية العناصر الأساسية التي تصور المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة.
- وبصفة عامة تشتمل المعلومات حول الأرصدة والتدفقات التغيرات في:¹
 - المعلومات التي تتعلق بنتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر بيان الدخل الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات كما تعتبر الإيرادات والمصاريف والنواتج والخسائر وصافي الدخل (أو الخسارة) العناصر الأساسية التي تصور نتائج أعمال المؤسسة خلال تلك الفترة الزمنية.
 - المعلومات التي تتعلق بالتغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر بيان التغيرات في حقوق الملكية الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات، كما يعتبر صافي الدخل (أو الخسارة) واستثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات على أصحاب رأس المال العناصر الأساسية التي تصور هذه التغيرات خلال تلك الفترة الزمنية.
 - المعلومات التي تتعلق بالتدفق النقدي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر بيان التدفق النقدي الوسيلة الرئيسية لإبلاغ هذه المعلومات، ويبرز البيان التغيرات التي تطرأ على الأصول والالتزامات وحقوق أصحاب الملكية والتي تؤدي إلى التأثير على النقد أو الموارد السائلة الأخرى.
- وبصفة عامة تعد الغاية الأساسية من المعلومات المحاسبية المشتقة من القوائم المالية هي خدمة القرار بالمؤسسة الاقتصادية، سواء كانت هذه المعلومات تخص المؤسسة (أي استعمالها داخليا) أو معلومات خارجية تخص مؤسسات اقتصادية أخرى، لكن تتبادر إلى الأذهان اشكالية الجهة المصدرة لهذه القوائم المالية التي تحمل المعلومات، ويتبادر معها التساؤل الذي تطرحه مختلف الأطراف التي يمكن ان تعتمد عليها في إتخاذ القرار من مستثمرين ومقرضين وغيرهم من أصحاب المصالح هل هذه المعلومات موثوقة ام لا؟. على اعتبار ان هذه القوائم المالية تعد من قبل الإدارة وجوهر التسيير الحديث في المؤسسات الاقتصادية (الشركات المساهمة خاصة) هو انفصال الملكية عن الإدارة وفقا لنظرية الوكالة نظير الاستفادة من الخبرة المهنية للطواقم الاداري في التسيير إلى جانب احتمالية وجود عوائق دون قدرة المستثمرين في التسيير الاداري، وهذا ما ينشأ معه خدمة كل طرف لمصالحه الضيقة لونسبيا على حساب الفئة الأخرى وخاصة في جزئية ما يعرف بعملية إدارة الأرباح، وهنا يظهر دور المدقق الخارجي في تنظيم ما يطلق عليه في بعض الكتابات تكاليف الوكالة من خلال إبداء الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية و إضفاء المصداقية على المعلومات التي تحتويها بما يخدم مختلف الأطراف ذات العلاقة، وتأتي على مقدمة الأطراف الذين يخدمهم المحتوى المعلوماتي حول اتساق وعدالة القوائم المالية هم المستثمرين (المساهمين)، وهذا لإعطائهم الدراية التامة حول الحقائق المتعلقة اساسا بالمركز المالي للمؤسسة قبل إتخاذ أي قرارات اقتصادية كالاستثمار أو الاقتراض وغيرها من القرارات التي تعتمد على المعلومات المحاسبية. وعليه فالمدقق الخارجي يعمل على إثبات تمتع القوائم المالية بالخصائص معينة من شمولية، مصداقية، ملائمة، توقيت، وضوح، إفادة.

¹ _ عادل غريب، مدى إدراك وإستجابة المستثمرين للمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية: دراسة تطبيقية، منشورات كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والادارية، جامعة الملك خالد، ابها، 2008، ص 69.

ثانياً: موقع المعلومات المشتقة من تدقيق القوائم المالية في عملية إتخاذ القرار

تعد القوائم المالية من اهم المصادر التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية والتي يشترط فيها كعنصر اساسي احتوائها على الموثوقية والتمثيل الصادق للنشاط، إلى جانب ما تتضمنه من خصائص فرعية تعزز دقة القرارات المتخذة على أساسها، وفي هذا الاطار يسعى المدقق الخارجي إلى ترسيخ خاصية الموثوقية في القوائم المالية أو نفيها، كما ان اختلاف الاساليب المحاسبية في إعداد القوائم المالية ورغبة الإدارة في اظهار ما يؤدي إلى استمرار عملها وزيادة ثقة المالكين ادى إلى ضرورة التثبت من موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، وهذا ما جعل من المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي حول القوائم المالية تزيد من ثقة اصحاب المصالح وتعزيز قراراتهم.¹

يعمل المدقق الخارجي على توفير معلومات عن التقديم العام ومحتوى القوائم المالية ومدى التقييد في إعدادها بالمعايير الدولية أو الوطنية المعتمدة، ويعد التقرير الوسيلة الوحيدة لإيصال نتائج التدقيق حول موثوقية القوائم المالية للمساهمين والدائنين والمستثمرين المحتملين لتمكينهم من إتخاذ قراراتهم خاصة منها الاستثمارية، وهذه القرارات تحتاج المعلومات التي يوفرها المدقق حول قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق الهدف من الاستثمار في اصولها²، ويكمن دور المدقق الخارجي اساسا في توفير المعلومات حول الارقام الواردة في القوائم المالية والكشوف الملحقة كمؤشرات مالية ومنها يتم صياغة المؤشرات النوعية المناسبة وتفسير نتائج استخدامها تفسيراً مسبقاً لغرض تقييم نشاط المؤسسة الإقتصادية انطلاقاً من قوائمها المالية ومن قبيل هذه المؤشرات نجد:³

- حساب معدلات العائد.

- تقييم هيكل راس المال في المؤسسة.

- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

والجدير بالذكر ان المدقق الخارجي ايضا عمل على زيادة المنفعة النسبية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المقدمة لمختلف الأطراف من مستثمرين حاليين ومحتملين والمقرضين ومستخدمي المعلومات الاخرين وذلك لتوفير الاساس السليم في إتخاذ قراراتهم في ظروف تمتاز بالتأكد النسبي وليس المطلق.

1. المعلومات المشتقة من تدقيق بنود قائمة المركز المالي

توفر قائمة المركز المالي معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في اصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة تجاه دائئنها، وحق المساهمين على صافي اصول المؤسسة، أي بيان يوضح ما للمؤسسة وما عليها، والمصدر والاستخدامات التي تقابلها، ويهدف المدقق الخارجي إلى تأكيد تصوير قائمة المركز المالي للمؤسسة لحقيقة المؤسسة من الناحية المالية وذلك من خلال تتبع إثبات الأحداث الإقتصادية انطلاقاً من كونها بيانات إلى غاية الحصول عليها في شكل مخرجات متجسدة في القوائم المالية، ويأتي دور المدقق الخارجي في تحليل وتقييم قائمة المركز المالي خاصة في تقارير المهمات الخاصة أو الاستشارية، وكذلك في التقارير المطولة بتكوين علاقة بين رقمين من ارقام قائمة المركز المالي على شكل نسبة مئوية معينة أو رقما معيناً بالرغم من كون النتائج الظاهرة في ارقام أو نسب صماء إلا ان المدقق الخارجي واستناداً إلى خبرته المهنية وتكوينه العلمي يستطيع ترجمة هذه المؤشرات إلى معلومات مناسبة تساعد في عملية إتخاذ القرارات، حيث كل جهة تستخدم النسب أو المؤشرات التي تلي احتياجاتها من المعلومات حول المركز المالي.

¹ مجيل داوي إسمايل، أثر اساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الادارية والإقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 16، العدد 03، 2014، ص 241.

² Blessing, Anaja & Onoja, Emmanuel E, *The Role of Financial Statements on Investment Decision Making*, *European Journal of Business, Economics and Accountancy* Vol.3, No.2, 2015, United Kingdom, pp.12-38. (بتصرف)

³ دونالد كيسو، جيرى وويجانج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1999، ص 224.

2. المعلومات المشتقة من تدقيق قائمة الدخل

تستخدم قائمة الدخل في تحديد ربحية المؤسسة من خلال تحديد مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل (الربح) أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة وهو ما يعكس بصفة ضمنية مدى نجاح المؤسسة في تحقيق اهدافها من خلال استغلال الموارد المتاحة، أي بلغة اخر تستخدم قائمة الدخل في تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها، ومدى كفاءة الإدارة وفعاليتها، والاهم تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاقتراض من البنوك أو المستثمرين، وعليه يعمل المدقق الخارجي على تأكيد خلو قائمة الدخل من أي تحريف أو غش في احد بنودها سواء في الإيرادات والنواتج أو المصاريف من خلال العودة إلى جميع أدلة الإثبات التي تبرر الناتج أو المصروف وتقييم مدى تطابقها مع الواقع ومدى توافقها مع الفترة الزمنية المتعلقة بها، وبصفة عامة يساعد الكم المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي خاصة في التقرير المطول على إعطاء قاعدة معلوماتية مهمة خاصة في مسائل الاستثمار من خلال بعض المؤشرات التي توفرها هذه القائمة، ونكر منها بشكل خاص:

- مؤشر عائد السهم العادي، والعائد على حقوق الملكية.
- توزيعات السهم العادي، كمؤشر يوضح قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح على المساهمين.
- نسبة التغطية والتي تعبر عن الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب، ويمكن استخدامه في تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بفوائد القروض من نشاطها التشغيلي.
- قيم المخصصات التي تعرض سواء للمخزونات أو لمحفظة الأوراق المالية.
- وتكمن أهمية المعلومات المتعلقة بقائمة الدخل والمؤشرات المقتبسة منها في إعطاء حقيقة حول مدى نجاعة الاستثمار الذي ينتظره المساهمون، فمن خلال هذه المؤشرات يتحدد قرار الاحتفاظ بالسهم أو بيعها، كما يحتاج المساهمون لهذه المعلومات من أجل تقييم عدالة توزيع الأرباح، ومن جهة أخرى تساهم المعلومات التي يوفر المحقق الخارجي في تحديد مدى حاجة المؤسسة إلى الاقتراض وايضا مدى قدرتها على سداد قروضها متضمنة الفوائد المترتبة عنها، وعليه فالمعلومات المتعلقة بقائمة الدخل تستخدم بصفة رئيسية في قرارات الاستثمار والاقتراض، وهذا ما يمكن المستثمرين والمقرضين من إتخاذ قراراتهم في مجالات:¹
- إتخاذ القرارات المتعلقة بتوقيت شراء أو الاحتفاظ بإستثمارات في حقوق الملكية أو بيعها.
- إتخاذ القرارات المتعلقة بأداء الإدارة ومدى وفائها بمسؤولياتها تجاه المساهمين.
- تقييم قدرة المؤسسة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.
- تقييم درجة الامان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المؤسسة.
- تحديد سلامة السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.
- إتخاذ الإجراءات المنظمةة لأنشطة المؤسسة بحسب مواطن تحقيق اعلى الإيرادات.

¹ محمد بوشليح، مدى التزام البنوك الاردنية بتطبيق مبادئ حاكمية الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الاردن، 2008، ص 77. (بتصرف)

3. المعلومات المشتقة من تدقيق قائمة التدفقات النقدية

يعتبر الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير المعلومات الملائمة عن الإيرادات والنفقات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتنبع أهمية قائمة التدفقات النقدية في كونها مصدرا لمعلومات لا توجد في قائمة المركز المالي ولا في قائمة الدخل إنما تعمل كهمزة وصل بين القائمتين، وتتجسد هذه الأهمية في النقاط التالية:

- تعتبر كوسيلة لتقييم الأداء المالي، والسيولة المالية في المؤسسة ومرونتها.
 - مؤشر جيد على مصداقية ربحية المؤسسة.
 - مكملة لقائمة المركز المالي في الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات مع المساهمين وغيرهم. وتصنف التدفقات النقدية إلى:¹
 - التدفقات التشغيلية: وهي الأنشطة الرئيسية والأنشطة الأخرى غير الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.
 - التدفقات الاستثمارية: وتعني تلك الأنشطة التي تتمثل في امتلاك الأصول طويلة الأجل، وغيرها من الاستثمارات التي لا تتضمنها بنود النقدية المعادلة (قصيرة الأجل عالية السيولة).
 - التدفقات التمويلية: ينتج عنها تغيرات في حجم وتركيب رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.
- كما يعمل المدقق الخارجي على استخدام بعض المؤشرات المعتمد في إعدادها على قائمة التدفقات النقدية، أهمها:

جدول رقم (17): مقاييس التدفقات النقدية

مجال استخدام المؤشر	النسبة أو المؤشر	علاقة النسبة أو المؤشر	تفسير المؤشر	علاقته بعملية إتخاذ القرار
مقاييس جودة السيولة المالية	نسبة تغطية الديون النقدية المتداولة	(صافي التدفقات النقدية التشغيلية / جملة التدفقات النقدية الناتجة من الاستثمارية والتمويلية) x 100%	يوفر هذا المقياس معلومات من خلال مؤشرات ونسب توضح مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.	تتيح هذه النسبة معرفة مدى قدرة النقدية من تغطية التزامات المؤسسة أو أنها بحجة إلى مصادر تمويل أخرى تستدعي إتخاذ قرارات بشأنها.
	نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون	(فوائد الديون / صافي التدفقات النقدية من الأنشطة) x 100%		تستخدم هذه النسبة في عملية التحقق من وجود مشاكل مالية أو لا بالمؤسسة حيث تعبر عما إذا كانت فوائد القروض البنكية تسد من التدفقات التشغيلية بدلا من كون ذات التدفقات تستخدم في التوسع أو تنوع الأنشطة التشغيلية، وهذا يمكن ان يطرح اشكال يستوجب إتخاذ قرار بشأنه.
تقييم جودة أو نوعية أرباح المؤسسة	نسبة كفاية التدفقات النقدية التشغيلية	(التدفقات النقدية التشغيلية / صافي التدفقات النقدية التشغيلية) x 100%	ويعتمد في حسابها على صافي التدفقات التشغيلية، حيث إذا كان هناك فائض موجب في صافي التدفقات النقدية هذا ما يعبر ان المؤسسة في ارباحية مالية ويمكن ان تتعدى هذه الوضعية الايجابية إلى تغطية باقي الأنشطة، أما إذا كان سالبا هو ما يجبر المؤسسة على البحث عن مصادر تمويل أخرى	تستخدم هذه النسبة من قبل صناع القرار في تحليل مدى قدرة المؤسسة على تلبية احتياجاتها المالية ذاتيا، أو يتم الاستناد عليها في عملية إتخاذ القرار المتعلق بالبحث عن مصادر تمويل خارجية كقرار الاقتراض أو القيام بإصدار اسهم جديدة، أو إتخاذ القرار المتعلق بالإفناق الرأسمالي اللازم للمحافظة على الطاقة الانتاجية أو تطويرها
	مؤشر النقدية التشغيلية	صافي التدفقات النقدية التشغيلية / صافي الدخل		تفيد معلومات هذا المؤشر في معرفة مدى قدرة أرباح الشركة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية، وهو ما يتيح امام صناع القرار إتخاذ القرارات التي من شأنها توزيع الأرباح على المنوال الذي يوسع من الأنشطة التشغيلية المولدة للنقدية.
	نسبة التدفقات النقدية التشغيلية	(مجموع التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية / صافي		تستخدم هذه النسبة لتتبع مدى كفاءة المؤسسة في تحويل المبيعات إلى نقدية، وبلغة أخرى تستخدم هذه النسبة في مراقبة سرعة المبيعات في جلب النقدية.

¹ - أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التأكيد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سابق، ص 448.

<p>وتشير هذه النسبة إلى قدرة الانشطة التشغيلية على توليد الأرباح، وتستخدم من قبل صناع القرار في تحديد الأنشطة التي يجب التوسع فيها لربحيتها المرتفعة أو تخفيض أنشطة تشغيلية أخرى لعدم وجود التوافق بينها وبين ربحيتها.</p>		<p>المبيعات) x 100% صافي التدفق التشغيلي / الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب</p>	<p>مؤشر دليل النشاط التشغيلي</p>	
<p>يستخدم هذا المؤشر خاصة في المؤسسات الصناعية التي تخصص قدر كبير من اموالها في اقتناء الأصول الثابتة، ويشير هذا المؤشر إلى قدرة الأصول على توليد التدفقات النقدية التشغيلية، ويستخدم هذا المؤشر في عملية إتخاذ القرار المتعلق بمدى التوسع في اقتناء الأصول الثابتة خاصة التي تساهم بشكل مباشر في توليد التدفقات النقدية التشغيلية، وذلك من خلال التوجه إلى الاقتراض أو بطرح اسهم جديدة.</p>		<p>صافي التدفقات النقدية التشغيلية / مجموع الأصول</p>	<p>العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي</p>	
<p>تشير هذه النسبة إلى نسبة أرباح الأسهم التي تدفعها المؤسسة للمستثمرين فيما يتعلق بصافي دخلها المعلن، كما يستأنس به المستثمرون في تقييم قدرة المؤسسة على دفع أرباح الأسهم، وهو ما يتيح امام المستثمرين معرفة سياسة إدارة المؤسسة في إعادة توظيف الأرباح ، حيث تشير النسبة المرتفعة إلى ان إدارة المؤسسة تقوم بتوزيع كل الأرباح، وفي نفس السياق تشير النسب المنخفضة إلى ان إدارة المؤسسة تعمل على إعادة توظيف ا أرباح مما يساهم في الرفع من قيمة السهم في السوق وما ينتج عنه من تحقيق عوائد.</p>	<p>يقدم هذا المقياس حجم التمويل اللازم للاستمرار مع تحقيق العوائد من خلال عناصر الخصوم المتأولة مما يساهم مباشرة في زيادة حجم الانتاج والمبيعات وبالتالي العوائد. أما مدى الإعتماد على الاقتراض القصير الأجل للتمويل فهو قرار يتعلق بالسياسة التمويلية للمؤسسة</p>	<p>(التوزيعات النقدية للمساهمين / صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية) x 100%</p>	<p>نسبة التوزيعات النقدية</p>	
<p>توضح هذه النسبة أهمية العوائد المتأتية من الاستثمارات سواء من القروض (بالنسبة للمؤسسات المالية) أو في الأوراق المالية، ويمكن الإعتماد عليها في تقييم سياسة الاستثمار واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.</p>	<p>ويعتبر التحليل هنا عاملا اساسيا في عملية إتخاذ القرار.</p>	<p>(المتحصلات النقدية المحققة من إيراد الفوائد والتوزيعات / التدفقات النقدية الداخلة من النشاطات التشغيلية) x 100%</p>	<p>نسبة الفوائد والتوزيعات المقبوضة</p>	<p>تقييم سياسات التمويل</p>
<p>تقدم هذه النسبة الأهمية النسبية لمصادر التمويل الخارجية المستخدمة في تمويل الانفاق الراسمالي على الأصول الانتاجية، تساعد هذه النسبة خاصة في إتخاذ قرارات الانفاق الراسمالي سواء في اقتناء اصول طويلة الأجل جديدة ، أو نفقات تساهم في زيادة العمر الانتاجي لهذه الاصول.</p>		<p>(الانفاق الراسمالي الحقيقي / التدفقات النقدية الداخلة من القروض طويلة الأجل وإصدارات الاسهم والسندات) x 100%</p>	<p>نسبة الانفاق الراسمالي</p>	
<p>كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كانت المؤسسة في ارباحية مالية، وفي المقابل كلما كانت منخفضة كانت المؤسسة امام وضعيات تحتاج إلى إتخاذ قرارات مستعجلة من أجل تدارك المشاكل المالية التي يمكن ان تواجهها، سواء بمحاولة إتخاذ قرارات تساهم في توليد النقدية داخليا أو الإعتماد على المصادر الخارجية.</p>	<p>تمثل القدرة على التكيف مع التقلبات المالية والاحتياجات الفجائية سواء باغتنام فرص أو مواجهة تقلبات غير متوقعة، كما يشير إلى القدرة على مواجهة التزاماتها طويلة الأجل من خلال تدفقاتها التشغيلية، ودون الحاجة لبيع احد اصولها طويلة الأجل</p>	<p>(صافي النقد المتاح من النشاطات التشغيلية / متوسط مجموع الالتزامات) x 100%</p>	<p>نسبة تغطية الدين النقدية</p>	<p>المرونة المالية</p>

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

- Chotkunakitti Porntip, **Cash Flows and Accrual Accounting in Predicting Future Cash Flows of Thai Listed Companies**, in partial fulfilment of the degree of Doctor of Business Administration, Southern Cross University, Australia, 2005, p 52. Available Online at: https://researchportal.scu.edu.au/esploro/outputs/doctoral/Cash-flows-and-accrual-accounting-in-predicting-future-cash-flows-of-thai-listed-companies/991012822060702368#files_and_links, Date of View : 01/06/2021.
- مؤيد الفضل، أهمية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية في التقارير المالية الخارجية: دراسة اختيارية في العراق، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العدد 01، 2002، ص ص 27-01.
- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص ص 163-165.

من الجدول (17) نلاحظ ان لقائمة التدفقات النقدية قيمة معلوماتية مهمة بالنسبة للمؤسسة والأطراف الخارجية خاصة المستثمرين المحتملين، وذلك لكونها توفر قاعدة يمكن الاسترشاد بها في عملية إتخاذ القرار من خلال المؤشرات والنسب التي تسحب بالإعتماد على هذه القائمة، ويعمل المدقق الخارجي على تأكيد مصداقية المعلومات المسجلة بقائمة التدفقات النقدية وأيضا القيام بتحليل هذه القائمة استنادا لهذه النسب والمؤشرات، أما فيما يتعلق بالمعلومات التي يوفرها المدقق الخارجي حول هذه القائمة فإستخدامها يكون ذا فائدة بالنسبة للأطراف الداخلية أو الخارجية عن المؤسسة خاصة في عند إتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية، فهي تمثل الاساس الذي يمكن من خلاله ان تتولد الرغبة لدى المؤسسة في إتخاذ القرار المتعلق بالحصول على إئتمان خارجي، كما يمكن ان تكون ذات المعلومات هي السبب في حصول المؤسسة على الائتمان من البنوك.

وعلى صعيد اخر توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مهمة جدا حول تقييم نوعية الأرباح وذلك بمقارنة صافي التدفقات التشغيلية مع صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل، بحيث كلما كان صافي التدفق النقدي التشغيلي موجبا وبشكل نسبة كبيرة من صافي الربح كلما كان ذلك مؤشر على ارتفاع جودة الأرباح والعكس بالعكس¹، ويعمل المدقق الخارجي على تأكيد ذلك من خلال تدقيقه لقائمة الدخل مما يزيد من موثوقية المعلومات الواردة فيها اضافة إلى ملاحظاته وتعقيباته التي تزيد من قوة حجية المعلومات الواردة في القائمة، وهذا ما يؤثر لا محالة في قرارات التوسع في الاستثمار من قبل المستثمرين الحاليين أوربة المستثمرين المحتملين في الاستثمار الفعلي بهذه المؤسسة.

4. المعلومات المشتقة من تدقيق قائمة تغير الأموال الخاصة

تساعد قائمة التغير في الأموال الخاصة مستخدمى القوائم المالية على تحديد العوامل التي تسببت في تغيير حقوق الملكية خلال فترة زمنية محددة، ويكشف معلومات مهمة حول احتياطات حقوق الملكية التي لم يتم عرضها في مكان آخر، والتي تكون مفيدة في فهم طبيعة التغير في احتياطات حقوق الملكية، ويقع على عاتق المدقق الخارجي التأكد من ملائمة الإفصاح حول معلومات محددة، وهي:

- صافي الأرباح أو الخسارة الخاصة بالسنة المالية محل التدقيق.
- النواتج، الاعباء، المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية.
- أثار التغيرات في السياسات المحاسبية على هذه القائمة، والاثار المادية في تصحيح التحفظات المشار لها من قبل المدقق الخارجي.
- الإفصاح عن معاملات رأس المال مع المساهمين والتوزيعات إلى المساهمين.
- مطابقة القيم الدفترية لكل مجموعة من رأس المال الأسهم العادية وأقساط الأسهم وكل إحتياطي في بداية ونهاية الفترة.

5. المعلومات المشتقة من تدقيق الإيضاحات

تعمل الإيضاحات على توضيح المعلومات الواردة في القوائم المالية من تفاصيل حول الأرصدة، والسياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والمدقق الخارجي يعمل تأكيد مدى ملائمتها وتوافقها مع ما هو مقدم في القوائم المالية، ويستفيد مختلف الأطراف خاصة منها الأطراف الخارجية من مقرضين ومستثمرين من هذه المعلومات المتاحة والتي تقدم تفصيلا موثوقا يزيد من عمق الفهم وإدراك مختلف حيثيات ما جاءت به القوائم

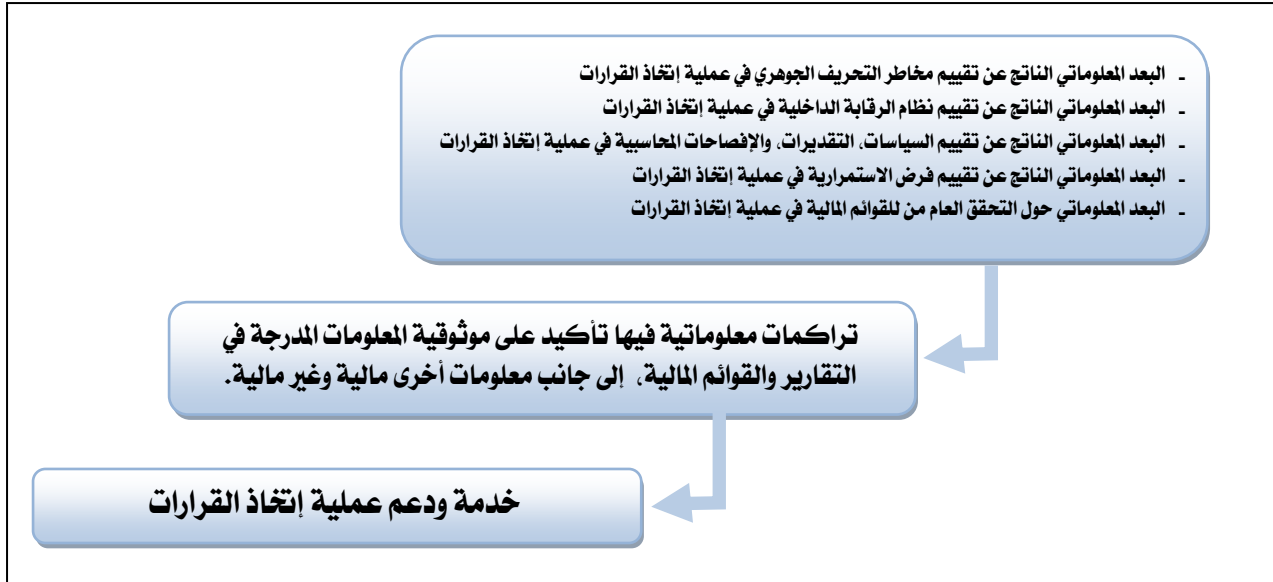
¹ - محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل الائتماني: الاساليب والأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2006، ص 177.

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

المالية، وقد تكون بعض هذه الملاحظات المتممة والمؤكدة من قبل المدقق الخارجي والمضاف اليها في بعض الاحيان تعقيبا منه سببا مباشر في إتخاذ القرارات من عدمها، فقد تحتوي القوائم المالية المنشورة على ملاحظات وجدأول اضافية ومعلومات أخرى، مثل معلومات حول المخاطر، وعوامل عدم التأكد، وأثر التضخم التي تؤثر على المؤسسة.

وبشكل عام يمكن تلخيص موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في الشكل التالي:

الشكل (09): موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على :

- Eustache Ebondo Mandzila , *Le Rapport D'audit: Vers Un Outil D'aide a La Décision*, Parcours: Audit et Expertise, Kedge Business School, France, 2015, p 22.

من الشكل (09) يتجسد لنا ان القرارات في المؤسسة الإقتصادية لا تتخذ من العدم انما تستند إلى خلفية معلوماتية، عادة ما تسعى الأطراف المعنية باتخاذ القرار بتحري اجودة واصدق المعلومات، وملائمتها للقرار، وهذا ما يتوفر في المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من معلومات ذات موثوقية عالية، يمكن ان تساعد في توجيه القرار ودعمه بما يحتويه هذا التقرير من دلائل ومؤشرات مؤكدة وصادرة عن جهة مهنية مستقلة وخبيرة.

خلاصة الفصل

تم هذا الفصل التعرف على المنافع المستخلصة من المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي خارج اطار إبداء الرأي والتصديق على عدالة القوائم المالية، وتم التطرق إلى المنافع الجزئية على مستوى كل من إدراك المستخدمين للتقارير والقوائم المالية، جودة المعلومات، كفاية وملائمة الإفصاح، سلامة نظم الرقابة الداخلية، تأكيدات الاستمرارية، معقولية التقديرات، ملائمة التقديرات المحاسبية، الاثار المادية للتحريفات الجوهرية، وغيرها من الجزئيات التي تعد ذات بعد جوهري على القوائم المالية واستمرارية المؤسسة.

ونظرا لأهمية نظرة المدققين الخارجيين فهم حسب اخر التعديلات في معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتقرير مطالبون بالتوسع في الإفصاح، ولتحقيق الغاية المرجوة من التقرير فلا بد من بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية الفائقة في الإجراءات وتقييم أدلة الإثبات، وأيضا في لغة ومهنية، ومحتوى التقرير، وايضا الحرص على المستوى الإدراكي مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المدققة، وهذا حتى يتمكن مستخدموا المعلومات المحاسبية المدققة من إدراك مدلولاته بالشكل الملائم، وبما لا يخالف ما يسعه المدقق الخارجي لتوصيله.

كما يكتسي تقرير المدقق الخارجي قيمة إعلامية مهمة بالنسبة للأطراف المهتمة بالقوائم المالية والتقرير لما يتضمنه من معلومات كبيرة لاسيما في اوساط المكلفين بالحوكمة، المستثمرين، والمقرضين، إلى جانب جهات حكومية أخرى، حيث تعد من اهم المصادر المعلوماتية المستخدمة في إتخاذ القرارات سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية لما تضيفه العملية من جودة على المعلومات المتحصل عليها من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة.

وقد ساهمت التعديلات على المحتوى المعلوماتي للتقرير من خلال معايير التدقيق الدولية في تعزيز عنصر الجودة في المعلومات المدققة، وحسنت من عنصر الموثوقية فيها وهو الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على تحسين ملائمة المعلومات خاصة في عمليات إتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين لهذه المعلومات، كما ان حسن تصميم الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي في الجانب الاجرائي للعملية هو ما يوفر مؤشرات موضوعية لتقييم المؤسسة والكشف عن مواطن ضعف تستدعي النظر فيها واتخاذ قرارات بشأنها، وهذا ما بدوره يعزز تقييم مدى صلاحية المعلومات المحاسبية المنشورة كأداة للتنبؤ بقدرة المؤسسة خاصة على الاستمرارية والتطور.

كما ان الأبعاد المعلوماتية تختلف كثافتها باختلاف نوع التقرير، والغاية الاساسية من مهمة التدقيق، حيث نجد ان التقارير المطولة هي الثرية جدا بالمعلومات لتأتي بعد الانواع الأخرى من التقارير، وأيضا تقارير المهام الاستشارية والمهام الخاصة تكون مرفوقة بمعلومات توجيهية للجهة المتعاقد معها، وقد تناولنا في الدراسة الأبعاد المعلوماتية بنوع من الشمول لمحاولة احتواء جميع اشكال التقرير، مع التركيز على تقرير إبداء الرأي حول القوائم المالية لأنه يمثل اساس عمل المدقق الخارجي.

أما بالعودة إلى القرارات التي تكون على مستوى المؤسسة الإقتصادية فحأولنا من خلال هذا الفصل التعرف إلى الربط النظري بين المعلومات المتخلصة من تقرير التدقيق الخارجي (من خلال ما هو متاح من دراسات سابقة)، سواء من التقرير الخاص بالمؤسسة محل القرار، أو تقرير مؤسسة أخرى تسعى مؤسسة ما للاستثمار فيها تحت اطار الاستثمار المؤسسي، ورؤية دور المعلومات المستخلصة من تقرير التدقيق الخارجي في توفير كم معلوماتي مهم يمكن الاسترشاد به عند صنع أو إتخاذ القرار.

و نشير ايضا ان تقرير المدقق الخارجي ليس مجال مفتوح للمعلومات المباشرة، انما هي تأكيد وتصديق على معلومات اعدتها إدارة المؤسسة، غير ان بين سطور هذه المعلومات هناك اشارات ودلالات يسترشد بها المدقق الخارجي في تكوين رأيه المهني هي التي تمثل الاساس الذي يمكن منه استخلاص المعلومات سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة،

الفصل الثالث _____ موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرارات

والتي يمكن ان تكون مالية أو غير مالية، كما ان المدقق الخارجي هدفه الأول دائما هو أداء مهمته على اكمل وجه وإبداء رأيه المهني بكل حياد وموضوعية، وهذا حفاظا على إستقلاليته، لكن ما يوفره في تقريره يمكن ان يكون ذو قيمة جوهرية بالنسبة لمستخدميه، وهذا خاصة في مهام تدقيق القوائم المالية، أما في المهام الاستشارية وخدمات التأكيد الأخرى لأغراض دعم القرار فالمدقق الخارجي يكون دوره استشاري ويمتد دوره إلى الاقتراح ايضا والتوجيه والتأطير لعملية إتخاذ القرار وذلك بحسب ما تقتضيه الادوار الحديثة للمدقق الخارجي.

الفصل الرابع

دراسة أثر المدفوعات المعلوماتية
لتقرير المدقق الخارجي على عملية
إتخاذ القرارات في المؤسسات
الإقتصادية الجزائرية

تمهيد

بغرض تدعيم المفاهيم النظرية المقدمة في الفصول السابقة عن موقع المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وتأثيره على عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية، ولهذا الغرض قام الطالب بتصميم إستبيان تم توزيعه على عينة من أصحاب القرار في مؤسسات إقتصادية جزائرية عمومية وخاصة لتحديد رأيهم حول أثر إستخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرار، حيث سيتم في هذا الفصل وصف لمنهج الدراسة من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وبعد جمع الإستبيانات تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة بإستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (*SPSSV26*) تحليل نتائج البيانات المتحصل عليها، لنخلص لإختبار فرضيات الدراسة ثم مناقشة نتائجها.

وقد تم بناء هذا الفصل بالتسلسل ووفقا للمراحل المنهجية:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يساهم تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المتبعة في الدراسة الميدانية للوصول إلى تحليل جيد لنتائج الدراسة الميدانية، حيث سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى وصف تصميم الدراسة الميدانية، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة التي ستعمم نتائجها فيما بعد على المجتمع الإحصائي، إضافة إلى توضيح الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة الإطار الذي يستمد منه الباحث البيانات الميدانية، وإستحالة إحتواء جميع أفراد المجتمع يمكن للباحث اللجوء إلى إستخدام البحث بالعينة، شرط أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع الأصلي، وهذا قصد إعطاء الصلاحية في تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل.

أولاً: مجتمع الدراسة

على ضوء إشكالية الدراسة فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل في الأطراف التي توكل لها مهمة إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية التي تمسك محاسبة مالية حقيقية، والتي تخضع للتدقيق الخارجي اجباريا وفقا لما جاءت به الأحكام القانونية الجزائرية، كذلك تندرج ضمن دراستنا المؤسسات التي تعتمد التقارير الناتجة عن المهام الخاصة والإستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي للمؤسسات الاقتصادية، كما يحتوي مجتمع الدراسة على المؤسسات الاقتصادية العمومية، والخاصة، وفي هذا الصدد تم إختيار مجتمع الدراسة في مؤسسات إقتصادية مقراتها الاجتماعية بعدد من ولايات الوطن: تبسة، ام البواقي، والجزائر العاصمة، ولاية سطيف.

