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

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية تحليلية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية الوادي

إعداد الطلبة :
-بالقـط عكـاشة
-نصبـة صـــالح

إشـراف الأستاذ الدكتور:
-مايـدة محمد فيـــصل

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
محمد فيصل مايدة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
محمد علـــي داهـــم	أستاذ مساعد –أ–	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشـا

السنـة الجامعيـة: 2023/2022

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

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسـم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية تحليلية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية الوادي

إعداد الطلبة :
-بالقـط عكـاشة
-نصبـة صـــالح

إشـراف الأستاذ الدكتور:
-مايـدة محمد فيـــصل

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
محمد فيصل مايدة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
محمد علـــي داهـــم	أستاذ مساعد –أ–	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشـا

السنـة الجامعيـة: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

أهدي هذا العمل والتخرج إلى شمعة حياتي إلى من علمني الصبر وإلى من دعمني في مشواري الدراسي إلى أن وافتها المنية وسندي في الحياة وإلى مصدر إلهامي وقوتي

إلى جدتـي الغالية . . . زينب بـــــــاهي رحمها الله

إلى الوالـدة الكريـمة حفظها الله ورعاها التي عبدت دعواتها لـــي

طـريق الخـــــير والتوفيق

إلى الــوالد الكـــــريم حفـظه الله

إلى من حبـهم يجري في عـــروقي . . . إخوتي

إلى كل من علمني حرفـا في الابتدائي إلى ما بعد التدرج

إلى زمـلائي في الدفـــــعة

إلى كل طالب علـم

"عكاشة"

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

إلى روح **والدتي** الطاهرة

إلى **والدي** أطال الله في عمره

قال الله تعالى

﴿ **وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا** ﴾

إلى **إخوتي** حفظهم الله

إلى **زوجتي** الغالية و**إلى أبنائي:** سارة ومحمد وإبراهيم ورفيق

حفظهم الله ووفقهم وأنار دربهم

إلى جميع **الأهل والأقارب**

إلى جميع الزملاء بدفعة ماستر 2 محاسبة وتدقيق وإلى كل طالب وباحث علم

أهدي هذا البحث عرفانا وتقديرا ومحبة

"صالح"

شكر وتقدير

بعد أن وفقنا الله وأنار دربنا بالعلم والمعرفة ومنَّ علينا بإتمام
هذا البحث فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل أولا وأخيرا
إلى الذي لا يطيب الليل إلا بشكره، ولا يطيب النهار إلا بطاعته، ولا تطيب اللحظات
إلا بذكره، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوه، ولا تطيب الجنة إلا برؤيته . . .لله عز وجل،
عملا بقوله تعالى ﴿**لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ**﴾

وانطلاقا من العرفان بالجميل، فإنه ليسرنا ويثلج صدورنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى استاذنا ومشرفنا الفاضل، الأستاذ الدكتور **مايدة محمد فيصل**، الذي أمدنا من منابع علمه بالكثير، والذي ما توان يوما عن مد يد المساعدة لنا وفي جميع المجالات، وحمدا لله أن يسره في دربنا ويسر به أمرنا، وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراسا متلألئا في نور العلم والمعرفة.

كما لا ننسى بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور **سالمي محمد الدينوري**، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي قدمها لنا جزاه الله عنا كل خير.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة الذين كان لهم الفضل الكبير إلى وصولنا إلى هذه المراتب جزاهم الله كل خير، ووفقهم لمزيد من العطاء.

كما نتقدم بشكرنا الخالص إلى أعضاء لجنة المناقشة على ما تكبدوه من عناء في قراءة هذه المذكرة المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.

كما نشكر الأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان الخاص بهذه الدراسة

والشكر الموصول إلى كل من ساهم بإمدادنا ولو بكلمة طيبة بعثت فينا روح العمل

"شكرا"

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدارسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، وإلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم وتقارير مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصيفة عامة، وعملية اتخاذ القرارات بصيفة خاصة.

ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية للحصول على المعلومات، والاستعانة بالعديد من الأساليب الاحصائية لتحديد طبيعة البيانات والاختبارات المناسبة لكل فرضية، حيث تم توزيع على عينة متكونة من (73) استمارة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وأساتذة الاختصاص بولاية الوادي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تساهم مساهمة كبيرة في الحصول على قوائم وتقارير مالية ذات جودة، كما أنها مفيدة لمستخدميها وتساعدهم في اتخاذ القرارات السليمة، كما تستفيد المؤسسة من إرشادات وملاحظات المراجع الخارجي وهذا لتقوية نظامها الرقابي، وتعزيز ثقة قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، جودة قوائم مالية، جودة تقارير مالية، مستخدمي القوائم المالية، مصداقية القوائم المالية، تقرير المراجع الخارجي للحسابات، مسؤوليات المراجع الخارجي.

Study summary

This study aimed to find out the extent to which external audit contributes to improving the quality of financial statements and reports, and to show the role played by the external audit process in helping to provide accurate financial statements and reports to the parties that request them, as well as highlighting the importance and degree of benefit of these parties from external audit in the management process as in general, and the decision-making process in particular.

In order to achieve this goal, the questionnaire was relied upon as a basic tool for obtaining information, and the use of many statistical methods to determine the nature of the data and the appropriate tests for each hypothesis, as it was distributed to a sample consisting of (73) questionnaires among accountants, accountants, and professors of specialization in El-Oued state.

This study concluded that the external audit contributes significantly to obtaining quality financial lists and reports, as it is useful to its users and assists them in making sound decisions.

Keywords: external audit, quality of financial statements, quality of financial reports, users of financial statements, credibility of financial statements, external auditor's report, responsibilities of the external auditor.

فهرس المحتويات

المحتـوى	الصفحة
الإهداءات	-
شكر وعرفان	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	IV
فهرس الملاحق	V
فهرس الاختصارات	VI
مقـدمـة	أ-ج
الفصل الأول: التأصل العلمي والنظري للمراجعة الخارجية	
تمهيـد	02
المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية	03
المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة الخارجية في الجزائر في ظل القانون 10-01	09
المطلب الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية	20
المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، أنواعها وإجراءاتها	25
المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية	25
المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية	27
المطلب الثالث: أنواع وإجراءات ومراحل المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمحاسبة	30
المبحث الثالث: مبادئ، فروض ومعايير المراجعة الخارجية	49
المطلب الأول: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية	49
المطلب الثاني: المعايير الشخصية للمراجعة الخارجية (المعايير العامة)	53
المطلب الثالث: معيار العمل الميداني	55
المطلب الرابع: معايير اعداد التقارير	57
خلاصـة	60

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم والتقارير المالية	
تمهيد	62
المبحث الأول: ماهية القوائم والتقارير المالية	63
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية والاعتبارات العامة لعرضها	63
المطلب الثاني: ماهية التقارير المالية ومحتوياتها ومتطلبات إعدادها	81
المبحث الثاني: ماهية جودة القوائم والتقارير المالية	100
المطلب الأول: مدخل لإدارة الجودة	100
المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة الخارجية للحسابات	101
المطلب الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية والتقارير المالية	112
المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية وجودة القوائم والتقارير المالية	120
المطلب الأول: لجان المراجعة دورها وأهميتها	120
المطلب الثاني: آليات ووسائل المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية	124
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الخارجية ومعاييرها بجودة التقارير المالية	127
خلاصة	132
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
تمهيد	134
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	135
المطلب الأول: الطريقة	135
المطلب الثاني: الأدوات	135
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	142
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة	142
المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة	145
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	156
خلاصة	162
الخاتمة	164
قائمة المراجع والمصادر	171
الملاحق	187

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	أنواع وأهداف مهن المحاسبة وفقا للتنظيمات المهنية الجزائرية	14
02-01	الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	31
03-01	العلاقة بين المراجعة والمحاسبة	48
04-01	مبادئ المراجعة الخارجية	50
01-02	مستخدمي المعلومات المالية واهتماماتهم وقراراتهم	73
02-02	العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية	109
01-03	عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والمدروسة	135
02-03	معامل الثبات لفقرات الاستمارة (ألفا كرونباخ).	138
03-03	درجات مقياس ليكرت	139
04-03	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية	142
05-03	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	143
06-03	توزيع أفراد العينة حسب المهنة أو الوظيفة الحالية	144
07-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول	146
08-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني	148
09-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث	150
10-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الرابع	151
11-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الخامس	153
12-03	المتوسطات الحسابية لفقرات المحور السادس	155
13-03	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	157
14-03	اختبار الفرضية الرئيسية	158
15-03	اختبار الفرضية الفرعية الاولى	158
16-03	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	159
17-03	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	159
18-03	اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	160
19-03	اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	160
20-03	اختبار الفرضية الفرعية السادسة	161

فهرس الأشكال

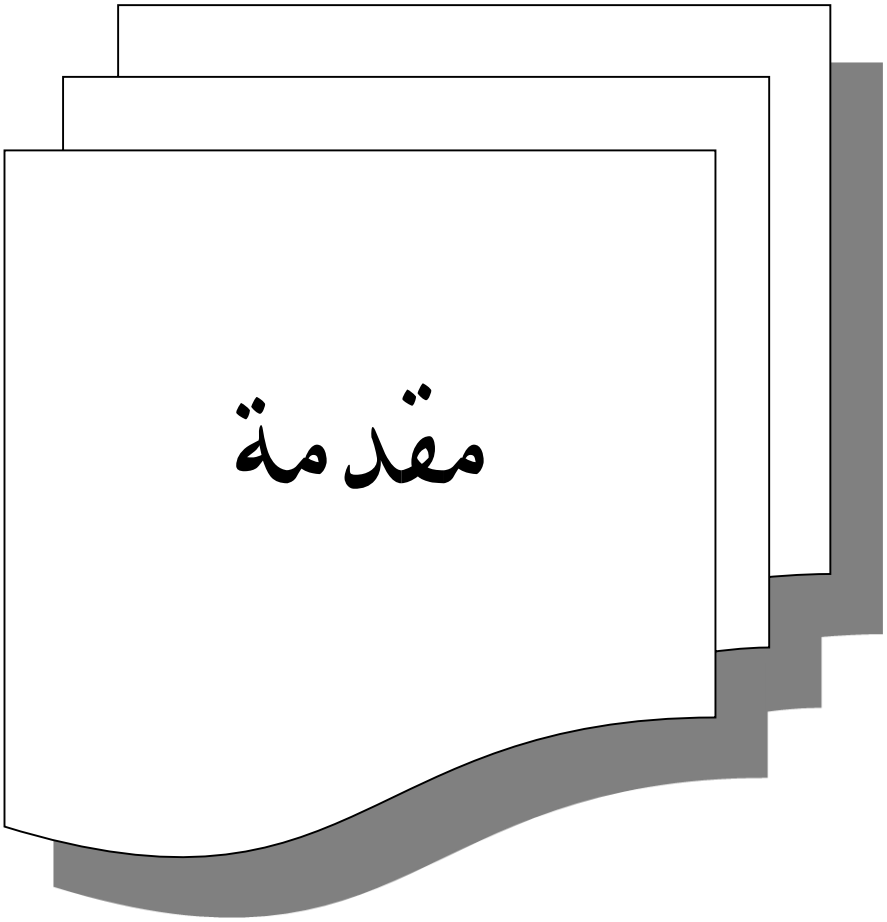
الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
أ	متغيرات الدراسة	ج
01-01	نظام المراجعة	08
02-01	مراحل المراجعة	23
03-01	المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة	24
04-01	أهمية المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة منها	27
05-01	أهداف المراجعة	29
06-01	أنواع المراجعة الخارجية	34
07-01	المرحلة الأولية للمراجعة الخارجية (المعرفة الشاملة بالمؤسسة)	38
08-01	مقومات نظام الرقابة الداخلية	42
09-01	العلاقة بين المراجعة الخارجية والمحاسبة	47
10-01	مبادئ المراجعة الخارجية	51
11-01	معايير المراجعة المتعارف عليها	59
01-02	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية	68
02-02	يوضح القوائم المالية ومحتوياتها	78
03-02	أنواع الرأي	88
04-02	معايير إعداد التقارير المالية	89
05-02	التقرير النظيف النموذجي حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية	99
06-02	الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية	104
07-02	الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية	112
08-02	معايير جودة القوائم المالية	114
09-02	أهمية تكوين لجان المراجعة	123
01-03	توزيع العينة حسب الدرجة العلمية	143
02-03	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	144
03-03	توزيع العينة حسب المهنة أو الوظيفة الحالية	145

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	المواد من 07 الى 13 من القانون رقم 10-01	187
02	الميزانية	189
03	جدول حسابات النتائج	191
04	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	193
05	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	194
06	جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة	195
07	المـــلاحق	196
08	الاستمارة	200
09	الأساتذة المحكمين	205
09	مخرجات SPSS V 21	206

فهرس الاختصارات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
IAS1	International Accounting Standard 01	المعيار المحاسبي الدولي رقم 01
IASC	International According Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
SCF	Standing Committee on Finance	النظام المحاسبي المالي
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
UEC	Union European Experts Compiles Economies	الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين
IFAC	International Federation of Accountants	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS7	International Accounting Standard 07	المعيار المحاسبي الدولي رقم 07
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financial Accounting Foundation Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FRQ	Financial Reporting Quality	جودة التقارير المالية
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة الأسواق المالية الأمريكية
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية


مقدمة

مقدمة

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من أهم المهن التي لها دور كبير وفعال في التطور الاقتصـــادي لأي بلد، وترتبط مهنة المراجعة الخارجية ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء من الشـــركات والمؤســـســـات الاقتصـادية وكافة المسـتفيدين من خدمات المراجعة، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي أن يقدم خدمة ذات جودة عالية.

تمثل جودة المراجعة الخارجية مطلبا ضـــروريا لكافة الأطراف المهتمة بها، فالمراجع يهمه أن تتم عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة، وذلك بهدف إضفاء الثقة على تقريره، ويهم إدارة المؤسسة أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضـفاء الثقة على قوائمها المالية، بحيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة شـهادة معتمدة بكفاءة وفعالية لأداء إدارة المؤسـسـة وإشـرافها على المهام الموكلة إليها، ودليل لمسـتخدمي القوائم المالية بأنها مارسـت مسـؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة، وأن اعدادها للقوائم المالية قد تم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أما مستخدمي القوائم المالية فيهمهم أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضـفاء الثقة على القوائم المالية والتي تمكنهم من الاعتماد عليها في تلبية احتياجاتهم، كما يهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة المحاســـبة والمراجعة أن تتم عملية المراجعة الخارجية بجودة عالية، بهدف المحافظة على مصالح جميع الأطراف.

وتأسيسا لما سبق، فإن الوصول إلى إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية معبرة تعبيرا صادقا عن الوضع المالي الحقيقي من حيث نتيجة الأعمال والمركز المالي يعتبر الهدف الأسـاسـي لوجود نظام معلومات محاسبي في المؤسـسـة الاقتصادية وللوصول إلى تحقيق هذا الهدف لابد من توفير مجموعة من المتطلبات، لعلى من أهمها المراجعة الخارجية من خلال تدقيق وفحص العمليات ابتداءً وزيادة تأكيد الثقة في المعلومات انتهاءً.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1-الأسئلة الفرعية

-هل تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة؟

-هل تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية؟

-هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين؟

-هل تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية؟

-هل تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية؟

-هل تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية؟

2-فرضيات الدراسة

- تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة.

-تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.

- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

- تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

3-أهمية الدراسة

تنصب هذه الدراسة في الأهمية البالغة التي تحظى بها مهنة المراجعة الخارجية في توجيه أعمال المؤسسات الاقتصادية وزيادة كفاءة المراجعين الخارجيين، وهذا من خلال الخدمات التي تقدمها لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، وباعتبارها الضرورة الحتمية التي لا مناص منها كونها البوصلة التي تُقوم مسار المؤسسة، وكذلك كون المراجعة تعالج موضوعا من أهم المواضيع والمتمثلة في مصداقية القوائم المالية في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة التي تحتويها هذه القوائم من أهم المتغيرات فيها، بل مورد أساسي من موارد المؤسسة.

4-أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تبيان القدرة على كسب المصداقية التي تضفيها المراجعة الخارجية بكل ما يضبطها من مبادئ ومعايير على البيانات المحاسبية، وإبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من خلال مختلف إجراءات المراجعة في تعزيز ودعم الثقة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية.

5-مبررات اختيار الموضوع

لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة لعدة مبررات لعلى أهمها يتجلى في الاعتبارات الآتية:

-المبررات الموضوعية

-محاولة التطرق لأحد أهم المجلات التي تعمل على تأهيل المؤسسات؛

-شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة المراجعة في الجزائر؛

-تعتبر المراجعة موضوع حديث يتعلق بأحداث اليوم ويجب تحديثه باستمرار؛

-قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت الموضوع في الجزائر؛

-معرفة ميدان المراجعة الخارجية، والتعرف على ما يحيط بها من إجراءات.

-المبررات الذاتية (الشخصية)

-ميول الباحثان لميدان المراجعة والمحاسبة كونها مجال التخصص والرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الجانب.

-الحاجة إلى دراسة متخصصة

إن هذا الموضوع جدير بالدراسة والبحث أكثر انطلاقا من المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني، وزيادة الطلب على معلومات (قوائم وتقارير مالية) قيمة، ذات مصداقية وفعالية والمساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة خاصة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، والتي أصبحت مطلب إجباري في ظل المستجدات الدولية، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق للمراجعة كعلم وكمهنة على المستوى الوطني.

6-الإطار الزماني والمكاني للدراسة

يمثل الإطار الزماني لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة خلال شهري افريل وماي 2023.

أما الإطار المكاني لهذه الدراسة يتمثل في استقصاء آراء محافظي حسابات، خبراء محاسبين، وأساتذة جامعيين في ولاية الوادي.

7-صعوبات الدراسة

يمكن حصر صعوبات البحث في النقاط التالية:

-ضيق الفترة الزمنية المحددة للدراسة؛

-قلة الكتب في مكتبة الكلية المتعلقة بموضوع جودة المراجعة، وجودة القوائم والتقارير المالية ومقاييس تقييمها والعوامل المؤثرة فيها في الجزائر؛

-عدم التجاوب من قبل المهنيين وكذا الأكاديميين بسبب انشغالهم في أعداد القوائم والتقارير السنوية؛

-إهدار الوقت في توزيع الاستبيان والانتظار لاسترجاعه؛

-صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لكبر حجمه؛

-صعوبة التوفيق بين العمل والبحث في الموضوع؛

-صعوبة الحصول عل المعلومات نظرا لحساسية الموضوع.

8-منهجية الدراسة

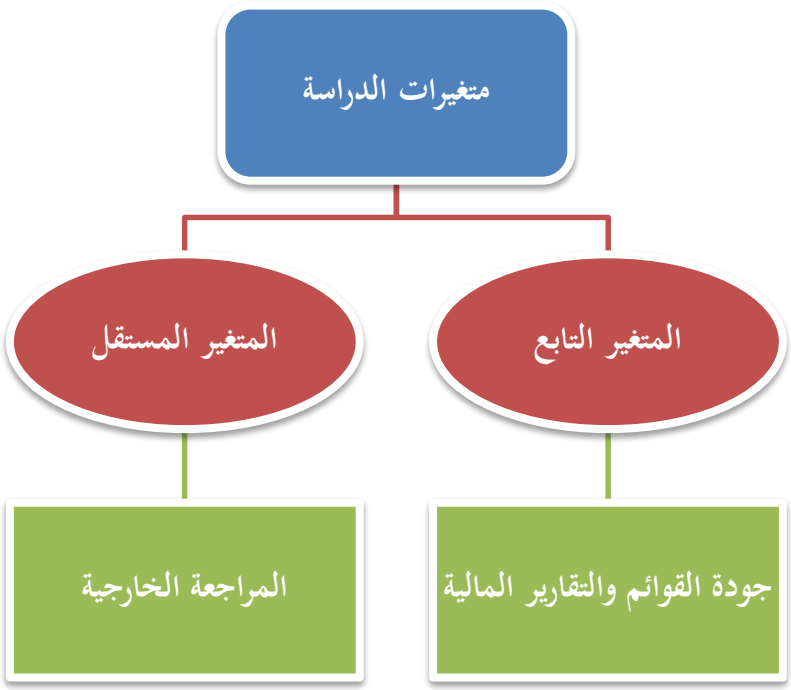
بناءا على طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منها، نحاول استخدام المناهج المتعددة في الدراسات المالية والاقتصادية، وعليه فإن المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي لسرد الحقائق المتعلقة بتاريخ المراجعة وتطورها والمفاهيم المرتبطة بجودة القوائم والتقارير المالية ومن خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بالموضوع.

وعملا بالأسس التي يرتكز عليها المنهج الاستقرائي عند عرض استمارة الاستبيان والذي يعتمد فيه على عينة من خبراء محاسبين، ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين، في ميدان المراجعة والمحاسبة، للوقوف على الواقع المالي للمهنة، وتم استخدام بعض الأدوات الإحصائية في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي نسخة Spss V 21 لمعالجة وتفريغ الاستبيان، واستخلاص النتائج.

9-نموذج الدراسة

فيما يلي شكل توضيحي يبين متغيرات الدراسة.

الشكل رقم (أ): متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الطلبة

10-هيكل الدراسة

يشتمل موضوع الدراسة على ثلاثة فصول عرضت بطريقة تخدم الموضوع، وتعمل على توضيح الإطار النظري لكل من العنصرين الأساسين للموضوع، وهما: المراجعة الخارجية وجودة القوائم والتقارير المالية.

فقد تناولنا في الفصل الأول التأصل العلمي والنظري للمراجعة الخارجية، وتعرضنا من خلاله في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الخارجية والمبحث الثاني خصصناه لأهمية وأهداف المراجعة الخارجية، أنواعها وإجراءاتها، أما المبحث الثالث فعرضنا فيه مبادئ، فروض ومعايير المراجعة الخارجية.

أما الفصل الثاني فخصص للإطار النظري لجودة القوائم والتقارير المالية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية القوائم والتقارير المالية، أما المبحث الثاني فإلى ماهية جودة القوائم والتقارير المالية، وفي المبحث الثالث العلاقة بين المراجع الخارجي وجودة القوائم والتقارير المالية.

أما الفصل الثاني كان عبارة عن دراسة ميدانية، حيث تطرقنا في المبحث الأول الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثاني فخصصناه للنتائج ومناقشتها حيث تم فيها اختبار الفرضيات، ومن ثم استخلاص النتائج، والتوصيات.

الفصل الأول:

التأصيل العلمي والنظري

للمراجعة الخارجية

تمهيد

أحدث ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني، لذلك كان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين، واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة، هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة في المؤسسات، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، فأصبحت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع.

ولكي تكون عملية المراجعة ذات فعالية ويمكن الاعتماد عليها، يجب أن تتم بواسطة المراجع الخارجي وعلى درجة كبيرة من الاستقلال والحياد عن الشركة التي يراجع حساباتها، وهذا يتطلب منه ألا يكون خاضعا لإدارة الشركة أو سلطتها أو متأثرا بآرائها، حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي سيقوم به، لهذا يعتبر اعتماد عملية المراجعة الخارجية أمرا ضروريا ومهما لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، وهو الضمان لشرعية وصدق القوائم المالية، لذلك سنتناول في هذا الفصل أهم محطات المراجعة الخارجية وفقا للتقسيم الآتي:

- **المبحث الأول**: ماهية المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثاني**: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، أنواعها وإجراءاتها.
- **المبحث الثالث**: مبادئ، فروض ومعايير المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تعد مهنة المراجعة من بين أهم المهن الممارسة في بيئة الأعمال الاقتصادية، حيث حظيت باهتمام كبير من قبل العلماء والمفكرين الاقتصادين.

تعود جذورها السائدة منذ العصور القديمة وتم تطويرها مع مرور الزمن إلى غاية ان وصلت عليه الآن، وهي تنقسم إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر منها إلى هذه الأخيرة. وفي هذا السياق، لا يمكن الخوض مباشرة في مفهوم المراجعة الخارجية دون الإشارة لأصولها، لذا سيتم التطرق في المقام الاول إلى نشأة المراجعة بعرض مراحل تطورها منذ العصر القديم إلى يومنا الحاضر، وكذا عرض أنواعها وأهدافها وهذا بعد التطرق إلى ماهية المراجعة الخارجية بالإضافة إلى فروضها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

تعود أصول المراجعة إلى العصور القديمة، غير أنها قد تطورت مع مرور الزمن كنتيجة لزيادة حجم النشاطات الاقتصادية وتعقد بيئة الأعمال، وكذا ظهور مشكل الوكالة، بالإضافة لاتساع مجال تطبيقها وتأثرها بالمستجدات التي مست الجانب المحاسبي، وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة لأهم المحطات التي مرت بها مهنة المراجعة منذ نشأتها إلى يومنا هذا.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

1-الفترة الأولى من 1500 قبل إلى الميلاد 1700 ميلادي: كان الآمر بالمراجعة في هذه المرحلة الكنيسة أو الملك والامبراطور وقد تكون الحكومة التي تقوم بالأمر بعملية المراجعة، حيث كانت الجهة التي تقوم بعملية المراجعة تتمثل في رجال الدين والكتاب العموميين، كما كان الهدف من عملية المراجعة في هذه الفترة هي حماية الأصول للمؤسسات ومعاقبة السارق على اختلاس الأموال[1].

2-الفترة الثانية من 1700 ميلادي إلى 1850 ميلادي: حيث كانت الجهة التي تأمر بالمراجعة في هذه المرحلة هي الحكومة والمحاكم التجارية، أما الجهة التي تستند لها مهنة المراجعة فهم المحاسبين، وكان الهدف من عمليات المراجعة هو منع عمليات الغش والتزوير ومعاقبة الجهات التي تمارس هذه الأعمال[2]. غير أن التغيرات الهامة التي

[1] خيرة رقيب، يزيد تقرارات، **التدقيق المحاسبي والمالي وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية: تطبيقات محلولة**، ط 1، ألفا للوثائق للنشر والتوزيع، عمان، 2023، ص: 14.

[2] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

طرأت خلال هذه الفترة هو انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى الزيادة الحاجة الماسة للمراجعين، بالإضافة إلى تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية عن عمليات المشروع ورغم ذلك استمر تنفيذ عملية المراجعة بصورة تفصيليه والتي لاتزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير[1].

الفترة الثالثة من 1850 ميلادي إلى 1900 ميلادي: في هذه المرحلة كانت الجهة التي تأمر بإجراء عمليات المراجعة تتمثل في الحكومة والمساهمين، والمكلف بعملية المراجعة هو شخص مهني في المحاسبة والمراجعة، إذن الهدف من عملية المراجعة في هذه المرحلة هي تجنب الأخطاء، وعمليات الغش وتأكيد صحة المعلومات المحاسبية الظاهرة في قائمة المركز المالي التاريخية[2].

وفي هذا السياق صدر قانون الشركات البريطاني عام 1862م، ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، والذي أدى إلى دفع لمهنة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت جرائها، فكانت فرنسا سنة 1881م الولايات المتحدة الأمريكية 1882م وألمانيا 1896 م وكندا سنة 1902 م وأستراليا سنة 1904 م، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر[3].

