الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم: العلوم التجارية

الموضـــوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة إستبيانية لعينة من محافظي الحسابات ومختصين في المجال المحاسبي والمالي

مذكـرة مقدمـة كجـزء مـن متطلـبات نيل شهـادة المـاستر في علوم التسيير

تخـــــصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف: إعداد الطـالـب:

- ميحي صفاء
- أ/ بركات ربيعة

رقـم التسجيل:	...../Master-GE/AUDIT/2017.....
تـاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي2016-2017

/http://univ-biskra.dz

شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و التقدير للأستاذة "بركات ربيعة" التي لم تبخل علينا بالكثير من وقتها ومثيله من النصائح القيمة و على تواضعها اللامتناهي في المعاملة فكانت نعم المشرف لي.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء و النقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

الفهرس:

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.	
تمهيد	01
المبحث الأول:عموميات حول المراجعة الخارجية.	02
المطلب 01 :تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي.	04 - 02
المطلب 02 :أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.	07 - 05
المطلب 03 :أنواع المراجعة الخارجية.	09 - 07
المطلب 04 : معايير المراجعة الخارجية.	12 - 09
المبحث الثاني:المراجع الخارجي.	12
المطلب 01 :تعريف المراجع الخارجي.	13
المطلب 02 :مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي.	14 - 13
المطلب 03 :أهمية تقارير المراجع الخارجي.	15
المطلب 04 :أنواع تقارير المراجع الخارجي.	16
المبحث الثالث:تخطيط وإجراءات المراجعة الخارجية.	17
المطلب 01 :خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية.	19 - 17
المطلب 02 :أوراق وملفات عملية المراجعة الخارجية.	20 - 19
المطلب 03 :أنواع أدلة وقرائن الإثبات.	22 - 21
المطلب 04 :أساليب الحصول على أدلة الإثبات.	23 - 22
خلاصة الفصل	24
الفصل الثاني: القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.	
تمهيد	25
المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية.	26
المطلب 01 :تعريف القوائم المالية.	28 - 26
المطلب 02 :أهداف القوائم المالية.	33 - 28

الفهرس:

المطلب 03 :أنواع القوائم المالية.	35 - 30
المبحث الثاني: خصائص المعلومة المحاسبية والفرضيات و القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية.	35
المطلب 01 :خصائص المعلومات المحاسبية.	37 - 35
المطلب 02 :الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.	38 - 37
المطلب 03 : قواعد إعداد القوائم المالية .	38
المبحث الثالث: جودة القوائم المالية.	38
المطلب 01 : تعريف جودة القوائم المالية.	40 -39
المطلب 02 : العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.	41
المطلب 04 : معايير جودة القوائم المالية.	42 - 41
المبحث الرابع: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة القوائم المالية.	43
المطلب 01 :المراجعة الخارجية معيار لجودة القوائم المالية.	43
المطلب 02 :دور المراجع الخارجي في مجال فحص ومراجعة القوائم المالية.	44
المطلب 03 :تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية.	46 - 45
خلاصة الفصل.	47
الفصل الثالث: دراسة إستبانة لعينة من محافظي الحسابات و المختصين في المجال المحاسبي والمالي.	
تمهيد	48
المبحث الأول:منهجية الدراسة الميدانية.	49
المطلب 01 : المنهج المستخدم.	49
المطلب 02 : أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة.	50 - 49
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.	50
المطلب 01 : ثبات وصدق الإستمارة.	52 - 51
المطلب 02 : تحليل البيانات الشخصية.	55 - 52
المطلب 03 : تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.	73 - 55
خلاصة الفصل	74
الخاتمة	76 - 75
قائمة المراجع	80 - 77

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.	08
02	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول.	50
03	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني.	51
04	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث.	51
05	معامل ثبات وصدق عبارات أسئلة الاستمارة.	52
06	توزيع العينة حسب الجنس	53
07	توزيع العينة حسب المهنة.	53
08	توزيع العينة حسب العمر	54
09	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	54
10	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	55
11	خصائص عينة الدراسة.	56
12	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي	56
13	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)	57
14	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2).	57
15	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3).	58
16	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4).	58
17	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5).	59
18	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6).	59
19	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7).	60
20	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8).	60
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9).	61
22	ملخص عبارات المحور الأول	62
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10).	62
24	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11).	63
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12).	63

26	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13).	64
27	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14).	65
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15).	66
29	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16).	67
30	ملخص عبارات المحور الثاني.	67
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17).	68
32	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (18).	68
33	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (19).	69
34	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (20).	69
35	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (21).	69
36	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (22).	70
37	ملخص عبارات المحور الثالث.	70

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير المراجعة المتعارف عليها.	12
02	الهدف من القوائم المالية.	28

مقدمـــة

لقد زاد الاهتمام بالقوائم المالية وبالحاجة إليها باعتبارها همزة وصل بين معديها(المحاسبين) ومستخدميها) متخذي القرار) لاحتوائها على معلومات محاسبية يعتمد عليها متخذي القرار وتترتب عليها نتائج اقتصادية بالغة الأهمية.

فتوفر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يعتبر عنصرا مهما يمكن الاعتماد عليه والوثوق به من قبل مستخدمي هذه المعلومات ونظرا لتداخل وتعارض الأهداف والغايات بين معدي المعلومات المحاسبية ومستخدميها فقد أصبح من الصعب الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة وعليه أصبح على الأطراف المعنية بجودة المعلومة المحاسبية البحث عن الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد في ضمان معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية و الموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة .

وتعتبر المراجعة الخارجية أحد هذه الآليات التي تتضمن طرق وإجراءات تمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث من خلال البحث عن صدق وسلامة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية بما يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

ولأجل التعرف على أهمية المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، نطرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي يمكن تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية ؟
- ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية ؟
- ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية ؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة، نقترح الفرضيات التالية:

- يساهم التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.
- يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.
- يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

- ✓ ضرورة الاهتمام بجودة القوائم المالية لما لها من آثار إيجابية على جذب مزيد من الاستثمارات ودعم القدرات التنافسية.

- ✓ إن الاهتمام بجودة القوائم المالية يساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية و المصداقية ويساهم في زيادة فعالية الرقابة .
- ✓ نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت بدراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، وبالتالي هاته الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر تعمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

أهداف الدراسة:

- ✓ إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة علي تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.
- ✓ دراسة و تحليل أهمية المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية .
- ✓ تقديم بعض المقترحات و التوصيات للمساهمة في الارتقاء بمستوى جودة القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع

- ✓ محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي باعتبار أن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي.
- ✓ التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعيها الخارجية والداخلية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة المؤسسة.

الدراسات السابقة:

- شريقي عمر،"**التنظيم المهني للمراجعة**"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011:تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:الإطار العام للممارسة المهنية؛ الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛ معايير المراجعة؛ دستور آداب وسلوك المهنة.وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة ويحقق أهدافها.
- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر 2004/2003: استندت على دراسة مجموعة الوحدات التابعة لشركة ALGAL للألمنيوم بالمسيلة خلال سنة 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح الغموض الذي يسري على مراجعة الحسابات وتمهيدا لدراسات أخرى في هذا المجال وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي،ومحاولة التوفيق بينهما كما يهدف إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات من جهة أخرى، ومن أجل معالجة الموضوع اعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج الوصفي التحليلي من أجل التوضيح و الفهم وذلك عن طريق التوفيق بين الجانب النظري و العملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير و إجراءات وطرق،أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري و العملي انطلاقا من تتبع إنتاج المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة وصولا إلى عملية تجميعها لإنتاج القوائم المالية محل المراجعة .

- بلعيد وردة، "**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**"،مذكرة ماجستير،قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2014/2013

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية و أهداف المراجعة الخارجية ،وكذا إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، ولفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج: هناك إطار نظري لمراجعة الحسابات يدعم التنظيم والممارسة الميدانية للمهنة، الالتزام بالخطوات و الإجراءات العملية إثناء القدام بمهمة المراجعة مدن شانها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية، هناك خصائص يجب توفرها بالمعلومات المحاسبية لتكون معلومات مفيدة، أن هناك تزايد للطلب على تقارير المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة.

المنهج المتبع:

في هذه الدراسة إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، ذلك أنه المنهج المناسب في دراستنا هذه، والذي يسمح بعرض ووصف متغيرات الدراسة بشكل جيد، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية من خلال المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات لتوضيح أهمية المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيقا لأهدافه تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث ضم فصلين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول :تناول الإطار النظري للمراجعة الخارجية وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول عموميات حول المراجعة الخارجية ، والثاني المراجع الخارجي، أما المبحث الثالث فهو تخطيط وإجراءات المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني :بعنوان القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية وتم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول مدخل إلى القوائم المالية، والمبحث الثاني تناولنا فيه خصائص المعلومة المحاسبية والفرضيات و القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية،بالنسبة للمبحث الثالث فقد تطرقنا لجودة القوائم المالية ، أما بالنسبة للمبحث الرابع فهو يتعلق بالمراجعة الخارجية وأثرها علي جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من مهنيين و أكاديميين فيما يخص الحالات التي تساهم بها المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية،ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة و المتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية.

تمهيد

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم وإلي غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها ،حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريق الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة .

ولقد كان لهذه التغيرات أثر كبير في تطور هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة حيث مس هذا التطور مختلف فلسفتها، مفهوما وطريقة ممارستها وأهدافها والمعايير الخاصة بها، وقد ساهم ذلك في ظهور أنواع عديدة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها.

وفي هذا الفصل سنتطرق لما سبق بشكل من التفصيل وذلك في ثلاث مباحث تم تقسيما كما يلي :

المبحث الأول:عموميات حول المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: المراجع الخارجي.

المبحث الثالث: تخطيط وإجراءات المراجعة الخارجية..

المبحث الأول:عموميات حول المراجعة الخارجية.

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية،وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع مع منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح، ولأن الملاك ليسوا دوما هم المسيرين، دعت الضرورة إلي وجود المراجعة لتقف بينها في الحياد وتراقب عمل المسير وتعمل على تأكيد مدى صحة البيانات المالية ومدى تصويرها للمركز المالي للمؤسسة، ومن هنا وجب علينا في هذا المبحث التطرق إلي مفهوم المراجعة الخارجية،الأنواع و المعايير الخاصة بها ، أهدافها والأهمية البالغة التي تحتلها هذه المهنة في المؤسسات الكبرى.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية.

تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها ما يلي:

تعريف (01): عرفت المراجعة على أنها " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".[1]

تعريف (02): هي" فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات المحاسبية فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة و التأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة".[2]

تعريف (03): وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها" عملية منتظمة على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية"[3]

تعريف (04): المراجعة عبارة عن "عملية ممنهجة منظمة للحصول و التقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين". [4]

استناد إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة. نجد بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر،2003، ص11.

[2] الصبان محمد سمير،محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، بيروت، 1990،ص18.

[3] رأفة سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن،2011، ص19.

[4] أمين السيد احمد لطفي، **دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية ،مصر ،2007،ص3.

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية.

التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها. نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.[1]

ومن خلال مجموع التعاريف السابقة يتضح أن المراجعة مسعى أو طريقة ممنهجة مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[2]

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية.

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعلية التحصيل، الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين[3] فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة .

وكان المراجع وقتها يستمع إلى قيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء ، بالتالي صحتها. فالمراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناه يستمع[4]. ثم اتسع نطاق المراجعة فشمل وجدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و المراجعة، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الصحة الحسابية للسجلات، و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع. وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين الملكية و الإدارة مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعين للحسابات كوكلاء لمراقبة أعمال الإدارة.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 ،ص 12.

[2] المرجع السابق، ص10.

[3] المرجع السابق، ص 6.

[4] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية**،ط1، دار النهضة العربية، بيروت،2004، ص11.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا عام1581 حيث ظهرت و تأسست كلية Roxonat وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرط من شروط مزاولة المهنة.[1]

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي لم يتغير وهو اكتشاف الغش و الخطأ، ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش و الخطأ، و التغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لمراجعة القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862 الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد بأن الرقابة الداخلية تتم بواسطة القيد المزدوج.

في الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و المراجعة بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات، وكذلك الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ ديكسي (Diksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعوض عن المراجعة التفصيلية وبين أن الأهداف الرئيسية للمراجعة هي:

- اكتشاف الغش و الخطأ؛
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

وخلال هذه الفترة المذكورة نفسها تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة و أصبحت كما يلي:

- تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة؛
- اكتشاف الغش و الخطأ.[2]

وخلاصة القول أن المراجعة الخارجية في الوقت الحاضر تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة، وتعتمد إعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة، أما اكتشاف الغش و التلاعب و غيرها

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية**، ط4،دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،2004،ص18.

[2] بلعيد وردة، "**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**"،مذكرة ماجستير،قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2014/2013، ص17،18.

فهو هدف ثانوي و ليس أساسيا،ومن ذلك نستنتج أن المراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها.[1]

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية.

أولا: أهمية المراجعة الخارجية.

إن كل منظمة تسطر أهداف و تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق هذه الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك،العمال فهو يهم الغير كذلك ،أي المتعاملين معها من زبائن و موردين، سلطات عمومية، مساهمين محتملين وبنوك وغيرهم وعليه فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي مصالح مختلفة ومتعارضة أحيانا ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج ومن هؤلاء الأشخاص و المؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد:[2]

- **إدارة المؤسسة:**

إن قيام إدارة المؤسسة بعملية التخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات دقيقة،وهذا تحقيقا للأهداف المسطرة ولا يمكن الاعتماد و الوثوق بهذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت مصادق عليها من طرف محايد.