بالنسبة للمؤسسات العمومية فقد تم إعتداد المؤسسات التي مقر مديرياتها الجهوية أو مديرياتها المحلية لها تفويض التعامل مع الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، لأن جل المؤسسات الاقتصادية العمومية تتعامل مع خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إلا من خلال المديريات العامة التي عادة ما يكون مقرها الجزائر العاصمة، في حين نجد أن المؤسسات الاقتصادية (الشركات) الخاصة تتعامل مباشرة مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

ثانياً: عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة على أنها: "مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم إختيارها بطريقة مناسبة، وإجراء الدراسة عليها، ومن ثم إستخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي، فالعينة تمثل جزء من مجتمع الدراسة من حيث الخصائص والصفات ويتم اللجوء إليها عندما تغني الباحث عن دراسة كافة وحدات المجتمع".¹

ونظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، وبالتالي إستحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، وذلك لعدم توفر قاعدة بيانات تسمح بمعرفة عدد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مستوى كل ولاية بشكل دقيق ومحين، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة، ولا يقصد بالعشوائية هنا أن عملية الإختيار تتم بطريقة غير مخططة أو غير علمية.²

وقد حاولنا الوصول إلى أكبر عينة ممكنة تكون ملائمة لتمثيل مجتمع الدراسة، فتم الإعتماد على توزيع الإستبيان يدويا، وإلكترونيا وفق نموذج (Google Drive)، إلى جانب المقابلة الشخصية مع بعض مسؤولي المؤسسات

¹ _ جودت عزت عطوي، اساليب البحث العلمي: مفاهيمه، ادواته، وطرقه الإحصائية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 86.

² _ ثابت عبد الرحمان ادريس، بحوث التسويق: أساليب القياس والتحليل وإختبار الفروض، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003، ص 450.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الإقتصادية التي تسمح بروتوكولاتهم الصحية من الدخول للمؤسسة والإحتكاك المباشر مع موظفيها، وقد تم إهتمام مؤسسات ناشطة في قطاعات مختلفة (صناعية، تجارية، وخدمية، أشغال عمومية) تم إختيارها بناءً على الإمكانات المالية والمادية، والكوادر البشرية المسيرة لهذه المؤسسات، إلى جانب مكانتها بالسوق في مجال صناعتها.

وقد تم توزيع 200 إستمارة سلمت لأفراد العينة المحددة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة الموزعة على المدراء الإداريين والماليين، ورؤساء الأقسام والمصالح، والمقدرة بـ 28 مؤسسة موزعة على القطر الوطني (الملحق رقم 02) وبعد عملية التوزيع والإنتفاق على تاريخ محدد لجمع الإستمارات الموزعة يدويا تم فقط إستلام فقط 69 إستمارة من أصل 80 إستمارة موزعة يدويا، وبعد الفحص والتدقيق فيها تم إلغاء 07 إستمارات لعدم إستفائها لمتطلبات الإجابة على الإستبيان، كما تم إستلام 45 إستمارة الكترونية من أصل 120 إستمارة مرسلة، وإمتدت الدراسة الميدانية من فيفري 2021 إلى غاية فيفري 2022 بما فيها الدراسة الإستطلاعية، والجدول الموالي يتضمن تفصيل عن عدد إستمارات الإستبيان الموزعة على عينة الدراسة:

الجدول (18): تفصيل إستمارات الإستبيان الموزعة

المجموع		الإستبيانات الموزعة الكترونيا		الإستبيانات الموزعة يدويا		
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%100	200	%100	120	%100	80	الإستمارات الموزعة
%57.00	114	%37.50	45	%86.25	69	الإستمارات المسترجعة
%03.50	07	%00.00	00	%08.75	07	الإستمارات الملغاة
%53.50	107	%37.50	45	%77.50	62	الإستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب

من الجدول (18) نلاحظ أن عينة الدراسة النهائية التي قمنا بتجميع بياناتها، وتفرغها بهدف تحليلها تتكون من 107 إطار، وللحكم على كفاية عينة الدراسة لتمثيل مجتمع الدراسة نسترشد بالقواعد التي يجمع عليها الإحصائيون كحجم عينة مقبولة، حيث شرط العينة المقبولة هو أن لا تقل عن 30 مفردة مهما كان حجم مجتمع الدراسة¹، وهو الشرط الذي يحققه حجم العينة التي اعتمدنا عليها والمقدر بـ 107 مفردة.

ثالثا: أسباب إختيار مجتمع وعينة الدراسة

تعود خلفية إختيار مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية لإشكالية الدراسة التي تعسى إلى دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في عملية إتخاذ القرار، حيث تم إختيار المؤسسات الإقتصادية العامة والخاصة كمجال تطبيقي للدراسة، كما تم إختيار عينة الدراسة من مدراء و إطارات مسيرة لهذه المؤسسات، ويرجع هذا الإختيار لعدد من الاعتبارات يمكن ذكرها في النقاط الموالية:

- طبيعة متغيرات الدراسة: تتناول الدراسة البحث في الأثر المترتب من إعتداد تقرير المدقق الخارجي داخليا بالمؤسسات الإقتصادية كون محتوى معلوماتي يوفر العديد من المعلومات المؤشرات الهامة التي يستأنس بها متخذي القرار في إتخاذ قراراتهم المختلفة بالمؤسسة الإقتصادية، حيث تعد الطبقة العليا في الهرم الإداري هي

¹ - منذر الضامن، أساسيات البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 163.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

المسؤولة عن إتخاذ مختلف القرارات سواء الإدارية أو المالية، ذلك تم إستهداف هذه الفئة لكونها الأكثر إدراكا وإستخداما لتقرير المدقق الخارجي بالمؤسسة الإقتصادية.

- **الحدود العلمية للدراسة:** أن إتساع الإطار المفاهيمي لموضوع الدراسة أدى إلى ضرورة وضع حدود موضوعية علمية لحصر أبعاد متغيرات الدراسة على النحو الذي يسمح بالإجابة على إشكالية موضوع الدراسة وفق منهجية سليمة تثبت أو تنفي الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، من خلال الإلمام بالموضوع نظريا و تطبيقيا، وفي ظل عدة عوامل تعمل كضوابط أمام الباحث، والتي أهمها عامل الوقت.
- **جودة البيانات من عينة الدراسة:** يعتبر الحصول على رأي الإطارات العليا بالمؤسسات الإقتصادية صعب نوعا ما نظرا للإندشغال الدائم للفئة المستهدفة، إلى جانب عددهم الصغير جدا في المؤسسة الواحدة، أيضا الإجراءات الاحترازية المفروضة في المؤسسات الإقتصادية بسبب تفشي فيروس كوفيد_19، غير أن هذه الفئة تعد الأكثر إدراكا للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وأهم الأطراف المستخدمة لهذا التقرير داخليا.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة وحدودها

تتطلب أي دراسة إتباع منهجية علمية معينة، وتعتبر بمثابة الإطار الذي يوضح توجه الطالب أو الباحث في الوصول لأهدافه المسطرة، وفقا لأسلوب علمي يضمن دقة النتائج وسلامتها، وان أهم ما يميز أي بحث هو منهجه وحدوده.

أولا: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يسمح بدراسة أحداث وظواهر وممارسات يمكن قياسها على حالتها الطبيعية، وذلك دون تدخل الباحث والتأثير على مجرياتها، لكن يمكنه وصفها وتحليلها لتبيان وجود الأثر أو نفيه بين المعلومات الناتجة من تقرير المدقق الخارجي، وعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية، وذلك في حدود المجتمع المعني بالدراسة ومن خلال العينة المستهدفة.

ثانيا: حدود الدراسة

1. الحدود الموضوعية

تهتم هذه الدراسة بأثر تبني المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في مختلف مراحل عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الإقتصادية (الشركات العمومية والخاصة)، وذلك كون العديد من أصناف المؤسسات الإقتصادية في الجزائر ملزمة بقوة القانون على إعتداد خدمات المدقق الخارجي، وذلك للتصديق على القوائم المالية لكل سنة وما ينتج عن هذا التصديق من تقارير تعكس عدالة تمثيل هذه القوائم لواقع المؤسسة خاصة من الناحية المالية، وفي ظل أن هذا التقرير صادر عن جهة مهنية خبيرة فهذه قرينة على كونه مصدر معلوماتي هام بالنسبة للأطراف الداخلية والخارجية، خاصة وكونه يعمل على حل العديد من الفجوات بين اطراف الوكالة من الجهة، أو بين الادارة والمجتمع المالي، والاهم أنه مصدر معلوماتي في يد الإدارة تستند عليه في مختلف مراحل عملية إتخاذ القرار لإسهامه المباشر أو غير المباشر في العملية.

2. الحدود الزمنية

تمثلت الحدود الزمنية للدراسة منذ الفترة التي بدأت فيها الدراسة الإستكشافية أي منذ جانفي 2021، وذلك للحصول على المعطيات المتعلقة بالدراسة، وذلك من خلال التوجه المباشر إلى بعض المؤسسات الإقتصادية للتعمق

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

في الجانب العملي لهذه الأخيرة مع المدققين الخارجيين، إلى جانب الزيارات الميدانية لبعض الخبراء المحاسبين للإستفسار عن كيفية إعداد التقارير وأنواعها، ومحتواها المعلوماتي في كل الحالات، ووفقا لما ينص عليه التشريع الجزائري، أيضا اجراء مقابلات مع بعض الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، والإحصاء، عبر عدد من جامعات الوطن، وهذا قصد الحصول على توجيهات تساعد في إعداد أداة الدراسة على أسس علمية سليمة، ثم بعد الدراسة الإستكشافية تم إعداد الإستبيان ثم تحكيمة، ثم توزيعه، والشروع في جمع الإستثمارات الموزعة يدويا وإلكترونيا، وهو ما أستغرق مدة 04 أشهر (أكتوبر نوفمبر، ديسمبر 2021، وجانفي، فيفري 2022).

3. الحدود المكانية

تم توزيع إستمارة الإستبيان عبر عدد من ولايات الوطن، وهي ولاية أم البواقي، ولاية تبسة، ولاية الجزائر العاصمة، وولاية سطيف.

4. الحدود البشرية

تستند هذه الدراسة على آراء صناع القرار في المؤسسات الاقتصادية، من مدراء، ورؤساء أقسام ومصالح، وإطارات مسيرة ذات علاقة مباشرة بالقوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي

المطلب الثالث: مصادر وأدوات جمع بيانات الدراسة (الإطار المنهجي للإستبيان)

تم وفق هذا المطلب تقديم عرض مفصلا لأساليب جمع البيانات التي تقوم عليها الدراسة الميدانية، وذلك بتحديد مصادر جمع البيانات، وتصميم أداة الدراسة، إلى جانب تقديم وصف شامل لأداة الدراسة، لنخلص في النهاية لتحديد مقاييس أداة الدراسة.

أولا: مصادر جمع البيانات

تم تحديد المتغيرات والبيانات بالرجوع إلى الجريدة الرسمية التي تحتوي على القوانين والمراسيم، والتي تعتبر أساس في تحديد أصناف تقارير المدقق الخارجي ومحتوياتها بيئة الأعمال الجزائرية، وأيضا في تحديد المؤسسات الاقتصادية المعنية بالتقرير إجباريا أو إختياريا، كما تم الإستعانة بمقررات وزارة المالية والتي تعتبر أساس وضع معايير التدقيق الجزائرية إلى جانب إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، كذلك تم الإعتماد على معايير التدقيق الدولية التي تعد المرجعية الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية، كما تمت الإستعانة بالكتب والمنشورات الخاصة بموضوع الدراسة والتي تتعلق بتقرير المدقق الخارجي وعملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، كما تم اللجوء إلى الأبحاث السابقة للوقوف على ما توصلت إليه في ما يخص الموضوع والمستجدات التي آلت إليها، أيضا تمت الإستعانة بكتب المنهجية للتعرف على الطرق والأسس العلمية السليمة في توجيه الدراسات وتوثيق الخلاصات وصياغة الأبحاث.

غير أن متطلبات الدراسة لا تكتفي بالمصادر العلمية الثانوية، بل تصبوا إلى تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك بتأكيد صحة أو نفي الفرضيات، لذلك تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الدراسة الميدانية من خلال إستمارة الإستبيان كأداة رئيسية للبحث، من خلال توزيع استبيانات على عينة الدراسة، وحصرو جمع البيانات اللازمة، ومن ثم تفرغها وتحليلها بواسطة برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) وإستخدام الإختبارات المناسبة الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثانيا: الأدوات الرئيسية (الإستبيان)

يعتبر الإستبيان الأداة الرئيسية التي تم الإعتماد عليها من أجل جمع البيانات من عينة الدراسة، وذلك لملاءمته للمنهج المتبع وإمكانية إجابته على إشكالية الدراسة وإختبار الفرضيات المعتمدة، وبهذا الصدد سيتم التطرق للإطار المنهجي ومراح إعداد هذا الإستبيان.

1. إعداد أداة الدراسة وضبطها النهائي

سعيا وراء تنظيم الإستبيان على نحو علمي بما يضمن بساطة الشكل والمضمون، وتحقيق الإدراك الكافي لعبارات الإستبيان، تم إعداد الإستبيان وفق ثلاث مراحل أساسية كما يلي:

1.1. مرحلة التصميم: تم تقسيم وصياغة عبارات الإستبيان بما يتناسب مع الفروض الموضوعية من جهة، ومن جهة أخرى بما يتناسب وعينة الدراسة، حيث تم إستخلاص عبارات المحور الأول من الفصل الأول والثالث، وعبارات المحور الثاني من الفصل الثاني، وقد تم صياغة العبارات بما يحقق الإدراك السليم لها من قبل عينة الدراسة، وتفاديا لسوء الفهم أو تعدد التأويلات، إلى جانب إستخدام لغة بسيطة، وقد تم التركيز في المحور على ذكر مختلف الأبعاد المعلوماتية ذات الأهمية في تقرير المدقق الخارجي وذلك وفقا لما جاءت به المعايير الجزائرية للتدقيق، ومعايير التدقيق الدولية في حدود ما هو متبنى في البيئة المحلية من هذه المعايير، وكذلك تم التركيز في عبارات المحور الثاني على مختلف الجزئيات التي تشكل كل مرحلة من مراحل عملية إتخاذ القرار مع الأخذ بعين الاعتبار ما هو معمول به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2.1. مرحلة إعادة التصميم: بعد التصميم الأولي لإستمارة الإستبيان، تم عرضها على الاستاذ المشرف كأول خطوة لأخذ رأيه حول طريقة الإعداد، ثم بعد ذلك تم عرضها للتحكيم من قبل 05 أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق (الملحق رقم 03)، وكانت ملاحظات المحكمين تؤكد على سلامة الإستبيان من الناحية المنهجية ويعكس موضوع الدراسة، كما تم إقتراح بعض التعديلات، والتي نذكر منها:

- العبارة 03: يجب أن تكون العبارة حول نقطة واحدة مثلا:
 - يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مسؤولية الإدارة في التحريف الجوهري.
 - يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول الآثار المادية لمخاطر التحريف الجوهري.
- العبارة 15: تصحح لتصبح كما يلي: "يعمل المدقق الخارجي في تقريره على توفير كل القرائن الدالة على ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة"
- العبارة 21: تحتوي مجموعة من النقاط يجب فصل كل نقطة على حدى.
- العبارة 26: يمكن أن تختصر لتصبح: "لتقرير.....فجوة المعلومات".
- إعادة ضبط المحاور من أجل سلامة تطبيق الإختبارات الإحصائية في دراسة الأثر وذلك بإعتماد محورين رئيسين فقط، واحد متعلق بالمتغير المستقل بأبعاده، ومحور متعلق بالمتغير التابع بأبعاده المختلفة.
- اضافة خانة في طبيعة نشاط المؤسسة متعلقة بقطاع الاشغال العمومية.
- محاولة الاختصار قدر الإمكان في العبارات حتى تسهل عمليات الاجابة من قبل المستجوب.

كما تم خلال هذه المرحلة عرض إستمارة الإستبيان على إطارات في مؤسسات إقتصادية عمومية وخاصة إلى جانب خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، وقد تم إختيارهم بناء على الخلفية العلمية والمهنية، وذلك لتقييم العبارات من ناحية سلامة التركيب الإصطلاحي وفقا لما هو معمول به في البيئة الجزائرية، وأيضا من ناحية المدة الزمنية التي

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يستغرقها المستجوب الواحد في الرد على عبارات الإستبيان، ومن بين أهم ما تم الإشارة له ضرورة ترجمة الإستبيان إلى اللغة الفرنسية خاصة وأن جل الاطارات المسيرة في المؤسسات الاقتصادية تعتمد اعتمادا شبه كلي على اللغة الفرنسية، لذلك تم الإستعانة بأستاذ متخصص في اللغة الفرنسية قصد تحكيم الإستبيان لغويا.

2. وصف أداة الدراسة

تم الإعتماد في جمع البيانات من مصادرها الأولية على النحو الذي تطابق ومتطلبات الدراسة، وقد تم إستخدام أداة الإستبيان (الملحق رقم 04)، والتي تعتبر " نموذج يضم مجموعة من الأسئلة أو العبارات توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف"¹، وعليه فقد تم تصميم الإستبيان وتوجيهه إلى عينة الدراسة المتمثلة في صناع القرار بالمؤسسات الاقتصادية، وقد تم إستخدام أسلوب الإستقصاء في جمع البيانات، حيث تم الإعتماد على جملة من العبارات المنتظمة وغير القابلة للتأويل خارج إطارها الذي وضعت من أجله، وقد تم عرض هذا الإستبيان على المستقصى للحصول على الإجابة عن طريق التسليم اليدوي المباشر أو عن طريق التسليم الإلكتروني، حيث تشكلت استمارة الإستبيان من قسمين:

1.2. القسم الأول: يحتوي هذا القسم على المتغيرات الديموغرافية (المعلومات الشخصية) لأفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، قطاع الإنتماء، طبيعة نشاط المؤسسة).

2.2. القسم الثاني: يحتوي القسم الثاني من الإستبيان على متغيرات الدراسة الأساسية (المتغير المستقل: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، والمتغير التابع: عملية إتخاذ القرار)، حيث تم تقسيم عبارات هذا القسم إلى محورين ، المحور الأول من الإستبيان تم تقسيمه إلى خمسة (05) أبعاد أساسية، حيث تم في مرحلة تصميم عبارات الفقرات المتعلقة بالإستبيان، الإعتماد على الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى جزئيات من الموضوع، لتكون عبارة عن نقطة إنطلاق في إعداد هذا الإستبيان، مع الأخذ بعين الاعتبار للأسلوب المباشر والبسيط في تحرير الفقرات، حيث تم في المحور الأول التطرق إلى المتغير المستقل، وذلك بتخصيصه للأبعاد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بجميع أبعاده، لنخلص في المحور الثاني التطرق للمتغير التابع ألا وهو عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية عبر مختلف مراحل العملية لها، وقد ضم هذا القسم (72) عبارة موزعة على محورين أساسيين، والجدول الموالي يوضح محاور وأبعاد القسم الثاني من الإستبيان وعدد العبارات لكل بعد:

¹ _ محمد علي محمد، علم الاجتماع والمنهج العلمي، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2000، ص 339.

الجدول (19): محاور وأبعاد القسم الثاني من الإستبيان

المتغير	المحور	الأبعاد	مجال العبارات
المستقل	محور الأول: أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري.	06-01
		البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية.	12-07
		البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية.	27-13
		البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية.	33-28
		البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها.	47-34
التابع	المحور الثاني: عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية	تحديد المشكلة وتشخيصها.	05-01
		جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل.	13-06
		إختيار البديل الأمثل.	20-14
		مرحلة التنفيذ ومتابعته.	25-21
72 عبارة	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالب.

تجدر الإشارة إلى أنه من خلال أبعاد المتغير المستقل في المحور الأول (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية، البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها)، وأبعاد المتغير التابع في المحور الثاني (تحديد المشكلة وتشخيصها، جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، إختيار البديل الأمثل، مرحلة التنفيذ ومتابعته)، يمكننا إجراء مختلف الإرتباطات الإحصائية من خلال المتغيرات الفرعية للمحورين، لنتمكن فيما بعد من التقييم والتحليل لمعرفة الأبعاد الأكثر تأثيرا في العلاقة، و ثم تعميم النتائج.

3. مقاييس أداة الدراسة

لتحويل الإجابات الوصفية إلى بيانات كمية تم الإستعانة بمقياس (likert Scale) الخماسي لكونه أكثر تعبيرا وتنوعا وبإعتباره واسع المجال، إذ قمنا بإعطاء إجابة كل عبارة يتضمنها الإستبيان أوزان تتراوح من (01) إلى (05) حسب درجة موافقة أو عدم موافقة المستجوب على كل عبارة من عبارات الإستمارة.

يتم تحديد المقياس المعتمد في تقييم إتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة وتحليل البيانات (تحديد قيم المتوسط الحسابي) من خلال ايجاد طول المدى، ثم قسمة المدى على عدد الفئات، وبعد ذلك تحديد المجال وإضافته إلى الحد الأدنى للمقياس (01) وهكذا دواليك إلى غاية الحد الأعلى للمقياس (05) بحيث:

- طول المدى = درجة الفئة الاعلى - درجة الفئة الادنى (04 = 01-05)

- المجال = طول المدى / عدد الفئات (0.80 = 05/04)

ويمكن توضيح درجات المقياس وفق الجدول الموالي:

الجدول (20): المتوسطات المرجحة والتقييم المرافق لها

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجابات
01	02	03	04	05	الدرجة
01.80-01.00	02.60-1.81	03.40-02.61	04.20-03.41	05.00-04.21	المتوسط الحسابي

المصدر: مفيدة سعدي، أثر التزام بالمسؤولية الاجتماعية على الاداء الشامل للمؤسسة -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت الماء الابيض تبسة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2019، ص 142.

المطلب الرابع: تحليل بيانات الدراسة

انطلاقا من الشق النظري للدراسة والدراسات السابقة، تم اعتماد متغيرين أساسيين لبناء نموذج الدراسة، وهما المتغير المستقل الرئيسي المتمثل في المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، والمتغير التابع الرئيسي المتمثل في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، إلى جانب معلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وسيتم من خلال هذا المطلب محاولة الوصول إلى نموذج لبيانات الدراسة، وأيضا التطرق إلى أساليب الإحصائية في تحليل هذه البيانات، وفي الأخير سيتم التأكد من صلاحية أداة الدراسة.

أولا: نموذج تحليل بيانات الدراسة

تعتمد الدراسة على متغيرين أساسيين وهما: المتغير المستقل الرئيسي المتمثل في المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، والمتغير التابع الرئيسي المتمثل في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى مجموعة من البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والتي يجب أن تعرف عن أفراد العينة لتحليل خصائصها:

1. المتغيرات المستقلة

وتتمثل في الأبعاد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، والتي تم اعتمادها في الدراسة وهي:

1.1. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري: يعبر هذا المتغير الفرعي عن المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي في تقريره والمتعلقة بمخاطر التحريف الجوهري، وأيضا كل المخاطر التي تم رصدها والآثار المادية المترتبة عنها.

2.2. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية: يحتوي هذا المتغير الفرعي على المعلومات الناتجة من وراء تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، والتطرق إلى كل الجزئيات المتعلقة بهذا النظام سواء من الناحية الادارية أو المالية.

3.1. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية: يشير هذا المتغير الفرعي إلى المعلومات الناتجة عن تدقيق القوائم المالية من ناحية إتساقها، ومراعاتها للمعايير المعمول بها في بيئة نشاط المؤسسة الاقتصادية وذلك من زاوية احترام السياسات المحاسبية وملائمتها، وأيضا مدى ملائمة التقديرات المحاسبية لما وضعت من أجله، وأيضا مدى كفاية الإفصاحات المتعلقة بكل الامور ذات البعد الجوهري والتي تستدعي الإفصاح الكافي.

4.1. البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية: يعتبر هذا المتغير الفرعي عن المعلومات المتعلقة بتقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية، ومدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الإستمرار حقيقة، حيث يقوم المدقق الخارجي وبالإعتماد على ادلة الاثبات التي تحصل عليها بإثبات مدى سلامة تطبيق المؤسسة للإستمرارية كأساس محاسبي من قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

5.1. البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها: يشمل هذا المتغير الفرعي المعلومات الناتجة عن تدقيق القوائم المالية من ناحية الهيكل والمحتوى عموما، أي مدى مطابقتها للمعايير المعتمدة في إعدادها، وايضا مدى موثوقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذه القوائم، والتي تعتبر المادة الأساسية في عملية إتخاذ القرارات.

وتجدر الإشارة في هذا الاطار، ان المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يتغير بتغير المهمة المتعاقد من أجلها، سواء كانت تعاقداً بالزام تشريعي، أو مهما إستشارية، أو مهمات خاصة، غير ان المحتوى المعلوماتي لتقرير يدور في هذه الأبعاد، وقد أدرجت هذه الأبعاد في اخر تعديل لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700) المعدل "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، ونجد ان في البيئة الجزائرية ايضا المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) المتعلق بالتقرير يدور في نفس اطار معيار التدقيق الدولي سالف الذكر.

2. المتغيرات الفرعية التابعة

وتتمثل في مختلف مراحل عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، والتي تم التطرق لها في الجزء النظري:

1.2. تحديد المشكلة وتشخيصها: يشمل هذا المتغير الفرعي الخطوة الأولى من عملية إتخاذ القرارات والمتمثل في ادراك المشكلة وتشخيصها، سواء كانت مشاكل روتينية أو غير إعتيادية، وهذا لفهم جوهرها، ورسم خطة التعامل معها في باقي الخطوات عملية إتخاذ القرار.

2.2. جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل: يمثل هذا المتغير الفرعي المرحلة المتعلقة بجمع المعلومات حول المشكلة المطروحة، حيث تعد المعلومات امر جوهري في هذه المرحلة، وهذا لإعطاء صورة عن الامور الواجب توفرها في القرار المتخذ بشأن هذه المشكلة، وايضا تقدير النسبية في القرار من خلال المعلومات الناقصة وغير المتوفرة، وايضا يعبر هذا المتغير عن قدرة المعلومات الموجودة في التقرير على المساعدة على تحديد البديل الأمثل من خلال:

- أن يساهم البديل في تحقيق بعض أو كل النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار.
- أن تتوافر إمكانيات لتنفيذ هذا الحل حال اختاره دون البدائل الأخرى.

3.2. إختيار البديل الأمثل: يعبر هذا المتغير قدرة متخذ القرار على إختيار البديل المناسب بعد الحصول على تقييم عيوب ومميزات البدائل المتاحة، حيث يجب مراعات الدقة، والموضوعية، وعدم التحيز نحو اضع أي بديل ما، وقبل الإختيار الأمثل يجب ان يقوم متخذ القرار بمراجعة تقييم البدائل من حيث دقة المعلومات التي تستند إليها، وذلك من حيث درجة المخاطرة المتوقعة، التكلفة، الإمكانيات المتاحة والقيود.

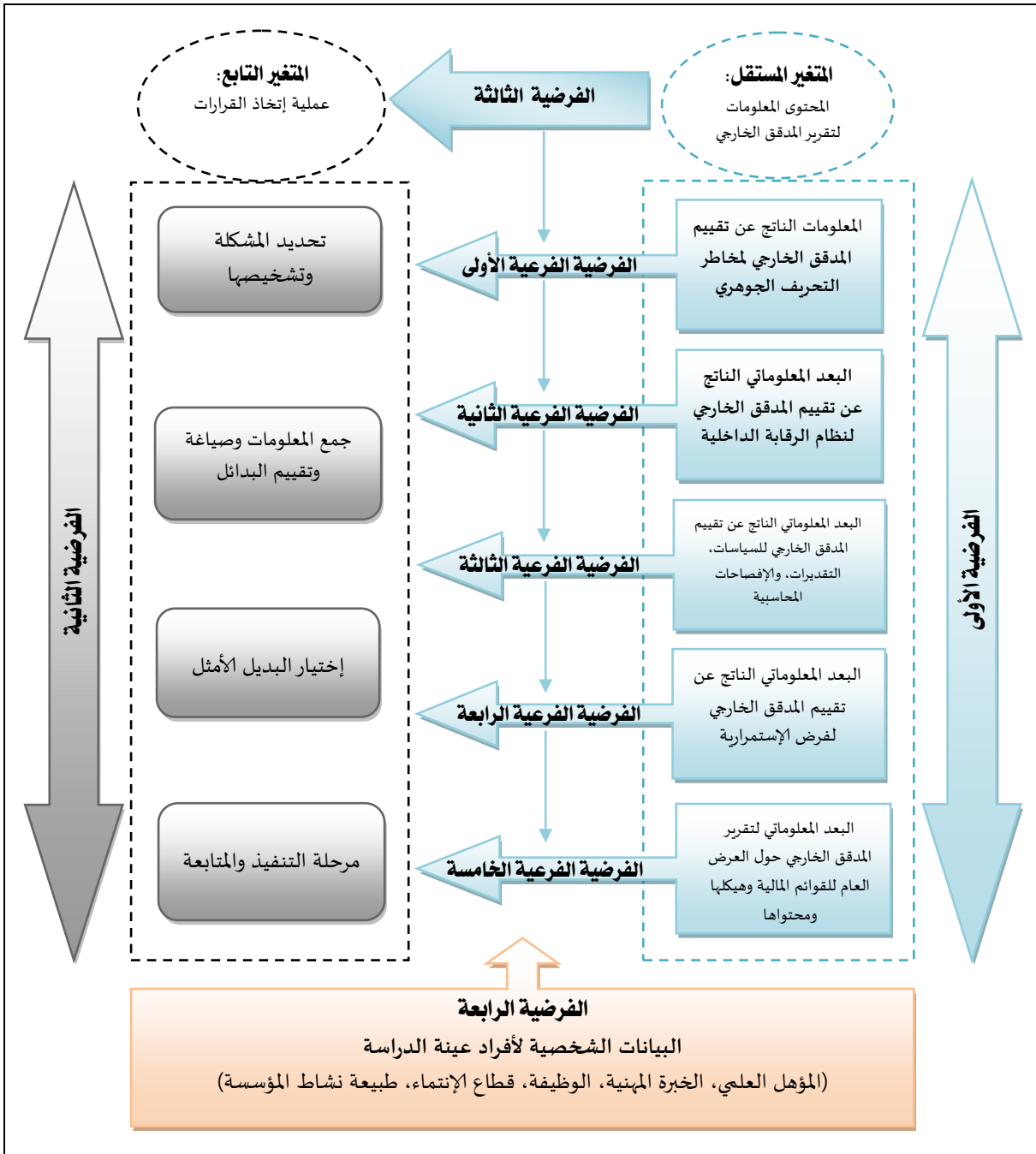
4.2. مرحلة التنفيذ ومتابعته: يعبر هذه المتغير الشق التنفيذي في عملية إتخاذ القرارات، وذلك من خلال توفير البيئة اللازمة لتنفيذ هذا القرار، وأيضا متابعة تحقيقه للأهداف المسطرة من إتخاذه.

وتجدر الإشارة، ان هذه الدراسة اعتمدت على دراسة الأثر من إستخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي داخليا، وذلك على مستوى عملية إتخاذ قرارات الإدارة العليا وهذا خاصة فيما تعلق بمخرجات تدقيق القوائم المالية، إلى جانب التدقيق للأغراض الخاصة والمهام الاستشارية التي يكون تقريرها مخصص لخدمة القرار داخليا بالدرجة الأولى، على عكس تقرير تدقيق القوائم المالية الذي يهدف إلى إيصال المعلومة إلى الاطراف الخارجية والداخلية على حد سواء. غير ان المحتوى المعلوماتي لمختلف تقارير المدقق الخارجي تحمل في طياتها معلومات متنوعة يمكن إستخدامها في جميع مراحل عملية إتخاذ القرار، سواء في الكشف عن مواطن المشكلة التي تحتاج إلى إتخاذ

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

قرار، أو توفير المعلومات المساعدة في فهم مختلف جوانب المشكلة محل القرار، أو المعلومات المساهمة في إختيار البديل الأمثل، كذلك تقديم معلومات تعكس مدى تحقيق القرار المتخذ للأهداف المسطرة تجاه حل المشكلة، والشكل ادناه يوضح النموذج المعتمد في تحليل هذه المتغيرات والبيانات بشكل يسمح من تحقيق أهداف هذه الدراسة وإختبار فرضياتها:

الشكل (10): نموذج تحليل البيانات



المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا: أساليب تحليل بيانات الدراسة

تمت عملية تحليل البيانات وإستخلاص النتائج بما يتماشى وطبيعة أهداف هذه الدراسة وفرضياتها قد تم إستخدام جملة من الأساليب الإحصائية الوصفية، والتحليلية، وهذا بالاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، إلى جانب الاستعانة ببرنامج (EXCEL) لمعالجة البيانات وترجمتها إلى اشكال بيانية وعموما تتمثل هذه الأساليب في:

- معامل الارتباط بيرسون (R): ويستخدم لقياس العلاقة الإرتباطية بين الفقرات، والأبعاد والمتغيرات.
- معامل التحديد (R2): والذي يستخدم لقياس مدى مساهمة المتغير المستقل في المتغير التابع.
- الوسط الحسابي: حيث يمثل المقياس الأوسع إستخداما من بين اهم مقاييس النزعة المركزية، وقد تم إستخدامه لترتيب العبارات حسب اهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- الإنحراف المعياري: وهو من مقاييس التشتت، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن الإستبيان حول وسطها الحسابي.
- معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): يستخدم لإختبار ثبات وصدق الإستبيان، وذلك من خلال قياس ثبات وصدق العبارات، وعدم تناقضها، وقدرتها على اعطاء إجابات متوافقة.
- إختبار (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S): للتأكد من أن البيانات المستخلصة من الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي.
- إختبار (One-Sample T-Test): ويستخدم لإختبار جودة النماذج المقدره وإختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال مقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية مع المتوسطات الحسابية المرجح.
- تحليل الإنحدار الخطي(البسيط، المتعدد): وهو أسلوب إحصائي لتمثيل العلاقات بين المتغيرات التابعة والمستقلة في صورة معادلات خطية لتحديد مقدار تأثير كل متغير مستقل مدرج في المعادلة على المتغير التابع، كذلك يحدد قيمة المتغير التابع عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة مساوية للصفر.
- إختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA): وذلك للتوصل ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين تبعا للبيانات الشخصية للعينة.
- إختبار (T-TEST_Independent_Samples): وذلك للتوصل ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين تبعا لقطاع الإنتماء (عام، خاص).

ثالثا: إختبارات الصلاحية

قبل عرض نتائج الدراسة وتفسيرها لابد من التأكد من صلاحية أداة الدراسة، وعليه تم إستخدام إختبارات الصدق والثبات، وذلك على النحو التالي:

1. صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة

يتم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة عن طريق حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الفرعية بالدرجة الكلية للمحور الفرعي الذي تنتمي إليه العبارة، وذلك بعد التأكد من الصدق الظاهري للإستبيان عن طريق التحكيم، و في هذا الاطار يتم إستخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لتحديد معامل الارتباط.

