



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

# مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

تحت إشراف الأستاذ:

عقبة ريمي

إعداد الطالبة:

فاطمة الزهراء قيطوبي

لجنة المناقشة

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
ممتحنا

أستاذ محاضر ب  
أستاذ مساعد أ  
أستاذ محاضر ب

عقبة عبد اللاوي  
عقبة ريمي  
فاتح سردوك

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الإهداء

إلى من ركع العطاء أمام قدميها . . . وأعطتنا من دمها وروحها وعمرها دفعا لغد أجمل

إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها \*أمي الحبيبة\*

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار . . . إلى من علمني العطاء دون انتظار . . . إلى من أحمل

اسمه بكل افتخار . . . أرجوا من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد

طوال انتظار . . . \*والدي العزيز\*

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله . . . إلى من آثرني على أنفسهم إخوتي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى مراحين حياتي أخواتي

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات . . . إلى من سأقتدهم . . . إلى من جعلهم الله

إخوتي بالله . . . ومن أحببتهم بالله . . . أخص بالذكر . . .

جميع صديقاتي وكل من عرفته سواء كانوا في حياتي دراسية أو الشخصية

فاطمة الزهراء



## الشكر والعرفان

بعد الحمد لله والشكر له أن أعانني على انجاز هذه المذكرة,  
أرفع أسمى آيات الشكر والعرفان والتقدير إلى أستاذي الكريم  
ريمي عقبة بعنايته ورعايته الذي أخذ بيدي في خضم هذا  
البحث حتى أوصلني إلى بر الأمان فله مني كل التقدير  
والاحترام.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى أساتذتنا بكلية العلوم  
الاقتصادية والتجارة وعلوم

وأتقدم بالشكر الخالص إلى من أناروا ليّ درب البحث  
عن المعرفة والحقيقة وذلّلوا ليّ الصعوبات.

فجازاهم الله كل خير

إلى كل هؤلاء أقدم خالص حبي وتقديري سائلاً الله عزّ وجلّ  
أن يحفظهم وينفع بهم الإسلام والمسلمين.



## ملخص

يهدف هذا البحث أساسا إلى توضيح مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتصميم استبيان ووزعت على 40 مراجعا.

ولقد ظهرت نتائج الاستبيان التي تحصلنا عليها من دراستنا، انه تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخلفات في القوائم المالية إن وجدت والإشارة إليها في تقريره نهائي. وأنه يستلزم عليه متابعة مجموعة من الخطوات في عملية المراجعة يتضمن تعبير السليم على مصداقية القوائم المالية. وأن تكون هذه القوائم في أحسن صورة لتسهيل عمل المراجع وأنه لا يمكن لإدارة المؤسسة بأن تفرض عليهم بعض المجالات لأن هذه تعرقل عملية المراجعة، وتقلل من مصداقية القوائم المالية. وانه عليه بأن يتأكد من صحة القوائم من خلال عملية الملاحظة والمشاهدة ومناقشة بعض الموظفين لتكون لديه أدلة إثبات كافية على صحة القوائم المالية. وإن كانت هناك بعض الأخطاء فعليه أن يشير إليها للموظفين وإدارة المنشأة بتصليحها وان كانت هذه الأخطاء عمدا أو سهوا فعليه أن يدونها في تقريره النهائي.

## Résumé

L'objectif de notre recherche est en principe de faire illustrer les domaines de contribution du réviseur pour l'amélioration des listes financières et en vue d'atteindre cet objectif on présente un énoncé réparti sur quarante références. Les résultats de notre recherche font ressortir que la bonne révision se traduit par l'aptitude du réviseur de détecter les erreurs et les infractions commises dans les listes financières et de faire signaler par son rapport final. Le réviseur est tenu de suivre un ensemble d'étapes dans l'opération de révision en garantissant la bonne présentation de la véracité des listes financières. Et que ces listes soient bien claires pour faciliter l'opération de révision afin de ne pas permettre à l'administration dans l'entreprise d'imposer d'autres champs ce que les gènes dans le processus de révision et touche la véracité des listes financières. Ainsi que le réviseur est obligé de vérifier l'exactitude des listes et ce par le contrôle et la communication avec les fonctionnaires pour faire signaler les anomalies suivant son rapport final.

## فهرس المحتويات

## الفهرس

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	شكر وعرفان
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول: لمحة نظرية للمراجعة والمراجع الخارجي وعرض القوائم المالية</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية المراجعة
08	المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهدافها
13	المطلب الثاني: لمحة تاريخية على المراجعة وأنواعها
16	المطلب الثالث: مبادئ وأهمية المراجعة
19	المبحث الثاني: ماهية المراجع الخارجي
19	المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي ومهامه
21	المطلب الثاني: الصفة الشخصية للمراجع الخارجي
22	المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي
24	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية
24	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها
28	المطلب الثاني: عناصر القوائم المالية وطرق قياسها
34	المطلب الثالث: دور المراجعين في توفير المصدقية للقوائم المالية
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية</b>	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: إعداد الاستبيان ومعالجته
38	المطلب الأول: اختيار طريقة الاستبيان وإعداده

39	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وأدوات الاستبيان
41	المطلب الثالث : توزيع الاستبيان وصعوباته
42	المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج
42	المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمتغيرات الديمغرافية
43	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان حسب البيانات الشخصية
49	المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
65	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	16
02	توزيع الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة	42
03	مقياس ليكارت الخماسي	43
04	البيانات شخصية للعينة حسب الجنس	43
05	يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن	44
06	يوضح تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	45
07	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	46
08	يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	48
09	يبين آراء عينة الدراسة حول أهمية ومهام المراجع الخارجي	49
10	يبين مدى إلزامية المراجع الخارجي في تقرير النهائي	51
11	يبين دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	53
12	نتيجة ألفا كروناخ	55

## قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	يوضح الأهداف التقليدية للمراجعة	11
02	يبين البيانات الشخصية للعينة حسب الجنس	43
03	يوضح توزيع النسب حسب فئات السن	44
04	يوضح توزيع النسب لتمثيل الفئات حسب الوظيفة الحالية	46
05	يوضح توزيع النسب حسب الخبرة المهنية	47
06	يوضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي	48

قائمة الملاحق

اسم الملحق	رقم الملحق
استبيان	01
نتائج تحليل الاستبيان باستخدام ssps	02

المقدمة

## المقدمة

يرى أصحاب الشركات على أن المراجع يكتشف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية. على الرغم من القيود المفروضة عليه قيود الوقت والأتعاب والقوانين والمعايير، وعدم إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من أن القوائم المالية خالية من الأخطاء.

إن الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجع في أي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيهيها. حيث نجد أن مسؤولية المراجع الخارجي المستقل تتعلق بالخدمات التي يقدمها إلى عميله في أبداء الرأي الفني، والمحايد على القوائم المالية وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومدى عدالة تلك القوائم المالية للمشروع، ونتيجة أعماله فبالرغم من وجود التعارض بين المصالح كل هذه الأطراف تبقى هدفها الرئيسي لمهنة المراجعة هو ابدأ الرأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها، تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات. وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة نتيجة لكبر حجم المؤسسات، وظهور شركات الأموال في أسواق المال. هذا الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية. وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة، وابدأ رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها. بالرغم من أن الغرض الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا أنه يبقى أمام حد كبير يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته.

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول إلقاء الضوء على مجال مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية. بالرغم من أنه لا يوجد اتفاق واضح حول دور المراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. فهناك العديد من الانتقادات وجهت للمهنة ولتوضيح مدى اثر ذلك على خدمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية استخدمنا استمارة استبيان ووزعت على المراجعين الخارجيين المسجلين في المصنف الوطني لدراسة هذه الإشكالية.

### • الإشكالية:

بناء على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الأساسية لموضوعنا كما يلي :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ؟

## المقدمة

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجوانب الموضوع التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح

التساؤلات التالية:

- ما هي المراجعة؟ وما هي أهم مبادئها؟
- ما هو المراجع الخارجي؟ وأين تكمن مهامه وصفاته؟
- ما المقصود بالقوائم المالية؟ وما هي عناصرها؟
- ما دور المراجعين في توفير المصدقية للقوائم المالية؟

### 1. الفرضيات:

وبناء على ما سبق يمكن تقديم إجابات على تساؤلات السابقة المطروحة في شكل فرضيات كما

يلي:

- يمكن أن تكون المراجعة هي عملية رقابية على صحة القوائم المالية خلال فترة زمنية، ويمكن أن تكون هذه العملية خلال آخر السنة في المؤسسة محل المراجعة.
- يمكن أن تكون من مبادئ المراجعة مبدأ موضوعية في فحص القوائم المالية، أو مبدأ الإنصاف مثلا بأن يشير المراجع أن محتوى تقرير المراجع مالية منصفاً بين جميع المهتمين بالمؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين، ويمكن أيضاً أن يكون لها مبدأ سببية حيث أنه عندما يقدم المراجع تقريره النهائي على القوائم المالية أن يكون منصف في تقريره.
- هو كل شخص عادي يمارس بصفة عادية وتحت مسؤوليته الخاصة مهمة مصادقة على حسابات الشركة ومن مهامه هو اكتشاف أخطاء، وتكمن صفته بأن يكون كتوماً يحفظ أسرار المؤسسة.
- يمكن أن تكون القوائم المالية عبارة عن عرض كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل سجل تحتفظ به المؤسسة.
- يمكن أن تكون الميزة التي يتميز بها المراجع هي في اكتشاف الأخطاء ومحاولة الإشارة إليها في تقريره مع تنبيه الإدارة والموظفين.

### 2. أسباب اختيار الموضوع:

أن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي وما هو ذاتي

### الأسباب الموضوعية:

- ارتباط الإشكالية بمجال التخصص الدراسي وهو كإطار في تدقيق محاسبي.
- الدور الفعال الذي يمكن أن يساهم به المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية وهو اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

### الأسباب الذاتية:

- ميل الشخصي بدراسة كل ما يتعلق بعمليات المراجعة.
- الإطلاع على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي.

### 3. أهمية دراسة:

يمكن تحديد أهمية هذه الدراسة في ما يلي:

أن المسؤولية الأساسية تقع على عاتق إدارة المسؤولية الاقتصادية لإعداد وعرض القوائم المالية وان مسؤولية مراجع الحسابات تكون في أبداء الرأي حول العدالة ووضوح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

أن مراقب الحسابات يعطي معلومات أوسع عن الماضي والمستقبل وان يتحمل مسؤوليته أكبر في تقديرات المحاسبية التي يقوم بها الإدارة وفي اكتشاف التلاعب والغش والتصرفات غير القانونية ومسؤوليته عن الاستمرارية.

وعليه فإن أهمية البحث تتركز بشكل جوهري على مدى مساهمة مراجع حسابات في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيق الأهداف وغايات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

### 4. الأهداف التي يسعى إليها هذا البحث:

- الميل الشخصي للموضوع الذي ذات صلة بتخصص تدقيق المحاسبي.
- تطبيق دراسة نظرية على محافظي الحسابات.
- محاولة إبراز أهم نقاط جودة القوائم المالية التي يساهم فيها المراجع الخارجي.

- تسليط الضوء على مجال الذي يساهم فيه المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.

### 5. دراسات السابقة:

نشير إلى انه في حدود عملنا واطلاعنا على ما جرى من دراسات (ماجستير وأطروحات دكتورا) وجد إن معظمها ركزوا على الجانب الوضعي لعملية المراجعة والجانب الميداني ولكننا لقد قمنا بإبراز أهم نقاط التي لم يتطرقوا إليها من قبل ومن أهم دراسات السابقة نجد:

- بوخالفه وسيلة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

- هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفق المعايير المراجعة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في محاسبة وتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2006.

- أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة وبمجال مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ( دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة \_ فلسطين)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في محاسبة وتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 2008.

### 6. المنهج المستخدم:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة نقي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة. وتاريخيًا في أجزاء المرتبطة بتطور تاريخي للمراجعة وكذا المحاسبة،. بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة حالة من خلال تأسيس الاستبيان وتوزيعه على العينة.

### 7. حدود الدراسة:

لقد اخترنا كحدود مكانية بيئة على المكاتب المحاظي الحسابات والأساتذة من خلال مراجعة وذلك بخصوص دراسة الحالة أما الحدود الزمانية فكلنا ملزمين على تتبع القوانين الجديدة لمهنة محافظ الحسابات.

### 8. هيكل البحث:

نقوم بدراسة هذا الموضوع من خلال فصلين يمثل الفصل الأول دراسة نظرية وأما الفصل الثاني الجانب التطبيقي للفصل نظري

يتناول الفصل الأول المراجعة من خلال تطرقنا إلى إطار النظري المتمثل في تطورها تاريخي ، ثم قمنا بالتقديم اهم تعريفات وأهمية المراجعة، وبعد ذلك تطرقنا إلى مبادئ المراجعة وهذا كامل يندرج ضمن المبحث الأول أما المبحث الثاني قمنا بالتعريف المراجع الخارجي وإبراز مهامه مع إعطاء لمحة على صفة الشخصية وفي آخر هذا المبحث قمنا بالتعرف على مسؤوليات وأتعاب المراجع الخارجي . أما المبحث الثالث والأخير للفصل الأول قمنا بعرض القوائم المالية حيث تطرقنا فيه إلى تعريف والهدف من القوائم المالية مع تبين عناصر القوائم المالية أما في المطلب الأخير قمنا بإعطاء دور المراجعين في توفير المصدقية القوائم المالية

أما في الفصل الثاني والأخير لقد عملنا على عرض إبراز أهمية مساهمة مراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال وضعنا للاستبيان بحيث قمنا بالاختيار عينة من مراجعي حسابات و قمنا بدراستها إحصائيا ثم تحليل النتائج المتحصل عليها

## الفصل الأول

لمحة تاريخية للمراجعة والمراجع الخارجي

وعرض قوائم المالية

## تمهيد:

لقد أنشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها. فالمراجعة بشكل عام تهدف الى التحقيق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة, ومدى التزام العاملين بداخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها. بغرض تفادي مختلف الأخطاء, وحماية ممتلكات من حالات الغش والتاعي والاختلاس.

ويمكن المراجع من تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة في ظل معاييرها, إذ تملي على المراجع تكوين ملف للعمل وتحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتحقق من عناصر القوائم المالية لها.