- **المساهمين:**

الوقوف والمراقبة على ممتلكاتهم، وتمكينهم من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وبكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تمكن المساهمين من البقاء على إطلاع بكل ما يجري داخل المؤسسة.[3]

- **الدائنون:**

تمكن المراجعة الخارجية الموردين من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.[4]

- **الجهات الحكومية:**

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة.

- **البنوك:**

---

[1] إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، ط4،بيروت،1996،ص17.

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره، ص 9.

[3] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن،1998، ص 11.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**،ط2،دار المسير للنشر و التوزيع، الأردن،2009،ص115.

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه الأخيرة على سداد تلك القروض مع فوائدها في الوقت المحدد.[1]

✷ **هيئة سوق المال:**

تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدما هاما لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال،.[2]

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية.

إن الهدف العام من المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي في مدى عدالة عرض القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية :

✷ **الوجود و التحقق:** يسعى المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي أن القوائم المالية الختامية موجودة فعلا ؛

✷ **الملكية و المديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها.فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي التزامات عليها ؛[3]

✷ **الشمولية أو الكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة؛

✷ **التقييم و التخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛[4]

✷ **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير المهنية. وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية؛

---

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره،ص21.

[2] بن عزيز هدى، "**الحوكمة ودورها في فعالية و إستقلالية المراجعة الخارجية**"، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية،تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014،ص 41.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره،ص 16.

[4] المرجع السابق، ص17.

✷ **إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية؛[1]

✷ **التسجيل المحاسبي:**من خلال عملية المراجعة يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وأن كل الوثائق لهذا التسجيل موجودة فعلا وأنها متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت. [2]

بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.[3]

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية .

يوجد عدة أنواع للمراجعة الخارجية بناء على معايير مختلفة نذكر منها:

✷ **المراجعة القانونية:**

وهي المراجعة التي يفرض القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المسندة إليه من خلال القانون المعمول به،وذلك حسب حجم المؤسسة ونوع القطاع التابعة له، وتنتهي مهمته في شكل تقرير يدلي فيه برأيه الفني حول الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة.[4]

✷ **المراجعة التعاقدية:**

هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها،[5]

---

[1] المرجع السابق،ص18.

[2] بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،جامعة فرحات عباس،سطيف،2011/2010،ص6.

[3] حسن محمد العربي،" **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** "، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014/2013،ص15.

[4] أحمد عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000، ص13.

[5] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص27.

فهي المراجعة التي تلجأ إليها الإدارة أو المساهمين طوعا دون وجود ما يجبرهم على ذلك ويتم اللجوء إليه إما من أجل التأكد من صحة القوائم المالية و البيانات المفصح عنها أو من اجل إضفاء مصداقية على المركز المالي .[1]

✷ **الخبرة القضائية:**

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف أخر متعامل معها. [2]

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (قانونية،تعاقدية،خبرة قضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول (01):مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية:

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفونغرافية الصادقة مراجعة معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية و المحاسبية.تقويم المؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة إتجاه مجلس الإدارة.	تامة من حيث المبدأ.	تامة إتجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه .
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة،الجمعية العامة	المديرية العامة،مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس

[1] سوسة بدر الدين، "**توحيد القوائم المالية وتدقيقها**"، مذكرة ماجستير،، تخصص محاسبة،جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011،ص60.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص27.

			القضاء.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير معني
الإلتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا .
المسؤولية	مدنية ،جنائية ، تأديبية .	مدنية ،جنائية ،تأديبية.	مدنية ، جنائية ،تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية،مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر:محمد بوتين، **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003،ص28.

المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية.

✷ **المعايير العامة:**

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة ويندرج تحتها المعايير التالية:[1]

- **التأهيل العلمي والعملي** : حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات المراجعة من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي و العملي كمراجعين.

[1] لندة قداري، "**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**"،مذكرة ماستر،قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي،2015/2014، ص08.

لا يرتبط التأهيل العلمي و العملي بمستوى معين من المعرفة و الخبرة، بل لابد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر و الإطلاع على النظريات الحديثة و ما يصدر من المجامع العلمية و المهنية في هذا المجال.[1]

- **الاستقلال:** فحسب القانون 91-08 لا يمكن أن يكون محافظ الحسابات ومستشار ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس الشركة، ولا القيام بمهام تسيرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو قبول مهام مؤقتة للتنظيم و الإشراف.

وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

_ الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها .

_ الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع.[2]

- **العناية المهنية اللازمة:** يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

_ محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛

_ التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ؛

_ العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية ؛

_ العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .[3]

✷ معايير العمل الميداني.

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات و تحتوي على ثلاثة معايير:[4]

- **الإشراف و التخطيط:** نجد أن مهمة تخطيط المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا

---

[1] بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي**، مجلة الاقتصاد و المجتمع،دمشق،العدد6،2010،ص128.

[2] سامح عبد الرزاق الحداد، ،"**تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة**"، مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة،2008،ص42.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[4] لندة قداري، مرجع سبق ذكره، ص 9.

عن نطاق الفحص،أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.[1]

فيجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسبا مع الإشراف الدقيق على عمل المساعدين إن وجدوا. [2]

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** تتطلب معايير المراجعة العامة من المراجع تقييم لنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق هدفين مختلفين:

تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة أو إجراءات محددة لمعالجة المخاطر، تحديد الضوابط الرئيسية التي يمكن أن تدعم عملية المراجعة للمؤسسة،هنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق و تقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية المراجعة.[3]

- **كفاية الأدلة:**

يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية والاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.[4]

✷ **معايير إعداد التقرير.**

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي وثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة .ويندرج تحتها أربعة معايير هي:[5]

- **إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتطلب أول معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق و عدالة عرض هذه القوائم المالية.

- **ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:**أما المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير فإنه يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق.

---

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره،ص34.

[2] إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره،ص33

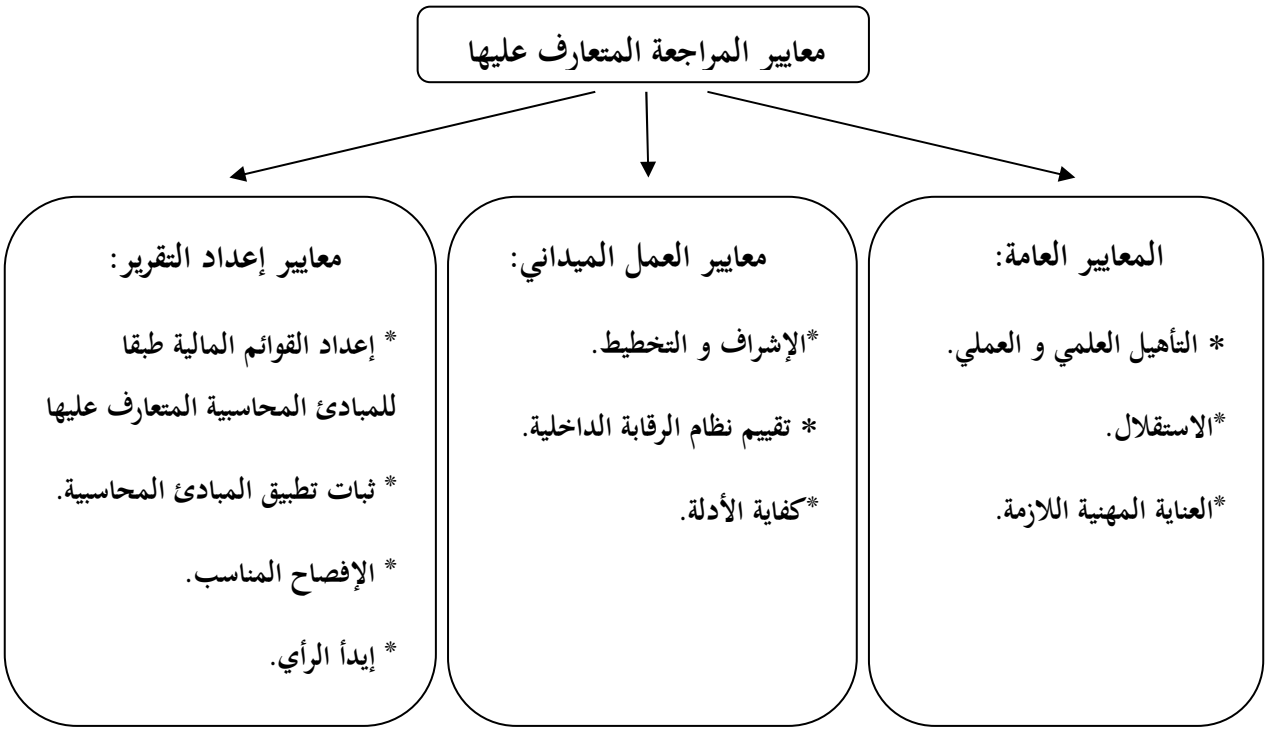
[3] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص35.

[4] إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره،ص33.

[5] لندة قداري ،مرجع سبق ذكره، ص9.

- **الإفصاح المناسب:** كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض، وذلك ما إذا كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بواسطة معديها، ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الإفصاح عنها.
- **إبداء الرأي:** وتتطلب هذه القواعد أن يصدر المراجع تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، ويكون هذا التقرير خاليا من التحفظات إذا وجدت البيانات المقدمة مطابقة لقواعد المراجعة جميعها.[1]

الشكل رقم (01): معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: بلعيد وردة،**مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**،مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2014/2013،ص37.

المبحث الثالث: المراجع الخارجي.

من خلال هذا المبحث سنتطرق لتعريف المراجع الخارج من خلال عدة نواحي، من ناحية القانون 10-01 المنظم للمهنة وكذلك نظرة القانون الجزائري لمهنة المراجع الخارجي، مهامه و مسؤولياته، إضافة

[1] بلعيد وردة ، مرجع سبق ذكره، ص36.

إلى تسليط الضوء على تقارير المراجع الخارجي والتي يقوم من خلالها بإبداء رأيه الفني عن مدى تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي.

حسب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010:

تنص المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010" يعد المراجع الخارجي في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته. مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]

حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري المراجع الخارجي وفق ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري: تم تعريف المراجع الخارجي على أنه" الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة وصحتها، واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2]

ومنه فإن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن المراجع الخارجي:

هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على شرعية هذه الحسابات ومن ثم ابدأ رأيه الفني المحايد في شكل تقرير.[3]

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي.

أولا: مهام المراجع الخارجي.

المراجع الخارجي وأثناء قيامه بمراقبة الحسابات فإنه يقوم بمجموعة من المهام و التي نص عليها القانون 10-01 وهي :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد رقم42، القانون10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010،المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة22،ص7.

[2] **القانون التجاري الجزائري**، الجزائر،2007،ص188،بتصرف.

[3] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**،الملتقي الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي06و07 ماي،2012،ص4.

- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه و الذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة و انتظام هذه الحسابات وذلك
- على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة.[1]
- التأكد من صحة إعداد الحسابات الختامية و الأعمال الجردية.[2]

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي:

- **المسؤولية المدنية:**

يفترض في المراجع أن يؤدي خدماته للآخرين في إطار تعاقدي، يعني أن يؤدي و اجبه في ظل هذا التعاقد من خلال استخدام مهارته وبذل العناية والاجتهاد المناسبين. حيث يجب على المراجع أن يباشر العمل بنية صادقة واستقامة وهذا لا ينفي إمكانية الفشل و بالتالي يكون المراجع مسؤولا أمام من تعاقد معه بسبب الإهمال أو سوء النية أو عدم الأمانة وليس بسبب الخسائر الناتجة عن أخطاء التقرير الذي قام به.[3]

- **المسؤولية الجنائية:**

المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي و التي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة و قوانين الشركات و قانون العقوبات، و لا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة و الحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.[4]

- **المسؤولية التأديبية:**

حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها

---

[1] العناق مراد، "**دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي**" ، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة المسيلة، 2013/ 2014، ص 25.

[2] **مجلة سوق المال الفلسطيني**، يصدرها سوق فلسطين للأوراق المالية،تشرين الأول،2009،العدد12، ص 5.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 683.

[4] محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**،دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2013، ص131.

التصاعدي حسب خطورتها في :

*الإنذار .

* التوبيخ.

* التوقيف المؤقت لمدة أقصاها سنة عن ممارسة المهنة.

* الشطب من الجدول الأعضاء المرخص بهم لممارسة المهنة.[1]

المطلب الثالث: أهمية تقارير المراجع الخارجي.

يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه" هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة. وهو وسيلة، أو أداة ،لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية . وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبل الرسالة" [2]

وتنبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها:

- يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه المراجع من عمله حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه هذا الأخير لمن يهمهم الأمر و بصفة خاصة الملاك.
- يعتبر الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية و الجنائية. للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه و تحديد درجة الاعتماد عليها.
- الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية و بعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخري.[3]

المطلب الرابع:أنواع تقارير المراجع الخارجي.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[2] حكيمة مناعي"،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"**، مذكرة ماجستير،قسم التسيير،تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص57.

[3] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص55.

يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

- **التقرير النظيف:**

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته،و على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.[1]

- **التقرير التحفظي:**

ويصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات و اعتراضات، وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه و أثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة ، و تنقسم التحفظات إلى ثلاث أقسام :

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام المؤسسة الداخلي؛
- التحفظات التي تفصح عن اختلافات رأيه مع الإدارة و التي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛[2]

- **التقرير السالب:**

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.[3]

- **تقرير عدم إبداء الرأي:**

يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع، من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. وأهم أسباب عدم إبداء الرأي :

– وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن للمراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أما بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه ؛

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص55.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره،ص95.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص57.

– وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة و الأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛

– عدم استقلال المراجع الخارجي.[1]

المبحث الثالث: تخطيط وإجراءات المراجعة الخارجية.

تسير عملية المراجعة الخارجية وفق مجموعة من الخطوات والإجراءات، والتي تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

المطلب الأول: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية.

- **دراسة عامة حول المؤسسة:**

إن هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذا أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة ، لذلك فالمراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة .

- **أعمال أولية و اتصالات مع المؤسسة:**

يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية و المالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالأتي:

- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف و الوقوف على الظروف و الأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة؛
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية و تحليلها، و التعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها ؛
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات ؛
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- الإطلاع على القوانيين و اللوائح و الأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات تبدو غامضة للمراجع.[2]

- **إعداد برنامج المراجعة:**

بعد الحصول على معرفة كاملة عن المؤسسة، يقوم بإعداد برنامج المراجعة و الذي هو عبارة عن " خطة عمل المراجع التي سيتبعها في مراجعة الدفاتر و السجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص135

[2] لندة قداري، مرجع سبق ذكره،ص 15.

الواجب تحقيقها،و الخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، و الوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، ".[1]

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية :** وهناك خمس خطوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

1.جمع الإجراءات (التوثيق):

يستخدم المراجع أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام و التأكد من فعاليته و التزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة.

2.اختبارات التطابق(الفهم):

وفي هذه الحالة لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات و الضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات التطابق التي تأخذ الشكلين:فحص العملية من بدايتها إلى نهايتها، فحص عينة من العمليات.[2]

3.التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الخارجي من خلال الخطوتين السابقتين بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل المراجعة،حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية و الرقابية ، التي اتضحت له من خلال التعرف و الفهم للأنظمة، ويتم من خلال قائمة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة و الضعف في النظام، و بنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها.

4.اختبارات الاستمرارية:

بعد أن يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار و فعالية لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية. وعند ما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق فإن المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري و التفصيلي وتغير توقيته وطبيعته.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة،.[3]

---

[1] المرجع السابق، ص 16.

[2] لندة قداري، مرجع سبق ذكره،ص 17.

[3] المرجع السابق، ص 18.

- **مراجعة عناصر القوائم المالية:**

إن الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة يكون من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم و جدول حسابات النتائج،و بالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي: [1]

- **الكمال:** يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية، وذلك باحترام ما يلي: تسجيل العمليات منذ نشأتها،تسجيل كل العمليات،احترام إستقلالية الدورات.
- **الوجود:** يعبر هذا المعيار على:الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الاستثمارات والمخزون،ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر(أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية.
- **الملكية:** يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.
- **التقييم:** يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.
- **التسجيل المحاسبي:** يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما[2].

- **إعداد تقرير المراجع الخارجي:**

يعد تقرير المراجع الخارجي الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة وهو الشكل النهائي و الكتابي لمهمة المراجعة إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع على وضعية المؤسسة.[3]

المطلب الثاني:أوراق و ملفات عملية المراجعة الخارجية.

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا فعليا على الوقت المستغرق في عملية المراجعة وحجة تبرز فصول أطوارها، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.[4]

- **أوراق العمل:**الهدف من أوراق العمل أنها تسمح :

– تنفيذ الرقابة على مختلف الوظائف .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره،ص 148.

[2] شريقي عمر،"**التنظيم المهني للمراجعة**"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011، ص 98.

[3] لندة قداري، مرجع سبق ذكره، ص24.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 125.

- تعتبر ملخص للوثائق المالية الخاضعة للمراجعة.
- تتضمن الرأي على جودة العمل المنجز من طرف مختلف المراجعين.
- تسمح بمراقبة الموازنات التقديرية و تحليل الانحرافات.
- تقييم تكاليف كل مهمة.[1]

تحتوي هذه الأوراق على كل البيانات التي تمكن المراجع من كتابة تقرير واف، كما يجب أن تحوي المعلومات و البيانات التي تبين تحقيق المفردات المختلفة، وهذه المعلومات تحفظ في ملفين هما:

- **الملف الدائم:**

يحتوي على البيانات الثابتة عن المؤسسة موضوع المراجعة ويتضمن ما يلي:

- إسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة،و مصانعه وفروعه؛
- النظام الداخلي و عقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة؛
- النظام الإداري المستعمل في المؤسسة، مع الخارطة التنظيمية ؛
- قائمة التسجيلات و الدفاتر الممسوكة؛
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة و مجلس الإدارة و التي لها علاقة بالمراجع و المراجعة؛
- بيان رأس المال و السندات وملخص الأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به؛[2]

- **الملف الجاري:**

يحتوي الملف الجاري البيانات الجارية المتعلقة بعملية المراجعة للعام الحالي و تتضمن هذه البيانات :

- نسخة عن قرارات التعيين وأسماء المراجعين السابقين و نسخة عن الكتاب المهني ؛
- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمراجع؛
- ملخص يسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة؛
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي؛
- محاضر الجرد المختلفة و الخاصة بالموجود السلعي و النقدية وما شابه؛
- صورة عن التقرير النهائي؛

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2] المرجع السابق، ص45.

مما تجدر الإشارة إليه، هو أن المعلومات المحتواة في الملفين الدائم و المؤقت(الجاري) ملك المراجع باستثناء السجلات المقدمة له من إدارة المؤسسة. وعليه الحفاظ على سرية هذه البيانات و المعلومات، ومن هذه البيانات يقوم المراجع بإعداد تقريره و بيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة.[1]

المطلب الثالث: أنواع أدلة و قرائن الإثبات.

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي و الرشيد لأحكام و تقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية.

- **الوجود الفعلي:**

يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل ألي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة و سلامة تقييمها، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

- **المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:**

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة و البراهين أهمية من وجهة نظر المراجع، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية،يمكن تصنيف هذه المستندات إلى ثلاثة مجموعات هي على النحو الأتي:

*__مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة:__ ومستعملة داخلها كالفواتير المتعلقة بالشراء ؛

*__مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها:__ كفواتير البيع و الشيكات و التصاريح الجبائية ؛

*__مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة:__ كالدفاتر المحاسبية ووصول الاستلام و الكشوف الإجمالية للرواتب.

- **الإقرارات المعدة خارج المؤسسة:**

تستقي هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة ، وتضم شهادات من الموردين و العملاء و البنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات و المصادقة عليها أو عكس ذلك.[2]

- **الإقرارات المعدة داخل المؤسسة:**

تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد

[1] المرجع السابق ، ص46.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره،ص134.

على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة و في تقييم مخزون أخر مدة مثلا.

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحددا أساسيا لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها و سلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

- **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:**

إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة وتستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة ، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية،وبالتالي فإن تألية المعالجة المحاسبية واستعمال الآلات الحاسبة يعتبر دليلا ماديا على صحة و انتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية.[1]

المطلب الرابع: أساليب الحصول على أدلة الإثبات.

- **الجرد الفعلي أو المعاينة:**

يوجد شبه إنفاق في الرأي في التشريعات و المنظمات المهنية على أنه ليس من اختصاص المراجع القيام بالجرد الفعلي للأصول، و تقتصر مهمته فيما يلي:

- التحقق من دقة الاختبارات الموضوعة للجرد، ومدى التزام القائمين بالجرد بهذه الإجراءات.
- القيام ببعض الاختبارات إذا صادف ما يثير شكوكه في أي مرحلة من مراحل الجرد حتى يزيل الشك أو يؤيده.
- مراجعة عملية تقييم الأصول و التأكد من عدم حدوث أي تغيير في أسس التقييم من سنة لأخرى.[2]

- **المراجعة الحسابية:**

يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية و الكشوف أو الدفاتر، و التأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية و ليس صوريا.

- **المراجعة المستندية:**

تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها و تطابقها مع الشروط الشكلية و الموضوعية الواجب توافرها و التحقق من أن لكل عملية و تسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه[3]

---

[1] المرجع السابق، ص135.

[2] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[3] محمد التهامي طواهر،مرجع سبق ذكره، ص137.

- **المراجعة القياسية:**

هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في توقيت قياسي،إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر أخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي، بالكتلة الأجرية للعمال.

- **المصادقات:**

هي عبارة عن اعترافات و شهادات من طرف المدينين و الدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة، تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

مصادقات إيجابية:في هذه الحالة يطلب من الطرف الأخر التقدير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة ؛

مصادقات سلبية:يطلب من الطرف الأخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحتها؛

مصادقات سلبية:يطلب من الطرف الأخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحتها؛

مصادقات بيضاء:في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد و يطلب من الطرف الأخر التقرير على الرصيد المتواجد في دفاتره.

- **الاستفسارات:**

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة إثبات حول صحة المعلومات المتحصل عليها و التأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريرا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أو الاستفسار عن الأنماط و الطرق المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع المراجعة.

- **المقاربات:**

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات،إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسلة من قبله، إن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية)، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر و قبولا و واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.[1]

[1] المرجع السابق، ص،ص 138،139.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور المراجعة كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة ،الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه القوائم للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المراجع وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية المراجعة ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمراجع.

الفصل الثاني

القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية وتعطي صورة لمستخدمي القوائم المالية عن المركز المالي الحالي للمؤسسة، وقوتها الإيرادية، وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة.

فالهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية للوضع المالي السائد، وطبقا للمبادئ والمعايير المتعارف عليها، حيث تقتصر مسؤولية المراجع على القيام بواجباته القانونية تجاه المؤسسة وذلك بالحصول على كافة الإثباتات والأدلة والقرائن التي تساعد في الوصول إلى قناعة حول مدى عدالة وصحة البيانات المنشورة بالقوائم المالية متبعا معايير المراجعة المتعارف عليها.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم الفصل الثاني إلى أربع مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية.

المبحث الثاني: خصائص المعلومة المحاسبية و الفرضيات و القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية.

المبحث الرابع: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية والتي تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، فهي ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة بأعمال المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف و أهداف القوائم المالية.

أولا: تعريف القوائم المالية.

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية ونذكر منها:

تعريف (02): هي تلك الكشوف المالية * التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية. [1]

تعريف (02):هي عبارة عن بيانات تفصيلية و إجمالية لجميع عناصر المعاملات و الأنشطة في المشروع، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية وفق مواصفات معينة، ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس العمليات و الأنشطة الاقتصادية و المالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة (ربع سنة، نصف سنة،سنة)، فيتعرف القارئ من خلالها على نتيجة المشروع و التغيرات الحاصلة في مركزه المالي.[2]

تعريف (03):تعبر القوائم المالية عن السجلات و التقارير المالية الرسمية لمجموع العمليات المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، حيث تلخص هاته القوائم المالية الوضع المالي العام و النتيجة التشغيلية للمؤسسة بهدف إيصال المعلومة بوضوح ودون تعقيد لجميع الأطراف ذات الاهتمام بالوضع المالي للمؤسسة، وفي إطار ذلك تقوم المؤسسة بإصدار مجموعة من القوائم الملحقة التي تساعد في تبسيط و تفصيل العمليات المالية المعقدة.[3]

ثانيا: أهداف القوائم المالية.

حسبما ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية، أن القوائم المالية تهدف إلى توفير

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،المواد 26-27-28-29 ،العدد74، الجزائر، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007،ص05.

[2] سمية فويل،"**دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014،ص51.

[3] ربيع بوصبيع العايش و أخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة** ، جامعة الوادي، 5و2013/05/6،ص5.

معلومات حول المركز المالي، والأداء و التغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية، ويمكن أن تلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر في ما يلي:

– ينبغي أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين و الدائنين الذين يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية و المحاسبة المالية، و الذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم ؛

– من الضروري أن توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات التي تساعد المستثمرين، الدائنين على تقدير الاحتمالات و التوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة و الفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أو استدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض ؛

– ينبغي أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المؤسسة المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المؤسسة، ومن الضروري أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المؤسسة، والتي تمثل نتائج عملياته وغيرها من الأحداث و الظروف التي تؤثر على المؤسسة. وطالما أن هذه المعلومات تعتبر في غاية الأهمية لتحديد قدرة المؤسسة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد و غيرها من الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، فإنها ينبغي أن تكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الاهتمام الرئيسي عند إعداد القوائم المالية.[1]

[1] سليمان عتير،" **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2012/2011،ص58.

الشكل رقم (02): الهدف من القوائم المالية.

المصدر: بوركاب مصطفي،لافي إبراهيم، **نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية**،مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية،تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة،2015/2014،ص34.

المطلب الثاني: مستخدموا القوائم المالية.

يشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين هم:

❖ **المستثمرون الحاليين و المحتملين**: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي:

° المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة ؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية وأي تغير قي أسعار أسهم الشركة ؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى ؛[1]
- تقييم المخاطر و العوائد المرتبطة و المتوقعة عند اتخاذ قرار بشأن الاستثمار في شركة ما.[2]

❖ **الموظفين:**

يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبني عليهم استمرارية الشركة و أدائها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن و الرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة مبيعاتها و أرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع بعد التقاعد التي يمكن أن تقدمها.

❖ **الموردين والدائنيين الأخريين:**

تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والإئتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول، كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من استمرارية وكفاءة وربحية الشركة.

❖ **العملاء:**

ويعتبر العملاء شريان الإيرادات و مصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات،لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات.[3]

❖ **المقرضين:**

وهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

الحكومة و دوائرها المختلفة و الجهات المنظمة لأعمال المؤسسة:

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانيين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها

---

[1] سليم بن رحمون،" **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير،تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013/2012،ص73.