المرحلة الرابعة من 1900 ميلادي يومنا هذا: تميزت هذه الفترة بظهور بوادر تنظيم مهنة المراجعة على مستوى الشرق العربي، فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث بدأت مزاولتها للمهنة دون تنظيم في سنة 1909 م، عند صدور القانون رقم (01) المنظم لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات، والذي تلقى عدة تعديلات خلال الفترة الممتدة بين سنتي 1950 م و1955 م، أما عن لبنان وسوريا فبفعل صدور القانون التجاري اللبناني سنة 1943م والقانون التجاري السوري سنة 1949 م، وذلك تطبيقهما للقانون التجاري العثماني ونموذج عقد تأسيس المستمد من قانون مستعمرها الفرنسي آنذاك، بينما في الكويت فقد استمر تطبيق قانون الشركات الهندية لسنة 1913 م، إلى غاية صدور قانون الشركات الكويتي رقم (10) سنة 1960 م والذي تناول إضافات متعلقة بأصول المراجعة كما تم صور القانون رقم (06) سنة 1962م، الذي نظم ممارسة مهنة المراجعة، وفي فلسطين والعراق كانت هناك

[1] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص: 33.

[2] خيرة رقيب، يزيد تقرارت، مرجع سابق، ص: 14.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، ط 6، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 18.

تشريعات مهنية متقدمة سنة 1919 م، مستمدة من قانون الشركات البريطاني، كما ظل القانون الهندي مطبقاً في العراق، حتى سنة 1957م. إلى غاية أن استبدل بقانون الشركات العراقي سنة 1958 م[1].

أما في الأردن فشهدت مهنة مراجعة الحسابات اهتماما لدى المشرع في نهاية الخمسينات حيث توج ذلك بإقرار قانون رقم (10) لسنة 1961 م انعكاسا لبدء التطور الاقتصادي الأردني، بينما بدأت المراجعة في المملكة العربية السعودية سنة 1950 م، لكن يمكن اعتبار أن البداية الحقيقية للتنظيم المهني للمراجعة جاء بعد صدور المرسوم الملكي رقم 12/02 سنة 1991 م الخاص بإصدار نظام المحاسبين القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين[2].

الفرع الثاني: نشأة وتطور المراجعة الخارجية في الجزائر

أما عن نشاط المراجعة في الجزائر فان المطلع على تاريخه يجد أن هذا النشاط جاء كنتيجة حتمية لانفصال الملكية عن التسيير وظهور نظرية الوكالة، وذلك نتيجة لتوسع نشاط المؤسسة وتعدد أشكالها مع زيادة خطوط الإنتاج فيها وتعقد أنماط التسيير بها، لذا كان من الواجب وجود طرف ثالث بمثابة وسيط يراقب ويراجع حسابات المؤسسة من أجل رفع تقرير لملاكها يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد.

أولا: من سنة 1962 إلى 27 أفريل 1991

إن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1962 م تبعا للأمر رقم 107-69 بتاريخ: 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي ينص في مادته 39 على أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين متدربي الحسابات في الشركات الوطنية. والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي، من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول والخصوم.

كما صدر الأمور رقم 83-71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وينص على ما يلي:

-لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وعن أية تسمية كانت مهنه المحاسب أو الخبير المحاسب، إذل م يرخص له بذلك، ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 19-21.

[2] أحمد يحي عباصرة، **تدقيق الحسابات على الحاسوب**، ط 1، تدقيق الحسابات على الحاسوب، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص: 18.

– ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الاحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم لكل أمانة، وتحديد شروط أداء اليمين على المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين، بموجب مرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير العدل؛

– إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت سلطة وزير المالية؛

–وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبين وشروط الدخول للمهنة، وكيفية ممارستها كما تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، تسييره واختصاصه.

كما تطرق المرسوم رقم 170–173 المؤرخ في 1973/11/16 إلى تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، ودخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة، وهم المراقبون الماليون للمالية، مراقبو المالية ومفتشو المالية، وقد تناول الأمر الرئاسي رقم 83/71 الصادر تاريخ: 1971/09/29 مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشتراط تعيينهم من الخبراء المرخص بذلك.

كما تم خلال هذه الفترة اصدار نصين أساسين يخصان تنظيم الجانب التكويني للمراجعة، وهما:

–المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18، والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية، وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبة؛

–المرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

وفي نفس الفترة صدر القانون رقم 88–01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، وتنص المادة 40 على ما يلي "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة والتحسين المستمر لأنماط سيرها وتسييرها".

ثانيا: الفترة من 27 أفريل 1991 إلى 29 جوان 2010

في هذه المرحلة صدر القانون 08–91 سنة 1991 لتنظيم المهنة، حيث أنشئ بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأوكلت بذلك مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات التي لا تنحل ضمن مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في مصف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وقد صدر المرسوم التشريعي رقم 08-73 سنة 1993 ليعدل ويتمم إلى الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري، وذلك ليتماشى مع التوجيه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق.

في نفس التوجه، صدر القانون رقم 10-95 الذي يعدل ويلغى بعض أحكام قانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة. وقد أعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل ضمن نطاقه واختصاصه.

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96/136 لسنة 1996، والمتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها معنا مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

كما صدر سنة 1999 م مقرر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا القرار في سنة 2002 ثم في سنة 2006، وذلك للموافق على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة وفي سنة 2010، صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 01-10 مؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي احكام القانون 08-91 المنظم للمهنة.

ثالثا: الفترة من 29 جوان 2010 إلى غاية الآن

وفي سنة 2010 صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 01-10 مؤرخ في 2010/06/29 لتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث يلغي احكام القانون 08-91 المنظم للمهنة، ان صدور هذا القانون سمح بتغيير نمط تنظيم التكوينات من خلال العمل على انشاء معهد متخصص للتكوين في مجال المحاسبة، كما تميزت هذه الفترة بما يلي[1]:

-الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف كما يلي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

[1] علي بن يحي، **التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي على ضوء المعايير الدولية والمحلية**، دار نزهة الالباب للنشر والتوزيع، 2023، ص ص: 44-45.

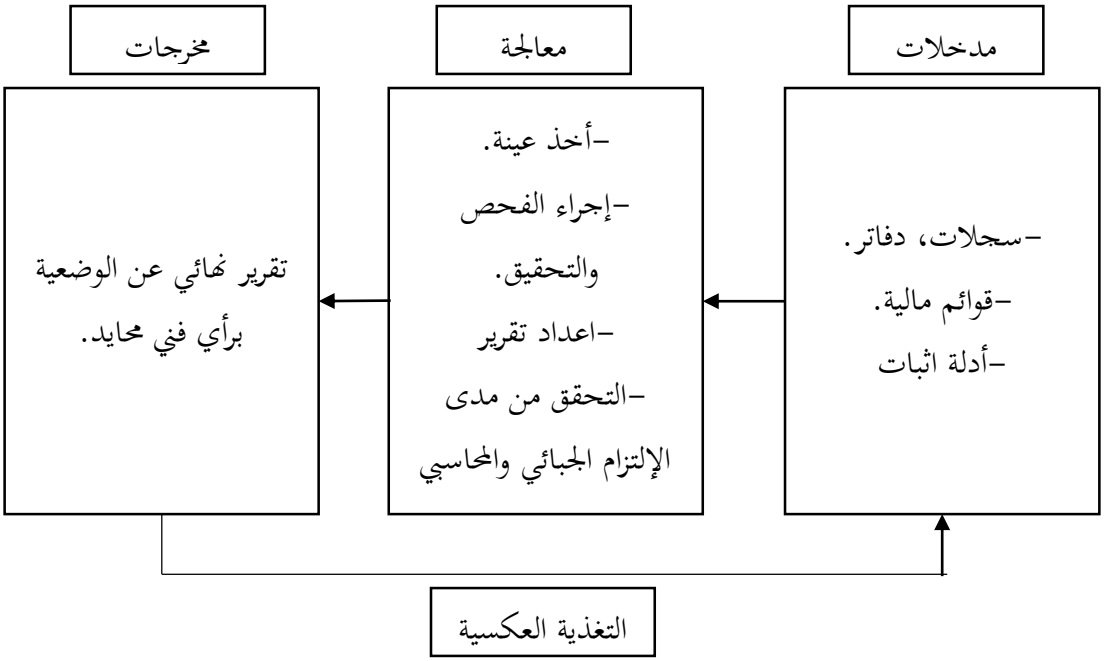
-تغيير طريقة منح الاعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية المتمثلة في وزارة المالية؛

-العمل على تطوير الممارسات المحاسبية من خلال تنظيم جلسات، ملتقيات، دورات، تكوينية.

الفرع الثالث: نظام المراجعة الخارجية

إن المراجعة عبارة عن نظام يعمل على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها ويمكن تمثيل هذا النظام في الشكل التالي[1]:

الشكل رقم (01-01): نظام المراجعة



المصدر: قحموش سميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة (2009-2010)**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 07.

[1] قحموش سميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة للفترة (2009-2010)**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 06.

المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة الخارجية في الجزائر في ظل القانون 10-01

لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، خاصة مع تبني النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في 2009.

حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة، ومن أجل هذا صدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا بهدف إعادة السيطرة على التحكم في ممارسة هذه المهنة إلى وزارة المالية، والتي فقدت الكثير من ذلك، خاصة في ظل القانون السابق 91-08، حيث رأت الوزارة أنه لابد من إعادة تنظيم هذه المهنة من أجل الوصول إلى تحقيق نتائج أفضل تخدم جميع الأطراف الفاعلة في هذا الميدان، وفيما يلي نعرض أهم ما جاء به هذا القانون والذي رأينا أنه من المهم الإشارة إليه:

أولا: عرض محتوى مشروع القانون 10-01 وشروط ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة

1-عرض محتوى مشروع القانون 10-01

هو قانون يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلا. وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية.

حيث نصت المادة 14 منه على أنه ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون[1].

كما مكّن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها موجب القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة:

[1] بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **وقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01**، مجلة Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT، المجلد 13، العدد 02، 2014، ص: 12.

ومن خلال هذا القانون المستحدث في 29 جوان 2010 استطاعت من خلال وزارة المالية استرجاع الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين.

ولقد تم بموجبه ما يلي[1]:

-منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي أصبح من صلاحيات وزير المالية؛

-مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛

-التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

إضافة إلى ما سبق فقد حددت المادة رقم 05 في الفصل الأول الخاص بالأحكام العامة من قانون 10-01 على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية: وهي خمس لجان متخصصة كما يأتي[2]:

-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية (Une Commission de nomalisation des pratiques comtables et des diligences professionelles)؛

-لجنة الاعتماد (La commission d'agrément)؛

-لجنة التكوين (Une Commission de formastion)؛

-لجنة الانضباط والتحكيم (Une Commission de discipline et d'arbitrage)؛

-لجنة مراقبة النوعية (Une Commission de Contrôle qualité).

[1] محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10-01**، مداخلة في ملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائر (المالية والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، يومي 24-25 نوفمبر 2014، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص: 02.

[2] المادة رقم 05، **القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، ص: 04.

2-شروط ومقاييس ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وفق قانون 10-01

قبل ان نلجأ إلى شروط ومقاييس ممارسة المهنة سوف نعرف ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات حسب قانون 10-01 وهي:

-ممارسة مهنة الخبير المحاسبي

يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[1].

بالنسبة للخبير المحاسبي فان مهمته ظرفية أو مؤقتة بحيث يجب ان يقوم بإعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير الممارسات الإدارية والالتزامات على المهمة الموكلة اليه[2].

-ممارسات مهنة محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)

يعد محافظ للحسابات أو (المراجع الخارجي) في منظر هذا القانون ان كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[3].

يتم تعيين محافظ الحسابات (مراجع الحسابات) المسجل في الغرفة الوطنية من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بناءا على مداولات ويتم الموافقة على التعامل كتابيا وبناءا على دفتر الشروط المحدد بين الطرفين[4] (مراجع الحسابات والعميل المتمثل في المؤسسة).

ويتوجب على مراجع الحسابات أو مسير الشركة ان يعلم لجنة مراقبة النوعية بتعيينه وهذا عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوم ابتداءا من تاريخ تعيينه، كما يتعين عليه ان يعلم الهيئات المسؤولة كتابيا عن العراقيل التي تواجهه قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة.

---

[1] المادة رقم 18، القانون نفسه، ص: 06.

[2] المادة رقم 20، القانون نفسه، ص: 07.

[3] المادة رقم 22، القانون نفسه، الصفحة نفسها.

[4] المادة رقم 22، القانون نفسه، الصفحة نفسها.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل من مهمته دون أي التزام قانوني لكن شرط الاشعار المسبق والذي مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة (أي يقدم تقرير حول الأعمال التي قام بها قبل الاستقالة وهذا من أجل إبراء ذمته)[1].

وبعد التعرف على ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات، يمكن تحديد شروط ومقاييس ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة حسب القانون 10-01 كما يلي[2]:

فقد حددت المادة 08 من هذا القانون الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي:

-أن يكون جزائري الجنسية؛

-أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ-بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معتبر بمعادلتها؛

ب-بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

ت-بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

-ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلفة بشرف المهنة؛

-أن يكون معتمدا على الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

-أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم.

[1] المواد رقم 30، 34، 38، القانون السابق، ص: 08.

[2] المادة رقم 08، القانون نفسه، ص: 05.

تمنح الشهادات والاجازات المذكورة في البندين "أ" و"ب" أعلاه من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه؛

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد اجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند "ج" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسة المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

ثالثا: شروط تنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، حسب قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF): أقر النظام المحاسبي المالي شروط تنظيمية للمهن المحاسبية في الجزائر حيث تتمثل في[1]:

-وحدة قياس المحاسبة في الجزائر هي الدينار الجزائري أي تُمسك المحاسبة بالعملة الوطنية مع تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج وبدون مقاصة وذلك احتراما لمبدأ عدم المقاصة؛

-لا يمكن تسجيل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة إلا إذا كان هناك مستند أو وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره؛ كما يجري تحويل العمليات والأحداث المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة من خلال المعايير المحاسبية؛

-أرشفة كل الوثائق المحاسبية لمدة (10) سنوات على الأقل؛

-يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبة بالعمليات التي تُعالجها، كما تستوفي رقابة هاته العمليات وعرضها وتبليغها؛

-يجب القيام بجرد عناصر الأصول والخصوم على الأقل مرة في السنة بالقيمة والكمية؛ كما يمكن مسك المحاسبة يدويًا أو عن طريق المعلوماتية؛

-مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد إجباري (ما عدا في المؤسسات الصغيرة جدا)؛ مع إجراءات الاقفال يجب أن تتضمن عدم المساس بالتسجيلات؛

-استعمال الحسابات ذات رقمين إجباري على كل مؤسسة ويبقى لها الخيار في استعمال الحسابات الفرعية حسب حاجاتها.

[1] سبتي إسماعيل، **مطبوعة دروس في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022-2023، ص ص: 74-75.

ثالثا: أنواع وأهداف مهن المحاسبة والمراجعة وفقا للتنظيمات المهنية الجزائرية

تماشيا مع الإصلاحات الأخيرة (القانون (10-01)) فإنه تم الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من حيث التنظيم والتسيير، فكل مهنة أصبحت تخضع لسلطة وهيئة خاصة بها، مع العلم أن كل هيئة من الهيئات المذكورة تعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية ويسير كل منها مجلس وطني خاص بها، وقد كلفت تلك الهيئات بموجب المادة 15 من القانون 10-01 بما يأتي[1]:

-السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛

-الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛

-السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛

-إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

-إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

بالإضافة إلى المجلس الوطني للمحاسبة فإنه يم توضيح مجموعة التنظيمات المهنية الهادفة لضبط وتنظيم نشاط المهن المحاسبية حسب التشريع الجزائري في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): أنواع وأهداف مهن المحاسبة والمراجعة وفقا للتنظيمات المهنية الجزائرية

	الهيئة المنظمة	نوع النشاط	الهدف
01	المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	نشاط محاسبي	اعداد القوائم المالية
02	المجلس الوطني للغرفة الوطني لمحافظي الحسابات	نشاط المراجعة	اعداد التقارير المالية
03	المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين		

المصدر: سبتي إسماعيل، **مطبوعة دروس في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022-2023، ص: 22.

[1] سبتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 22.

رابعا: الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر[1]

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 01 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، سيتم في هذا العنصر التعرف على كل هيئة من الهيئات تلك بالاستناد أيضا إلى القانون 10-01 الصادر في الجوان 2010.

حيث تمثل الهيئات المنظمة لنشاط المهن المحاسبية في الجزائر في: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛ والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث نتيجة للإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والمراجعة، ولا سيما إصدار القانون 10-01 تم إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أنشأت بموجب القانون 91-01 بثلاث هيئات جديدة:

-المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون 10-01.

(انظر المواد من 07 إلى 13 من القانون رقم 10-01 في الملحق رقم 01)

خامسا: حقوق وواجبات المراجع الخارجي الحسابات في ظل القانون 10-01

منح المشرع المراجع الخارجي للحسابات مجموعة من الحقوق والتي تسمح له بأداء مهمته الرقابية بكل حرية واستقلالية، وكذلك فرض عليه مجموعة من الالتزامات حتى يخلق نوع من التوازن من شأنه ان يسمح بالسير الحسن لمهمته بالإضافة إلى رسم الخطوط والحدود التي يجب ألا يتعداها المراجع الخارجي للحسابات. ومن بين الواجبات والحقوق والتي نص عليها القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 نوجزها فيما يلي[2]:

[1] سبتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

[2] هوام جمعة، أحمودة وفاء، **تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: كتاب بيداغوجي موجه لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق**، ط 1، الدار الجزائرية للكتاب زموري، الجزائر، 2023، ص: 104-107.

1-واجبات المراجع الخارجي للحسابات: تضمن المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في أفريل 1996 أخلاقيات مهنة المراجع الخارجي للحسابات والواجبات المهنية المواد 59 و61 و62 و63 والتي تتمثل في:

-أن يتحمل المراجع الخارجي للحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج أي على المراجع الخارجي للحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية؛

-يعد المراجع الخارجي الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛

-يتحمل المراجع الخارجي للحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

-كما يتحمل المراجع الخارجي للحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛

- بالإضافة إلى ذلك، نصت المادة 71 القانون 10-01 في مضمونها يجب على المراجع الخارجي للحسابات أن يحافظ على السر المهني حسب الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من العقوبات بحيث لا يسمح لمراجع الحسابات الخارجي، بإفشاء السر المهني إلا في حالة من الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون؛

- كذلك، لقد ركز المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التسيير للمؤسسات العمومية والاقتصادية حيث تضمنت المادة 23 من قانون 10-01 أن مهمة المراجع الخارجي للحسابات فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في تسيير هذه الشركة، حيث أن التدخل في التسيير يلغي مبدأ استقلالية مراجع الحسابات؛

- كما يجب أن يكون تدخل المراجع الخارجي للحسابات بشكل شخصي وهذا حسب المواد 22، 23، 94، 48، 47، 46، 30، من القانون 10-01 حيث تنجز أشغال مراجعي الحسابات باسمهم الخاص تحت مسؤوليتهم الشخصية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي تحدد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات

ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة) ونظرا للأهمية الكبيرة لمهام محافظ الحسابات أعطيت له إمكانية الاستعانة بخبراء في إنجاز مهامهم.

2-حقوق المراجع الخارجي للحسابات: جاء في نص المواد 31 و32 و61 و71 من القانون رقم 10-01 حتى يؤدي المراجع الخارجي للحسابات مهمته على أكمل وجه خول له هذا القانون إضافة إلى المصادقة على انتظام وصحة الحسابات عدة حقوق نوجزها فيما يلي:

أ-حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات: يمكن للمدقق أو المراجع الخارجي للحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

ب-حق استدعاء الجمعية العامة: وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في استدعائها في الآجال القانونية، كما خول مراجع الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي؛

ت – حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق للمراجع الخارجي حضور اجتماع مجلس الإدارة وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره؛

ث – الحق في الأتعاب : سبب القرار المؤرخ في 6 ديسمبر سنة 2006 يعدل ويتمم القرار المؤرّخ في 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب المراجعين الخارجيين، وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح للمراجعين الخارجيين عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون.

والجدول التالي يوضع الفرق بين الحقوق وواجبات المراجعة الخارجية:

الجدول رقم (01-02): الفرق بين الحقوق وواجبات المراجعة الخارجية

واجبات المراجعة الخارجية	حقوق المراجعة الخارجية
*مراقبة أعمال المؤسسات؛ *مراجعة حساباتها وفقا لقواعد المراجعة المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛ *الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها على أعمال المؤسسة ودوائرها؛ *فحص الأنظمة المالية والادارية للمؤسسة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أموالها؛ *التحقق من الموجودات في المؤسسة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها.	يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء المحاسبية منها والغير محاسبية بالإضافة إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتأكد من مدى التقيد بنظام ومتطلبات قانون الشركات وليتمكن من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويحق له أيضا طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الإدارة وتزويده بكل ذلك.

المصدر: مروة مويسي، عجيلة محمد، **ركائز ومراحل المراجعة الخارجية في الجزائر: رؤية مستقبلية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 01، 2018، ص: 216.

سادسا: مسؤولية الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والعقوبات المقررة لذلك

1-مسؤولية المحاسب المعتمد والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

تتمثل في[1]:

أ-المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون رقم 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب واتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون".

من خلال نص المادة نقول ان مسؤولية محافظ الحسابات قد تكون إما تعاقدية أو تقصيرية ونعني بما أن مسؤولية محافظ الحسابات تكون تعاقدية أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وتكون مسؤولية تقصيرية لا عقدية عن كل خطأ يسبب ضررا للغير فيلزم بالتعويض وعليه لابد من توافر ثلاث أركان أساسية:

-خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛

[1] سيلية حماش، ربيعة ناصيري، **تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01**، مجلة البحوث والعقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2022، ص ص: 269-270.

- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات؛

- رابطة سببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب المدعي.

ب-مسؤولية جزائية: حسب المادة 62 من القانون رقم 10-01 " يتحمل الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني"، تتمثل هذه الحالة في ارتكاب جريمة من شأنها الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها القانون تتمثل في إما تدوين بيانات كاذبة في تقارير قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة، المصادقة على الوثائق مغايرة للتحقيق، عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ت-المسؤولية التأديبية: يتعرض محافظ الحسابات للمسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد الأخلاقية عند ممارسة مهنته.

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

-الإنذار؛

-التوبيخ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها سنة (6) أشهر؛

-الشطب من الجدول.

يلاحظ من خلال ما سبق أن تنفيذ كل من المسؤولية الجزائية والانضباطية تهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات لتصرف خاطئ ويكون ذلك عن طريق السجن والغرامات المالية والعقوبات التأديبية، لكن تنفيذ العقوبة المدنية يهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه للغير وهذا الاختلاف بين المسؤوليات لا يترتب عنه إقصاء مسؤولية لأخرى، حيث بالإمكان أن يتحمل محافظ الحسابات عن فعل معين المسؤوليات الثلاث في نفس الوقت.

2-العقوبات المقررة

يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب كل مرتكب هذه المخالفة بالحبس لمدة تتراوح من سنة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

في الأخير يمكن القول ان ما بين المسؤولية الجزائية والمسؤولية المدنية وكذا التأديبية كلها أقرها المشرع حفاظا على هذه المهن المحاسبية جراء الأخطاء التي يمارسها اصحابها سواء كانوا اشخاصا طبيعية أو معنوية،

فالتعويض يعد الجزاء المدني الذي أقره المشرع الجزائري في الشريعة العامة لجبر الضرر الذي يلحق الطرف الثاني في هذه العلاقة التعاقدية.

أما المسؤولية الجزائية هي ما يقره قانون العقوبات حيث أقر تحمل الخبير المحاسب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في قيام بالتزامه القانوني، تبقى المسؤولية التأديبية هي الأسبق من أجل محاول ردع المحاسب عن القيام بمثل هذه الأخطاء والتي قد تحمله المسؤوليتين السابقتين وليس فقط المسؤولية التأديبية[1].

وكخلاصة، يتضح من خلال ما سبق أن الجزائر سعت إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجال المحاسبة والمراجعة وذلك نظرا لوجود الكثير من المشاكل التي تواجه المهنة من خلال القانون السابق 91-08 والناتجة أساسا عن مجموعة من الأسباب، حيث يمكن ذكر أهمها:

-عدم ملائمة اتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية؛

-ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل المراجعة؛

-التنافس غير الشريف بين المراجعين (المدققين)، وهي مرتبطة بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل؛

-عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات؛

-ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعامل فيما بينهم؛

-عدم وجود معايير مراجعة متعارف عليها تلائم الوقع الجزائري.

المطلب الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية

لقد تركزت التعاريف المختلفة للمراجعة على بيان أهدافها ومجالات عملها منذ نشأتها حتى وقتنا الحاضر، وسوف نتطرق إلى المفهوم اللغوي ومن ثم الاصطلاحي للمراجعة.

أولا: المراجعة لغويا:

جاء في مختار الصـــحاح المراجعة هي المعاودة وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها.

[1] سيلية حماش، ربيعة ناصيري، مرجع سابق، ص ص: 270-271.

وقد كانت تتم هذه المراجعة في العصـــور القديمة عن طريق سماح أحد الافراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صـحتها، ولعل ذلك هو السـبب في أن اشـتقاق اصـطلاح المراجعة في اللغة الإنجليزية (Auditing) جاء من كلمة لاتينية بمعنى "يستمع Audire"[1].

ثانيا: المراجعة اصطلاحا

تعدد مفاهيم المراجعة في العديد من المراجع، وسنذكر فيما يلي أهمها:

التعريف الأول: فقد عرفت لجنة المفاهيم الأســاســية للمراجعة والمنبثقة عن الجمعية الامريكية للمحاســبة (American Accounting Association) المراجعة بأنها: "عملية منظمة تعتمد على الموضــوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والاحداث الاقتصــادية للمؤســســة، وذلك للتحقق من مدى مطابقة تلك النتائج للمعايير الموضوعة والمقبولة قبولا عاما وتوصيل النتائج للأطراف المعنية"[2].

التعريف الثاني: حيث عرفت منظمة العمل الفرنســي المراجعة بأنها: "مســعى أو طريقة منهجية مقدمة بشــكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

التعريف الثالث: وعرف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسـبين (UEC) المراجعة بأنها: "موضـوع مراجعة المحاسـبات السنوية هو إعطاء رأي عما إذا كانت هذه الحسابات تترجم الحالة الحقيقة للمؤسسة أثناء سنة الفحص"[4].

التعريف الرابع: فقد عرف كل من "Germond" و"Bonnault" المراجعة على أنها: "اختيار تقني صـارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسـسـة وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسـبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصـورة الصـادقة وللوضـعية المالية ونتائج المؤسسة"[5].

---

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 12.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 17.

[3] صالح حميداتو، **المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص: 53.

[4] محمد بوسماحة، علاوي لخضر، **التدقيق**، Les Pages Bleues Internationales، الجزائر، 2022، ص: 11.

[5] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص: 20.

التعريف الخامس: عرف "أحمد نور" المراجعة بأنها: "فحص القوائم المالية، يشـــتمل على بحث وتقييم وتحليل للســـجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاســـبية للمشـــروع، مع تحليل انتقادي للأدلة المســـتخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضـــح تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه المهني فيها"[1].

وعلى ضوء التعارف السابقة يمكن أن نستخلص بأن المراجعة الخارجية هي "**عبارة عن الفحص المهني المنظم يقوم به شـخص مهني مؤهل علميا وعمليا ومسـتقبل بغرض إبداء رأي محايد مدعم بالحجج حول نوعية المعلومات المالية المعروضـة من طرف المؤسـسـة، والزامها بالمعايير والمبادئ المحاسـبية المعمول بها، بهدف إعطاء صـورة صـادقة عن مدى دلالة الكشـوف المالية عن الوضـع المالي للمؤسـسـة وتوصـيل ذلك للأطراف المعنية**".