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية, وتعتبر القوائم المالية ذو فائدة كبيرة لإدارة الوحدة الاقتصادية, لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعية تحت تصرفها, كما أن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال الوحدة الاقتصادية.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: ماهية المراجعة**

**المبحث الثاني: ماهية المراجع الخارجي**

**المبحث الثالث: عرض القوائم المالية**

### المبحث الأول : ماهية للمراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطور الحياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا عبر العصور, وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعاملة عند بمدى السلامة تسيير الأنشطة المؤسسات والشركات ومدى تحقيقها لأهداف التي أنشأت من اجلها بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

ومن خلال هذا البحث سوف نقوم باستعراض لمحمة وتعريف وأهدافها ومبادئ المراجعة إلى إن وصلت الى ماهية عليه اليوم فأصبحت علم له أصول وفن له أساليبه

### المطلب الأول : تعريف المراجعة وأهدافها

لقد تركزت التعاريف المختلفة للمراجعة على بيان أهدافها ومجالات عملها منذ نشأتها حتى الآن.

### الفرع الأول: تعريف المراجعة

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف المراجعة، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف.

ونذكر أهم هذه التعاريف للمراجعة فيما يلي:

**أولاً:** المراجعة "هي عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو المسبق."<sup>1</sup>

**ثانياً :** عرف الأستاذ المختار بلعيبود بأنها "عملية رقابية تمارس من طرف مهنيين من اجل المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية للمؤسسة محل المراجعة."<sup>2</sup>

**ثالثاً:** عُرِّفت المراجعة على أنها "أداة فعالة تخدم المؤسسة أو الشركة بشكل خاص ثم الاقتصاد الوطني بشكل عام، وذلك عن طريق الكشف عن حالات الغش والتزوير والتلاعب إن وجدت وتصحيح الأخطاء المرتكبة."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> كمال قنحي عبد اللطيف, مصطلحات تهم المراجع الحسابات نشرة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين, العدد (10), تشرين أول, 2002, ص15.

<sup>2</sup> Mokhtar Belaiboud, pratique de L'Audit, Berit Editions, Alger, 2005, P:4.

<sup>3</sup> جميلة الجوزي, مفيد عبد اللاوي, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية, جامعة الوادي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, العدد الخامس 2012, ص 209.

رابعاً: عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."<sup>1</sup>

خامساً: والمراجعة أيضاً هي "أسلوب من أساليب الرقابة، حيث تشمل مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع بهدف فحص أعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد والتعليمات السابق تحديدها والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ المهام ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر."<sup>2</sup>

سادساً: أما خالد أمين فقد عرّف المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك للمشروع، وفي نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة."<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: الأهداف العامة للمراجعة.

تطورت المراجعة عبر العصور وهذا التطور انعكس أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة فمن الأهداف تقليدية نذكر منها:<sup>4</sup>

#### أولاً: الأهداف التقليدية.

- التأكد من الصحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي في استناداً إلى أدلة وبراهين عند عدالة القوائم مالية.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات محاسبية.
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرض ارتكاب الأخطاء.
- مساعدة الإدارة على الوضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسة في تحديد الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 06.

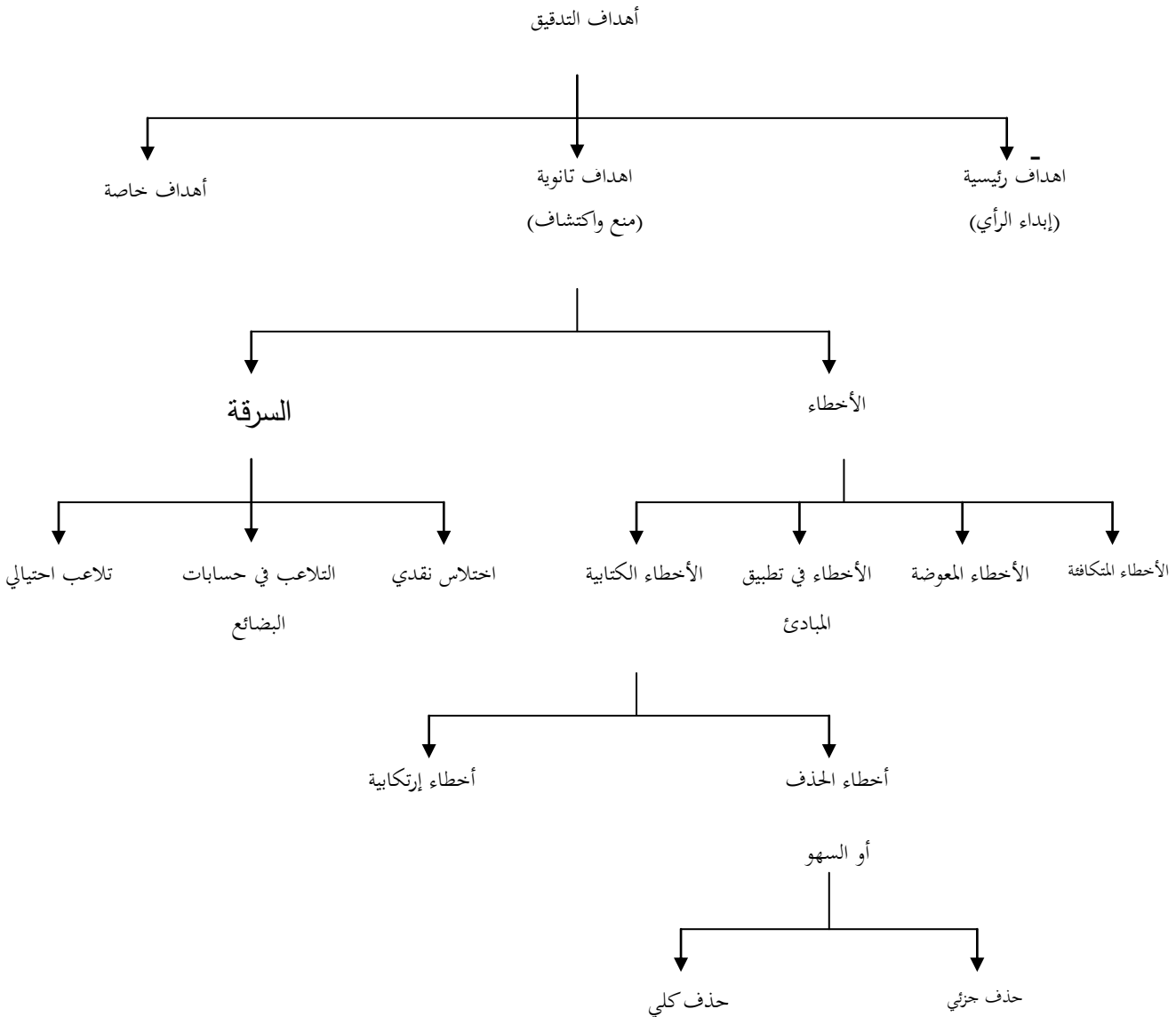
<sup>2</sup> محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1968، ص 02.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات لناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان\_الأردن، 1980، ص 10.

<sup>4</sup> حسين القاضي، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراقة، عمان، 1999، ص 15.

- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات حكومية الأهداف الحديثة للمراجعة الداخلية نذكر منها.
- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب والانحراف.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- المصادقة على الوثائق المالية وتقارير المودعة من طرف الإدارة

الشكل رقم 01: يوضح الأهداف التقليدية للمراجعة



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، 2006، ص18.

### ثانيا: الأهداف الحديثة للمراجعة

من خلال ما سبق نجد أن الأهداف الأساسية للمراجعة تكمن في:

حصر هذه الأهداف فيما يلي:

— مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع بالإضافة إلى الأهداف العامة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

**1. الوجود والتحقيق:** يسعى المراجع الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا مثلا بالنسبة المخزون السلعي مبلغ معين عند التاريخ معين وكمية معينة فيسعى المراجع الى التحقيق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات<sup>1</sup>.

**2. الملكية والمديونية:** هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا<sup>2</sup>.

**3. الشمولية أو الكمال:** "بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصللة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات.

**4. التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق امتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية.

**5. العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات محاسبية إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح هذا الأخيرة على المخزونات نظام معلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفق معايير الممارسة المهنية. أن هذه المعلومات

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب. أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1991، ص 11.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التاديق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص ص 7\_8.

التي تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام والتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة لإبداء رأي فني.<sup>1</sup>

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام الوالد لها، لذلك ينبغي على هذه الأخيرة، وفي إطار ما تمليه المراجعة للقيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول.
- مراقبة عناصر الخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بان المرجح يستطيع أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن الصدق والمصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

### المطلب الثاني: لمحة التاريخية على المراجعة

نقدم في هذا الجزء لمحة تاريخية على المراجعة وتطورها عبر العصور، ففي البداية لم تكن الحاجة أو حتى الأشخاص يقدمون بهذه العملية فكان لكل الفرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طاهري، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص18.

<sup>2</sup> إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير والإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص14.

إلا أن يكون الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وزيادة حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على المراجعة التي تطورت هي الأخرى وانتشرت بنفس درجة انتشار المحاسبة

### أولاً: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة مجرد المخزون السلعي، حيث يكون هذا العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول الى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طرق الاستماع، أي الاستماع الشخص الذي يقوم بهدف الملية للحسابات التي كانت تلي عليه. واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حق يراقبوا أعمال فلاحهم.

ففي هذه الفترة تم الاستعمال مصطلح Audire ذات أصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومنها تم اشتقاق كلمة والتي لا يزال استعمالها إلى يومنا هذا<sup>1</sup>

### ثانياً: الفترة ما بين 1500 و1850.

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثروة الصناعية ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بالصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

### ثالثاً: الفترة ما بين 1850 و1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد الانطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكى المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص1.

خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862. الذي اقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركا المساهمة

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرر كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية<sup>1</sup>

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية
- اكتشاف الخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية

#### رابعاً: الفترة ما بين 1905 الى الآن

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج مسجلة كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

ومن خلال ملاحظتنا لذلك سنورد جدول تميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشنوي، المراجعة معايير والإجراءات، مرجع سابق، ص16.

الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين كاتب	معاينة السرقة على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغشو معاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الرقابة الداخلية واحترام الشهادة على نوعية نظام
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات، ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل واحترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص ص 07\_08.

المطلب الثالث: مبادئ وأهمية المراجعة

إن أهمية ومبادئ المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

الفرع الأول: مبادئ المراجعة

لكي نتناول مبادئ المراجعة لابد أن نقوم بتحديد أركانها والتي تتمثل في كل من

- الفحص
- التقرير

واستنادا إلى ذلك فان مبادئ المراجعة يمكن تقسيمها الى صنفين:

### أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1. مبدأ التكامل – الإدراك الرقابي: يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة على كيانها<sup>1</sup>.
2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسة والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.
3. مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك إلى الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تأيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.
4. مبدأ فحص: مدى كفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

### ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1. مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المتقدمين لها بصورة حقيقية تبعث الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات

<sup>1</sup> أمال بن مخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص ص 42 – 43.

التي تأثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية<sup>1</sup>.
4. مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

### الفرع الثاني: أهمية المراجعة

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

1. إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على المراجعة بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المراجع على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
2. الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مراجع الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
3. الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المراجع بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
4. الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

<sup>1</sup>أمال بن بخلف، مرجع سبق ذكره، ص ص 43 - 44.

5. **العاملين:** هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

6. **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مراجع الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7. **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية المراجعة (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة عالية.

### المبحث الثاني: ماهية المراجع الخارجي

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة المراجع الخارجي من ناحية تعرفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمراجعين، تحديد الأتعاب، الصفات الشخصية، أنواع المراجعين وأخيرا مهام المراجع في الجزائر.

### المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي ومهامه

#### الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010، ص 08\_07.

كما عرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، والتي نصت على "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

### الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي

حسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعيات العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- كما نصت المادة 24 عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- وحسب المادة 25 فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
  - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء.
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- وأخيراً حسب نصف المادة 27 فإنه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.
- وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.

### المطلب الثاني: الصفة الشخصية للمراجع الخارجي

- يجب أن تتوفر في المراجع صفات مكتسبة سواء في أثناء دراسته أم في أثناء ممارسته لواجبه المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراجع الحسابات ما يلي<sup>1</sup>:
- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعاً لاتجاهاته الحديثة متفهماً للمراجعة وأصولها.
  - أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها، وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.
  - أن يكون متشبعاً بالروح العلمية، ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات والضرائب... الخ.
  - أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية.

<sup>1</sup> أمين ، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص 110.

- أن يكون صبورا جلدأ لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعوا للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه مما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم.
- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، ولا يضره في ذلك أن يستفسر عن تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه لأنه إذا ما تعال على الاستفسار أو الخجل منه فإنه قد يوافق على أخطاء إذا اكتشف بعد ذلك نالت من سمعته أكبر مما ناله من الاستفسار، هذا إذا اعتبر الاستفسار هدرا للسمعة العملية لأن المعروف أن مراجع الحسابات هو ذو ثقافة خاصة قانونية ودفترية، فإذا ما إعترضته عملية تتطلب من أجل البت في توجيهها المحاسبي دراسة ملابستها الصناعية والفنية فلا يعيبه عندئذ أن يطلب رأي الفنيين المختصين لأنه ليس من المفروض فيه أن يكون على دراية بكل الأمور.
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا ما طلب منه إسداء نصيحة فنية تتصل بعمله، عليه إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن به استخراج نتائج الأعمال، فعليه عندها أن يطلب جهاز المحاسبة بتنفيذها.
- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافة يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير كي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة الند للند، بحيث لا يقع بأي صورة من الصور تحت سيطرتهم أو نفوذهم، وأن يقول رأيه خالصا وصريحا، وأن يتمسك بهذا الرأي حتى النهاية ما دام يعتقد أنه على حق، كما يجب عليه أن يكون له من قوة الشخصية ما يمكنه من أن يقول "لا" إذا اقتضى الأمر قول هذه الكلمة.
- أن يكون ذا ضمير حي ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بأداب سلوك المهنة.
- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بما تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار.
- أن يكون أمينا لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وأن يكون يقظا حاضر البديهة وواقعا لا يتأثر بالآخرين.
- أن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي

سوف نقوم بذكر قيمة أتعاب المراجع ومع تحديد مسؤولياته

#### الفرع الأول: أتعاب المراجع الخارجي

<sup>1</sup>أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 111.