1.1.1 المحور الأول

1.1.1.1 المحور الفرعي الأول (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية)

الجدول أدناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الأول ، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (21): صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
01	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول الانحرافات التي ادت إلى التحريف الجوهرية، سواء على مستوى المعاملات، ارصدة الحسابات، والافصاحات في القوائم المالية.	0.672**	0.000	107
02	يقدم المدقق الخارجي في تقريره معلومات حول مواطن الاهمية النسبية للبنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرية.	0.576**	0.000	107
03	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مسؤولية الادارة في التحريف الجوهرية.	0.378**	0.000	107
04	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول الاثار المادية للتحريف الجوهرية.	0.712**	0.000	107
05	يشير تقرير المدقق الخارجي إلى التغيرات في البيئة التنظيمية والتشغيلية التي لها علاقة بمخاطر التحريف الجوهرية.	0.686**	0.000	107
06	يساعد تقرير المدقق الخارجي في اكتشاف المواطن التحريف الجوهرية التي تستدعي إجراءات تصحيحية من قبل ادارة المؤسسة.	0.435**	0.000	107

**الإرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (21) المتضمن لمعاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية، والبعد ككل عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابلا بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.378) و (0.712) وهي إرتباطات متوسطة إلى جيدة على العموم، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1.1.1 المحور الفرعي الثاني (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية)

الجدول أدناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثاني، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (22): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
07	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول سلامة نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم البيئة التنظيمية، وتقييم أداء الانظمة.	0.757**	0.000	107
08	يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية مدى سلامة الانظمة المدة بالمعلومات لمختلف الاطراف بالمؤسسة.	0.399**	0.000	107
09	يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية مدى فعالية عمليات المؤسسة من اداء تشغيلي ومالي، وحماية الاصول.	0.735**	0.000	107
10	يوفر تقييم المدقق الخارجي لسلامة نظام الرقابة الداخلية معلومات حول تقدير المخاطر التي من المحتمل ان تؤثر على النظام ككل.	0.765**	0.000	107
11	تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية فيه انعكاس معلوماتي حول البيئة الرقابية بالمؤسسة في مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بهذا النظام.	0.396**	0.000	107
12	يوفر تقرير المدقق الخارجي من وراء تقييم نظام الرقابة الداخلية معلومات ذات بعد اداري وأخرى ذات بعد محاسبي.	0.485**	0.000	107

**الإرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول (22) المتضمن لمعاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ، والبعد ككل عند مستوى لمعنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطة بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.396) و (0.765) وهي إرتباطات متوسطة وقوية، وأيضاً جميعها دالة إحصائياً، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

3.1.1. المحور الفرعي الثالث (الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية)

الجدول ادناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثالث، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (23): صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات المحاسبية				
13	يعمل تقرير المدقق الخارجي على توفير معلومات حول مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة محل التدقيق.	0,730**	0,000	107
14	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن وجود اختلال في المعلومات المحاسبية من خلال اتباع سياسات محاسبية معينة.	0,588**	0,000	107
15	يعمل المدقق الخارجي في تقريره على توفير كل القرائن الدالة على ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة.	0,436**	0,000	107
16	يقدم المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات المتعلقة بتغيير السياسات المحاسبية، وتبعات هذا التغيير على القوائم المالية.	0,531**	0,000	107
17	يوفر المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات حول ادارة الأرباح، وتوضيح الأثر حال تغيير سياسة محاسبية معينة.	0,353**	0,000	107
البعد المعلوماتي المتعلق بالتقديرات المحاسبية				
18	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى ملائمة الظروف التي تستدعي من الادارة القيام بالتقدير المحاسبي، أو التي استدعت تعديله.	0,358**	0,000	107
19	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.	0,547**	0,000	107
20	يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مدى الشفافية والحياد والاتساق بشأن الإفصاح عن البنود الهامة وذات البعد الجوهري بالقوائم المالية.	0,538**	0,000	107
21	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية.	0,630**	0,000	107
22	يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقديرات القيمة العادلة، سواء لإثبات معقوليتها، أو اقتراح تسويتها، أو إثبات قيمة هذه التسويات.	0,643**	0,000	107
البعد المعلوماتي المتعلق بالإفصاحات المحاسبية				
23	يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات حول كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية بما فيها تقدير القيمة العادلة بما يتوافق وإطار الإفصاح المالي الخاص بالمؤسسة أو البيئة التشريعية التي تنشط فيها.	0,690**	0,000	107
24	تقدم المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق الخارجي حول التوسع في الإفصاح عن جزئية معينة (بند أو قائمة مالية)، ادراكاً أوسع لمستخدم القوائم المالية المدققة.	0,490**	0,000	107
25	يعمل المدقق الخارجي من خلال تقييمه لكفاية الإفصاح إلى تقديم معلومات حول مدى ملائمة توقيت الإفصاح وكيفياته.	0,577**	0,000	107
26	لتقرير المدقق الخارجي دور هام في تقديم معلومات حول عدالة وملائمة الإفصاح بما يعمل على تضيق فجوة عدم تماثل المعلومات.	0,820**	0,000	107
27	يوفر الإفصاح الذي يدعم به المدقق الخارجي إفصاح الادارة بشأن القوائم المالية معلومات إضافية متاحة لإستخدامات متعددة.	0,447**	0,000	107

**إرتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول (23) المتضمن لمعاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات بعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، والبعد ككل عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطة بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.353) و (0.820) وهي إرتباطات متوسطة و قوية، وأيضاً جميعها دالة إحصائياً، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول (24): صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية

المحاور الفرعية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات المحاسبية	0.568**	0.000	107
البعد المعلوماتي المتعلق بالتقديرات المحاسبية	0.843**	0.000	107
البعد المعلوماتي المتعلق بالإفصاحات المحاسبية	0.697**	0.000	107

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (24) المتضمن لمعاملات الارتباط بين كل الأبعاد الفرعية لبعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، والبعد ككل عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطة بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.568) و (0.843) وهي إرتباطات متوسطة و قوية، وأيضاً جميعها دالة إحصائياً، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

4.1.1. المحور الفرعي الرابع (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية)

الجدول ادناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الرابع، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (25): صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
28	يؤثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول تقييم فرض الإستمرارية على قرارات المستثمرين المحتملين.	0.624**	0.000	107
29	يقدم المدقق الخارجي من خلال التقرير مؤشرات مالية وتشغيلية، ومؤشرات أخرى تساعد في معرفة قدرة المؤسسة على الإستمرار.	0.661**	0.000	107
30	يوفر تقرير المدقق الخارجي من خلال تقييم فرض الإستمرارية، المعلومات متعلقة بمخاطر الإستثمار في المؤسسة.	0.642**	0.000	107
31	يوفر تقرير المدقق الخارجي من خلال تقييم فرض الإستمرارية، المعلومات متعلقة بفرض الإستثمار في المؤسسة.	0.693**	0.000	107
32	تعد المعلومات المدمجة في تقرير المدقق الخارجي بشأن الإستمرارية مصدر معلوماتي عن حقيقة الاداء المالي والإداري للمؤسسة محل التدقيق.	0.524**	0.000	107
33	يقع على عاتق المدقق الخارجي تقديم كل المعلومات التي تنشأ من نزعة الشك المبني لديه حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار، وذلك بتوفير المعلومات حول الاحداث والظروف التي تعكس هذا التشكك.	0.633**	0.000	107

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (25) المتضمن لمعاملات الارتباط بين عبارات البعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية، والبعد ككل عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطة بجميع عباراته حيث تراوحت

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

قيم معاملات الارتباط بين (0.524) و (0.693) وهي إرتباطات متوسطة، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

5.1.1. المحور الفرعي الخامس (البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها)

الجدول ادناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الخامس، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (26): صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
34	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن مدى الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية واتساقها، وعدالة تمثيلها لواقع المؤسسة المالي.	0.482**	0.000	107
35	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن التأثير المادي لإتباع الطرق والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمطبقة في المؤسسة محل التدقيق.	0.430**	0.000	107
36	يقدم تقرير المدقق الخارجي تقييماً موضوعياً فيما يتعلق بالتحول من طريقة محاسبية إلى أخرى، مع الإشارة لأي أثر مادي ينجم عن التغيير.	0.565**	0.000	107
37	توفر المعلومات المدرجة في التقرير بشأن القوائم المالية مصدراً للتغذية العكسية في تصحيح الانحرافات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة.	0.498**	0.000	107
38	تقدم المعلومات الإضافية المدمجة مع القوائم المالية والمدققة، كمأ معلوماتياً يمكن الاسترشاد به من قبل مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.	0.607**	0.000	107
39	يتضمن تقارير المدقق الخارجي إشارة صريحة حول ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية من زاوية التصنيف، الادراج، والتجميع.	0.681**	0.000	107
40	تقدم بعض تقارير المدقق الخارجي تأكيداً ضمني حول احتواء المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومة الجيدة.	0.521**	0.000	107
41	يوفر المدقق الخارجي في التقارير المطولة، وتقارير المهمات الخاصة، من خلال الإعتماد على قائمة المركز المالي نسب ومعدلات تعكس أداء المؤسسة.	0.387**	0.000	107
42	يساعد المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم قائمة الدخل على توفير مؤشرات مهمة في مجال الاستثمار.	0.441**	0.000	107
43	يؤكد المدقق الخارجي في تقريره على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تتضمنها قائمة الدخل.	0.499**	0.000	107
44	يقدم المدقق الخارجي من خلال تقييم قائمة التغير في حقوق الملكية كل المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية والتغيرات التي طرأت عليها.	0.358**	0.000	107
45	يتم من خلال تقرير التدقيق الخارجي توفر معلومات حول مطابقة سياسة توزيع الأرباح بالمؤسسة للمتطلبات القانونية والتأسيسية.	0.654**	0.000	107
46	يوفر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من وراء تدقيق قائمة التدفقات النقدية معلومات عن مصادر النقد وإستخداماته.	0.500**	0.000	107
47	يعمل تقرير المدقق الخارجي على دعم ادراك الأيضاحات المرفقة في القوائم المالية، وجعلها ذات فائدة معلوماتية مستخدمها.	0.597**	0.000	107

** إرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (26) المتضمن لمعاملات الارتباط بين عبارات البعد المحتوى المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، والبعد ككل عند مستوى معنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطا بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.358) و (0.681) وهي إرتباطات متوسطة إلى قوية، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1.2.1 المحور الثاني

1.2.1.1 المحور الفرعي الأول (مرحلة تحديد المشكلة)

الجدول ادناه يوضح معاملات الإرتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الأول، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (27): صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تحديد المشكلة

رقم العبارة	العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
01	يعتمد تحديد مسببات المشكلة على البيانات والمعلومات المتوفرة بشأنها.	0.660**	0.000	107
02	يلجأ متخذ القرار إلى تحديد المسبب الرئيسي للمشكلة.	0.790**	0.000	107
03	لا بد ان يتم تحديد الاثار المادية للمشكلة.	0.353**	0.000	107
04	لا بد من معرفة توقيت وموضع المشلكة بدقة.	0.513**	0.000	107
05	لا بد من تحديد المعلومات التاريخية التي لها علاقة بالمشكلة.	0.760**	0.000	107

** الإرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (27) المتضمن لمعاملات الإرتباط بين عبارات مرحلة تحديد المشكلة في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية، والمرحلة ككل عند مستوى لمعنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطا بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الإرتباط بين (0.353) و (0.790) وهي إرتباطات متوسطة إلى قوية، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2.2.1.1 المحور الفرعي الثاني (مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل)

الجدول ادناه يوضح معاملات الإرتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثاني، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (28): صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل

رقم العبارة	العبارات	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
06	يتم جمع كل المعلومات والبيانات الممكنة لحل المشكلة محل القرار.	0.542**	0.000	107
07	يتم في هذه المرحلة الإعتماد على المعلومات المتاحة من قبل كل الاطراف الداخلية والخارجية لصياغة الحلول البديلة.	0.546**	0.000	107
08	يتم جمع المعلومات ذات العلاقة، والضرورة للقرار وتحديد اهميتها في ظل الظروف الحالية والمستقبلية.	0.794**	0.000	107
09	يتم تحديد وتقييم الاثار المادية لكل الحلول البديلة المقترحة.	0.557**	0.000	107
10	يمكن ان تصاغ المشكلة محل القرار نموذجا رياضيا يتضمن متغيرات المشكلة.	0.473**	0.000	107
11	يتم تقييم البدائل المقترحة لحل المشكلة بموضوعية.	0.723**	0.000	107
12	عند عملية المفاضلة بين البدائل لا بد من تحديد تكاليف إعتماد كل بديل.	0.634**	0.000	107
13	عند عملية المفاضلة بين البدائل، لا بد من تحديد مخاطر كل بديل.	0.342**	0.001	107

** الإرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (28) المتضمن لمعاملات الإرتباط بين عبارات مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية، والمرحلة ككل عند مستوى لمعنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطا بجميع عباراته حيث

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.342) و (0.794) وهي إرتباطات متوسطة إلى قوية، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

3.2.1.3.2.1 المحور الثالث (مرحلة إختيار البديل الأمثل)

الجدول ادناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثالث، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (29): صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة إختيار البديل الأمثل

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
14	يتم ترتيب البدائل حسب درجة تحقيقها للأهداف المنتظرة من حل المشكلة.	0.641**	0.000	107
15	يتم إختيار البديل الأمثل بكل موضوعية وحياد.	0.310**	0.000	107
16	تحتاج عملية إختيار البديل الأمثل لمعلومات تفصيلية حول القيود المفروضة عند إختيار هذا البديل.	0.410**	0.000	107
17	تعد المعلومات الصادرة عن الخبراء المهنيين مهمة في إختيار البديل الأمثل.	0.674**	0.000	107
18	تتوقف عملية إختيار البديل الأمثل على تحديد درجة المخاطرة المتوقعة .	0.584**	0.000	107
19	عند إختيار البديل الأمثل لا بد من تحديد التوقيت المناسب لتنفيذه.	0.510**	0.000	107
20	عند إختيار البديل الأمثل لا بد من تحديد الكيفيات المناسبة لتطبيقه.	0.514**	0.000	107

** إرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (29) المتضمن لمعاملات الارتباط بين عبارات مرحلة إختيار البديل الأمثل في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية، والمرحلة ككل عند مستوى لمعنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطا بجميع عباراته حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.310) و (0.674) وهي إرتباطات متوسطة إلى قوية، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

4.2.1.4.2.1 المحور الفرعي الرابع (مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته)

الجدول ادناه يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الرابع، مع المحور الفرعي ككل.

الجدول (30): صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
21	يتم صياغة القرار بصفة نهائية وواضحة لكل الاطراف المشاركة في تنفيذه.	0.690**	0.000	107
22	لا بد من التقيد في تنفيذ البديل المختار بما يضمن حل المشكلة محل القرار.	0.490**	0.000	107
23	يتم تحديد مؤشرات أداء مخرجات التنفيذ في صورة تقارير رقابية للجهات المختلفة.	0.577**	0.000	107
24	تساعد التغذية العكسية في إمداد صانع القرار بالمعلومات الناتجة من الخطوة السابقة.	0.820**	0.000	107
25	تساعد التغذية العكسية في إمداد الجهات الرقابية الخارجية بالمعلومات الناتجة عن تسوية المشكلة محل القرار.	0.447**	0.000	107

** إرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (30) المتضمن لمعاملات الارتباط بين عبارات مرحلة إختيار البديل الأمثل في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية، والمرحلة ككل عند مستوى لمعنوية ($\alpha=0.01$) كان مترابطا بجميع عباراته حيث تراوحت قيم

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

معاملات الارتباط بين (0.477) و (0.820) وهي إرتباطات متوسطة إلى قوية جدا، وأيضا جميعها دالة إحصائيا، وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2. صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة

يمثل صدق الإتساق البنائي احد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تصبوا الأداة للوصول إليها، كما يبين مدى إرتباط كل محور فرعي من محاور الدراسة بالدرجة الكلية للمحور الرئيسي.

الجدول (31): صدق الإتساق الداخلي لعبارات مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

المحاور	الأبعاد والمراحل	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول: أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري	0.706**	0.000	0.983**	0.000
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	0.812**	0.000		
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية	0.529**	0.000		
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية	0.634**	0.000		
	البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها	0.850**	0.000		
المحور الثاني: عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية	تحديد المشكلة وتشخيصها	0.625**	0.000	0.941**	0.000
	جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل	0.734**	0.000		
	إختيار البديل الأمثل	0.549**	0.000		
	مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	0.471**	0.000		

** إرتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.01$

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (31) نلاحظ أن الأبعاد المختلفة للمحور الأول في أداة الدراسة كانت مرتبطة بمحورها الرئيسي الأول والتي تقيسها بمعاملات ارتباط طردية متوسطة إلى قوية، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.529) و (0.850)، وجميعها دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.01$)، كذلك بالنسبة للمراحل المختلفة المشكلة للمحور الثاني من أداة الدراسة والتي تقيسها بمعاملات ارتباط طردية متوسطة إلى قوية، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.471) و (0.734) وجميعها دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.01$)، وبذلك تعتبر أبعاد ومراحل المحورين صادقة لما وضعت لقياسه.

كذلك من الجدول السالف الذكر نلاحظ ان معامل الارتباط بين كل من محوري أداة الدراسة بمختلف هي معاملات إرتباط قوية جدا، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط في (0.983) و (0.941) كما أنها دالة إحصائيا وهوما يؤكد صدق المحاور لما وضعت لقياسه.

3. إختبارات الثبات لأداة الدراسة

تم الإعتماد على مقياس ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس ثبات فقرات الإستبيان، حيث كلما زادت قيمته واقتربت من الواحد (01) كلما دل على وجود ثبات عالي، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (32): معاملات ثبات الإستبيان ألفا_كرونباخ (Alpha Cronbach)

المتغيرات	الأبعاد والمراحل	عدد العبارات	ألفا كرونباخ حسب المحاور	الفاكرونباخ حسب المتغيرات	ألفا كرونباخ للاستبيان ككل
المتغير المستقل: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري	06	0.609	0.856	0.897
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	06	0.681		
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية	15	0.627		
	البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية	06	0.691		
	البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها	14	0.788		
المتغير التابع: عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية	تحديد المشكلة وتشخيصها	05	0.611	0.710	
	جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل	08	0.711		
	إختيار البديل الأمثل	07	0.702		
	مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته	05	0.723		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يوضح الجدول (32) معامل ألفا كرونباخ لمحاور الإستبيان وأبعاده، والتي نجدها مرتفعة وتعكس ثبات أداة القياس حيث كانت بالنسبة للمحور الأول المتعلق بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي تساوي قيمة 85.60% وبالنسبة لمحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية كانت تقدر بقيمة 71.00%، كما نجد أن معامل الثبات لمجيع المحاور يقدر بقيمة 89.70% والتي تعتبر مرتفعة، وهذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة المتحصل عليها وفق البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة عن طريق الإستبيان، كذلك تم مناقشة هذه النتائج بالإعتماد على الادوات الإحصائية التي تم الإشارة إليها سابقا.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

تم من خلال هذه الدراسة بتوزيع الإستبيان على العينة المدروسة، والمتمثلة في صناعات القرارات بالمؤسسات عينة الدراسة من اطارات ومسؤولين، معتمدين في ذلك على جملة من الخصائص، مؤهل علمي، خبرة مهنية، الوظيفة الادارية، قطاع الإنتماء، وطبيعة نشاط المؤسسة، وفي هذا المطلب تم توصيف الخصائص العامة لعينة الدراسة.

أولاً: المؤهل العلمي

يبين الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، وذلك على النحو التالي:

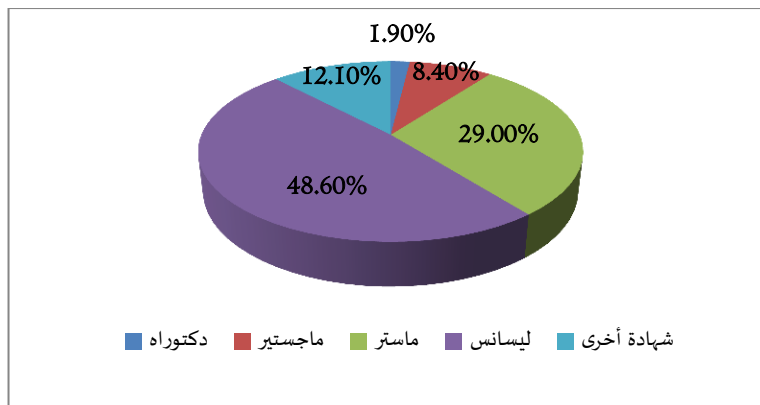
الجدول (33): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
01.90%	02	دكتوراه
08.40%	09	ماجستير
29.00%	31	ماستر
48.60%	52	ليسانس
12.10%	16	شهادة أخرى
100.00%	107	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يتضح من الجدول (33) ان اما نسبته 48.60% من أفراد العينة لديهم مؤهل علمي بمستوى الليسانس، في حين 29.00% لديهم مستوى ماستر، و نسبة 12.10% لديهم مؤهلات علمية اخرى دون مستوى الليسانس، و ما نسبته 09.00% لديهم مستوى الماجستير، اما الحائزون على شهادة الدكتوراه فكانت نسبتهم 02.00%، وهذا ما له مدلول إيجابي كون المؤسسات الاقتصادية تحتوي على كوادر بشرية مؤهلة علميا، وهو ما يجعلهم على دراية تامة بالمسؤوليات المنوطة بهم، ويمكن ترجمة الجدول السابق إلى الشكل الموالي:

الشكل (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26، وبرنامج Excel.

ثانيا: الوظيفة

تبعا للعينة المدروسة تم حصر الوظيفة في الوظائف العليا أو النوعية، والتي تخص صناعات القرار كما يلي:

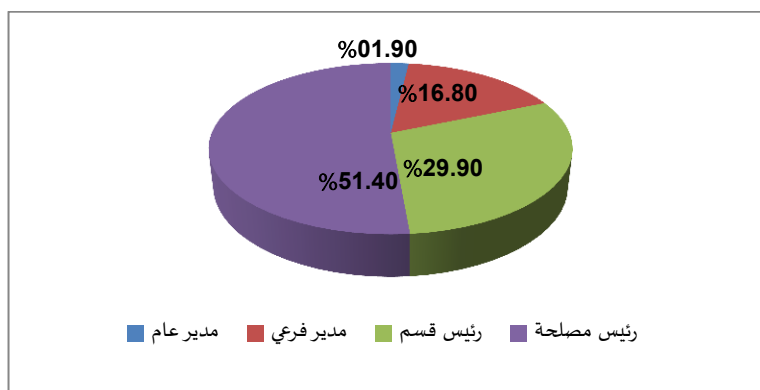
الجدول(34): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
01.90%	02	مدير عام
16.80%	18	مدير فرعي
29.90%	32	رئيس قسم
51.40%	55	رئيس مصلحة
100.00%	107	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (05_18) نلاحظ ان المسعى الوظيفي الغالب على أفراد عينة الدراسة هو رئيس مصلحة وذلك بنسبة 51.40%، وبلغت نسبة رئيس قسم الذي يعد وظيفيا أعلى من رئيس المصلحة نسبة 29.90%، في حين شكلت وظيفة المدراء الفرعيين نسبة 16.80%، والمدراء العامون 01.90%، وذلك يعود لصعوبة الوصول إلى المدراء العامون خاصة في المؤسسات الاقتصادية العمومية، وقد إقتصرت النسبة سالفة الذكر إلا في المؤسسات الاقتصادية الخاصة، ويمكن ترجمة الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل (12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26، وبرنامج Excel.

ثالثا: الخبرة المهنية

الهدف من هذه الخاصية هو معرفة سنوات الخدمة المهنية لأفراد العينة، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول(35): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

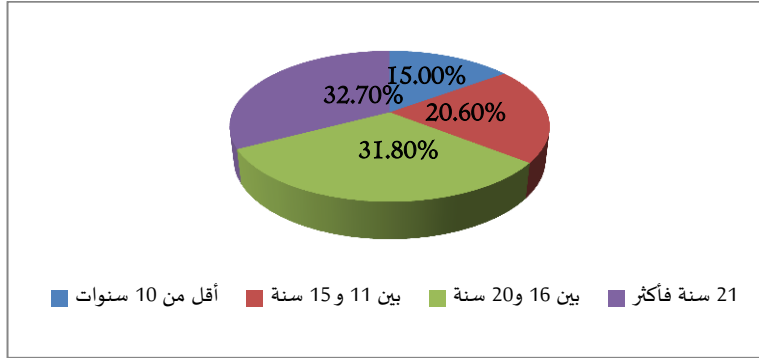
النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
15.00%	16	أقل من 10 سنوات
20.60%	22	بين 11 و 15 سنة
31.80%	34	بين 16 و 20 سنة
32.70%	35	21 سنة فأكثر
100.00%	107	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول (35) نلاحظ ان نسبة 32.70% أفراد العينة كانت خبرتهم المهنية تفوق 21 سنة، 31.80% خبرتهم المهنية بين 16 و 20 سنة، في حين 20.60% خبرتهم المهنية بين 11 و 15 سنة، و 15.00% لأقل من 10 سنوات، ويعد عامل الخبرة المهنية أمر مهم في إكتساب منصب في الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعليه نلاحظ إرتفاع نسبة الخبرة المهنية الاكثر من 21 سنة خبرة، ويمكن تجسيد الجدول السالف الذكر في الشكل البياني الآتي:

الشكل (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26، وبرنامج Excel.

رابعا: قطاع الإنتماء

تم توزيع أفراد العينة حسب قطاع الإنتماء إلى:

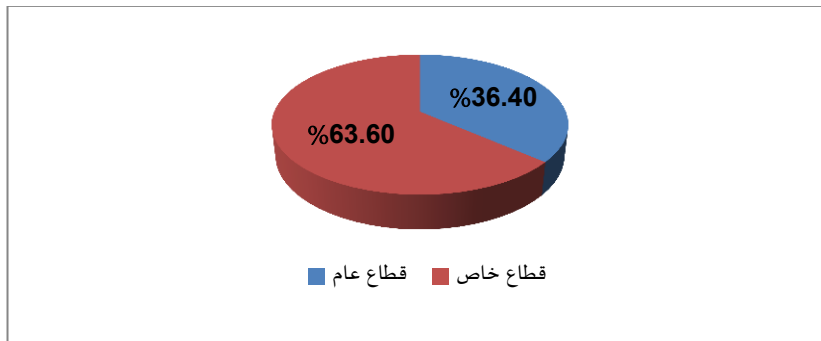
الجدول (36): توزيع أفراد العينة حسب قطاع الإنتماء

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
36.40%	39	القطاع العام
63.60%	68	القطاع الخاص
100.00%	107	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (36) نلاحظ ان نسبة أفراد العينة التي تشكل القطاع العام تمثل 36.40% في حين القطاع الخاص 63.60%، حيث تجدر الإشارة إلى ان مسؤولي المؤسسات الخاصة اكثر تعاونا و إجراءات الدخول لهذه المؤسسات بسيط مقارنة بالمؤسسات العمومية التي في غالب الاحيان ما تطول مدة قبول الدخول لها من أجل توزيع الإستبيان وذلك راجع لإجراءات البروتوكولات الصحية الخاصة بفيروس كورونا، ويمكن تجسيد الجدول سالف الذكر في الجدول التالي:

الشكل (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع الإنتماء



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26، وبرنامج Excel.

خامسا: طبيعة النشاط

تم توزيع أفراد العينة حسب طبيعة النشاط إلى:

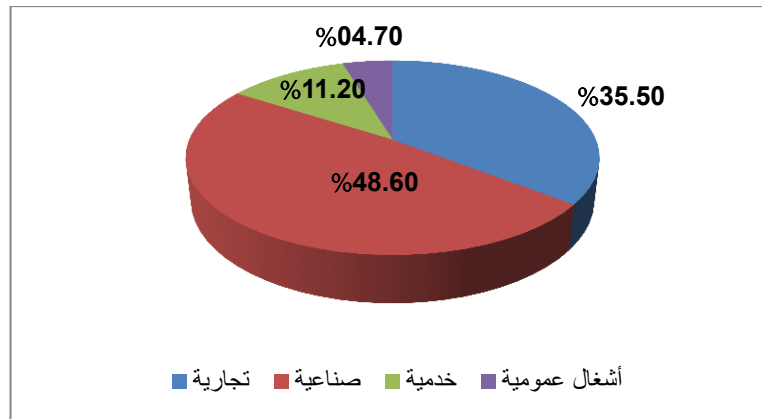
الجدول(37): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
35.50%	38	تجارية
48.60%	52	صناعية
11.20%	12	خدمية
04.70%	05	أشغال عمومية
100.00%	107	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

تم تقسيم عينة الدراسة وفقا لطبيعة نشاط المؤسسة إلى 04 فئات كما هو موضح في الجدول (37)، حيث تشير النتائج ان 48.60% عبارة عن مؤسسات صناعية، في حين شكلت المؤسسات التجارية نسبة 35.50%، اما الخدمية فتمثلت 11.20%، اما مؤسسات الاشغال العمومية التي تكون في شكل شركات ذات مسؤولية المحدودة (SARL) أو شركة ذات الشخص الوحيد (EURL)، ويمكن توضيح الجدول سالف الذكر في الشكل الموالي:

الشكل (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26، وبرنامج Excel.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الأول

تم تخصيص هذا المطلب لعرض نتائج الدراسة الميدانية المتحصل عليها من تفرغ إجابات محاور الاستبيان ببرنامج (SPSSv26)، وقصد عرض وتفسير سيتم اعتماد (05) أبعاد للمحور الأول، وذلك من خلال جداول لعرض وتفرغ نتائج الإجابات إلى جانب توضيح التكرارات والنسب المئوية المقابلة لكل عبارة من عبارات البعد، كذلك تحديد المتوسطات الحسابية لتحديد الاتجاه العام لإجابات العينة، وحساب الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت الإجابات، كما سيتم ترتيب العبارات من خلال متوسطاتها الحسابية، والحكم عليها من خلال البعد الذي تنتهي له.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أولاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالبعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية، وذلك على النحو التالي:

الجدول (38): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية

رقم العبارة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
01	التكرار	16	79	07	04	01	3.98	0.673	03 موافق
	النسبة	%15.00	%73.80	%06.50	%03.70	%00.90			
02	التكرار	21	71	03	09	03	3.92	0.902	04 موافق
	النسبة	%19.60	%66.40	%02.80	%08.40	%02.80			
03	التكرار	25	81	08	00	00	4.16	0.535	02 موافق
	النسبة	%23.40	%69.20	%07.50	%00.00	%00.00			
04	التكرار	14	81	04	03	05	3.90	0.835	05 موافق
	النسبة	%13.10	%75.70	%03.70	%02.80	%04.70			
05	التكرار	19	64	2	17	05	3.70	1.083	06 موافق
	النسبة	%17.80	%59.80	%01.90	%15.90	%04.70			
06	التكرار	26	75	05	01	00	4.18	0.546	01 موافق
	النسبة	%24.30	%70.10	%04.70	%00.90	%00.00			
المؤشرات الإحصائية للبعد الأول كوحدة واحدة							3.97	0.458	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يبين الجدول (38) يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الأولى (4.18) مع إنحراف معياري (0.546)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يساعد في إكتشاف المواطن التحريف الجوهرية التي تستدعي إجراءات تصحيحية من قبل الإدارة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الثانية (4.16) مع إنحراف معياري (0.535)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يحتوي على معلومات حول مسؤولية الإدارة في التحريف الجوهرية.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الثالثة (3.98) مع إنحراف معياري (0.673)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يوفر

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

معلومات حول الانحرافات التي ادت إلى التحريف الجوهري، سواء على مستوى المعاملات، أرصدة الحسابات، والافصاحات في القوائم المالية.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (3.92) مع إنحراف معياري (0.902)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مواطن الاهمية النسبية للبنود والأرصدة المكونة للقوائم المالية من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (3.90) مع إنحراف معياري (0.835)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يحتوي معلومات حول الآثار المادية للتحريف الجوهري.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السادسة (3.70) مع إنحراف معياري (1.083)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يحتوي معلومات حول التغيرات في البيئة التنظيمية والتشغيلية التي لها علاقة بمخاطر التحريف الجوهري.