[2] **مجلة إضاءات**، نشرة توعوية يصدرها معهد الدراسات المصرفية، دولة الكويت،أبريل2014،السلسلة الخامسة، العدد9، ص1.

[3] سليم بن رحمون ، مرجع سابق،ص73.

على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

❖ **الجمهور:**

وله اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق بإستيعاب الأيدي العاملة و تشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي و التنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي إستنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع و الخدمات.[1]

فالمؤسسة تؤثر كوحدة إقتصادية على قرارات الجمهور لذلك فهم بحاجة إلى معلومات حول التطور الحاصل في المؤسسة و أنشطتها.[2]

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية.

يتفق علماء المحاسبة على أربعة قوائم مالية أساسية و ملحق مكمل تلبي الاحتياجات المعلوماتية لمعظم المستخدمين الخارجيين وتشتمل القوائم المالية على:

° الميزانية؛

°حساب النتائج؛

°قائمة تدفقات الخزينة ؛

° جدول تغيرات الأموال الخاصة؛

°ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية و حسابات النتائج؛[3]

أولا: الميزانية:

1) تعريف الميزانية:

طبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصومها،[4]فهي تعتبر مرآة تعكس الوضع المالي للمؤسسة [5]و توفر معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة.[6]

2) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية:

---

[1] المرجع السابق، ص 74.

[2] جمال منصر، "**مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش و الأخطاء في القوائم المالية**"،مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2015/2014،ص12.

[3]رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي،**مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية** ،ط1،إثراء للنشر و التوزيع، الأردن،2009،ص19.

[4] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر جيلطي،ص10.

[5]بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**،ط3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص19.

[6]محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح**،ط4،دار وائل للنشر والتوزيع،2007،ص169.

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية هي:

الأصول:

- التثبيتات عير المادية؛
- التثبيتات المادية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن و المدينين الأخرين و الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) ؛
- خزينة الأموال الإيجابية و معدلات الخزينة الإيجابية.[1]

الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة فبل عمليات التوزيع أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة المؤسسات) و الإحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة ؛
- الموردون والدائنون الأخرون؛
- خصوم الضريبة مع (تمييز الضرائب المؤجلة) ؛
- المرصودات للأعباء و الخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا) ؛
- خزينة الأموال السلبية و معدلات الخزينة السلبية.[2]

ثانيا: جدول حسابات النتائج.

1) تعريف جدول حسابات النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الخسارة.[3]

[1] **الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد19،الصادر بتاريخ 25 مارس2009،المادة رقم 1.220،ص23.

[2] المرجع السابق،المادة رقم3.220،ص23،24.

[3] المرجع السابق،المادة رقم 1.230،ص24.

وتقوم منشآت الأعمال باستخدام جدول حسابات النتائج لقياس نتيجة أنشطتها التي قامت بها خلال فترة معينة.[1]

2) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول حسابات النتائج:

يتكون جدول حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي ما يلي:

° **المنتوجات:** تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول،أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات إستعادة خسارة في القيمة و الإحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

° **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم،وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الإحتياطات و خسارة القيمة المحددة بموجب قرار الوزير المكلف بالمالية.

كما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الأتية: الهامش، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية و الأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات و أعباء) ؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.[2]

[1] محمد تيسير الرجبي، **تحليل القوائم المالية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات**،2014،ص74.

[2] لزعر محمد سامي،" **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، شعبة الإدارة المالية،تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري قسنطينة،2012/2011،ص45.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما:

حسابات النتائج (حسب الطبيعة): يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات،مشتريات، البضائع) وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.[1]

حسابات النتائج (حسب الوظائف): ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، و أسعار التكلفة و الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية المالية و الإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.[2]

ثالثا: قائمة تدفقات الخزينة:

1) تعريف قائمة تدفقات الخزينة:

جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية وإستخدامها وذلك إعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم عل تسيير مالية المؤسسة.[3]

ويفسر جدول تدفقات الخزينة أسباب التغير في رصيد الخزينة أخر العام عن رصيد الخزينة أول العام.[4]

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تدفقات الخزينة: ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل و الاستثمار و التمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على مركزها المالي.

الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة إستثمارية أو تمويلية، وتنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي .

الأنشطة الإستثمارية: وهي عبارة عن الأنشطة التي تتعلق بإقتناء وإستبعاد الأصول طويلة الأجل والإستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم .

---

[1] المرجع السابق،ص 47.

[2] المرجع السابق،ص50.

[3] غانم عبد الباسط،"**دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي**"،مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014،ص16.

[4] عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة،**التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية**، دار التعليم الجامعي،2015،ص 329.

الأنشطة التمويلية: عبارة عن الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة و القروض الخاصة بالمؤسسة ،وتعد قائمة تدفقات الخزينة بطريقتين:

الطريقة المباشرة: ويطلق على هاته الطريقة حسابات النتائج حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية و المدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل.

الطريقة غير المباشرة:ويشار إليها بطريقة التوفيق أو التسويات، حيث تبدأ بصافي نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات الخزينة مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على النتيجة الصافية بالنسبة للبنود التي أثرت على النتيجة الصافية و لكنها لم تؤثر على النقدية.[1]

رابعا:جدول تغيرات الأموال الخاصة.

1) تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركة التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية أو هي قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح و تنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الإقتصادي للمؤسسة.[2]

2) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة ؛
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد.....) ؛
- توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.[3]

رابعا: الملحق:

1) تعريف الملحق:

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل

---

[1] المرجع السابق، ص58.

[1] محمد بن عمر، "**دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في اتخاذ القرارات المالية**"، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014،ص32.

[3] **الجريدة الرسمية**،العدد 9،مرجع سبق ذكره،المادة رقم 1.250،ص26.

إعداد القوائم المالية وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم و قراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة وهي اقتصادية، قانونية،جبائية وإجتماعية.[1]

2) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملحق:يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية ؛
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لإكتساب صورة وفية.[2]

المبحث الثاني:خصائص المعلومة المحاسبية و الفرضيات و القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية.

يؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، لمساعدة المستفيدين الخارجيين في اتخاذ القرارات المناسبة وحتى يتحقق هذا لابد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والقواعد الواجب اعتمادها والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها.

المطلب الأول: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

1) الخصائص النوعية الرئيسية: تشمل خاصيتين هما :

- **الملائمة:**

تعرف الملائمة على أنها" قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير مستخدم المعلومات و بكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار."

فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تكون لها قيمة تنبوئية و إسترجاعية تؤثر في إتجاه وسلوك متخذي القرار وتأثر فيه لتغير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمها في الوقت الملائم له قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار.ويجب أن تتوافر فيها ثلاث سمات هي:

أ) القيمة التنبوئية للمعلومات :وهي القدرة على تنبؤات حول أثار الماضي و الحاضر والمستقبل .حيث أن المعلومات

[1] عبد الوهاب الرميدي، علي سماوي، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد**، مطبعة دار هومة، الجزائر،2011،ص48.

[2] لزعر محمد سامي ،مرجع سبق ذكره،ص62.

المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية للتنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

ب) القيمة الإسترجاعية للمعلومات: تمتلك المعلومات قيمة إسترجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح توقعات الحالية أو المستقبلية كما يطلق خاصية القيمة الإسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية،وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.

ج) التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات: يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعوا الحاجة إلى إستخدامها.[1]

- **الموثوقية:** ويقصد بها حسب البيان رقم 2 الصادر من FASB هي " خاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"

قد تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، وتمثيلها لدرجة أن الاعتماد عليها قد يكون مضللا، فلكي تكون المعلومات مفيدة، ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين.

فخاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ويجب أن تتوافر فيها ثلاث سمات هي:

أ) الصدق في التعبير: ويقصد بها مطابقة الأرقام و المعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل (تغليب الجوهر على الشكل)، أي هل تمثل الأرقام بصدق ما حدث فعلا.

ب) الحياد: هو التحيز في عملية القياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب أخر، بدل من أن يكون الحدوث متساويا الإحتمال على كلا الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية .

ج) القابلية للتحقق: يقصد بها وجود درجة عالية من الإتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي، الذين يستخدمون نفس طرق القياس، فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج ، فإذا وصلت أطراف خارجية (محاسبون أخرون أو مدققون مستقلون) إلى نتائج مختلفة، فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها، فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية.

[1] لندة قداري، مرجع سبق ذكره،ص 44.

2)الخصائص الثانوية:

- **الثبات:** يقصد بالثبات أو ما يصطلح عليه بالتناسق تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المؤسسة الواحدة من دورة إلى أخرى، أي إتباع نسق واحد في تسجيل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى .
- **القابلية للمقارنة:** يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في المجال الإقتصادي، وتمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى أي ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها.[1]

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما :

قيد الأهمية النسبية :ويعني خاصية حاكمة لكافة الخصائص النوعية ويعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية ونوعية أو خليط منهما معا، أما ما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية النسبية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يعتبر ذوا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثر على متخذ القرار ولذلك فإن التطبيق العلمي لاختبار الأهمية النسبية يستلزم نقطة الفصل بين ما هو مهم وبين ما هو غير مهم حسب طبيعة كل بند.

قيد التكلفة والمنفعة: وتعني أن تكون المنافع المحققة والمتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إمداد المنشأة بهذه المعلومات، حيث يلاحظ تعذر إمكانية قياس المنافع المتوقعة من المعلومات لعدم التحديد الدقيق لعدد، ونوع، وحدود و مستخدمي هذه المعلومات.[2]

المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.

محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق) : يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق، ويتطلب هذا الأساس الاعتراف بالمصاريف التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض، وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.

[1] المرجع السابق، ص 45.

[2] المرجع السابق ، ص 46.

مبدأ الاستمرارية: يتم إعداد القوائم المالية على أساس مبدأ الاستمرارية، حيث يكون من المفروض أن المؤسسة ليس لها النية أو الحاجة لإنهاء نشاطها أو لخفضه بحسك كبير، وأنها ستستمر في أعمالها لمستقبل معروف، وفي حالة ظهور أحداث أو مؤشرات قبل إصدار القوائم المالية توحى بأن المؤسسة ستوقف نشاطها وتعلن إفلاسها في المستقبل القريب، لا تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ويجب ذكر في الملحق التفسيري كل الأسباب التي أدت إلى هذا القرار، وكذا الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية في غياب مبدأ الاستمرارية.

المطلب الثالث: قواعد إعداد القوائم المالية.

توجد مجموعة من القواعد يجب احترامها عند إعداد القوائم المالية:

– على المؤسسة التأكد من أن فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لا بد من شرح الأسباب وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه المرحلة.

– أن فرضية محاسبة الالتزامات متوفرة.

– أن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغييرات التي جاء بها المعيار.

– كل عنصر معتبر يظهر بمفرده مستقلا، وكل العناصر عير المعتبرة تجمع.

– لا تتم المقاصة بين الأصول و الخصوم إلا إذا ألزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك.

– أن كل معلومة رقمية تعطي تقارن بالدورة السابقة.

– كل قائمة مالية تحمل: إسم المؤسسة ،ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أم المجمع، تاريخ الوثيقة ، العملة المستعملة و التقريب في الأرقام .[1]

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين المؤسسات و المصانع و الخدمات المختلفة، وبالتالي إلى وعي المستهلكين في إختيار الخدمات ذات الجودة الأفضل، ولهذا زاد الإهتمام و السعي نحو تحقيق جودة المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي فالعلاقة بين النظام المحاسبي وجودة القوائم المالية علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية.

المطلب الأول: تعريف جودة القوائم المالية.

1) مفهوم الجودة:

[1] مرج خضرة،" **إدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية**"، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014 ،ص36.

يعد مفهوم الجودة من المفاهيم الديناميكية التي يوجد لها مدى واسع من التعريفات نظرا لتعدد مغيراتها و تنوعها، وهذا ما يؤدي إلى تباين في تحديد المفهوم، ولذلك فإن تحسين الجودة تقتضي أولا تحديد مفهوم الجودة والإشارة إلى المعنى اللغوي بداية لأنه يمثل المقدمة المبدئية للإدراك السليم.

✓ **تعريف الجودة من الناحية اللغوية:**

يشير المعجم الوسيط إلى أن الجودة تعني (كون الشئ جيدا) وفعلها "جاد" وأن الكيفية مصدر صناعي من لفظ "كيف" و كيفية الشئ يعني صفته.[1]

✓ **تعريف الجودة من الناحية الاصطلاحية:**

الجودة **Quality** كمصطلح مشتق من كلمة لاتينية **Qhalies** يقصد بها طبيعة الشئ ودرجة صلاحيته.[2]وكانت تعني قديما الدقة والإتقان. وفي قاموس أكسفورد الجودة هي الدرجة العالية من النوعية أو القيمة. وأحيانا تعني بعض العلامات أو المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد الشئ أو فهم بنيته.[3]

✓ **تعريف الجودة من الناحية العلمية:**

– تعني الجودة تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته وتحقيق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم.

– مجموعة الخصائص و الملامح المتصلة بالمنتج أو الخدمة والتي تظهر مقدرتها على إرضاء الحاجات الصريحة و الضمنية.[4]

و الجودة تعني"الخلو من أي عيب" أو أخطاء تتطلب إعادة العمل، ، التسبب بأعطال المنتجات،أو إستياء الزبائن.[5]

2) مفهوم جودة القوائم المالية:

طبقا لتعريف (FAF) Financial Analysts Federation فإن الجودة تعني الوضوح و الشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب أما منظمة(AICPA) Accounting International Certified Public Accountant فإن اللجنة الخاصة بالقوائم المالية ترى أن الجودة هي مدى القدرة على إستخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها. فالجودة الوجه الشفاف للقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة.

---

[1] عقيل محمود الرفاعي،**معايير الجودة و الإعتماد بالمدارس**،السحاب للنشر والتوزيع،2011،ص66.