تجدر الإشارة إلى أن أتعاب المراجع الخارجي في الجزائر تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات وهذا ما تسنه المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو، سنة 2010 والتي تنص على:<sup>1</sup>

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، وذلك خلافا لما كان معمول به في السابق حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي

محافظ حسابات يمارس مهنته تحت مسؤولية الخاصة وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه الخبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات:<sup>3</sup>

- مسؤولية المدنية
- مسؤولية الجزائية
- مسؤولية التأديبية

**المسؤولية المدنية:** تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن إضرار لحقت أما بالعميل أو الطرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد أو التعمد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية وشروط العقد معا كذلك يعتبر المدقق مسؤول أمام الطرف الثالث في الغش والإهمال.

ويحتمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> الإطلاع على سلم الأتعاب السابق، يرجى الاطلاع على القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006، والقرار المؤرخ في 25 يونيو، سنة 2008 (المادة 02).

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسير للنشر وتوزيع وطباعة، اردن، 2006، ص 99.

<sup>4</sup> المادة 59 من قانون 01.10، مرجع سبق ذكره، ص 10.

ويكون المراجع مسؤول تجاه شركة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي والذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير, غير انه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة او غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك لتقصير.

ومن أهم نواحي القصور التي تعرض المراجع

#### للمسؤولية المدنية نجد<sup>1</sup>:

- حالة إهمال المراجع في قيامه باداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة
- عدم وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته
- عدم قيامه أصلا بالمراجعة

#### المسؤولية جزائية<sup>2</sup>:

يجد المراجع نفسه مسؤولا جزائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية, وهذا إذا إستئينا حالة عدم التصريح غير أعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر مهنة.

#### المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات أمام اللجنة تأديبية للمجلس الوطني المحاسبي حتى بعد استقالته

من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسته وظيفته.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر.
- شطب من جدول.

<sup>1</sup> محمد السيد السرياء, أصول وقواعد لمراجعة والتدقيق شامل(معايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي), دار الجامعية, اسكندرية, مصر, 2007, ص6.

<sup>2</sup> محمد بوتين, المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003, ص 37.

يقدم كل من طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة. طبقا للإجراءات القانونية المعمول به<sup>1</sup> وعليه نجد أن محافظ الحسابات شخص مستقل له مهمته إبداء رأي في محايد، ويتمتع بمجموعة من الحقوق إلا انه مسؤول عن كل تقصير في أداء واجبه

### المبحث الثالث: عرض القوائم المالية

القوائم المالية هي الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر المؤسسة للمعرفة أكثر عن القوائم المالية سوف نقوم بعرضها.

#### المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها

قبل تعرض إلى هدف القوائم المالية نقدم لمحة على القوائم مالية في تعريف بسيط.

#### الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

أولاً: تعتبر القوائم المالية مرحلة مهمة من مراحل الإعلام المالي، مما يتطلب توفير معلومات كافية ومؤشرات دقيقة عن عدة أوجه من أعمال المؤسسة وأنشطتها ووضعيتها المالية ومظاهر نجاحاتها.<sup>2</sup>

ثانياً: كما عرفت كذلك بأنها " عبارة عن إعادة عرض مالي للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة واحدة.<sup>3</sup>

وتتمثل القوائم المالية فيما يلي:<sup>4</sup>

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

<sup>1</sup> المادة 63 من القانون 01.10، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> سمير محمد الشاهد ، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، اتحاد المصارف العربية ، بيروت، 2000، ص 24.

<sup>3</sup> - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص 10.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25 ، ص 22.

من خلال النظام المحاسبي المالي فإنه تم اعتماد القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الذي يتناول عرض وتقديم القوائم المالية.

عند إعداد القوائم المالية من طرف المؤسسات يجب مراعاة خصوصيات كل مؤسسة بحيث يمكن إضافة بعض العناصر وحذف أخرى على حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها.

أما المعلومات المحاسبية الواجب تقديمها إلى المستخدمين على شكل تقارير مالية على غرار القوائم المالية تتخذ أشكالاً مختلفة فقد تكون معلومات مالية وغير مالية ونشرات وتقارير مجلس لإدارة ولتنبؤات الأخبار والتوقعات في نطاق محيط الذي تنشط فيه.<sup>1</sup>

كما تعتبر القوائم المالية على أنها عرض مالي منظم للمركز المالي للمؤسسة:<sup>2</sup>

فالقوائم المالية هي الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر و التي تظهر في دفتر الأستاذ على شكل مجموعة من التقارير ، و التقارير هنا ليست هدفا في حد ذاتها و إنما وسيلة للحصول على المعلومات و النتائج للاستفادة بها في اتخاذ القرارات و الحكم على نتائج عمليات الوحدة و تقييم مركزها المالي.

### الفرع الثاني: الهدف من القوائم المالية.

تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول:<sup>3</sup>

- مركز المالي للشركة.
- الأداء المالي للشركة.
- التغيرات في الوضع المالي للشركة.

وهذه المعلومات تفيد المستخدمين المختلفين في اتخاذ قراراتهم، وفيما يلي شرح لكل هدف من هذه

الأهداف:

<sup>1</sup> شبيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو الجزائر، 2000، ص 78.

<sup>2</sup> حكيم بوسلمة، عرض معيار المحاسبي الدولي رقم 01، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 03.

<sup>3</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معده ريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير أعداد التقارير المالية للدولة)، الجزء الأول: عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 72-74.

أولاً: المركز المالي للشركة:

يتأثر المركز المالي للشركة بأربعة عوامل:

1. الموارد التي تسيطر عليها الشركة: أن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها شركة وقدرتها السابقة على تطوير تلك الموارد هي معلومات مفيدة في التنبؤ بمقدرة الشركة على التوليد تدفقات نقدية في المستقبل.

2. البنية المالية للشركة: أن المعلومات حول البنية المالية للشركة مفيدة في:

- التنبؤ بحاجات الاقتراض في المستقبل.
- القدرة شركة على زيادة التمويل.

بالإضافة إلى كيفية مساهمة الأرباح والتدفقات النقدية بذلك بما فيه منفعة للشركة

3. السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات: أن المعلومات حول السيولة وقدرة على ايفاء بالتزامها

مفيدة في التنبؤ بقدرة الشركة على مواجهة التزاماتها المالية في ميعادها, وتشير السيولة إلى:

- توفير النقد في المستقبل القريب.
- القدرة على سداد الإلتزامات على مدى الطويل.

4. قدرة الشركة على التكيف: رأي قدرة الشركة التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل بها مثل:

- وجود المرونة المالية للتجاوب مع المخاطر التي تعرض الشركة للفشل.<sup>1</sup>
- تغير البيئة الاقتصادية.
- تغير البيئة القانونية.
- الظروف الطارئة.. الخ.

ثانياً: الأداء المالي للشركة

أي تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من محتمل ان تسيطر عليها شركة مستقبلاً والتنبؤ بقدرة شركة على توليد تدفقات نقدية من الموارد الموجودة حالياً, وتشكيل حكم حول فعالية الشركة باستخدام موارد إضافية.

<sup>1</sup> عزة, عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية, الملتقى وطني حول عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية, جامعة سوق أهراس, الجزائر, ص7.

ثالثا: التغييرات في الوضع المالي للشركة<sup>1</sup>

وهي مفيدة في تقييم النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشركة, ومن الأمثلة على ذلك:

- قائمة الدخل تسيير إلى الأداء المالي.
- الميزانية تظهر الوضع المالي.
- قائمة التدفقات النقدية توضح كيفية توليه واستخدام نقدية.
- تساعد المستخدمين في التبوؤ بالتدفق النقدي المستقبلي.

المطلب الثاني: عناصر القوائم المالية وطرق قياسها

الفرع الأول: عناصر القوائم المالية

توضح القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبقى تبعا لخصائصها الاقتصادية ، وتعرف هذه التطبيقات بعناصر القوائم المالية حيث هناك عناصر متعلقة مباشرة بقياس المركز المالي وتمثل في ( الأصول ، الالتزامات و حق الملكية ) وهناك عناصر متعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل وهي ( الدخل والمصروفات).

أولا : العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي :

1- الأصول: هي عبارة عن منافع اقتصادية متوقعة المستقبل حصلت عليها المؤسسة نتيجة لعمليات ماضية،

حيث يمكن لهذه المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المؤسسة بعدة طرق.

- يمكن أن يستخدم الأصل في إنتاج السلع والخدمات.
- أن يستبدل بأصول أخرى.
- أن يستخدم لتسوية و سداد الالتزام.
- أن يوزع على ملاك المؤسسة<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نذير بن عيشي, بن عشي عمار, معايير أعداد القوائم المالية الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الجزائر, ملتقى الوطني حول عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية، بسوق أهراس, الجزائر, ص16.

<sup>2</sup> Bernard raffournier. Le normes comptables internationales ifs-IAS) 3ème édition, économique, paris, 2006, p19

وهي موارد يتم السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة للأحداث سابقة و يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة وتقسّم إلى الأصول المتداولة كالنقدية والنقدية المعادلة والمدنيين و المخزون، والأصول غير المتداولة كالممتلكات والمؤسسة والأجهزة والمعدات.<sup>1</sup>

وتستخدم الأصول في المؤسسة في العملية الإنتاجية التي تؤدي إلى إنتاج السلع والخدمات لغايات استخدامها من قبل العملاء، والذين يقومون بدورهم بمبادلة الخدمات والسلع بالنقديتات أو أصول أخرى تحصل عليها المؤسسة و من هنا يأتي ارتباط الأصل بتدفق المنافع الاقتصادية إلى المؤسسة.

فهناك العديد من الأصول لها شكل مادي ( الممتلكات ، المنشأة ، المعدات ) ولكن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل، لأن هناك بعض الأصول ( براءات الاختراع وحقوق النشر ) ليس لها شكل مادي، ولكن تعتبر أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية و كانت المؤسسة تسيطر عليها، كما أن هناك أصول متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية، إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهريا.<sup>2</sup>

كما أن الأصول تنشأ عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول مثل الممتلكات التي تمنحها الحكومة للمؤسسات كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي واكتشاف الثروات المعدنية.<sup>3</sup>

**2- الالتزامات :** هي تضحيات بمنافع اقتصادية يحتمل حدوثها في المستقبل نتجت عن التزامات حالية تعهدت بمقتضاها المؤسسة أن تحول أو تؤدي خدمات إلى مؤسسات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية،<sup>4</sup> فالالتزام يمثل دين أن تطبق قانونا كنتيجة لعقد ملزم كما أنها تنشأ كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة، كما أن تسديد الالتزام الحالي يستلزم عادة قيام المؤسسة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء الثقافة النشر واتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 57 .

<sup>2</sup> طارق عبد العال حامد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية، الدولية الحديث، دار الجامعة، إسكندرية، مصر، 2006، ص 102.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، دار الجامعة، إسكندرية، مصر، 2003، ص 478.

<sup>4</sup> عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26.

<sup>5</sup> لطفي أمين السيد أحمد ، المحاسبة الدولية، المرجع نفسه، ص . ص 478\_479.

ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق وذلك بواسطة:

- الدفع نقدا .
  - التسوية بمبادلة أصول كتحويل ملكية أجهزة إلى الدائنين سدادا لحقوقهم .
  - تقديم خدمات .
  - استبدال ذلك الالتزام بالالتزام الآخر كالاقتراض من بنك لسداد أوراق دفع .
  - تحويل الالتزام إلى حق الملكية .
  - تسوية الالتزام بالمتنازل عنه كالتنازل عن أوراق دفع وتسليمها للمنشأة مقابل اعتبارات معينة.<sup>1</sup>
  - ويمكن تسوية الالتزام بطرق أخرى ، مثل التنازل الدائم أو فقدان حقوقه ، فنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية، كالحصول على سلع أو استخدام الخدمات ذمم تجارية دائمة، كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض، كما يمكن أن تعترف المؤسسة بالخصومات التي تمنحها للعملاء مستقبلا على أساس مشترياتهم السنوية، وهي تعتبر التزاما.<sup>2</sup>
- 3- حق الملكية : هي الأصول مخصوما منها الالتزامات وتعرف عادة باسم أموال الأسهم<sup>3</sup> كما تعرف على أنها ما تبقى من منتجات الأصول التي قامت المؤسسة بالتنازل عنها بعد طرح كافة التزاماتها الواجبة التسديد، ومن خلال هذا التعريف يمكن التعبير عن حق الملكية بالعلاقة التالية.<sup>4</sup>

$$\text{حق الملكية} = \text{الأصول} - \text{الالتزامات}$$

وهذه العلاقة تدل على طريقة واضحة بأن مبالغ حقوق الملكية المكتملة للدخل عن نتيجة اتفاقات وقواعد

مستعملة لتقييم أصول والتزامات المؤسسة.

ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع المؤسسة، وقيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن، أو شركة مساهمة، فمثلا في الشركة المساهمة تتضمن حقوق الملكية رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة، ويعطي هذا التصنيف معلومات ملائمة لمتخذي القرارات لترشيد عملية اتخاذ القرار لديهم.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات ، معايير التقرير المالية الدولية، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 90.

<sup>3</sup> رضوان هيني فان جريوننج ، معايير التقارير الدولية، ترجمة: طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص 7.

<sup>4</sup> حنان رضوان حلوة ، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 52.

ورأس المال في الشركة المساهمة مثلا يتكون رأس المال فيها من أسهم يتم طرحها للاكتتاب فيها، وكل سهم له قيمة اسمية تتغير بعد ذلك استنادا إلى عوامل السوق، أما الأرباح المحتجزة فهي الأرباح التي يتم الاحتفاظ بها في المؤسسة وعدم توزيعها لأسباب متعددة كالتمويل الذاتي.