كما نلاحظ من خلال ما سبق بأن المراجعة الخارجية ترتكز على النقاط التالية:

-معلومات المراجعة ليست بالضرورة ان تكون معلومات محاسبية، ولكن يجب ان يكون هناك قابلية لإثباتها؛

-يجب ان تكون هناك أداة لقياس المعلومات؛

-لا يكفي ان يكون الشخص مهني، ولكن يجب ان يتصف بالاستقلالية؛

-المراجعة عملية هادفة ومنظمة واتصال متكامل؛

-المراجعة الخارجية برنامج معد مسبقا وليست عملا عشوائيا ومرتجلا.

ومن خلال ما سـبق ذكره بخصـوص تعريف المراجعة الخارجية حتى تصـل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل هي[2]:

-الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛

-التحقق: يقصـــد به إمكانية الحكم على صـــلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه ان يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

---

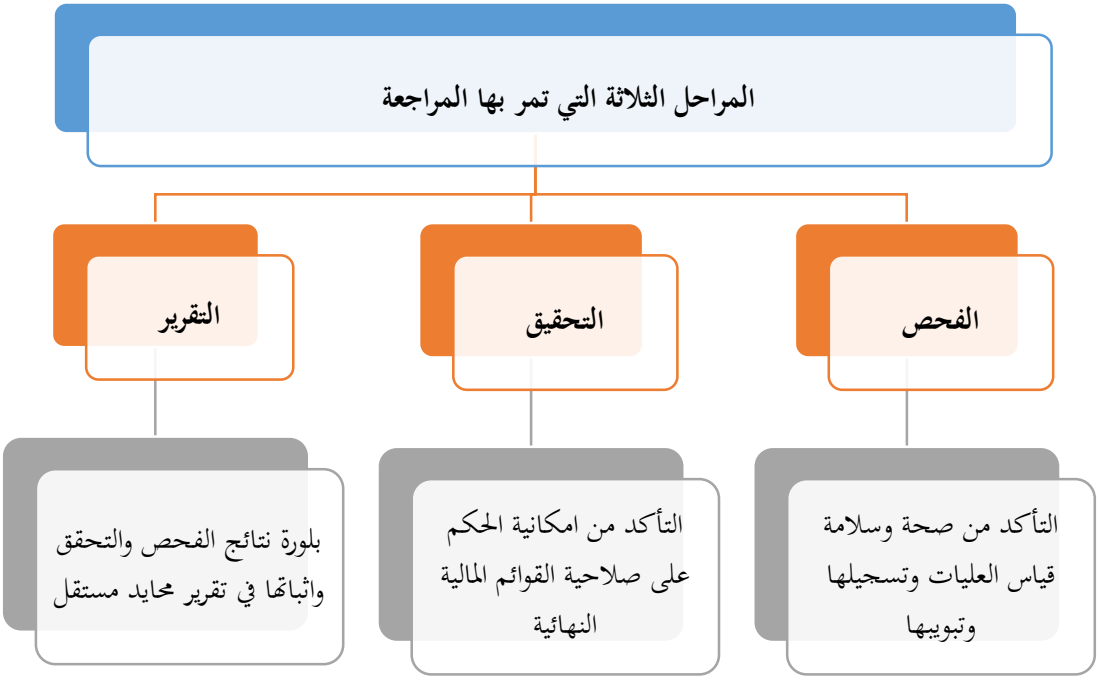
[1] أحمد نور، **مراجعة الحسابات: من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1990، ص: 06.

[2] مسـعود صـديقي، محمد بوراق، **مداخلة بعنوان: انعكاسـات تكامل المراجع الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس 2005، ص: 27.

ويمكن القول ان عمليتي الفحص والتحقق وجهتين لعملة واحدة، ويقصـــد بهما تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي.

-التقرير: هو ختام عملية المراجعة يقصـد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير ويقدم إلى الإدارة ومن يهمهم الامر (المساهمون).

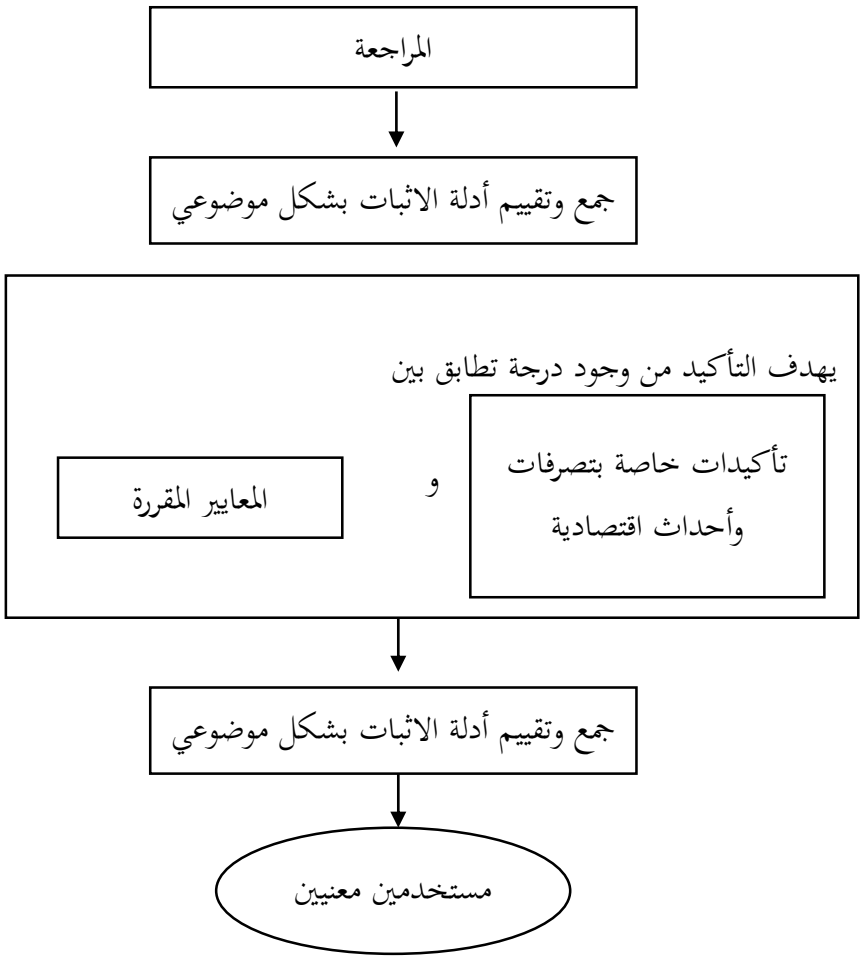
الشكل رقم (01-02): مراحل المراجعة



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق

ومن خلال ما ســبق من تعاريف المراجعة الخارجية يمكن اســتنتاج الشــكل التالي الذي يوضــح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة الخارجية

الشكل رقم (01-03): المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 20.

المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، أنواعها واجراءاتها

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهمية وأهداف المراجعة الخارجية من خلال:

المطلب الأول: أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة من الوسائل التي تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها والتي تسعى إلى التعرف على عدالة وصدق المركز المالي والنتائج المحققة من طرف المؤسسة، حيث أن مخرجات عملية المراجعة تساعد في اتخاذ القرارات، وهذه الأطراف هي:

1-إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على بيانات المحاسبية بشكل أساسي في عملية الرقابة والتخطيط، لذلك إذا لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية التي لا يمكن أن تتوفر إلا من خلال عملية المراجعة[1]؛

2-الملاك والمستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع خارجي حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات[2]؛

3-البنوك: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات من قبل مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة[3]؛

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 15.

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 08.

[3] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

4-الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، مع القروض والاعانات لبعض النشاطات، بالإضافة إلى النقابات التي تعتمد على القوائم المالية المراجعة في حال نشوف خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر؛

ولذا بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير عام 2002 ان أهمية المراجعة تكون على سبيل المثال في:

-يساعد مراجعو الحسابات المستقلون المحافظة على امانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية، وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على راس مال؛

-يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة[1].

5-إدارة الضرائب: ان المصداقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تضفي الثقة على الحسابات امام إدارة الضرائب، ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية[2]؛

6-تسيير الموارد البشرية المتاحة: عملية المراجعة الخارجية تؤدي إلى التوصل إلى نقاط الضعف في التسيير، ويقوم المراجع الخارجي بتقديم نصائح وتوصيات واقتراحات من شأنها رفع درجة الكفاءة الإدارية، وبالتالي استخدام الموارد المتاحة استخداما امثلا[3].

وفيما يلي شكل يوضع أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للجهات المستفيدة منها:

---

[1] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص: 62.

[2] صالح حميداتو، المرجع نفسه، صفحة نفسها.

[3] بوقرن دليلة، **اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة آراء عينة من الاكاديميين والمهنيين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015، ص: 08.

الشكل رقم (01-04): أهمية المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة منها

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجة

عموما، فإن هدف المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الفترة محل المراجعة.

كما يمكن تصنيف أهداف المراجعة الخارجية إلى صنفين أساسيين، تقليدية وحديثة وهي كما يلي:

أولا: الأهداف التقليدية

1-الأهداف الرئيسية

فالهدف الرئيسي للمراجعة في الوقت الحالي هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة يستند على ادلة اثبات مقنعة، وأن رأي المراجع يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار العام الذي اعدت البيانات المالية على أساسه[1].

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، ج 01، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص: 45.

2-الأهداف الثانوية (الفرعية)

تتمثل الأهداف الثانوية للمراجعة الخارجية في النقاط الآتية[1]:

-اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

-تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

-اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

-تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع؛

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

ثانيا: الأهداف الحديثة

تتمثل الأهداف الحديثة فيما يلي[2]:

-تحقيق اقصى قدر من الكفاية الإنتاجية، مع مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛

-تحقيق أثر كفاية إدارية وانتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة؛

-التحقق من مدى مراعات السياسات الموضوعية والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة؛

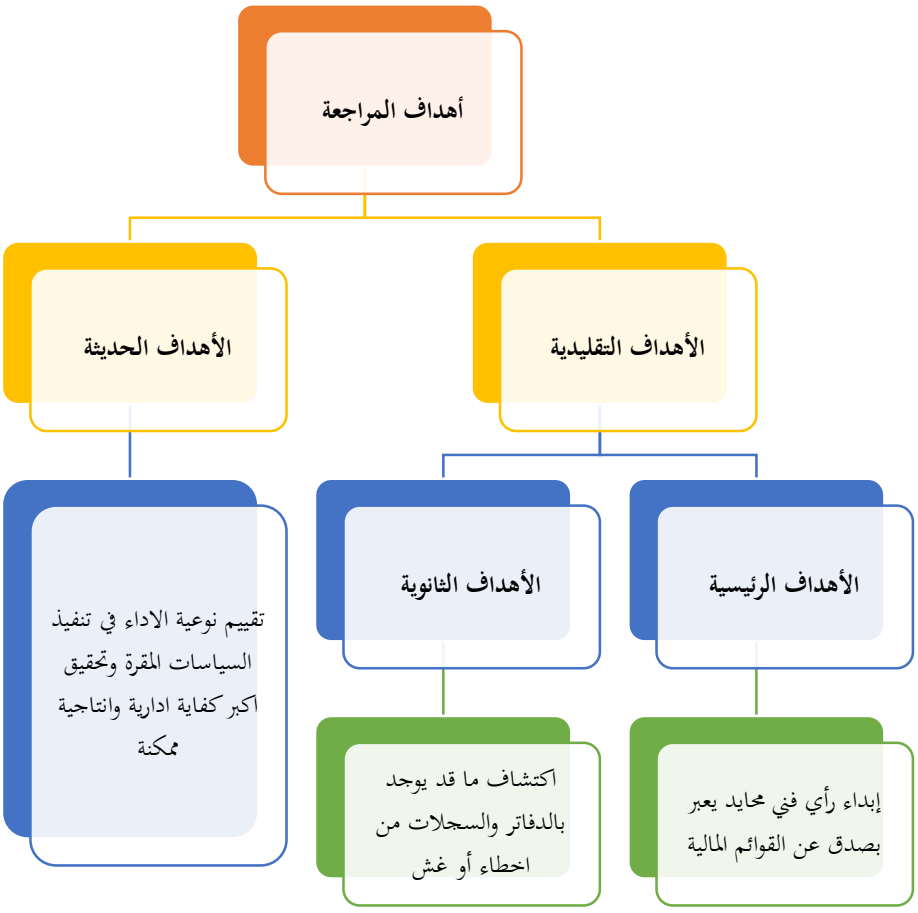
-تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة.

وفيما يلي شكل يلخص الأهداف السابقة:

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط 1 دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 26.

[2] رقايقية فاطمة الزهراء، **التدقيق المحاسبي: دروس وتطبيقات**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، ص: 27.

الشكل رقم (01-05): أهداف المراجعة



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق

بالإضافة إلى الأهداف العامة التي تم التطرق اليها، هناك أهداف عملية وميدانية نذكر منها ما يلي[1]:

1-عرض القوائم المالية: يهدف المراجع من خلال هذا البند إلى التأكد من ان المؤسسة بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى مما يجبر المراجع على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها؛

2-الشمولية: يعني ان كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون استثناءات، وحتى يتأكد المراجع من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة؛

[1] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص: 26.

3-الوجود والتحقيق: أي أن يتأكد المراجع من ان تجميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا؛

4-الملكية والمديونية: هنا يجب على المراجع أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الواردة في الميزانية وان الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات؛

5-التقيم: يعني هذا المبدأ انه على المراجع التأكد من كون كل العمليات المحاسبية قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع ثبات طرق التقييم من دورة إلى أخرى؛

6-إبداء رأي فني: الهدف الأساسي لمراجع الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن واثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

المطلب الثالث: أنواع وإجراءات ومراحل المراجعة الخارجية، وعلاقتها بالمحاسبة

سنتطرق في هذا المطلب إلى أنواع وإجراءات ومراحل المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمحاسبة

الفرع الأول: أنواع المراجعة

هناك عدة تقسيمات للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إليها، لكن هذا التنوع في المراجعة لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة، أي أن مفهوم المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغيير المعيار الذي ينظر منه إلى المراجعة، وهي كما يلي:

أولا: تبويب المراجعة من حيث الاستقلال

تقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى المراجعة الداخلية والخارجية، وهي كالتالي[1]:

1-مراجعة خارجية: هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية؛

2-مراجعة داخلية: هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمؤسسة ذاتها، والمراجع الداخلي هو موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا أنه يمكن اتخاذ بعض

[1] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 20.

الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاســـتقلال حيث يمكن مثلا ان يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشـــرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية والداخلية، نبين في الجدول التالي الفروق بينهما:

الجدول رقم (01-02): الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المعيار	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان النظام المحاسبي كفئ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، لكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وابداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول امام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول امام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحديد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلي يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك امر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة

المصدر: حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 53.

ثانيا: تبويب المراجعة من حيث الالتزام

أي من حيث الالتزام القانوني، وتتمثل في[1]:

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 20.

1-المراجعة الإلزامية (الإجبارية): هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث ينص المشـــرع من خلال نصـــوصـــه على إلزام تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذا التدقيق وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة منه؛

2-المراجعة غير الزامية (الاختيارية): هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أطراف سواء من داخل أو خارج المؤسسة كملاك المؤسسة، مجلس الإدارة . . . الخ، وهذا من أجل تحقيق هداف معينة، كحالة انفصال أو انضمام شريك جديد، تحسين وظيفة معينة . . . الخ.

ثالثا: تبويب المراجعة من حيث المجال أو نطاق المراجعة

حيث تنقسم من خلال هذا المعيار إلى ما يلي[1]:

1-مراجعة كاملة: في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضـــع الإدارة أو الجهة الميســـرة المراجع اية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به المراجع حيث ان مســـؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص؛

2-مراجعة جزئية: هي المراجعة التي تتضـمن وضـع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصـر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها.

رابعا: تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص (فحص حجم الاختبارات)

تتمثل في[2]:

1-مراجعة شـــاملة: تعني ان يقوم المراجع بمراجعة تفصـــيلية لجميع القيود والدفاتر والســـجلات والحســـابات والمستندات، وغالبا ما يستخدم هذا النوع من المراجعة في المؤسسة صغيرة الحجم لأن استخدام هذه المراجعة في المؤسسة الكبيرة سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة؛

2-مراجعة اختيارية: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، فالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2010/2009، ص ص: 24-23.

[2] المرجع نفسه، ص: 24.

خامسا: تبويب المراجعة من حيث التوقيت وإجراءات الاختبارات

وتتمثل في[1]:

1-مراجعة نهائية: تعد المراجعة النهائية مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد اقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المراجع ومساعديه على المؤسسة بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة؛

2-مراجعة مستمرة: تعد المراجعة المستمرة التي يقوم بها المراجع الخارجي بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت وبمعنى آخر تعد المراجعة المستمرة المراجعة التي تتم أولا بأول خلال السنة المالية.

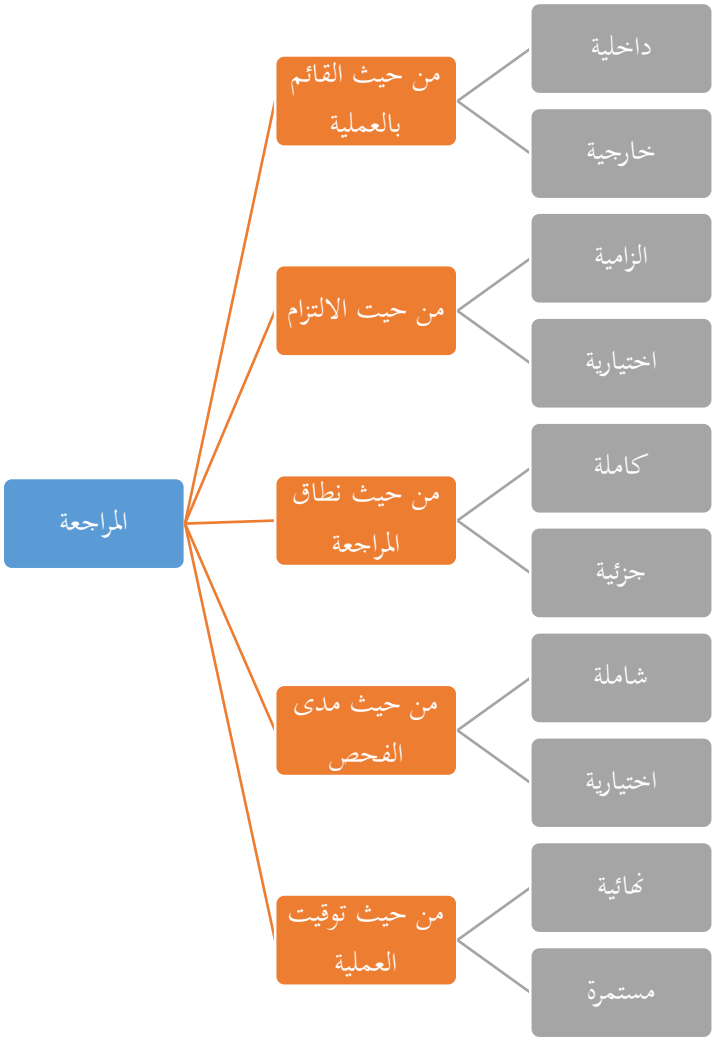
ولذلك فان هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما انها توفر للمراجع الوقت الكافي خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة وبالتالي تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

لذلك تطلق عليها المراجعة المانعة والمصححة في وقت واحد بالإضافة إلى ما سبق فان اتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي أهمها تأخير نتائج التدقيق وارتباك العمل في مكتب المراجع.

ويمكن تلخيص أنواع المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

[1] بن مسعود عبد الله كمال وآخرون، **التدقيق المالي والمحاسبي للخدمات الاجتماعية في القطاعين العام والخاص: مدعم بأسئلة وتمارين محلولة**، ط1، دار صبحي للطباعة والنشر والتوزيع، غرداية، الجزائر، 2022، ص: 52-53.

الشكل رقم (01-06): أنواع المراجعة الخارجية



المصدر: لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2015، ص:04.

الفرع الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية

الإجراءات عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليا وهذه متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي، يختار ما يراه مناسبا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة، يجب الإشارة هنا إلى وجود فرق بين المقصود بإجراءات المراجعة ومعاييرها، فالمعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب ان يتبعها المراجع اثناء أدائه لعمله، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم، فالمعايير تمثل أهداف نوعية او كيفية لإجراءات

المراجعة، بينما هذه الأخيرة فهي تعكس التصـــرفات والممارســـات أو الســـلوك الواجب اداؤه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة أو الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف بصفة عامة[1].

وقـد **فرقـت لجنـة إجراءات المراجعـة المنبثقـة عن المجمع الأمريكي للمحـاســـبين القـانونيين (AICPA) بين معايير المراجعة وإجراءاتها**، وذلك ان هذه الأخيرة تمثل الأعمال والتصـــرفات التي ينبغي ان يقوم بها المراجع أثناء اداءه لمهنته، في حين المعايير تعبر عن المقاييس النوعية لمدى دقة أعمال وممارســـات المراجع، والكيفية التي تمت بها الممارسـات، بالإضـافة إلى الأهداف الواجب تحقيقها من خلال اسـتعمال تلك الإجراءات كما ترتبط معايير المراجعة بصـــفات المراجع وكيفية اداءه لفحصـــه وإعداده لتقريره. وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوســيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج المراجعة، في حين المعايير تمثل الإطار العام الذي تتم فيه عملية المراجعة باســـتخدام الإجراءات الضـــرورية والمناســـبة لجميع مراحل العملية، أي بدءا من الاعداد والتخطيط والانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية، كما ان المعايير لا تخضـــع للحكم الشـخصـي للمراجع وهو ملزما بإتباعها، على عكس الإجراءات التي تترك لتقديره الشـخصـي وهو الذي يختارها حسب ما يراه مناسبا[2].

الفرع الثالث: مراحل عملية المراجعة الخارجية

المراجعة فحص منهجي يقوم به شـخص محترف، كفء ومسـتقل بغية إبداء رأيه المحايد حول مصـداقية القوائم المالية داخل الشركة

فبعد ان يستوفي المراجع كل الشروط القانونية التي تمكنه من مباشرة عمله بشكل حيادي ومستقل لابد عليه من وجود منهجية واضحة وفق مراحل محددة تمكنه من أداء مهامه بكل انتظام وعلى أكمل وجه.

وسنوجز هذه المراحل في ثلاث عمليات وهي كما يلي:

[1] وليام توماس، امرسون هنيكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب: احمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص: 53.

[2] بن عمارة منصور، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، عنابة، 2017/2016، ص: 237.

أولا: مرحلة التخطيط لعملية المراجعة

ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 الخاص بالتخطيط على انه: يجب ان يخطط المراجعون عمل المراجع من أجل أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة ويجب ان يتم تعديله اثناء أداء عملية المراجعة.

يســـن المعيار ان عملية التخطيط تعد ضـــرورية للتأكد من التكريس الملائم للمجالات المختلفة لعملية المراجعة وان المشاكل المحتملة تم تحديديها والعمل سوف يتم اتمامه بطريقة تتسم بالكفاءة وفي التوقيت المناسب[1].

ويجدر الإشارة ان لعملية التخطيط مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي[2]:

-التحديد الواضح والدقيق لأهداف عملية المراجعة؛

-التحديد المسبق لاهم المشاكل والعقبات المتوقعة التي تواجه المراجع وتحديد الحلول المناسبة لها؛

-التحديد الواضع لكافة السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال أعداد وتصميم برنامج المراجعة الملائم؛

-توزيع خطوات وإجراءات المراجعة بين أعضـاء فريق المراجعة والتنسـيق بينهم بالشـكل الذي يسـاعد على تنفيذ وأداء المهمة؛

-تحديد التوقيت المناســب لإجراءات المراجعة اللازمة لإنجاز عملية المراجعة بســرعة وعلى ضــوء هذه الأهداف العملية تتطلب عملية التخطيط معرفة شـاملة بالمؤسـسـة تليها اعداد برنامج المراجعة، ثم تحضـير أوراق وملفات العمل وهو ما سوف نتطرق اليه في هذا الفرع.

1-المعرفة الشاملة بالمؤسسة

قد يظن البعض ان بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتســنى له ذل مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المتتبع النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤســسـة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقسـيم المخزون لشـتى انواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج، ولن يتمكن من إعطاء رأي صـائب حول اخطار المؤسـسـة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على

[1] علي بن يحي، مرجع سابق، ص: 148.

[2] Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, **Comptabilite et Audit**, 3eme edition، Dunod, Paris, 2010, P: 455.

اخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صـــحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه قوانينه، ومعاييره المقارنة ما بين مؤسساته[1]؛

-الأشغال الأولية: خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التقرب على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع؛

-الاتصالات الأولية مع المؤسسة المراجعة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصـــالح ويجري حوارا معهم ومع من ســـيشـــتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها، ووحداتها، وعليه ان يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها؛

-انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا في ملف هو الملف الدائم كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ومما سبق من خطوات في هذه المرحلة يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

[1] فاتح سردوك، **محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية**، موجهة للسنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، 2023/2022، ص ص: 93-95.

الشكل رقم (01-07): المرحلة الأولية للمراجعة الخارجية (المعرفة الشاملة بالمؤسسة)

المصدر: فاتح سردوك، **محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية**، موجهة للسنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، 2023/2022، ص: 94.

2-برنامج المراجعة

يمثل برنامج المراجعة اهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط للمراجعة، حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي تقوم عليها، ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة[1]، مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الأقسام التي تدخل في مجال المراجعة، وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع ان يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية الذي سيتولى فحصه فحصا دقيقا لمعرفة مدى كفاية وسلامة ومدى إمكانية الاعتماد عليه في الخطة وتحديد المشاكل التي ستواجهه اثناء قيامه بعمله.

وبرنامج المراجعة يخدم عدة أغراض منها:أنه دليل ملخص لما يجب ان يقوم به المراجع ومساعديه من عمال، وهو أيضا تعليمات فنية وتفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه، وهو دليل للعمل المنتهي أي بعد

[1] Robert Obert, Marie pierre Mairess, op-cit, P: 455.

إتمام عملية المراجعة ومن هنا يظهر جليا دور البرنامج في كونه أداة رقابية وتخطيط يستطيع المراجع من خلاله تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية[1].

وبناءا على ما تقدم ذكره يجب على المراجع اثناء رسمه وتصميمه لبرنامج العمل ان يضع نصب عينيه النقاط الآتية[2]:

-اعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد اليه القيام به، بحيث إذا كانت المراجعة كاملة يتعين ان يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، إذا كانت المراجعة جزئية فيجب ان يعد البرنامج في حدود ذلك؛

-تحديد مستوى الاختبارات وفقا لنتائج فحصه الاولي وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية؛

-تحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من قبل خطوة من خطوات التي يشملها البرنامج لكون عملية المراجعة وسيلة لا غاية كما سبق وان أشرنا؛

-اتباع طريقة المراجعة التي تتماشى مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، بحيث يراعي الأسماء الخاصة التي تطلقها المؤسسة على الدفاتر والسجلات والتي يجب ان تتفق مع ما يراه في البرنامج؛

-تجميع أكبر قدر من الأدلة وقرائن الاثبات باستخدام وسائل المراجعة؛

-تحديد مسؤولية كل مراجع من المساعدين عند تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج[3].

3-أوراق وملفات العمل

طبقا للنشرية رقم 41 من معايير التدقيق الدولية، تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الاختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل اليها من خلال أداء المراجعة.