وعلى العموم، إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي حول مخاطر التحريف الجوهري إلى الموافق حيث بلغ قيمة المتوسط الحسابي للبعد ككل (3.97) بإنحراف معياري (0.458)، وهو الامر الذي يعكس أهمية تقرير المدقق الخارجي في تقديم معلومات حول مخاطر التحريف الجوهري انطلاقا من مواطن هذه التحريفات إلى غاية الآثار المادية الناجمة عنها، وهو الامر الذي من شأنه ان يقدم للمؤسسة إرشادات ومعلومات كفيلة بإتخاذ قرارات من أجل تصحيح هذه الانحرافات وآثارها.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالبعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

الجدول (39): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

رقم العبارة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
07	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول سلامة نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم البيئة التنظيمية، وتقييم أداء الانظمة.	15	81	03	04	04	3.93	0.809	06 موافق
		%14.00	%75.70	%02.80	%03.70	%03.70			
08	يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية مدى سلامة الانظمة الممدة بالمعلومات لمختلف الاطراف بالمؤسسة.	27	70	05	02	03	4.08	0.791	04 موافق
		%25.20	%65.40	%04.70	%01.90	%02.80			
09	يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام	27	73	04	03	00	4.16	0.617	01 موافق

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

موافق			%00.00	%02.80	%03.70	%68.20	%25.20	النسبة	الرقابة الداخلية مدى فعالية عمليات المؤسسة من اداء تشغيلي ومالي، وحماية الاصول.
05 موافق	0.835	4.04	03	05	02	72	25	التكرار	يوفر تقييم المدقق الخارجي لسلامة نظام الرقابة الداخلية معلومات حول تقدير المخاطر التي من المحتمل ان تؤثر على النظام ككل.
			%02.80	%04.70	%01.90	%67.30	%23.40	النسبة	
02 موافق	0.716	4.15	00	05	05	65	32	التكرار	تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية فيه انعكاس معلوماتي حول البيئة الرقابية بالمؤسسة في مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بهذا النظام.
			%00.00	%04.70	%04.70	%60.70	%29.90	النسبة	
03 موافق	0.749	4.12	00	06	06	64	31	التكرار	يوفر تقرير المدقق الخارجي من وراء تقييم نظام الرقابة الداخلية معلومات ذات بعد اداري وأخرى ذات بعد محاسبي.
			%00.00	%05.60	%05.60	%59.80	%29.00	النسبة	
موافق	0.406	4.15	المؤشرات الإحصائية للبعد الثاني كوحدة واحدة						

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يبين الجدول (39) يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.16) مع إنحراف معياري (0.617)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يعكس مدى فعالية عمليات المؤسسة من اداء تشغيلي ومالي، وحماية الاصول.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.15) مع إنحراف معياري (0.716)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي فيه انعكاس معلوماتي حول البيئة الرقابية بالمؤسسة في مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بهذا النظام.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.12) مع إنحراف معياري (0.749)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان تقرير المدقق الخارجي يوفر من وراء تقييم نظام الرقابة الداخلية معلومات ذات بعد اداري وأخرى ذات بعد محاسبي.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.08) مع إنحراف معياري (0.791)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية فيه انعكاس مدى سلامة الانظمة الممدة بالمعلومات لمختلف الاطراف بالمؤسسة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.04) مع إنحراف معياري (0.835)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يوفر معلومات حول تقدير المخاطر التي من المحتمل أن تؤثر على النظام ككل.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السادسة (3.93) مع إنحراف معياري (0.809)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يوفر معلومات حول سلامة نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم البيئة التنظيمية، وتقييم أداء الانظمة.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وقد إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى الموافقة، أي ان المحتوى المعلوماتي الذي يوفره المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية له دور في معرفة مواطن الضعف والقوة في النظام ككل، بحيث يتيح امام إدارة المؤسسة إكتشاف هذه المواطن والعمل على تعزيزها أو معالجتها إستنادا إلى المعلومات المتاحة لهم من طرف المدقق الخارجي بصفته جهة مهنية خبيرة تمتاز بالموضوعية والحياد في معلوماتها.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج لتقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالبعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، وذلك على النحو التالي:

الجدول (40): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية

رقم العبارة	الفقرات		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
	أولا: البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات المحاسبية	التكرار								
13	يعمل تقرير المدقق الخارجي على توفير معلومات حول مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة محل التدقيق.	التكرار	19	75	04	04	05	3.93	0.887	05 موافق
	النسبة	%17.80	%70.10	%03.70	%03.70	%04.70				
14	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن وجود اختلال في المعلومات المحاسبية من خلال اتباع سياسات محاسبية معينة.	التكرار	19	77	06	04	01	4.02	0.687	04 موافق
	النسبة	%17.80	%72.00	%05.60	%03.70	%00.90				
15	يعمل المدقق الخارجي في تقريره على توفير كل القرائن الدالة على ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة.	التكرار	20	79	04	01	03	4.05	0.719	03 موافق
	النسبة	%18.70	%73.80	%03.70	%00.90	%02.80				
16	يقدم المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات المتعلقة بتغيير السياسات المحاسبية، وتبعات هذا التغيير على القوائم المالية.	التكرار	25	72	03	06	01	4.06	0.756	02 موافق
	النسبة	%23.40	%67.30	%02.80	%05.60	%00.90				
17	يوفر المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات حول ادارة الأرباح، وتوضيح الأثر حال تغيير سياسة محاسبية معينة.	التكرار	26	68	08	04	01	4.07	0.743	01 موافق
	النسبة	%24.30	%63.60	%07.50	%03.70	%00.90				
المؤشرات الإحصائية الفرعية الأولى كوحدة واحدة										
ثانيا: البعد المعلوماتي المتعلق بالتقديرات المحاسبية										
18	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى ملائمة الظروف التي تستدعي من الادارة القيام بالتقدير المحاسبي.	التكرار	36	68	02	01	00	4.30	0.553	01 موافق بشدة
	النسبة	%33.60	%63.60	%01.90	%00.90	%00.00				
19	يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.	التكرار	21	77	04	03	02	4.05	0.719	02 موافق
	النسبة	%19.60	%72.00	%03.70	%02.80	%01.90				
20	يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات	التكرار	26	64	04	10	03	3.93	0.954	04 موافق

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

موافق									النسبة	حول مدى الشفافية والحياد والاتساق بشأن الإفصاح عن البنود الهامة وذات البعد الجوهري بالقوائم المالية.
03 موافق	0.971	4.04	06	03	03	64	31	3I	التكرار	يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبي.
									النسبة	
05 موافق	1.106	3.82	06	12	04	58	27	27	التكرار	يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقديرات القيمة العادلة، سواء لإثبات معقوليتها، أو اقتراح تسويتها، أو إثبات قيمة هذه التسويات.
									النسبة	
موافق	0.485	4.031	المؤشرات الإحصائية الفرعية الثانية كوحدة واحدة							
ثالثا: البعد المعلوماتي المتعلق بالإفصاحات المحاسبية										
02 موافق بشدة	0.714	4.21	0I	04	00	68	34	34	التكرار	يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات حول كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية بما فيها تقدير القيمة العادلة بما يتوافق وإطار الإفصاح المالي الخاص بالمؤسسة أو البيئة التشريعية التي تنشط فيها.
									النسبة	
05 موافق	0.714	4.00	02	03	06	78	18	18	التكرار	تقدم المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق الخارجي حول التوسع في الإفصاح عن جزئية معينة (بند أو قائمة مالية)، ادراكا أوسع مستخدم القوائم المالية المدققة.
									النسبة	
04 موافق	0.710	4.12	0I	04	03	72	27	27	التكرار	يعمل المدقق الخارجي من خلال تقييمه لكفاية الإفصاح إلى تقديم معلومات حول مدى ملاءمة توقيت الإفصاح وكيفياته.
									النسبة	
03 موافق	0702	4.19	0I	04	00	71	31	31	التكرار	لتقرير المدقق الخارجي دور هام في تقديم معلومات حول عدالة وملانة الإفصاح بما يعمل على تضيق فجوة عدم تماثل المعلومات.
									النسبة	
01 موافق بشدة	0.559	4.23	00	02	0I	74	30	30	التكرار	يوفر الإفصاح الذي يدعم به المدقق الخارجي إفصاح الإدارة بشأن القوائم المالية معلومات إضافية متاحة لإستخدامات متعددة.
									النسبة	
موافق	0.415	4.151	المؤشرات الإحصائية الفرعية الثالثة كوحدة واحدة							
موافق	0.307	4.081	المؤشرات الإحصائية للبعد الثالث كوحدة واحدة							

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (40) يتضح ما يلي:

- بالنسبة للبعد المعلومات المتعلق بتقييم المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية نجد:
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.07) مع إنحراف معياري (0.743)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية يوفر معلومات حول ادارة الأرباح، وتوضيح الأثر حال تغيير سياسة محاسبية معينة.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.06) مع إنحراف معياري (0.756)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية يوفر معلومات متعلقة بتغيير السياسات المحاسبية، وتبعات هذا التغيير على القوائم المالية.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.05) مع إنحراف معياري (0.719)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية يوفر كل القرائن الدالة على ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.02) مع إنحراف معياري (0.687)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية يوفر معلومات عن وجود إختلال في المعلومات المحاسبية من خلال اتباع سياسات محاسبية معينة.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (3.93) مع إنحراف معياري (0.887)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للسياسات المحاسبية يوفر معلومات حول مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة محل التدقيق.

■ بالنسبة للبعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية نجد:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.30) مع إنحراف معياري (0.553)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية يوفر معلومات حول تقييم مدى ملائمة الظروف التي إستدعت من الادارة القيام بالتقدير المحاسبي.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.05) مع إنحراف معياري (0.719)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية يوفر معلومات حول تقييم مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.04) مع إنحراف معياري (0.971)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية معلومات حول كفاية الإفصاح عن التقديرات المحاسبي.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (3.93) مع إنحراف معياري (0.954)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية يوفر معلومات حول مدى الشفافية والحياد والاتساق بشأن الافصاح عن البنود الهامة وذات البعد الجوهرية بالقوائم المالية.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (3.82) مع إنحراف معياري (1.106)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للتقديرات المحاسبية يوفر معلومات حول تقديرات القيمة العادلة، سواء لإثبات معقوليتها، أو اقتراح تسويتها، أو اثبات قيمة هذه التسويات.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بالنسبة للبعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية نجد:
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.23) مع إنحراف معياري (0.559)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية فيه دعم لافصاح الادارة بشأن القوائم المالية إلى جانب تقديم معلومات اضافية متاحة لإستخدامات متعددة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.21) مع إنحراف معياري (0.714)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية فيه معلومات حول كفاية الافصاح عن التقديرات المحاسبية بما فيها تقدير القيمة العادلة بما يتوافق وإطار الافصاح المالي الخاص بالمؤسسة أو البيئة التشريعية التي تنشط فيها.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.19) مع إنحراف معياري (0.702)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية فيه معلومات حول عدالة وملائمة الافصاح بما يعمل على توضيح فجوة عدم تماثل المعلومات.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.12) مع إنحراف معياري (0.710)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية فيه معلومات حول مدى ملائمة توقيت الافصاح وكيفياته.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.00) مع إنحراف معياري (0.714)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أن المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للإفصاحات المحاسبية تقدم المعلومات حول التوسع في الإفصاح عن جزئية معينة (بند أو قائمة مالية)، إدراكا أوسع لمستخدم القوائم المالية المدققة.

وعلى العموم بلغت قيمة المتوسط الحسابي للبعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرا، والافصاحات المحاسبية (4.08) مع إنحراف معياري (0.307) وهو ما يعكس اتجاه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على عبارات البعد المعلوماتي، وهو ما يعكس ايضا الدور الذي يلعبه تقرير المدقق الخارجي في تقديم المعلومات من زاوية اخرى بالنسبة لمستخدمي تقرير المدقق الخارجي، على أساس أن صناع القرار في المؤسسة لديهم مستوى معين من الدراية بالامور المحاسبية سالفة الذكر، لكن تقرير المدقق الخارجي يعمق من إدراك هذه المعلومات وفقا لمنهج مغاير لمنهج معدي هذه المعلومات، بما يتيح لهم إتخاذ كل ما من شأنه معالجة أو تعزيز هذه الجزئيات.

رابعا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالبعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية، وذلك على النحو التالي:

الجدول (41): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية

رقم العبارة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
28	التكرار	24	79	04	02	03	4.18	0.511	01 موافق
	النسبة	%22.40	%73.80	%02.80	%02.80	%00.90			
29	التكرار	28	70	04	02	03	4.10	0.788	04 موافق
	النسبة	%26.20	%65.40	%03.70	%01.90	%02.80			
30	التكرار	26	74	00	04	03	4.08	0.802	05 موافق
	النسبة	%24.30	%69.20	%00.00	%03.70	%02.80			
31	التكرار	29	70	02	05	01	4.13	0.741	03 موافق
	النسبة	%27.10	%65.40	%01.90	%04.70	%0.9			
32	التكرار	27	74	03	03	00	4.17	0.606	02 موافق
	النسبة	%25.20	%69.20	%02.80	%02.80	%00.00			
33	التكرار	24	70	10	01	02	4.06	0.725	06 موافق
	النسبة	%22.40	%65.40	%09.30	%00.90	%01.90			
						المؤشرات الإحصائية للبعد الرابع كوحدة واحدة		4.11	0.440

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول(41) يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.18) مع إنحراف معياري (0.511)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية فيه أثر على قرارات المستثمرين المحتملين.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.17) مع إنحراف معياري (0.606)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية يعد بمثابة مصدر معلوماتي عن حقيقة الاداء المالي والإداري للمؤسسة محل التدقيق.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.10) مع إنحراف معياري (0.788)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية يقدم مؤشرات مالية وتشغيلية، ومؤشرات أخرى تساعد في معرفة قدرة المؤسسة على الإستمرار.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.08) مع إنحراف معياري (0.802)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية يقدم معلومات متعلقة بمخاطر الاستثمار في المؤسسة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.06) مع إنحراف معياري (0.725)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية يقدم المعلومات التي تنشأ من نزعة الشك المهني لديه حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار، وذلك بتوفير المعلومات حول الأحداث والظروف التي تعكس هذا التشكك.

وعلى العموم كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية متجهة نحو الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قيمته (04.11) وإنحراف معياري قيمته (0.440) وهو ما يعكس ان للبعد المعلومات المتعلق بتقييم فرض الإستمرارية أثر على المعلومات في القوائم المالية بإضفاء مستوى معين من الموثوقية، وهو ما يتيح للمستثمرين الحاليين إتخاذ قراراتهم الاستثمارية سواء بالبيع أو الشراء أو الاحتفاظ بالأسهم، وذلك بتقييم مخاطر الاستثمار، والعائد المتوقع على استثماراتهم، وتقييم كفاءة الادارة في تحقيق العوائد النقدية، وتقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها، وهو ما يساعد إدارة المؤسسة أيضا في تدارك أي تهديدات تحول دون إستمرارها من خلال إتخاذ التدابير والقرارات اللازمة.

خامسا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالبعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وذلك على النحو التالي:

الجدول (42): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها

رقم العبارة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
34	التكرار	18	75	07	06	01	3.96	0.739	11 موافق
	النسبة	16.80%	71.10%	6.50%	5.60%	0.90%			
35	التكرار	31	74	01	00	01	4.25	0.568	01 موافق بشدة
	النسبة	29.00%	69.20%	0.90%	0.00%	0.90%			
36	التكرار	26	68	04	06	03	4.01	0.874	08 موافق
	النسبة	24.30%	63.60%	3.70%	5.60%	2.80%			

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

07	0.925	4.05	02	09	04	59	33	التكرار	توفر المعلومات المدرجة في التقرير بشأن القوائم المالية مصدرا للتغذية العكسية في تصحيح الانحرافات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة.	37
موافق			%01.90	%08.40	%03.70	%55.10	%30.80	النسبة		
05	0.723	4.07	0I	06	00	77	23	التكرار	تقدم المعلومات الإضافية المدمجة مع القوائم المالية والمدققة، كما معلوماتياً يمكن الاسترشاد به من قبل مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.	38
موافق			%00.90	%05.60	%00.00	%72.00	%21.00	النسبة		
12	0.887	3.93	04	06	04	73	20	التكرار	يتضمن تقارير المدقق الخارجي إشارة صريحة حول ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية من زاوية التصنيف، الإدراج، والتجميع.	39
موافق			%03.70	%05.60	%03.70	%68.20	%18.70	النسبة		
13	0.920	3.82	03	II	05	7I	I7	التكرار	تقدم بعض تقارير المدقق الخارجي تأكيداً ضمني حول احتواء المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومة الجيدة.	40
موافق			%02.80	%10.30	%04.70	%66.40	%15.90	النسبة		
04	0.674	4.13	00	05	03	72	27	التكرار	يوفر المدقق الخارجي في التقارير المطولة، وتقارير المهمات الخاصة، من خلال الإعتماد على قائمة المركز المالي نسب ومعدلات تعكس أداء المؤسسة.	4I
موافق			%00.00	%04.70	%02.80	%67.30	%25.20	النسبة		
09	0.777	3.98	03	02	09	73	20	التكرار	يساعد المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم قائمة الدخل على توفير مؤشرات مهمة في مجال الاستثمار.	42
موافق			%02.80	%01.90	%08.40	%68.20	%18.70	النسبة		
14	1.102	3.69	05	I7	05	59	2I	التكرار	يؤكد المدقق الخارجي في تقريره على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تتضمنها قائمة الدخل.	43
موافق			%04.70	%15.90	%04.70	%55.10	%19.60	النسبة		
06	0.839	4.07	00	09	07	59	32	التكرار	يقدم المدقق الخارجي من خلال تقييم قائمة التغير في حقوق الملكية كل المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية والتغيرات التي طرأت عليها.	44
موافق			%00.00	%08.40	%06.50	%55.10	%29.90	النسبة		
10	0.752	3.98	02	04	07	75	I9	التكرار	يتم من خلال تقرير التدقيق الخارجي توفير معلومات حول مطابقة سياسة توزيع الأرباح بالمؤسسة للمتطلبات القانونية والتأسيسية.	45
موافق			%01.90	%03.70	%00.90	%70.10	%17.80	النسبة		
02	0.487	4.23	00	0I	00	79	27	التكرار	يوفر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من وراء تدقيق قائمة التدفقات النقدية معلومات عن مصادر النقد وإستخداماته.	46
موافق بشدة			%00.00	%00.90	%00.00	%73.80	%25.20	النسبة		
03	0.754	4.16	0I	03	08	6I	34	التكرار	يعمل تقرير المدقق الخارجي على دعم ادراك الايضاحات المرفقة في القوائم المالية، وجعلها ذات فائدة معلوماتية لمستخدميها.	47
موافق			%00.90	%02.80	%07.50	%57.00	%31.80	النسبة		
موافق	0.388	4.05	المؤشرات الإحصائية للبعد الخامس كوحدة واحدة							

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (42) يتضح لنا ما يلي:

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.25) مع إنحراف معياري (0.568)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها يوفر معلومات عن التأثير المادي لإتباع الطرق والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، والمطبقة في المؤسسة محل التدقيق.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.23) مع إنحراف معياري (0.487)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون بشدة على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها يوفر من خلال تدقيق قائمة التدفقات النقدية معلومات عن مصادر النقد وإستخداماته.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.16) مع إنحراف معياري (0.754)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها يعمل على دعم ادراك الايضاحات المرفقة في القوائم المالية، وجعلها ذات فائدة معلوماتية لمستخدميها.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.13) مع إنحراف معياري (0.674)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، ومن خلال التقارير المطولة، وتقارير المهمات الخاصة، إعتماداً على قائمة المركز المالي، يوفر نسب ومعدلات تعكس اداء المؤسسة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.07) مع إنحراف معياري (0.723)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، ومن خلال المعلومات الاضافية المدمجة مع القوائم المالية والمدققة، يقدم كماً معلوماتياً يمكن الاسترشاد به من قبل مختلف الاطراف المستخدمة للقوائم المالية.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السادسة (4.07) مع إنحراف معياري (0.839)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، ومن خلال تقييم قائمة التغير في حقوق الملكية يقدم كل المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية والتغيرات التي طرأت عليها.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السابعة (4.05) مع إنحراف معياري (0.925)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها. يعد مصدرا للتغذية العكسية في تصحيح الانحرافات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثامنة (4.01) مع إنحراف معياري (0.874)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، تقدم تقييما موضوعيا فيما يتعلق بالتحول من طريقة محاسبية إلى أخرى، مع الإشارة لأي أثر مادي ينجم عن التغيير.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة التاسعة (3.98) مع إنحراف معياري (0.777)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول

تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها. وخاصة المتعلقة بتقييم قائمة الدخل، تقدم مؤشرات مهمة في مجال الاستثمار.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة العاشرة (3.98) مع إنحراف معياري (0.752)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها يوفر معلومات حول مطابقة سياسة توزيع الأرباح بالمؤسسة للمتطلبات القانونية والتأسيسية.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الحادية عشر (3.96) مع إنحراف معياري (0.739)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها يوفر معلومات عن مدى الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية واتساقها، وعدالة تمثيلها لواقع المؤسسة المالي.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية عشر (3.93) مع إنحراف معياري (0.887)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها فيه إشارة صريحة حول ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية من زاوية التصنيف، الإدراج، والتجميع.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة عشر (3.82) مع إنحراف معياري (0.920)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها فيه تأكيد ضمني حول احتواء المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومة الجيدة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة عشر (3.69) مع إنحراف معياري (1.102)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على ان المحتوى المعلوماتي حول تقييم المدقق الخارجي للعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها فيه تأكيد على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تتضمنها قائمة الدخل.

وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للبعد ككل (4.05) والإنحراف المعياري (0.388)، وهو ما يعكس اتجاه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على عبارات هذا البعد، كما تجدر الإشارة إلى ان البعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية من ناحية عرضها، محتواها، وهيكلها، يشكل أمر غاية في الأهمية لأي مؤسسة إقتصادية، كون القوائم المالية هي الصورة المالية للمؤسسة، لذلك يعد هذا البعد من أهم الأبعاد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي، كذلك لهذا البعد فئة كبيرة من المستخدمين سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان للمحور الثاني

في هذا المطلب سيتم عرض نتائج الدراسة الميدانية المتحصل عليها من تفرغ إجابات محاور الاستبيان ببرنامج (SPSS_{v26}) ، وقصد العرض والتفسير سيتم اعتماد (04) مراحل مشكلة للمحور الثاني، وذلك من خلال جداول لعرض وتفرغ نتائج الإجابات إلى جانب توضيح التكررات والنسب المئوية المقابلة لكل عبارة من عبارات المرحلة، كذلك تحديد المتوسطات الحسابية لتحديد الاتجاه العام لإجابات العينة، وحساب الإنحراف المعياري لقياس درجة تشتت الإجابات، كما سيتم ترتيب العبارات من خلال متوسطاتها الحسابية، والحكم عليها من خلال المرحلة التي تنتهي لها.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

أولاً عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها، وذلك على النحو التالي:

الجدول (43): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
01	يعتمد تحديد مسببات المشكلة على البيانات والمعلومات المتوفرة بشأنها.	19	73	06	04	05	3.98	0.673	02 موافق
		%17.80	%68.20	%05.60	%03.70	%04.70			
02	يلجأ متخذ القرار إلى تحديد المسبب الرئيسي للمشكلة.	28	63	03	10	03	3.92	0.902	03 موافق
		%26.20	%58.90	%02.80	%09.30	%02.80			
03	لا بد ان يتم تحديد الاثار المادية للمشكلة.	23	74	02	06	02	4.16	0.535	01 موافق
		%21.50	%69.20	%01.90	%05.60	%01.90			
04	لا بد من معرفة توقيت وموضع المشكلة بدقة.	24	72	04	04	03	3.90	0.835	04 موافق
		%22.40	%67.30	%03.70	%03.70	%02.80			
05	لا بد من تحديد المعلومات التاريخية التي لها علاقة بالمشكلة.	19	70	03	11	04	3.70	1.083	05 موافق
		%17.80	%65.40	%02.80	%10.30	%03.70			
	المؤشرات الإحصائية للبعد الأول كوحدة واحدة						3.95	0.556	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (43) يتضح لنا ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.16) مع إنحراف معياري (0.535)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها خلال عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، أنه لا بد اولاً من تحديد الاثار المادية للمشكلة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (3.98) مع إنحراف معياري (0.637)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها خلال عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، لا بد من الإعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة لتحديد مسببات المشكلة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (3.92) مع إنحراف معياري (0.902)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها خلال عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، يلجأ متخذ القرار إلى تحديد المسبب الرئيسي للمشكلة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (3.90) مع إنحراف معياري (0.835)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها خلال عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الإقتصادية، لا بد من معرفة توقيت وموضع المشكلة بدقة.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (3.70) مع إنحراف معياري (1.083)، وهذه القيم تعني ان أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها خلال عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية، لابد من تحديد المعلومات التاريخية التي لها علاقة بالمشكلة.

وعلى العموم بلغ المتوسط الحسابي للمرحلة ككل (3.95) والانحراف المعياري (0.556) ، وهو ما يعكس إتجاه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على عبارات هذه المرحلة التي تشكل النقاط الاولية لعملية إتخاذ القرار.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمرحلة تحديد جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل ، وذلك على النحو التالي:

الجدول (44): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
06	يتم جمع كل المعلومات والبيانات الممكنة لحل المشكلة محل القرار.	26	70	01	08	02	4.03	0.852	04 موافق
		%24.30	%65.40	%00.90	%07.50	%01.90			
07	يتم في هذه المرحلة الإعتماد على المعلومات المتاحة من قبل كل الاطراف الداخلية والخارجية لصياغة الحلول البديلة.	31	71	04	01	00	4.23	0.559	02 موافق بشدة
		%29.00	%66.40	%03.70	%00.90	%00.00			
08	يتم جمع المعلومات ذات العلاقة. والضرورية للقرار وتحديد اهميتها في ظل الظروف الحالية والمستقبلية.	17	75	08	05	02	3.93	0.768	06 موافق
		%15.90	%70.10	%07.50	%04.70	%01.90			
09	يتم تحديد وتقييم الاثار المادية لكل الحلول البديلة المقترحة.	18	71	06	09	03	3.86	0.895	08 موافق
		%16.80	%66.40	%05.60	%08.40	%02.80			
10	يمكن ان تصاغ المشكلة محل القرار وفق نموذجا رياضيا يتضمن متغيرات المشكلة.	31	73	03	00	00	4.26	0.502	01 موافق بشدة
		%29.00	%68.20	%02.80	%00.00	%00.00			
11	يتم تقييم البدائل المقترحة لحل المشكلة بموضوعية.	19	75	04	04	05	3.96	0.887	07 موافق
		%17.80	%70.10	%03.70	%03.70	%04.70			
12	عند عملية المفاضلة بين البدائل لابد من تحديد تكاليف إعتماد كل بديل.	19	77	06	04	01	4.02	0.687	05 موافق
		%17.80	%72.00	%05.60	%03.70	%00.90			
13	عند عملية المفاضلة بين البدائل، لابد من تحديد مخاطر كل بديل.	20	79	04	01	03	4.05	0.719	03 موافق
		%18.70	%73.80	%03.70	%00.90	%02.80			
	المؤشرات الإحصائية للبعد الثاني كوحدة واحدة						4.03	0.429	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (44) يتضح ما يلي:

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الأولى (4.26) مع إنحراف معياري (0.502)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يمكن أن تصاغ المشكلة محل القرار وفق نموذج رياضي يتضمن متغيرات المشكلة.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الثانية (4.23) مع إنحراف معياري (0.559)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بشدة على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، يتم الإعتماد على المعلومات المتاحة من قبل كل الأطراف الداخلية والخارجية لصياغة الحلول البديلة.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الثالثة (4.05) مع إنحراف معياري (0.719)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، لا بد من تحديد مخاطر كل بديل.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الرابعة (4.03) مع إنحراف معياري (0.852)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه تتم في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، يتم جمع كل المعلومات والبيانات الممكنة لحل المشكلة محل القرار.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الخامسة (4.02) مع إنحراف معياري (0.687)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، لا بد من تحديد تكاليف إعتماد كل بديل.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة السادسة (3.93) مع إنحراف معياري (0.768)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، يتم جمع المعلومات ذات العلاقة، والضرورة للقرار وتحديد أهميتها في ظل الظروف الحالية والمستقبلية.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة السابعة (3.93) مع إنحراف معياري (0.887)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، يتم تقييم البدائل المقترحة لحل المشكلة بموضوعية.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي احتلت المرتبة الثامنة (3.86) مع إنحراف معياري (0.895)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه في مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، يتم تحديد وتقييم الآثار المادية لكل الحلول البديلة المقترحة.
- وعلى العموم بلغ المتوسط الحسابي للمرحلة ككل قيمة (4.03) والانحراف المعياري قيمة (0.429)، وهذا ما يفسر توجه إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على عبارات هذه المرحلة التي تشكل خطوة جمع المعلومات والمفاضلة بين البدائل بما يخدم موضوع القرار.

ثالثاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة إختيار البديل الأمثل

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمرحلة إختيار البديل الأمثل، وذلك على

النحو التالي:

الجدول (45): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة اختيار البديل الأمثل

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
14	يتم ترتيب البدائل حسب درجة تحقيقها للأهداف المنتظرة من حل المشكلة.	25	72	03	06	01	4.07	0.756	02 موافق
	النسبة	%23.40	%67.30	%02.80	%05.60	%00.90			
15	يتم إختيار البديل الأمثل بكل موضوعية وحياد.	25	67	08	04	03	4.00	0.847	05 موافق
	النسبة	%23.40	%62.60	%07.50	%03.70	%02.80			
16	تحتاج عملية إختيار البديل الأمثل لمعلومات تفصيلية حول القيود المفروضة عند إختيار هذا البديل.	36	69	02	00	00	4.32	0.507	01 موافق بشدة
	النسبة	%33.60	%64.50	%01.90	%00.00	%00.00			
17	تعد المعلومات الصادرة عن الخبراء المهنيين مهمة في إختيار البديل الأمثل	21	77	04	03	02	4.05	0.719	03 موافق
	النسبة	%19.60	%72.00	%03.70	%02.80	%01.90			
18	تتوقف عملية إختيار البديل الأمثل على تحديد درجة المخاطرة المتوقعة .	26	64	04	10	03	3.93	0.954	06 موافق
	النسبة	%24.30	%59.80	%03.70	%09.30	%02.80			
19	عند إختيار البديل الأمثل لابد من تحديد التوقيت المناسب لتنفيذه.	31	64	03	03	06	4.04	0.971	04 موافق
	النسبة	%29.00	%59.80	%02.80	%02.80	%05.60			
20	عند إختيار البديل الأمثل لابد من تحديد الكيفيات المناسبة لتطبيقه.	27	58	04	12	06	3.82	1.106	07 موافق
	النسبة	%25.20	%54.20	%03.70	%11.20	%05.60			
	المؤشرات الإحصائية للبعد الثالث كوحدة واحدة						4.06	0.435	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (45) يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.32) مع إنحراف معياري (0.507)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بشدة على أنه تحتاج عملية إختيار البديل الأمثل لمعلومات تفصيلية حول القيود المفروضة عند إختيار هذا البديل.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.07) مع إنحراف معياري (0.756)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه يتم في مرحلة إختيار البديل الأمثل ترتيب البدائل حسب درجة تحقيقها للأهداف المنتظرة من حل المشكلة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.05) مع إنحراف معياري (0.719)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أن المعلومات الصادرة عن الخبراء المهنيين مهمة في إختيار البديل الأمثل.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.04) مع إنحراف معياري (0.971)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه عند إختيار البديل الأمثل لابد من تحديد التوقيت المناسب لتنفيذه.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.00) مع إنحراف معياري (0.847)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه يتم إختيار البديل الأمثل بكل موضوعية وحياد.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السادسة (3.93) مع إنحراف معياري (0.954)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه تتوقف عملية إختيار البديل الأمثل على تحديد درجة المخاطرة المتوقعة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة السابعة (3.82) مع إنحراف معياري (1.106)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه عند إختيار البديل الأمثل لابد من تحديد الكيفيات المناسبة لتطبيقه.

كما أن المتوسط الحسابي للمرحلة ككل بلغت قيمته (4.06) والإنحراف المعياري قيمته (0.435) و هو ما يؤكد توجه إجابات أفراد العينة حول مرحلة إختيار البديل الأمثل إلى الموافقة، كذلك اتجهت جميع عبارات المرحلة نحو الموافقة وبشدة والموافقة، وهذا إشارة إلى أهمية الجزئيات المذكورة في خلال مرحلة إختيار البديل الأمثل في عملية إتخاذ القرار.

رابعا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

يشير الجدول أدناه إلى إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمرحلة تنفيذ القرار ومتابعته، وذلك على النحو التالي:

الجدول (46): تقييم اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

رقم الفقرة	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة والترتيب
21	الترار	34	68	00	04	01	4.21	0.714	موافق بشدة
	النسبة	%31.80	%63.60	%00.00	%03.70	%00.09			
22	الترار	18	78	06	03	02	4.00	0.714	موافق
	النسبة	%16.80	%72.90	%05.60	%02.80	%01.90			
23	الترار	27	72	03	04	01	4.12	0.710	موافق
	النسبة	%25.20	%67.30	%02.80	%03.70	%00.90			
24	الترار	31	71	00	04	01	4.19	0.702	موافق
	النسبة	%29.00	%66.40	%00.00	%03.70	%00.90			
25	الترار	30	74	01	02	00	4.23	0.559	موافق بشدة
	النسبة	%28.00	%69.20	%00.90	%01.90	%00.00			
المؤشرات الإحصائية للبعد الرابع كوحدة واحدة		4.15	0.415	موافق					

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من الجدول (46) يتضح ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الأولى (4.23) مع إنحراف معياري (0.559)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بشدة على أنه تساعد التغذية العكسية في إمداد الجهات الرقابية الخارجية بالمعلومات الناتجة عن تسوية المشكلة محل القرار.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثانية (4.21) مع إنحراف معياري (0.714)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتم صياغة القرار بصفة نهائية وواضحة لكل الاطراف المشاركة في تنفيذه.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الثالثة (4.19) مع إنحراف معياري (0.702)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه تساعد التغذية العكسية في إمداد صانع القرار بالمعلومات الناتجة من الخطوة السابقة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الرابعة (4.12) مع إنحراف معياري (0.710)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه يتم تحديد مؤشرات أداء مخرجات التنفيذ في صورة تقارير رقابية لجهات المختلفة.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي إحتلت المرتبة الخامسة (4.00) مع إنحراف معياري (0.714)، وهذه القيم تعني أن أفراد العينة موافقون على أنه لا بد من التقيد في تنفيذ البديل المختار بما يضمن حل المشكلة محل القرار.

وعموما بلغ المتوسط الحسابي لمرحلة ككل قيمة (4.15) والإنحراف المعياري (0.415) ، وهو ما يعبر عن موافقة أفراد العينة على عبارات المرحلة، وقد كانت جل العبارات ما بين الموافقة بشدة، والموافقة، وهذا ما يعكس أهمية وجوهية النقاط المذكورة في مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته.

المطلب الرابع: ترتيب أبعاد ومراحل الإستبيان وفق نتائج إجاباتها

قصد الوصول لقياس المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على المستوى الكلي للمحور الأول، ولعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، سيتم الإعتماد على النتائج المتحصل عليها سابقا من تفرغ وتحليل إجابات أفراد العينة حول الأبعاد والمراحل المختلفة المشكلة للمتغيرين (المستقل والتابع)

أولا: ترتيب أبعاد الإستبيان للمحور الأول

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأبعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (47): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد المحور الأول

أبعاد المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التبني والترتيب
البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري.	3.97	0.458	05 موافق
البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية.	4.15	0.406	01 موافق
البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية.	4.08	0.307	03 موافق
البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية.	4.11	0.440	02 موافق
البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها.	4.05	0.388	04 موافق
المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	4.07	0.269	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من خلال الجدول (47) ووفقا للدراسة التحليلية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وانطلاقا من مختلف الأدبية النظرية حول هذا المحور، يمكن ذكر النقاط التالية:

- جاء البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قيمته (4.15) وإنحراف معياري قيمته (0.406) وهذا ما يعكس الأهمية التي يكتسبها نظام الرقابة الداخلية، حيث تمثل المعلومات المنبثقة عن تقرير المدقق الخارجي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية إنعكاس مباشر للبيئة التنظيمية والإدارية التي تم فيها إعداد القوائم المالية، كما يمثل نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول لحماية حقوق مختلف الأطراف، كما أن المعلومات المتوفرة في تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية تعد مدخلا مهما للإطارات العليا والجهات المركزية في معرفة ومحاربة الفساد المالي والإداري.
- وجاء البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قيمته (4.11) وإنحراف معياري بقيمة (0.440)، حيث تمثل المعلومات المنبثقة من تقرير المدقق الخارجي حول هذا البعد أمر في غاية الأهمية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية خاصة في تعاملاتها الخارجية مع المؤسسات المالية وعلى رأسها البنوك، وله أثر مباشر على قراراتهم تجاه المؤسسة.
- أما في المرتبة الثالثة فقد حل البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، وذلك بمتوسط حسابي قيمته (4.08) وإنحراف معياري قيمته (0.307)، واتجهت إجابات أفراد العينة حول هذا البعد إلى الموافقة، وهذا ما يعكس أهمية معلومات هذا البعد بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، سواء من ناحية تأكيد ملائمة عناصر هذا البعد للمطلبات المهنية والقانونية المفروضة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أو من الناحية الرقابية في مدى الإلتزام بالعناية المهنية الضرورية في إعداد القوائم المالية، والتي حال الإخلال بأحدها أو كلها مجتمعة تضطر إدارة المؤسسة الاقتصادية باتخاذ قرارات تصحيحية بشأنها.
- في المرتبة الرابعة جاء البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل قيمة (4.05) وإنحراف معياري بقيمة (0.388)، وهذا يفسر اتجاه أفراد عينة الدراسة إلى الموافقة على هذا البعد، حيث يمثل هذا البعد الأساس في عملية التدقيق الخارجي كون المهمة الأولى لمدقق الخارجي هي التأكيد على مصداقية القوائم المالية، وهذا ما ينجح عنه تأكيد على مصداقية كل المعلومات والمؤشرات المنبثقة عن هذه القوائم مما يجعل منها معلومات تمتاز بالجودة يستأنس إليها في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة بالمؤسسة الاقتصادية.
- وأخيرا حل البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قيمته (3.93) وإنحراف معياري قيمته (0.458) وقد إتجهت إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على هذا البعد الذي يمثل إجرائي وقائي بالنسبة للمؤسسة لأنها تعبر عن مشاكل في أنظمة الرقابة الداخلية أو الإجراءات الرقابية، ونظام المعلومات المحاسبي، وأنظمة الضبط الداخلي، كذلك في القرارات المتعلقة بتوزيع المسؤوليات على المستخدمين.