وفيما يتعلق بالاحتياطات فهي ما يتم اقتطاعه من الأرباح تلبية لمتطلبات قانونية مثل الاحتياطي القانوني أو لأغراض تعلق أحيانا بدعم رأس المال وزيادة حقوق الملكية.

### ثانيا : العناصر المتعلقة بقياس الأداء

يستخدم الربح غالبا كمقياس لأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل ( العائد على الاستثمار، حصة السهم من الأرباح... ) والعناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح تتمثل في الدخل و المصروفات، حيث يتم الاعتراف بالدخل و المصروفات ثم قياسها مما ينتج عن ذلك الربح.

1- **الدخل** : هو زيادة في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الداخل أو تحسنات في الأصول أو تناقصات في الالتزامات، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ( بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات الملاك ) ويتضمن الإيراد و المكاسب<sup>1</sup>.

- **الإيرادات**: إن الإيرادات هي عبارة عن إجمالي الزيادة في حقوق الملكية والناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بهدف الحصول على الدخل، وبالتالي فإن الإيرادات تنتج عن بيع البضائع وتأدية الخدمات وتأجير الأصول وإقراض الأموال.

وعادة ما ينتج عن الإيرادات إحداث زيادة في أصل كما أن مصادر الإيرادات تتمثل غالبا في المبيعات والأتعاب والرسوم والعمولات والفوائد الدائنة وتوزيعات الأسهم والإيجارات الدائنة " الناتجة عن قيام المؤسسة بتأجير بعض أصولها من الإيرادات الأخرى و ذلك حسب طبيعة المؤسسة.

**المكاسب**: "هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) التي تنتج من العمليات العرضية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك ما ينتج عن العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة الاقتصادية خلال الفترة المعينة فيما عدا تلك التي تنتج عن الإيرادات واستثمارات الملاك".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات ، معايير التقرير المالية الدولية، مرجع سابق ، ص 60.

<sup>2</sup> عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص 27.

كما أنها لا تعتبر مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة ومن هنا فإنها لا تعتبر عنصراً منفصلاً<sup>1</sup>.

2. **المصروفات** : " يمكن تعريف المصروفات على أنها تكلفة البضاعة والخدمات في عملية الحصول على الإيراد<sup>2</sup> كما يمكن اعتبارها بأنها التدفقات الخارجة أو أي استخدام لأصول المؤسسة الاقتصادية أو حدوث التزامات عليها والتي تحدث خلال فترة معينة نتيجة إنتاج أو بيع سلع أو تقديم خدمات أو إنجاز أي أنشطة أخرى تمثل عمليات أساسية للوحدة<sup>3</sup> وتتضمن المصروفات كل من :

- **الخسائر** : هي النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) الذي ينتج من العمليات العرضية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية وكذلك من ينتج من العمليات والظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المعينة فيما عدا النقص الذي ينتج من المصروفات والتوزيعات على الملاك.
- **المصروفات الأخرى** : وهي التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة مثل : تكلفة المبيعات، الأجر، الاستهلاك .. وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجية، أو استفادة الأصول مثل : النقد وما يعادله المخزون، المعدات.

كذلك الخسائر تمثل عناصر أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق العادية للمؤسسة، وهي تمثل نقصان في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، فحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية لا تعتبر عنصراً منفصلاً عن المصروفات<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: طرق قياس عناصر القوائم المالية :

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية العمومية ( قائمة المركز المالي ) وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك الاختيار أساس محدد للقياس، كما يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تتمثل:

1- **التكلفة التاريخية** : وتعني إثبات الأصل بتكلفته عند شراؤه، وصرف النظر عن أي تغييرات في قيمته، كما تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين ( مثل ضرائب الدخل ) بمبلغ النقدية

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 94 .

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية . محاسبة التكاليف ( المحاسبة الإدارية )، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26.

<sup>3</sup> عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة مرجع سابق، ص 27.

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 95 .

أو ما يعادلها المتوقع أن تدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي،<sup>1</sup> فالتكلفة التاريخية للأصل تظهر نتيجة عملية الاقتناء التي يترتب عليها انتقال الملكية من البائع إلى المشتري ولهذا فهي تعتبر بمثابة قيمة موضوعية لا تخضع لعنصر التقدير.<sup>2</sup>

2- **التكلفة التجارية** : وتعني إثبات العنصر بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ في إعداد القوائم المالية، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادله المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر، وتسجل المتحصلات الجارية من الالتزام، عبارة عن المبالغ التي يمكن تحصيلها حالياً إذا تحصلت المؤسسة نفس الالتزام .

3 - **القيمة القابلة للتحقق ( للتسديد )** : تفيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها أي بالمبالغ غير المخصصة النقدية أو ما يعادلها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

4 - **القيمة الحالية** : وتعني إثبات الأصل بالتدفقات النقدية المخصصة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل ، سواء من الاستخدام المستمر للأصل أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي كقياس القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الأصول .

إن التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المؤسسات عند إعداد قوائمها المالية ، كما أنها تستخدم عادة مع أسس قياس أخرى، إضافة إلى ذلك هناك بعض المؤسسات تستخدم أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير أسعار للأصول غير النقدية.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: دور المراجعين في توفير المصدقية للقوائم المالية

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، مرجع سابق، ص 101 .

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 57.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسبي إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، مرجع سابق ، ص 116 .

يلعب المراجعون دورا هاما في توفير الثقة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة، وقد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح لزيادة نصيبها من الحوافز ودعم مراكزها الوظيفية.<sup>1</sup>

ويمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها بواسطة طرف ثالث مستقل، وهو الطرف المعروف باسم مراجع أو مراقب الحسابات والذي يقوم بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم تعبر في جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالية للمنشأة ونتائجها وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبدون هذا الرأي من المراجعين المستقلين، فإن متخذي القرارات الخارجيين قد لا يجدون وسيلة أخرى للتعرف على ما إذا كانت القوائم المالية سوف تخدم أغراضهم وأنه يمكن الاعتماد عليها.

ولذلك فإن هناك وجهة نظر تجاه المراجعة بأنها نشاط لتقليل المخاطر والتعريف الذي يدعم هذا الرأي هو أن المراجعة هي عملية تقليل المخاطرة في المعلومات إلى مستوى مقبول اجتماعيا وتقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في ظل ظروف من مخاطر الأعمال وهي المخاطر التي تتوقعها الشركة مثل زيادة التضخم أو زيادة الضرائب أو اجتذاب العملاء من قبل المنافسين أو خسارة منح حكومية أو حدوث إضراب من العاملين أو ما يشبه ذلك من المخاطر المستقبلية، وعلى العكس من ذلك توجد احتمالات مستقبلية بوقوع أحداث ايجابية، ولا يؤثر المراجعون مباشرة على مخاطر الأعمال التي تواجه المنشآت، والمخاطر المعلوماتية هي احتمال أن تكون القوائم المالية التي تنشرها منشأة ما خاطئة أو مضللة. حيث يعتمد المحللون الماليون والمستثمرون على التقارير المالية لاتخاذ قرارات شراء وبيع الأوراق المالية في البورصة، كما يستخدمها الدائنون (الموردون والبنوك وغيرهم) لتقرير ما إذا كانوا سيمنحون الائتمان التجاري أو القروض للمنشآت أم لا.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، مرجع سبق ذكره، ص 41، 42.

## خلاصة الفصل

بعد دراستنا للفصل الأول تبين لنا أن التطور الهائل للمراجعة كان نتيجة التطورات والتغيرات التي شهدتها المؤسسات من خلال زيادتها وتشعب وظائفها.

يمكن أن نلخص بأن المراجع الخارجي عبارة عن شخص يتولى حسابات المؤسسة، ومن أهم الشروط اللازمة التي يجب أن تتوفر في المراجع هي الحياد والمعرفة الجيدة بقواعد المهنة، حيث تكمن مهمته الأساسية على فحص المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك عن طريق مراجعة وتحليل المعلومات المتوفرة من خلال الدفاتر المحاسبية ومقارنتها بأدلة وإثباتات مادية ومعنوية.

وتتمثل القوائم المالية المصدر الوحيد والأساسي للمعلومات التي يحتاجها العديد من المستخدمين عن وحدة محاسبية عند اتخاذ قراراتهم المختلفة، كما تساعدهم في تقييم نواحي القوة المالية للوحدة الاقتصادية وتحديد ربحيتها وتحديد التوقعات المستقبلية لها في مجال المركز المالي والربحية كما تهتم الكثير من الجهات بالحصول على تلك القوائم المالية واستخدامها.

## الفصل الثاني

### دراسة ميدانية

تمهيد:

بهدف تدعيم الدراسة النظرية تم إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع, والمتمثل في الاستبيان الموجه للمهنيين (خبير محاسبي, محافظ حسابات, محاسب معتمد) والأكاديميين ( الأساتذة تخصص محاسبة أو مراجعة, طلبة جمعيين (دكتوراه) تخصص محاسبة أو مراجعة..الخ), حيث تم طرح مجموعة من الأسئلة التي تعكس إشكالية الدراسة, ومن خلال هذه الإشكالية نريد أن نختبر مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في بيئة المراجعة في الجزائر, وأردنا الحصول على نتائج واضحة لاستكمال الموضوع.

وقد قسمنا الفصل إلى:

المبحث الأول: اختيار الاستبيان وإعداده.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: إعداد الاستبيان ومعالجته

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان وأيضا معرفة المراحل التي قمنا بها من خلال إعداد الاستبيان وطريقة توزيعه وأيضا التعرّيج على العينة المدروسة وفي الأخير الصعوبات التي واجهتها.

المطلب الأول: اختيار طريقة الاستبيان وإعداده

أولا: اختيار طريقة الاستبيان

بعد أخذنا للوقت الكافي في التفكير والمشاورة بيني وبين أستاذي المؤطر، ومع المختصين في هذا المجال من خلال مشاورة الأساتذة وبعض الإداريين وكل من له علاقة في هذا المجال خرجنا بنتيجة أن الحل الأمثل هي طريقة الاستبيان ( الاستقصاء ) بل وكان اختبار هذه الطريقة كحتمية تفرضها صيغة الإشكالية محل الدراسة، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير ونذكر منها:

- سهولة الحصول على المعلومات من عدد كبير من الأفراد المتباعدين جغرافيا وبأقصر وقت ممكن.
- طريقة الاستبيان تكون أكثر موضوعية من خلال إجابات المعنيين الذين ليحمل الاستبيان أي معلومات شخصية عنهم كالاسم مما يحفزهم على إعطاء المعلومات الموثوقة وصحيحة.
- اخذ الوقت الكافي للمستجيب في التفكير في الأسئلة مما يقلل الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلومات.

كل هذا كان من جهة ومن جهة أخرى كان علينا الأخذ بهذه الطريقة لكي تكون النتائج المراد وصول إليها أكثر دقة وشمولية من خلال الإشكالية بحثنا والتي تتكون من طرفين وهم مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المالية. وفي هذه الحالة ولكي يكون هناك إمام أكبر بالمعلومات قمنا بجمع آراء الطرفين من خلال هذا الاستبيان.

ثانيا: إعداد الاستبيان

1. كتابة الاستبيان

عند قيامنا بإعداد الاستبيان حاولنا مراعاة مجموعة من النقاط والمتمثلة في الآتي:

- أن تكون صياغة العبارات بأسلوب يفهمه جميع أفراد العينة الموجه لها الاستبيان وبلغة مفهومة؛
- أن تكون صياغة العبارات توصل المعنى الكامل والصحيح لقارئ الاستبيان وفهم المضمون بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة؛
- الاعتماد على آراء الأساتذة والممارسين للمهنة لضبط الاستبيان أكثر وحذف الأسئلة غير المرجوة واستبدالها بأسئلة أخرى ذات معنى صحيح وتوصلنا إلى نتائج أحسن وإعطائه مصداقية أكبر؛
- الحصول على نتائج حقيقية بعد ضبط الاستبيان بهدف الاستفادة من هذه النتائج.

## 2. تحكيم الاستبيان واختباره

وتمثلت هذه العملية في اختبارنا لمجموعة من الأساتذة وأيضا بعض المراجعين ، وكان هذا من اجل معرفة مدى صحة البيانات الموجودة في الاستبيان ومدى عموميتها وشموليتها وإلمامها بالموضوع كامل حاولنا قبل توزيع استمارات الاستبيان أن نخضعه لعملية اختبار أولية وكان لنا ذلك عن طريق أيضا هو المراجعين والأساتذة. وبعد هذا وذاك تم التعرف على إيجابيات وسلبيات هذه الاستمارة من خلال عملنا الأولي، ومن ثم تمت صياغة الاستمارة النهائية.

## المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وأدوات الاستبيان

### أولا: مجتمع الدراسة

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على الأشخاص المؤهلين وممارسين لجال المحاسبة والمراجعة، والأشخاص الحاصلين على شهادات أكاديمية أو شهادات مهنية.

وقسمنا مجتمع الدراسة إلى ستة فئات:

- الفئة الأولى: أستاذ جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة؛
- الفئة الثانية: أستاذ جامعي أو طالب جامعي (دكتوراه) تخصص آخر؛
- الفئة الثالثة: طالب جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة (دكتوراه)؛
- الفئة الرابعة: محاسب معتمد؛
- الفئة الخامسة: محافظ حسابات؛
- الفئة السادسة: خبير محاسبي.

ثانيا: أدوات الاستبيان

1. لقد قمنا باستخدام المقابلة والاستبيان وبعض البرامج كأحد أدوات جمع البيانات والتحليل حول

موضوع الدراسة:

- **المقابلة:** لقد استخدمنا أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم إعداد الاستبيان وللحصول على المعلومات, فهو مصدر هام ورئيسي للحصول على كل ما يتعلق بالملاحظات والإضافات والتعديلات في موضوع الدراسة.

- **الاستبيان:** يعتبر الاستبيان من أهم الأدوات البحثية التي استخدمناها لتحليل رأي العينة الموجه لها الاستبيان, يحتوي الاستبيان على معلومات عامة حول عينة الدراسة بالإضافة إلى مضمون الاستبيان الذي يحتوي على:

أ- **أهمية ومهام المراجع الخارجي:** حيث حاولنا من خلال الأسئلة الخمسة المطروحة في هذا السياق إثبات وجود إجراءات عملية للمراجعة تتم وفق مراحل وخطوات التي يتبعها المراجع الخارجي خلال عملية المراجعة.