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا على الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، ويستند اليها في اعداده وهي القرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على اتباع العناية المهنية اثناء عملية الفحص.

---

[1] Armand Dayan, **Manuelde Gestion**, V 1, Agence Universitaire do la Francophonie, France, 2014, P: 891.

[2] Robert Obert, Marie pierre Mairess, op-cit, P: 456

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 141.

أكثر من هذا تساعد هذه الأوراق في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتعتبر أيضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق، تستخدم كدليل ضد المراجع أو للدفاع عنه.

وكتعريف دقيق للأوراق العمل: فهي ملفات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تنفذها، والاختبارات التي اجراها والمعلومات المتحصل عليها، والاستنتاجات الملائمة المتواصل اليها في مهنة المراجعة.

من الممكن تسجيل وثائق المراجعة على الورق، أو في وسائط الكترونية أو وسائط أخرى، وهي تشمل:

-ميزان المراجعة؛

-التحصيلات؛

-المذكرات؛

-المواضيع؛

-ملخصات للأمور المهمة؛

-رسائل التأكيد؛

-الاقرار؛

-قوائم الفحص والمراسلات (ما في ذلك البريد الإلكتروني) الخاص بالأمور المهمة.

كما يمكن ادخال ملخصات أو نسخ من سجلات العميل منها على سبيل المثال العقود والاتفاقيات الهامة المعنية كجزء من وثائق التدقيق إذا اعتبرت مناسبة[1].

ثانيا: مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل ان نخوص في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا ان نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وهي كما يلي:

1-مفهوم نظام الرقابة الداخلية: يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقيق بقدر المستطاع، من

[1] علي بن يحي، مرجع سابق، ص: 181.

النظام وكفاءة انجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقيق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والاخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية واعداد قوائم المالية ذات ثقة بصورة وقتية.

2-مقومات نظام الرقابة الداخلية: تتمثل في الآتي:

-البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة للمراجعة، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، التقارير ودراسة الحركة والوقت)؛

-النظام المحاسبي ويتمثل في (مجموعة دفترية كاملة، مستندات داخلية كافية، نماذج مستندات مصممة بصورة جيدة، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل السياسات والإجراءات المحاسبية، نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ونظام ضبط داخلي كفئ)؛

-وجود مراجعة داخلية؛

-التدريب وسياسة التوظيف؛

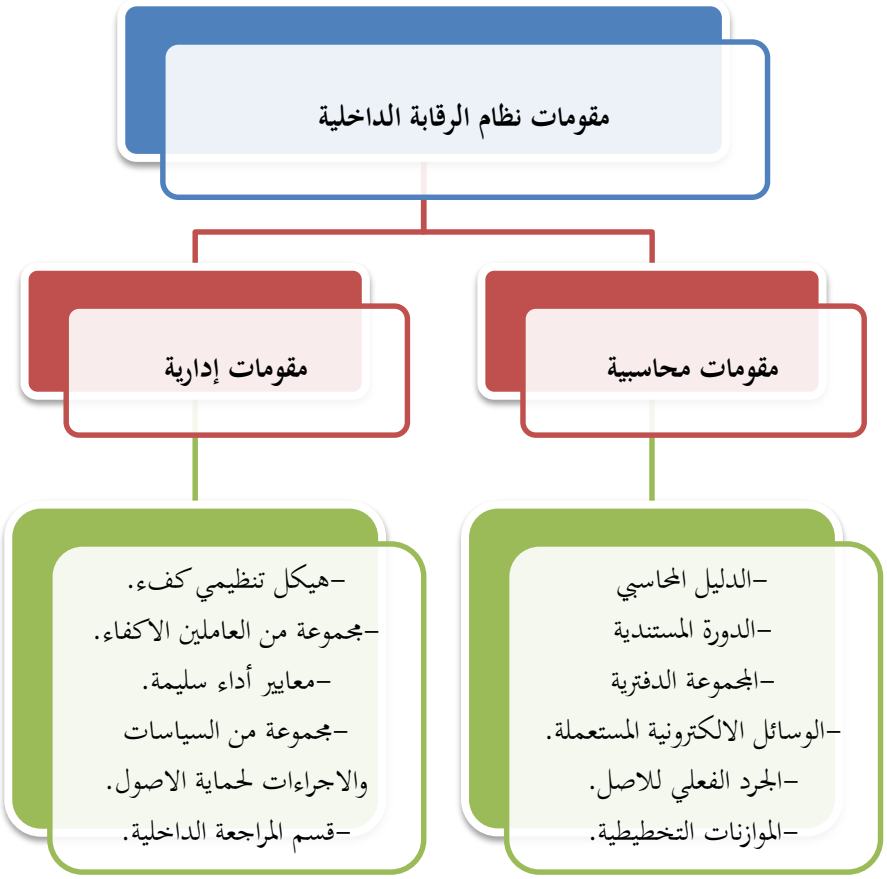
-معايير ومستويات الأداء؛

-الإجراءات الوقائية ومنها (التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر)[1].

ومما سبق يمكن استنتاج أو تلخيص المقومات المحاسبية والإدارية، لنظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص: 63-64.

الشكل رقم (01-08): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 169.

أ-جمع الإجراءات (التوثيق)

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، ولذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعالية وإلزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل الشركة ويوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

-الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل والتي تتمثل في لائحة نظام الرقابة الداخلية بالشركة؛

-خرائط التدقيق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة؛

-قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، تهدف إلى التقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذا العناصر.

وهذه الأساليب يمكن ان تستخدم مجتمعة أو بعضها بحسب احتياجات المراجع.

ب-اختبارات التطابق

لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب ان يتأكد من أنه قد فهم النظام وإن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:

-فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية او عدة عمليات ثم يقوم من بدايتها ويثبتها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر والمستندات؛

-فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من اتباع إجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة.

ج-التفسير الأولي لنظام الرقابة الداخلية

من خلال الخطوتين السابقتين فإن المراجع يقوم بالتقييم الأولي للنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل المراجعة، حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية، التي اتضحت له خلال التعريف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام[1]؛

د-اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الاولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع بان يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا؛

هـ-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المراحل السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره وهذا عند اكتشاف سوء أو فهم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل اليها عند تقييمه الأولي

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص: 65-66.

لنظام الرقابة الداخلية، ويقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة مبينا اثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم ملاحظات وتحفظات تكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية[1].

ثالثا: مرحلة الإجراءات التحليلية

في هذه المرحلة وحسب ما أسفر عليه نظام الرقابة الداخلية يبدأ المراجع في اختيار وفحص صحة الاحداث الاقتصادية والحسابات المتضمنة في القوائم المالية ليتأكد من الأمور التالية: الكمال؛ الوجود؛ الملكية؛ التقييم؛ وصحة التسجيل المحاسبي.

ويقضي المراجع كل وقته في جمع القرائن وادلة الاثبات التي تدعم رأيه الذي سيدلي به في ختام العملية.

رابعا: مرحلة إعداد التقرير النهائي للمراجعة الخارجية

إن هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة حيث يقوم المراجع باستكمال كافة الإجراءات المتعلقة بالمراجعة بدمج جميع المعلومات التي توصل اليها في وثيقة كتابية تبين رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة ما تحتويه القوائم المالية من معلومات، وتعتبر همزة وصل بينه وبين أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة[2].

الفرع الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة

المراجعة هي مهنة ملازمة للمحاسبة لأن المراجعة تهدف للتأكد من صحة الأعمال المحاسبية بالفحص، أما المحاسبة هي كافة العمليات التي يقوم بها المحاسب في كل أعمال الدورة المحاسبية في السجلات والدورة المستندية إلى استخراج التقارير المتعارف عليها.

يمكن للمحاسب ان يكون على معرفة بالمراجعة ولكن يجب ان يكون المراجع متقن للمحاسبة من كافة الجوانب لان المراجع هو المسؤول عن إبداء رأي يفيد بثقته في المعلومات المقدمة من المحاسب على شكل تقارير بعد انتهاء المراجع من فحصها من كل الجوانب.

-فالمحاسبة هي مجموعة من النظريات والطرق التي تهتم بتسجيل وتبويب وتلخيص وتوصل البيانات المالية؛

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 204.

[2] Frédéric Bernard et Autre, **Contrôle interne : concepts et aspects réglementaires**, Macima, Paris, 2005, P: 23.

-المراجعة هي مجموعة من النظريات والإجراءات التي تهتم بفحص واختيار البيانات والدفاتر المحاسبية وذلك بهدف التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها وبذلك نجد الاختلاف بين كل من مهنة المحاسب والمراجع فالأول (المحاسب) مهمته انشائية والثاني (المراجع) مهمته تحليلية انتقادية[1].

ومن خلال ما تم توضيحه من علاقة بين المراجعة الخارجية والمحاسبة نستنتج ما يلي[2]:

1-مجال العمل

-تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال فترة معينة، وتلخيص وتسيير نتائج هذه العمليات، واعداد القوائم المالية؛

-بينما تقوم المراجعة الخارجية بفحص بيانات ومعلومات القوائم المالية وبداء رأي فني محايد لمدى دلالتها عن المركز المالي.

2-طبيعة العمل

-المحاسبة بمثابة عمل انشائي، تبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات المؤيدة لها بدفتر اليومية وانتهاء بإعداد القوائم المالية؛

-بينما المراجعة الخارجية هي بمثابة عمل تحليلي انتقادي يبدا بفحص القوائم المالية وما تحتويه منا بيانات ومعلومات وينتهي عمله بإعداد تقرير يبين رأيه الفني المحايد.

3-المدخلات والمخرجات

-المحاسبة مدخلاتها المدخلات والمستندات الأولية المؤيدة للعمليات بينما مدخلات المراجعة الخارجية القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة ومخرجات المحاسبة القوائم المالية بينما مخرجات المراجعة الرأي الفني المحايد من خلال تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

4-الاستقلال والحياد: المحاسبة أحد نشاطات الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها، تنفذ تعليماتها وسياستها فلا تتمتع بالاستقلالية فهي خاضعة تماما للإدارة، بينما المراجعة وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا ترتبط برابط التبعية للإدارية ولا يخضع لسلطتها؛

[1] **ماهي علاقة المراجعة بالمحاسبة؟**، https://specialties.bayt.com، تاريخ الاطلاع: 2023/03/15، التوقيت: 21:00.

[2] رأفت سلامة محمود، وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، ط 1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص: 30-31.

5-تبعية العمل: يبدأ عمل المراجع الخارجي بعد انتهاء عمل المحاسبة فعمله مرتبط ارتباطا وثيقا بإنجاز عمل المحاسبة، فيبدأ المراجع بعد انهاء عملية المحاسبة إلى درجة كبيرة؛

6-الوظائف: وظيفة كل من المحاسب والمراجع هي القياس والاتصال وإن اختلفت طبيعتها، في كل منها فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بإعداد القوائم المالية، بينما القياس بالمراجعة يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي، بفحص القوائم المالية وما فيها من بيانات ومعلومات والتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، اما الاتصال المحاسبي فيهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها، بينما اتصال المراجع بهم بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد في القوائم المالية[1]؛

7-المبادئ والقواعد: تستند المحاسبة إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما بينما تستند المراجعة الخارجية المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما[2]؛

8-من حيث الدقة والثقة: مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) تعد غير مقبولة من مستخدميها ودرجة دقتها المنخفضة ما لم يتم مراجعتها من قبل مراجع مستقل، اما بالنسبة للمراجعة الخارجية فمخرجاتها (التقارير) تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الدقة والثقة لمستخدمي القوائم المالية[3]؛

9-المستندات والدفاتر: المحاسبة لها مستندات مدعمة بالمستندات والدفاتر وسجلاتها كالدفاتر اليومية والأستاذ والجرد والتقارير المحاسبية والمراجعة لها أوراق عمل خاصة بالمراجع[4]؛

10-المسؤولية: ان الإدارة مسؤولة عن اعداد القوائم المالية واحتوائها على إخطاء أو غش من صميم عمل الإدارة ومسؤوليتها، بينما مسؤولية المراجعة المهنية وقانونية تحددها قواعد المراجعة وآداب السلوك المهني ويخلي

---

[1] رأفت سلامة محمود، وآخرون، المرجع نفسه، ص: 32.

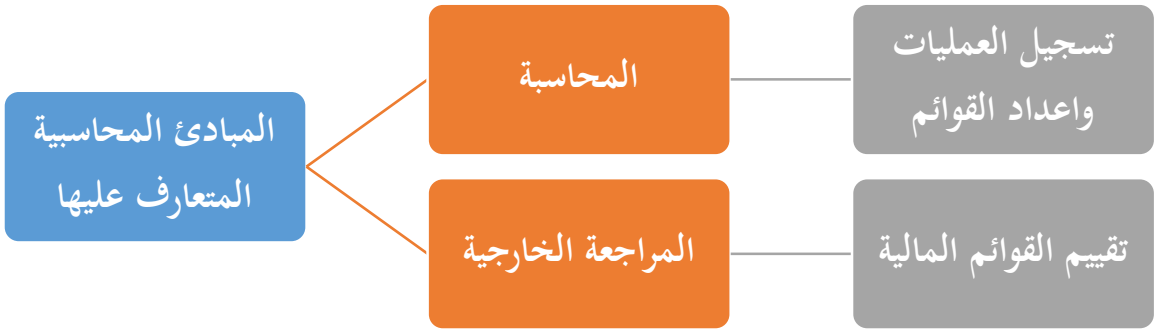
[2] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، ج 1، دار الثقافة، عمان، 2009، ص: 46.

[3] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

[4] غروي خالد، **المراجعة الخارجية كأداة لقياس مدى صحة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر: دراسة ميدانية من خلال عرض استبيان للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص دراسات محاسبة وجبائية، جامعة الاغواط، 2015/2014، ص ص: 20-21.

مسؤولية يبذل العناية المهنية الملائمة في عملية المراجعة وعدم التقصير في أوجه العمل، ولا يعتبر المراجع مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش الا ما يظهره فحصه العادي منه[1].

الشكل رقم (01-09): العلاقة بين المراجعة الخارجية والمحاسبة



المصدر: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 76.

ولإبراز الفرق بشكل أوضح سنلجأ إلى الجدول التالي الذي يوضح ذلك:

[1] غروي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الجدول رقم (01-03): العلاقة بين المراجعة والمحاسبة

البيان	المحاسبة	المراجعة
مجال العمل	تهتم بتسجيل العمليات المالية التي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج واعداد القوائم المالية	تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالتها
طبيعة العمل	عمل انشائي يبدا بتسجيل العمليات وينتهي بإعداد القوائم المالية	عمل تحليلي انتقادي يبدا بفحص القوائم المالية وينتهي بإعداد تقرير المراجعة
المدخلات والمخرجات	المدخلات: المستندات والبيانات المخرجات: القوائم المالية	المدخلات: القوائم المالية المخرجات: تقرير المراجعة
الاستقلال	أحد أنشطة المؤسسة وتابعة لإدارتها	وحدة مستقلة عن المؤسسة
المبادئ والقواعد	تستند إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	تستند لمعايير المراجعة المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما
من حيث الدقة والثقة	مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة ما لم يتم تدقيقها من قبل مراجع مستقل	مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين
المستندات والدفاتر	تعتمد على مجموعة من السجلات والوثائق	يعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق المراجعة
الوظائف	القياس المحاسبي: يهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة. الاتصال المحاسبي: تهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها	القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي الاتصال هنا يتهم بإعداد تقرير يتضمن رأيا فنيا بعدالة القوائم المالية
المسؤولية	الإدارة مسؤولة عن اعداد القوائم المالية وتصحيح الخطأ	مسؤولية المراجعة تحدها النصوص القانونية وقواعد السلوك المهني ولا يعتبر مسؤولا عن كشف الأخطاء الا ما يظهره الفحص العادي

المصدر: حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص ص: 45-46.

المبحث الثالث: مبادئ، فروض ومعايير المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة الخارجية على مجموعة من المبادئ والفروض والمعايير التي تشـــكل الإطار النظري للمراجعة وكما يمكن تلخيص هذه المبادئ والفروض والمعايير فيما يأتي:

المطلب الأول: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مبادئ المراجعة الخارجية وفروضها.

الفرع الأول: مبادئ المراجعة الخارجية

يوجد اتفاق بين الباحثين على ان هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للمرجعة الخارجية، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من اركانه، بناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للمراجعة يمكن تقســـيمها إلى مبدأين رئيسين مبدأ متعلق بركن الفحص، ومبدأ متعلق بركن التقرير.

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص إلى ما يلي[1]:

1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصـــد بهذا المبدأ، المعرفة الكاملة بطبيعة احداث المؤســـســـة وآثارها الفعلية والمحتملة على المؤسـسـة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، وتحديد احتياجات مختلفة الأطراف المسـتفيد من المعلومات المحاسبية من جانب آخر؛

2-مبدأ الشـمول في مدى الفحص الاختياري: وحسـب هذا المبدأ ضـرورة اسـتبعاد الحكم والتقرير الشـخصـي اثناء عملية الفحص، ويتحقق عن طريق الاســـتناد إلى العدد الكافي من ادلة الاثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الامر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا والتي يكون احتمال الخطأ فيها كبير نسبيا؛

3-مبدأ الموضـوعية في الفحص: ويشـير هذا المبدأ إلى ضـرورة الاقلال إلى أقصـى حد ممكن من عنصـر التقدير الشـــخصـــي او التمييز اثناء الفحص وذلك بالإســـناد إلى العدد الكافي من ادلة الاثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصـوصـا تجاه العناصـر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسـبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها[2]؛

---

[1] بن خليفة بالقاسم، **دروس في مقياس منهجية التدقيق**، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، 2020/2019، ص: 08.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 23.

4-مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عما تحويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة[1]؛

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير فيما يلي:

1-مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تكون تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المتعاملين بها؛

2-مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع على كل ما من شأنه توضيح مدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف أن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

3-مبدأ الانصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة ان تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية[2]؛

4-مبدأ النسبية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبني تحفظاته مقترحاته على أسباب حقيقة وموضوعية[3].

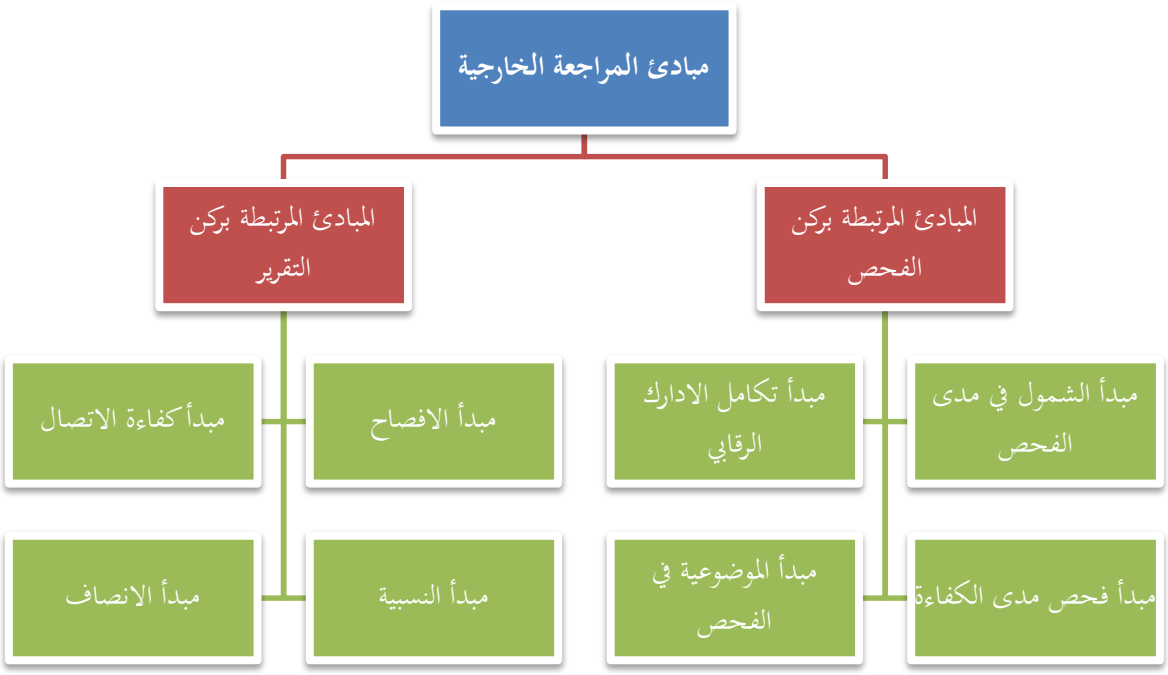
وبناءا على ما سبق يمكن استنتاج وتلخيص مبادئ المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

[1] عمر على عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 67.

[2] بن خليفة بالقاسم، مرجع سابق، ص: 09.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي، ادلة ونتائج التدقيق**، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 53.

الشكل رقم (01-10): مبادئ المراجعة الخارجية



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تعتبر فروض المراجعة هي الأساس الأول في بناء نظرية المراجعة حيث تمثل المعتقدات ومتطلبات سابقة تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي:

1-قابلية البيانات المالية للفحص

يعد هذا الفرض أساس عملية المراجعة، فعدم وجود دواعي لفحص البيانات والقوائم المالية يجعل من المهنة دون أي أهمية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في[1]:

-ملائمة المعلومات المحسابية لاحتياجات المستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعرفها؛

-قابلية المعلومات المالية للفحص، وهذا لكشف مدى انفصال مصدر المعلومات عن مستخدميها، وتنبع أهمية هذا المعيار من خلال ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر اعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات؛

[1] بن خليفة بالقاسم، مرجع سابق، ص: 09.

-الابتعاد عن التحيز لأي شـــخص او طرف عند التســـجيل، وتســـجيل الحقائق بطريق عادلة وقابلية المعلومات المحاسبية للقياس الكمي.

2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع: ويعطي وجود تبادل المنفعة بين الادرة والمراجع، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قرارتها على معلومات مالية التي ترتبط برأي المراجع وذلك لغرض التقدم ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بشكل أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها[1]؛

3-خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يشـــير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عنده تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها[2]؛

4-وجود نظام سـليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يمكن القول ان وجود نظام سـليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشـركة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثها، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم ســـلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، وكلما وجد المراجع نظام ســـليم للرقابة أدى به إلى اعداد برنامج المراجعة الخارجي بشكل يقلل من مدى الفحص[3]؛

5-التطبيق المناسـب للمبادئ المحاسـبية: يقوم هذا الفرض على أسـاس ان المبادئ المحاسـبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه او يحكم به صـــدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤســـســـة ونتائج أعمالها وتعتبر غير صادقة وعادلة، كما ان سيكون من الصعب على المراجعين ان يقوموا بمهمتهم وإبداء رأيهم في تلك القوائم[4]؛

6-العناصـر والمفردات التي كانت صـحيحة في الماضـي سـوف تكون كذلك في المسـتقبل: يعتبر هذا الفرض ان العمليات التي قامت بها المؤسـسـة في الماضـي تمت وفق إجراءات سـليمة وضـمن نظام سـليم للرقابة

[1] عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص: 18.

[2] محمد التهامي طواهر، مسـعود صـديقي، **المراجعة وتدقيق الحسـابات: الإطار النظري والممارسـات التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص: 14.

[3] عمر على عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 65.

[4] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 46.

الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض[1]؛

7-المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط: يشير هذا الفرض موضوع استقلال مراقب الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لجدية عملية المراجعة ومن ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب ان يدرس بجدية[2]، وبعبارة أخرى يتولى المراجع مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل المراجعة، بشرط عدم ادخال هذه الاتفاقية وعدم التدخل والقيام بأعمال خارج المهمة الأساسية له والمتمثلة في ابداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات والتي تؤدي إلى الاخلال بمعايير المراجعة والتي على رأسها معيار الاستقلالية[3].

المطلب الثاني: المعايير الشخصية للمراجعة الخارجية (المعايير العامة)

باعتباره شخص فني محترف وخارجي يشترط في المراجع توفر عنصرين اساسين هما: الكفاءة والاستقلالية، وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، ويحصل عليها المراجع بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من اعلى المستويات، حيث يتمثل هذا العنصرين فيما يلي[4]:

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي

أولا: التأهيل العلمي (الفني): ان يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائدة شهادة ميدانية في المحاسبة؛

ثانيا: التأهيل العملي والكفاءة المهنية (الخبرة المهنية): ان يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية او لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى ان هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي ان تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حدة سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 15.

[2] محمد سليمان الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 35.

[3] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 65-66.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

الفرع الثاني: الاستقلالية (الحياد)

أولا: عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع الا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وان لا تكون لأحد اقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في ابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية[1]؛

ثانيا: الاستقلال الذاتي (الذهني): يتطلب هذا من المراجع التمسك باستقلاله وحياد، ذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال مثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم فانه يجب تأكيد هذا المعيار في برنامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الاشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجع انما يعتمد على كونه يتضمن رأيا غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله، وترجع هذه الأهمية إلى العوامل الآتية[2]:

- إن الاستقلال والحيادة قاعدة ومبدأ أساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف مراجعة الحسابات الرئيسي المتمثل في ابلاغ الأطراف المعنية بنتائج مراجعة الحسابات؛

- إن الاستقلال والحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات مراجعة الحسابات؛

- إن الاستقلال والحياد عن توفرهما كمبدأ أو قاعدة أساسية تعمل على زيادة الثقة والتعزيز اللذين يضفيهما مراجع الحسابات على المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالمراجعة؛

-إن تحقيق أهداف مراجعة الحسابات لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المراجع فحسب، ولكن انطباع الآخرين عن مدى توفر الاستقلال المهني لمراجع الحسابات هي عملية ضرورية لتحقيق مبدأ الاستقلال والحياد.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

[2] علي بن يحي، مرجع سابق، ص ص: 74-75.

الفرع الثالث: العناية المهنية الواجبة

يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل المراجعة حتى يبعد نفسه عن أية مسائلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية ويتعين على المراجع ما يلي[1]:

-أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي يمكن ان تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بالتخطيط بعملية المراجعة أو اثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛

- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال تجربته السابقة في التعامل مع العميل؛

- أن يقوم بإزالة اية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في ابداء الرأي؛

- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.

وفي هذا المجال أيضا أوضح معيار التدقيق الدولي رقم 200 انه يجب على المراجع عند بذل العناية المهنية ان يتخذ موقف التشكك (الحذر) المهني أثناء عملية المراجعة مدركا احتمال انه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال على الرغم من خبرته السابقة ونزاعة إدارة المؤسسة والمكلفين بالرقابة.

المطلب الثالث: معيار العمل الميداني

يطلق على هذا المعيار بمعيار العمل الميداني كونه يتمثل في معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة، وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبط بالمعايير العامة.

حيث تمثل معايير العمل الميداني مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى ادلة وقرائن الاثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:

[1] علي بن يحي، مرجع سابق، ص: 75.

أولا: التخطيط الملائم لعملية المراجعة

يعني هذا المعيار ان المراجع مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلائم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل المراجعة، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى فإن المراجع مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقيم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية المراجعة[1].

ثانيا: الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية: يجب أن تتم دراسة وتقيم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتحديد مدى الاعتماد عليها عند تحديد حجم الاختبارات الجوهرية اللازمة[2]، ويمكن للمراجع فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال المعلومات عن المؤسسة وذلك من خلال الوسائل التالية[3]:

-الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛

-استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛

-إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية؛

وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن:

-نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية؛

-التوصيات المقترحة للمنشأة محل المراجعة.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

-توسيع إجراءات المراجعة؛

-اختصار إجراءات المراجعة؛

-الاعتماد على أعمال المراجعين الداخليين.