ثانيا: ترتيب أبعاد الإستبيان للمحور الثاني

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول مراحل عملية اتخاذ القرار كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (48): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد المحور الثاني

مستوى التبني والترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أبعاد المحور الثاني
04 موافق	0.556	3.95	تحديد المشكلة وتشخيصها
03 موافق	0.429	4.03	جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل
02 موافق	0.435	4.06	إختيار البديل الأمثل
01 موافق	0.415	4.15	مرحلة التنفيذ ومتابعته
موافق	0.276	4.05	عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

من خلال الجدول (48) ووفقا للدراسة التحليلية لمراحل عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية، وانطلاقا من مختلف الادبية النظرية حول هذا المحور، يمكن ذكر النقاط التالية:

- إحتلت المرحلة الرابعة والمتعلقة بمرحلة التنفيذ ومتابعة القرار المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قيمته (4.15) وانحراف معياري قيمته (0.415) حيث كانت توجهات أفراد عينة الدراسة بالموافقة، وحسب أفراد عينة الدراسة هذا تأكيد على أهمية المرحلة كونها تمثل تجسيد مدى نجاعة القرار عند إعتماده تنفيذيا، ومتابعة في تحقق ما كانت المؤسسة الإقتصادية تصبوا لتحقيقه من خلال هذا القرار.
- كما إحتلت المرحلة الثالثة والمتعلقة بإختيار البديل الأمثل المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قيمته (4.06) وانحراف معياري قيمته (0.435) وقد كانت توجهات إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة، حيث تعد هذه المرحلة الأهم حسب أفراد عينة الدراسة كونها يتم فيها إعتتماد بديل واحد من عدة بدائل بناءً على معلومات ودراسات تمت في مراحل سابقة.
- اما المرتبة الثالثة فكانت للمرحلة الثانية بمتوسط حسابي قيمته (4.03) وانحراف معياري قيمته (0.429) وكانت توجهات إجابات أفراد عينة الدراسة بالموافقة، وتمثل هذه المرحلة حسب أفراد عينة الدراسة المرحلة التي يتم فيها جمع المعلومات الكافية حول المشكلة محل القرار، وذلك بالإعتماد على كل المعلومات التي يراها صناع القرار تخدمها في عملية صناعة القرار، حيث حسب أفراد العينة يتم إستخدام المعلومات الموثوقة والصادرة عن الجهات المهنية الخبيرة بالاساس.
- اما في المرتبة الرابعة والاخيرة كانت المرحلة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.95) و إنحراف معياري (0.556) وتوجهات إجابات أفراد عينة الدراسة بالموافقة، وحسب أفراد عينة الدراسة تكمن أهمية هذه المرحلة في توسيع مدارك صناع القرار حول كافة الجوانب المشكلة للمشكلة محل عملية إتخاذ القرار، مما يتيح فهم كامل للأسباب الحقيقية لهذه المشكلة وأسباب ظهورها، والتشخيص الجيد للمشكلة من شأنه تصويب القرار بأن يكون مناسباً زمانا ومكانا.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

بعد التطرق لنتائج إجابات عينة الدراسة، سيتم من خلال هذا المبحث على اختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال الأساليب الإحصائية لكل فرض، حيث سيتم التأكد من مدى توافق عينة الدراسة على محاور الدراسة، وبعد ذلك دراسة مستوى تأثير محاور المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية، ليت في الأخير دراسة وتحليل مدى التباين في إجابات عينة الدراسة حول أبعاد ومتغيرات الدراسة تبعا لاختلاف الخصائص الشخصية للعينة.

وقبل التطرق لإختبار فرضيات الدراسة، وجب تحديد أنواع الفروض الإحصائية المعمول بها، والتي تنقسم إلى نوعين، هما:¹

- **الفرض الصفري H_0** : وهو فرض ينفي أو يلغي وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، فكل فرض يأتي بصيغة نفي أو إنكار ظاهرة معينة، ويسمى الفرض الصفري؛
- **الفرض البديل H_1** : هو الذي يتحدث عن وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، أو عندما يصاغ بصورة إثبات.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار من ضرورة إجراء اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام مل من إختبار Kolmogrov Smirnov و إختبار Shapiro Wilk. حيث الهدف من هذين الإختبارين تبيان أي توزيع تنتمي اليه البيانات التي تم تجميعها، من أجل تحديد الإختبارات الإحصائية التي سيتم إستخدامها في إختبار الفرضيات، أي تطبيق الإختبارات المعلمية أو اللامعلمية، وهذا ما سنبينه من خلال الجدول التالي:

الجدول (49): إختبار التوزيع الطبيعي Shapiro Wilk و Kolmogrov Smirnov

Shapiro_Wilk			Kolmogrov_Smirnov ^a			
المنوبة sig	درجة الحرية	الإحصاء	المنوبة sig	درجة الحرية	الإحصاء	
0.373	107	0.987	.200*	107	0.073	المحور الأول: أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي
0.747	107	0.992	.200*	107	0.064	المحور الثاني: عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية
0.485	107	0.988	.200*	107	0.053	الإستبيان ككل

*مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:05)

من الجدول (49) نلاحظ أن القيمة sig لمتغيرات الدراسة وفقا لإختبار Kolmogrov_Smirnov قيمتها أكبر من مستوى المنوبة ($\alpha = 0.05$) أي ($\text{sig} = 0.200$) وهو ما يعكس أن متغيرات الدراسة وكل عبارات الإستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، نفس الامر بالنسبة لقيمة sig في إختبار Shapiro_Wilk قيمتها أكبر من مستوى المنوبة ($\alpha = 0.05$) أي تتراوح بين (0.373) للمحور الأول و (0.747) للمحور الثاني، و (0.485) للإستبيان ككل، وهذا ما يشكل تأكيد نتائج الإختبار الأول، وعليه يمكن إجراء الإختبارات المعلمية التي من خلالها يمكن إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى والثانية

من أجل إختبار الفرضيتين الأولى والثانية من فرضيات الدراسة، وبيان قبولهما أو رفضهما، وقد تم إستخدام إختبار (T-Test) للعينة الواحدة، والذي يختبر فيما إذا كان متوسط الإجابات يختلف عن قيمة ثابتة، وفي هذا الشأن

¹ أحمد الرفاعي غنيم، نصر محمود صبري، تعلم بنفسك التحليل الإحصائي للبيانات بإستخدام SPSS، دار قباء للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000، ص 22.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تم إختيار القيمة (03) في هذه الدراسة على إعتبار أنها تمثل نقطة الحياد ما بين الموافقة أو عدم الموافقة في المقياس الذي إعتد عليه لقياس المتغيرات في هذه الدراسة.

وتجدر الإشارة أنه تم إختبار الفرضيات إعتقادا على قاعدة القرار التالية عند مستوى الثقة (95%) وبمستوى دلالة (05%) وبدرجات حرية (107) تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أقل من قيمة (T) الجدولية (1.984) وبغير ذلك ترفض الفرضية العدمية.

أولاً: إختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أنه " يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، ولإختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية البديلة H_1 : يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

لتحقق من صحة الفرضية تم إستخدام إختبار (T-TEST) في حالة عينة واحدة، ويفيد هذا الإختبار في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي الحقيقي (\bar{X}) لإجابات أفراد العينة على إجمالي العبارات المتعلقة بقياس مساهمة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في توفير معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية، والمتوسط الحسابي الافتراضي (\bar{X}) لأداة القياس المتمثلة في مقياس ليكرت والمقدر بـ 03، والبحث عن إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

بعد إختبار المحور الأول الذي يمثل هذه الفرضية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (50): إختبار (T-TEST) لأبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

Test Value=3						
الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرق بين المتوسط الحقيقي والافتراضي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	
0.458	3.972	0.971	0.000	106	21.945	البعد الأول
0.406	4.154	1.154	0.000	106	29.351	البعد الثاني
0.307	4.081	1.081	0.000	106	36.341	البعد الثالث
0.440	4.119	1.119	0.000	106	26.279	البعد الرابع
0.388	4.058	1.058	0.000	106	28.164	البعد الخامس
0.269	4.074	1.074	0.000	106	41.250	المحور الأول

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:06).

على ضوء الجدول (50) يتضح ان المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على إجمالي عبارات المحور الأول، والمتعلق بالمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بلغ ($\bar{X}=3.074$) وبإنحراف معياري ($\delta=0.269$)، وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ($x'=3$) والفرق بينهما موجب وبلغ (1.074) أي مستوى مساهمة المحتوى المعلوماتي لتقرير

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المدقق الخارجي في توفير معلومات تخدم صناع القرار ترقى إلى مستوى إحتياجاتهم من المعلومات الموثوقة، ونتائج إجابات العينة دالة إحصائيا حيث ان قيمة (T) المحسوبة قدرت ب (41.250) و مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$)، أي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

أما على المستوى التفصيلي، نلاحظ من الجدول (50) أن:

- المتوسط الحسابي للبعد الأول(البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية) قيمته (3.972)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (21.945) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي قيمتها (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للبعد الثاني(البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية) قيمته (4.154)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (29.351) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي قيمتها (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للبعد الثالث كوحدة واحدة(البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية) يساوي (4.081)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (36.341) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي قيمتها (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للبعد الرابع(البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية) قيمته (4.119)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (26.279) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي قيمتها (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للبعد الخامس(البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها) يساوي (4.058)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (28.164) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).

وتأسيسا بما سبق، ترفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا: إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه " تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستنادا لمراحل منهجية متتالية"، ولإختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستنادا لمراحل منهجية متتالية.
- الفرضية البديلة H_1 : تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستنادا لمراحل منهجية متتالية.

بعد إختبار المحور الثاني بجميع أبعاده، والذي يمثل الفرضية الثانية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (51): إختبار (T-TEST) لأبعاد عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية

Test Value=3						
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرق بين المتوسط الحقيقي والافتراضي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	
0.556	3.951	0.951	0.000	106	17.674	المرحلة الأولى
0.429	4.038	1.038	0.000	106	25.019	المرحلة الثانية
0.435	4.066	1.066	0.000	106	25.318	المرحلة الثالثة
0.415	4.151	1.151	0.000	106	28.659	المرحلة الرابعة
0.026	4.051	1.024	0.000	106	39.321	المحور الثاني

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:07)

من الجدول (51) نجد ان قيمة المتوسط الحسابي ($\bar{X}=4.024$)، بإنحراف معياري ($\delta=0.284$)، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرض ($\bar{X}'=3$)، والفرق بينهما موجب وبلغ (1.0243) أي ان عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية تخضع لخطوات ومراحل منهجية متتابعة، كما ان قيمة (T) المحسوبة بلغت (37.245)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000)، حيث (T) المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية المقدره بـ (1.984)، ومستوى الدلالة أقل من ($\alpha \leq 0.05$).

أما على المستوى التفصيلي، من الجدول (51) نجد أن:

- المتوسط الحسابي للمرحلة الأولى (تحديد المشكلة وتشخيصها) قيمته (3.951)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (17.674) وهي اكبر من القيمة الجدولية والتي قيمتها (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للمرحلة الثانية (جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل) قيمته (4.038)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (25.019) وهي اكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للمرحلة الثالثة (إختيار البديل الأمثل) قيمته (4.066)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (25.318) وهي أكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).
- المتوسط الحسابي للمرحلة الرابعة (مرحلة التنفيذ ومتابعته) قيمته (4.151)، وكانت قيمة (T) المحسوبة تساوي (28.659) وهي اكبر من القيمة الجدولية والتي تساوي (1.984)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من ($\alpha \leq 0.05$).

مما سبق ترفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستنادا لمراحل منهجية متتالية.

المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثالثة

سيتم من خلال هذا المطلب تحديد علاقة تأثير أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، حيث تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على أنه: " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية"،

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية، وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية.
- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي، والذي يقيس أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كوحدة واحدة (متغير مستقل) على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية كوحدة واحدة (متغير تابع)، ويمكن تمثيلها بالصيغة التالية: $Y=b_0+b_1X$ ، حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات).

X : يمثل المتغير المستقل (المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي).

b_0 : قيمة ثابتة.

b_1 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y على المتغير X .

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، و عملية إتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول الى مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الإرتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2 ajuste)، وقد كانت النتائج حسب الجدول:

الجدول (52): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الرئيسية الثالثة

معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.862	0.744	0.741

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:08)

من الجدول (52) نلاحظ ان معامل الإرتباط بين محور أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان ارتباطاً طردياً حيث بلغت قيمته ($R=0.862$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.744$)، ونستنتج ان (74.40%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي)، اما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل اخرى غير مدروسة. وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية الثالثة تم إستخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (53): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الرئيسية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	6.033	01	6.033	304.611	0.000
الخطأ	2.079	105	0.020		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:08)

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول (53) يتضح ان قيمة F بلغت (304.611) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) ، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.

ولدراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كوحدة واحدة على عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (54): معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية الثالثة

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
الثابت	0.445	0.207		2.148	0.034
المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي	0.885	0.051	0.862	17.453	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:08)

من الجدول (54) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار كما يلي:

$$Y=0.445+0.885X$$

حيث نجد ان قيمة الثابت b_0 بلغت (0.445) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة b_1 الميل للمتغير المستقل مساوية (0.885) وهذا ما يفسر ان التغير في المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عملية إتخاذ القرار (المتغير التابع) بمعدل (0.885)، كما ان قيمة T بلغت (17.453) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لها (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

ولتحقق من أثر كل بعد معلوماتي في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية فقد تم تقسيم الفرضية الرئيسية إلى 05 فرضيات فرعية، تمثل علاقة المتغيرات الفرعية المستقلة ومتغيرات فرعية للمتغير التابع، وقد تم استخدام الإنحدار الخطي البسيط، بالإضافة إلى تحليل التباين في الإنحدار لقياس مدى تأثير المتغيرات المستقلة، والمتغيرات التابعة لتحقيق أهداف الدراسة،

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وتمت صياغة هذه الفرضية الفرعية في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

▪ الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية، و عملية إتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول الى مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الارتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2 ajuste)، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (55): ملخص نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.525	0.275	0.268

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم: 09)

من الجدول (55) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المحور الفرعي والمتعلق بالبعد المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهرية في تقرير المدقق الخارجي، ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان إرتباطاً طردياً حيث بلغت قيمته ($R = 0.525$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.275$)، ومنه نستنتج أن (27.50%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (البعد المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهرية في تقرير المدقق الخارجي)، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة تم إستخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (56): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	2.233	1	2.233	39.874	0.000
الخطأ	5.879	105	0.056		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم: 09)

من الجدول (56) يتضح ان قيمة F بلغت (39.874) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) ، وهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ولدراسة أثر البعد المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهرية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (57): معاملات الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	قيمة T المحسوبة	Beta	الخطأ المعياري	B		المتغير
0.000	13.927		0.201	2.793	b_0	الثابت
0.000	6.315	0.525	0.505	0.317	b_1	المحتوى المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهري في تقرير المدقق الخارجي

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:09)

من الجدول (57) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الانحدار وقيمة اختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 2.793 + 0.317X_1$$

حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات).

X_1 : يمثل المتغير المستقل (البعد المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهري في تقرير المدقق الخارجي)

b_0 : قيمة ثابتة.

b_1 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y_1 على المتغير X_1 .

حيث نجد ان قيمة الثابت b_0 بلغت (2.793) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة b_1 الميل للمتغير المستقل مساوية (0.317)، وهذا ما يفسر ان التغير في المحتوى المعلوماتي لمخاطر التحريف الجوهري في تقرير المدقق الخارجي (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عملية إتخاذ القرار (المتغير التابع) بمعدل (0.317)، كما ان قيمة T بلغت (6.315) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لها (0.000) وهو اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثالثة على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وتمت صياغة هذه الفرضية الفرعية في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

▪ الفرضية البديلة H_1 يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية، وعملية اتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول إلى مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الارتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2 ajuste)، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (58): ملخص نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.593	0.352	0.346

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:10)

من الجدول (58) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المحور الفرعي والمتعلق بالبعد المعلوماتي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي، ومحور عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان ارتباطاً طردياً حيث بلغت قيمته ($R=0.593$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.352$)، ومنه نستنتج أن (35.20%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية اتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (البعد المعلوماتي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي)، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة تم استخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (59): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	2.854	1	2.854	57.003	0.000
الخطأ	5.258	105	0.050		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:10)

من الجدول (59) يتضح ان قيمة F بلغت (57.003) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ولدراسة أثر البعد المعلوماتي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (60): معاملات الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	قيمة T المحسوبة	Beta	الخطأ المعياري	B		المتغير
0.000	10.653		0.223	2.376	b_0	الثابت
0.000	7.550	0.593	0.053	0.403	b_1	المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:10)

من الجدول (60) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الانحدار وقيمة اختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 2.376 + 0.403X_2$$

حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (عملية اتخاذ القرارات).

X_2 : يمثل المتغير المستقل (البعد المعلوماتي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي)

b_0 : قيمة ثابتة.

b_1 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y_2 على المتغير X_2 .

حيث نجد ان قيمة الثابت b_0 بلغت (2.376) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة b_1 الميل للمتغير المستقل مساوية (0.403)، وهذا ما يفسر ان التغير في المحتوى المعلوماتي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عملية اتخاذ القرار (المتغير التابع) بمعدل (0.403)، كما ان قيمة T بلغت (7.550) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لها (0.000) وهو اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة

تنص الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وتمت صياغة هذه الفرضية الفرعية في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

▪ **الفرضية البديلة H_1 :** يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، وعملية إتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول إلى مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الإرتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2 ajuste)، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (61): ملخص نموذج الإنحدار المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.851	0.724	0.716

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:11)

من الجدول (61) نلاحظ أن معامل الإرتباط بين المحور الفرعي والمتعلق بالبعد المعلوماتي لتقييم للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي، ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان إرتباطاً طردياً حيث بلغت قيمته ($R = 0.851$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.724$)، ومنه نستنتج أن (72.40%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (البعد المعلوماتي لتقييم للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي)، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة تم إستخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (62): تحليل التباين للإنحدار المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	5.872	3	1.957	90.010	0.000
الخطأ	2.240	103	0.022		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:11)

من الجدول (62) يتضح ان قيمة F بلغت (90.010) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) ، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ولدراسة أثر البعد المعلوماتي لتقييم للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (63): معاملات الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	قيمة T المحسوبة	Beta	الخطأ المعياري	B		المتغير
0.000	3.639		0.206	0.748	b_0	الثابت
0.000	11.846	0.640	0.038	0.449	b_1	المحتوى المعلوماتي لتقييم السياسات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي
0.002	3.191	0.194	0.035	0.111	b_2	المحتوى المعلوماتي لتقييم التقديرات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي
0.000	6.371	0.375	0.039	0.249	b_3	المحتوى المعلوماتي لتقييم الإفصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:11)

من الجدول (63) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الانحدار وقيمة اختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y=0.748+0.449X_3 +0.111X'_3 +0.249X''_3$$

حيث:

Y: يمثل المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات).

X_3 : يمثل المتغير المستقل الفرعي (المحتوى المعلوماتي لتقييم السياسات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي).

X'_3 : يمثل المتغير المستقل الفرعي (المحتوى المعلوماتي لتقييم التقديرات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي).

X''_3 : يمثل المتغير المستقل الفرعي (المحتوى المعلوماتي لتقييم الإفصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي).

b_0 : قيمة ثابتة.

b_1 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y_3 على المتغير X_3 .

b_2 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y_3 على المتغير X'_3 .

b_3 : معامل ميل انحدار المتغير التابع Y_3 على المتغير X''_3 .

كما نجد ان قيمة الثابت b_0 بلغت (0.748) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان المعلمات b_1 ، b_2 ، b_3 ، الممثلة لميل المتغيرات الفرعية المستقلة، والمساوية على التوالي (0.449)، (0.111)، (0.249)، كما أن قيمة T_1 ، T_2 ، T_3 ، بلغت على التوالي (11.846)، (3.191)، (6.371) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لهم على التوالي (0.000)، (0.002)، (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وتمت صياغة هذه الفرضية الفرعية في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية، و عملية إتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول أي مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الارتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2_{ajuste})، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (64): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.409	0.168	0.160

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:12)

من الجدول (64) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المحور الفرعي والمتعلق البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية، ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان ارتباطاً طردياً حيث بلغت قيمته ($R = 0.409$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.168$)، ومنه نستنتج أن (16.80%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية)، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة تم إستخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (65): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	1.359	1	1.359	21.133	0.000
الخطأ	6.753	105	0.064		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:12)

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من الجدول (65) يتضح ان قيمة F بلغت (21.133) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$) ، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ولدراسة أثر البعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (66): معاملات الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الثالثة

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
الثابت	2.993	0.232		12.930	0.000
المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية	0.257	0.056	0.409	4.597	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:12)

من الجدول (66) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار كما يلي:

$$Y = 2.993 + 0.257X_4$$

حيث:

Y: يمثل المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات).

X₄: يمثل المتغير المستقل (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية)

b₀: قيمة ثابتة.

b₁: معامل ميل انحدار المتغير التابع Y₄ على المتغير X₄.

حيث نجد ان قيمة الثابت b₀ بلغت (2.993) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة b₁ الميل للمتغير المستقل مساوية (0.257)، وهذا ما يفسر ان التغير في المحتوى المعلوماتي لتقييم فرض الإستمرارية في تقرير المدقق الخارجي (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عملية إتخاذ القرار (المتغير التابع) بمعدل (0.257)، كما ان قيمة T بلغت (4.613) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لها (0.000) وهو اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خامسا: الفرضية الفرعية الخامسة

تنص الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الثالثة على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وتمت صياغة هذه الفرضية الفرعية في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

▪ الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

▪ الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وعملية إتخاذ القرارات)، وهذا قصد الوصول الى مدى قدرة النموذج على التفسير من خلال معامل الارتباط (R)، ومعامل التحديد (R^2)، ومعامل التحديد المعدل (R^2_{ajuste})، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (67): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2_A
0.608	0.370	0.364

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:13)

من الجدول (67) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المحور الفرعي والمتعلق البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية كان إرتباطا طرديا حيث بلغت قيمته ($R = 0.608$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.370$)، ومنه نستنتج أن (37.00%) من التباين (التغير) في المتغير التابع (عملية إتخاذ القرارات) كانت بسبب المتغير المستقل (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها)، أما النسبة المتبقية فتعود إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

وللتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة تم إستخدام نتائج التحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج حسب الجدول الموالي:

الجدول (68): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	3.004	1	3.004	61.737	0.000
الخطأ	5.108	105	0.049		
المجموع الكلي	8.112	106	/		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:13)

من الجدول (68) يتضح ان قيمة F بلغت (61.737) بقيمة احتمالية (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملائمته لإختبار الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثالثة.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ولدراسة أثر البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (69): معاملات الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	قيمة T المحسوبة	Beta	الخطأ المعياري	B	المتغير
0.000	10.215		0.225	2.295	الثابت
0.000	7.857	0.608	0.055	0.433	المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الإستمرارية

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:13)

من الجدول (69) يتضح ان نتائج تحليل التباين تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية، كما تتضح لنا معالم الانحدار وقيمة اختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 2.295 + 0.433X_5$$

حيث:

Y_5 : يمثل المتغير التابع (عملية اتخاذ القرارات).

X_5 : يمثل المتغير المستقل (البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها)

b_0 : قيمة ثابتة.

b_1 : معامل ميل إنحدار المتغير التابع Y على المتغير X_5 .

حيث نجد ان قيمة الثابت b_0 بلغت (2.295) وهي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، كما نجد ان معلمة b_1 الميل للمتغير المستقل مساوية (0.433)، وهذا ما يفسر ان التغير في البعد لمعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عملية اتخاذ القرار (المتغير التابع) بمعدل (0.433)، كما ان قيمة T بلغت (7.857) حيث بلغ مستوى المعنوية المقابل لها (0.000) وهو اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على أنه: يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرابعة

سيتم من خلال هذا المطلب ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في اختبار الفروض بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الشخصية (المراقبة)، والمتمثلة في الخصائص الديمغرافية للعينة (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، قطاع الإنتماء، طبيعة نشاط المؤسسة)، وذلك من خلال تحليل التباين الأحادي باستخدام اختبار (ONE WAY ANOVA) بالنسبة ل: (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، طبيعة نشاط المؤسسة)، وسيتم استخدام اختبار (T-TEST Independent Samples) بالنسبة لقطاع الإنتماء.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وقد نصت الفرضية الرابعة على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية"، والتي بدورها تم تقسيمها إلى 04 فرضيات فرعية، مقسمة كما يلي:

أولاً: إختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (70): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات الصغرى	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الأول	بين المجموعات	0.342	1.185	0.322
	داخل المجموعات	7.358		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.360	1.185	0.322
	داخل المجموعات	7.752		
كل المحاور	بين المجموعات	0.339	1.232	0.302
	داخل المجموعات	7.010		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:14)

تشير معطيات الجدول (70) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع المحاور تساوي (1.232) وهي اقل من قيمة (F) الجدولية (مستوى معنوية 5% ودرجة حرية 102:04) تساوي (2.44). كذلك ارتفاع مستوى الدلالة (0.302) عن مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العدمية (H_0)، التي تقضي بأنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي".

ثانياً: إختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية"،

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (71): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات الصغرى	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الأول	بين المجموعات	0.545	2.613	0.055
	داخل المجموعات	7.155		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.516	2.330	0.079
	داخل المجموعات	7.596		
كل المحاور	بين المجموعات	0.516	2.590	0.057
	داخل المجموعات	6.833		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:15)

تشير معطيات الجدول (71) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للخبرة المهنية، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع المحاور تساوي (2.590) وهي أقل من قيمة (F) الجدولية (مستوى معنوية 5% ودرجة حرية 103:03) التي تساوي (2.68)، كذلك إرتفاع مستوى الدلالة (0.057) عن مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العدمية (H_0)، التي تنص بأنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية".

ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للوظيفة".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للوظيفة.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للوظيفة.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (72): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات الصغرى	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الأول	بين المجموعات	0.355	1.657	0.181
	داخل المجموعات	7.345		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.280	1.227	0.304
	داخل المجموعات	7.832		
كل المحاور	بين المجموعات	0.316	1.543	0.208
	داخل المجموعات	7.033		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:16)

تشير معطيات الجدول (72) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع المحاور تساوي (1.543) وهي اقل من قيمة (F) الجدولية (مستوى معنوية 5% ودرجة حرية 103:03) التي تساوي (2.68)، كذلك ارتفاع مستوى الدلالة (0.208) عن مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العدمية (H_0)، التي تقضي بأنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للوظيفة".

رابعا: إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على (T-TEST_Independent_Samples) :

الجدول (73): نتائج إختبار (T) للعينات المستقلة للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة

المتغيرات	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.045	0.048
المحور الثاني	0.993	0.166
كل المحاور	0.388	0.057

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:17)

تشير معطيات الجدول (05_53) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا لقطاع الإنتماء، وذلك يعود لكون قيمة (T) المحسوبة لجميع المحاور تساوي (0.388) وهي اقل من قيمة (T) الجدولية (مستوى معنوية 5% ودرجة حرية 105) التي تساوي (1.984)، كذلك إرتفاع مستوى الدلالة (0.057) عن مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية العدمية (H_0)، التي تقضي بأنه: " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لقطاع الإنتماء".

خامسا: إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الخامسة على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة.
- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على (ONE WAY ANOVA) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (74): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرابعة

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات الصغرى	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الأول	بين المجموعات	0.689	3.374	0.021
	داخل المجموعات	7.011		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.375	1.664	0.179
	داخل المجموعات	7.737		
كل المحاور	بين المجموعات	0.565	2.858	0.041
	داخل المجموعات	6.784		

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26. (الملحق رقم:18)

تشير معطيات الجدول (74) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة، وذلك يعود لكون قيمة (F) المحسوبة لجميع المحاور تساوي (2.858) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية (مستوى معنوية 5% ودرجة حرية 103:03) التي تساوي (2.68) ، كذلك إنخفاض مستوى الدلالة (0.041) عن مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد، وعليه تقضي هذه النتائج بقبول الفرضية البديلة (H_1)، التي تقضي بأنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة".

المطلب الرابع: مناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بعد التطرق للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بمختلف أبعاده، وكذلك عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمختلف مراحلها، وبعد وصف متغيرات الدراسة وتحليل إختبار فرضياتها الرئيسية والفرعية تم التوصل إلى جملة من النتائج التي تم مناقشتها ومقارنتها بما تم التطرق له في الفصول النظرية ووفقا لنموذج الدراسة المعتمد كما يلي:

أولا: مناقشة نتائج إختبار الفرضية الأولى

أظهرت البيانات المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تنص على أنه " يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" وقد تم التحليل باستخدام إختبار (T-TEST) للعينات الواحدة بالتحقق من وجود فرق بين متوسط الأبعاد المعلوماتية المختلفة لتقرير المدقق الخارجي (البعد المعلوماتي المتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية، البعد المعلوماتي المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات والتقديرات والافصاحات المحاسبية، البعد المعلوماتي المتعلق بفرض الإستمرارية، والبعد المعلوماتي المتعلق بالعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها) والمتوسط الفرضي، وقد أظهرت النتائج للمحور الأول ككل أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (41.250) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.984)، وأيضا مستوى الدلالة (sig=0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 05\%$)، وهو ما أدى لرفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة الفاضية بمساهمة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما أكدته الإطار النظري للدراسة من أهمية كون تقرير التدقيق الخارجي إطار معلوماتي إعلامي يحتوي على العديد من المؤشرات والمعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في بناء قرارات مختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية، كما أكد أفراد عينة الدراسة من خلال أجوبتهم ان المحتوى المعلوماتي لتقرير لمدقق الخارجي وسيلة تأكيدية داعمة لصدق وعدالة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ولسلامة المعطيات المالية للمؤسسة، وهذا ما يتوافق تماما مع دراسة كل من (سعاد شدرى)¹ و (Barbe & Rimbault)²، (جمام محمود، وأميرة دباش)³ و (Basak Erdem et al)⁴ التي توصلت إلى ان المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي يساهم بتقديم معلومات مالية موضوعية وصادقة في مضمونها.

كما لم تتفق النتائج المتوصلها لها مع دراسة كل من (Abdullah Salah Hardan et al)⁵ و دراسة (رامي محمد الزيدية، علي عبد القادر الذنبيات)⁶ وذلك يعود لكونهما دراستين قبل عام 2015 أي قبل تعديل معيار التدقيق الدولي المتعلق بالتقرير، وهو امر يبدي ان تكون النتائج أن تقرير التدقيق الخارجي لا يخدم القرار لان التقرير في تلك الفترة كان يمتاز بالنمطية والشح المعلوماتي الامر الذي أدى إلى تعديله فيما بعد.

¹ _ شدرى معمّر سعاد، مرجع سابق.

² _ Barbe Odile, Rimbault Sophie, Op.Cit., p36.

³ _ جمام محمود، أميرة دباش، مرجع سابق.

⁴ _ Basak Erdem et al , Op.Cit.

⁵ _ Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, Firas Naim Dahmash, Abdullah Salah Hardan , Op.Cit, pp93-103.

⁶ _ رامي محمد الزيدية، علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق.

ثانيا: مناقشة نتائج إختبار الفرضية الثانية

أظهرت البيانات المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تنص على أنه " تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إستنادا لمراحل منهجية متتالية " وقد تم التحليل بإستخدام إختبار (T-TEST) للعينة الواحدة بالتحقق من وجود فرق بين متوسط مراحل عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (مرحلة تحديد المشكلة وتشخيصها، مرحلة جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، مرحلة إختيار البديل الأمثل، ومرحلة المتابعة والتنفيذ) والمتوسط الفرضي، وقد أظهرت النتائج للمحور الثاني ككل أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (39.321) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.984)، وأيضا مستوى الدلالة (sig=0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 05\%$)، وهو ما أدى لرفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القاضية بأن عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتم عبر مراحل منهجية متتالية، وفي ذلك تأكيد أن جل إدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أصبحت تحتكم إلى أساليب حديثة في عملية إتخاذ القرار، وهذا بغية تحقيق الغايات المرجوة من هذه القرارات، وهذا ما يتفق مع دراسة (Predrag Ranisavljevic et al.)¹ التي توصلت في جزئية إلى أن عملية إتخاذ القرار تتم إستنادا لمراحل مضبوطة وبالإعتماد على معلومات دقيقة وتمتاز بالموثوقية.

ثالثا: مناقشة نتائج الفرضية الثالثة

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه "يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للمحتوى المعلوماتي في تقرير التدقيق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وقد أظهرت النتائج على وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين محور المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، ومحور مراحل عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، حيث بلغ معامل الإرتباط ($R=0.862$) بين المحورين، ومعامل التحديد ($R^2=0.744$) الذي يفسر ان (74.40%) من التباين الحاصل في عملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية سببه المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، كما أظهرت الدراسة الميدانية على وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي ومحور عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، وقد أكدت الدراسة على وجود تأثير لأبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع محور الأبعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.885).

1. مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل نتائج الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه "يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" وقد أظهرت النتائج عن وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي المتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي المتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.317)، وقد أكدت النتائج على أهمية هذا البعد في عملية إتخاذ القرار كونه يستمد هذه الأهمية في أثره المباشر على القوائم المالية التي هي

¹ _ Predrag Ranisavljevic & others, Op.Cit, pp 184-194.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مصدر المعلومات الاوّل بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لذلك تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى اعتماد المحتوى الذي يقدمه المدقق الخارجي بهذا الشأن قصد استخدامه كعامل تعديل أو إصلاح لكل المعلومات التي لا تعبر عن حقيقة المؤسسة من الناحية المالية خاصة، أو استخدامه كمؤشر لوجود مشكلة في مستوى معين تحتاج إلى إصلاح أو تعديل من خلال إتخاذ جملة من القرارات بشأنها.

وقد أتفقت نتائج الدراسة الحالية مع دراسة (Mangala. D & Kumari.P)¹ على أن المدقق الخارجي يسعى لتقديم معلومات ومؤشرات حول مواطن الغش والتدليس لضمان تلبية حاجيات أصحاب المصلحة والقرار من المعلومات في هذا الشأن.

2. مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل نتائج الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" وقد أظهرت النتائج عن وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.403).

وقد أكدت دراسة (Asare & Wright)² على وجود تأثير للإفصاح عن نظام وهيكّل الرقابة الداخلية على قرارات أصحاب المصالح، كذلك على قرارا الادارة العليا للمؤسسة، كذلك نفس الامر مع دراسة (Mukhlasin & Anissa) التي أكدت على أثر المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية في حل مشكلة تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين من أجل إتخاذ قراراتهم على ضوء معطيات تعكس واقع المؤسسة الاقتصادية.

3. مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثالثة

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل نتائج الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم السياسات، التقديرات، والافصاحات المحاسبية، على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" وقد أظهرت النتائج عن وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي المتعلق بتقييم السياسات، التقديرات، والافصاحات المحاسبية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم السياسات بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.449)، وكل ارتفاع في المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي المتعلق بالافصاحات المحاسبية بمقدار (0.111)، وكل إرتفاع في المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي المتعلق بالافصاحات المحاسبية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.249)، كما كانت النسبة الأكبر للأثر على عملية إتخاذ القرار هو المحتوى المعلوماتي المتعلق بالسياسات المحاسبية بمقدار (44.90%).

¹ _Deepa Mangala, Pooja Kumari, Op.Cit., pp 97-117.

² _ Stephen K. Asare, Arnold Wright, Op.Cit., pp 75-152.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وبالعودة لجزئية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول السياسات المحاسبية، توصلت دراسة (Christopher & Stadler)¹ أن عملية إختيار وتغيير السياسات المحاسبية من قبل الادارة العليا للمؤسسة الإقتصادية لا بد أن يخضع للتقييم من قبل المدقق الخارجي، وأي إشارة منه أو تحفظ أو تصويب لا بد ان يأخذ بعين الاعتبار و إتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة المتمثلة أساسا في قرارات، سواء على السياسة المحاسبية كإجراء، أو على الأثر المادي الذي تخلفه، في حين تناولت دراسة (Giuseppe Sannino et al.)² جزئية أنه يقع على عاتق المدقق الخارجي ان يقدم معلومات كافية حول افصاحات الادارة من معلومات حول البيانات المالية المطبقة لتقييم اداء المؤسسة، ومعلومات حول العمليات غير العادية التي تمت حتى في سنوات سابقة، وايضا تقديم معلومات حول الافصاحات المتعلقة بمؤشرات الاداء غير التقليدية التي تمت، ومدى واقعيتها، إلى جانب الافصاحات الي تندرج ضمن المتطلبات القانونية للشركة، وكل هذه المعلومات من شأنها إحداث نوع من التقييم الذاتي مدى كفاية الافصاح وسده لفجوة عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة ومختلف الاطراف الخارجية الاخرى، وفي حال إثبات القصور يصبح من الضروري القيام بقرارات تسوية للفجوة أو النقص الموجود في الافصاح إستنادا لما أشار أو تحفظ عليه المدقق الخارجي، وفي جزئية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول التقديرات المحاسبية، أكدت دراسة (Emily E. Griffith)³ أن على المدقق الخارجي تقديم معلومات كافية حول مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي غالبا ما تنطوي على ميولات شخصية من قبل معدها، وهذا ما يجعل منها محل شكوك، لذلك لا بد للمدقق الخارجي من توفير قاعدة معلوماتية في تقريره حول هذه التقديرات لإستخدامها كمرجع في العديد من الوظائف منها عملية إتخاذ القرار.

4. مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الرابعة

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل نتائج الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه "يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم فرض الإستمرارية على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية" وقد أظهرت النتائج عن وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي المتعلق بفرض الإستمرارية في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم فرض الإستمرارية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.257)، وتستمد هذه النتيجة حجيتها من التشريع الجزائري لاسيما في المادة 23 الفقرة 05 من القانون 10-01، الذي يجبر المدقق الخارجي على توفير كل المعلومات المتعلقة بالإستمرارية لإعلام الإدارة بكل ما له علاقة في عرقلة إستمرار المؤسسة، وإعداد تقرير خاص به إذا إستلزم الأمر، وهو ما يتيح أمام المؤسسة الإقتصادية إتخاذ القرارات اللازمة للحيلولة دون عرقلة إستمرارية نشاط المؤسسة، كما تتفق دراسة (Smith)⁴ إلى النتيجة المتوصل لها، حيث إشارة الدراسة إلى دور المدقق الخارجي في توفير معلومات عن إستمرارية المؤسسة من جوانب عديدة يمكن ان تكون المؤسسة أغفلت أحده أو قللت من تقديره، لذلك يعد تقرير المدقق الخارجي المطول مصدر معلومات متاحة في يد مجلس الادارة بصورة أسرع وأشمل يتم الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المتعلقة خصوصا بالإستثمار أو قرارات الاستدانة من المؤسسات البنكية.

¹ Christopher William Nobes, Christian Stadler, Op.Cit., pp 572-601.

² Giuseppe Sannino, Gianluca Ginesti, Riccardo Macchioni, Maria Spano, *The Impact of International Accounting Standards Board (IASB)'s Guidelines for Preparing Management Commentary (MC): Evidence from Italian Listed Firms*, Journal of Modern Accounting and Auditing - , Vol. 9, N°. 3, March 2013, pp305-320.

³ Emily E. Griffith, Op.Cit., pp 177-202.

⁴ Kecia Williams Smith, Op.Cit., pp 01-54.

5. مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الخامسة

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها من تحليل نتائج الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه " يوجد أثر عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) للبعد المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي الناتج عن تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية" وقد أظهرت النتائج عن وجود تأثير للمحتوى المعلوماتي المتعلق بالعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها في تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أن إرتفاع البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي المتعلق بالعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور عملية إتخاذ القرارات بمقدار (0.433)، وتعود خليفة هذه النتيجة لكون عملية تدقيق القوائم المالية هي المهمة الأولى والرئيسية للمدقق الخارجي وكل أفراد العينة على دراية تامة بهذا المحتوى، وقد وضعت المعايير الجزائرية للتدقيق من أجل تأطير عملية تدقيق القوائم المالية أولاً بجميع ما تحتويه من جوانب، ثم ضمينا باقي عمليات التدقيق الأخرى سواء للاغراض الخاصة أو المهام الإستشارية، وذلك كون المعلومات المتأنية من القوائم المالية تعتبر غاية في الأهمية سواء بالنسبة للمؤسسة داخليا، أو بالنسبة للأطراف ذات العلاقة، كون المدقق الخارجي يقدم تأكيد على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وتمثيلها الصادق.

أما على صعيد الدراسات السابقة فتتفق النتيجة المتوصل لها مع دراسة (Alrshah)¹ التي بحثت في أثر عمل المدقق الخارجي على جودة المحتوى الذي تتضمنه القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر بين جودة عملية التدقيق والقيمة المعلوماتية للقوائم المالية، من خلال توفير إطار إعلامي معلوماتي غني بالتوجهات والتصويبات تقع كلها في ضمان جودة القوائم المالية، والتي يمكن أن تساعد صناع القرار في توجيه قراراتهم.

بالإضافة إلى ما سبق ذكره فالأبعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي كانت مرتبة حسب إرتباطها بعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية من الأكثر ارتباط إلى الأقل إرتباطا كما يلي: البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات، التقديرات، والافصاحات المحاسبية، البعد المعلوماتي المتعلق بالعرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، البعد المعلوماتي بتقييم مخاطر التحريف الجوهري، البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم فرض الإستمرارية.

رابعا: مناقشة نتائج الفرضية الرابعة

أظهرت البيانات المتحصل عليها من تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة والتي تنص على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية"، أي من حيث المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، قطاع الإنتماء، وطبيعة نشاط المؤسسة، والتي قسمت إلى خمس فرضيات فرعية، وقد تم الإختبار من خلال تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) وبإستخدام إختبار (T) للعينات المستقلة (T-TEST Indeprndent Samples)، حيث ثبت أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) بالنسبة للفرضيات الفرعية المتعلقة بالمؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، قطاع الإنتماء، وذلك بسبب تجانس مجتمع الدراسة المتمثل في صناع القرار بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية كونهم يعملون تحت نفس الظروف والقوانين، كذلك التقارب والتجانس في التسيير الذي عادة ما يكون

¹ _ Abdelfatah Mohammad Alrshah, Op.Cit., pp 172-179.

الفصل الرابع — دراسة أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

موجه بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية العمومية، وكذلك التجانس في التكوين وأساليب التسيير بالنسبة لصناع القرار.

أما بالنسبة للفرضية الفرعية المتعلقة بطبيعة النشاط، فقد ثبت أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 05\%$) وذلك بسبب التباين بين المؤسسات العمومية والخاصة من حيث حجم ومستوى النشاط، فلا يمكن بأي حال الاحوال تجانس حجم المعاملات أو حجم النشاط بين مؤسسة صناعية عمومية ومؤسسة صناعية خاصة في بعض المنتجات هذا من جهة، كذلك التباين الموجود بين المؤسسات الإقتصادية فيما بينها حيث لا يمكن ان تكون القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي وطبيعة القرارات المتخذة متجانسة، كون كل مؤسسة إقتصادية لها خصوصية ومعايير تحكمها وتضبطها.

وعلى العموم بعد التطرق للدراسة التطبيقية، ومتابعة متغيرات الدراسة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك من خلال التطرق لتقرير المدقق الخارجي والضوابط التي تحكمه وتحكم محتواه، إلى جانب التطرق لعملية إتخاذ القرارات، تبين أن للمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي أثر على عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، سواء كان هذا المحتوى متعلق بالتصديق على القوائم المالية، أو تقارير المهام الخاص، أو المهام الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التطرق للإطار المنهجي للدراسة الميدانية، والمتضمن للخطوات التي قمنا بها من أجل تحقيق أهداف الدراسة، من خلال تحديد مجتمع الدراسة وعينته وأهم الأدوات والإجراءات المتبعة في ذلك، وتحديد الإساليب الإحصائية المستخدمة في عرض وتحليل عبارات الإستبيان، وإختبار فرضياتها ومناقشة نتائجها.

جاءت نتائج الدراسة الميدانية في مجملها مطابقة لما تم التطرق له في الشق النظري، إذ وافقت عينة الدراسة على أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي بكل أبعاده وبإختلاف أشكاله والغايات من إعدادده، يعد مصدر غني بمعلومات ذات جودة عالية خاصة من زاوية الموثوقية والموضوعية، وله دور كبير في المؤسسة الإقتصادية خاصة في كونه مصدر معلومات متاح لخدمة القرار ومختلف الوظائف الأخرى.

كما في هذا الفصل تحديد تأثير المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، الذي خلص لوجود أثر، وعلاقة طردية (إيجابية) بين كل أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي و عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

وبالرغم من إختلاف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في مجال إستخدام المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، غير أنها إتفقت مع بعضها في إثبات أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي مصدر مهم جدا للمعلومات المالية وغير المالية داخل وخارج المؤسسة الإقتصادية، وخاصة في مجال إتخاذ القرارات، وإتفقت أن الدور المعلوماتي الإعلامي للمدقق الخارجي لا بد منه ويسير بالتوازي مع الدور التوكيدي والرقابي للمدقق الخارجي.

خاتمة



خاتمة

يعد دور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال المعاصرة أمر غاية في الأهمية، وملزم بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، كونه يمثل الوسيلة الرسمية لإعلام وتثقيف مختلف مستخدمي القوائم المالية، وتعزيز قيمة المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي، فمن خلال تقرير المدقق الخارجي الذي يمثل القناة الرئيسية التي يقوم عبرها بتوصيل المعلومات عن عملية التدقيق التي قام بها والذي يتضمن الرأي الفني المحايد الذي يعد المنتج النهائي الذي يوفر تأكيدا إيجابيا أو سلبيا على ما قدمته الإدارة من معلومات.

كما يعد تقرير عملية التدقيق الخارجي مصدر لحقائق حول البيئة المالية والوظيفية للمؤسسة، وأداة دعم الثقة والتأكيد والمساهمة لمهام إدارة المؤسسة الإقتصادية، وذلك من كونه الأداة الإعلامية والمعلوماتية ووسيلة الإتصال لكثير من الأطراف من أصحاب المصالح بالمؤسسة الإقتصادية، بحيث يبرز المعلومات النوعية والمالية التي تترجم في شكل مخرجات هذا العمل الإنتقادي الهادف، والذي يوجه كيان يحمل معلومات موثوقة وموضوعية تساعد على إتخاذ عدة أشكال من القرارات، وهذا استنادا لما تقتضيه وضعية المؤسسة الحقيقية المخصصة في نماذج القوائم.

وقد تم من خلال هذه الدراسة إستعراض الأبعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي من خلال التطرق إلى مختلف الدراسات والمعايير التي تناولت التفصيل في هذه الأبعاد كما قمنا بتقديم مختلف المفاهيم والمفاهيم المجاورة لها وتوضيحها وتفسيرها، والتطرق لإسهام كل بعد في مختلف مراحل عملية إتخاذ القرار.

أما على صعيد الممارسة المهنية في الجزائر يعد قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عبارة عن استجابة للتطورات الحاصلة على صعيد المحاسبة المالية في تلك الفترة من خلال تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية (IAS)، كما تعد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) التي يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المخولة لها إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا عن طريق لجنة متابعة المعايير الجزائرية، حيث قامت هذه اللجنة بطرح عدة معايير جزائرية للتدقيق (NAA) وهي التي هي مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، وقد كان من بين هذه الإصدارات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" والذي تضمن في مضمونه عدة جزئيات متعلقة بالمتطلبات إبداء الرأي وإصدار التقرير، إلى جانب إشارته للمحتوى المعلوماتي الذي يجب أن يتضمنه التقرير، كما فصل القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 والصادر عن وزارة المالية الجزائرية في معايير تقارير المدقق الخارجي في الجزائري والتي يندرج تحت كل معيار منها محتوى معلوماتي خاص به يوفر من خلاله المدقق الخارجي إطار إعلامي مفصل وثيري للأطراف ذات العلاقة وحتى بالنسبة للأطراف الخارجية وعلى رأسهم المصالح الحكومية (الضرائب) أو المستثمرين المحتملين، يمكن أن يساهم بطريقة أو بأخرى في خدمة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أو الأطراف الخارجية الأخرى كونه صادر عن جهة مهنية خبيرة ولها إلمام بالممارسة المحاسبية والمقتضيات القانونية في بيئة الأعمال الجزائرية.

وبالعودة لعملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية والتي تعتبر في الظروف الراهنة تحديا أمام هذه المؤسسات، خاصة في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، فنجد العديد من المؤسسات الإقتصادية تسعى وراء المعلومات الصادقة والموثوقة والتي تخدم قراراتها على النحو الذي يخفف من حالات عدم التأكد، وقد سعت في ذلك الدولة الجزائرية لتوفير مناخ ملائم يهدف لتعزيز جودة المصدر الأول للمعلومات المستخدمة عمليات إتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية وهي القوائم المالية، وذلك من خلال تبني المعايير الدولية المحاسبية (IAS) وبالتوازي مع ذلك تبنت الجزائر لمعايير

التدقيق الدولية (ISA) وهذا يهدف تسهيل عمل المدقق الخارجي وتوفير إطار عملي له من أجل تعزيز جودة الإفصاح و تكميله حال النقصان للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية خاصة وكل هذا من أجل توفير أكبر قدر من الشفافية والوضوح في المعلومات اللازمة والداعمة لعملية القرار بهذه المؤسسات خاصة منها المؤسسات الاقتصادية العمومية، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية التي تم القيام بها على مستوى عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أين تم التأكيد على الدور الذي يضفيه التدقيق الخارجي من خلال المحتوى المعلوماتي للتقرير في دعم وترشيد عملية القرار.

وقد تم في هذه الدراسة معالجة إشكالية مفادها ما أثر اعتماد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة، وتم تم تصميمها إستنادا للفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، وإستنادا أيضا للمنهج والأدوات المشار إليها الفصل الرابع.

وبعد معالجة مختلف جوانب الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، خلصت الدراسة إلى ما يلي:

أولاً: اختبار الفرضيات

توصلت الدراسة الميدانية إلى نتائج خاصة بإختبار الفرضيات المقترحة، وهي كما يلي:

1. إختبار الفرضية الأولى

تناولت الفرضية الأولى الجزئية المتعلقة بالأبعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي ومدى مساهمتها في توفير معلومات ذات جودة، وقد تم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه " يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقديم معلومات ذات جودة حول البنية المالية والوظيفية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" وهذا يعكس دراية مسؤولي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما يحتويه تقرير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) من معلومات مالية، حيث لوحظ خلال توزيع الإستبيان خاصة في المؤسسات الاقتصادية العمومية إهتمام وحرص كبيرين على تقارير محافظي الحسابات، وليس متاح الا للإطارات العليا، كذلك وجود درية بما يحتويه من معلومات خاصة المتعلقة بالبنية المالية وموثوقية القوائم المالية السنوية، وهذا ما يعكس صحة الفرضية الأولى.

2. إختبار الفرضية الثانية

تناولت الفرضية الثانية الجزئية المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية (صناعة القرار)، من خلال مراحل منهجية متتالية، وقد تم قبول الفرضية البديلة والتي نصت على انه: " تتم عملية إتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية استنادا لمراحل منهجية متتالية" وتم التأكيد من خلال التحليل الاحصائي بالاعتماد على إختبار (T-TEST) وأن المؤسسة الاقتصادية الجزائر تحتكم في إتخاذ القرارات إلى الاساليب العلمية الحديثة بالاعتماد على مراحل منهجية، لكل مرحلة خصوصية وأطراف بعينها تسند لها مهمة القيام بها.

3. إختبار الفرضية الثالثة

حيث أظهرت نتائج الانحدار الخطي والبسيط (الفرضيات الفرعية الأولى، الثانية، الرابعة ن والخامسة) والإنحدار الخطي المتعدد (الفرضية الفرعية الثالثة) إلى وجود تأثير إيجابي بين كل أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي وعملية إتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه يمكن القول أن الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة هي فرضيات صحيحة.

4. إختبار الفرضية الرابعة

أظهر نتائج التحليل الإحصائي إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لأراء عينة الدراسة تعزي للمؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، قطاع الانتماء، حيث اكدت كل النتائج ان الخصائص الشخصية سالفه الذكر لم تعمل كمؤثرات على وجهات نظر الاطارات التي تسند لهم عمليات إتخاذ القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، اما فيما تعلق بالفرضية الفرعية الخامسة من للفرضية الرابعة فالنتائج أكدت وجود فروق ذات دلالة إحصائية وهذه الخاصية الشخصية اثرت في وجهة نظر الاطارات المستهدفة بالإستبيان، حيث لوحظ من النتائج ان الاجابات المتستمة من إطارات عاملة في المؤسسات العمومية أكثر إهتمام وإلمام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، وأكثر إستخداما له، إلى جانب المؤسسات الإقتصادية الخاصة ذات النشاط المتوسع والكبير على المستوى الوطني، ومن النتائج فإن الفرضيات الفرعية (الاولى، الثانية، الثالثة، الرابعة) من الفرضية الرابعة كلها غير صحيحة، أما الفرضية الفرعية الخامية من الفرضية الرئيسية الرابعة فهي صحيحة.

ثانيا: نتائج الدراسة

الهدف الرئيسي من من الدراسة هو معرفة أثر إعتداد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على عملية اتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف والاجابة على الاشكالية والتمكن من إختبار الفرضيات، حيث تم في البداية القيام بدراسة إستكشافية مع مسؤولين في مؤسسات إقتصادية ومحافظي حسابات قصد الاطلاع على حيثيات المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي وكيفيات إعدادة، وكذلك الاطلاع على سير عملية صناعة القرار بالمؤسسات الإقتصادية، ثم تم بإجراء دراسة كمية بتحليل معطيات متحصل عليها من خلال الإستبيان موزع على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وعلى ضوء ما تم التطرق له فب الدراسة بشقيها، فإنه يمكن تلخيص نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- تعدد القوائم المالية أهم مصدر يستند عليه في عملية إتخاذ القرار، ونجاح هذه القرارات يتوقف على مدى عدالة وصدق تعبير هذه القوائم، وهذا ما يسعى التدقيق الخارجي كمهنة لتحقيقه.
- الهدف الأساسي من المحتوى المعلوماتي التي يتضمنه تقرير المدقق الخارجي هو تقديم تأكيد كافي ومعقول وليس مطلقا على مدى سلامة وانتظام البيانات المالية المقدمة والمعروضة من خلال القوائم المالية، والذي يوجه للأطراف المتعاقد معها والملزم قانونا بإبلاغهم به من اجل تضمين معلومات حول عدة جزئيات متعلقة بالقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، وتختلف هذه المعلومات باختلاف طبيعة المهمة المستندة للمدقق الخارجي سواء كان التدقيق إلزامي أو يندرج ضمن المهام الاستشارية والتي في العادة يكون المدقق أقل إستقلالية وأكثر تدخلا، وهو ما يتيح له تقديم معلومات أكثر.
- يعتبر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي إطار إعلاميا متكامل يحتوي على العديد من المعاني والدلالات والمؤشرات، إلى جانب معلومات عن البنية المالية والوظيفية، وأيضا القانونية، وهذا ما يمكن من توجيه هذه المعلومات في خدمة عدة أمور إدارية داخليا بالمؤسسة الإقتصادية وعلى رأسها خدمة القرار.
- المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي هو أداة تأكيدية تعكس مدى سلامة القوائم المالية وما تحويه من معلومات، ليس لأنها ملزمة قانونا حسب التشريع الجزائري، لكن كونه توجه حديث من المؤسسات الإقتصادية في اعتبار هذا التقرير مصدرا هاما لتشخيص وضعية مؤسساتهم ومعرفة المواطن التي تستدعي تدخلات بإتخاذ قرارات بشأنها.

- عملية إتخاذ القرارات بالمؤسسات الإقتصادية تركز أساسا على المعلومات ومدى توفرها، وعلى كفاءة متخذ القرار في المفاضلة واختيار البديل الأمثل، وذلك بما يتوافق مع استراتيجية إدارة المؤسسة.
- جودة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق الخارجي لا تعتمد فقط على الخصائص النوعية للمعلومة فقط، بل يتم تفعيلها من خلال الخصائص المرتبطة بمتخذ القرار بحد ذاته، لان عملية إتخاذ القرار عملية تفاعل إنساني وجهد بشري.
- لابد أن يتوفر في متخذ القرار جملة من الخصائص العلمية والمهنية حتى يتمكن من إدراك المعلومات، ومن أوجه هذه المعلومات المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي كونه يحتوي على مؤشرات ومعلومات ذات دلالة تحتاج لحد معين من الدراية والادراك لفهم مقصدها والتمكن من تكييفها وإستخدامها في دعم وخدمة القرار.
- عملية إتخاذ القرار وسيلة واداة فعالة لتحقيق وضعيات تصبوا لها المؤسسة الإقتصادية، سواء من إغتنام فرص أو معالجة مشاكل في مواطن معينة من المؤسسة الإقتصادية.
- يهدف المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي إلى ترشيد، وتصحيح القرارات الاستثنائية والتمويلية للمؤسسة الإقتصادية، وعادة ما يتطلب هذا الامر من الإدارة ان تقوم بالتغذية العكسية لقراراتها في شكل تصحيح للانحرافات وللقرارات غير صائبة التي كانت قد قامت بها.
- يساهم المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في تحديد وتقييم بدائل القرار وترشيد صناعته وتقوم مجريات إتخاذه، بالإضافة إلى ان تقرير المدقق الخارجي يعمل على المتابعة والتقييم للقرارات للوقوف على مدى سلامة أثرها على القوائم المالية على وجه الخصوص .
- يتكون المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على 05 ابعاد أساسية (البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الاستمرارية، البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الاستمرارية، البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها).
- تتم عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية استنادا لمراحل منهجية متتالية (تحديد المشكلة وتشخيصها، جمع المعلومات وصياغة وتقييم البدائل، إختيار البديل الأمثل، مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته).
- أثبتت نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الابعاد المعلوماتية لتقرير المدقق الخارجي، ان الكوادر البشرية في المؤسسات الإقتصادية على دراية بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي، حيث كانت جل الاجابات المتعلقة بالمحور الاول تتجه للموافقة في جميع الابعاد.
- من خلال تحليل نتائج آراء عينة الدراسة تم التوصل لكون عملية القرار بالمؤسسات الإقتصادية تتم وفقا لمراحل متتالية حيث كانت جل اجابات تتجه نحو الموافقة في جميع المراحل.
- يساهم البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية من خلال الكشف عن مواطن التحريف والاطفاء الجوهرية وايضا الكشف على الاثر المادي لهذه الاخطاء بما يوفر للمؤسسة الإقتصادية صورة حول مواطن تستدعي معالجتها و تصحيح أثرها المادي، ويكون للمدقق الخارجي دور في الكشف عنها ودور في متابعتها ومتابعة أثرها وتحقيق التغذية العكسية بشأنها.

- يساهم البعد المعلوماتي المتعلق بتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في عملية اتخاذ القرار، كون نظام الرقابة الداخلي له ابعاد محاسبية واخرى إدارية إلى جانب بعد رقابي، ويعتمد المدقق الخارجي على تحديد عمق إجراءات التدقيق، ويمكن للمدقق الخارجي التقرير عن نظام الرقابة الداخلية كوحدة واحدة نظرا لاهميته داخل المؤسسة، وعليه فالمدقق يوفر معلومات جد مهمة حول هذا النظام يمكن ان تشخص سلامة النظام ومدى التقيد به، لذلك معلوماته دائما ما تستخدم في عمليات القرار ذات البعد الاداري، الرقابي، والتنظيمي والقانوني.
- يساهم البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي للسياسات، التقديرات، والإفصاحات المحاسبية، في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسات الإقتصادية من خلال توفيره لمعلومات حول ملائمة السياسات المحاسبية، ومعمولية التقديرات، وكفاية الإفصاحات، وتتبع أثرها على القوائم المالية، كون هذه الجزئيات الثلاث تهم المساهمين بشكل غير مباشر، نظرا لارتباطها بإمكانيات التحريف أو التزييف من قبل الادارة، كذلك يمكن من خلال هذا البعد تقويم توجهات الادارة بما يتماشى والقواعد المحاسبية المعتمدة والقوانين التي تعمل تحت إطارها المؤسسة، مما يتيح لها إتخاذ قرارات تصحيحية حال وجود إنحراف في جزئية معينة.
- يساهم البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الاستمرارية في عملية اتخاذ القرار من خلال البث في المؤشرات والقيم التي يقدمها المدقق الخارجي وتعكس مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، إلى جانب الاحداث والظروف التي تم تحديدها والمؤدية إلى الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار، وذلك يتم من خلال تقييمه للدالة التي تم التوصل لها وتكون ذات أثر جوهري حينما تتوفر احتمالية تحققها بشكل كبير، بحيث تصبح القوائم المالية مضللة في غياب الافصاح عنها، وعليه لا بد ان يشير المدقق الخارجي إلى كل ما سبق ذكره في شكل معلومات تساعد ادارة المؤسسة على تدارك هذه الاحداث وتساعدتها في تشخيص حقيقة المشكلة التي تواجهها.
- يساهم البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها في عملية اتخاذ القرار من خلال إضفاء الموثوقية في المعلومات التي تحتويها، حيث تعكس القوائم المالية فعالية القرارات المتخذة من قبل، وتغير مؤشراتهما يعكس هذه الفعالية.
- لوحظ وجود تفاوت في نسبة الإدراك للمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث ان بعض المؤسسات الإقتصادية الخاصة تراه مجرد وثيقة أزمها القانون فقط، لكن في المؤسسات العمومية خاصة نجد أن للتقرير أهمية بالغة، بل يمكن أن يوجه المسير للمسالة القانونية حال وجود تحفظات ذات بعد جوهري أو عند إبداء المدقق رأي معدل.
- أظهرت الدراسة الميدانية أنه حسب آراء عينة الاطارات المسير في المؤسسات الإقتصادية المستهدفة بالإستبيان فإن المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي له أثر على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية، فضلا عن كون مصدر مهم للمعلومات التي تمتاز بالموثوقية، فهو مصدر مهم لإكتشاف مواطن التحريف والاختلالات في القوائم المالية وتتبع الاثر المالي لهذه التحريفات.
- من خلال الدراسة الميدانية إتضح ان المحتوى المعلوماتي للتقارير ذات الرأي المعدل، تكون غنية معلوماتياً، من جهة من أجل ان يبرر المدقق الخارجي موقفه المهني، ومن جهة أخرى من أجل كشف مواطن الختلالات والضعف التي دفعت المدقق لإبداء الرأي المعدل، وهذا الصنف من الرأي يخدم المؤسسة الإقتصادية في كونه تشخيص من خبير لمواطن الضعف، ومن جهة معلومات يمكن الاسترشاد بها في معالجة هذه المواطن التي تستدعي الوقوف عندها.

- يعد التقرير المطول أو المتوسع، أو بما يسمى الدراسة التقنية الإقتصادية التي يوفرها المدقق الخارجي من المهام الخاصة، حيث تساهم هذه التقارير في تعزيز البيئة المعلوماتية للمستخدمي القوائم المالية خاصة منهم الخارجين، ومن ثم يصبح الأطراف ذوي العلاقة أكثر دراية بالمؤسسة وأحوالها وبنيتها المالية، كما يتم توجه الإستثمار بها بما يتلاءم مع تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية المسطرة، وعليه فالمدقق في الدور الاستشاري الذي يقوم به يكون غير مقيد بضوابط الاستقلالية في شكلها المطلق، لذلك فهو يبدي رأيه ويقدم التوجيهات والارشادات كونه طرف مشارك في عملية القرار بطريقة غير مباشرة.
- يعد تقرير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) الذي يضمن التصديق على الحسابات السنوية للمؤسسات الإقتصادية ذو حجية أكبر من القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة في حالات التنازع امام الجهات القضائية، كما يعد الوثيقة الاولى التي تعتمد عليها مؤسسات الاقراض عند طلب القروض.
- عدم التخصص في مهنة التدقيق بالجزائر أثر سلبا على المحتوى المعلوماتي للتقرير خاصة في بيئة الأعمال الالكترونية وما يكتنف هذه البيئة من تعقيدات و أخطار، بالرغم من التبني الضئيل جدا لمثل هذه التقنيات من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- من خلال الدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي يوفرها المدقق الخارجي تمثل تلبية لاحتياجات أصحاب المصالح وذلك من خلال قدرته على إكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من ممارسات الإدارة للتأثير على المعلومات من خلال إستغلالها تحت إطار عدم تماثل المعلومات خاصة في المؤسسات الإقتصادية العمومية وفقا لمنظور آخر وهو مسؤولية الجهاز التنفيذي بهذه المؤسسات أمام الجهات الوصية (حكومة أو وزارات أو مديريات عامة)، وأيضا الحد من قدرات الادارة في ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية، فضلا عن دورها في تخفيض تكاليف الوكالة والحد من التحيز بين الادارة والملاك (المساهمين).
- النتيجة الجوهرية للدراسة أن تقرير التدقيق الخارجي له دور وإسهام كبيرين في إستمرارية المؤسسة الإقتصادية كونه وسيلة ذات بعد رقابي خاصة في اطار الوكالة، أو حتى في إطار التفويض بالتسيير بالنسبة للمؤسسات العمومية، ناهيك عن الدور الذي يقدمه في دعم مختلف وظائف المؤسسة الإقتصادية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى جانب القيمة المضافة التي يقدمها من خلال إضفاء الثقة والمصداقية للمعلومات الواردة بهذه القوائم، وذلك قصد تعظيم منفعتها التي يعتمد عليها العديد من الأطراف عند إتخاذ قراراتهم بما يحقق منافع عديدة للمؤسسة الإقتصادية.

ثالثا: التوصيات المقترحة

من خلال النتائج المتوصل لها، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها التأكيد على أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي في المؤسسة الإقتصادية ببيئة الأعمال الجزائرية، وذلك من خلال:

1. التوصيات الموجهة للمجلس الوطني للمحاسبة والجهات الحكومية الوصية على مهن المحاسبة والتدقيق
- ضرورة العمل على تحيين المعايير الجزائرية للتدقيق وخاصة المتعلقة منها بالتقرير، وهذا بهدف توسيع وتحديث المحتوى المعلوماتي لزيادة إدارك المتلقي لهذا التقرير، والبحث على الإبتعاد عن النمطية في إعداده بما قد يفوت على المؤسسة معلومات قد تعبر عن مواطن ضعف ولا يمكن إكتشافها إلا من خلال شخص مهني خبير كالمدقق الخارجي.

- تخصيص أصناف متنوعة من التقارير على حسب طبيعة المؤسسة الاقتصادية، وبما يتماشى وخصوصية المحاسبة التي تمسكها وذلك حتى يتمكن مستخدمي التقرير من التمييز بين المعلومات وتسهيل تكييفها في مختلف القرارات التي تتخذها المؤسسة الاقتصادية.
 - ضرورة تحيين معيار التدقيق الجزائري (NAA 700) حتى يساير التطورات الاقتصادية، ويكون مصدر معلوماتي وإعلامي مهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
 - إدخال التعديلات اللازمة على القانون 01-10 من خلال الأخذ بعين الاعتبار للنقائص الموجودة فيه والتي أكدتها الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات، ومحاولة سد الثغرات القانونية التي إحتواها وهذا لجعله إطار قانوني شامل في الممارسة المهنية.
 - القيام بورشات تكوين مشترك بين الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والإطارت المكلفة بالقرارات في المؤسسات الاقتصادية، وخلق نوع من التقارب بين ما يقوم به المدقق الخارجي وما يحتاجه صاحب المؤسسة، ليس بإلغاء إستقلالية المدقق وإنما بجعل التقرير مرن في تعاطيه لتشخيص واقع المؤسسة الاقتصادية من خلال مؤشرات قوائمها المالية.
 - إستحداث إطار قانوني لدعم المؤسسات الاقتصادية بخدمات المدققين الخارجيين لدعم عمليات القرار من خلال المشاركة كمستشارين، وذلك دون المساس بإستقلاليتهم.
 - التأكيد على أن المدقق الخارجي مستقل ولا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وذلك بتوسيع صلاحيات المدقق الخارجي في التبليغ حول الممارسات غير القانونية مع توفير الحماية القانونية له.
 - حتمية تبني التخصص في العمل التدقيقي، وهذا وفقا لما تقتضيه بيئة الأعمال، حيث نجد انه في غالب الاحيان يستعين مدقق الخارجي بخدمات خبراء آخرين من أجل إزالة اللبس عن جزئيات معينة، لكن بتبني التخصص يكون مردود المدقق الخارجي أفضل ومدة العملية أقل، ومن أهم الواجه التي يجب فيها التخصص هي التدقيق في البيئة الأعمال الإلكترونية، حيث أصبحت جل عمليات المؤسسات الاقتصادية تتم إلكترونيا وهذا ما يقتضي الإلمام بهذا الجانب.
 - فرض رقابة على منتسبي مهنة التدقيق وتقييم الأداء التي يبديونها في تقاريرهم، وهذا قصد تتبع سلامة أداءهم المهني والتزامهم بمتطلبات الإستقلالية.
2. التوصيات الموجهة لمسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- زرع ثقافة الخدمات الإستشارية لدى المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد في البيئة الجزائرية عدا البنوك التجارية التي تطلب من المؤسسات الاقتصادية دراسات تقنية إقتصادية يكون اعدادها من قبل محافظي الحسابات بهدف الوقوف على حقيقة المؤسسة خاصة من الناحية المالية بهدف الموافقة على منح القروض.
 - إنشاء لجان مشتركة بين محافظي الحسابات ومسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قصد تقرب وجهات النظر في المشاكل وكل المعوقات المطروحة والتي تحول دون الإستغلال الأمثل للتقارير، وكذلك النظر في تطلعات المجتمع المالي لما يحتاجه في تقرير المدقق الخارجي من معلومات، وأيضا إعتبره كفضاء لي طرح فيه المدقق الخارجي إنشغالاته والصعوبات التي تواجهه أثناء تأدية مهامه (هذا وفقا الآليات التي تحافظ على استقلاله التام).
 - العمل على إشراك الخبراء (مدققي الحسابات) والخبراء الفنيين في عمليات إتخاذ القرار من أجل تصويب وتوجيه القرارات لتكون أكثر فعالية وكفاءة.

- تصميم برامج تكوين وتحديث معلومات في الإدارة العليا للمسيرين تكون بإشراف المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) من أجل كشف تفسير و تحليل كل الأطر القانونية والتنظيمية للعمل في المؤسسات الإقتصادية، كذلك تقديم كل ما هو جديد في العلاقة التعاقدية بين المؤسسات الإقتصادية والمدققين.
- ضرورة إلزام المؤسسات الإقتصادية بإعداد وعرض القوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية المعتمدة، اعتماد نظام رقابة داخلية فعال لضمان جودة المخرجات المتمثلة في القوائم المالية، وهذا ما يساهم في توفير معلومات ذات خصائص نوعية لصناع القرار والمجتمع المالي المهتم بهذه المعلومات.
- ضرورة الاعتماد على الاساليب العلمية الحديثة في عمليات اتخاذ القرار، والابتعاد عن الارتجالية في اتخاذ القرارات، ومحاولة إشراك كل الأطراف التي لها مسؤوليات داخل المؤسسة الإقتصادية من أجل ضمان فعالية القرار عند تبنيه وتنفيذه.

3. التوصيات الموجهة للمدققين الخارجيين

- التأكيد على عنصر الإستقلالية وفقا لما نصت عليه معايير التدقيق الدولية، ومختلف القوانين المنظمة للمهنة، وذلك بتبني الإستقلالية في إعداد برامج التدقيق، وإجراءات التدقيق، والتقرير عن عملية التدقيق، وذلك بهدف ضمان مخرجات عملية التدقيق تمتاز بالحياد والموضوعية والموثوقية، تخدم جميع الأطراف ذات العلاقة بنفس الكيفية وبنفس القدر.
- بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم الانسياق في أداء عملية التدقيق تبعا لقيمة الاتعاب المتفق عليها، كون المدقق الخارجي له مسؤوليات تجاه عمليه وتجاه المجتمع المالي ككل.
- عدم إستغلال الدراية النسبية بحيثيات عملية التدقيق لدى العملاء في إصدار تقارير نمطية وشحيحة لمعلوماتيا وبمضمون واحد مع جميع العملاء.