ب- **مدى إلزامية المراجع الخارجي في تقريره النهائي:** لقد طرحنا سبعة أسئلة في هذا السياق من أجل معرفة إلزامية المراجع في تقريره النهائي ومدى إطلاع عينة الدراسة عليها ومعرفة أهمية المراجعة في ضبط وتنظيم مهنة المراجعة.

ج- **دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية:** تم طرح عشرة أسئلة تتمحور حول دور المراجع في تحسن جودة القوائم المالية لمهنة محافظ حسابات ومدى تلبية القانون الجديد لمتطلبات والتطورات الراهنة في مساهمة جودة القوائم المالية.

**البرامج والوسائل المستخدمة:** لتحليل نتائج الاستبيان وبغية تسهيل العملية تم الاعتماد على البرنامجين

التاليين: **Spss** وبرنامج **Excel**.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج خاص بالبرمجة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) في عملية تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة, ولقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع

البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة, وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة.

### المطلب الثالث : توزيع الاستبيان وحدود الدراسة

#### أولاً: توزيع الأستبيان

شملت عملية توزيعها للاستبيان عدة طرق منها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- وضع الاستبيان في أمانات المؤسسات والهيئات.
- عن طريق الانترنت وكان ذلك بواسطة البريد الإلكتروني والفايسبوك لعينة الدراسة.
- استعانة بالأصدقاء العاملين في الإدارات والمؤسسات.

#### ثانياً: حدود الدراسة وصعوباته

##### 1. حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في الآتي:

- **الحدود المكانية:** إن الهدف من هذه الدراسة هو توضيح ما إذا كانت مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية , وذلك من خلال عينة الدراسة المأخوذة من عدة ولايات؛
- **الحدود الزمنية:** قمنا بهذه الدراسة في الموسم الجامعي 2014/2015.
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والمراجعة, أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.
- **حدود موضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بكل من الإجراءات العملية للمراجعة من خلال مساهمة المراجع الخارجي , أما الجانب العملي فقد انحصر في تحليل القوائم المالية للمنشأة الذي يقوم بيه المراجع الخارجي لاكتشاف الأخطاء والنقائص.

##### 2. صعوبات الدراسة

- برغم من أهمية هذا الموضوع وحدائته وتزامنه مع العديد من التطورات التي تشهدها الجزائر، ورغم سعيها للحصول على نتائج ذات موضوعية، لم تخلو دراستنا من بعض الصعوبات والعوائق يمكن توضيح أبرزها في التالي:
- 1- وجود بعض أفراد العينة خلال دراستنا بعدم الأهتمامهم لاستمارة الاستبيان ومضيعة الوقت في بعض الحالات وتأجيل المواعيد إلى وقت لاحق أو رفض الإجابة تماما بإعطاء مبررات فاشلة.
  - 2- ضيق فترة الدراسة مما صعب علينا توسيع العينة لتشمل مجال كبر وولايات أكثر وإعطاءها أكثر مصداقية؛
  - 3- وجود نقص في الأشخاص الذوي كفاءة خبرة مهنية ولهم اطلاع كبير وتمكنين من الموضوع.
  - 4- مصادفة فترة دراستنا مع العطل ما خلق صعوبة الاتصال المباشر مع الأساتذة وكذلك مصادفة دراستنا مع الامتحانات نهاية السنة مما صعب علينا الحصول على إرشادات من الأساتذة.

### المبحث الثاني : معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان وتوزيعه واستلام الإجابات من أفراد العينة محل الدراسة، سنقوم في هذا المبحث طلب باختبار فرضيات الدراسة، عن طريق التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات المستخلصة من هذه الإجابات.

#### المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمتغيرات الديمغرافية

تتكون عينة الدراسة من عدة فئات حيث قمنا بتوزيع 54 استمارة، وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها متحصلنا على نتائج المبينة في الجداول التالية:

الجدول رقم 02: توزيع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة.

البيانات	العدد	نسبة المئوية
الاستمارات الصالحة للتحليل	40	62.5%
الاستمارات المفقودة أو المهملة	14	21.9%
الاستمارات الملغاة (غير كاملة في الإجابة أو الواردة بعد الأجل)	10	15.6%
مجموع الاستمارات الموزعة	54	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مستخرجات الاستبيان

تحليل ب spss 20

الجدول رقم 03: مقياس ليكارت الخماسي

أعراض بشدة	أعراض	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

اختارت الطالبة الدرجة 5 "أوافق بشدة"

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان حسب البيانات الشخصية

أولاً : بالنسبة للجنس

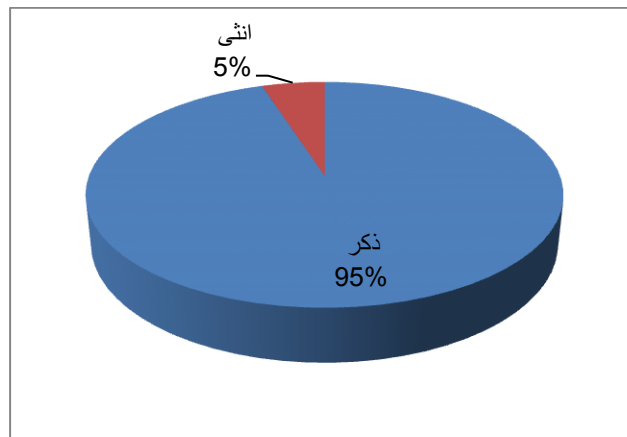
يبين الجدول الأتي التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم 04: البيانات الشخصية للعينة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الفئات
95%	38	ذكر
5%	02	أنثى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان من خلال spss

الشكل رقم 02 : يبين البيانات الشخصية للعينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

- بالنسبة للفئة الأولى والتي تمثل فئة الذكور حيث كان تكرار 38 ذكر, حيث يشكلون نسبة 95%.
- الفئة العمرية الثانية والتي تمثل فئة إناث حيث كان تكرار 5 حيث يشكلون نسبة 5%.

### ثانياً: بالنسبة للسن

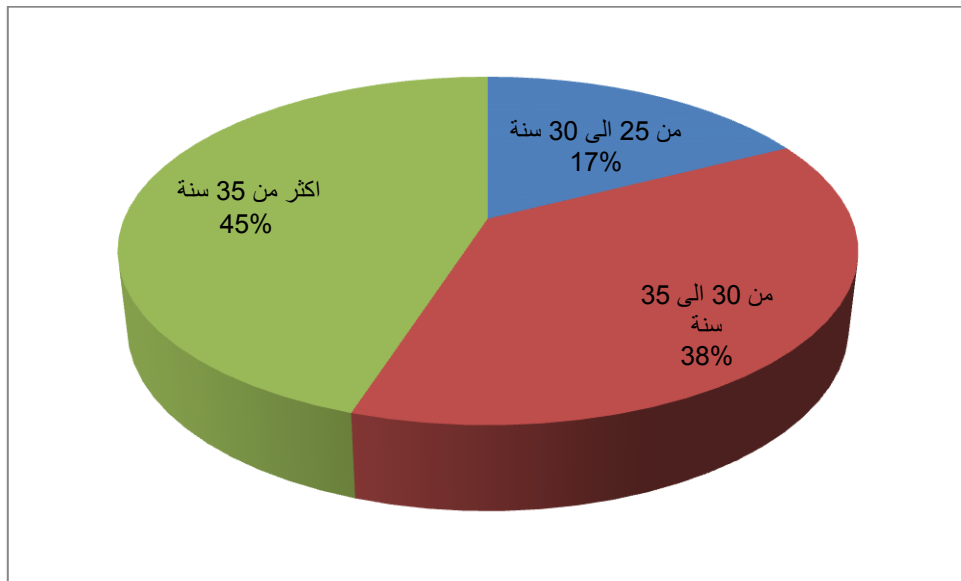
انطلاقاً من عدد استمارات الاستبيان المقبولة في الدراسة والفئات العمرية التي وضعناها يمكن تحديد النتائج التالية والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 05: يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن

الفئات	تكرار	النسبة
من 25 الى 30 سنة	7	17%
من 30 الى 35 سنة	15	38%
من 35 فما فوق	18	45%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss

الشكل رقم 03: يوضح توزيع النسب حسب فئات السن



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج تحليل الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن (الفئة العمرية) أن :

- بالنسبة للفئة العمرية الأولى والتي تمثل الأفراد الذي تتراوح أعمارهم ما بين 25 إلى 30 سنة, حيث يشكلون نسبة 17%.
- بالنسبة الفئة العمرية الثانية والتي تمثل الأفراد الذي تتراوح أعمارهم بين 30 إلى 35 سنة ويشكلون نسبة 38%.
- أما الفئة العمرية الثالثة هي الفئة التي تتمثل الأغلبية وهي فئة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم أكثر من 35 سنة, والمشكلين لنسبة 45%.

ثالثا: بالنسبة إلى الوظيفة:

تم تقسم عينة الدراسة إلى مجموعات كل حسب وظيفته ومهنته من خلال (خبير محاسبي, محافظ حسابات, محاسب معتمد, أستاذ جامعي). والجدول التالي يوضح التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

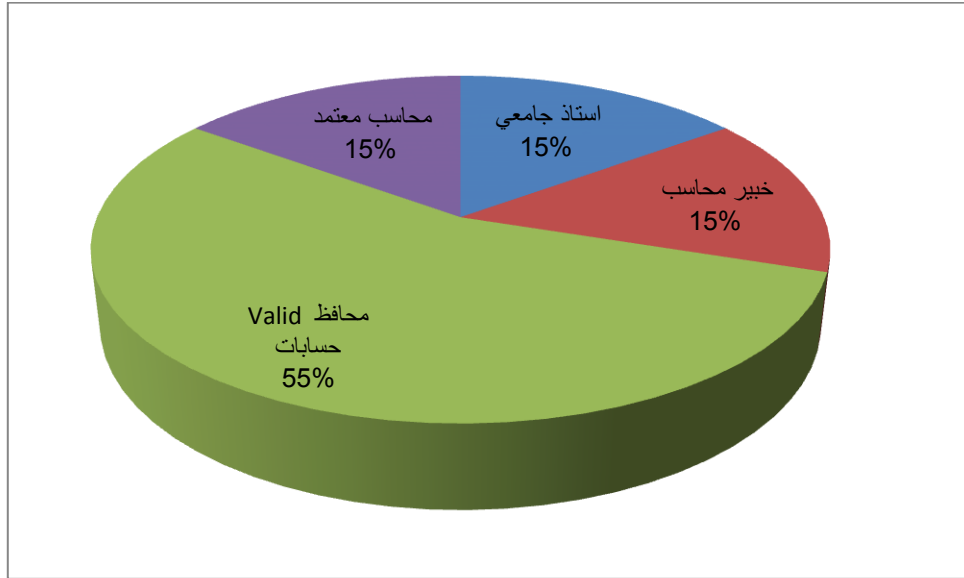
الجدول رقم 06 : يوضح تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
استاذ جامعي	6	15%
خبير محاسبي	6	15%
محافظ حسابات	22	55%
محاسب معتمد	6	15%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss

والشكل التالي يوضح توزيع نسب حسب الوظيفة الحالية

الشكل رقم 04: يوضح توزيع النسب لتمثيل الفئات حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

رابعاً: بالنسبة للخبرة المهنية

تم تحديد الخبرة المهنية من خلال تقسيمها إلى أربعة مجموعات لتسهيل عملية دراسة العينة الموجه لها الاستبيان. وهو موضح في الجدول التالي:

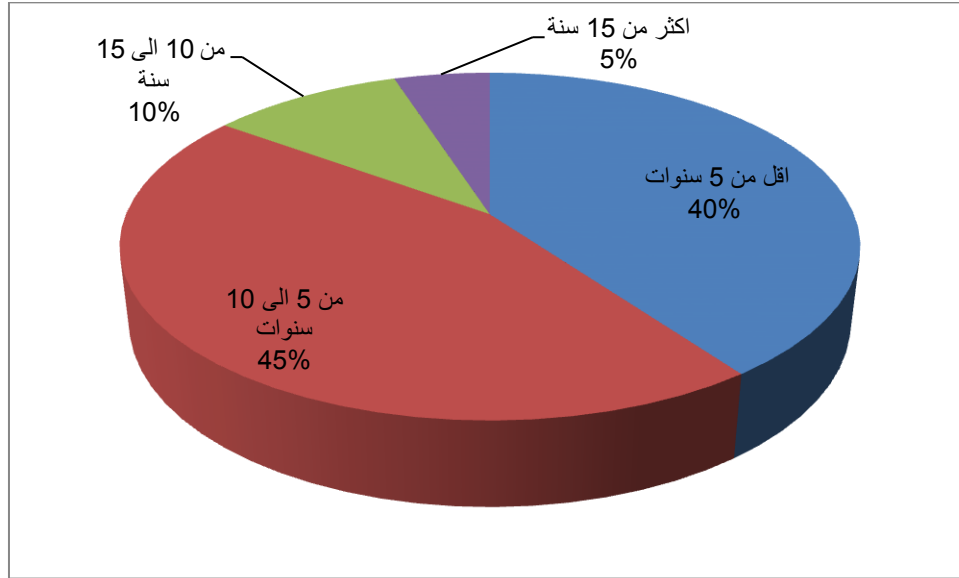
الجدول رقم 07: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الفئة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	16	40%
من 5 إلى 10 سنوات	18	45%
من 10 إلى 15 سنة	4	10%
أكثر من 15 سنة	2	5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

والشكل التالي يوضح توزيع النسب للخبرة المهنية

الشكل رقم 05 : يوضح توزيع النسب حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول الذي يحتوي على توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية على أنه تم تقسيم الخبرة إلى فئات سنوية وهي كالآتي:

- بالنسبة إلى الفئة العمرية الممثلة لسنوات خبرة أقل من 5 سنوات فقد وصل عدد أفراد الذين ينتمون إلى هذه الفئة إلى 16 فرد أي بنسبة تقدر بـ 40%، أما الفئة العمرية الثانية والتي تتراوح من 5 إلى 10 سنوات فالأفراد الذين ينتمون إليها يقدر بـ 18 فرد أي بنسبة 45% وهي الفئة أعلى درجة خبرة المهنية. أما الفئة العمرية الثالثة وهي تتراوح من 5 إلى 10 سنوات خبرة وصل عدد أفراد الذين ينتمون إلى هذه العينة 4 أفراد أي نسبة 10%، أما الفئة الرابعة فكان الأفراد الذين ينتمون إليها يقدر بـ 2 فرد أي بنسبة تقدر بـ 5%.