[2] لندة قداري، مرجع سبق ذكره،ص40.

[3]مرج خضرة، مرجع سبق ذكره ،ص44.

[4]عقيل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره،ص66.

[5] مرج خضرة، مرجع سبق ذكره، ص45.

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وتعرف المصداقية على أنها "عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقا بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص وإقناعهم بنجاعتها"

فخاصية المصداقية تتعلق بأمانة المعلومة وإمكانية الإعتماد عليها، وتكون القوائم المالية موثوقا بها وذات مصداقية عالية إذا كانت المعلومات المتعلقة بها تعرض بأمانة و خالية من الأخطاء الجوهرية و محايدة أو خالية من التحيز وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية و الفنية بما يحقق الهدف من إستخدامها.[1]

ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة و المعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية [2]كما تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية " وهي المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات و تسجيلها و قياسها و تلخيصها و تبويبها وعرضها في القوائم المالية" المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب إستخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[3]

لهذا تعتبر جودة القوائم المالية هي أحد وسائل التوصيل ومتمثلة في:

*مدى صدق هذه القوائم المالية.

*مدى سلامتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية .

* مدى الاعتماد عليها .

*مدى ملائمتها لاتخاذ القرار.

*مدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية .

---

[1] مثقال حمدود سالم القرالة،" **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"**، مذكرة ماجستير،قسم المحاسبة،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط عمان، الأردن،2011،ص35.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، "**أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين الأوراق المالية"**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة و التمويل،كلية التجارة عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2009، ص54.

[3]هوام جمعة، لعشوري نوال، **مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وأفاق)**، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر،أيام 07-08 ديسمبر 2010،ص12.

*مدى الإفصاح في تلك القوائم المالية (الإفصاح الكافي) والذي قد يتعارض مع التكلفة و العائد و قد يستند إلى الأهمية النسبية.

*مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وسيلة قياس) حتى يسهل عملية المقارنة.[1]

المطلب الثاني:العوامل المؤثرة على في جودة القوائم المالية.

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات و توصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

- **المقومات المادية**:وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات و الأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم إستخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.
- **المقومات البشرية**:وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين به.
- **المقومات المالية**:وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه .
- **قاعدة البيانات**:وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية و البيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.[2]

المطلب الثالث:معايير جودة القوائم المالية.

من المعروف أن إدارات المؤسسات جميعها وبلا إستثناء تعمل كوكيل لإدارة أعمال المؤسسة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم المؤسسات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد.

وإستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم المالية ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة و الوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية:

- **معايير مهنية:**

[1] بن عيشي عمار، عمري سامي، **تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية حالة ولاية بسكرة)**، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، أيام 07-08، ديسمبر2010،ص9.

[2] المرجع السابق،ص9.

تهتم الهيئات و المجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة و المراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. ومن هذا يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة المؤسسات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل و التعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.

✓ **معايير قانونية:**

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة القوائم المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.[1]

✓ **معايير فنية:**

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين و المستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة.

✓ **معايير رقابية:**

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة و المستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها و إجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم المخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الإلتزام بالقواعد و القوانيين المطبقة.

وعليه يتضح أن وجود معايير لضبط جودة القوائم المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة و الدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة.[2]

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره،ص58.

[2] المرجع السابق،ص59.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة القوائم المالية.

تعتبر مراجعة القوائم المالية أحد أنواع المراجعة الخارجية التي تهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتيجة الأعمال و التدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة و المقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وعن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

المطلب الأول: المراجعة الخارجية معيار لجودة القوائم المالية.

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن القوائم المالية يعتمد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية و نتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية القوائم المالية أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية المراجعة الخارجية (المستقلة) للقوائم المالية ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه القوائم . حيث يقوم عادة المراجع الخارجي بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي و يعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني في هذا المجال.[1]

ومن هذا المنطلق ولتفادي تأثير الغش و التزوير الذي يؤثر على الصورة الصادقة التي تقدمها القوائم المالية تجدر الإشارة إلى أن عمل المراجع هدفه هو خلق قيمة مضافة للمؤسسة تتمثل في زيادة فعالية المعلومات المعنية و قيمتها الإستعمالية من خلال رأيه الفني و المحايد حول مصداقية القوائم المالية و التأكد من دقة و سلامة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة، وبالتالي يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها و احترامها للمعايير و القوانيين الجاري العمل بها وبالتالي جعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء و التحريف و التزوير و الغش و موضوعة دون تضخيم و بواقعية وهذا ما يصطلح عليه بالجودة حيث تعتبر هذه الأخيرة الضوء الأخضر لمتخذي القرار الناتج عن الثقة التي يضعها هؤلاء (مستعملو القوائم المالية) في المراجع لاعتباره متخصصا و مؤهلا و نزيها، ومدى إتقانه لعمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المدروسة وتأثيرها يظهر في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات التي يعتمد فيها المستعملون على هاته المعلومات .[2]

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[2] بوخالفة وسيلة،" **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013/2012،ص15.

المطلب الثاني: دور المراجع الخارجي في مجال فحص ومراجعة القوائم المالية.

إن الهدف الأساسي من مراجعة القوائم المالية هو إبداء الرأي حول عدالة و مصداقية القوائم المالية للوضع المالي السائد، وطبقا للمبادئ و المعايير المتعارف عليها، حيث تقتصر مسؤولية المراجع على قيامه بواجباته القانونية تجاه المؤسسة وذلك بالحصول على كافة الإثباتات والأدلة و القرائن التي تساعد في الوصول إلى قناعة حول مدى عدالة وصحة البيانات المنشورة متبعا معايير المراجعة المتعارف عليها ، فرغبة المراجع في الوصول إلى الهدف الأساسي، يحتم عليه القيام بجميع مراحل المراجعة بكل كفاءة و فعالية.

لقد وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير المتعارف عليها وقد أوجب منها على المراجعين في المعيار الأول من المعايير الميدانية التخطيط الكافي لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين.

يتمثل دور المراجع في مجال فحص ومراجعة القوائم المالية في النواحي التالية:

° ينبغي على المراجع التحقق من صحة ودقة البيانات التي تحتويها هذه القوائم ويتم ذلك بفحص ومراجعة :

– العناصر المختلفة التي تحتويها و تتضمنها هذه القوائم و التقارير المدينة فيها و الدائنة.

– التوجه المحاسبي السليم لهذه العناصر بالنسبة لكل قائمة أو تقرير.

– العمليات الحسابية التي أدت إلى الوصول إلى الأرقام الواردة في هذه القوائم و التقارير.

° ينبغي على المراجع فحص ومراجعة تبويب هذه القوائم و التقارير المالية للتحقق من أن التبويب يحقق الأهداف التالية:

– ملائمة وسلامة عرض البيانات داخل هذه القوائم و التقارير.

– تلبية احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه القوائم والتقارير[1].

° على المراجع أن يتحقق من إستيفاء التوقيعات المختلفة من قبل المسؤولين عن إعداد هذه القوائم و التقارير وإعتمادها.

° في حالة وجود تعديل أو تغيير في أي عنصر من عناصر هذه القوائم و التقارير نتيجة وجود خطأ معين تم إكتشافه أثناء المراجعة فيلزم على المراجع التحقق من تصحيح هذا الخطأ وإعادة تصوير القائمة أو التقرير الذي يتضمن هذا التعديل أو التغيير بعد عملية التصحيح.

° على المراجع فحص ومراجعة أي أرصدة منقولة من قوائم وتقارير السنة السابقة وبصفة خاصة الميزانية العمومية مع فحص وتحليل أي تعديلات تمت عليها خلال السنة من خلال حسابات الأستاذ الخاصة بهذه العناصر مع التركيز على عناصر حقوق الملكية لأهميتها بالنسبة للميزانية باعتبارها قائمة توضح المراكز المالي.

° على المراجع التحقق من أن عدد القوائم والتقارير اللازمة و الملائمة قد تم إعدادها كحد أدنى للعدد المطلوب والذي

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص110.

يحقق الأهداف المطلوبة من هذه القوائم و التقارير،كما أن عليه التحقق من أن إعداد أي مرفقات لازمة ومطلوبة لهذه القوائم و التقارير لتفسير ما تحتويه من بيانات أو توضيح تعليمات أو مفاهيم معينة هامة لقراء ومستخدمي هذه القوائم أو التقارير.[1]

المطلب الثالث: تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية.

يعد تقرير المراجع بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية مراجعة القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بإنجازها، ويعني صدور ذلك التقرير أن المراجع قد أنهى إجراءات مراجعته للتقارير المالية وفقا لمعايير المراجعة الصادرة من قبل الهيئة.

يجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوما من قبل المهتمين بإعداده. ومن قبل من يستخدمونه، كما يجب أن يكون واضحا بحيث لا يترك مجالا للشك من قبل مستخدمي التقرير عن دلالة وأبعاد محتواه.[2]

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

- عنوان التقرير (من الأفضل استعمال مصطلح مراجع مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الأخرين).
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة).
- فقرة النطاق.
- فقرة إبداء الرأي.
- إسم المراجع وعنوان مكتبه و توقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة.
- تاريخ تقرير المراجعة.

فقرة النطاق(شرح لطبيعة عملية المراجعة):

ويجب أن تشمل هذه الفقرة على:

- الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.
- وصف العمل الذي قام المراجع بإنجازه وأنه تضمن"فحصا على أساس الإختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريق عرض القوائم المالية ككل".
- يجب أن تتضمن بيانا من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه .[3]

---

[1] المرجع السابق، ص111.

[2] حسن محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[3] محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011/2010،ص 117.

°حيث تستهدف فقرة النطاق:

– توصيفا للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

– الفقرة التي أعدت عنها أو في نهايتها هذه المعلومات.

– الإشارة إلى أن المراجعة تتم وفقا لمعيار مراجعة القوائم المالية المتفق عليها.

– أن هذه القوائم (المعلومات) المالية الدورية هي مسؤولية إدارة المنشأة بينما تقتصر مسؤولية المراجع على عمل المراجعة و إبداء رأيه.

– بيان إجراءات مراجعة القوائم المالية والمتمثلة بصفة أساسية في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلي و الإستفسار عن الأمور المالية و المحاسبية من المسؤولين بالمؤسسة.[1]

فقرة الرأي:

– أن ينص بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقة و عادلة وفقا لإطار التقارير المالية ،إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.[2]

° تستهدف فقرة إبدء الرأي:

– إظهار تأكيد من المراجع على أنه و بناء على المراجعة التي قام بها فإنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية محل المراجعة لكي تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.[3]

– يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة و المقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقرير بتاريخ يسبق توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

– يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبة المسؤول عن عملية المراجعة تلك .

– أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما،ويوقع عادة بإسم المؤسسة لإفتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية المراجعة.

– يجب إبداء الرأي غير المتحفظ في حالة استنتاج المراجع بأن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقة و عادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

[1] حسن محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 93.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص118.

[3] حسن محمد العربي، مرجع سبق ذكره،ص94.

خلاصة الفصل:

لقد تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية القوائم المالية فهي لم تعد تهم المالكين والمساهمين الحالين فقط بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد والمتوقعين إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض لذلك يفترض أن توفر القوائم المالية معلومات مفيدة يثق فيها متخذ القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة وحتى تكون كذلك يجب أن تعبر تعبيرا صادقا وحقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

وبالتأكيد فإن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها وذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده المراجع الخارجي وذلك بإعطاء رأي فني محايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تعدها الإدارة والمعتمدة على المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثالث:

دراسة إستبيانية لعينة من محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي و المالي.

تمهيد

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على كل من المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية من الناحية النظرية وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم أسئلة استمارة موجهة للمراجعين الخارجيين ومختصين في المجال المحاسبي والمالي، وقد تضمنت الاستمارة جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية للمبحوثين أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة ولقد قسمت إلى ثلاثة محاور.

وتضمن هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

يتضمن هذا المبحث المنهجية المتبعة في الدراسة ،أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: المنهج المستخدم.

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس وكذلك الغاية منه ويعرف المنهج على أنه:" الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث"[1]

وبالتالي إعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على أنه: " مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة إعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لإستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج وتعميمات عن الظاهرة أو موضوع محل الدراسة."[2]

وقد إعتمدنا على المنهج الوصفي في عرض البيانات و المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة.

يتطلب أي بحث الإستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات وكذا الوسائل الإحصائية.

أولا: أدوات جمع المعلومات

إن أدوات جمع المعلومات متعددة وكل أداة تستعمل حسب طبيعة الموضوع المدروس.وفي بحثنا استخدمنا الاستمارة كأداة للوصول إلى النتائج المرغوبة.

الإستمارة: تعد الإستمارة من أكثر الأدوات استعمالا وتعرف على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية."[3]

وقد تم بناء وصياغة الأسئلة المتعلقة بالاستمارة إعتمادا على فرضيات الدراسة وهي عبارة عن أسئلة موجهة لعينة من محافظي حسابات ،أساتذة جامعيين متخصصين في هذا المجال، ومحاسبين معتمدين.

كما إحتوى الإستبيان على جزئين من الأسئلة:

الجزء الأول: خاص بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

---

[1] محمد شفيق،**البحث العلمي الخطوات المنهجية لإعداد البحوث**،المكتب الجامعي الحديث،مصر،1990،ص 30.

[2] بشير صالح الرشيدي ،**مناهج البحث التربوي رؤية تطبيقية مبسطة** ،دار الكتاب الحديث،الكويت،2000،ص59.

[3] عبد الله عبد الرحمن،محمد علي بدون،**مناهج البحث الاجتماعي**،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002،ص180.