4. التوصيات الموجهة للجامعة الجزائرية

- وضع إستراتيجية في تكوين مدققي الحسابات المستقبليين، وذلك بوضع الجامعة كنقطة انطلاق من خلال تبني برامج تدريس للمحاسبة والتدقيق مبنية على مختلف الأطر النظرية للمحاسبة، والتركيز على الجوانب التقنية لتوفير الأمر الذي من شأنه تهيئة خريجي الجامعات للممارسة المهنية مباشرة بعد التخرج.
- الإعتماد على التخصص في تكوين طلبة المحاسبة والتدقيق، بما يضمن توفير إطارات محاسبية مستقبلية لها دراية بتفاصيل كل صنف من أصناف المؤسسات الإقتصادية من حيث المحاسبة المعتمدة، وكذا تكوينهم على أنظمة التشغيل الالكترونية المعتمد في هذه المؤسسات.
- التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية من حيث توفير تربصات وأيام تكوينية لفائدة طلبة المحاسبة والتدقيق لإعطائهم فكرة عن الشق العملي والتطبيقي للعمل المحاسبي والتدقيقي.
- ضرورة اعتماد الجامعات على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في تكوين طلبة المحاسبة والتدقيق، وذلك بتدعيم مكتسباتهم النظرية بما يوجد في الممارسة المهنية.

رابعا: آفاق الدراسة

- يمكن أن نضع بعض المواضيع التي تخدم المؤسسة الإقتصادية عامة والجزائرية خاصة، والتي يمكن ان تعالج في بحوث مستقبلية تتمحور أساسا حول المحاسبة والتدقيق واتخاذ القرار، ومن هذه المواضيع التي نقترحها نذكر:
- واقع الدور الإعلامي والمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في بيئة الأعمال الجزائرية.
- أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على مخاطر إنهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة.

- أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي على تكلفة التمويل بالإقتراض -دراسة تطبيقية على شركات المقيدة بالبورصة-
- ملاءمة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي لأغراض قياس قيمة الشركة -دراسة لعينة من شركات مقيدة بالبورصة-

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

I- الكتب

1. إبراهيم الجزراوي، عامر الجانبي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
2. أبو زلطة القاضي، عبد الكريم زياد، محمد خليل، تصميم نظم المعلومات المحاسبية والادارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (دون ذكر سنة النشر).
3. أحمد الرفاعي غنيم، نصر محمود صبري، تعلم بنفسك التحليل الاحصائي للبيانات بإستخدام SPSS، دار قباء للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2000.
4. أحمد السيد مصطفى، المدير في عالم متغير- رؤية مدير القرن الحادي والعشرون-، الطبعة الثانية، (دون ذكر الناشر) القاهرة، مصر، 1999.
5. أحمد جمعة، عصام فهد العريبي، زياد احمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية: مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن ، 2016.
6. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الاطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. أحمد حلبي جمعة وآخرون، نظام المعلومات المحاسبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
8. أحمد حلبي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
9. أحمد حلبي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكدات الحديث: الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ، عمان، الأردن، 2009.
10. أحمد حلبي جمعة، تأثير التغيير في نموذج تقرير التدقيق حول البيانات المالية على التعليم المحاسبي والتشريعات والممارسات المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2011.
11. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الادارية، مركز المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
12. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد احمد ، عادل عبد الرحمن احمد، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008.
13. أحمد ماهر، السلوك التنظيمي: مدخل بناء المهارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.
14. أحمد محمد أنور، حسين احمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، (دون ذكر سنة النشر).
15. أحمد محمد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
16. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992.
17. إسماعيل السيد، الأساليب الكمية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
18. ألدون هندريكسون، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة ابوزيد، جامعة الإسكندرية، مصر، 1990.
19. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2002.

20. أمال يوب، نظم المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2019.
21. أمين السيد أحمد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الاعمال، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995.
22. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2006 .
23. أمين السيد احمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.
24. إنعام علي توفيق الشهري، أساليب قياس قيمة المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
25. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي: منهج علمي، نظري وتطبيقي، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011.
26. إيمان الخفاف، مهارات إتخاذ القرار ونظرياته، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.
27. إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الادارية، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
28. برهان محمد نور، غازي ابراهيم، نظم المعلومات المحوسبة، الطبعة الثانية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
29. بشير العلاق، أسس الادارة الحديثة -نظريات ومفاهيم-، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
30. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
31. ثابت عبد الرحمان ادريس، بحوث التسويق: أساليب القياس والتحليل وإختبار الفروض، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003.
32. جاك دانكان، ترجمة: محمد الحديدي، أفكار عظيمة في الادارة: دروس من مؤسسي ومؤسسات العمل الاداري، الدار الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1989
33. جمال الطرايرة، التدقيق الخاصة بمنهاج محاسب دولي عربي معتمد IACPA ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.
34. جودت عزت عطوي، أساليب البحث العلمي: مفاهيمه، ادواته، وطرقه الإحصائية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
35. جهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات العربية المتحدة، 2014.
36. حسن عبد الله دندشله، دليل التدقيق المالي: اجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الأردن، 2019.
37. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
38. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2007.
39. حسين بلعجوز، نظرية القرار: مدخل كمي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
40. حسين علي ، رشاد الساعد، نظرية القرارات الادارية: مدخل نظري وكمي في الادارة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
41. حشلاف سعيد، نظرية القرارات الادارية، الطبعة الثالثة، منشورات الجامعة، سوريا، 1997.

42. حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، الطبعة الاولى، داروائل، عمان، الأردن، 2003.
43. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، داروائل للطباعة والنشر، الطبعة الثانية ، الأردن، 2001.
44. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
45. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIT، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2014.
46. خليل محمد الشماع، خضير كاظم محمود، نظرية المنظمة، الطبعة الثالثة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
47. دونالد كيسو، جيرى وويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الاول، الطبعة العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999.
48. رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات المعاصر: مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
49. رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة: فجوة التوقعات، الطبعة الاولى، دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2018.
50. رضوان حلوة حنان واخرون، اسس المحاسبة المالية، دارحامد، عمان، الأردن، 2004.
51. زياد هاشم السقا، نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دارطارق للنشر والتوزيع، الموصل، العراق، 2011.
52. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
53. ستيفن اموسكوف، مارك سميكن، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات -مفاهيم وتطبيقات-، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
54. سعيد محمود عرفة، الحاسب الالكتروني ونظم المعلومات الادارية والمحاسبية، دار الانسان للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، (دون ذكر سنة النشر).
55. سليم بطرس، أساليب اتخاذ القرارات الادارية الفعالية، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، (دون ذكر سنة النشر).
56. سليم حسينة، مبادئ نظم المعلومات الادارية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
57. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
58. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيسة، المراجعة وخدمات التأكيد: مدخل متكامل، كلية التجارة طنطا، مصر، 2007.
59. سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
60. شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الواحد والعشرين، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
61. شوقي جواد ناجي، إدارة الاعمال –منظور كلي-، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

62. عادل غريب، مدى إدراك وإستجابة المستثمرين للمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية: دراسة تطبيقية، منشورات كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والادارية، جامعة الملك خالد، ابها، 2008.
63. عباس مهدي الشيرازي، محمد فخرى، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
64. عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية وبحوث لعمليات في اتخاذ القرارات، الطبعة الاولى، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
65. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الاداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
66. عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
67. عبد الله خالد امين، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، (دون ذكر سنة النشر).
68. عبد المقصود السيد واخرون، مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
69. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية: مدخل الحوكمة وإدارة المخاطر وتكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.
70. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير العربية والدولية والامريكية، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر، 2009.
71. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، اصول مراجعة الحسابات، الامين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011.
72. عثمان الكيلاني، هلال البياتي، علاء السالحي، المدخل الى نظم المعلومات، دار المناهج، عمان، 2000.
73. عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
74. علاء عبد الرزاق محمد السالحي، نظم دعم القرارات، دار وائل، عمان، الأردن، 2005.
75. علاء فرحان الدعيمي، فاطمة عبد علي سليمان المسعودي، المعرفة السوقية والقرارات الاستراتيجية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
76. علاء فرحان طالب، اميرة الجنابي، إدارة المعرفة: إدارة معرفة الزبون، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009.
77. علي الشرفاوي، العملية الادارية: وظيفة المديرين، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، (دون ذكر سنة النشر).
78. علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
79. علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لاحداث المعايير الدولية والامريكية، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.
80. عماد عبد الوهاب الصباغ، علم المعلومات، الطبعة الاولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

81. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، اصول المراجعة الخارجية: مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق اعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات، دار التعليم العالي، الإسكندرية، مصر 2013.
82. العياشي زرزار، كريمة غياد، دور نظام المعلومات المحاسبية في جودة البيانات والقرارات المالية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2021.
83. العياشي زرزار، كريمة غياد، دور نظام المعلومات المحاسبية في جودة البيانات والقرارات المالية، الطبعة الاولى، ألفا للوثائق قسنطينة، الجزائر، 2021.
84. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية. دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. الأردن، 2006.
85. فايز حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: مدخل معاصر لاغراض ترشيد القرارات الادارية، شركة مطابع السودان للعملة، السودان، 2011.
86. قاسم محمد ابراهيم الحديتي، زياد يحي السقا ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر والطباعة، العراق، 2003.
87. كاسر نصر المنصور، إدارة العمليات الانتاجية: الاسس النظرية والطرائق الكمية، الطبعة الاولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2010.
88. كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الادارية - مفاهيم وطرق كمية-، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن (دون ذكر سنة النشر).
89. كامل السيد العشماوي، مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، دار الطريق للطبع والنشر، القاهرة، مصر، 1999.
90. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
91. كمال السيد مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
92. ماجد أحمد عبد العزيز بشر، أنظمة المعلومات ودورها في دعم القرارات الادارية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر، 2015.
93. مبروك عبد المولى الهواري، السلوك التنظيمي، مكتبة الغريب، القاهرة، مصر، 2000.
94. محسن قاسم، زياد هاشم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل، العراق، 2003 .
95. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسات التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية الجزائر، 2005.
96. محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2009.
97. محمد الصيرفي، القرار الاداري ونظم دعمه، الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007.
98. محمد بن احمد بن تركي السديري، نظم المعلومات الادارية، النشر العلمي والمطابع، الرياض، السعودية، 2014.
99. محمد جمال الفار، معجم المصطلحات الاعلامية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
100. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
101. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

102. محمد صالح، محمد توفيق ماضي، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الانتاج، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
103. محمد عبد العال النعيمي، أثر نظم المعلومات الحديثة على عملية صناعة قرارات الادارة المالية -دراسة ميدانية في قطاع المصارف العربية والاجنبية-، رسالة ماجستير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان ، الأردن، 2008.
104. محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2007.
105. محمد علي شحاته ، عيد الحميد مصطفى، بحوث في المحاسبة الادارية والمالية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، (دون ذكر سنة النشر).
106. محمد علي محمد، علم الاجتماع والمنهج العلمي، دار المعرفة الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2000.
107. محمد فؤاد محمد، السلوك الانساني في الادارة، دون ذكر الناشر، القاهرة، مصر، 1999.
108. محمد محمود عبد المجيد، نجوى احمد السبسي واخرون، مبادئ المراجعة: مدخل دوائر العمليات، الاسس العلمية والتطبيقات العملية، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 2009.
109. محمد محي الدين، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة غزة الاسلامية، فلسطين، 2003.
110. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل الائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
111. محمد يحي المراني، سنان غالب واخرون، مبادئ الدارة، مؤسسة الثورة للطباعة والنشر، صنعاء، 1999.
112. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2014.
113. منذر الضامن، أساسيات البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
114. مؤيد الفضل ، الاساليب الكمية في الادارة، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
115. مؤيد الفضل ، المنهج الكمي في إدارة الأعمال: نماذج القرار وتطبيقات علمية، الطبعة الاولى، الرواق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
116. مؤيد الفضل، نظريات إتخاذ القرار، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
117. نادرة ايوب، نظرية القرارات الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
118. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2007.
119. نوال عبد الكريم الأشهب، إتخاذ القرارات الادارية: أنواعها ومراحلها، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
120. هشام عمر حمودي، استخدام نظام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي في صندوق الزكاة لمحافظة نينوى، المنظمة العربية للتنمية الادارية بجامعة الدول العربية، مصر، 2016.
121. هند ركسن، النظرية المحاسبية، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2005.
122. وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب احمد حجاج، كمال الدين سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.
123. ياسين سعد غالب، الادارة الدولية، الطبعة الرابعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
124. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الاولى عمان، الأردن، 2008.

II. الرسائل الجامعية

1. إسمهان خلفي، دور نظم المعلومات في اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات-، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص ادارة اعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.
2. إيمان بن السراج، دور المعلومات في قياس اتجاهات متخذي القرار نحو المخاطر المالية في البنوك التجارية - دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية-، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2018/2017.
3. إيمان عميرش، مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا-، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017-2016.
4. بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017/2016.
5. حسام صباح، أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة -دراسة تحليلية-، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2018.
6. حسينة تريش، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017/2016.
7. شريفة رزيوق، دور المعلومات في ترشيد القرار اثناء الازمات بالمؤسسات الاقتصادية- الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (SNTF) نموذجا دراسة وصفية تحليلية، أطروحة دكتوراه في علوم الاعلام والاتصال، تخصص اتصال استراتيجي وأزمات، جامعة الجزائر 03، 2020/2019.
8. العبيدي رائد عبد الخالق، علاقة بعض المؤشرات التنبؤية بفعالية صنع القرار الاستراتيجي، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1998.
9. عمر شريقي، التنظيم المني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2012/2011.
10. فاطمة الزهراء مهديد، أثر الثقافة التنظيمية على فعالية صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مجموعة بن حمادي برج بوعريبيج-، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص علوم تسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2016/2015.
11. فضيلة بن شهيدة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017/2016.
12. كريمة بوكرومة، أثر قرارات الاستثمار وتوزيع الارباح على الاداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للاوراق المالية للفترة (2000-2018)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، 2019/2018.

13. محمد بوشليح، مدى التزام البنوك الأردنية بتطبيق مبادئ حاكمية الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الأردن، 2008.
14. مخوخ رزيقة، استخدام الاساليب الكمية في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية -دراسة مجموعة المؤسسات الاقتصادية-، اطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016.
15. مزنة الرفاعي، دراسة اثر الخدمات الاخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، 2008.
16. ناصر محمد علي المجبلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، الجزائر، 2009.
17. نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية -دراسة حالة الجزائر-، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.
18. هاني رجب رزق محمود الاسود، تحليل قدرة مستخدمي القوائم المالية في البيئه المصرية على ادراك المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة القاهرة، 2012.
19. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام مساعد للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة-، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.

III-المجلات العلمية

1. ابراهيم محمد علي الجزاوي، ايمان محمد عبد الله الموسوي، دراسة مقارنة لفهم اقتصاديات المعلومات بين الفكر الاقتصادي والفكر المحاسبي: مدخل مفاهيمي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 23، 2010.
2. احمد رجب عبد الملك، دور الافصاح عن تقرير تعليقات الادارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج- القاهرة-، المجلد 28، العدد 01، 2014.
3. أحمد علاء الدين عبد الرحيم، واقع استخدام الاساليب الكمية في اتخاذ القرارات: دراسة ميدانية للمؤسسات الصناعية والخدمية في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الادارة العامة، المجلد 37، العدد 03، 1998.
4. إسلام هلال، نور الدين احمد قايد، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر الاقتصادية، جامعة عاشور زيان، الجلفة، المجلد:11، العدد: 02، 2019.
5. إيهاب مكي محمد، دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تمثّل المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25، 2020.
6. البدري حسين، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها- دراسة تطبيقية فيمجموعة من الشركات العراقية-، مجلة الغري للعلوم الادارية، المجلد 14، العدد 01، 2017.
7. بلقاضي طاهرلمين، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700: دراسة حالة الجزائر، مجلة المدبر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد:07، ديسمبر 2018.

8. بن يحيى علي، خبيطي خضير، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018-، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد: 05، المركز الجامعي بأفلو، جانفي 2019.
9. حازم محفوظ محمد، أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات -دراسة تجريبية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد: 03، المجلد: 03، سبتمبر 2019.
10. حسن توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد: 02، المجلد: 04، ديسمبر 2017.
11. حسون ليث نعمان، دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2015.
12. حيدر صباح الحسن، ذو الفقار محمد فليح ، دور المدقق الخارجي في كفاءة الأداء المحاسبي، مجلة الدنانير، جامعة بغداد، المجلد 01، العدد 04، 2013.
13. الخليل هيثم عبد القادر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية - دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية-، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006.
14. زكرياء محمد الصادق، محددات صنع القرار المحاسبي، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد 01، 1991.
15. زياد يوسف المعشر، محمد على الخصبة، أثر العوامل التنظيمية والتقنية في تطبيقات نظم المعلومات الإدارية: دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد: 02، العدد: 04، 2006.
16. سالم احمد صباح، مجالات مساهمة التقرير المتحفظ في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمجتمع المالي: دراسة تحليلية تطبيقية، مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد 03، 2012.
17. السلمي علي، مهمة الإدارة، علم الفكر، وزارة الاعلام، الكويت، المجلد 20، العدد 02، 1989.
18. سوسن عبد الصمد الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، 2006.
19. الشوبكي وآخرون، اثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان، مجلة البحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 44، 2006.
20. شمس ضيات خلفاوي، مسألة قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات بالمنظمة، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قادي مرباح -ورقلة-، المجلد 02، العدد 03، 2010.
21. الشوبكي وآخرون، اثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان، مجلة جامعة حلب، العدد 44، 2006.
22. طالب احمد العلي، اثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 01، 2017.
23. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر -دراسة استكشافية-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد: 07، ديسمبر 2017.
24. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تأثير المحاسبة السلوكية على زيادة فاعلية المعلومات لترشيد اتخاذ القرارات، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، المجلد: 07، العدد: 01، 2018.

25. عبد الستار محمد علي العدواني، أستهلاك قيمة المعلومات في ضوء دورة الحياة: المفاهيم، الأهمية والاثار وإمكانات القياس، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 94، 2009.
26. عبد الله حمود سراج، أهمية خصائص المعلومات في بناء اختيار قرارات المنظمة. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، المجلد 04، العدد 04، 2005.
27. عبد المجيد، تيمايوي، المتغيرات المالية المحددة لفعالية قرار استخدام الديون كمصدر مالي في المؤسسة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي غرداية، العدد 13، 2011.
28. عبد الوهاب حبش، الدور الذي تلعبه البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية، مجلة قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين (التحديات- الفرص- الافاق)، الجزء الرابع، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
29. العبيدي رائد عبد الخالق، علاقة بعض المؤشرات التنبؤية بفعالية صنع القرار الاستراتيجي، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1998.
30. عثمان مداحي، أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، جوان 2018.
31. عثمان مداحي، أهمية ودور المعلومات في اتخاذ القرارات، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، جوان 2018.
32. فاطمة السعوددي، علاء فرحان طالب، المعرفة السوقية في تعزيز فاعلية القرارات الاستراتيجية -دراسة تطبيقية في الشركة العامة لاسمنت الجنوبية-، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، العدد 01، 2010.
33. مجبل داوي إسماعيل، أثر اساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 16، العدد 03، 2014.
34. محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بها، مصر، العدد 01، 2005.
35. محمد العيد، منصورية بن زازة، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والاسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، المجلد:02، العدد، 02، 2016.
36. محمد توفيق محمد، التأثيرات الاشارية لمخرجات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، جانفي 1994.
37. محمود موسى عبد العال، أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على احكامه وتصرفاته المهنية التشككية -دراسة تجريبية-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد: 02، المجلد: 04، ماي 2020.
38. نصر مصطفى نمرة، مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 02، 2004.
39. نعمة حرب مشابط، أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد: 04، العدد: 02، ماي 2020.

40. هارون العشي، فايذة بوراس، أهمية نظم المعلومات الادارية في تحسين عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة - دراسة حالة شركات الدراسات وإنجاز الأعمال التقنية للشرق باتنة-، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 14، العدد 02، 2020.
41. هبة عبد السلام بدوي، أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الاستثمار-دراسة تجريبية على المستثمرين بمصر-، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد: 02، المجلد:02، جامعة الإسكندرية، 2018.
42. هيبه صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عامرة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد: 01، العدد:01، ديسمبر 2017.
43. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة، مجلة العلوم الاسلامية، المجلد 12، 2004.

IV- المنتقيات ومؤتمرات

1. محمد يعقوبي، حسين بلعجوز، دراسة تقييمية لاسهامات مدارس التسيير في صنع القرار، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14، 15 أفريل 2009.
2. إقبال عدنان، محمد أبوعلجة، العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية، المؤتمر العلمي السابع، كلية الاقتصاد وعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2009.
3. بشير بن عيشي، عمار بن عيشي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية في تفيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 23-24 نوفمبر 2014.
4. رحال سمية، مداحي محمد، مهنة المراجعة بين السلوكيات وأداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، الملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهمة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.
5. السعيد قاسمي، الاسس النظرية لاتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14، 15 أفريل 2009.
6. عبد اللطيف محمد عبد الرحمن، كيفية استثمار المعلومات المحاسبية في سوق الأسهم، الملتقى الدولي حول: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الاوراق المالية، الرياض، 05-07 ديسمبر 2006.
7. عمار بلعادي، رضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والافصاح، الملتقى الدولي الاول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع، رهانات، وافاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010.
8. محمد بسيوني السعدني، المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والامريكية والدولية، المؤتمر الدولي: متطلبات حوكمة الشركات واسواق راس المال العربيةن مصر، 2017.
9. هالة صبري، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تعزيز مشاركة العاملين على ضوء سلوكيات اتخاذ القرارات في بيئة الاعمال العربية، المؤتمر العلمي السنوي حول تكنولوجيا المعلومات ودورها في التنمية الاقتصادية، جامعة الزيتونة، الأردن، 06-08 ماي 2002.
10. هوارى سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

V- القوانين والمراسيم

1. القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد: 10، المؤرخة في 04 مارس 1980.
2. القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984، المتضمن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية، العدد: 72، المؤرخة في 31 ديسمبر 1984.
3. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية، العدد: 02، المؤرخة في 13 جانفي 1988.
4. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 20، 06، المؤرخة في 01 ماي 1991.
5. 'لقانون رقم 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد: 78، المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.
6. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.
7. المرسوم تشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد: 27، المؤرخة في 27 افريل 1993.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-23، المؤرخ في المؤرخ في 27 جانفي 2011، المحدد لكيفيات تعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد: 07، المؤرخة في 02 فيفري 2011.
9. المرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره: الجريدة الرسمية، العدد: 07، المؤرخة في 02 فيفري 2011.
10. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد: 30، المؤرخة في الفاتح جوان 2011.
11. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد: 24، المؤرخة في 17 افريل 1996.
12. المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية او شبه العمومية، الجريدة الرسمية، العدد: 97، المؤرخة في 20 نوفمبر 1970.
13. الأمر رقم 05-05، المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد: 52، المؤرخة في 26 جويلية 2015.
14. الامر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لعام 1970، الجريدة الرسمية، العدد: 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969.
15. القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وزارة المالية، 2013.
16. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2016.
17. المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 : إستمرارية الاستغال، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017.

VI- المواقع الإلكترونية

1. دور المعلومات في عملية اتخاذ القرارات الإدارية، متوفر على الموقع: www.Nauss.edu.sa.
2. صالح مهدي العامري، طاهر محسن الغالي، إتخاذ القرارات ودور تكنولوجيا المعلومات، مقال متوفر على الرابط: <https://sst5.com/Article/2001/24>.

أولاً: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I-Livers

1. Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasley, **Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach**, 15th edition, Prentice Hall, 2014.
2. American Accounting Association, **A Statment of Basic Accounting Theory**, Florida , 1966.
3. Anandarajan.A, Kleinman. G, **International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB**, Business Expert Press, Digital Library, USA, 2014.
4. Ann Vanstraelen, C. Shelleman,I. Hoffman , R. Meuwissen, **A Framework for Extended Reporting**, Maastricht_Accounting, Auditing And Information Management Center, 2011.
5. Attwood, Frank, Neil D. Stein, **de Paula's auditing**, Pitman, Great Britain, 1986.
6. Beaver W. H, **Financial Reporting, An Accounting Revolution**, Prentice Hall, New Jersey, 1998.
7. Benedict .G, Keravel. R, **Evaluation du contrôle interne**, éditions Foucher, paris, 1990.
8. Benoit Pige, **Audit et Control Interne**, 2^{eme} édition, Edition EMS, Paris, 2001.
9. Bob Ritchie, David Marshall, Alan Eardley, **Information Systems in Business**, International Thomson Business Press, London, 1998.
10. Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing**, second edtion, john Wiley & sons Ltd, england, 2003.
11. Bruno Martinet, Yves Michel Mari, **L'intelligence économique – comment donner de la valeur concurrentielle à l'information**, 2ème édition, éditions d'organisation,Paris 2001.
12. C.Lionel, V. Gérard, **Audit et Contrôle Interne : Aspects Financiers Opérationnels et Stratégique**, 4eme Edition, Dalloz, Paris, 1992.
13. C.Lionel, V. Gérard, **Audit et Contrôle Interne : Aspects Financiers Opérationnels et Stratégique**, 4eme Edition, Dalloz, Paris, 1992.
14. Chardon J. Separi. S, **Organisation et Gestion de l'entreprise**, Edition Dunod, France, 1998.
15. Christopher Nobes, Robert B Parker, **Comparative International Accounting**, Financial times prentice hall, Ashford colour press Ltd, Gosport, 2000.
16. Claude Alazard, Sabune Separi, **Contrôle de Gestion**, 5^{eme} edition, Dunod, Paris, France, 2001.
17. COHN .M, **PCAOB Proposes to Change Auditor's Reporting Model**, Accounting Today, 2013.
18. David L. Olson, James Forrest Courtney, **Decision Support Models and Expert Systems**, Mc Milan Publishing, New York, USA, 1992.

19. *Davis Gordon, Olson Margrethe, Management Information Systems Conceptual Foundations, Structure, and Development, second edition, McGraw Hill Higher Education, Canada, 1985.*
20. *Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, 11th edition, Wiley, 2005.*
21. *Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, 2nd Edition, IFRS Edition, 2014.*
22. *Efraim Turban, Decision Support and Expert Systems : Management Support Systems, Prentice Hall Pptrupper, USA, 1993.*
23. *Elisabeth Bertin, Manuel Comptabilité et Audit, Berti Editions, Alger, Algerie, 2013.*
24. *F. Hamilton, C.G. Black, B.C.C. Jackson, R.M. Garner, Accounting: A User decision Perspective, Pearson Higher Education, 1995.*
25. *George E. Monahan, Management Decision Making-Spreadsheet modeling analysis and application, Cambridge University Press, United Kingdom, 2000.*
26. *Guy, Dan M., C. Wayne Alderman, and Alan J. Winters, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, New York 1987, p :07.*
27. *Hamdy, A Taha, Operations Research : An interoduction, 6th Edition, Prentice Hall International Inc, 1997, p 519.*
28. *Herbert Simon, The New Science of Management Decision, Prentice-Hall, New Jersey, USA, 1977.*
29. *Humbert Lesca, Elisabeth Lesca, Gestion de l'information : Qualité de l'information et performances de l'entreprise, 2^{eme} édition, EMS Editions, Paris, 2010.*
30. *IFAC, IAASB, ISA (700-799), Audit Conclusions and Reporting, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
31. *IFAC, IAASB, ISA 200, overall objective of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing international standard on auditing, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
32. *IFAC, IAASB, ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018..*
33. *IFAC, IAASB, ISA 265, COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
34. *IFAC, IAASB, ISA 500, Audit Evidence, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
35. *IFAC, IAASB, ISA 510, Initial Audit Engagements -Opening Balances-, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
36. *IFAC, IAASB, ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, International Federation of Accountants, New York, USA, 2019.*

37. *IFAC, IAASB, ISA 570 (Revised), GOING CONCERN, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
38. *IFAC, IAASB, ISA 580, Written Representations, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
39. *IFAC, IAASB, ISA 700, Forming An Opinion And Reporting On Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
40. *IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p p : 706-715.*
41. *IFAC, IAASB, ISA 701, COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
42. *IFAC, IAASB, ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
43. *IFAC, IAASB, ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
44. *IFAC, IAASB, ISA 720 (REVISED), The Auditor's Responsibilities Relating To Other Information, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
45. *IFAC, IAASB, ISA 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance With Special Purpose Frameworks, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
46. *IFAC, IAASB, ISA 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
47. *IFAC, IAASB, ISA 810 (Revised), Engagements to Report on Summary Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
48. *IFAC, IAASB, ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit of Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
49. *IFAC, IAASB, ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity And its Environment, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018.*
50. *Ines Zekri, L'impact de la Decision de financement sur la Performance de L'Entreprise Mesurée Par La Valeur Economique Ajoutée (EVA), Comptabilité et Connaissances, France, 2005.*
51. *Jean Louis Le Moigne, Les systemes de decision dans les organisations, Presses universitaires de France, paris, 1974.*
52. *Joel.S Demeski, Information Analysis, Reading Mass, Addison Wesley, USA, 1972.*

53. Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, *Management Information Systems: Managing the Digital Firm*, 16th Edition, édition Pearson, France, 2020.
54. Knechel, W. Robert, Salterio, *Auditing: Assurance And Risk*, 2nd edition, South-Western College Publishing, Ohio, 2001.
55. Laudon K.Laudon J, *Management des systemes d'informations*, 09^{eme} edition, Version Francaise Eric Fimbl, Pearson Education, Paris, 2010.
56. Lois Munro, Jenny Stewart, *External Auditors Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities*, Griffith university, Australie, 2009.
57. Marisa Agostini, *Corporate Financial Distress : The International Accounting Convergence Promoted by IASB and FASB Regarding Going Concern Status*, Palgrave Pivot, Cham, 2018.
58. Marisa Agostini, *The International Accounting Convergence Promoted by IASB and FASB Regarding Going Concern Status*, Corporate Financial Distress, Palgrave Pivot, Cham, 2018.
59. Michel Darbelet et autres, *l'Essentiel sur le management*, Edetion berti, Alger, 2007.
60. Michel Ibrahim, Fadi Afarhat, *Dictionary of Business and Finance*, Dar Al-Ktob, Lebanon, 2007.
61. Morris N, *How Does You Audit Department Rate*, The interal Auditor, IIA, April 1977.
62. Olivier Herrbach, *Le Compétemment au Travail des Collaborateurs de Cabinets D'audit Financier : Une Approche Par Le Contrat Psychologique*, thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales, Toulouse1, France , 2000.
63. Philippe Girard, *Analyse des décisions en conception*, L'entreprise industrielle, AG 1, 1999.
64. Plain Speaking, *Benchmarking the New Auditor's Report among Dutch Listed Entities (PWC)*, 2014.
65. Raffegeau, Jean, Pierre Dufils, and Didier de Menonville, *L'audit financier*, Presses universitaires de France, France, 1994.
66. Rick HAYES, Roger DASSEN, Arnold SCHILDER, Philip WALLAGE, *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, Pearson Education Limited, England, Second Edition, 2005.
67. Robert OBERT, *Manuel et Application : Synthèse Droit et Comptabilité-Audit et Commissariat aux Comptes Aspect Internationaux*, 3^{eme} Edition, Dunod, Paris, 2002.
68. Stephen P.Fitzgerald, *Decision Making*, Capstone Publishing, London, Oxford, 2002, p 13.
69. Stephen Robbins, Timothy A. Judge, *Organisational Behavior*, Prentice Hall, 2007.
70. Sylvain Boccon Gibod, Eric Vilmint, *La boite à outils de l'auditeur financier*, 2^{eme} édition, Dunod, pais, 2017,p 17.

71. Thietart, Raymond Alain, *Le managemet*, Edition PUF, Paris, 1980.
72. Thomas .A Lee, *Company Auditing : Concepts and Practices*, Published for The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Gee & Co Publishers, London, 1972.
73. Thomas Carrington, *The Role Of Audit In Corporat Governance*, Liber Catusus, Stockholm, 2014.
74. Yves Simon, Patrick Joffre, *Encyclopédie de la gestion*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1997.

II-Revues Scientifiques

1. Abdelfatah Mohammad Alrshah, *An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality*, *International Journal of Accounting and Finance*, Vol. 04, N°. 03, 2015.
2. Ahmad N. Obaidat, *Accounting Information Qualitative Characteristics Gap Evidence from Jordan*, *International Management Review*, Tafila Technical University, Tafila, Jordan , Vol. 3 , No. 2, 2007.
3. Alexios Kythreotis, *The Interrelation Among Faithful Representation (Reliability), Corruption and IFRS Adoption: An Empirical Investigation*, *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, Vol.8, N°.1, 2015.
4. Alexios Kythreotis, *The Interrelation Among Faithful Representation (Reliability), Corruption and IFRS Adoption: An Empirical Investigation*, *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, Vol.8, N°.1, 2015.
5. Andrés Guiral-Contreras, Jose A. Gonzalo-Angulo, Waymond Rodgers, *Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions*, *Accounting and Finance*, Vol 47, N°.02, June 2007.
6. Bei Donga, Dahlia Robinsona, Michael Robinsonb, *The market's response to earnings surprises after first-time going-concern modifications*, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol 31, N° 01, 2015.
7. Blessing, Anaja & Onoja, Emmanuel E, *The Role of Financial Statements on Investment Decision Making*, *European Journal of Business, Economics and Accountancy* Vol.3, No.2, 2015.
8. Brant E. Christensen, Steven M. Glover, and David A. Wood, *Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance*, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 1, February 2012.
9. Brenda Porter, *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*, *Accounting and Business Research*, Volume 24, N°.93, 1993.
10. Caraiman Adrian-Cosmin, *Accounting Information System - Qualitative Characteristics And The Importance Of Accounting Information At Trade Entities*, *Annals - Economy Series*, Constantin Brancusi University, Faculty of Economics, vol. 02, Issue 01 , February 2015.

11. Carcello Joseph, *What Do Investors Want from the Standard Audit Report?*, *The CPA Journal*, Vol 82, N° 1, 2012.
12. CARPENTER, Brian et DIRSMITH, Mark. *Sampling and The Abstraction of Knowledge In The Auditing Profession: An Extended Institutional Theory Perspective*. *Accounting, Organizations and Society*, 1993, vol. 18, no .01.
13. Christer Carlsson, Efraim Turban, *Directions for The Next Decade*, *Decision Support Systems*, Vol : 33, No : 02, 2002.
14. Christopher William Nobes, Christian Stadler, *The Qualitative Characteristics of Financial Information, and Managers' Accounting Decisions: Evidence from IFRS Policy Changes*, *Accounting and Business Research*, Vol. 45, N°. 05, 2015, PP 572-601.
15. Clair Cassie, *Marketing decision support systems*, *Industrial Management et Data System*, Melbourne, Vol :97, ISS : 08, July-Aug 1997.
16. Cletus Akenbor, David Kiabel, *Accounting Estimates And Credibility Of The Concept Of Financial Statments In The Hospitality Industry In Nigeria*, *Journal Of Modern Accounting And Auditing*, Vol 09, N° 08, 2014.
17. Dagobert Ngongang, *Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises*, *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol 06, N° : 216, 2005.
18. Danièle Batude, *Audit comptable et financier*, édition Nathan Université, Paris, 1997.
19. Deepa Mangala, Pooja Kumari, *Auditors' Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods*, *Indian Journal of Corporate Governance*, Vol.10, N°.02, 2017, pp 97-117.
20. Dorota Dobija, Iwona Cieślak, Katarzyna Iwuć, *Extended Audit Reporting - An Insight from the Auditing Profession in Poland*, *SSRN Electronic Journal*, Kozminski University, Poland, Vol.86, N°.142, 2013.
21. Dumitru Gheorghe, *The Accounting Information Quality Concept*, *Journal Economics, Management, and Financial Markets*, Vol.7, N°.4, 2012, pp 326-336.
22. Dumitru Gheorghe, *The Accounting Information Quality Concept*, *Journal Economics, Management, and Financial Markets*, Vol.7, N°.4, 2012, pp 326-336.
23. Emily E. Griffith, *When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex Estimates?*, *The Accounting Review*, Vol. 93, N°. 4, 2018, PP 177–202.
24. Fardinal, *The Quality of Accounting Information and The Accounting Information System through The Internal Control Systems: A Study on Ministry and State Agencies of The Republic of Indonesia*, *research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 04, N°. 06, 2013.
25. Gaurav Gupta, Jitendra Mahakud, Byomakesh Debata, *Impact of CEO's Characteristics on Investment Decisions of Indian listed firms: Does Crisis Make Any Difference*, *Cogent Economics & Finance*, Vol 06, 2018.