#### رابعا: بالنسبة للمؤهل العلمي

تم تقسيم عينة الدراسة بتحديد المؤهل العلمي لأفراد العينة حسب الشهادة ( دكتوراه، ماجستير، الليسانس) والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي مع التكرار والنسب.

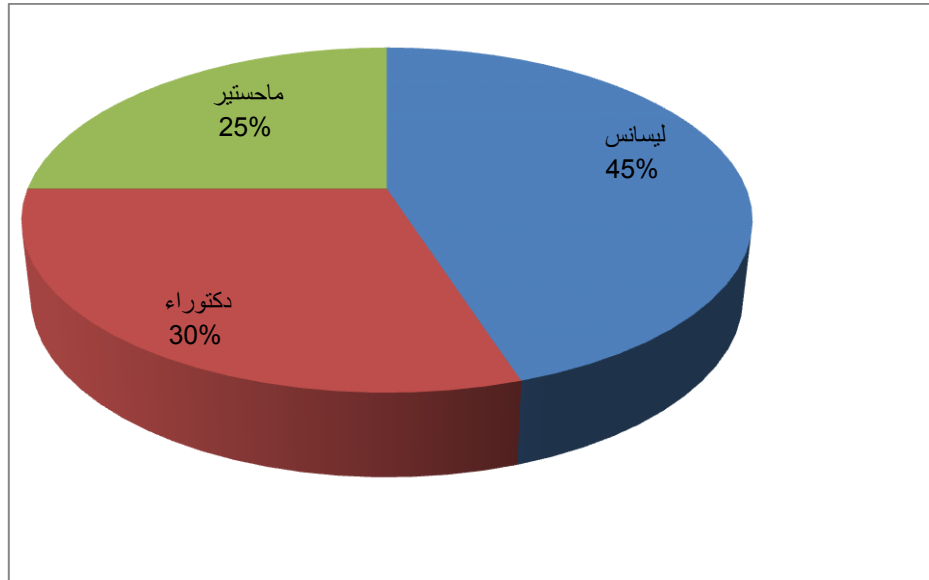
الجدول رقم 08: يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	18	45%
ماجستير	10	25%
دكتورا	12	30%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

والشكل التالي يوضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي

الشكل رقم 06 : يوضح توزيع النسب حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج تحليل الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم الذي يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والشهادات المتحصل عليها من طرف أفراد العينة محل الدراسة, في ما يلي:

نجد أن فئة حاملي شهادة ليسانس وصل تكراره إلى 18 أي بنسبة 45%, كما وصل تكرار فئة حاملي شهادة الماجستير إلى 10 شخص وهو ما يقبلها بنسبة 25%, بينما فئة المتحصلين على شهادة الليسانس فهي بتكرار 10 أي بنسبة 21.28%, أما فئة حاملي شهادة دكتورا كانت بتكرار 12 فقط وبالتالي تكون نسبتها تقدر بـ 30%.

من خلال هذه النسب نلاحظ أن فئة ليسانس كانت أكثر تكرار وصل إلى 18 أي نسبتها تقدر بـ 45% وفئة دكتورا كان تكرارها 12 أي بنسبة تقدر بـ 30% فهما يعتبران أكبر فئة وربما يعود سبب كبرها إلى أن أغلب محافظي الحسابات المتحصلين على شهادة دكتورا وليسانس.

### المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الاستبيان مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية. فقد اعتمدنا على بعض المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وسوف نتطرق إلى هذه النتائج وعرضها وتحليلها حسب المحاور.

بعد تفريغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على النتائج التالية

الجدول رقم 09: يبين آراء عينة الدراسة حول أهمية ومهام المراجع الخارجي

المؤشرات الإحصائية			العبارات	
الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
موافق	1.260	3.725	01	دور الأساسي للمراجع الإلمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها.
محايد	1.421	3.250	02	من مهام المراجع الالتزام بنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته لمهامه.
موافق	1.288	3.925	03	يقوم المراجع بالإجراءات المراجعة التحليلية لجميع الكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة.
موافق	0.90	3.900	04	تعتبر الإجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية.
موافق	1.395	3.900	05	في معظم الأوقات عندما تكون بعض التلاعب والأخطاء يقوم المراجع بتقديم تقريره مختصر بجانب تقريره المطول.
	/	3.74	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج تحليل الاستبيان

بالنسبة لسؤال الأول: جاءت الإجابة رقم 1 من المحور الأول أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.725 يتجه نحو الإنفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.260 مما يدل على أن دور الأساسي للمراجع الإلمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها

بالنسبة لسؤال الثاني : جاءت الإجابة رقم 2 من المحور الأول أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.250 يتجه نحو الانحياز, وانحراف معياري بلغت قيمته 1.421 مما يدل على أن مهام المراجع الخارجي على أن لا يلتزم بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارستها.

بالنسبة لسؤال الثالث: جاءت الإجابة رقم 3 من المحور الأول بموافق بمتوسط حسابي قدره 3.952 يتجه نحو الإنفاق, وانحراف معياري بلغت قيمته 1.288 مما يدل على إن المراجع الخارجي يقوم بالإجراءات المراجعة التحليلية لجميع الكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل الإدارة المنشأة محل المراجعة.

بالنسبة لسؤال الرابع: جاءت الإجابة رقم 4 من المحور الأول أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.90 يتجه نحو الإنفاق, وانحراف معياري قد بلغت قيمته 0.9 مما يعتبر بأن الإجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد للحصول على أدلة إثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة.

بالنسبة لسؤال الخامس: جاءت الإجابة رقم 5 من المحور الأول بموافق بمتوسط حسابي قدره 3.90 يتجه نحو الإنفاق, وانحراف معياري قدره قد بلغت قيمته 1.395 مما يدل على أن معظم أوقات عندما تكون بعض التلاعب والأخطاء يقوم المراجع بتقديم تقريره مختصر بجانب تقريره المطول لتفادي المشاكل التي قد تقع عليه جراء تقديمه تقريره النهائي بالمصادقة أو عدم المصادقة على صحة المعلومات.

اعتمادا على النتائج المتحصل عليها نختبر صحة الفرضيات التالية:

الفرضية:  $H_0$  أهمية ومهام المراجع الخارجي

الفرضية:  $H_1$  ليس للمراجع الخارجي أهمية ومهام

كل فقرات محور الأول تتمركز حول أهمية ومهام المراجع الخارجي وذلك من خلال حصولنا على متوسط حسابي كلي 3.74 أي قريبة ل 4 وهذا ما يدل على الموافقة ومن هنا نثبت صحة الفرضية الأولى  $H_0$  التي تؤيد أن للمراجع الخارجي أهمية ومهام.

الجدول رقم 10: يبين مدى إلزامية المراجع الخارجي في تقرير النهائي

المؤشرات الإحصائية			العبارات	
الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
موافق	1.172	3.9	06 في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع انه ضروري يتوجب عليه أن يبدي رأيه متحفظ وان يمتنع عن أخطاء الرأي لان ذلك يشكل تحديدا لنطاق عملية المراجع.	
موافق	1.106	3.575	07 على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة إثبات الأخرى أن يستقضي أسباب ذلك مع إعادة نظر بمصدقية الإقرارات الأخرى مقدمة من الإدارة	
موافق بشدة	1.012	4.525	08 على المراجع الخارجي المحافظة على سرية المعلومات التي يكون قد حصل عليها أثناء القيام بمهامه.	
موافق	0.911	4.175	09 يؤرخ تقرير المراجع عادة بالتاريخ الذي اصدر فيه فعلا	
موافق	0.911	3.875	10 يقوم المراجع الخارجي بتقديم إقرارات المنشأة كجزء من تقييم أدلة إثبات	
موافق	1.061	4.00	11 توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية.	
موافق	1.413	3.950	12 زيادة الثقة المراجع في تقريره يتطلب أن تقوم اللجنة المراجعة بتعيين مراجع وتحديد أتعابه.	
	/	4	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

بالنسبة لسؤال السادس : جاءت الإجابة رقم 1 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.9 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.172 مما يوافق أن في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع انه ضروري يتوجب عليه أن يبدي رأيه متحفظ وان يمتنع عن أخطاء الرأي لان ذلك يشكل تحديدا لنطاق عملية المراجع.

بالنسبة لسؤال السابع: جاءت الإجابة رقم 2 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.575 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.106، مما يدل على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة إثبات الأخرى أن يستقضي أسباب ذلك مع إعادة نظر بمصدقية الإقرارات الأخرى مقدمة من الإدارة.

بالنسبة لسؤال الثامن: جاءت الإجابة رقم 3 من المحور الثاني أوافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 4.525 يتجه نحو الإنفاق بشدة على صحة هذه الفرضية، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.012 مما يؤكد على المراجع الخارجي المحافظة على سرية المعلومات التي يكون قد حصل عليها أثناء القيام بمهامه.

بالنسبة لسؤال التاسع: جاءت الإجابة رقم 4 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 4.175 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.957 مما يؤكد على أن المراجع يؤرخ تقريره عادة بالتاريخ الذي اصدر فيه فعلا.

بالنسبة لسؤال العاشر: جاءت الإجابة رقم 4 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.817 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.911 مما يدل على أن يقوم المراجع الخارجي بتقديم إقرارات المنشأة كجزء من تقييم أدلة أثبات على الأخطاء التي اكتشفها جراء قيامه بمهامه.

بالنسبة لسؤال الحادي عشر: جاءت الإجابة رقم 4 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.817 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.911. مما يؤكد على المراجعين الخارجيين أن توفرت لديهم المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع أدلة إثبات حاسمة وكافية ومحيدة للتأكد من صحة القوائم المالية.

بالنسبة لسؤال الثاني عشر: جاءت الإجابة رقم 11 من المحور الثاني أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.817 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.911. مما يؤكد على زيادة الثقة المراجع في تقريره يتطلب أن تقوم اللجنة المراجعة بتعيين مراجع وتحديد أتعابه لقيام بعمله في أحسن وجه.

اعتمادا على النتائج المتحصل عليها نختبر صحة الفرضيات التالية:

الفرضية:  $H_0$  مدى إلزامية المراجع الخارجي في تقرير النهائي

الفرضية:  $H_1$  ليس للمراجع الخارجي مدى إلزامية في تقرير النهائي

كل فقرات محور الثاني تتمركز حول إلزامية المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم تقريره النهائي وذلك من خلال حصولنا على متوسط حسابي كلي 4 وهذا ما يدل على الموافقة ومن هنا نثبت صحة الفرضية الأولى  $H_0$  التي تؤيد أن هناك إلزامية على المراجع الخارجي في تقريره النهائي.

الجدول رقم 11: يبين دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

المؤشرات الإحصائية			العبارات
الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0.875	4.450	13 يتمثل دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالمعلومات المالية نتيجة الغش والأخطاء والإشارة إليها في تقريره.
موافق	0.831	4.225	14 عند عرض المراجع الخارجي لبعض الملاحظات ونقاط أساسية متعددة يقوم بتقلم تقرير مختصر .
موافق	1.127	3.900	15 طوال فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة تؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياد المراجع واستقلاله.
أعارض	1.218	1.950	16 عند عدم توفر المعلومات هل يمكن للمراجع ان يصدر تقرير ذو جودة.
محايد	0.986	3.475	17 هل ممارسة المراجع الخارجي لأسلوب شك المهني بشكل ملائم مع إسراره على أن تقدم له المنشأة أدلة إثبات الخاصة بالاستمرارية المنشأة يزيد من تأكيد جودة القوائم المالية.
موافق	0.777	4.100	18 هناك مجموعة من الخطوات واجب التنفيذ بما فيه عملية المراجعة يتضمن التعبير السليم والصادق عن مصداقية القوائم المالية.
موافق	0.858	4.325	19 تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية أن وجدت ووضعها والإشارة إليها في تقرير نهائي.
موافق	0.911	4.125	20 تكون القوائم المالية في صورة جيدة لا يشوبها نقص في الإيضاحات الهامة.
محايد	1.597	3.250	21 بإمكان المراجع أن يصدر تقريراً ذو جودة دون توفر المعلومات الكافية.
محايد	1.208	3.225	22 توجد بعض مجالات تفرضها الإدارة المنشأة على المراجع الخارجي من شأنه أن يقلل من مصداقية القوائم المالية.
	/	3.702	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مستخرجات الاستبيان

بالنسبة لسؤال الثالث عشر: جاءت الإجابة رقم 13 من المحور الثالث أوافق بمتوسط حسابي قدره 4.450 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.875. مما يتمثل أن دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالمعلومات المالية نتيجة الغش والأخطاء والإشارة إليها في تقريره الذي يقدمه للجنة جراء كانت هذه الأخطاء سهواً أو عمداً يلزم عليه أن يشير إليها لتصحيحها.

بالنسبة لسؤال الرابع عشر: جاءت الإجابة رقم 14 من المحور الثالث أوافق بمتوسط حسابي قدره 4.225 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 0.831، عند عرض المراجع الخارجي لبعض الملاحظات ونقاط

أساسية متعددة يقوم بتقديم تقرير مختصر ليبين فيه أهم الملاحظات والأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة.

بالنسبة لسؤال الخامس عشر: جاءت الإجابة رقم 15 من المحور الثالث أوافق بمتوسط حسابي قدره 3.900 يتجه نحو الاتفاق، وانحراف معياري بلغت قيمته 1.127، مما يؤكد أن طوال فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة تؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياد المراجع واستقلاله.

بالنسبة لسؤال السادس عشر: جاءت الإجابة رقم 16 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 1.950 يتجه نحو المعارضة وانحراف معياري بلغت قيمته 1.218، وهذا يؤكد على إن عند عدم توفر المعلومات لا يمكن للمراجع أن يصدر تقرير ذو جودة عالية لأن سوف تكون دراسته غير مكتملة.

بالنسبة لسؤال السابع عشر: جاءت الإجابة رقم 17 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 3.475 يتجه نحو المحايدة وانحراف معياري بلغت قيمته 0.986، هذا يؤكد على أن المراجع الخارجي عند ممارسته لأسلوب شك المهني بشكل ملائم مع إصراره على أن تقدم له المنشأة أدلة إثبات الخاصة بالاستمرارية المنشأة يزيد من تأكد جودة القوائم المالية.