***المحور الأول**: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 9 أسئلة.

***المحور الثاني**: تضمن أسئلة متعلقة بفرضية ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 7 أسئلة.

***المحور الثالث**: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 6 أسئلة.

ثانيا: الوسائل الإحصائية المستخدمة.

لتحليل بيانات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

***النسب المئوية**:تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الإستمارة.

***معامل الثبات ألفا كرونباخ**:ويستخدم لإجراء إختبار الثبات لعبارات الإستمارة، ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح .

***التوزيعات التكرارية**: التي تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

* **المتوسط الحسابي**:وذلك لمعرفة إتجاه أراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الإستمارة.

***الانحراف المعياري**: وتم إستخدامه للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها، الحسابي ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد العينة.[1]

وتم استخدام سلم ليكارت ذو التدرج الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجيب وهي:

(1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد ، 4 موافق ،5 موافق بشدة) .

المبحث الثاني:تحليل وتفسير نتائج الدراسة.

في هذا المبحث نتعرض إلى ثبات وصدق الإستمارة، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف إختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: ثبات وصدق الإستمارة.

[1] نافذ محمد بركات ، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss** ،قسم الاقتصاد و الإحصاء التطبيقي ، الجامعة الإسلامية ، 2007/2006 ،ص 3 ،5.

ويتم التحقق من ثبات وصدق الإستمارة باستخدام:

أولا: يتم عرض الإستمارة على مجموعة من المحكمين وقد تم استشارة مجموعة من الأساتذة المختصين.

ثانيا: استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ من أجل إختبار مصداقية وثبات أجوبة الإستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

المحور الأول:ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(02):معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
9	0.86	0.92

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(02) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول 0.86 ،وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الأول متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع بـ0.92 .

المحور الثاني:ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(03):معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
7	0.84	0.91

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(03) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني 0.84 وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الثاني متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع بـ0.91.

المحور الثالث:ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(04):معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
6	0.89	0.94

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(04) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث 0.89 وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الثالث متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع بـ0.94.

معامل ثبات وصدق أسئلة الاستمارة ككل:

الجدول رقم(05): معامل ثبات وصدق عبارات أسئلة الاستمارة.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
22	0.92	0.95

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من الجدول رقم(05) نجد أن معامل ثبات عبارات الاستمارة ككل كانت قيمته 0.92 وهي قيمة مرتفعة معناه أن عبارات الاستمارة متناسقة داخليا، بالإضافة إلى ارتفاع قيمة معامل الصدق بـ 0.95.

المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية.

يتكون مجتمع الدراسة من30 مشاهدة تتكون من : محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، و أساتذة جامعيين مختصين في هذا المجال حيث تم توزيع الإستمارة في الفترة من 30 أفريل إلى10ماي 2017 و قد تم استرجاع جميع الاستمارات و تتمثل البيانات الشخصية لعينة الدراسة فيما يلي: الجنس،العمر ،المؤهل العلمي، المهنة،الخبرة المهنية.

- **الجنس:**

جدول رقم(06):توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	20	66.7
أنثى	10	33.3
المجموع	30	100

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(06) نجد أن فئة الذكور مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 66.7% في حين قدرت نسبة الإناث 33.3%.

- **المهنة:**

جدول رقم(07): توزيع العينة حسب المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	8	26.7
محافظ حسابات	5	16.7
أستاذ	17	56.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائجspss

من خلال الجدول رقم (07)نلاحظ أن نسبة 26.7% أي ما يعادل 8 أفراد من عينة الدراسة هم محاسبين ونسبة 16.7% أي ما يعادل 5 أفراد هم من محافظي حسابات ، أما نسبة 56.7% أي ما يعادل 17 فرد هم أساتذة جامعيين.

- **العمر:**

جدول رقم(08): توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من30سنة	4	13.3
من 30الى39سنة	13	43.3
من40الى 50سنة	13	43.3
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائجspss

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم عن 30 سنة هم 4 أفراد أي بنسبة 13.3%، بينما عدد أفراد العينة الذين أعمارهم من 30إلي 39 سنة هم 13 فردا أي بنسبة 43.3، وكذلك الأمر بالنسبة للأفراد الذين أعمارهم ما بين 40 إلى 50 سنة.

- **الخبرة المهنية:**

جدول رقم(09): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من5سنوات	6	20
من 5الى10سنوات	10	33.3
11سنة فما فوق	14	46.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائجspss

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 6 أفراد أي بنسبة 20% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فكان عددهم 10 أفراد أي بنسبة 33.3%، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم 11 سنة فكان عددهم 14 فردا أي ما يعادل نسبة 46.7%.

- **المؤهل العلمي:**

جدول رقم(10): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	1	3.3
ليسانس	5	16.7
ما بعد التدرج	24	80
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول رقم (10) نجد أن 80% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي ما بعد التدرج أي ما يعادل 24 فرد، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 16.7% أي ما يعادل 5 أفراد في حين أن 3.3% هم تقنيون سامين في المحاسبة.

خصائص عينة الدراسة

من خلال البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة و تحليلها، يمكن تلخيص خصائص عينة الدراسة في الجدول التالي :

الجدول رقم(11): خصائص عينة الدراسة.

الخصائص		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	20	66.7
	أنثى	10	33.3
المهنة	محاسب	8	26.7
	محافظ حسابات	5	16.7
	أستاذ	17	56.7
العمر	أقل من 30 سنة	4	13.3
	من 30 إلى 39سنة	13	43.3
	من 40لى50 سنة	13	43.3
الخبرة المهنية.	أقل من 5 سنوات	6	20
	من 5 إلى 10 سنوات	10	33.3
	11 سنة فما فوق	14	46.7
المؤهل العلمي	تقني سامي	1	33.3
	ليسانس	5	16.7
	ما بعد التدرج	24	80

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير عبارات الإستمارة.

سنحاول في هذا المطلب تحليل عبارات الإستمارة ونستخدم لذلك مايلي: التكرارات، النسب المئوية المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

أولا: تحليل عبارات الإستمارة.

جدول رقم (12) : المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الإجابة	درجات السلم	المجالات
غير موافق بشدة	1	1 –1.79
غير موافق	2	1.80 – 2.59
محايد	3	2.60 – 3.39
موافق	4	3.40 – 4.19
موافق بشدة	5	4.20 – 5

المصدر:

1)تحليل عبارات المحور الأول (ما مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم(1):توفر التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي.

الجدول رقم(13):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	14	46.7	4.53	0.50	موافق بشدة.
موافق بشدة	16	53.3			
محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(13) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.53 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 53.3%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية توفر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي،وقيمة الانحراف المعياري هي 0,50 ، ونسبة 46.7% من إجابات أفراد العينة كانت موافق.

العبارة رقم(2):توفر مستوي معين من المعرفة والخبرة للمراجع الخارجي.

الجدول رقم(14):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	56.7	4.33	0.66	موافق بشدة.
موافق بشدة	12	40			
محايد	0	0			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(14) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.33 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 56.7% من أفراد العينة يؤكدون على أهمية توفر مستوى معين من المعرفة و الخبرة للمراجع الخارجي ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,66 ،ونسبة 40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،و3.3% غير موافق.

العبارة رقم(3):مشاركة المراجع الخارجي في التدريب و التأهيل المستمر و الندوات المهنية المتخصصة.

الجدول رقم(15):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	13	43.3	4.03	0.76	موافق.
موافق بشدة	9	30			
محايد	8	26.7			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(15) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.03 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 43.3%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية مشاركة

المراجع الخارجي في التدريب و التأهيل المستمر و الندوات المهنية المتخصصة، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,76،ونسبة 30% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،في حين أن نسبة 26.7%محايد.

العبارة رقم(4):إطلاع المراجع الخارجي على النظريات الحديثة وما يصدر من المؤسسات العلمية و المهنية في مجال المراجعة.

الجدول رقم(16):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	16	53.3	4.26	0.63	موافق بشدة.
موافق بشدة	11	36.7			
محايد	3	10			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(16) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.26 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة،حيث أن 53.3%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية إطلاع المراجع الخارجي على النظريات الحديثة وما يصدر من المؤسسات العلمية و المهنية في مجال المراجعة ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,63،ونسبة 36.7% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، في حين أن 10% محايد.

العبارة رقم(5):إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة .

الجدول رقم(17):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	12	40	4.60	0.49	موافق بشدة.
موافق بشدة	18	60			
محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(17) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.60 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة ، حيث أن 60%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,49،ونسبة 40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق.

العبارة رقم(6):إستقلالية المراجع الخارجي في إعداد برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وإعداد التقرير .

الجدول رقم(18):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	15	50	4.50	0.50	موافق بشدة.
موافق بشدة	15	50			
محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(18) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.50 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة ، حيث أن 50%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية إستقلالية المراجع الخارجي في إعداد برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وإعداد التقرير ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,50، ونسبة 50% من إجابات أفراد العينة كانت موافق.

العبارة رقم(7):عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها.

الجدول رقم(19):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	15	50	4.06	1.08	موافق.
موافق بشدة	11	36.7			
محايد	1	3.3			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	2	6.7			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(19) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.06 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 50%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها،وقيمة الانحراف المعياري هي 1.08،و موافق بشدة 36.7%، غير موافق بشدة 6.7%،غير موافق 3.3% ومحايد 3.3%.

العبارة رقم(8):بذل الجهود الممكنة من طرف المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.

الجدول رقم(20):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	14	46.7	4.16	0.79	موافق.
موافق بشدة	11	36.7			
محايد	4	13.3			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(20) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.16 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 46.7%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية بذل الجهود الممكنة من طرف المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0. ،موافق بشدة 36.7%، 13.3% محايد، 3.3% غير موافق.

العبارة رقم(9):التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مواطن القوة والضعف.

الجدول رقم(21):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	63.3	4.16	0.59	موافق.
موافق بشدة	8	26.7			
محايد	3	10			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(21) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.16 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 63.3%من أفراد العينة يؤكدون على أهمية التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مواطن القوة والضعف، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.59، ونسبة 26.7% موافق بشدة،10% محايد.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الأول:

جدول رقم(22):ملخص عبارات المحور الأول.

العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى القبول	الترتيب حسب الأهمية
توفر التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي.	4.53	0.50	موافق بشدة	2
توفر مستوى معين من المعرفة و الخبرة للمراجع الخارجي	4.33	0.66	موافق بشدة	4
مشاركة المراجع الخارجي في التدريب و التأهيل المستمر و الندوات المهنية المتخصصة.	4.03	0.76	موافق	7
إطلاع المراجع الخارجي على النظريات الحديثة و ما يصدر من المؤسسات العلمية و المهنية في مجال المراجعة.	4.26	0.63	موافق بشدة	5
إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة.	4.60	0.49	موافق بشدة	1
إستقلالية المراجع الخارجي في إعداد برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وإعداد التقرير.	4.50	0.50	موافق بشدة	3
عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها.	4.06	1.08	موافق	6
بذل الجهود الممكنة من طرف المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.	4.16	0.79	موافق	9
التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مواطن القوة والضعف.	4.16	0.59	موافق	8
ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية.	**4.29**	**0.48**	**موافق بشدة**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات السابقة.

من خلال الجدول رقم(22) نجد أن مجال المحور الأول بلغ متوسطه الحسابي 4.29و وفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور ما بين (4.03 و60. 5) وانحرافاتها المعيارية ما بين (0.49 و1.08).

2)تحليل عبارات المحور الثاني (ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم(10): التخطيط السليم لمهمة المراجعة الخارجية من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة.

الجدول رقم(23):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	23	76.7	4.16	0.46	موافق.
موافق بشدة	6	20			
محايد	1	3.3			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(23) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.16 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 76.7%من أفراد العينة يؤكدون على التخطيط السليم لمهمة المراجعة الخارجية من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,46، ونسبة 20% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،3.3% محايد.

العبارة رقم(11):الإشراف على القائمين بمهمة المراجعة على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص.

الجدول رقم(24):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	25	83.3	4.10	0.40	موافق.
موافق بشدة	4	13.3			
محايد	1	3.3			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(24) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.10 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هـ موافق، حيث أن83.3%من أفراد العينة يؤكدون على الإشراف على القائمين بمهمة المراجعة على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وقيمة الانحراف المعياري هي0,40، ونسبة 13.3% موافق بشدة، 3.3% محايد.

العبارة رقم(12): التأكد من مدى تحقيق أهداف الفحص في نهاية عملية المراجعة.

الجدول رقم(25):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	24	80	4.06	0.44	موافق.
موافق بشدة	4	13.3			
محايد	2	6.7			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(25) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.06 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق ، حيث أن80%من أفراد العينة يؤكدون على التأكد من مدى تحقيق أهداف الفحص في نهاية عملية المراجعة ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,44،ونسبة 13.3% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،6.7% محايد.

العبارة رقم(13):تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة ووضع إجراءات محددة لمعالجتها.

الجدول رقم(26):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	12	40	3.63	1.03	موافق.
موافق بشدة	6	20			
محايد	8	26.7			
غير موافق	3	10			
غير موافق بشدة	1	3.3			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(26) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.63 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن40%من أفراد العينة يؤكدون على تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة ووضع إجراءات محددة لمعالجتها،وقيمة الانحراف المعياري هي 1.03،بينما 26.7% من إجابات أفراد العينة كانت محايد،20% موافق بشدة،10% غير موافق.

العبارة رقم(14):دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييمه.

الجدول رقم(27):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	15	50	3.83	0.94	موافق.
موافق بشدة	7	23.3			
محايد	4	13.3			
غير موافق	4	13.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(27) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.83 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق ، حيث أن50%من أفراد العينة يؤكدون على دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييمه، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.94،ونسبة 23.3% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،13.3% غير موافق ،13.3% محايد.