[1] خيرة زقيب، يزيد تقرارت، مرجع سابق، ص: 86.

[2] نور الدين مزياني، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2021، ص: 39.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 26.

ثالثا: الحصول على دليل إثبات المراجعة

يجب الحصول على ادلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة[1].

المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المراجعة وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي تتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية كانت او الجنائية.

وبناءا على ما سبق فان معايير اعداد التقارير يتضمن العناصر التالية[2]:

-يجب ان يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

-يجب ان يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعنية بالحسابات الختامية، بنفس طريقة الفترة السابقة؛

-تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد على التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛

-يجب ان يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أي يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وعلى ضوء هذه العناصر السابقة يمكن التوضيح بما يلي:

أولا: معايير القواعد المحاسبية المتعارف عليها: ينص هذا المعيار على ضرورة إشارة تقرير المراجع ان الحسابات والكشوف المالية قد اعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة ولا يقتصر على التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكنه يمد إلى التحقيق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب ان يعد المراجع قائمة بالمبادئ والطرق المستخدمة، ولكنه يتطلب ابداء الرأي فيما اذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية تعتبر مبادئ مقبولة من عدمه، واذا لم يتمكن المراجع من الحصول على المعلومات التي تمكنه من ابداء ذلك الرأي فينبغي ان يشير إلى ذلك بصراحة في تقريره.

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، ج 1، منشورات جامعة دمشق، جامعة دمشق، سوريا، 2014/2013، ص: 55.

[2] علي بن يحي، مرجع سابق، ص: 77.

كما يتطلب هذا المعيار من المراجع الوقوف على ما يعتبره أعضاء المهنة مبادئ مقبولة ولا يكتفي بوجهة نظره في هذا المجال، حيث تلعب الجمعيات العلمية والجمعيات المهنية وما تشكله من لجان فرعية دورا كبيرا في سبيل الوصول إلى المبادئ والإجراءات والطرق المقبولة وتوضيح التفسيرات التي تطرأ عليها باستمرار واخطار أعضاء المهنة بها[1].

ثانيا: معايير الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما

يشمل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما احدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقارير ليقضي بانه يجب ان يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة[2].

ثالثا: الإفصاح الكافي: ينص المعيار الثالث من معايير اعداد التقرير على ان يتحقق المراجع من ان الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم بالإشارة على ذلك في تقريره الا في حالة كون الإفصاح غير كافي بدرجة معقولة، يرى البعض ان الحكم على ملائمة الإفصاح يتم وفقا للاعتبارات التالية[3]:

-ان الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛

-ان عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛

-كذلك ان الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر؛

-ان عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وان الإفصاح يعود بالضرر على المشروع ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

---

[1] خالد راغب الخطيب، **الدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، ط 01، دار البداية ناشرون موزعون، عمان، 2012، ص: 101.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 44.

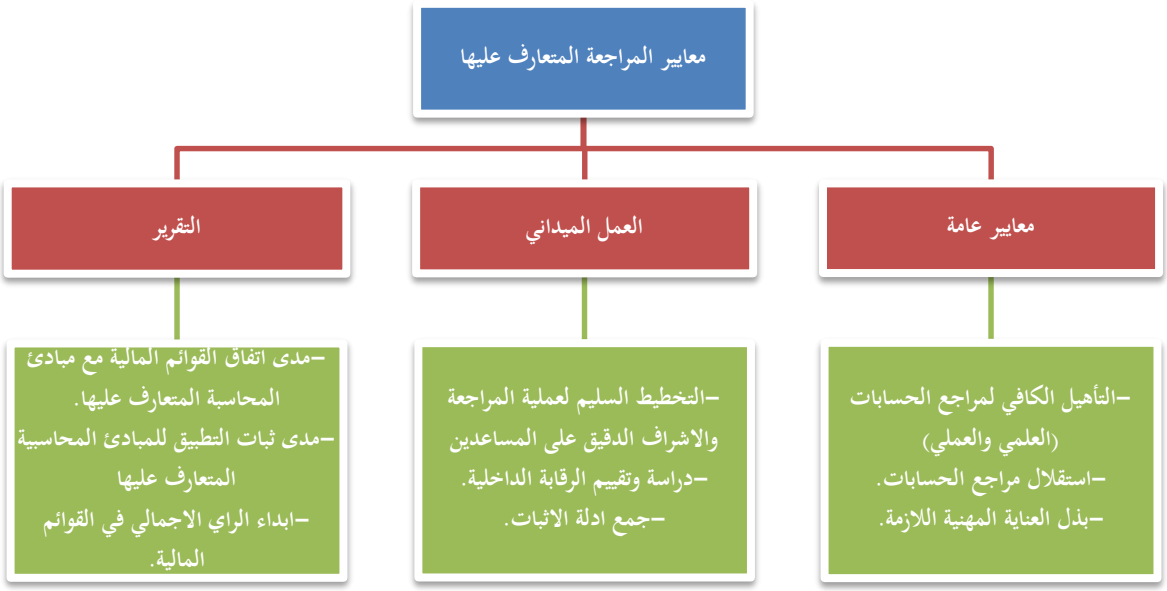
[3] العقون رزاق، **دور المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية ضمن متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2021/2020، ص: 14.

رابعا: ابداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة

يقتضي هذا المعيار أساسا بان يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في اظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس للبيانات الواردة بها تفصيلا.

فيما يلي شكل يلخص معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة المقبولة عموما:

الشكل رقم (01-11): معايير المراجعة المتعارف عليها



Source: O.Ray Whittington, Kurt Pany, **Principle Of Auditing**, 12th Edition, McGraw-Hill, New York, 1998, P: 37.

خلاصة

ويعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس العلمي والنظري لمهنة المراجعة بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لمهنة المراجعة ان تحقق الأهداف التي تطرقنا لها والاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها، لذلك تعتبر نتائج المراجعة الخارجية المقدمة من طرف المراجع الخارجي لها أهمية بالغة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومات المحاسبية لذلك كان من الضروري وجود خطوات متتالية حتى يتوصل لإبداء رأي فني ومحايد حول مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها هذه القوائم المالية.

ويستخلص مما سبق أن المراجعة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لصاحب أو أصحاب المؤسسات من أجل تبسيط الرقابة والتأكد من صحة الحسابات ومطابقة ذلك مع واقع المشروع، وازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين الملكية والإدارة مما دعي المساهمين إلى تعيين مراجعين للحسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة والمساهمين، لذلك فرض على المؤسسة تعيين مراجع خارجي للحسابات.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لجودة القوائم والتقارير المالية

تمهيد

تعد القوائم المالية لأية وحدة اقتصـــادية الخطوة الأخيرة من خطوات المحاســـبة المالية، والتي تهدف إلى تصـنيف وقياس أنشـطتها الاقتصـادية المختلفة خلال فترة معينة، ومن ثم عرضـها على الأطراف المسـتفيدة منها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية أو المستقبلية، وعلى الرغم من تعدد وتنوع مصادر المعلومات حول الوحدات الاقتصـــادية إلا أن التقارير المالية تحتل المركز الأول من بين هذه المصـــادر وأن مرحلة التحول النهائي من المعايير المحلية إلى المعايير الدولية تعتبر من أهم المراحل بسبب اتخاذها نُقطة انطلاق لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وحتى تصـل القوائم والتقارير المالية الى درجة القبول للأطراف المسـتفيدة منها يجب ان تكون ذات جودة، وبالتأكيد فإن المراجع الخارجي هو القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاســـبة عن الواقع الفعلي لها وذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده المراجع الخارجي، وذلك بإعطاء رأي فني محايد بشـــأن صـــحة ودقة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لجودة القوائم والتقارير المالية من خلال:

- **المبحث الأول**: ماهية القوائم والتقارير المالية.
- **المبحث الثاني**: ماهية جودة القوائم والتقارير المالية.
- **المبحث الثالث**: العلاقة بين المراجع الخارجي وجودة القوائم والتقارير المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم والتقارير المالية

تمثل القوائم والتقارير المالية وسيلة الاتصال الرئيسية بين الشركة ومختلف المتعاملين معها، فضلا عن دورها في الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وتعد حجر الأساس في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للعديد من أصحاب المصالح من خلال ما توفره من معلومات مفيدة حول الاحداث والعمليات المالية التي تقوم بها الشركة.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية والاعتبارات العامة لعرضها

تعتبر القوائم المالية بمثابة المحصلة للنظام المحاسبي، فهي مخرجات النظام التي يفترض فيها توفير المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات متخذي القرارات ولان هذه الاحتياجات في تطور دائم ومستمر مستجيبة في ذلك للتطور والتغير في بيئة الأعمال، فهنا المعرفة المحاسبية لا تدخر جهدا في ملاحظة التطور في هذه الاحتياجات، ويتبلور ذلك في التطور الدائم والمستمر لشكل أو مضمون تلك القوائم للمنفعة المستهدفة منها.

الفرع الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية

أولا: مفهوم القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية وتختلف فقط من حيث الالفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر.

التعريف الأول: حيث عرفت القوائم المالية بانها: "القوائم التي يتم اعدادها من قبل الوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة الزمنية التي جرت العادة اعدادها في 12/31 من كل سنة (تبدأ في 01/01 وتنتهي في 12/31) لتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"[1].

التعريف الثاني: حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القوائم المالية بانها: "عرض هيكلي للمركز المالي للشركة وأدائها خلال فترة معينة، وتهدف إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملائمة لمختلف مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"[2].

---

[1] محمد إبراهيم علي، سلمي منصور سعد، **القوائم المالية في ظل IAS1 وIAS1 وIFRS7**، دراسة تطبيقية في مصرف بابل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، 2020، ص: 124.

[2] عدنان محمود فتحي الحديدي، ماهر علي الشام، **القوائم المالية وأسباب عدم قدرتها على التعبير عن حقيقة الوضع المالي**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 53، ج 2، 2021، ص: 40.

التعريف الثالث: وعرفت القوائم المالية كذلك بانها: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية"[1].

التعريف الرابع: ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بانها: "عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة"[2].

التعريف الخامس: وعرفت أيضا بانها: "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه امر المشرع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه"[3].

ومن خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن القوائم المالية **يجب أن تكرس لخدمة المستثمرين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية مع الزامية تزويدهم بالمعلومات المحاسبية الملائمة من أجل تقديم نظرة مستقبلية أفضل.**

ثانيا: خصائص القوائم المالية

الخصائص هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالبا بانها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغييرات في المركز المالية للمؤسسة.

مع ان هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم الا ان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة او تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي:

1-القابلية للفهم: ويقصد بقابلية الفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها بمعنى ان المعلومات والبيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب ان تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد[4]؛

[1] Pacsal Barenton Normes, **IAS/IFRS. Application Aux Etats Financiers**, 2eme Edition, Dounod, Paris, 2006, P: 2061.

[2] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، ط 2، دار وائل، عمان، 2010، ص: 481.

[3] أحمد منور نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 43.

[4] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد، **المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 26.

2-الملائمة: ويقصد بها ان تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزعم اتخاذه، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية والتقليل من البدائل المتاحة امامه، ولها ثلاثة خواص وهي:

-ان تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الاحداث؛

-ان تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية؛

-ان تأتي في الوقت المناسبة فآجال الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها[1].

3-الموثوقية: تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، فمن البديهي ان الحسابات (أي المعلومات المحاسبية المتاحة في القوائم المالية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وان كانت هذه الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة.

ان درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعة أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية[2].

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم توافر ثلاث خصائص فرعية وهي[3]:

أ-التمثيل الصادق: ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى، اعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والاحداث)، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

ولكي تكون المعلومات معبر عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

-تحيز في عملية القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية ام لا؛

-تحيز القائم بعملية القياس: وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

---

[1] Anne Le Manh, Catherine Maillet-Baudriet, **Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, Berti, Alger, 2007, P: 12.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط 1، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص: 200 (بتصرف)

[3] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، دراسة حالة: عينة من المؤسسات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016، ص: 79-80.

ان التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب ان تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي التأكد من انه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند اعداد التقارير المالية من ناحية وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزمه من وجود دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والافصاح من ناحية أخرى.

ب-إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات: وتعتبر في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني ان النتائج التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والافصاح يستطيع ان يتوصل اليها آخر باستخدام نفس الأساليب، اما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

ت-عدم التحيز (حيادية المعلومات): وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، او انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

-مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية؛

-مستوى المسؤولين عن اعداد التقارير المالية.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في تجاه معين.

وقد عرفت أيضا هيئة معايير المحاسبية المالية (FASB) التحيز في عملية القياس على النحو التالي:

هو ميل للقياس بإن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من ان يكون الحدوث متساوي الاحتمال في كلا الجانبين، وهكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة اجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعينة.

4-منع اجراء المقاصة: المقاصة بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم في الميزانية، وبين عناصر الأعباء وعناصر النواتج في جدول حسابات النتائج غير مسموح بها، الا في حالة وجود معيار محاسبي دولي ينص على ذلك[1]؛

5-القابلية للمقارنة: ان استخدام المعلومات في اجراء المقارنات يشكل امرا هاما واساسيا للمستخدم وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى اجراء المقارنات في المؤسسة

[1] شناي عبد الكريم، أمزال فريدة، **مساهمة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 16، العدد 01، 2022، ص: 414.

الواحدة لسنوات متعددة املا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمؤسسات المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها، وهو ما لا يمكن الحصول عليه في أحيان كثيرة دون اجراء مثل هذه المقارنات، وتتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا اجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات بالمعلومات[1]؛

6-الثبات[2]: ويعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية ان توفرت مكنت المستخدم من اجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة أو بين المؤسسات المتعددة ويقصد بالتماثل او الثبات تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق والأساليب في المؤسسات المتعددة.

يقصد بالسياسات والطرق المحاسبية الموحدة على سبيل المثال:

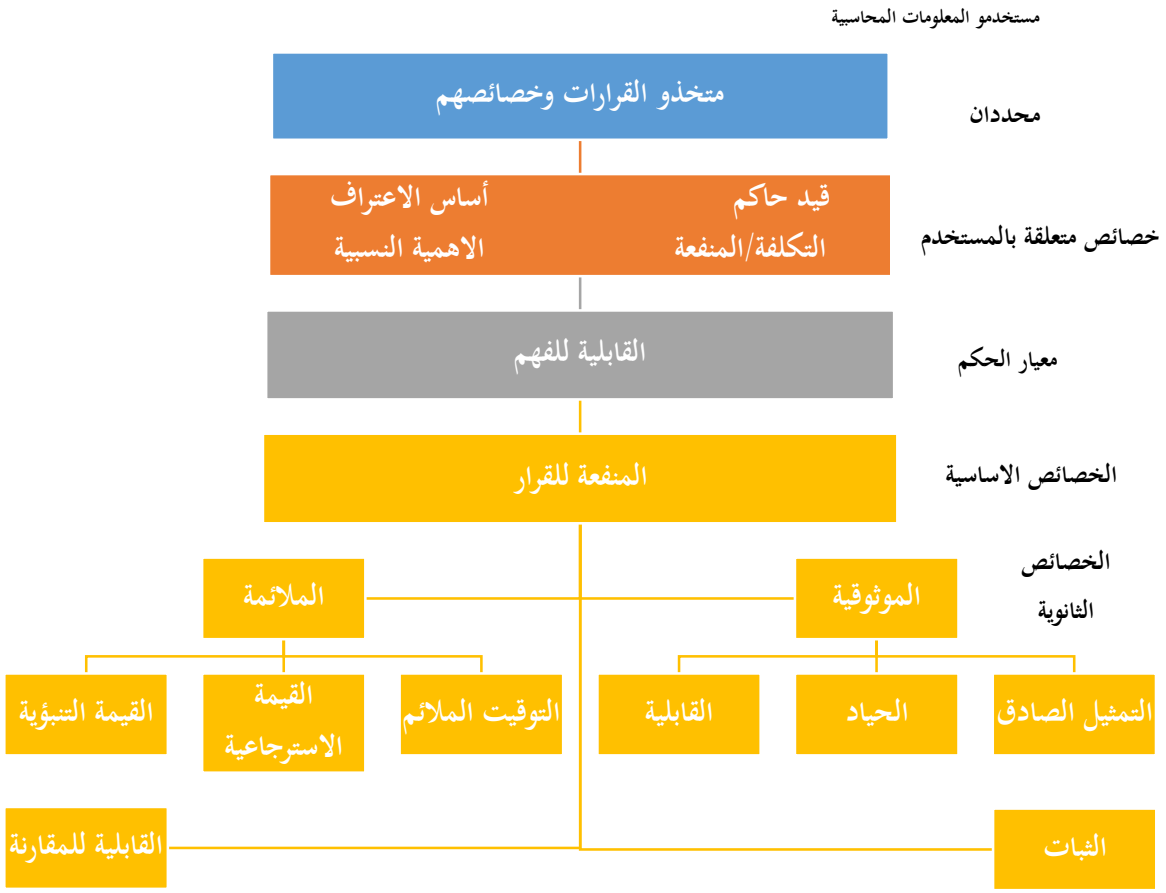
استخدام نفس طريقة اهتلاك الأصول وطرق تقييم المخزون، كما يقصد بها استخدام نفس التصنيفات في الإفصاح عن بنود القوائم المالية والثبات على طريقة عرض هذه البنود، حيث يوفر كل ذلك إمكانية اجراء المقارنات والخروج باستنتاجات منطقية قد لا تتوفر في حال عدم توفر خاصية الثبات.

من كل ما سبق يتضح لنا ان التركيز قد انصب على قاعدة عامة مفادها ضرورة ان تكون مخرجات النظام المحاسبي ذات فائدة للمستخدم عن اتخاذه للقرار وتقع المسؤولية على المحاسب ومعدي التقارير المالية (المراجع الخارجي) مهمة الموائمة بين مختلف واهتمامات المستخدمين لهذه التقارير، حيث التفاوت بمدى فهم وإدراك مستويات هؤلاء المستخدمين، مما يعني ضرورة الاخذ بالاعتبار المستوى العادي للفهم والادراك لبعض منهم، كما يجب الاخذ بالاعتبار اهتماماتهم المتعددة حيث لم تعد هذه التقارير لطائفة معينة دون أخرى.

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 2، عمان، الأردن، 2009، ص: 20.
[2] المرجع نفسه، ص: 21.

الشكل رقم (02-01): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية



المصدر: طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 53.

من خلال الشكل يفترض ان مستخدم المعلومات المحاسبية هو مستخدم حصين يتمتع بمستوى جيد من الاستيعاب والفهم في تحليل واستخدام المعلومات المحاسبية، وبعد فرضية المستخدم الحصين يأتي قيد حاكم: التكلفة/المنفعة، ويقتضي هذا القيد ان تكون المنفعة (الفائدة) المتحصل عليها من استخدام المعلومات اكبر من تكلفة الحصول عليها، وبالتالي فان المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، فتكلفة الحصول على المعلومات تقع على كاهل معديها في حين منفعتها تعود على كل من معديها ومستخدميها، ثم يأتي قيد الأهمية النسبية لقيمة الشيء المعترف به، الذي يعتمد على اعتبار كمية أو نوعية أو خليط منهما: وهو وجود

نقطة توازن بين فاعلية صنع القرار وكمية المعلومات التي يجب توافرها، حيث يجب الا يتعدى كمية المعلومات هذه النقطة، لان زيادة المعلومات عن الحجم الحقيقي المطلوب سيؤثر على صنع القرار[1].

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية، مستخدميها ومسؤولية إعدادها

سنتطرق فيما يلي إلى أهداف القوائم المالية ومستخدميها ومسؤولية إعدادها.

أولا: أهداف القوائم المالية

يتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية من:

-انتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج اليها المستخدمون الداخليين والخارجيين لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، والتي تكون من خلال القوائم المالية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المؤسسة، وهم ملاك المؤسسة أو الشركة، وكذلك المقرضون والعاملون في المؤسسة ونقاباتهم العمالية، لكن يصعب ان توفر القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجيين على حدا، غير أن هناك قاسما مشتركا يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين، ونظرا لأن المستثمرين من افراد أو اشخاص أو مساهمين من يتحملون المخاطر المرتبطة بتمويل أنشطة المؤسسة، لذا ينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين[2]؛

-توفير معلومات حول الوضعية المالية والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتستعمل هذه المعلومات من طرف عدد واسع من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية[3]؛

ويتحقق العرض العادل من توفير معلومات مفيدة في القوائم المالية ذات شفافية أي يمكن القول ان العرض العادل هو الشفافية.

اما الهدف الثانوي للقوائم المالية يتمثل في ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات.

---

[1] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011 ص: 02.

[2] رضوان حلون حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس والافصاح في القوائم المالية**، ط1، مكتبة الجامعة بالشارقة واثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 29.

[3] Hamid Cerbah, G**estion Comptable Par L'Application Conforme ay Nouveau SCF et aux Normes Comptable IAS/IFRS**, Pages Bleues, Algeria, 2012, P: 20-21.

إضافة إلى ما سبق ذكره من أهداف القوائم المالية جاء أيضا في تقرير لجنة تروبلود (Trueblood) التي كونها المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) سنة 1971 بغرض تحديد أهداف القوائم المالية، ورد اثني عشر هداف تكون في مجموعها هيكلا منسقا وهي كالتالي[1]:

-تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

-خدمة المستخدمين الذي تتوافر لديهم سلطة محددة او إمكانية محددة او مصدر محدود للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛

-تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛

-تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة والتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛

-تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدفها الأساسي؛

-تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والاحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛

-تقديم قائمة عن المركز المالية (الميزانية) تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والاحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول وخصوم هذه المؤسسة؛

-تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وانشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الاتمام؛

-تقديم قائمة عن الأنشطة المالية (قائمة التدفقات النقدية) تفيد في التنبؤ والمقارنة عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الاثار النقدية الهامة، ويجب ان تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛

-التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين؛

[1] محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، دراسة حالة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2014، ص ص: 144-145.

-إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة إلى تحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة، ويجب ان تعمم مقاييس الإنجاز على الأهداف المحددة؛

-التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن ان تحدد او توصف او تقاس او التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات

يمكن التمييز بين صنفين رئيسين من مستخدمي القوائم، **الصنف الأول** يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة مثل الملاك الحاليين والمرتقبين، وإدارة المؤسسة والمقرضين ومصلحة الضرائب والعاملين والمستهلكين.

اما **الصنف الثاني** من المستخدمين فيشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة مثل المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، الهيئات المعنية بإصدار المعايير، المؤسسات المتخصصة في نشر المعلومات المالية والنقابات العمالية وغيرهم، لذلك تقوم المؤسسات بإعداد القوائم المالية على أساس انها قوائم ذات أغراض عام تسمح بتلبية احتياجات العديد من المستخدمين مع إعطاء أهمية التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرين من المستثمرين والمقرضين الذين ليس لهم سلطة الحصول على المعلومات المحاسبية. وتتمثل اهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في الفئات التالية[1]:

1-المستثمرون: يحتاج المستثمرون الحاليون والمتوقعون إلى توفير معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه او تحويله إلى مؤسسة أخرى.

ويعطي المستثمرون أهمية كبيرة لتحليل العائد والمخاطرة في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

2-المقرضون: تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الظروف السيئة مقارنة بثبات المنفعة التي تعود عليه في حالة الازدهار، التأثير الرئيسي على وجهة نظره وعلى طريقة تحليله لاحتمالات وامكانيات تقديم الائتمان.

[1] مداحي عثمان، **أهداف القوائم المالية**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07 سبتمبر 2012، ص ص: 46-47.

ويهتم المقرضون في طريقة تحليل الإمكانيات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد، مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية ومدى استقرارها والاعتماد عليها ويكون أكثر تحفظا من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية.

ويستخدم المقرضون أساليب تحليل للقوائم المالية متفاوتة ومعايير تقييم مختلفة باختلاف مدة وضمانات القرض والغرض منه.

كما يعتمد المقرضون إلى تحليل الربحية كونها تشكل عنصرا أساسيا في ضمان وامان قروضهم.

3-العملاء: فالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يساهم في تكوين صورة للمؤسسة لدى العملاء الذين يرتبطون بها لمدة طويلة عن مدى قدرتها على البقاء فالعملاء لهم اهتماماتهم لمعرفة ومتابعة المقدرة المالية للمؤسسة ويزداد هذا الاهتمام في ظهور المخاوف والافلاس[1]؛

4-الهيئات التنظيمية والحكومية: يأتي اهتمام هذه المجموعات باختلاف أهدافهم، فالبعض يهتم بمقدار الأرباح والإجراءات المتحققة لغرض فرض الضرائب، والبعض الآخر يهتم بمعلومات القوائم المالية لأغراض التعاقد الحكومي والرقابة التنظيمية لان هذه المعلومات تعد أحد مدخلات اتخاذ القرارات من قبل الهيئات بالإضافة إلى المعلومات التي تقدمها البيئة او المجتمع مع الذي تعمل به المؤسسة[2]؛

5-مراجعو الحسابات: يعتبر المراجع وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدئ رأيه الفني المحايد وتتمثل وسيلة المراجع في اظهار وجهة نظره في آثار تقلبات الظواهر الاقتصادية في اعداد حسابات النتائج[3]؛

6-المحللين الماليين: المستثمرين الذي يمثلون عملائهم، فان أي خلل في القوائم والايضاحات ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء، ويرى البعض ان القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراءات المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب[4]؛

---

[1] كسيرة الهام، **اثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط سونلغاز بالبليدة**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 01، 2022، ص: 268.

[2] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

[3] أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في التوحيد المحاسبي المالي وإيجاد لغة محاسبة مشتركة**، مداخلة ملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-15 أكتوبر 2009، ص: 07.

[4] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

7-الإدراة: يشـــير لفظ الإدارة في مجال المراجعة إلى مديري الشـــركات والمراقبين الماليين والافراد في مســـتويات الاشراف، وتهتم الإدارة بالمعلومات من خلال العمل على جعلها دقيقة وسليمة من الأخطاء سواء كانت سهوا أو عمدا[1]؛

8-الجمهور: تؤثر المؤسسات على افراد الجمهور بطرق متنوعة على سبيل المثال قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصـــاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الافراد الذين تســـتخدم وتعاملها مع الموردين المحليين، ويمكن للكشـــوف المالية ان تســـاعد الجمهور من خلال تزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها[2].

والجدول التالي يوضح بناءا على ما سبق مستخدمي المعلومات المالية واهتماماتهم:

الجدول رقم (02-01): مستخدمي المعلومات المالية واهتماماتهم وقراراتهم

مستخدمون داخليون	مستخدمون خارجيون
أ-الملاك والمديرون: -تخصص الموارد؛ -اختيار المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها؛ -تنظيم سداد الالتزامات؛ -ترتيب التمويل	**أ-المستثمرون (لا تتضمن المستثمرون الحاليون):** -تقرير ما إذا كان سوف يتم استثمار أموالهم في الشركة ام لا؛ -اختيار الإدارة (مجلس) الملائم.
ب-العاملون: -تحديد موقف العمالة؛ -مفاوضات الأجور والحوافز والمنافع.	**ب-الدائنون والموردون:** -بيع السلع والخدمات للمنشأة.
	ج-الجهات الحكومية والتنظيمية: -قيود الربحية؛ -تحديد معدلات أو أسعار معينة
	د-السلطات الضريبة: -تحديد الضريبة المستحقة؛ -تحديد التزامات المؤسسة.
	هـ-المجموعات الأخرى المهتمة بأعمال المؤسسة: -فحص أسلوب التعامل مع العاملين؛ -التوجه نحو الأمور المشتركة؛ -تحليل البيئة ودرجة الأمان.