بالنسبة لسؤال الثامن عشر: جاءت الإجابة رقم 18 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 4.100 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.777، تؤكد مجموعة من الخطوات واجب من المراجع الخارجي أن يقوم بتنفيذها بما فيها عملية المراجعة يتضمن التعبير السليم والصادق عن مصداقية القوائم المالية.

بالنسبة لسؤال التاسع عشر: جاءت الإجابة رقم 19 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 4.325 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.858، يؤكد المراجعين على أن جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية إن وجدت ووضعها والإشارة إليها في تقرير نهائي الذي يقدمه في آخر مشواره بعملية المراجعة.

بالنسبة لسؤال عشرين: جاءت الإجابة رقم 20 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 4.125 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.911، وهنا أكدوا المراجعين على أن تكون القوائم المالية في صورة جيدة لا يشوبها نقص في الإيضاحات الهامة خلال عملية المراجعة.

بالنسبة لسؤال الواحد والعشرين: جاءت الإجابة رقم 21 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 3.250 يتجه نحو الانحياز وانحراف معياري بلغت قيمته 1.597، وهنا أكدوا المراجعين أن ليس بإمكانهم أن يصدروا تقريراً ذو جودة دون توفر المعلومات الكافية لأن يوجد بعض نقائص.

بالنسبة لسؤال الثاني والعشرين: جاءت الإجابة رقم 21 من المحور الثالث أعارض بمتوسط حسابي قدره 3.250 يتجه نحو الإنحياز وانحراف معياري بلغت قيمته 1.597، أكدوا بعض المراجعين أنها توجد بعض مجالات تفرضها الإدارة المنشأة على المراجع الخارجي من شأنه أن يقلل من مصداقية القوائم المالية.

اعتماداً على النتائج المتحصل عليها نختبر صحة الفرضيات التالية:

الفرضية: H0 دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

الفرضية: H1 ليس للمراجع الخارجي دور في تحسين جودة القوائم المالية

كل فقرات محور الثالث تتمركز حول دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال حصولنا على متوسط حسابي كلي 3.70 أي قريبة ل 4 وهذا ما يدل على الموافقة ومن هنا نثبت صحة الفرضية الأولى H0 التي تؤيد أن هناك دور للمراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية.

صحة وثبات الاستبيان (معامل كرونباخ):

قمنا بهذا الصدد بحساب قيمة ألفا كرونباخ والتي جاءت نتيجتها كالتالي:

الجدول رقم 12: نتيجة ألفا كرونباخ

النسبة %	/
70.1 %	ألفا كرونباخ

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مستخرجات الاستبيان

هذه النسبة توضح لنا صحة وثبات الاستبيان وانه ذات جودة جيدة.

نتائج دراسة:

إن نتائج التي تحصلنا عليها كانت كالآتي:

- يستلزم على المراجع الخارجي أن يقوم بجميع الإجراءات تحليلية لبعض الكشوفات الحسابات المشكوك في أمرها، والتي قدمت له من الإدارة المنشأة محل المراجعة.
- عندما تقوم الإدارة برفض أن تقدم للمراجع الخارجي الإقرار الذي يظنه المراجع أنه الضروري. فعليه أن يقدم رأيه بتحفظ ويمتنع عن أخطاء الرأي لأن ذلك يشكل عائق لنطاق المراجع.
- إن الدور الأساسي للمراجع هو الإلمام بجميع الأعمال التي تخص المنشأة.
- من صفات المراجع أن يكون كتوما على سرية المعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بمهامه.
- عند تعارض إقرار مراجع مع أدلة إثبات المنشأة يستلزم عليه ان يعيد النظر بمصادقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.
- على المراجع الخارجي انه عند اكتشاف الأخطاء يشترط عليه أن يقدم إقرار لإدارة المنشأة، كدليل إثبات على الأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة.
- إن الدور الأساسي للمراجع الخارجي وهو اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالقوائم المالية لدى المؤسسة ومحاولة تصحيحها ولكل من الإدارة والموظفين مع تدوينها في تقريره والخاص الذي يشترط عليه أن يقدمه للجنة لبيان فيه أهم الملاحظات والأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة سواء كانت هذه الأخطاء سهوا أو عمدا.
- عند عدم توفير جميع أو بعض أدلة إثبات من طرف المنشأة التزويد بها المراجع هذا السبب يكون عائق على المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية بسبب بعض الغموض الذي تعرض عليه خلال قيامه بمهامه.
- من مجال مساهمة المراجع هو أن يقوم بتنفيذ مجموعة من الخطوات عملية المراجعة لتعبير سليم والصادق عن مصادقية القوائم المالية.
- أكدوا بعض مراجعين أنه يستلزم أن يكون القوائم المالية في أحسن صورة لتسهيل المراجعة.
- عارضوا بعض المراجعين انه لا يمكن للمؤسسة أن تفرض بعض مجالات على المراجع الخارجي لأن هذه سوف تعوق عملية مراجعة وتقلل من مصادقية القوائم المالية.

- على المراجع الخارجي من تأكد من صحة القوائم المالية عليه القيام بعملية الملاحظة والمشاهدة ومناقشة بعض الموظفين والإدارة لتكون لديه أدلة إثبات حاسمة وكافية لكي يقوم بتدوين تقريره النهائي.
- أن الحصيلة التي توصلنا إليها من خلال دراستنا أن عند ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة يؤدي إلى تحسين الجودة القوائم من خلال تنبيهات المراجع لبعض الأخطاء واللبس الذي يتعرض له خلال هذه الفترة ويحاول تصحيحه مع الإدارة الموظفين.

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا الميدانية لمراجعي الحسابات حيث قمنا بتسليط الضوء على بعض آراء المراجعين الخارجيين في مجال مساهمتهم في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تزويدنا بأرائهم فنجد من خلال إجاباتهم بان المراجع الخارجي له مجال كبير في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الإجراءات المراجعة تحليلية المستعملة بشكل جيد للحصول على أدلة إثبات كافية لتأكد من صحة الأرصدة المالية. وأن الدور الأساسي للمراجع الخارجي هو في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالمعلومات المالية نتيجة الغش، ومحاولة تصليحها والإشارة إليها لإدارة المؤسسة والموظفين وتدوينها في تقريره.

الخاتمة

لقد حاولنا في هذا العمل الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال لمحة على المراجعة حيث تطرقنا إلى ظهور لمحة تاريخية حول المراجعة التي جاء تطورها تبعا لتطور الحياة البشرية. الإشارة إلى إعطاء لمحة لأهداف التي كانت بتأكد من صحة البيانات قوائم المالية ومدى الاعتماد عليها. مع ذكر مبادئها الرئيسية والتي كانت تتمحور حول مبدأ التكامل والشمول ومبدأ الإفصاح والأنصاف والعديد من المبادئ الأخرى. وبعد ذلك إرتئينا إلى ماهية المراجع يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة المراجع الخارجي من ناحية تعرفها حسب التشريع الجزائري من حيث مفهومه والمهام الذي يندرج تحته بحيث كان من مهامه فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه. وقمنا بذكر صفاته شخصية بحيث كانت من ابرز صفاته شخصية انه يكون كتوما أميناً ويحتفظ بأسرار المؤسسة. حيث يكون تحديد أتعاب المراجع وفق لسلم مضبوط قانونياً. مع قمنا

بمعرفة القوائم المالية وكيفية عرضها حيث عرفنا بان القوائم المالية هي الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي يتم تسجيلها في الدفاتر المؤسسة. وتكمن أهمية القوائم المالية في المركز المالي لشركة. مع قمنا بعرض عناصر القوائم المالية المتعلقة بالمركز المالي. وطرق قياسها بطريقة التكلفة التاريخية، وفي الأخير قمنا بإعطاء مدى دور المراجعين في توفير مصداقية القوائم المالية من خلال اكتشافه لأخطاء وتحليل الكشوفات المصرفية وأرصدة المؤسسة.

### 1. اختبار الفرضيات:

- إختبار صحة الفرضية الأولى: حيث كانت الفرضية الأولى تتمحور حول المراجعة فقد فرضنا بأن المراجعة يمكن أن تكون عملية رقابية على صحة القوائم المالية خلال فترة زمنية، ويمكن أن تكون هذه العملية خلال آخر السنة في المؤسسة محل المرجعة. فنجد بأن هذه الأخيرة أثبتت صحتها، بحيث نرى المراجعة عملية رقابية تمارس من طرف مهنيين من اجل المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية للمؤسسة محل المراجعة.

ومن مبادئ المراجعة هو مبدأ الإفصاح حيث يشير هذا المبدأ إلى ان المراجع يراعي ويفصح كل ماله من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها

مبدأ الإنصاف ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمنشأة سواء داخليين أو خارجيين.

## الخاتمة

- اختبار صحة الفرضية الثانية: من خلال دراستنا اثبت هذا الأخير صحة هذه الفرضية أن المراجع هو كل شخص عادي يمارس بصفة عادية وتحت مسؤوليته الخاصة مهمة مصادقة على حسابات الشركة ومن مهامه هو اكتشاف أخطاء، وتكمن صفته بأن يكون كتوما يحفظ أسرار المؤسسة بحيث نجد صحيح أن المراجع هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات شركة أو الهيئة ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها. ومن مهام المراجع هو فحص الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وتكمن صيفته بان يكون كتوما وأميننا يحفظ الأسرار.
- اختبار صحة الفرضية الثالثة: من خلال دراستنا النظرية أثبتت صحة هذه الفرضية حيث فرضنا بأن القوائم المالية يمكن أن تكون القوائم المالية عبارة عن عرض كل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل سجل تحتفظ به المؤسسة حيث أثبتت صحة هذه الأخيرة بأن عبارة عن إعادة عرض مالي للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة واحدة.
- إثبات الصحة الفرضية الرابعة: يمكن أن تكون الميزة التي يتميز بها المراجع هي في اكتشاف الأخطاء ومحاولة الإشارة إليها في تقريره مع تنبيه الإدارة والموظفين. ومن خلال دراستنا الميدانية أثبتت هذه الأخيرة لأن يستلزم عليه متابعة مجموعة من خطوات في عملية المراجعة يتضمن اكتشاف الأخطاء وتعبير السليم على مصداقية القوائم المالية.

## 2. النتائج:

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية

- أكدوا بعض مراجعين أنه يستلزم أن يكون القوائم المالية في أحسن صورة لتسهيل المراجعة.
- إن الدور الأساسي للمراجع الخارجي وهو اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالقوائم المالية لدى المؤسسة ومحاولة تصحيحها ولكل من الإدارة والموظفين مع تدوينها في تقريره والخاص الذي يشترط عليه أن يقدمه للجنة ليين فيه أهم الملاحظات والأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة سواء كانت هذه الأخطاء سهوا أو عمدا.
- عندما تقوم الإدارة برفض أن تقدم للمراجع الخارجي الإقرار الذي يظنه المراجع أنه الضروري. فعليه أن يقدم رأيه بتحفظ ويمتنع عن أخطاء الرأي لأن ذلك بشكل عائق لنطاق المراجع.

## الخاتمة

- إن الدور الأساسي للمراجع هو الإلمام بجميع الأعمال التي تخص المنشأة.
- من صفات المراجع أن يكون كتوما على سرية المعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بمهامه.
- يستلزم على المراجع الخارجي أن يقوم بجميع الإجراءات تحليلية لبعض الكشوفات الحسابات المشكوك في أمرها، والتي قدمت له من الإدارة المنشأة محل المراجعة.
- عارضوا بعض المراجعين انه لا يمكن للمؤسسة أن تفرض بعض مجالات على المراجع الخارجي لأن هذه سوف تعرقل عملية مراجعة وتقلل من مصداقية القوائم المالية.
- عند تعارض إقرار مراجع مع أدلة إثبات المنشأة يستلزم عليه ان يعيد النظر بمصداقية الاقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.
- على المراجع الخارجي انه عند اكتشاف الأخطاء يشترط عليه أن يقدم إقرار لإدارة المنشأة، كدليل إثبات على الأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة.
- عند عدم توفير جميع أو بعض أدلة إثبات من طرف المنشأة التزويد بها المراجع هذا السبب يكون عائق على المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية بسبب بعض الغموض الذي تعرض عليه خلال قيامه بمهامه.
- من مجال مساهمة المراجع هو أن يقوم بتنفيذ مجموعة من الخطوات عملية المراجعة لتعبير سليم والصادق عن مصداقية القوائم المالية.
- أكدوا بعض مراجعين أنه يستلزم أن يكون القوائم المالية في أحسن صورة لتسهيل المراجعة.

### 3. توصيات:

على المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً في حالة عدم إجراء عملية المصادقات وخاصة إذ لم يكن ذلك تقييداً من قبل الإدارة وعلى المراجع أن يقوم بالحصول على أدلة بطريقة أخرى غير المصادقات

يجب على المراجع الحسابات في حالة وجود إنحرافات ورفضت الإدارة والأخذ بها أن يفصح وذلك في تقريره (رأيه متحفظ)

على المراجع حسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة للحصول على أدلة كافية والتي تخلف القناعة والطمأنينة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية بأن المنشأة لديها القدرة على مواصلة نشاطها في الفترات الزمنية القادمة.

يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث والتي تعني التطوير قسم الرقابة الجودة بمكاتب المراجعة ورقابة الجودة في الجمعيات.

ضرورة الالتزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو التطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات وورش العمل والندوات العلمية.

على المراجع أن يقوم بسحب عينة بطريقة عشوائية دون تدخل العنصر الشخصي وذلك عند استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية من أجل الحصول على تقييم أدلة إثبات كافية وملائمة ومناسبة لاتخاذ الرأي الفني والمحاييد على القوائم المالية.

يجب على المراجع حسابات أن يتأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة في نظام الرقابة الداخلية مطبقة بالصورة صحيحة وذلك عند استخدام المراجع أسلوب عينة إحصائية في عملية المراجعة

ضرورة قيام المراجع الخارجي باستخدام أكبر النسبة المالية والمقارنة بين المعلومات بما يكفل الحصول على أدلة إثبات كافية تساعده في إبداء رأيه في على القوائم المالية.