26. George Silviu Cordos, Melinda Timea Fülöp, **Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters**, Accounting and Management Information Systems, Faculty of Economics and Business Administration, Babeş-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania Vol. 14, No. 1,2015.
27. Geovanne Dias de Moura and others, **Determinants of accounting information quality in large publicly-held companies listed on BM&FBOVESPA**, Journal of Education and Research in Accounting, Vol. 11, N°. 03, 2017..
28. Giuseppe Sannino, Gianluca Ginesti, Riccardo Macchioni, Maria Spano, **The Impact of International Accounting Standards Board (IASB)'s Guidelines for Preparing Management Commentary (MC): Evidence from Italian Listed Firms**, Journal of Modern Accounting and Auditing - , Vol. 9, N°. 3, March 2013, PP 305-320.
29. Habibollah Nakhaei, Karim Nakhaei, Aiyoub Ahmadimousaabad, **Surveying the Effect of Qualitative Characteristics of Accounting Information on Improvement of Management Decisions**, International Research Journal of Applied and Basic Sciences, Vol 08, N° 06, 2014.
30. Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, M. Consuelo Pucheta-Martínez, **The impact of harmonisation by the International Federation of Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports**, Managerial Auditing Journal, Vol 23, N°.8, 2008.
31. Idiris Varici, **The Relationship between Information Asymmetry and the Quality of Audit: An Empirical Study in Istanbul Stock Exchange**, International Business Research, Vol 6, N° 10, 2013.
32. J. Hirshleifer, **Where Are We in the Theory of Information?**, The American Economic Review, Vol 63, N° 02, 1973.
33. J.V. Iyengar, **Information Value -An Utility Approach**, Journal of Computer Information Systems, Vol 37,N° 2.
34. Jeffrey R.Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnold Wright, **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality**, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004.
35. Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, **Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis**, international journal of auditing, Vol 14, N° 1, 2010.
36. Joseph F.Brazel, Keith L. Jones , Mark F. Zimbelman, **Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk**, Journal of Accounting Research, Vol : 47, N° :05 , University of Chicago, 2009.
37. Katherine L. Milkman, Dolly Chugh, Max H. Bazerman, **How Can Decision Making Be Improved**, perspectives on psychological science journal, SAGE Publishing Inc, Vol :04, ISS : 04, 2009.
38. Kelvin Blake, Joseph V. Carcello, Norman J. Harrison, Michael J. Head, Barbara E. Roper, Anne Simpson, Tony Sondhi, Robert M. Tarola, Lynn E. Turner, Meredith Williams, Ann Yerger, **Response of a Subgroup of the PCAOB's Investor Advisory Group to the PCAOB's Concept Release Concerning Reports on Audited Financial Statements and**

- Related Amendments to PCAOB Standards, Current Issues in Auditing, Vol 05, N° 02, 2011.*
39. **Khaddafi, M.,** *Effect of debt default, audit quality and acceptance of audit opinion going concern in manufacturing company in Indonesia stock exchange, European journal of business and innovation research, Vol 3, N° 3, 2015.*
 40. **Liggo C.D,** *The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo, Journal of Contemporary Business, Vol 03, N° 03, .*
 41. **Majed Abdel Majeed Kabajeh, Ayman Mohammad Al Shanti, Firas Naim Dahmash, Abdullah Salah Hardan ,** *Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's, the Jordanian Industrial Public Firms, International Journal of Humanities and Social Science, Vol: 02,No°:14, 2012 .*
 42. **Majed Abdel Majeed. K, Ayman Mohammad Al Shanti and others,** *Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms, International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 2 No. 14, 2012.*
 43. **Malcolm Smith, Normah Binti Omar, Ithnahaini Baharuddin, Syed Iskander Zulkarnain Sayd Idris,** *Auditor's Perception of Fraud Risk Indicators Malaysian Evidence, Managerial Auditing Journal, Vol 20, N°.01, 2005.*
 44. **Mark DeFond, Jieying Zhang,** *A Review of Archival Auditing Research, Journal of Accounting and Economics, Vol. 58, 2014..*
 45. **McKee, Dale,** *New external audit report standards are game changing, Governance Directions, Vol. 67, No. 4, May 2015.*
 46. **Michael Firth,** *The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Fees, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 11, N°. 03, 1997.*
 47. **Mock, T. J., J. Be´dard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne,** *The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis And Implications, Auditing: A Journal of Practice & Theory, N° 32 (Supplement), 2013*
 48. **Navid Paydarmansh, Mehdi Salehi, Mehdi Moradi, Matina Khorrami,** *The Effect of Independent Audit Quality on the Quality of financial Disclosure - Evidence from Tehran Stock Exchange, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 05, N° 17, 2014.*
 49. **Paul A Argenti,** *How Should Reputations be Managed in Good Times and Bad Times?: Dow Corning's breast implant controversy: Managing reputation in the face of 'junk science', Corp Reputation Rev, Vol 01, 1997.*
 50. **Predrag Ranisavljevic & others,** *Management Information System and Decision Making Process In enterprise, Economics Management Information Technology Review, Vol.01, N° 03, 2012 Pp 184-194.*

51. Qasim Mohammad Zureigat, *Factors Associated with Audit Reports in Saudi Arabia*, *Global Journal of Management and Business Research*, College of Business and Economics, Qassim University, Saudi Arabia, Vol 14 N° 5, 2014.
52. Rena, Basak Erdem et al. *The Impact of the Opinions of the Independent Auditors on the Investor Decisions in Banking Sector: An Empirical Study on the Banks Operating in Turkey*, *Accounting and Finance Research*, Vol. 5 , 2016.
53. Rena, Basak Erdem et al., *The Impact of the Opinions of the Independent Auditors on the Investor Decisions in Banking Sector: An Empirical Study on the Banks Operating in Turkey*, *Accounting and Finance Research* ,Vol. 5 , 2016.
54. Repo, A. J, *The value of information: Approaches in economics, accounting, and management science*, *Journal of the American Society for Information Science*, Vol 40, N° 02, 1989.
55. Ronen Joshua, Yaari Varda, *Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice And Research*, Springer Inc, USA, 2008.
56. Rotich David Kipkorir, Barbara M. Namiinda, Doreen Njeje, *Influence of Investment Decisions on the Financial Performance of SACCOS: A Survey of Registered SACCOS in Baringo County*, *International Journal of Science and Research*, Vol. 5, Issue 4, 2016.
57. Silviso J. A, *Report of the committee on basic auditing concepts*, *The Accounting Review*, 1972, vol. 47.
58. Simunic Dan. A, *Discussion of External Audit and Asymmetric Information*, *Auditing-A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9, 1990.
59. Stephen K. AsareArnold Wright, *The Effect of Type of Internal Control Report on Users' Confidence in the Accompanying Financial Statement Audit Report*, *Contemporary Accounting Research* , Vol. 29, N°.01, 2012, PP 75-152.
60. Stergios Tasios, Michalis Bekiaris, *Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality : The Case of Greece*, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 02, N°. 01,2012.
61. Stezart j, Minrol l, *the impact audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit*, perception of Australia auditors, *international journal of auditing*, Australia, Vol : 12, N° 11, 2007.
62. Tracey J. Riley, Benjamin L. Luippold, *Managing Investors' Perception Through Strategic Word Choices in Financial Narratives*, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol 26, N° 05, 2015.
63. Valentyna Nechyporenko, Vitalii Bocheliuk, and Othres, *Value Foundation of The Behavior of Managers of Different Administrative Levels: Comparative Analysis*, *Caracas, Venezuela*, Vol 40, N° 34, 2019.
64. Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, and I. Hofmann.. *The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions*, *European Accounting Review*, Vol 21, N° 02, 2012.

65. Virgil Abedana, Kwame Boasiako Omane-Antwi, Moses Oppong, *Adoption of IFRS / IAS in Ghana: Impact on the Quality of Corporate Financial Reporting and Related Corporate Tax Burden*, *Research journal of finance and accounting*, Vol.7, No.8, 2016.
66. Vladu Alina Beatrice, Mats Dumitru, *Corporate governance and creative accounting: two concepts strongly connected? Some interesting insights highlighted by constructing the internal history of a literature*, *Annales universitatis apulensis series Oeconomica*, Vol 12, N° 01, Romania, 2012.
67. William Delone, Ephraim McLean, *Information Systems Success Model*, *International Journal of Electronic Commerce*, Vol. 09, N°. 01, 2008.
68. William J. Bruns, Jr, *Accounting Information and Decision-Making: Some Behavioral Hypotheses*, *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 3 (Jul., 1968).

III- Theses Universitaires

1. Christine Hamel, *Prise de décisions individuelles et partagées intervenants participant a l'école éloignée en réseau en matière d'innovation technologique, organisationnelle et sociale en région*, PhD thesis in technologie education, University of Laval Québec, Canada, 2011..

IV- Conferences

2. Barbe Odile, Raimbault Sophie, *La justification des appréciations améliore-t-elle la valeur informative du rapport d'audit?* 35ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, France, 2014, p36.
3. Dorota Leszczynska, Pascal VIDAL, *Les PME face à la «nouvelle révolution informationnelle»: Information ? Attention ! Intelligenc..*, Conference: 8th congress of AIM De nouveaux e-usages ? Leur intégration dans les entreprises et la sociétéAT, Grenoble, France, 2003.
4. Kecia Williams Smith, *Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom*, Working paper, College of Business and Economics, North Carolina A&T State University Greensboro, NC, USA, 2021, pp 01-54.
5. Steven E. Kaplan, Michael J. Mowchan, Eric H. Weisbrod, *Does Institutional Investor Behavior Influence the Market Reaction to Going Concern Audit Reports?*, Working paper. Arizona-State University, University of Miami, USA, 2014.

V-Rapports

1. Mark Chun-hsueh Chen, Chun-hsueh Wang, Shen-yeh Yu, *A Comparative Study on Decision Making, Approach in a Dilemma Taiwanese and Italian Business Managers*, 2003.
2. Monzurul Alam, *The Strategic Decision Making Process and influence of personality- Six case studies of farms in Sweden*, Course title, Degree project in Business Administration, Swedish Univesity of Agricultral Sciences, 2013,.
3. Robert Obert, *IFRS pour les petites et moyennes entités plan comptable général*, *Revue du financier*, Paris, N° : 168, novembre 2007.

4. *The Association of Chartered Certified Accountants, Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit, 2018.*

VI-References Electroniques

1. *Emily Chasan, Investors Seek Makeover For Auditor's Report, web site: <https://www.wsj.com/articles/BL-CFOB-956>.*
2. <https://hbr.org/2006/01/stop-making-plans-start-making-decisions>
3. <https://sqarra.wordpress.com/auditr3/>

الملاحق

الملاحق رقم (01): تقرير المدقق الخارجي النموذجي

تقرير مدقق الحسابات المستقل حول القوائم المالية للشركة α
الى السادة/ مساهمي شركة..... (او اي مخاطب اخر مناسب)

فقرة الرأي

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية الاساسية للشركة α والتي تتكون من الميزانية بتاريخ 20XX/12/31، وكذا قائمة الدخل الشامل، قائمة تدفقات النقدية، قائمة التغييرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص السياسات المحاسبية والايضاحات التفسيرية الأخرى.
وفي رأينا، القوائم المالية المشار إليها اعلاه مع الايضاحات المتممة لها تعطي رأيا صحيحا وعادلا وتعبر بوضوح عن جميع النواحي الجوهرية عن المركز المالي للشركة α في تاريخ 20XX/12/31، وعن نتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لاطار اعداد القوائم المالية المطبق وفي ضوء القوانين واللوائح ذات العلاقة.

أساس الرأي

لقد قمنا بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية المعتمدة في (موطن ممارسة مهنة التدقيق)، ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم مسؤوليات المدقق الخارجي عن القوائم المالية الوارد في تقريرنا هذا، ونحن مستقلون عن الشركة وفقا لقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في (موطن ممارسة مهنة التدقيق) ذات الصلة بتدقيق القوائم المالية، وقد وفينا أيضا بمسؤوليتنا الاخلاقية الأخرى وفقا لتلك القواعد، وفي اعتقادنا فإن ادلة الاثبات التي حصلنا عليها تعد كافية وملائمة لتوفير اساس لرأينا.

فقرة تقييم فرض الاستمرارية

كجزء من عملية التدقيق التي نقوم بها في الشركة α ، توصلنا من خلال ادلة الاثبات، ان ادلة معقولة استخدام الادارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية، ولم يتم تحديد اي اوجه لعدم التأكد الجوهرية، وهذا لا يعد ضمان قطعي لقدرة الشركة α على الاستمرار.

فقرة الامور الاساسية (الرئيسية) للتدقيق

تعادل هذه الفقرة، فقرة لفت الانتباه في التقرير السابق، حيث جل الامور الجوهرية التي يكون حكم المدقق الخارجي انه من المرجح ان تكون أكثر أهمية لفهم المستخدمين للقوائم المالية محل التدقيق تعرض في هذه الفقرة، وما يميز هذه الفقرة ان للمدقق الخارجي الحرية في تفصيل المعلومات التي رايها مناسبة للافصاح عنها بما يخدم استقلاليتها وحيادها وايضا مراعاة الضوابط المهنية خاصة منها فيما تعلق بالمعلومات التي تحدث الفرق بالنسبة لمتخذي القرار، كما تجدر الإشارة الى ان هذه الفقرة من الامور المستحدثة في معيار التدقيق الدولي رقم 700 معدل، وايضا لها وزن من ناحية الكم المعلوماتي الذي توفره في التقرير بالنسبة لكل الاطراف المهتمة بالقوائم المالية والتقرير.

فقرة المعلومات الأخرى

تتكون المعلومات الأخرى من المعلومات الواردة في التقرير السنوي غير القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي، ان الادارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى، ان رايانا لايشمل المعلومات الأخرى واننا لانبيدي رايانا فيها ، لكن مسؤوليتنا هي قراءة هذه المعلومات الأخرى، فيما اذا كانت تتعارض مع القوائم المالية المدقق جوهرية، حيث مسؤوليتنا هي اعطاء تفصيل واضح حولها وتبيان اثرها على عدالة القوائم المالية وخاصة في حالة وجود تعارض بينها وبين القوائم المالية .

فقرة مسؤوليات الادارة والمكلفين بالحوكمة

ان الادارة مسؤولة عن اعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية، بالاضافة الى تحديد نظام الرقابة الداخلية الضروري لاعداد قوائم مالية خالية من الاخطاء والتحرافات، كما ان الادارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والافصاح عن الامور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية بما في ذلك استخدام مبدأ الاستمرارية في اعداد القوائم المالية، الا اذا كان في نية الادارة تصفية الشركة او ايقاف علملياتها او عدم وجود بديل واقعي سواي القيام بذلك.

فقرة مسؤوليات المدقق

ان اهدافنا تتمثل في الحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية ككل خالية من الاخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال او خطأ، واصدار التقرير الذي يتضمن ابداء الرأي.

ان التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى ولكنه ليس ضمانا ان التدقيق الذي يجري وفقا لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائم خطأ جوهرية عند وجوده، ان الاخطاء تحدث نتيجة الخطأ او الاحتيال ويتم اعتبارها جوهرية اذا كانت منفردة او مجتمعة ويمكن ان يكون لها اثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية وعلى راسهم ادارة الشركة.

اننا نقوم بممارسة الاجتهاد المهني والمحافظة على نزعة الشك المهني كجزء من التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية

يختلف شكل هذه الفقرة ومحتوى هذا الجزء من التقرير ، انطلاقا من اختلاف القوانين والانظمة التي تحدد مسؤوليات المدقق الخارجي، ويجب تناول هذه الامور التي تناولها الانظمة او اللوائح او معايير التدقيق المحلية، تضم هذه الفقرة مسؤوليات التدقيق الخارجي الأخرى التي لم تدرج في فقرات المسؤولية السابقة وفي نفس الوقت حثت الانظمة او اللوائح او معايير التدقيق المحلية على التقيد، وعلى راس هذه المسؤوليات تبيان القوانين او اللوائح او المعايير التي تم التدقيق تحت إطارها واخضاع الشركة لمضمون نصوصها.

كما تتضمن هذه الفقرة معلومات مقددة من قبل المدقق الخارجي كنوع من ابداء الرأي في مدى التزام الشركة محل التدقيق في التقيد بالقوانين الخاصة باعداد القوائم المالية ومسك السجلات المحاسبية وفقا لاطار القانون المنظم للعملية وايضا على مستوى اخر تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية في تعاملاتها وعقودها مع الغير.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

اسم الشخص الذي يعتبر طرفا خطابا ارتباط مع المدقق الخارجي.

التوقيع

التاريخ

عنوان المدقق

الملاحق رقم (02): عدد الاستبيانات الموزعة حسب الولايات

عدد الإستبيانات المسترجعة والصالحة للتحليل	عدد المؤسسات	الولاية	الرقم
06	02	ولاية أم البواقي	01
47	14	ولاية تبسة	02
35	07	ولاية الجزائر العاصمة	03
19	05	ولاية سطيف	04
107	28	المجموع	

الملاحق رقم (03): قائمة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	جامعة الانتماء
خالد حسيني	أستاذ التعليم العالي	جامعة بورتسموث-بريطانيا-
فاطمة طاهري	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة
مرداسي شوقي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أم البواقي
بن وارث حكيمة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عنابة
حولي رشيد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة ميله

الملاحق رقم (04): الاستبيان

إستبيان

سيدي المحترم، سيدتي المحترمة؛ السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، وبعد:

ضمن متطلبات إعداد أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، والموسومة بـ:

« أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية (دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية) »، وسعيًا وراء تحديد الأثر من وراء اعتماد المحتوى المعلوماتي الذي يتضمنه تقرير المدقق الخارجي على عملية إتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية، ونظراً لكونكم من الأطراف المعنية بعملية اتخاذ القرار، فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الإستبانة بدقة وموضوعية، حيث نحيطكم علماً أن مدى صحة نتائج هذه الدراسة ستعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم.

كما نحيطكم علماً ان المعلومات التي سيتم الحصول عليها منكم ستبقى سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكراً على حسن تعاونكم، وتقبلوا مني فائق التقدير والإحترام

الباحث/ رايس سفيان

المؤطر/ الاستاذ الدكتور: زعبيط نور الدين

القسم الأول: المعلومات الشخصية

(يرجى وضع علامة x تحت الاجابة التي تمتلكم)

الاجابة	الفئات	الخصائص الشخصية
	ليسانس	المؤهل العلمي
	ماستر	
	ماجستير	
	دكتوراه	
	أخرى	
	اقل من 10 سنوات	الخبرة المهنية
	بين 11 و 15 سنة	
	بين 16 و 20 سنة	
	20 سنة فأكثر	
	رئيس مصلحة	الوظيفة
	رئيس قسم	
	مدير فرعي	
	مدير عام	
	عام	قطاع الانتماء
	خاص	
	تجارية	طبيعة نشاط المؤسسة
	صناعية	
	خدمية	
	أشغال عمومية	

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي

البعد الأول: البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريف الجوهرية					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					01 يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول الانحرافات التي أدت إلى التحريف الجوهرية، سواء على مستوى المعاملات، أرصدة الحسابات، و الإفصاحات في القوائم المالية.
					02 يقدم المدقق الخارجي في تقريره معلومات حول مواطن الأهمية النسبية للبند والأرصدة المكونة للقوائم المالية من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرية.
					03 يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مسؤولية الإدارة في التحريف الجوهرية.
					04 يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول الآثار المادية للتحريف الجوهرية.
					05 يشير تقرير المدقق الخارجي إلى التغيرات في البيئة التنظيمية والتشغيلية التي لها علاقة بمخاطر التحريف الجوهرية.
					06 يساعد تقرير المدقق الخارجي في اكتشاف مواطن التحريف الجوهرية التي تستدعي إجراءات تصحيحية من قبل إدارة المؤسسة.
البعد الثاني: البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					07 يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول سلامة نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم البيئة التنظيمية، وتقييم أداء الانظمة.
					08 يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية مدى سلامة الانظمة الممدة بالمعلومات لمختلف الاطراف بالمؤسسة.
					09 يعكس تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية مدى فعالية عمليات المؤسسة من اداء تشغيلي ومالي، وحماية الأصول.
					10 يوفر تقييم المدقق الخارجي لسلامة نظام الرقابة الداخلية معلومات حول تقدير المخاطر التي من المحتمل ان تؤثر على النظام ككل.
					11 تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية فيه انعكاس معلوماتي حول البيئة الرقابية بالمؤسسة في مدى التزام المستويات الادارية المختلفة بهذا النظام.
					12 يوفر تقرير المدقق الخارجي من وراء تقييم نظام الرقابة الداخلية معلومات ذات بعد اداري وأخرى ذات بعد محاسبي.
البعد الثالث: البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لسياسات، التقديرات، الإفصاحات المحاسبية					
أولاً: البعد المعلوماتي المتعلق بالسياسات المحاسبية					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					13 يعمل تقرير المدقق الخارجي على توفير معلومات حول مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة محل التدقيق.
					14 يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن وجود اختلال في المعلومات المحاسبية من خلال اتباع سياسات محاسبية معينة.
					15 يعمل المدقق الخارجي في تقريره على توفير كل القرائن الدالة على ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة بالمؤسسة.
					16 يقدم المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات المتعلقة بتغيير السياسات المحاسبية، وتبعات هذا التغيير على القوائم المالية.
					17 يوفر المدقق الخارجي في تقريره كل المعلومات حول إدارة الأرباح، وتوضيح الاثر حال تغيير سياسة محاسبية معينة.
ثانياً: البعد المعلوماتي المتعلق بالتقديرات المحاسبية					

الفقرات					بشدة
يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى ملائمة الظروف التي استدعت من الادارة القيام بالتقدير المحاسبي.					18
يحتوي تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقييم مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.					19
يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات حول مدى الشفافية والحياد والاتساق بشأن الافصاح عن البنود الهامة وذات البعد الجوهري بالقوائم المالية.					20
يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات حول كفاية الافصاح عن التقديرات المحاسبي.					21
يقدم تقرير المدقق الخارجي معلومات حول تقديرات القيمة العادلة، سواء لإثبات معقوليتها، او اقتراح تسويتها، او اثبات قيمة هذه التسويات.					22
ثالثا: البعد المعلوماتي المتعلق بالإفصاحات المحاسبية					
الفقرات					
يوفر المدقق الخارجي في تقريره معلومات حول كفاية الافصاح عن التقديرات المحاسبية بما فيها تقدير القيمة العادلة بما يتوافق وإطار الافصاح المالي الخاص بالمؤسسة او البيئة التشريعية التي تنشط فيها.					23
تقدم المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق الخارجي حول التوسع في الافصاح عن جزئية معينة (بند او قائمة مالية)، ادراكا اوسع لمستخدم القوائم المالية المدققة.					24
يعمل المدقق الخارجي من خلال تقييمه لكفاية الافصاح الى تقديم معلومات حول مدى ملائمة توقيت الافصاح وكيفياته.					25
لتقرير المدقق الخارجي دور هام في تقديم معلومات حول عدالة وملائمة الافصاح بما يعمل على تضييق فجوة عدم تماثل المعلومات.					26
يوفر الافصاح الذي يدعم به المدقق الخارجي افصاح الادارة بشأن القوائم المالية معلومات اضافية متاحة لاستخدامات متعددة.					27
البعد الرابع: البعد المعلوماتي الناتج عن تقييم المدقق الخارجي لفرض الاستمرارية					
الفقرات					غير موافق بشدة
يؤثر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول تقييم فرض الاستمرارية على قرارات المستثمرين المحتملين.					28
يقدم المدقق الخارجي من خلال التقرير مؤشرات مالية وتشغيلية، ومؤشرات اخرى تساعد في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار.					29
يوفر تقرير المدقق الخارجي من خلال تقييم فرض الاستمرارية، المعلومات المتعلقة بمخاطر الاستثمار في المؤسسة.					30
يوفر تقرير المدقق الخارجي من خلال تقييم فرض الاستمرارية، المعلومات المتعلقة بفرص الاستثمار في المؤسسة.					31
تعد المعلومات المدمجة في تقرير المدقق الخارجي بشأن الاستمرارية مصدرا لمعلوماتي عن حقيقة الاداء المالي والإداري للمؤسسة محل التدقيق.					32
يقع على عاتق المدقق الخارجي تقديم كل المعلومات التي تنشأ من نزعة الشك المهني لديه حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وذلك بتوفير المعلومات حول الاحداث والظروف التي تعكس هذا التشكك.					33
البعد الخامس: البعد المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي حول العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها					
الفقرات					غير موافق بشدة
يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن مدى الالتزام بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية واتساقها، وعدالة تمثيلها لواقع المؤسسة المالي.					34
يوفر تقرير المدقق الخارجي معلومات عن التأثير المادي لإتباع الطرق والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمطبقة في المؤسسة محل التدقيق.					35
يقدم تقرير المدقق الخارجي تقييماً موضوعياً فيما يتعلق بالتحول من طريقة محاسبية الى أخرى، مع الإشارة لأي اثر مادي ينجم عن التغيير.					36
توفر المعلومات المدرجة في التقرير بشأن القوائم المالية مصدراً للتغذية العكسية في					37

					تصحيح الانحرافات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة.
38					تقدم المعلومات الاضافية المدمجة مع القوائم المالية والمدققة، كمأ معلوماتياً يمكن الاسترشاد به من قبل مختلف الاطراف المستخدمة للقوائم المالية.
39					تتضمن تقارير المدقق الخارجي اشارة صريحة حول ملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية من زاوية التصنيف، الادراج، والتجميع.
40					تقدم بعض تقارير المدقق الخارجي تأكيد ضمني حول احتواء المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومة الجيدة.
41					يوفر المدقق الخارجي في التقارير المطولة، وتقارير المهمات الخاصة، من خلال الاعتماد على قائمة المركز المالي نسب و معدلات تعكس اداء المؤسسة.
42					يساعد المحتوى المعلوماتي في تقرير المدقق الخارجي المتعلق بتقييم قائمة الدخل على توفير مؤشرات مهمة في مجال الاستثمار.
43					يؤكد المدقق الخارجي في تقريره على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف التي تتضمنها قائمة الدخل.
44					يقدم المدقق الخارجي من خلال تقييم قائمة التغير في حقوق الملكية كل المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية والتغيرات التي طرأت عليها.
45					يتم من خلال تقرير التدقيق الخارجي توفر معلومات حول مطابقة سياسة توزيع الأرباح بالمؤسسة للمتطلبات القانونية والتأسيسية.
46					يوفر المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الخارجي من وراء تدقيق قائمة التدفقات النقدية معلومات عن مصادر النقد واستخداماته.
47					يعمل تقرير المدقق الخارجي على دعم ادراك الايضاحات المرفقة في القوائم المالية، وجعلها ذات فائدة معلوماتية لمستخدميها.

المحور الثاني: عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية

أولاً: تحديد المشكلة وتشخيصها					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					01 يعتمد تحديد مسببات المشكلة على البيانات والمعلومات المتوفرة بشأنها.
					02 يلجأ متخذ القرار الى تحديد المسبب الرئيسي للمشكلة.
					03 لا بد من تحديد الاتثار المادية للمشكلة.
					04 لا بد من معرفة توقيت وموضع المشكلة بدقة.
					05 لا بد من تحديد المعلومات التاريخية التي لها علاقة بالمشكلة.
ثانياً: جمع المعلومات و صياغة وتقييم البدائل					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					06 يتم جمع كل المعلومات والبيانات الممكنة لحل المشكلة محل القرار.
					07 يتم في هذه المرحلة الاعتماد على المعلومات المتاحة من قبل كل الاطراف الداخلية والخارجية لصياغة الحلول البديلة.
					08 يتم جمع المعلومات ذات العلاقة، والضرورية للقرار وتحديد اهميتها في ظل الظروف الحالية والمستقبلية.
					09 يتم تحديد وتقييم الاتثار المادية لكل الحلول البديلة المقترحة.
					10 يمكن ان تصاغ المشكلة محل القرار نموذجاً رياضياً يتضمن متغيرات المشكلة.
					11 يتم تقييم البدائل المقترحة لحل المشكلة بموضوعية.
					12 عند عملية المفاضلة بين البدائل لا بد من تحديد تكاليف اعتماد كل بديل.
					13 عند عملية المفاضلة بين البدائل، لا بد من تحديد مخاطر كل بديل.

ثالثا: اختيار البديل الامثل

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					14 يتم ترتيب البدائل حسب درجة تحقيقها للأهداف المنتظرة من حل المشكلة.
					15 يتم اختيار البديل الامثل بكل موضوعية وحياد.
					16 تحتاج عملية اختيار البديل الامثل لمعلومات تفصيلية حول القيود المفروضة عند اختيار هذا البديل.
					17 تعد المعلومات الصادرة عن الخبراء المهنيين مهمة في اختيار البديل الامثل.
					18 تتوقف عملية اختيار البديل الامثل على تحديد درجة المخاطرة المتوقعة .
					19 عند اختيار البديل الامثل لابد من تحديد التوقيت المناسب لتنفيذه.
					20 عند اختيار البديل الامثل لابد من تحديد الكيفيات المناسبة لتطبيقه.

رابعا: مرحلة تنفيذ القرار ومتابعته

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					21 يتم صياغة القرار بصفة نهائية وواضحة لكل الاطراف المشاركة في تنفيذه.
					22 لابد من التقيد في تنفيذ البديل المختار بما يضمن حل المشكلة محل القرار.
					23 يتم تحديد مؤشرات أداء مخرجات التنفيذ في صورة تقارير رقابية للجهات المختلفة.
					24 تساعد التغذية العكسية في إمداد صانع القرار بالمعلومات الناتجة من الخطوة السابقة.
					25 تساعد التغذية العكسية في إمداد الجهات الرقابية الخارجية بالمعلومات الناتجة عن تسوية المشكلة محل القرار.

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
CH_01	,073	107	,200*	,987	107	,373
CH_02	,064	107	,200*	,992	107	,747
ALL_CH	,053	107	,200*	,988	107	,485

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

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (06): اختبار T-TEST للمحور الاول (الفرضية الاولى)

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
CH_01_01	21,945	106	,000	,97196	,8842	1,0598
CH_01_02	29,351	106	,000	1,15421	1,0762	1,2322
CH_01_03	36,341	106	,000	1,08100	1,0220	1,1400
CH_01_04	26,279	106	,000	1,11994	1,0354	1,2044
CH_01_05	28,164	106	,000	1,05874	,9842	1,1333

الملحق رقم (07): اختبار T-TEST للمحور الثاني (الفرضية الثانية)

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
CH_02_01	17,674	106	,000	,95140	,8447	1,0581
CH_02_02	25,019	106	,000	1,03855	,9563	1,1209
CH_02_03	25,318	106	,000	1,06676	,9832	1,1503
CH_02_04	28,659	106	,000	1,15140	1,0717	1,2311
CH_02	39,321	106	,000	1,05159	,9986	1,1046

الملحق رقم (08): اختبار الفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,862 ^a	,744	,741	,14073

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,033	1	6,033	304,611	,000 ^b
	de Student	2,079	105	,020		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	,445	,207		2,148	,034
	CH_01	,885	,051	,862	17,453	,000

a. Variable dépendante : CH_02

الملحق رقم (09): اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,525 ^a	,275	,268	,23663

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01_01

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,233	1	2,233	39,874	,000 ^b
	de Student	5,879	105	,056		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01_01

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	2,793	,201		13,927	,000
	CH_01_01	,317	,050	,525	6,315	,000

a. Variable dépendante : CH_02

الملاحق رقم (10): اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,593 ^a	,352	,346	,22377

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01_02

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,854	1	2,854	57,003	,000 ^b
	de Student	5,258	105	,050		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01_02

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	2,376	,223		10,653	,000
	CH_01_02	,403	,053	,593	7,550	,000

a. Variable dépendante : CH_02

الملاحق رقم (11): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,851 ^a	,724	,716	,14747

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01_D03_03, CH_01_D03_01, CH_01_D03_02

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,872	3	1,957	90,010	,000 ^b
	de Student	2,240	103	,022		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01_D03_03, CH_01_D03_01, CH_01_D03_02

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,748	,206		3,639	,000
	CH_01_D03_01	,449	,038	,640	11,846	,000
	CH_01_D03_02	,111	,035	,194	3,191	,002
	CH_01_D03_03	,249	,039	,375	6,371	,000

a. Variable dépendante : CH_02

المالحق رقم (12): اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,409 ^a	,168	,160	,25360

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01_04

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,359	1	1,359	21,133	,000 ^b
	de Student	6,753	105	,064		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01_04

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,993	,232		12,930	,000
	CH_01_04	,257	,056	,409	4,597	,000

a. Variable dépendante : CH_02

الملحق رقم (13): اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,608 ^a	,370	,364	,22057

a. Prédicteurs : (Constante), CH_01_05

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,004	1	3,004	61,737	,000 ^b
	de Student	5,108	105	,049		
	Total	8,112	106			

a. Variable dépendante : CH_02

b. Prédicteurs : (Constante), CH_01_05

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	2,295	,225		10,215	,000
	CH_01_05	,433	,055	,608	7,857	,000

a. Variable dépendante : CH_02

الملحق رقم (14): اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرابعة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
CH_01	Intergruppes	,342	4	,085	1,185	,322
	Intragruppes	7,358	102	,072		
	Total	7,700	106			
CH_02	Intergruppes	,360	4	,090	1,185	,322
	Intragruppes	7,752	102	,076		
	Total	8,112	106			
ALL_CH	Intergruppes	,339	4	,085	1,232	,302
	Intragruppes	7,010	102	,069		
	Total	7,349	106			

المالحق رقم (15): اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
CH_01	Intergruppes	,545	3	,182	2,613	,055
	Intragruppes	7,155	103	,069		
	Total	7,700	106			
CH_02	Intergruppes	,516	3	,172	2,330	,079
	Intragruppes	7,596	103	,074		
	Total	8,112	106			
ALL_CH	Intergruppes	,516	3	,172	2,590	,057
	Intragruppes	6,833	103	,066		
	Total	7,349	106			

المالحق رقم (16): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرابعة

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
CH_01	Intergruppes	,355	3	,118	1,657	,181
	Intragruppes	7,345	103	,071		
	Total	7,700	106			
CH_02	Intergruppes	,280	3	,093	1,227	,304
	Intragruppes	7,832	103	,076		
	Total	8,112	106			
ALL_CH	Intergruppes	,316	3	,105	1,543	,208
	Intragruppes	7,033	103	,068		
	Total	7,349	106			

الملحق رقم (17): اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرابعة

Test des échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test t pour égalité des moyennes				Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %		
		F	Sig.	t	ddl			Supérieur	Inférieur	
CH_01	Hypothèse de variances égales	4,014	,048	,040	105	,968	,00220	,05470	-,10627	,11067
	Hypothèse de variances inégales			,045	101,793	,964	,00220	,04863	-,09427	,09866
CH_02	Hypothèse de variances égales	1,950	,166	,993	105	,323	,05551	,05589	-,05530	,16633
	Hypothèse de variances inégales			1,065	92,629	,289	,05551	,05210	-,04796	,15899
ALL_CH	Hypothèse de variances égales	3,691	,057	,388	105	,699	,02071	,05340	-,08518	,12660
	Hypothèse de variances inégales			,431	99,764	,668	,02071	,04808	-,07468	,11610

الملحق رقم (18): اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرابعة

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
CH_01	Intergruppes	,689	3	,230	3,374	,021
	Intragruppes	7,011	103	,068		
	Total	7,700	106			
CH_02	Intergruppes	,375	3	,125	1,664	,179
	Intragruppes	7,737	103	,075		
	Total	8,112	106			
ALL_CH	Intergruppes	,565	3	,188	2,858	,041
	Intragruppes	6,784	103	,066		
	Total	7,349	106			