المصدر: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، ج 1، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 39.

[1] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص: 42.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **اعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 43.

ثالثا: مسؤولية إعداد القوائم المالية

تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة ذات العلاقة حتى لو قام بإعدادها المحاسب، أو تم الاستعانة بالمراجع الخارجي لإعدادها، فذلك لا يغطي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

وبذلك فتستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الوصاية التي أسندها الملاك للإدارة بتسيير أعمال الشركة واستخدام موارد المؤسسة[1].

فحسب معايير المراجعة الدولية إن إعداد القوائم الختامية للشركات تقع على عاتق الادارة وليست على المراجع الخارجي فدور المراجع الخارجي هنا ابداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية والميزانيات الختامية، مع القيام بمراجعة بعض الحالات وفق معايير المراجعة الدولية، لكي يظهر في تقريره إن تلك القوائم تظهر بعدل من كافة النواحي الجوهرية للمركز المالي للشركة في تاريخ اعداد القوائم المالية وادائها المالي وتدفقاتها النقدية[2].

وكاستنتاج فإن: **مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، ودور المراجع الخارجي هو ابداء الرأي عما إذا كانت هذه القوائم تعبر بصدق وعدالة عن الموقف المالي للشركة.**

الفرع الثالث: قواعد إعداد القوائم المالية، أنواعها والاعتبارات العامة لعرضها

سنتطرق فيما يلي إلى قواعد اعداد القوائم المالية وأنواعها والاعتبارات العامة لعرضها.

أولا: قواعد إعداد القوائم المالية

ومن الخصائص والمميزات المذكورة سابقا، يمكن ان نستنتج بأن هناك مجموعة من المبادئ والقواعد لابد من احترامها عند القيام بإعداد القوائم المالية، أبرزها[3]:

-على المؤسسة التأكد من ان فرضية استمرارية النشاط قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة؛

-أن فرضية محاسبة الالتزامات متوفرة؛

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IASS 2007 وIFRS**، ط 1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 96.

[2] محمد رفعت رشاد عبد الغني، **من هو المسؤول عن صدق وعدالة القوائم المالية؟ المراجع الداخلي المراجع الخارجي أم الإدارة؟**، https://specialties.bayt.com، تاريخ الاطلاع: 2023/04/05، التوقيت: 11:40.

[3] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية: دروس وتطبيقات**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص ص: 68-69.

-ان المعلومة اعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى الا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغيرات جاء بها المعيار؛

-كل عنصر معتبر، يظهر بمفرده (مستقلا)، وكل العناصر غير المعتبرة تجمع؛

-لا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم الا إذا الزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك، يمكن القيام بمقاصة بين الأعباء والايرادات، إذا كان هناك معيارا يلزم او يسمح بذلك او ان تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة؛

-كل معلومة رقمية تعطي تقارن بالدورة السابقة؛

-كل قائمة مالية تحمل اسم المؤسسة، ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها او المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة والتقريب في الأرقام؛

-في حالة تغيير في تاريخ اعداد القوائم المالية، مما يؤدي إلى دورة أطول او دورة أقصر، على المؤسسة ذكر أسباب تغير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتوات مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعينة.

ثانيا: أنواع القوائم المالية

تطرقت المادة 25 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (**SCF**) إلى القوائم المالية الواجب اعدادها مرة في السنة على الأقل، كما تطرق كُتاب وأكاديميين إلى مفهوم وتعريف مضمون القوائم، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي[1]:

1-الميزانية: هي التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة واستخدامات هذه الأموال، حيث يحتوي الجانب الأيمن كل ارصدة الحسابات المدينة (الأصول) سواء الثابتة أو المتداولة أو المعنوية، ويحتوي جانبها الايسر (الخصوم) ما عليها من التزامات ومكونات هذه الالتزامات ومقدارها سواء كانت لحملة الأسهم أو للغير وحقوق وحقوق الملكية، وقد أطلق عليها مصطلح الميزانية لكون جانبيها متساويين. (أنظر الملحق رقم 02)

2-حساب النتائج: هي أكثر القوائم أهمية ويسمى كذلك بقائمة الدخل، يتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، ويسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

[1] علي بن يحي، مرجع سابق، ص ص: 66-67.

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتكلفتها؛

- تقييم مدى كفاءة الإدارة ودرجة تحقيقها للأهداف المخطط لها؛

-تقييم مدى جدارة المؤسسة وقدرتها على الحصول على التمويل؛

-الوقوف على القدرة الكسبية للمؤسسة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلة. (أنظر الملحق رقم 03)

3-جدول تدفقات الخزينة: هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات للشركة خلال فترة زمنية معينة، ويجب ان يبين جدول تدفقات الخزينة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزينة وما شابهها طبقا للمعيار الدولي المحاسبي (IASF7) وفي الفترة العاشرة منه، مصنفة كما يلي:

-تدفقات الخزينة للأنشطة العملياتية (التشغيلية)؛

-تدفقات الخزينة للأنشطة الاستثمار؛

-تدفقات الخزينة للأنشطة التمويل.

الهدف الأساسي لجدول تدفقات الخزينة تزويد المعلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وتوفر معلومات حول الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ويلاحظ ان صافي التدفقات النقدية من الأنشطة يمكن اعدادها بإحدى الطريقتين هما:

أ- الطريقة المباشرة: وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية من العمليات التشغيلية مثل المتحصلات من العملاء من بيع البضاعة وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد، وكذلك أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية للشركة مثل السداد للموردين مقابل البضاعة المشتراة وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة[1]. (أنظر الملحق رقم 04)

ب-الطريقة غير المباشرة: وهي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العملي لبيان صافي التدفقات النقدية من العمليات لأنه يسهل اعدادها، وهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات، وتبدأ هذه الطريقة بصافي الربح المتوصل اليه من قائمة الربح ثم يعدل بعناصر الإيرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر التي لا تحتوي على تدفقات نقدية مثل الاهتلاك والنفاذ للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ومكاسب وخسائر بيع الأصول الثابتة وغيرها من العناصر التي تمثل قيودا دفترية دون ان يكون لها اثر على التدفق النقدي.

[1] عدنان تايه النعيمي وآخرون، **الإدارة المالية: النظرية والتطبيق**، ط 2، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص 88.

كما ان القائمة المعدة على أساس الطريق غير المباشرة تركز على التغير في حسابات الأصول والالتزامات المتداولة، فالتغير في المخزون والدينين والأصول المتداولة الأخرى تستخدم لتحديد التدفقات النقدية.

ويجب استخدام التغير في صافي المدينين بعد طرح مخصص الديون المشكوك فيها وبعد تسجيل الديون المعدومة[1]. (أنظر الملحق رقم 05)

4-جدول تغيرات رؤوس الأموال: يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي اثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، ويضم جدول تغيرات رؤوس الأموال البيانات التالية:

-أفقيا: تغيير الطريقة المحاسبية، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية لفترات n،n-1 انطلاقا من n-2؛

-عموديا: رأس مال الشركة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، فرق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص النقاط التالية[2]:

-يهتم جدول تغير الأموال الخاصة في حقوق الملكية، وقد تبرز أهميته أكثر في شركات الأموال؛

-ان زيادة في حقوق الأموال يكون مصدرها في النتيجة (ربح) المحققة خلال فترة الدورة، وكذا كل الزيادات في رأس المال من خلال رفع عدد الأسهم او الحصص؛

-اما النقص فيكون معاكس، أي الخسائر المتراكمة للمشروع، وكذا محسوبات المساهمين سعيا منهم لتخفيض راس المال. (أنظر الملحق رقم 06)

5-الملاحق: تشمل ملاحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا عاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[3]:

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد الكشوف المالية (المطبقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

---

[1] عهود عبد الحفيظ علي الخصاونة، **مبادئ الإدارة المالية**، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 90.

[2] حورية بوقندورة، **جودة المعلومات المحاسبية واثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية: دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، ام البواقي، 2017/2016، ص: 57.

[3] علي بن يحي، مرجع سابق، ص: 68.

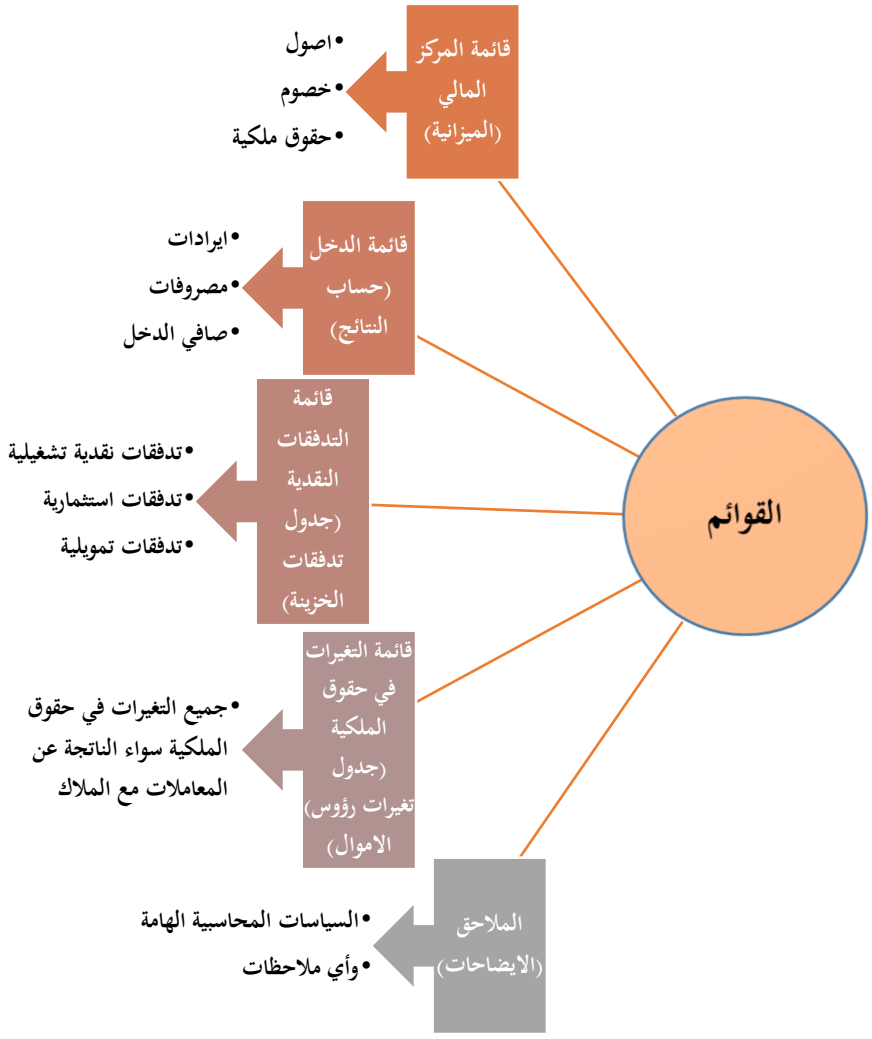
-مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة؛

-المعلومات التي تخص الكيانات المشتركة، والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الام وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتصاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.(أنظر الملحق رقم 06)

وبناء على ما سبق من ذكر أنواع القوائم المالية يمكن استخلاص الشكل الآتي:

الشكل رقم (02-02): يوضح القوائم المالية ومحتوياتها



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق

ثالثا: نقاط الضعف الخاصة بالقوائم المالية

ان القوائم المالية تعاني من الكثير من السلبيات وكذلك العديد من التحفظات التي من الممكن ان تؤثر على مصداقية القوائم المالية وعلى قدرة تعبيرها عن الوضع المالي للشركة ومن اهم نقاط الضعف التي تعاني منها القوائم المالية هي الآتية[1]:

-ان الميزانية العامة والمتمثلة بالمركز المالي هي تعكس لحظة الاعداد أي انها لحظة اغلاق الميزانية، وهذا يعني ان الميزانية لا توضح ولا تعكس أيا من التغيرات التي حصلت في بنودها سواء من يوم لآخر أو من أسبوع لآخر أو من شهر لآخر، كذلك إذا قامت الإدارة بعدد من التصرفات المتعمدة قبل ان يتم اقفال الميزانية، ومن الممكن انها قامت بذلك بغرض تحسين الوضع المالي للشركة بشكل مؤقت، فان أدوات التحليل التي تعتمد على القوائم المالية من الممكن الا تعكس حقيقة بعض من الأمور؛

-هناك العديد من المعالجات المحاسبية الخاصة ببعض الأصول كالمخزون والاهتلاك والتي من الممكن ان تؤثر على نتائج قائمة الدخل، وكذلك على المركز المالي الذي تظهره الميزانية، ومن ثم فان أي تحسن من الممكن ان يسفر عنه نتائج عمليات التحليل المالي في سنة ما قد لا يكون بسبب تحسن الأوضاع الخاصة للشركة، لكن من الممكن ان يكون بسبب تغيير المعالجات المحاسبية التي تتبعها الشركة؛

-ان القوائم المالية لا تعكس كمية عالية من المتغيرات التي من الممكن ان تؤثر على المركز المالي وكذلك على نتائج العمليات، وذلك اما بسبب ان تكون هذه المتغيرات من الصعب ان يتم تحديد قيمتها بمبالغ نقدية مثل السمعة الجيدة التي من الممكن ان يتصف بها أعضاء الإدارة، أو بسبب المبادئ المحاسبية التي من الممكن ان تقضي بعدم اظهار رأي من تلك المتغيرات في القوائم المالية ومن امثلتها الموجودات الثابتة ومن امثلة تلك الموجودات هي الموجودات الثابتة المستأجرة من غيرها؛

-ان البنود الخاصة بالميزانية تظهر بالقيمة الدفترية، وهذا يفسر القيمة الخاصة ببعض البنود وبالأخص الأصول الثابتة والمخزون السلعي، من الممكن ان تبعد وبشكل كبير عن قيمتها الاحلالية أي قيمتها السائدة في السوق وان خطورة ذلك تبدو واضحة خصوصا في الحالات التي من الممكن ان تتعرض فيها البلاد لظواهر التضخم والكساد؛

-ان القيمة الدفترية الخاصة ببعض الأصول الثابتة قد تكون مساوية للصفر، على الرغم من انها تعمل في خطوط الإنتاج وتساعد أيضا في توليد الأرباح.

[1] عدنان محمود فتحي الحديدي، ماهر علي الشمام، مرجع سابق، ص ص: 43-44.

رابعا: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

يتضـــمن المعيار المحاســبي الدولي (IAS) رقم 01 العرض العادل للقوائم المالية من خلال ثمانية اعتبارات أساسية وهي[1]:

1-فرضـية اسـتمرارية المؤسـسـة: إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض اسـتمرارية المؤسـسـة، وعند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسـسـة تفيد بعدم قدرة المؤسـسـة على الاسـتمرار، يتوجب الإفصـاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية؛

2-أساس الاستحقاق المحاسبي: يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها على الأساس النقدي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سـواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسـبة والمكاسـب الأخرى سـواء تم قبضـها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي؛

3-الأهمية النسبية والتجميع: يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية نسبية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسـبية عالية فيجوز دمج البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشـابهة في بند واحد، ويمكن تفصيل ذلك إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحق؛

4-العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسـبة والإبلاغ المالي الدولي: يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات التي مرت بها المؤسـسـة بشـكل صـادق، وبما يتماشـى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛

5-المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار المحاسـبي الدولي (IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السـابقة ما لم يتطلب معيار محاسـبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

[1] محمد الهادي ضيف الله، مرجع سابق، ص ص: 142-143.

6-الإتساق في العرض: يتطلب الاتساق او الثبات الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى الفترة التالية لها، الا إذا تبين تغير مهم في طبيعة عمليات المؤسسة أو ان تغيير العرض سيعطي عرضا أو تصنيفا أكثر ملاءمة أو إذا تطلب معيار ابلاغ مالي اجراء تغيير في ذلك العرض[1]؛

7-عدم المقاصة: تعني المقاصة إظهار أو عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب لمدين أو العكس، والمقاصة قد تؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار لمحاسبي الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" إجراء المقاصة بين اي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية[2].

ولأكثر توضيح نعرض المثال التالي[3]:

مثال اظهار العمولات المدينة البالغة 9000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 11000 دينار برقم واحد باسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار.

المطلب الثاني: ماهية التقارير المالية ومحتوياتها ومتطلبات إعدادها

سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية التقارير المالية ومحتوياتها ومتطلبات اعدادها.

الفرع الأول: نظرة عامة عن التقارير المالية

أولا: مفهوم التقارير المالية

من خلال ما يلي نتناول عدة تعريفها للتقارير المالية:

التعريف الأول: هنالك العديد من الأطراف قامت بتعريف التقارير المالية، حيث عرفه البعض بانه: "عبارة عن رأي معطي بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"[4].

التعريف الثاني: وقد عرفت أيضا بأنها: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون اهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه

---

[1] جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، 2014، ص: 31.

[2] محمد الهادي ضيف الله، مرجع سابق، ص: 143.

[3] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

[4] نعيم دهمش، **مداخلة حول: رأي المدقق حول القوائم المالية المنشورة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، المؤتمر العالمي التاسع للمعايير وأدلة التدقيق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين، الأردن، 1992، د.ص.

بهدف إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل المراجعة"[1].

التعريف الثالث: كما تعتبر التقارير المالية أيضا بانها: "خلاصة ما توصل اليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المراجع"[2].

التعريف الرابع: وقد عرفت كذلك بانها: "الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة او غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات او تقارير مجلس الإدارة، والتنبؤات المالية والاخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة"[3].

ان إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات (القوائم) المالية، التقرير يجب ان يكون مكتوبا بطريقة لا تحمل أكثر من معنى، ولهذا قامت الجمعيات المهنية العالمية بصياغة نموذج (نماذج) استرشادية لتقارير مراجع الحسابات المختلفة.

كما يعتبر مفهوم التقارير المالية مفهوما اشمل واوسع من مفهوم القوائم المالية والتي تعتبر المحور الأساسي للتقارير المالية، كتقرير مجلس الإدارة، والتنبؤات المالية، والاخبار ذات الصلة بالمؤسسة، ووصف الخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، فهي تصنف معلومات أخرى غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية، لكنا مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وذلك لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر استخدما بحيث انها تمدهم بالمعلومات المحاسبية، أي انها تعتبر كوسيلة لإيصال المعلومات إلى الأطراف الخارجية مثلها مثل القوائم او الكشوف المالية ولكن بصورة أوسع، وبالتالي فإن احد مؤشرات فاعلية نظام المعلومات المحاسبي هو جودة تلك التقارير وملاءمتها للمستخدم او المستفيد[4].

إضافة إلى ذلك يمكن ان نبين التفرقة بين التقارير المالية والقوائم المالية، وقد يصعب وضع حد فاصل بين القوائم المالية والتقارير المالية، حيث يمثل كلا منهما مخرجات للنظام المحاسبي، فضلا عن ان كليهما يعد وسيلة من

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 450.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط 2، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 161.

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 35.

[4] إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، **اساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 101.

وسائل توصل المعلومات للمستفيدين منها، هذا من ناحية، كما انه من الناحية الأخرى هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية، وهذا الامر الذي يعني ان التقارير المالية مكملة للقوائم المالية ومفصلة للمعلومات الواردة بها[1].

وفي هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبية المالية FASB،SFAC، No. 1 إلى أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية وهي تحتوي على معلومات يراد توصيلها للمستفيدين من خارج المؤسسة (المستفيدون الخارجيون)، وأن القوائم المالية بالرغم من انها تمثل المكون الرئيسي والفاعل في التقارير المالية، الا ان التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوي على كثير من المعلومات المالية وغير المالية والتي لا توجد بالقوائم المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمنشأة والعوامل الاقتصادية أو السياسية التي قد تؤثر فيه مستقبلا، كما تحتوي التقارير المالية أيضا على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وتقرير مراجع الحسابات[2].

أخيرا يجدر ذكر أن القوائم المالية يتم مراجعتها تحت مسؤولية مراجع خارجي مستقبل بخلاف محتويات التقارير المالية الأخرى التي تعد بمعرفة الادرة وتحت مسؤوليتها.

من خلال ما سبق نستنتج أن التقارير المالية **تعد وسيط او وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وايضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الامر، وعليه تؤدي التقارير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة.**

ثانيا: أهداف التقارير المالية

الأهداف التي تقدمها تقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فحسب بل تهدف إلى[3]:

-تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين، لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب ان تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات؛

-زيادة منفعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية؛

-تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والاحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛

[1] محمد سامي راضي، **تحليل التقارير المالية: محاسبي، مالي، ائتماني**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص ص: 13-14.

[2] المرجع نفسه، ص: 14.

[3] الأخضر رينوبة، أم كلثوم هواري، **فاعلية الكشوف والتقارير المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص: 503.

-تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت المتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القرض؛

-تقدم معلومات واضحة عن كيفية قيام إدارة المؤسسة لمسؤولياتها اتجاه الملاك؛

-تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

ثالثا: الخصائص الرئيسية للتقارير المالية

سنتحدث في هذه النقطة على اهم الخصائص المتعلقة بالتقارير المالية واهمها[1]:

- يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم مجلس إدارة المؤسسة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير من الأحيان يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المؤسسة، وغالباً ما يتم الحكم على المراجع بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية؛

- وينبغي أن يتذكر المراجع المسؤول عن الفحص دائماً عن إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً، ويجب أن يكون التقرير منظماً ومعروضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه؛

- ويجب ألا تكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا؛

- ويجب أن يكون تقرير المراجع مدعماً بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

[1] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، **الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، 2012، ص ص: 224-225.

الفرع الثاني: أنواع التقارير المالية الخاصة بالمراجع الخارجي، ومعايير اعدادها وكيفية عرضها

أولا: أنواع التقارير المالية الخاصة بالمراجع الخارجي

الواقع ان يقوم المراجع عن اعداد التقارير بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي سواء بإعداد التقرير العام أو التقارير الخاصة، ومن هنا يمكن ان يكلف المراجع بأعداد تقارير خاصة تختلف عن التقرير عن القوائم المالية.

والتقارير الخاصة مشار اليها حسب المادة 25 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 26 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فانه يترتب عن مهنة محافظ الحسابات اعداد عدة أنواع من التقارير هي[1]:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- 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.

أما بخصوص التقارير العامة يعدها المراجع بناء على ادلة الاثبات المحاسبية كوحدة واحدة ويمكن تقسيمها من ناحية وجود التحفظات إلى أربعة أنواع وذلك باستعمال[2]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المادة 25، ص: 07.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 55-57.

1-التقرير النظيف: يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، اذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.

اذ أن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن اصدار التقرير نظرا للاعتبارات التالية[1]:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والايضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهنته في حدود الوقت المناسب؛
-أو عدم امكانية تطبيق اجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2-التقرير التحفظي: يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها. يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات وبمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، اذ يشترط ألا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها؛

3-التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها، ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها يتم اعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 56-57.

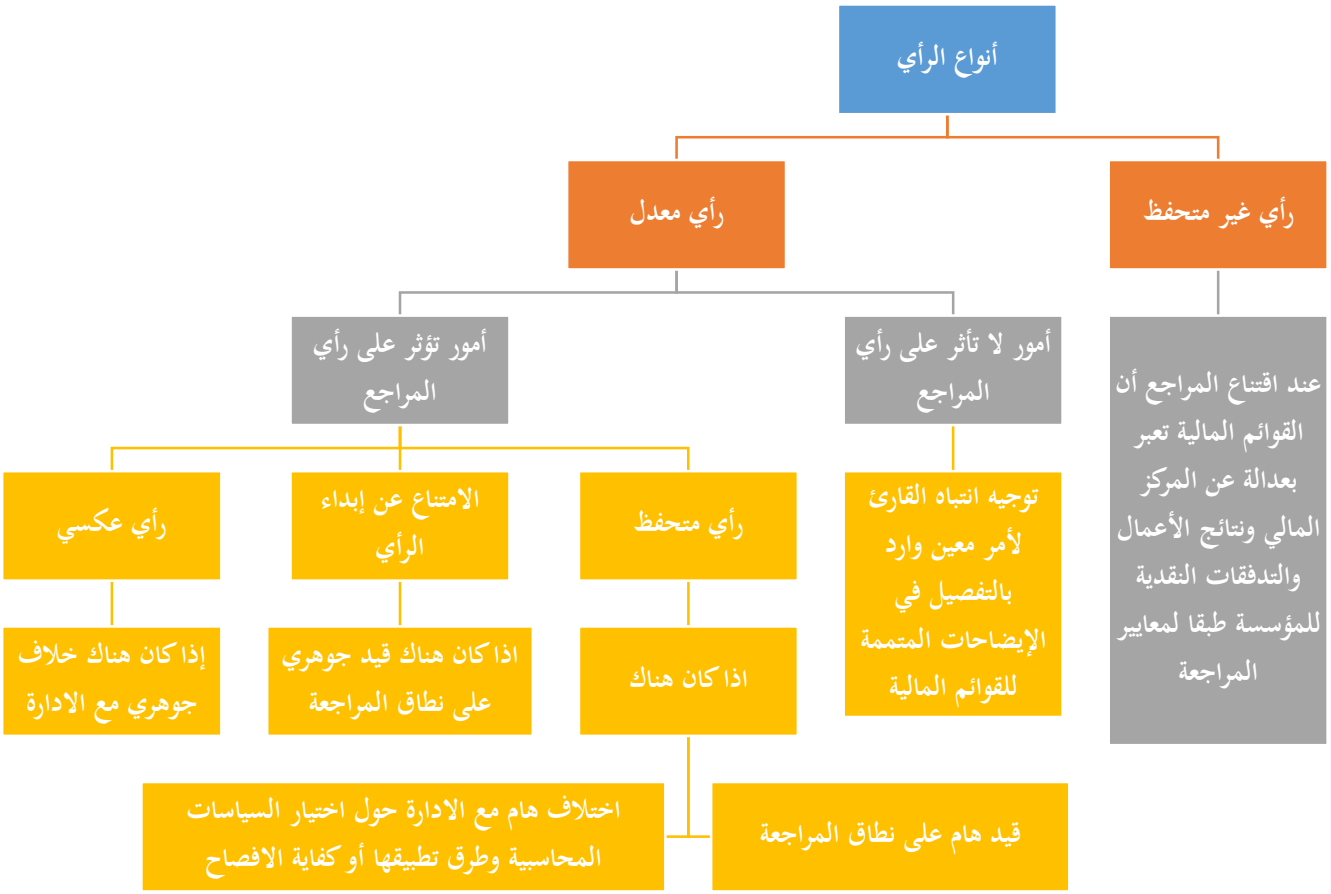
المقبولة قبولا عاما، كأن يقيم ويسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا على التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأسمالية.

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية فانه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، الاّ إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4-تقرير عدم إبداء الرأي: ان تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها ادارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن ارادة هذه الأخيرة والمراجع على حدّ سواء.

وبناءا على ما سبق ذكره يمكن توضيح أنواع الرأي في التقارير المالية من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (02-03): أنواع الرأي



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعي، مصر، 2005، ص: 505.

ثانيا: معايير إعداد التقارير المالية (المتطلبات المهنية):

تتضمن معايير إعداد التقارير العناصر الآتية[1]:

-يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاما)؛

- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة؛

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراقبة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص: 83-84.