العبارة رقم(15):تحديد نطاق عملية المراجعة الملائم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

الجدول رقم(28):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	63.3	3.83	0.87	موافق.
موافق بشدة	5	16.7			
محايد	2	6.7			
غير موافق	4	13.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(28) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.83 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن63.3%من أفراد العينة يؤكدون على تحديد نطاق عملية المراجعة الملائم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.87، ونسبة 16.7% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 13.3% غير موافق، 6.7% محايد.

العبارة رقم(16): الحصول على الأدلة والبراهين الكافية بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

الجدول رقم(29):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	56.7	4.06	1.04	موافق.
موافق بشدة	10	33.3			
محايد	0	0			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	2	6.7			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(29) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.06 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن56.7%من أفراد العينة يؤكدون على الحصول على الأدلة والبراهين الكافية بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 1.04، ما بين 33.3% موافق بشدة، 6.7% غير موافق بشدة، 3.3%غير موافق.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الثاني:

جدول رقم(30): ملخص عبارات المحور الثاني.

العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى القبول	الترتيب حسب الأهمية
التخطيط السليم لمهمة المراجعة الخارجية من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة .	4.16	0.46	موافق	1
الإشراف على القائمين بمهمة المراجعة على تنفيذ و تحقيق أهداف الفحص.	4.10	0.40	موافق	2
التأكد من مدى تحقيق أهداف الفحص في نهاية عملية المراجعة.	4.06	0.44	موافق	3
تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة ووضع إجراءات محددة لمعالجتها.	3.63	1.03	موافق	7
دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييمه.	3.83	0.94	موافق	6
تحديد نطاق عملية المراجعة الملائم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة	3.83	0.87	موافق	5
الحصول على الأدلة والبراهين الكافية بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية .	4.06	1.04	موافق	4
ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية.	**3.95**	**0.57**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات السابقة

من خلال الجدول رقم(30) نجد أن مجال المحور الثاني بلغ متوسطه الحسابي 3.95 ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور مابين (3.63 و4.16) وانحرافاتها المعيارية ما بين (0.40 و1.04).

3)تحليل عبارات المحور الثالث (ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم(17):توضيح المراجع ضمن تقريره مدى الإلتزام بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية التعارف عليها.

الجدول رقم(31):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	63.3	4.23	0.56	موافق بشدة.
موافق بشدة	9	30			
محايد	2	6.7			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(31) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.23 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة،حيث أن 63.3%من أفراد العينة يؤكدون على توضيح المراجع ضمن تقريره مدى الإلتزام بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية التعارف عليها،وقيمة الانحراف المعياري هي0,5، ونسبة 30% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،6.7% محايد.

العبارة رقم(18):توضيح المراجع ضمن تقريره على مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الجدول رقم(32):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (18).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	63.3	4.23	0.56	موافق بشدة.
موافق بشدة	9	30			
محايد	2	6.7			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(32) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.23 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة،حيث أن 63.3%من أفراد العينة يؤكدون على توضيح المراجع

ضمن تقريره على مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ،وقيمة الانحراف المعياري هي 0,56 ، ونسبة 30% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،6.7% محايد.

العبارة رقم(19):الإفصاح ضمن تقرير المراجع الخارجي عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.

الجدول رقم(33):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (19).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	12	40	4.30	0.79	موافق بشدة.
موافق بشدة	14	46.7			
محايد	3	10			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(33) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.30 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة،حيث أن 46.7%من أفراد العينة يؤكدون على الإفصاح ضمن تقرير المراجع الخارجي عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.،وقيمة الانحراف المعياري هي 0,79،ونسبة 40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق ،10% محايد، 3.3% غير موافق.

العبارة رقم(20):الإفصاح عن أي معلومة محاسبية تم حذفها أو نسيانها من صلب القوائم أو في الملاحظات الملحقة.

الجدول رقم(34):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (20).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	14	46.7	4.10	0.80	موافق .
موافق بشدة	10	33.3			
محايد	5	16.7			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(34) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.10 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 46.7%من أفراد العينة يؤكدون على الإفصاح عن أي معلومة محاسبية تم حذفها أو نسيانها من صلب القوائم أو في الملاحظات الملحقة ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,80،ونسبة 33.3% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة،16.7% محايد، 3.3% غير موافق.

العبارة رقم(21):احتواء تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية ككل.

الجدول رقم(35):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (21).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	14	46.7	4.26	0.69	موافق بشدة .
موافق بشدة	12	40			
محايد	4	13.3			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(35) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.26 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 46.7%من أفراد العينة يؤكدون على احتواء تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية ككل، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,69، ونسبة 40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة ،13.3% محايد، .

العبارة رقم(22): خلو تقرير المراجع الخارجي من التحفظات في حالة تقديم بيانات مالية مطابقة لقواعد المراجعة الخارجية.

الجدول رقم(36):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (22).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	11	36.7	4.13	0.86	موافق .
موافق بشدة	12	40			
محايد	6	20			
غير موافق	1	3.3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	30	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(36) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.13 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق،حيث أن 40%من أفراد العينة يؤكدون على خلو تقرير المراجع الخارجي من التحفظات في حالة تقديم بيانات مالية مطابقة لقواعد المراجعة الخارجية،وقيمة الانحراف المعياري هي 0,86،ونسبة 36.7% من إجابات أفراد العينة كانت موافق ،20% محايد، 3.3% غير موافق.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الثالث

جدول رقم(37):ملخص عبارات المحور الثالث.

العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى القبول	الترتيب حسب الأهمية
توضيح المراجع ضمن تقريره مدى الإلتزام بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.23	0.56	موافق بشدة.	3
توضيح المراجع ضمن تقريره على مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.	4.23	0.56	موافق بشدة.	4
الإفصاح ضمن تقرير المراجع الخارجي عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.	4.30	0.79	موافق بشدة.	1
الإفصاح عن أي معلومات محاسبية تم حذفها أو نسيانها من صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة .	3.10	1.80	موافق .	5
احتواء تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية ككل.	4.26	0.69	موافق بشدة.	2
خلو تقرير المراجع الخارجي من التحفظات في حالة تقديم بيانات مالية مطابقة لقواعد المراجعة الخارجية.	4.13	0.86	موافق .	4
ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية.	**4.21**	**0.58**	**موافق بشدة.**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات السابقة

من خلال الجدول رقم(37) نجد أن مجال المحور الثالث بلغ متوسطه الحسابي 4.21 و وفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور مابين (3.10 و4.30) وانحرافاتها المعيارية مابين (0.56 و1.80).

ثانيا:تفسير نتائج الدراسة الميدانية .

بعد تحليل نتائج الدراسة الميدانية، سنحاول تفسير النتائج المتوصل إليها تبعا للفرضيات المنطلق منها:

1. إختبار الفرضية الأولى: يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير العامة للمهنة بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.

بالنظر إلى متوسطات العبارات المتعلقة بمساهمة المعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية نجد أن المتوسط العام لعبارات هذا العنصر كان 4.29، وهذا يعني أن الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة الخارجية يساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية وتمثل إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة عنصرا مهما في تحسين جودة القوائم المالية (بمتوسط حسابي 4.60، وانحراف معياري 0.49)، وتأتي في المرتبة الثانية توفر التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي، وجاء في المرتبة الثالثة إستقلالية المراجع الخارجي في إعداد برنامج المراجعة وفي مجال فحص وإعداد التقرير (بمتوسط حسابي 4.60، وانحراف معياري 0.63)، أما في المرتبة الرابعة جاء توفر مستوى معين من المعرفة والخبرة للمراجع الخارجي (بمتوسط حسابي 4.33، وانحراف معياري0.66)، أما باقي العبارات فتقع بين متوسط حسابي 4.03- 4.26 أي في المجال موافق.

وهذا ما يؤكد الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال التزامه بالمعايير العامة للمهنة.

2. إختبار الفرضية الثانية:تساهم معايير العمل الميداني بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.

بالنظر إلى متوسطات العبارات المتعلقة بمساهمة معايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية نجد أن المتوسط العام لعبارات هذا البعد كان 3.95 وهذا يعني أن التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني يساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية ويمثل التخطيط السليم لمهمة المراجعة من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة أهم عنصر يساهم في تحسين جودة القوائم المالية(بمتوسط حسابي 4.16، وانحراف معياري 0.46)، تليها الإشراف على القائمين بمهمة المراجعة على تنفيذ وتحقيق أهداف المراجعة (بمتوسط حسابي 4.10، وانحراف معياري 0.40)، وجاءت في المرتبة الثالثة التأكد من مدى تحقيق أهداف الفحص في نهاية عملية المراجعة (متوسط حسابي 4.06، وانحراف معياري 0.44)، أما في المرتبة الرابعة فكان الحصول على الأدلة و البراهين الكافية بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية (بمتوسط حسابي 4.06، وانحراف معياري 1.04)، كما يساعد دراسة نظام الرقابة الداخلية

المطبق و تقييمه وتحديد نطاق عملية المراجعة الملائم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة دورا مهما في تحسين جودة القوائم المالية ، وجاء في الترتيب الأخير العبارة " تقييم المخاطر الكلية ووضع إجراءات محددة لمعالجتها".

وهذا ما يؤكد أهمية التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في الحصول على قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية مما يساهم في زيادة جودتها.

3. إختبار الفرضية الثالثة: يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.

بالنظر إلى متوسطات العبارات المتعلقة بمساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية، نجد أن المتوسط العام للعبارات كان 4.21، وهذا يعني أن التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير يساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية، حيث يمثل الإفصاح ضمن تقرير المراجع الخارجي عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية عنصرا مهما في تحسين جودة القوائم المالية (بمتوسط حسابي 4.30، وانحراف معياري 0.79) ويأتي احتواء تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية ككل في المرتبة الثانية من حيث الأهمية (بمتوسط حسابي 4.26، وانحراف معياري 0.69) أما في المرتبة الثالثة جاء توضيح المراجع الخارجي ضمن تقريره على مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيق هذه المبادئ، وفي المرتبة الرابعة من حيث الأهمية كان خلو تقرير المراجع الخارجي من التحفظات في حالة تقديم بيانات مالية مطابقة لقواعد المراجعة الخارجية، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة " الإفصاح عن أي معلومات محاسبية تم حذفها أو نسيانها من صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة".

وهذا ما يؤكد أهمية تقرير المراجع الخارجي من خلال احتوائه على الإفصاح الكافي، والرأي الفني المحايد في الوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية بما يساهم في تحسين جودتها.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الإستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات و مختصين في المجال المحاسبي والمالي والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الإستمارة بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي و المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 21 حيث،تم التوصل إلى أن من أهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط إرتباط وثيقا بالمعايير العامة، معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير.

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ومعالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، وبالتالي محاولة معرفة العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، وإيجاد الوسائل التي تحسن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وإعطاء مصداقية للقوائم المالية،وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى حيث تناولنا في الدراسة النظرية فصلين تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية أما في الفصل الثاني فقط تطرقنا إلى القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، بالنسبة للدراسة الميدانية فقد اعتمدت على الإستبيان الموجه إلى عينة من محافظي الحسابات ومختصين في المجال المحاسبي و المالي.

نتائج الدراسة:

- تساهم المعايير العامة للمراجعة الخارجية و التي تقوم على التأهيل العلمي والعملي للمراجع، الاستقلالية، بذل العناية المهنية اللازمة في تحسين جودة القوائم المالية، ويمثل عنصر استقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة العنصر الأكثر أهمية و المساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية.
- التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، حيث يعتبر التخطيط السليم لمهمة المراجعة من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة أهم عنصر مساهم في تحسين جودة القوائم المالية.
- فيما يتعلق بمعايير إعداد التقرير فالتزام المراجع الخارجي بالإفصاح ضمن تقريره عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية يعتبر عنصرا مهما في تحسين جودة القوائم المالية.

التوصيات:

- لابد للشركات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة من اللجوء لمكاتب المراجعة التي تتوفر فيها المعايير السابقة الذكر، لأنها تؤمن حدا من الثقة عند مستخدمي هذه القوانين.
- دعم استقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل في المؤسسة.
- إقامة الدورات التدريبية المهنية للمراجعين والتركيز على معايير المراجعة وشرح دورها في تحسين جودة القوائم المالية.
- إعادة النظر في دور جمعية المحاسبين القانونيين بحيث تصبح أكثر فاعلية وتأثير في الحياة الإقتصادية وذلك لأن المراجعة الخارجية تعتبر عملية ضرورية في المؤسسات التي لا يمكن أن تنشأ وتتطور إلا بمساعدة المراجعين الذين يضفون على القوائم المالية الثقة و بالتالي يمنحون المستثمرون الحاليين و المحتملين بالبيانات التي تمكنهم من إتخاذ القرار الرشيد.

- إصدار أحكام قانونية وعقوبات جزائية مشددة لكل مؤسسة أو مستخدم يحرف استخدام المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بغير استخدامها القانوني .
- الاهتمام الجدي بعوامل الدراسة الحالية وبناء نموذج شامل لكل العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية من خلال توجيه الدراسات والبحوث لتغطية واختبار تأثير بقية العوامل.

- **الكتب:**

1.أمين السيد احمد لطفي، **دراسات مقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية ،مصر ،2007.

2.أحمد عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2000.

3.إدريس عبد السلام إشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة و النشر،ط4،بيروت،1996.

4.الصبان محمد سمير،محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية ، بيروت، 1990.

5.بشير صالح الرشيدي ،**مناهج البحث التربوي رؤية تطبيقية مبسطة** ،دار الكتاب الحديث،الكويت،2000.

6.بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**،ط3،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

7.حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

8.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية**، ط4،دار وائل للنشر و التوزيع،الأردن، 2004.

9.خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن،1998.

10.رأفة سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع،الأردن،2011.

11.رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي،**مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية** ،ط1،إثراء للنشر و التوزيع، الأردن،2009.