#### 4. أفاق الدراسة:

برزت أثناء القيام بهذا البحث عدة إشكاليات جديدة بالطرح لمواصلة هذا الدرب البحث العلمي علما بأن هذه البحوث نظرا لتعلقها بالمراجعة فإن طبيعتها شديدة المرونة مما يدفعنا إلى طرح عدة إشكاليات نتركها أفاق لهذا البحث منها:

تطوير المراجعين من خلال مشاركتهم في محاضرات وورشات عمل.

تنسيق بين الجمعيات المهنية وبين جامعات لتقييم وتطوير البرامج التعليمية بصورة دورية بما يتوافق مع المتجدات الحديثة على نطاق العلمي والمهني.

إنشاء مراكز بحث متطورة لمساعدة المراجعين والمتدربين والمراجعين الممارسين للمهنة في مجال تطوير قدراتهم وخبراتهم العلمية.

## قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1) الكتب

1. اشتوي إدريس عبد السلام, المراجعة معايير والإجراءات, الطبعة الرابعة, دار النهضة العربية للطباعة والنشر, بيروت, 1996.
2. أمين السيد أحمد لطفي, المحاسبة الدولية, دار الجامعة, إسكندرية, مصر, 2003.
3. أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات, دار وائل للنشر والتوزيع, الطبعة الرابعة, عمان, الأردن, بدون سنة نشر,
4. بوتين محمد, المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003.
5. الجعارات خالد جمال, معايير التقارير المالية الدولية 2007, إثراء الثقافة النشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2001.
6. خليل محمد أحمد, المراجعة والرقابة المحاسبية, دار الجامعات المصرية, الاسكندرية, مصر, 1968.
7. رضوان حلوة حنان, أسس المحاسبة المالية, دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان, الأردن, 2004.
8. السريا محمد السيد, أصول وقواعد لمراجعة والتدقيق شامل (معايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي), دار الجامعة, إسكندرية, مصر, 2007.
9. الشاهد سمير محمد, طارق عبد العال حماد, قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية, اتحاد المصارف العربية, بيروت, 2000.
10. شنوف شعيب, محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IFRAS/IAS, الجزء الثاني, مكتبة الشركة الجزائرية, بودواو الجزائر, 2000.

## قائمة المراجع

11. الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
13. طواهري محمد التهامي, مسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية, بن عكنون, جزائر, 2003
14. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات لناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان\_الأردن، 1980.
15. عطية هاشم أحمد، محمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية )، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.
16. القاضي حسين يوسف, سمير معده ريشاني, موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير أعداد التقارير المالية للدولة), الجزء الأول: عرض البيانات المالية, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان، الأردن, 2012.
17. القاضي حسين, دحدوح حسين, أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية, مؤسسة الوراق, عمان, 1999.
18. محمد التهامي طواهري, مسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية), الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ، 2005.
19. محمد الفيومي, عوض لبيب, أصول المراجعة, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 1991.
20. المطارنة غسان فلاح, تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية, دار المسير للنشر وتوزيع وطباعة, اردن, 2006,
21. نور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

## قائمة المراجع

22. هيني فان جريوننج رضوان ، معايير التقارير الدولية، ترجمة: طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
23. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
24. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- (2) الرسائل والأطروحات الجامعية
25. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، شهادة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
26. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.
- (3) المجالات
27. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الخامس، 2012.
28. كمال قنحي عبد اللطيف، مصطلحات تهم المراجع الحسابات نشرة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد (10)، تشرين اول، 2002.
- (4) التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات
29. الإطلاع على سلم الأتعاب السابق، يرجى الاطلاع على القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006، والقرار المؤرخ في 25 يونيو، سنة 2008.
30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010.
31. الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 2009/03/25.

5) المؤتمرات والملتقيات والندوات

32. بن عيشي نذير, بن عشي عمار, معايير أعداد القوائم المالية الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الجزائر, ملتقى الوطني حول عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية, بسوق اهراس, جزائر.
33. بوسلمة حكيمة, عرض معيار المحاسبي الدولي رقم 01, ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS/IFRS), جامعة سعد دحلب, البليدة.
34. عزة الأزهر, عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية, الملتقى وطني حول عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية, جامعة سوق اهراس.

ثانيا المراجع باللغة الأجنبية

35. Bernard raffournier. Le normes comptables internationales ifs-IAS) 3éme édition, économique, paris, 2006.
36. Mokhtar Belaiboud, pratique de L'Audit, Berit Editions, Alger, 2005.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حمّ لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: ماستر تدقيق محاسبي

استبيان لبيان مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد.....

في إطار تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

وتمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء المهنيين والأكاديميين (أساتذة التعليم العالي -

تخصص محاسبة والمراجعة) والتي يسعى إليها المراجع لتحسين جودة القوائم.

يسعدنا سيدي سيدي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع كأكاديميين

ومهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم سوى لأغراض البحث

العلمي.

الطالبة: فاطمة الزهراء قيطوبي

ولكم وافر الشكر والامتنان

أولاً: الأسئلة العامة

- 1 الجنس:  ذكر  انثى
- 2 العمر:  من 25 إلى 30 سنة  من 30 إلى 35 سنة
- 3  أكثر من 35 سنة  خبير محاسب
- 4 الوضعية الحالية:  استاذ جامعي  محاسب معتمد
- 5 الخبرة المهنية:  اقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات
- 6 المؤهل العلمي:  ليسانس  أكثر من 15 سنة  دكتوراه ماجستير

ثانياً: محاور الدراسة

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض بشدة	أعارض
<b>المحور الأول: أهمية ومهام المراجع الخارجي</b>						
01	دور الأساسي للمراجع الإلمام الكافي بكل ما يخص اعمال المؤسسة ونظامها.					
02	من مهام المراجع الالتزام بنزاهة الموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته لمهامه.					
03	يقوم المراجع بالإجراءات المراجعة التحليلية لجميع الكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل ادارة المنشأة محل المراجعة.					
04	تعتبر الإجراءات المراجعة التحليلية مستعملة بشكل جيد للحصول على ادلة اثبات كافية للتأكد من صحة الأرصدة المالية.					
05	في معظم الأوقات عندما تكون بعض التلاعب والأخطاء يقوم المراجع بتقديم تقريره مختصر بجانب تقريره المطول.					
<b>المحور الثاني : مدى الزامية المراجع الخارجي في تقرير النهائي</b>						
06	في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المراجع انه ضروري يتوجب عليه ان يبدي رأيه متحفظ وان يمتنع عن اخطاء الراي لان ذلك يشكل تحديدا لنطاق عملية المراجع.					
07	على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع ادلة اثبات الأخرى ان يستقضي					

					اسباب ذلك مع اعادة نظر بمصادقية الإقرارات الأخرى مقدمة من الإدارة
					08 على المراجع الخارجي المحافظة على سرية المعلومات التي يكون قد حصل عليها أثناء القيام بمهامه.
					09 يؤرخ تقرير المراجع عادة بالتاريخ الذي اصدر فيه فعلا
					10 يقوم المراجع الخارجي بتقديم اقرارات المنشأة كجزء من تقييم ادلة اثبات
					11 توفر المعلومات الناجمة عن المشاهدة والملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة والموظفين للمراجع ادلة اثبات حاسمة وكافية ومحايدة للتأكد من صحة القوائم المالية.
					12 زيادة الثقة المراجع في تقريره يتطلب ان تقوم اللجنة المراجعة بتعيين مراجع وتحديد اتعابه.
<b>محور الثالث: دور المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية</b>					
					13 يتمثل دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالمعلومات المالية نتيجة الغش والأخطاء والإشارة اليها في تقريره.
					14 عند عرض المراجع الخارجي لبعض الملاحظات ونقاط اساسية متعددة يقوم بتقديم تقرير مختصر .
					15 طوال فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة تؤدي الى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياد المراجع واستقلاله.
					16 عند عدم توفر المعلومات هل يمكن للمراجع ان يصدر تقرير ذو جودة.
					17 هل ممارسة المراجع الخارجي لأسلوب شك المهني بشكل ملائم مع اسراره على ان تقدم له المنشأة ادلة اثبات الخاصة بالاستمرارية المنشأة يزيد من تأكيد جودة القوائم المالية .
					18 هناك مجموعة من الخطوات واجب التنفيذ بمافيه عملية المراجعة يتضمن التعبير السليم والصادق عن مصادقية القوائم المالية .
					19 تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية ان وجدت ووضعها والإشارة اليها في تقرير نهائي .
					20 تكون القوائم المالية في صورة جيدة لا يشوبها نقص في الإيضاحات الهامة.
					21 بإمكان المراجع ان يصدر تقريراً ذو جودة دون توفر المعلومات الكافية.
					22 توجد بعض مجالات تفرضها الإدارة المنشأة على المراجع الخارجي من شأنه ان يقلل من مصادقية القوائم المالية

## الملحق 02: نتائج تحليل الاستبيان باستخدام ssps

### Statistics

		الجنس	العمر	الحالية الوضعية	المهنية الخبرة	العلمي المؤهل
N	Valid	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0

### الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	38	95.0	95.0	95.0
Valid انثى	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

### الحالية الوضعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
جامعي استاذ	6	15.0	15.0	15.0
محاسب خبير	6	15.0	15.0	30.0
Valid حسابات محافظ	22	55.0	55.0	85.0
معتمد محاسب	6	15.0	15.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

### المهنية الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من اقل	16	40.0	40.0	40.0
سنوات 10 الى 5 من	18	45.0	45.0	85.0
Valid سنة 15 الى 10 من	4	10.0	10.0	95.0
سنة 15 من اكثر	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

## الملحق 02: نتائج تحليل الاستبيان باستخدام ssps

### العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	18	45.0	45.0	45.0
دكتوراء	12	30.0	30.0	75.0
ماحستير	10	25.0	25.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الكافي الإلمام للمراجع الأساسي دور ونظامها المؤسسة اعمال ما يخص بكل بنزاهة الالتزام المراجع مهام من عند الحقائق تشويه وعدم الموضوعية لمهامه ممارسته	40	.00	5.00	3.7250	1.26060
المراجعة بالإجراءات المراجع يقوم والحسابات الكشوفات لجميع التحليلية المنشأة ادارة قبل من المقدمة الرئيسية المراجعة محل	40	.00	5.00	3.9250	1.28876
التحليلية المراجعة الإجراءات تعتبر ادلة على للحصول جيد بشكل مستعملة الأرصدة صحة من للتأكد كافية اثبات المالية	40	.00	5.00	3.9000	.90014
بعض تكون عندما الأوقات معظم في بتقديم المراجع يقوم والأخطاء التلاعب المطول تقريره بجانب مختصر تقريره	40	.00	5.00	3.2750	1.39574
Valid N (listwise)	40				

## الملحق 02: نتائج تحليل الاستبيان باستخدام spss

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الإقرار بتقديم الإدارة رفض حالة في ضروري انه المراجع يعتقد الذي وان متحفظ رأيه يبدي ان عليه يتوجب يشكل ذلك لان الراي اخطاء عن يمتنع المراجع عملية لنطاق تحديدا إقرارات تناقض حالة في المراجع على ان الأخرى اثبات ادلة مع الإدارة نظر اعادة مع ذلك اسباب يستفضي من مقدمة الأخرى الإقرارات بمصادقية الإدارة	40	.00	5.00	3.9000	1.17233
على المحافظة الخارجي المراجع على حصل قد يكون التي المعلومات سرية بمهامه القيام اثناء عليها الذي بالتاريخ عادة المراجع تقرير يؤرخ فعلا فيه اصدر	40	.00	5.00	4.1750	.95776
اقرارات بتقديم الخارجي المراجع يقوم اثبات ادلة تقييم من كجزء المنشأة المشاهدة عن الناجمة المعلومات توفر الإدارة ومناقشة والاستفسار والملاحظة حاسمة اثبات ادلة للمراجع والموظفين القوائم صحة من للتأكد ومحايدة وكافية المالية.	40	.00	5.00	3.8750	.91111
يتطلب تقريره في المراجع الثقة زيادة مراجع بتعيين المراجعة للجنة تقوم ان اتعابه وتحديد	40	.00	5.00	4.0000	1.06217
Valid N (listwise)	40			3.9500	1.41331

## الملحق 02: نتائج تحليل الاستبيان باستخدام spss

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
في الخارجي المراجع دور يتمثل المتعلقة الجوهرية الأخطاء اكتشاف الغش نتيجة المالية بالمعلومات تقريره في اليها والإشارة والأخطاء لبعض الخارجي المراجع عرض عند يقوم متعددة اساسية ونقاط الملاحظات . مختصر تقرير بتقديم	40	.00	5.00	4.4500	.87560
الخارجي المراجع ارتباط فترة طوال عملية جودة الى تؤدي بالمؤسسة المراجع حياد يدعم كما المراجعة واستقلاله	40	.00	5.00	3.9000	1.12774
يمكن هل المعلومات توفر عدم عند جودة ذو تقرير يصدر ان للمراجع لأسلوب الخارجي المراجع ممارسة هل على اسراره مع ملانم بشكل المهني شك الخاصة اثبات ادلة المنشأة له تقدم ان جودة تأكد من يزيد المنشأة بالاستمرارية . المالية القوائم	40	.00	4.00	1.9500	1.21845
واجب الخطوات من مجموعة هناك يتضمن المراجعة عملية بمافيه التنفيذ مصداقية عن والصادق السليم التعبير . المالية القوائم	40	.00	5.00	4.1000	.77790
المراجع قدرة في المراجعة جودة تتمثل في والمخالفات الأخطاء اكتشاف على ووضعها وجدت ان المالية القوائم . نهائي تقرير في اليها والإشارة	40	.00	5.00	4.3250	.85896
لا جيدة صورة في المالية القوائم تكون الهامة الإيضاحات في نقص يشوبها دو تقريراً يصدر ان المراجع بإمكان	40	.00	5.00	4.1250	.91111
الكافية المعلومات توفر دون جودة الإدارة تفرضها مجالات بعض توجد شأنه من الخارجي المراجع على المنشأة المالية القوائم مصداقية من يقلل ان	40	.00	5.00	3.2500	1.59727
Valid N (listwise)	40				

## الملحق 02: نتائج تحليل الاستبيان باستخدام ssps

---

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.701	22