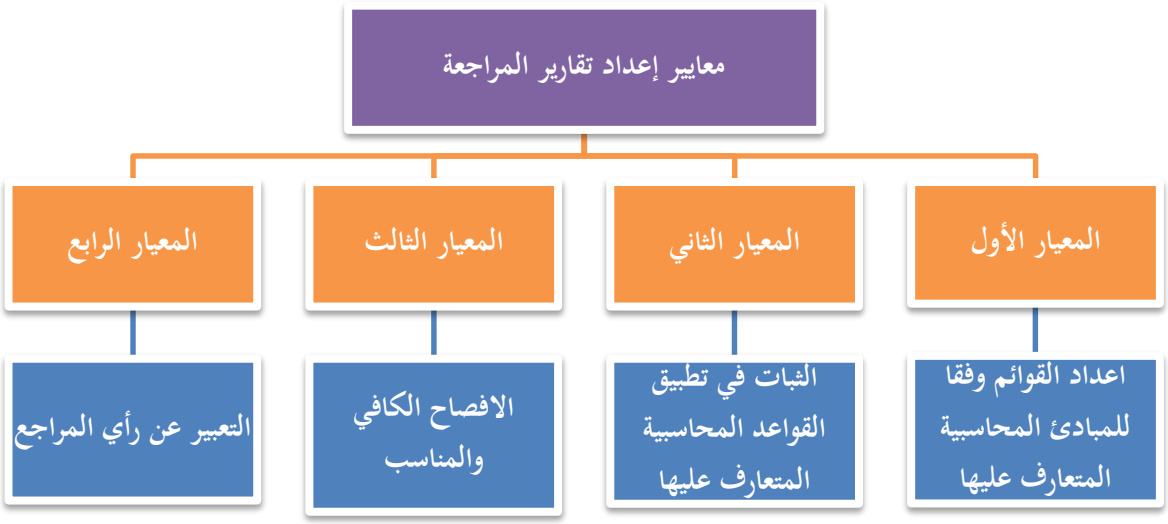
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛

- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

وفي حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراجع الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

ومما سبق ذكره يمكن توضيح هذه المعايير من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-04): معايير إعداد التقارير المالية



المصدر: مفيد عبد اللاوي، **المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2013، ص: 196.

ثالثا: عرض التقارير المالية الأخرى

التقارير المالية الأخرى تعتبر شكلا من اشكال الاتصالات المكتوبة، حيث يتم فيها عرض وتفصيل مجموعة من المعلومات والبيانات التي تتعلق بموضوع معين، كما تتضمن قدرا من التحليل المفصل لهذه البيانات.

كما يتم من خلالها عرض النتائج التي تم التوصل اليها أو تصف بعض أوجه النشاط أو التقدم في موضوع معين أو تحليل بيانات وحقائق مطلوب معرفتها أو تحليل ظاهرة معينة او معرفة وتحليل مواطن الضعف والقوة في المؤسسة، ومن أبرز هذه التقارير نعرض ما يلي:

1-تقرير مجلس الإدارة

تفرض أحكام القوانين التجارية المتعلقة بالشركات المساهمة على مجالس إدارة هذه الشركات أن تقدم تقريرا سنويا، ترفقه مع بيانات الخاصة بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر إلى الهيئة العامة العادية، عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية على ان يتم اعداده خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة اشهر من انتهاء السنة المالية للشركة، ورغم أهمية هذا التقرير الا انه لا يوجد من القواعد القانونية ولا من الأساليب العلمية المتبعة ما يبين شكله، او يحدد نطاق المعلومات التي تحتويها والتي من شأنها ان تعطيه شكلا ثابتا ومعينا كالشكل الذي يتم بموجبه وضع الميزانية بالنسبة لإدراج الأصول والخصوم، ويمكن القول على وجه التعميم ان المراد بالتقرير السنوي الذي يرفعه مجلس إدارة الشركة المساهمة مع الحسابات والميزانية إلى الهيئة العادية السنوي، وهو ذلك الشرح العام لفعاليات الشركة ونشاطها خلال السنة المالية المنصرمة الذي يحتوي على توضيح لأرقام الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتبيان الخطة المستقبلية الذي تنوي الشركة السير بمقتضاها في السنة المالية المقبلة، والقاء بعض الضوء على المناخ الاقتصادي الذي على عملت الشركة في ظله في العام المنصرم، والتوقعات التي ستؤثر فيه العام المقبل وتبسيط التخطيط المالي والتجاري الذي تخطه الشركة لنفسها، مع استنتاج يبين فيه مدى نجاح الشركة ان كانت ناجحة أو تبرير اخفاقها خلال السنة المالية السابقة ان كانت تكبدت بعض الخسائر كما يبين التقرير ان الاسم التي تصدرها الشركة خلال السنة والأسباب التي دعت أو تدعو إلى اقتراح إصدارها في حال طلب مجلس الإدارة ذلك من الهيئة العامة، ويبين السعر الذي بيعت أو ستباع به الأسهم، كما يبين التقرير الطريقة التي سيستفاد منها في هذه الزيادة، ولكن يجب أن يعد التقرير بأسلوب واضح وشفاف لكي يعطي الانطباع الصحيح للمساهمين والغير عن حقيقة أعمال الشركة ونشاطاتها[1].

ويعتبر تقرير مجلس الإدارة وسيلة هامة للاتصال بهدف اتخاذ القرارات، أو وضع سياسات وخطط وبرامج على أساس معلومات غير مؤكدة وغير كاملة، ولكي تتحقق كفاءة وفعالية العملية الإدارية[2]، يجب أن يكون هناك نظام فعال وجيد للاتصالات في المؤسسة بما يحقق ما يلي[3]:

-إنتاج وتجميع المعلومات؛

---

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص: 57.

[2] زبيدي البشير، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي: دراسة حالة مجمع صيدال**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص: 92.

[3] أحمد ماهر، **إعداد وكتابة التقارير**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص: 130.

-نقل المعلومات في الوقت الملائم بين كافة المستويات التنظيمية؛

-الاستخدام الكفء لهذه المعلومات.

ويمكن عرض أنواع معينة من المعلومات مباشرة في شكل خطاب من المدير العام او رئيس مجلس الإدارة معلومات إضافية تتضمن ما يلي[1]:

-الأحداث غير المالية، والتغيرات التي حدثت خلال السنة والتي تؤثر على المؤسسة؛

-التوقعات المتعلقة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المؤسسة في هذه التوقعات؛

-المقدار المتوقع للنفقات الرأسمالية والجهود المبذولة في البحوث الجارية.

2-التقارير المالية المرحلية (الدورية)

تعد التقارير المالية المرحلية مصدرا من مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في المؤسسات المساهمة ولاسيما المؤسسات المساهمة المدرجة في الأسواق المالية، إذ تقوم تلك المؤسسات وخلافا للتقارير المالية السنوية بإصدار تقارير مالية تغطي مدة مرحلية خلال السنة المالية عادة ما تكون نصف سنوية أو ربع سنوية، هذا وترجع العناية بهذا النوع من التقارير إلى الضغوط التي يمارسها حملة الأسهم وغيرها من متخذي القرارات الاقتصادية بهدف التعرف على نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسات المستثمر فيها بشكل دوري بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة المالية للحصول على المعلومات اللازمة لتلك القرارات[2].

ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال تطلب إدارة السوق المالية من الشركات المساهمة المسجلة فيها نشر تقارير مالية ربع سنوية، وعلى الشركات أن تخضع في هذا المجال لمتطلبات التقارير المالية الدورية التي تفرضها الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية (SUC) بان تصدر تقارير مالية ربع سنوية وفقا لنموذج (Q-10)* ، على أن تتولى إدارة تلك الشركات مسؤولية إعداد التقارير المالية المرحلية وضمان عدالة

---

[1] أمين سيد احمد لطفي، **منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 51.

[2] تركي محمود إبراهيم عبد السلام، **تحليل التقارير المالية**، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1995، ص: 50.

* تقوم الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية بإعداد نموذج (Q – 10) وإرساله إلى الهيئة المشرفة على سوق المال دوريا (كل ثلاثة أشهر) على أن يرسل خلال خمس وأربعون يوما من تاريخ انتهاء المدة بالنسبة لمدة الثلاث أشهر الأولى من العام، أما المدة الرابعة فلا يستلزم الأمر إعداد تقرير دوري عنها، ويجب أن يشمل التقرير الدوري الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح التي جاء بها بالرأي المحاسبي رقم 28، وللمزيد من التفاصيل راجع :

Floyd A . Beams & Others, **Advanced Accounting** ، Prentice Hall Library of Congress, Cataloging in Publication, USA, Data 2006

ومصـــداقية المعلومات الواردة فيها وقد عرفت التقارير المالية المرحلية على أنها " تلك التقارير التي تغطي مدد زمنية تقل عن سنة مالية واحدة "[1].

وقد قدمت لجنة معايير المحاســبة الدولية (IASC) تعريفا للتقارير المالية المرحلية في نص المعيار المحاســبي الدولي (34) على أنها: "تقارير مالية تحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصــرة من المعلومات المالية لمدة زمنية أقل من الســـنة المالية للشـــركة" بعد أن ترك المعيار المحاســـبي أمر تحديد عدد مرات تقديمها إلى متطلبات القوانين والتشريعات الخاصة بكل دولة[2].

وقد عرفت تلك التقارير على انها مجموعة القوائم او التقارير التي يتم اعدادها عن مدة زمنية تقل عن السنة المالية وقد تكون تلك المدة ثلاثة أشهر (تقارير مالية ربع سنوية) أو ستة أشهر (تقارير مالية نصف سنوية)[3].

ولتوصيل معلومات مالية أولية عن المؤسسة للمستفيدين من التقارير المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المالية، ويتم عرض تلك المعلومات الأولية عادة بصفة مستقلة عن التقارير المالية السنوية، ويمكن ملاحظة من خلال التقارير المالية المرحلية ما يلي[4]:

-أن التقارير المالية المرحلية تعد وتنشر على أساس غير سنوي؛

-الهدف الرئيسي للتقارير المالية المرحلية تزويد المستفيدين من تلك التقارير بمعلومات ملائمة ووقتية؛

-تعد التقارير المالية المرحلية، مثلها مثل التقارير المالية الســـنوية، وســـيلة لإبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات التي يتم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية وبصورة دورية منتظمة؛

-تتمثل التقارير المالية المرحلية في صـــورتها العادية وكحد أدنى في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي؛

-يتم مراجعة التقارير المالية المرحلية، والتي هي بحاجة إلى فحصـها من قبل مراجع مسـتقل، مع اختلاف مضـمون ونطاق الفحص عنه بالمقارنة بالتقارير المالية السنوية؛

---

[1] بشري نجم عبد الله المشهداني، جوان جاسم خضر العبيدي، **دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية: دراسة ميدانية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 26، 2011، ص: 296.

[2] **International Accounting Standards Committee**, IASC, Interim Financial Reporting, 34, 2006, P: 04.

[3] علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 270.

[4] زيدي البشير، مرجع سابق، ص ص: 93-94.

-إن التقارير المالية المرحلية إذا عرضت في صورة ملخصة، فإنها يجب أن تفصح كحد أدنى عن: إجمالي الإيرادات، والمصروفات، وتأثيرات التغيرات المحاسبية، والعائد المتوقع للسهم، التقلبات الموسمية الجوهرية للإيرادات والمصروفات، وتأثيرات التخلص من أحد قطاعات المشروع التدفقات النقدية الجوهرية، والتغيرات الجوهرية في المركز المالي؛

-إذا لم يتم نشر تقارير مالية مرحلية للفترة الأخيرة من السنة المالية فيجب الإفصاح عن نتائج هذه الفترة في شكل تقرير يرفق بالتقارير المالية السنوية.

3-تقارير المحاسبة الاجتماعية:

يتم إعداد التقارير المالية الاجتماعية عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات من أهداف التقارير المالية، ويمثل الأداء أحد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء المؤسسة من وجهة نظر المجتمع. والتقرير يكون على أحد الأشكال التالية[1]:

-يكون على شكل وصف للأنشطة دون تقييم التكاليف أو المنافع التي تحققت؛

-يتضمن التقرير المبالغ المنفقة عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركة دون قيمة المنافع المحققة من تلك الأنشطة نظرا لصعوبة تحديدها؛

-محتوى التقرير يتمثل في تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية وهو أكثر الأنواع السابقة شمولا ويعطي للقارئ معلومات عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

4-التقارير المالية بالقيمة الجارية: تعكس القيمة الجارية التغيرات الاجتماعية، ومن خلال قائمة القيمة الجارية يستطيع المستفيدون من تقييم نتيجة المؤسسة على أساس ما قامت بتحويله من مواد ومنتجات وسيطة إلى منتجات تامة وخدمات، ومدى مساهمة كل عنصر من عناصر الإنتاج في القيمة الجارية، كما تعكس مدى نجاح المؤسسة في رفع رفاهية المجتمع[2]؛

5-التقارير المالية عن الموارد البشرية: تعرض في هذا التقرير معلومات عن الموارد البشرية وطريقة استخدامها بكفاءة، مع تحديد تكلفة الاختيار وطريقة تعيين وتدريب العاملين بالمؤسسة ومقارنة نسبة الاستثمار في هذه الموارد مقارنة بالأصول الأخرى[3].

[1] زيدي البشير، مرجع سبق ذكره، ص: 94.
[2] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.
[3] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الفرع الثالث: أهمية التقارير المالية ومكوناتها

سنتطرق فيما يلي إلى أهمية التقارير المالية ومكوناتها.

أولا: أهمية التقارير المالية

تنبع أهمية التقارير المالية من أهمية المعلومات المحسابية التي تحتويها، وهناك العديد من الأسباب التي تجعل التقارير المالية ذات أهمية حاسمة، سواء بالنسبة للجهة المصدرة او للجهة المتلقية لهذه المعلومات، ومن هذا المنطلق يمكن بيان أهمية هذه التقارير بالنسبة للجهتين.

I-أهمية التقارير المالية بالنسبة للجهة المصدرة

تتمثل أهمية التقارير المالية بالنسبة للجهة المصدرة في[1]:

-مراقبة الأداء المالي

هناك حاجة إلى المعلومات المالية لمراقبة الإيرادات والمصروفات، لمعرفة ما إذا كانت أي مبالغ تم الإبلاغ عنها تختلف عن التوقعات. وبالمثل، يمكن مراقبة التدفقات النقدية على خط الاتجاه لمعرفة ما إذا كانت الشركة تولد نقودًا كافية للبقاء في العمل.

في حالة وجود مشكلات، يمكن للمديرين إجراء مزيد من التحقيق لمعرفة ما إذا كان ينبغي اتخاذ أي إجراء تصحيحي. وبالمثل، يتم استخدام التقارير المالية لمقارنات الأصول والخصوم، خاصة لمراقبة ما إذا كان بإمكان المؤسسة الوصول إلى نقود كافية لسداد التزاماتها عند استحقاقها.

-مقارنة النتائج الفعلية بالميزانية

تتم مقارنة نتائج التقارير المالية بميزانية المؤسسة لمعرفة مدى توافق أدائها الفعلي مع القيم المخطط لها. هذه المعلومات مفيدة لإجراء تعديلات على العمليات الجارية، لتحقيق التوافق الوثيق مع النتائج المستقبلية مع الخطة. هذا مصدر قلق خاص عندما تكون النتائج الفعلية أقل من العهود التي يفرضها المقرضون، لأن هذا الانتهاك يمكن أن يتسبب في استدعاء المقرضين للقروض المستحقة.

[1] **ما هي التقارير المالية ؟ تعلم كيفية إعداد التقارير المالية**، https://motaber.com، تاريخ الاطلاح: 2023/03/27، التوقيت: 09:47.

-نسب البناء

تستخدم الأطراف الخارجية التقارير المالية لتجميع مجموعة متنوعة من النسب التي يمكن مقارنتها بمعايير الصناعة لتقييم الأداء والاستقرار المالي للكيان. يتم عادةً تتبع هذه النسب على خط الاتجاه. تُستخدم النتائج لتحديد ما إذا كنت تريد الاستثمار في المؤسسة أو إقراضها.

-مراقبة الامتثال

إعداد التقارير المالية ضروري لضمان امتثال المؤسسة للمتطلبات القانونية والضريبية والتنظيمية. وبالتالي، سيتعين على المؤسسة المملوكة ملكية عامة إرسال بياناتها المالية إلى لجنة الأوراق المالية والبورصات، بينما يتعين على مرفق توليد الطاقة تقديم بياناتها المالية إلى اللجنة التنظيمية ذات الصلة.

أيضا، التقارير المالية هي وثيقة مصدر لإقرارات ضريبة الدخل. علاوة على ذلك، قد يرغب المقرض في الاطلاع على التقارير المالية من أجل ضمان امتثال المقترض لتعهدات قروض المقرض.

II-أهمية التقارير المالية بالنسبة للجهة المتلقية

تتمثل أهمية التقارير المالية بالنسبة للجهة المتلقية في[1]:

1-على مستوى المستثمر الفرد

- الحصول على معلومات لتقييم أداء الإدارة وإخلاء مسؤولياتها؛
- الحصول على معلومات للتنبؤ بدرجة الربحية والمخاطر المتعلقة بالاستثمار؛
- التمكن من المفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتاحة وتقدير التوازن بين درجة الربحية والمخاطر؛
- الحصول على معلومات تمكن من التعرف على القنوات الاستثمارية الملائمة لتوجيه المدخرات؛

2-على مستوي السوق المالية

- حماية المستثمرين وإشاعة الثقة بينهم؛
- تخفيض أثر المعلومات الضارة أو المضاربات التي قد تؤدى إلى تسعير خاطئ للأوراق المالية مما يؤدى في النهاية إلى التخصيص غير الكفؤ للموارد المتاحة؛
- توفير أساس لتبادل حقوق الملكية بين المتعاملين على أساس سليم؛
- العمل على التوصل إلى أسعار التوازن عند تبادل حقوق الملكية؛

[1] **مفهوم التقارير المالية واهميتها**، https://www.starshams.com/، تاريخ الاطلاع: 2023/03/27، التوقيت: 09:15.

– خلق مجالات الابتكار لأدوات الاستثمار القادرة علي جذب مدخرات المستثمرين؛

3–على مستوي المجتمع

– توجيه الموارد والقرارات الاقتصادية المتعلقة بحسن توزيعاتها بين القطاعات المرغوبة الاستثمار فيها اقتصادياً واجتماعياً؛

– القضاء على أية مضاربات قد تؤدى إلى عدم التوازن الاقتصادي والاجتماعي بمعني نقل الثروة من فئة إلى فئة أخرى بدون مبرر اقتصادي؛

– عدالة توزيع العائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالي؛

– تحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.

ثانيا: مكونات التقرير المالي الصادر عن المراجع الخارجي

يجب ان يحتوي التقرير المالي الصادر عن المراجع الخارجي على ما يلي[1]:

–أسم أو عنوان التقرير

حيث تتطلب معايير المراجعة الدولية أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وأن يحتوي على كلمة "المستقل" أو "المحايد".

–المخاطبون

يوجه التقرير عادة إلى المؤسسة، المساهمون أو مجلس الإدارة.

–فقرة المقدمة

يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق الأمور التالية:

–الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة؛

–أن يذكر المراجع أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها؛

–الإشارة إلى أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية؛

– أن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية.

[1] حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص ص: 80-81.

-فقرة النطاق (المجال)

ممثل فقرة النطاق بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة. ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المعمول به ويلي ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة. وتوضح فقرة النطاق أنه يتم تصميم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية. ويعني ذلك أن مسؤولية المراجع تنحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين. ويعني مصطلح التأكيد المناسب الإشارة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تؤدي إلى تفادي التحريفات ذات الأهمية النسبية بشكل كامل من القوائم المالية. وبمعنى آخر، تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكد ولا تقدم ضمانا للتعرف على كافة التحريفات.

وتناقش باقي محتويات فقرة النطاق عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه ويعني مصطلح الأساس الاختباري أنه تم استخدام أسلوب المعاينة بدلا من مراجعة كافة العمليات المالية وأرصدة الحسابات بالقوائم المالية. وبينما توضح فقرة المقدمة بالتقرير أن الإدارة هي التي تتحمل مسؤولية إعداد القوائم المالية بمحتوياتها، فإن فقرة النطاق توضح قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والأحكام والإفصاح والعرض في هذه القوائم.

-فقرة الرأي

يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير النموذجي عرض النتائج التي توصل إليها المراجع بناء على الاختبارات التي قام بها. ويمثل هذه الجزء جانبا هاما من التقرير لأنه عادة ما يشار إلى تقرير المراجعة على أنه رأي المراجع ويتم في هذه الفقرة الإشارة إلى رأي المراجع الذي يعبر فيه عن رأيه الخاص وليس عن بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق، وذلك استنادا إلى الإطار الذي في ضوءه تم تأسيس القوائم المالية عن طريق استخدام كلمات مثل طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد يكون إطار المعايير الدولية للتقرير المالي أو الإطار المعلمي للتقرير المالي.

وتعبر كلمة "**في رأينا**" عن إمكانية وجود مخاطر للمعلومات ترتبط بالقوائم المالية حتى بعد أن تتم مراجعة هذه القوائم.

-اسم المراجع

يجب أن يحدد اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كليهما حسب ما هو مناسب.

-عنوان المراجع

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

-تاريخ تقرير المراجعة

يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أتم فيه اختباراته.

-توقيع المراجع

يجب على محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات المؤسسة أن يقوم بتوقيع التقرير باسمه لعدم جواز استخدام الأختام ويجب أن يكون هذا التوقيع مقرونا برقم سجل محافظي الحسابات الخاص به، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات يمارس في مكتب فإن التوقيع يكون من طرف ممثله الموكل بذلك ومن طرف المحافظ الذي قام بإعداده، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يجب إمضاء التقرير من طرفهم كافة دون استثناء[1].

ويمكننا بيان ما سبق ذكره من خلال الشكل التالي الذي يوضح التقرير النظيف النموذجي حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية:

[1] بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص: 94.

الشكل رقم (02-05): التقرير النظيف النموذجي حسب ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية

المخاطبون ←	إلى مساهمي الشركة .....
فقرة المقدمة ←	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشـــركة . . . . . المرفقة والمعدة في 12/31/ن والقوائم المرتبطة بها، هي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، اما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.
فقرة النطاق ←	قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشـــار إلى المعايير والممارســـات الوطنية المناســـبة)، وتتطلب هذه المعايير ان يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصـــل إلى تأكيد مناســـب عن ما اذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتســـم بالأهمية النســـبية، وتشـــمل المراجعة (بناء على أســـاس اختياري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والافصـــاح بالقوائم المالية، كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة اليها وتقييم مدى ســـلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ونعتقد ان المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.
فقرة الرأي ←	في رأينا القوائم المالية توفر ضرورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النســـبية عن المركز المالي لشـــركة ..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
اسم المراجع ←	.....
تاريخ التقرير ←	في .../.../....
	العنوان.....

المصدر: حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص: 79.

المبحث الثاني: ماهية جودة التقارير والقوائم المالية

باعتبار القوائم والتقارير المالية أهم مخرجات النظام المحاسبي فالمعلومات المالية التي تحتويها يجب أن تكون مفيدة لمستخدميها، حيث ان أصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعدهم في اجراء المقارنات والدراسات والتحليلات اللازمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

المطلب الأول: مدخل للجودة

لقد بدأت الجودة تاريخيا في مجال التصنيع والعمليات الصناعية وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية التي افقرت الاقتصاد الياباني، وجعلت منه اقتصادا هزيلا وضعيفا لعجز منتجاته عن الخروج خارج حدودها، بسبب رداءة المواصفات وعدم قدرتها على المنافسة وعدم اقتناع المستهلكين بشراء وتملك السلع.

وعليه تعد الجودة أمرا أساسيا في عمل أي مؤسسة، صناعية أو تجارية أو خدماتية . . .الخ، حتى تتمكن من الصمود ومواجهة المنافسة وعليه فانه لابد من وجود نظام لإدارة هذه الجودة داخل المؤسسة والذي يُمكّن من تحقيق الأهداف المنشودة.

ولقد اختلفت الآراء حول تعريف الجودة إلا أنها على العموم لم تخرج من نطاق التعريفات التالية:

أ-الجودة: لغة

الجودة لغة: تشتق صفة الجودة من كلمة "جاد" وتعبر عن كون الشيء جيدا، وجاد الشيء أي صار جيدا، فالجودة هي مصدر من أصل لفظ "جاد"، والجودة لغة من أجاد وأتي بالجيد من قول أو عمل، والجيد يعني نقيض الرديء، وجاد الشيء جودة بمعنى صار جيدا[1].

ب-الجودة: اصطلاحا

التعريف الأول: حيث عرفت الجودة بأنها: "كلمة الجودة مشتقة من الكلمة اللاتينية (Qualitas) وتعود إلى النوع، وتعبر هذه الكلمة عن وجود ميزات أو صفات معينة في السلعة أو الخدمة، إن وجدت هذه الميزات فإنها تلبي رغبات من يشتريها أو يستعملها"[2].

[1] نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، **إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة: مفاهيم وأسس وتطبيقات**، ط 1، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 137.

[2] رعد عبد الله الطائي، عيسى قدادة، **إدارة الجودة الشاملة**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 29.

التعريف الثاني: وعرفت الجودة كذلك بأنها: "حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات بالأفراد والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات فالجودة لا ترتبط بالمنتج أو الخدمة فقط، وإنما ترتبط الجودة بالأفراد والعمليات والبيئة المحيطة حسب التغيرات المتوقعة"[1].

التعريف الثالث: حيث عرفها Ph-Crosby بأن الجودة هي: "المطابقة للمواصفات ويقول بأن الجودة هي مسؤولية الجميع ورغبات المستهلك هي أساس التصميم"[2].

التعريف الرابع: حيث عرفها Christian Meria بأنها: "قدرة المنتج على تلبية حاجات المستعملين وبأقل تكلفة"[3].

ومن خلال ما سبق نستخلص كتعريف شامل لمفهوم الجودة بأنها: "**هي التي تعني الخاصية أو التشكيلة من الخصائص التي تميز السلعة أو الخدمة عن غيرها أي أنها التي تحقق الميزة التنافسية* سواء للمنتج أو للخدمة**".

بالتالي أصبح من الضروري التركيز على مفهوم ضبط الجودة وضمانها حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة الخارجية للحسابات

تعد الجودة في عملية المراجعة الخارجية أمرا أساسيا وهاما حيث من خلالها يتمكن المراجع الخارجي من الحصول على سمعة جيدة في الوسط المهني وكذا تحقيق الأهداف التي يسعى إليها مستخدمو القوائم والتقارير المالية في الحصول على معلومة صادقة ومعبرة وتتميز بالجودة والدقة اللازمين.

الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبين الامريكية جودة المراجعة بأنها: "إجراءات منظمة لجمع وتقويم القرائن بطريقة موضوعية بشأن احداث اقتصادية لتحديد التطابق بين هذه القرائن ومعايير محددة مسبقا وايصال نتائج التقويم للمستفيدين[4] .

---

[1] مأمون سليمان الدرادكة، **إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 16.

[2] Crosby Jean Philipe, **Le Qualite C'est Gratuit**, Economica, Paris, 1986، P: 19.

[3] Meria Cristian, **La Qualite Des Produits Industriels**, Eddunod, Paris. 1991. P: 3.

*الميزة التنافسية هي المهارة او التقنية او المورد الذي يتيح للمنظمة انتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز.

[4] ايمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، **دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية: دراسة ميدانية**، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 06، يناير 2019، ص: 504.

التعريف الثاني: يعتبر (De Angelo 1981) من أوائل من قدموا تعريفا لجودة المراجعة الخارجية باعتبارها احتمالية اكتشاف المراجع انتهاكا للوائح في النظام المحاسبي للعميل ويبلغ عنه، ويعتمد اكتشاف التشويه على جودة وحجم المعرفة المكتسبة وقدرة المراجع، في حين أن الإبلاغ عن التشويه يعتمد على دافع المراجع للإفصاح عنه[1].