12.عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية**،ط1،دار النهضة العربية،بيروت،2004.

13.عبد الله عبد الرحمن،محمد علي بدون،**مناهج البحث الاجتماعي**،دار المعرفة الجامعية،مصر،2002.

14.عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر جيلطي.

15.عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة،**التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية**، دار التعليم الجامعي،2015.

16.عقيل محمود الرفاعي،**معايير الجودة و الإعتماد بالمدارس**،السحاب للنشر والتوزيع،2011

17.غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**،ط2،دار المسير للنشر و التوزيع،الأردن،2009.

18.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

19.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر،2003.

20.محمد تيسير الرجبي، **تحليل القوائم المالية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات**،2014.

21.محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح**،ط4،دار وائل للنشر والتوزيع،2007.

22.محمد شفيق،**البحث العلمي الخطوات المنهجية لإعداد البحوث**،المكتب الجامعي الحديث،مصر،1990.

23.نافذ محمد بركات ، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss** ،قسم الاقتصاد و الإحصاء التطبيقي ، الجامعة الإسلامية ، 2007/2006.

- **المذكرات:**

24.العناق مراد، "**دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي**" ، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة المسيلة،2014/2013.

25.لندة قداري، "**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**"،مذكرة ماستر،قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي،2015/2014.

26.لزعر محمد سامي،" **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، شعبة الإدارة المالية،تخصص الإدارة المالية،جامعة منتوري قسنطينة،2012/2011.

27.بلعيد وردة، "**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**"،مذكرة ماجستير،قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2014/2013.

28.بن عزيز هدى،"**الحوكمة ودورها في فعالية واستقلالية المراجعة الخارجية**"، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية ،تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014.

29.بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،جامعة فرحات عباس،سطيف،2011/2010.

30.بوركاب مصطفي،لافي إبراهيم، **نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية**،مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية،تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة،2015/2014.

31.بوخالفة وسيلة،" **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013/2012.

32.جمال منصر، "**مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش و الأخطاء في القوائم المالية**"،مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2015/2014.

33.حسن محمد العربي،" **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** "، مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014/2013.

34.حكيمة مناعي"،**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"**، مذكرة ماجستير،قسم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.

35.سوسة بدر الدين، "**توحيد القوائم المالية وتدقيقها"**، مذكرة ماجستير،، تخصص محاسبة،جامعة باجي مختار، عنابة، 2012/2011.

36.سامح عبد الرزاق الحداد ، "**تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"**، مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة،2008.

37.سمية فويل،"**دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية"**، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة201/2014 خيضر بسكرة،2015/2014.

38.سليمان عتير،" **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2012/2011.

39.سليم بن رحمون،" **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير،تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013/2012.

40.شريقي عمر،"**التنظيم المهني للمراجعة"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011.

41.غانم عبد الباسط،"**دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي"**،مذكرة ماستر،قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014.

42.محمد بن عمر، "**دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في إتخاذ الفرارات المالية"**، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.

43.مرج خضرة،" **إدارة الأرباح وأثرها على جودة القوائم المالية"**، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014.

44.مثقال حمدود سالم القرالة،" **أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"**، مذكرة ماجستير،قسم المحاسبة،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط عمان، الأردن،2011.

45.ماجد إسماعيل أبو حمام، "**أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين الأوراق المالية"**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة و التمويل،كلية التجارة عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2009.

46.محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

- **المجلات:**

47.بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي**، مجلة الإقتصاد و المجتمع،دمشق،العدد2010،6.

48.مجلة سوق المال الفلسطيني، يصدرها سوق فلسطين للأوراق المالية،تشرين الأول،العدد2009،12.

محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**،دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد2013،12.

49.مجلة إضاءات، نشرة توعوية يصدرها معهد الدراسات المصرفية، دولة الكويت، ،السلسلة الخامسة، العدد9، أبريل 2014.

50.مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 46، يوليو، العدد2 ،2009.

- **الملتقيات:**

51.عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**،الملتقي الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة الجزائر، يومي06و07 ماي،2012.

52.هوام جمعة، لعشوري نوال، **مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وأفاق)**، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر،أيام 07-08 ديسمبر 2010.

53.بن عيشي عمار، عمري سامي، **تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية حالة ولاية بسكرة)**، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة العري بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، أيام 07-08، ديسمبر2010.

- **القوانيين:**

54.القانون التجاري الجزائري، الجزائر،2007.

55.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم42، القانون10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010.

56.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،العدد74، الجزائر، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007.

57.الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19،الصادر بتاريخ 25 مارس2009.

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

استمارة بحث

الأخ الفاضل ...الأخت الفاضلة...

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته...

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يشكل أداة ميدانية لدراسة بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به للحصول على درجة الماستر ، تخصص فحص محاسبي، بجامعة – بسكرة، حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، ونأمل من هذا البحث أن يكون خطوة إضافية في مجال البحث العلمي.

لذا أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبيان بكل دقة وموضوعية ، و نؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف تعامل بالسرية التامة و لأغراض البحث العلمي فقط .

ونشكر لكم تعاونكم وحسن استجابتكم

وفي الأخير تقبلو مني فائق التقدير و الاحترام.

الطالبة: **إشراف الأستاذة:**

ميحي صفاء **بركات ربيعة**

المعلومات الشخصية:

1.الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2.العمر

أقل من 30 سنة ☐ من30 الي 39 سنة ☐ من40 الي 50 سنة ☐

3. المؤهل العلمي:

تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ما بعد التدرج ☐

4. المهنة:

محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ أستاذ ☐

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ 11 سنوات فما فوق ☐

الرجاء وضع إشارة (×) في المربع الذي تراه مناسبا:

المحور الأول: ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمهنة في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي .					
2	توفر مستوي معين من المعرفة والخبرة للمراجع الخارجي .					
3	مشاركة المراجع الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة.					
4	إطلاع المراجع الخارجي على النظريات الحديثة وما يصدر من المؤسسات العلمية والمهنية في مجال المراجعة.					
5	إستقلالية المراجع الخارجي وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة .					
6	إستقلالية المراجع الخارجي في إعداد برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وإعدادا التقرير .					
7	عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها.					
8	بذل الجهود الممكنة من طرف المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.					
9	التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مواطن القوة والضعف.					

المحور الثاني: ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التخطيط السليم لمهمة المراجعة الخارجية من خلال تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة.					
2	الإشراف على القائمين بمهمة المراجعة على تنفيذ وتحقيق					

	أهداف الفحص.					
3	التأكد من مدى تحقيق أهداف الفحص في نهاية عملية المراجعة.					
4	تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة ووضع إجراءات محددة لمعالجتها.					
5	دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييمه.					
6	تحديد نطاق عملية المراجعة الملائم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة .					
7	الحصول على الأدلة و البراهين الكافية بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.					

المحور الثاني: ما مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توضيح المراجع ضمن تقريره مدى الإلتزام بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .					
2	توضيح المراجع ضمن تقريره على مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.					
3	الإفصاح ضمن تقرير المراجع الخارجي عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية .					
4	الإفصاح عن أي معلومة محاسبية تم حذفها أو نسيانها من صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة .					
5	احتواء تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية ككل .					
6	خلو تقرير المراجع الخارجي من التحفظات في حالة تقديم بيانات مالية مطابقة لقواعد المراجعة الخارجية .					

مع جزيل الشكر والاحترام.

الملحق رقم 02

Effectifs

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل	المهنة	الخبرة
N	Valide	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	20	66,7	66,7	66,7
	أنثي	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 30	4	13,3	13,3	13,3
	39-30	13	43,3	43,3	56,7
	50-40	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تقني سامي	1	3,3	3,3	3,3
	ليسانس	5	16,7	16,7	20,0
	ما بعد التدرج	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المهنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	8	26,7	26,7	26,7
	محافظ حسابات	5	16,7	16,7	43,3
	استاذ	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	6	20,0	20,0	20,0
	10-5	10	33,3	33,3	53,3
	فما فوق 11	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Fiabilité
Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	30	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,921	22

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
x1	87,1000	92,231	,583	,918
x2	87,3000	92,493	,412	,920
x3	87,6000	89,076	,589	,917
x4	87,3667	94,033	,301	,922
x5	87,0333	96,033	,193	,923
x6	87,1333	92,051	,601	,917
x7	87,5667	83,840	,665	,916
x8	87,4667	87,292	,693	,915
x9	87,4667	90,051	,691	,915
y1	87,4667	95,223	,304	,921
y2	87,5333	93,637	,561	,918
y3	87,5667	91,495	,752	,916
y4	88,0000	82,897	,755	,913
y5	87,8000	84,648	,722	,914
y6	87,8000	86,166	,693	,914
y7	87,5667	84,461	,655	,916
z1	87,4000	90,800	,651	,916
z2	87,4000	91,283	,605	,917
z3	87,3333	90,230	,484	,919
z4	87,5333	91,706	,378	,921
z5	87,3667	89,275	,644	,916
z6	87,5000	86,397	,690	,914

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	30	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,864	9

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
x1	34,1333	15,499	,740	,842
x2	34,3333	15,747	,482	,860
x3	34,6333	13,826	,756	,832
x4	34,4000	16,248	,399	,866
x5	34,0667	16,340	,527	,857
x6	34,1667	15,661	,694	,845
x7	34,6000	12,593	,646	,855
x8	34,5000	13,431	,802	,827
x9	34,5000	15,983	,503	,858

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	30	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,845	7

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
y1	23,5333	15,223	,160	,869
y2	23,6000	14,317	,503	,844
y3	23,6333	13,757	,615	,833
y4	24,0667	9,926	,770	,796
y5	23,8667	10,189	,811	,787
y6	23,8667	10,809	,772	,795
y7	23,6333	10,240	,696	,812

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	30	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,898	6

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
z1	21,0333	9,689	,697	,887
z2	21,0333	9,551	,741	,881
z3	20,9667	8,240	,791	,869
z4	21,1667	8,557	,697	,885
z5	21,0000	9,103	,694	,884
z6	21,1333	7,913	,790	,871

Effectifs

Statistiques

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		x8	x9	y1	y2	y3	y4	y5
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		y6	y7	z1	z2	z3	z4	z5
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		z6
N	Valide	30
	Manquante	0

Tableau de fréquences

x1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	موافق بشدة	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	17	56,7	56,7	60,0
	موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	26,7	26,7	26,7
	موافق	13	43,3	43,3	70,0
	موافق بشدة	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10,0	10,0	10,0
	موافق	16	53,3	53,3	63,3
	موافق بشدة	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	12	40,0	40,0	40,0
	موافق بشدة	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	موافق بشدة	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	1	3,3	3,3	10,0
	محايد	1	3,3	3,3	13,3
	موافق	15	50,0	50,0	63,3
	موافق بشدة	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	4	13,3	13,3	16,7
	موافق	14	46,7	46,7	63,3
	موافق بشدة	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

x9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10,0	10,0	10,0
	موافق	19	63,3	63,3	73,3
	موافق بشدة	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	23	76,7	76,7	80,0
	موافق بشدة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	25	83,3	83,3	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,7	6,7	6,7
	موافق	24	80,0	80,0	86,7
	موافق بشدة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	3	10,0	10,0	13,3
	محايد	8	26,7	26,7	40,0
	موافق	12	40,0	40,0	80,0
	موافق بشدة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	4	13,3	13,3	26,7
	موافق	15	50,0	50,0	76,7
	موافق بشدة	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	2	6,7	6,7	20,0
	موافق	19	63,3	63,3	83,3
	موافق بشدة	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

y7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	1	3,3	3,3	10,0
	موافق	17	56,7	56,7	66,7
	موافق بشدة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,7	6,7	6,7
	موافق	19	63,3	63,3	70,0
	موافق بشدة	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,7	6,7	6,7
	موافق	19	63,3	63,3	70,0
	موافق بشدة	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	3	10,0	10,0	13,3
	موافق	12	40,0	40,0	53,3
	موافق بشدة	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	5	16,7	16,7	20,0
	موافق	14	46,7	46,7	66,7
	موافق بشدة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	13,3	13,3	13,3
	موافق	14	46,7	46,7	60,0
	موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

z6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	6	20,0	20,0	23,3
	موافق	11	36,7	36,7	60,0
	موافق بشدة	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x1	30	4,00	5,00	4,5333	,50742
x2	30	2,00	5,00	4,3333	,66089
x3	30	3,00	5,00	4,0333	,76489
x4	30	3,00	5,00	4,2667	,63968
x5	30	4,00	5,00	4,6000	,49827
x6	30	4,00	5,00	4,5000	,50855
x7	30	1,00	5,00	4,0667	1,08066
x8	30	2,00	5,00	4,1667	,79148
x9	30	3,00	5,00	4,1667	,59209
y1	30	3,00	5,00	4,1667	,46113
y2	30	3,00	5,00	4,1000	,40258
y3	30	3,00	5,00	4,0667	,44978
y4	30	1,00	5,00	3,6333	1,03335
y5	30	2,00	5,00	3,8333	,94989
y6	30	2,00	5,00	3,8333	,87428
y7	30	1,00	5,00	4,0667	1,04826
z1	30	3,00	5,00	4,2333	,56832
z2	30	3,00	5,00	4,2333	,56832
z3	30	2,00	5,00	4,3000	,79438
z4	30	2,00	5,00	4,1000	,80301
z5	30	3,00	5,00	4,2667	,69149
z6	30	2,00	5,00	4,1333	,86037
N valide (listwise)	30				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
االمعايير الشخصية	30	3,22	5,00	4,2963	,48065
معايير العمل الميداني	30	2,43	5,00	3,9571	,57161
معايير اعداد التقرير	30	3,00	5,00	4,2111	,58874
كل العبارات	30	3,05	5,00	4,1652	,45037
N valide (listwise)	30				