التعريف الثالث: تعتبر جودة المراجعة بحد ذاتها هدف لمكتب المراجعة، وهي ترتبط بالمراجع كمنتج وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه، ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجنان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة، والتي يقصد بها مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة، في الكيان الاقتصادية بخصوص توفير آلية المصلحة في الشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع"[2].

التعريف الرابع: فقد عرفت جودة المراجعة الخارجية أيضا بأنها أيضا: "أداء المرجع لعمله بكفاءة وفعالية وإتباع الإجراءات والأساليب أثناء عملية المراجعة الخارجية"[3].

التعريف الخامس: وعرفت أيضا بأنها: "الأداء بكفاءة وفعالية لعملية المراجعة وفقا للمعايير التدقيقية المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتسبة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"[4].

التعريف السادس: أما بلمروز (Palmrose) فقد عرف جودة المراجعة وفقا لمستوى الضمان (الثقة)، حيث ان الهدف من المراجعة هو تقديم ضمان حول القوائم المالية، فجودة المراجعة هي: "احتمال عدم احتواء القوائم المالية لتحريفات مادية"[5].

وفي مجال الدراسات الاكاديمية نجد أن تلك الدراسات لم تتفق على مفهوم واحد لجودة المراجعة، لقد تبنت بعض تلك الدراسات مفهوما لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات

---

[1] A.Masood، M.Afzal, **Determinants Of Auditquality In Pakistan**, Journal Of Quality and Technotlogy Management, XIII (II), 2016, P: 25.

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص: 69.

[3] Alvin A.Arens, Jmaes K.Loebbecke, **Auditing as Integrated Approach**, 5th Edition, EngleWood Citvs, N.J, Preutice-Hall, Inc, 1992, P: 26.

[4] جمانة حنظل التميمي، **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر على كلية الإدارة والاقتصاد بالعراق، العدد 10، 2013، ص: 206.

[5] Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor**, Litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, Vol. 63, No.1, January 1988, P: 56.

أخرى لجودة المراجعة على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي للمراجعة[1].

ويتضح من التعاريف السابقة بأن مفهوم جودة المراجعة الخارجية يتمحور حول:

1-مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عنها؛

2-المصادقة على أن القوائم المالية تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛

3-درجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات و/أو أخطاء جوهرية.

وهذا لا يمكن إلا **بتوافر العناصر** الآتية[2]:

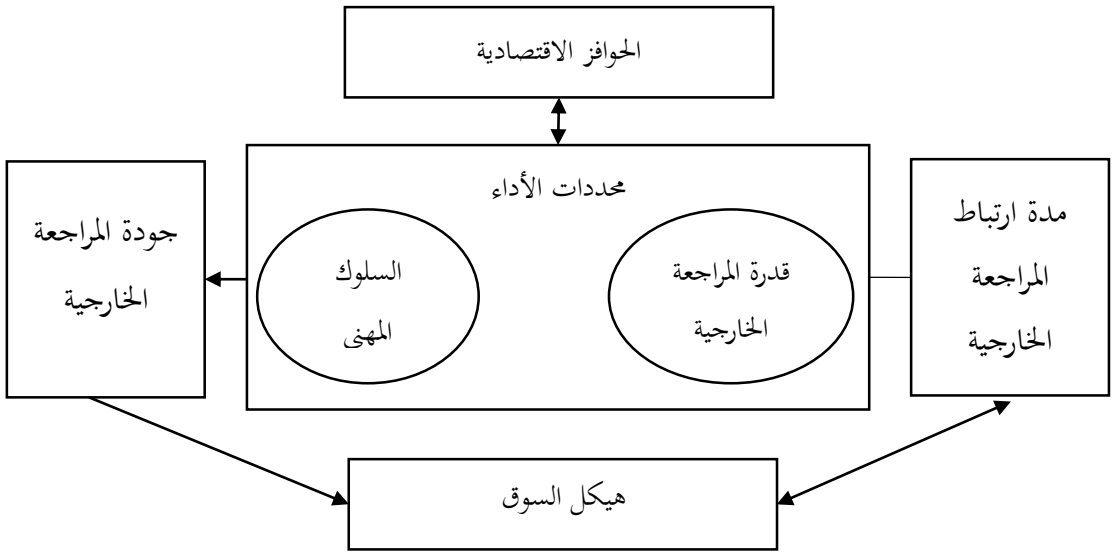
- التحقق من أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمعايير المهنة المستخدمة.
- تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية بواسطة أفراد مؤهلين وذوي خبرة وكفاءة مع حسن الإشراف والرقابة؛
- تخفيض خطر المراجعة إلى أقل حد ممكن من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية؛
- إتباع المعايير المهنية التي تؤدي إلى إصدار رأي مستقل في ضوء العناية المهنية، والمسؤولية القانونية؛
- تلبي المراجعة الخارجية احتجاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

والشكل التالي يوضح الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية.

[1] احمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 09.

[2] بشير صالح محمد الخير، **دور الجودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017، ص: 66.

الشكل رقم (02-06): الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية



المصدر: طارق محمد حسنين، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003، ص: 379.

حيث يستخلص من الشكل ما يلي[1]:

-الحوافز الاقتصادية: تشمل عناصر لقياس جودة المراجعة الخارجية منها، مقاضاة المراجع، أتعاب المراجع، التكاليف بمكتب المراجعة، مدى إمكانية الحصول على أعمال استشارية من العملاء، التطورات المهنية، التطورات في بيئة الأعمال؛

-مدة ارتباط المراجعة الخارجية مع العميل؛

-قدرة المراجعة الخارجية على اكتشاف الأخطاء: تشمل التأهيل العلمي والعملي، رصيد الخبرة لديه (خبرة مهنية درأيته بالصناعة، معرفة العميل، التكيف مع العملاء الجدد، التواكب مع التقنيات المتطورة؛

-السلوك المهني: بذل العناية المهنية، الاستقلالية، الموضوعية، تعارض المصالح، التقدير الشخصي؛

-هيكل السوق المنافسة الحصة السوقية (لمكتب المراجعة / تخصص المراجع)، الطلب العرض على خدمات المراجعة.

[1] بشير صالح محمد الخير، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

الفرع الثاني: أنواع جودة المراجعة الخارجية للحسابات

يمكن التفرقة بين أنواع جودة المراجعة الخارجية للحسابات إلى نوعين أساسين الجودة الفنية والجودة الوظيفية وهي كما يلي[1]:

1-الجودة الفنية للمراجعة الخارجية للحسابات

يقصد بالجودة الفنية للمراجعة أنها الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العملاء تجاه الاكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها المالية، ومن ثم فإن جودة المراجعة الفنية تدرس جودة النتائج لعملية المراجعة، وكيف يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل أفضل أو اكتشاف الغش أو تحديد الاستمرارية.

2-الجودة الوظيفية للمراجعة الخارجية للحسابات

تعريف الجودة الوظيفية للمراجعة الخارجية بأنها التي من خلالها يمكن الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصل نتائجها حسب توقعات المستخدمين لتقرير المراجع، بحيث أن هذا الجانب من الجودة لا يمثل النتائج فقط، بل العملية في حد ذاتها، كون ان العملاء لا يقومون فقط بتقييم مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء وإنما أيضا قدرة المراجعين على تحديد نقاط الاهتمام للإدارة بخصوص تمويل الشركة والرقابة المالية، علاوة على ذلك قدرتهم على فهم أنشطة العميل ولغته، وكذلك متطلباته، بالإضافة إلى تقييم مهارات الاتصال.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية

سنتطرق فيما يلي إلى أهمية وأهداف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية

أولا: أهمية تحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية للحسابات

تنبع أهمية جودة المراجعة الخارجية من أهمية المنتج النهائي لعملية المراجعة المتمثل في تقرير المراجع الخارجي، والذي يعتمد عليه كثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم، كما ان جودة المراجعة تتمثل في المصلحة المشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة وبالتالي تكمل أهميتها في توجيهها لمسار العمل داخل المؤسسة وتمكنها من تحسين اداءها المالي[2].

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 66.

[2] آدم محمد أحمد عمر، **العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية: دراسة ميدانية**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 04، العدد 12، 2022، ص: 475.

ثانيا: الغاية من تحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية للحسابات

تتمثل أهداف جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية بالآتي[1]:

-توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديها في مهمة المراجعة؛

- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛

- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛

-المساهمة في زيادة وتحسين مهنو أعضاء المراجعة ورفع روحهم المعنوية؛

-المساهمة في إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمنافسة المصالح المشتركة؛

-تحقيق المتطلبات المهنية وبالتزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والحفاظ على السرية واخلاقيات المهنة؛

-تطوير المهارات والكفاءة بتعيين أشخاصا لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء عمل المراجعة بعناية مهنية واجبة؛

-توزيع مهام عملية المراجعة بإسناد عملية المراجعة إلى فريق المهنة؛

-الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة؛

- التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المؤسسة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة؛

- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء بوضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة؛

[1] بشير بكري عجيب بابكر، **اثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية السودانية 2022**، مجلة القلزم، العدد 27، 2023، ص ص: 90-91.

– الرقابة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

الفرع الرابع: المحددات والمخاطر المهنية المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات

تحظي البيانات المالية لأية شركة باهتمام دائم وعميق للعديد من الأطراف، سواء تلك المرتبطة بها بصورة مباشرة من فئتي المحاسبين والمراجعين او الحكومات أو المجتمعات وكذلك المستثمرين وبالتالي يعتبر التحسين لجودة مراجعة تلك البيانات أمرا طبيعيا وضروريا وعليه لابد من محددات يسترشد بها لتحقيق هذه الجودة، حيث يوجد تباين واضح بين الاكاديميين والمهنيين لتحديد هذه المحددات وتكمن أهميتها من خلال المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يتمثل في تقرير المراجع الذي يعتمد عليه المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، وتعد من أفضل الوسائل لتحديد جودة المراجعة وربطها بمخاطر المراجعة.

وعليه سنكتفي بما يلي سرده.

أولا: محددات جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية للحسابات

هي المؤشرات التي توضح ما إذا كانت عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مكتب مراجعة معين، ذات جودة عالية أم لا.

وترجع أهمية محددات جودة المراجعة الخارجية إلى أنه من خلال هذه المحددات يمكن معرفة وضع الجودة والاتجاه الذي يؤدي إلى تحقيقها وتحسينها، حتى يقلل من عناصر تخفيضها وتزيد من العناصر أو الوسائل التي تؤدي إلى تحسينها. وتتمثل محددات جودة المراجعة الخارجية في الآتي[1]:

1–حجم مكتب المراجعة: يقاس حجم مكتب المراجعة بعدد ونوعية العملاء، حيث أن مكاتب المراجعة الكبيرة التي لديها عدد كبير من العملاء من المؤسسات المالية والشركات المساهمة. وتقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية أكثر من مكاتب المراجعة الصغيرة ذات العدد القليل من العملاء الذين أغلبهم من الأفراد وشركات الأشخاص؛

2–الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة: تتوقف جودة المراجعة الخارجية على مدى استقلالية وكفاءة المراجع، والتي تعني قدرة المراجع على مقاومة ضغوط العملاء وتمسكه بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني وإتمام عملية المراجعة الخارجية في الوقت المحدد والمتفق عليه، بما ينعكس في النهاية على اكتشافه

[1] آدم محمد أحمد عمر، مرجع سابق، ص: 476.

للأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقرير عنها. وأن الفشـــل في ذلك يطلق عليه فشـــل في عملية المراجعة الخارجية، والذي يؤدي إلى تعرض المراجع للمسـاءلة المهنية أو ما يطلق عليه الدعاوى القضـائية من قبل مستخدمي القوائم المالية. وذلك تعويضا لما لحق بهم من ضرر نتيجة اعتمادهم على معلومات مضللة؛

3-تخصـص المراجع في نشـاط العميل: أن يتخصـص المراجع في مراجعة نشـاط معين أو النصـيب السـوقي لمؤسـسـات المراجعة في مجال أنشـطة معينة، ويقاس التخصـص في النشـاط بعدد عملاء المراجعة في هذا النشـاط منسوبًا إلى إجمالي عملائه؛

4-شـهرة مكتب المراجعة: الشـهرة هي السـمعة الطيبة والثقة في مصـداقية تقرير المراجع، وتأتي بعد سـنوات من العمل الجاد وتقديم خدمات ذات جودة عالية والتي تسـهم في تحقيق شـهرة مكتب المراجعة كالتخصـص في نشـاط مؤسسة معينة، والحجم الكبير للمكتب، والانتشار الجغرافي لفروعه، وقلة أو عدم وجود قضايا مرفوعة عليه؛

5-الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي: الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي هي المعرفة الكافية والمتخصـــصـــة في مجالات المحاسـبة والمراجعة والتي تم اكتسـابها من التعليم والتدريب الفني وتعد الكفاءة المهنية للمراجعين من الأمور الهامة في تحديد مدى الثقة والاعتماد على ما يقدمونه من تقارير. كذلك تعد الكفاءة المهنية محصـلة لعدة عناصـر متداخلة هي:

-التأهيل العلمي والعملي للمراجع؛

-الالتزام بالمعايير المهنية؛

-الخبرة بمجال نشاط العميل؛

-اســـتخدام التقنيات الحديثة في تخطيط ووضـــع برنامج لتنفيذ إجراءات المراجعة الخارجية وبتوافر الكفاءة المهنية للمراجع وتشـجيعه على التعليم والانضـمام للمنظمات المهنية وتوفير برامج تدريبية متخصـصـة، وبرامج خاصـة بالتعليم المهني المسـتمر تجعله أكثر إلماما ودرأية بكل ما هو جديد في مجالي المحاسـبة والمراجعة وتكسـبه خبرة في معالجة الأمور والمشاكل التي تواجهه أثناء أدائه لعملية المراجعة الخارجية.

ثانيا: المخاطر المهنية المؤثرة على الأداء المهني لجودة المراجعة الخارجية للحسابات

إن جودة المراجعة تتضـمن وجوها متعددة، فالبعض ينظر إلي الجودة في مضـمونها على أنها تتمثل في جودة عمليات المراجعة ذاتها، بينما ينظر البعض الآخر باعتبارها جودة في الأداء المهني للمراجع ينتج عنها جودة المراجعة وتكمن أهميتهـا من خلال المنتج النهـائي لعمليـة المراجعـة والـذي يتمثـل في تقرير المراجع الـذي يعتمـد عليـه

المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، وتعد من أفضل الوسائل لتحديد جودة المراجعة ربطها بمخاطر المراجعة، وتتمثل المخاطر المهنية المؤثرة على جودة تقرير المراجع الخارجي فيما يلي[1]:

-وجود مصالح شخصية للمراجع الخارجي تؤثر على جودة تقرير المراجع الخارجي؛

-خطر التقاضي وعدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية تؤثر على جودة عملية المراجعة؛

-تعتبر المنافسة من أهم المخاطر المهنية التي تؤثر على جودة تقرير المراجع الخارجي؛

-الضغوط التي يفرضها العميل على المراجع الخارجي باستبداله أو الاستغناء عنه، مما يضطره إلى موافقة على السياسات المحاسبية المخالفة، وبالتالي تؤثر تلك الضغوط على جودة تقرير المراجع الخارجي؛

-يؤثر التطور التكنولوجي للمعلومات إلى تغيير بيئة عمل المراجع الخارجي مما يؤثر على جودة عمل المراجعة.

بالإضافة إلى المخاطر المهنية المؤثرة على الأداء المهني لجودة المراجعة الخارجية للحسابات هناك عوامل في غاية الأهمية تؤثر تأثيرا مباشرا في جودة هذه المراجعة وتمس بمصداقيتها سلباً أو إيجاباً، ويمكن الإشارة اليها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-02): العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية

العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	العوامل المرتبطة بفريق المراجعة	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة
-حجم مكتب المراجعة؛ -سمعة المكتب؛ -القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة؛ -تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين.	-استقلال المراجع؛ -خبرة فريق المراجعة؛ -الاتصالات بين فريق المراجعة؛ -وعميل المراجعة.	-حجم المؤسسة وقوتها المالية؛ -هيكل الرقابة الداخلية؛ -تعقد المراجعة.

المصدر: زرزار العياشي، إلياس بن قري، **دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف برج بوعريريج**، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، 2020، ص: 160.

[1] محسن ميكائيل محمد حسين، عائشة سالم بوشديق، **أثر مخاطر المراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في منطقة الجبل الأخضر**، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية الاكاديمية الليبية للدراسات العليا، المجلد 19، العدد 07، 2021، ص: 565.

الفرع السادس: معايير جودة المراجعة والطلب على جودة أدائها المهني

سنتطرق فيما يلي إلى معايير جودة المراجعة والطلب على جودة دائها المهني.

أولا: معايير جودة المراجعة

يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية[1]:

1-معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير الجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛

2-معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية بواسطة أجهزة رقابية، للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة؛

3-معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة؛

4-معايير فنية: تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس على جودة المراجعة والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع زيادة الاستثمار[2].

---

[1] الياس شاهد وآخرون، **محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، ج 02، 2017، ص ص: 20-21.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص: 29 (بتصرف)

وعليه تتضـــح أن **وجود معايير لضـــبط جودة المراجعة يكون له أثر كبير في تطويل وتفعيل دور الجهات التنظيمية لعملية المراجعة من خلال وضـــع هياكل لتنظيم للعملية الإدارية وبين القوانين التي تنظم هذه المهنة وتحفظ حقوق المساهمين وكذلك يبين أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي.**

ثانيا: الطلب على جودة أداء المراجعة المهني[1]

إن الطلب على المراجعة في معظم التحاليل الاقتصـــادية لســـوق المراجعة تم وفقا لنظرية الوكالة، حيث أن الطلب على المراجعة ينشـــأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، والجودة العالية والمطلوبة التي تفرضـــها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات.

تعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصـــالح الملاك ومصـــالح الإدارة ومصـــلحة المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك والإدارة قبل الأتعاب، أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف المراجعة قدر الإمكان.

وتعتبر مراجعة القوائم المالية وســيلة رقابية تســهم في التخفيض من عدم تماثل المعلومات وتحمى مصـــالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالمراجعة الخارجية تجد في هذا الإطار النظري التفسير الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة. ونجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، وأدائها في توجيه الموارد والاستخدامات، فان دور المراجعة وجودتها تتزايد باستمرار، ويزداد الطلب على خدماتها.

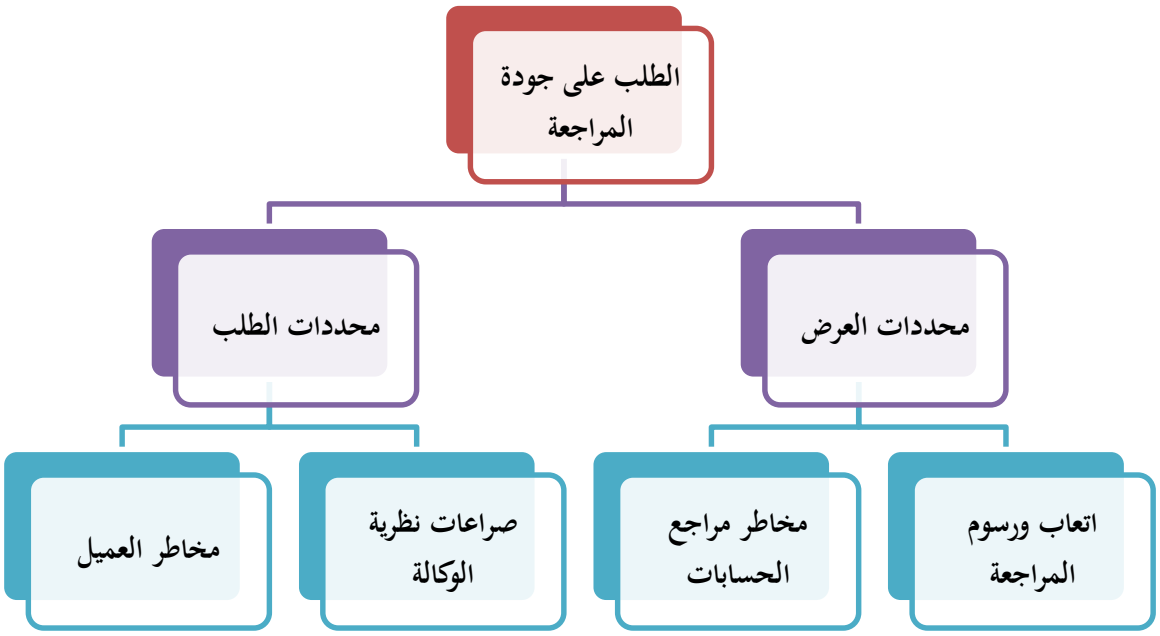
كما يفســـر الطلب على المراجعة كذلك من خلال المدخل المعلوماتي. ويركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما ســـيكون عليه المســـتقبل، من خلال التنبؤ وفقا لعدة متغيرات، والتي توفر مختلف المعلومات المســـتقبلية الصـــالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأســـواق المالية بمســـتوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، وتمكن من تحسين بيئة القرار الاستثماري، ويبرز دور المراجعة في ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد والمطالبة بجودة المراجعة العالية من خلال اعتماد الرقابة على جودة أداء المراجعة.

[1] موســى رحماني، فاتح ســردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراســات الاكاديمية والهيئات للمراجعة**، مجلة العلوم الإنســانية، العدد 35/34، مارس 2014، ص ص: 192-193.

إن معظم الدراســـات الميدانية التجريبية لجودة المراجعة بحثت في العلاقة بين جودة المراجعة ومحددات الطلب على المراجعة سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات نظرية الوكالة أو محددات العرض مثل رسوم مراجعة الحسابات واستراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع.

وفيما يلي شكل يوضح الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية:

الشكل رقم (02-07): الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية



المصدر: خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية: دراسة حالة الجزائر**، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص: 124 (بتصرف).

المطلب الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية والتقارير المالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على جودة القوائم المالية والتقارير المالية من خلال:

الفرع الاول: جودة القوائم المالية

أولا: مفهوم جودة القوائم المالية

هناك عدة تعاريف لجودة القوائم المالية، نذكر أهمها:

ويقصـــد بجودة القوائم المالية تلك الخصـــائص التي يجب ان تتمتع بها المعلومات المالية، حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة[1]، كما تعرف جودة القوائم على انها: "مصداقية المعلومات المحاسبية

[1] ايمان صحراوي، فريدة يبالة، **جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص: 164.

التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير[1]، كما تعبر جودة القوائم المالية بصورة حقيقة ووافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات بهذه القوائم، اذ تعتبر جودة القوائم المالية ضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها تأثير في تحديد نتائج الإجراءات والقرارات المتخذة[2].

وبناء على ما سبق من التعاريف يمكن القول بأن **جودة القوائم المالية تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة وموثوقة توضح الأداء الحقيقي للشركة، بما يمكن من أصحاب المصالح او الأطراف ذات العلاقة من اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة وسليمة.**

ثانيا: معايير جودة القوائم المالية

لتحقيق جودة القوائم المالية يمكن تحديد المعايير العامة لقياس هذه الجودة على النحو التالي[3]:

–الدقة: أي درجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت معها قيمتها لتعبر عن الحقائق التاريخية او عن التوقعات المستقبلية؛

–المنفعة: تتمثل المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات المحاسبية في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها؛

–التنبؤ: جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في قدرتها التنبؤية في تخفيض درجة عدم التأكد عن استخدامها كمدخلات في نموذج التنبؤ؛

–الكفاءة: تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بأقل موارد متاحة وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات؛

–الفعالية: تعبر الفاعلية عن مدى او درجة تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة الاقتصادية أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج الشكل التالي الذي يوضح معايير جودة القوائم المالية:

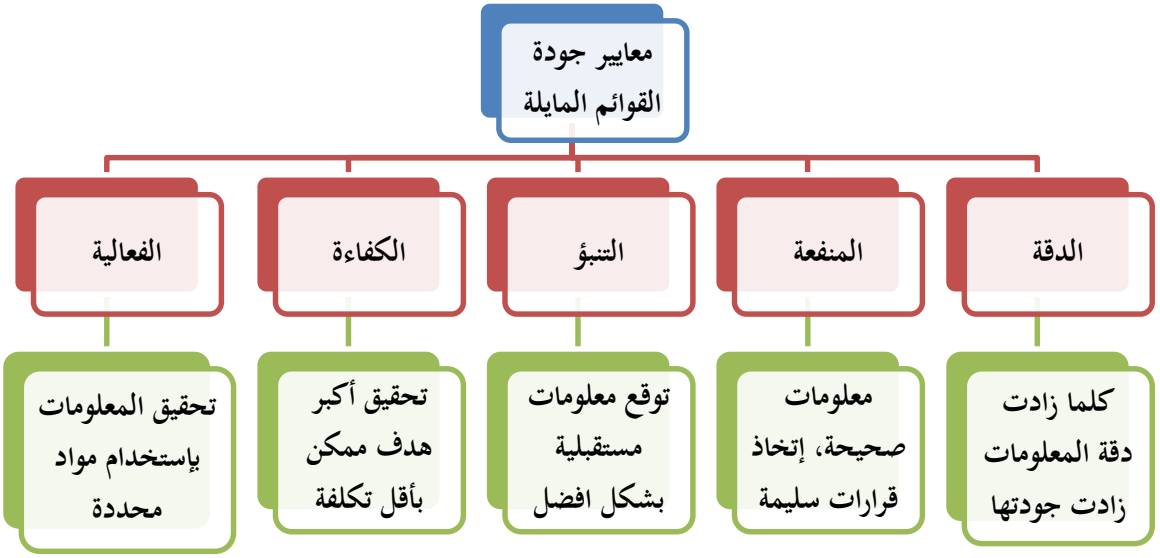
---

[1] عبد العزيز طالب، محمد بلمداني، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص: 103.

[2] حنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جود القوائم المالية: عينة من خبراء محاسبيين، محافظي الحسابات، مدققين داخليين وخارجيين ومحاسبيين العاملين في ام البواقي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2018/2017، ص: 12.

[3] بكر إبراهيم محمود، **دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 09، العدد 28، 2014، ص: 77.

الشكل رقم (02-08): معايير جودة القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على ما سبق.

ثالثا: جودة التقارير المالية ومؤشرات قياسها

يعتبر موضـــوع جودة التقارير المالية من الموضـــوعات المهمة لكافة الأطراف المســـتفيدة منها مثل الإدارة، المستثمرين.

الفرع الثاني: جودة التقارير المالية

أولا: مفهوم جودة القوائم المالية

تعنى جودة التقارير بوجه عام أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش وموضوعة بواقعية دون تضخيم، وتعنى الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية والتي تتضمنها التقارير وما تحققه من منفعة للمســتخدمين ولتحقيق ذلك لابد من أن تعد في ضـــوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها[1].

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحليين الماليين على أنها: "تعني الوضـــوح والشـــفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناســب، في حين ترى اللجنة الخاصــة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاســبين القانونيين

[1] سـهير الطنملي، **دور حاكمية المؤسـسـة في تحقيق جودة المعلومات المحاسـبية للتقارير المالية**، مجلة الدراسـات والبحوث التجارية، المجلد 02، العدد 01، 2011، ص: 357.

بأن الجودة تعني مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها"[1].

كما عرفت بأنها: "تمثل مدى إمكانية التقارير بعكس الحالة الاقتصادية للشركة اثناء فترة القياس"[2].

وقد أكد كل من (Beest & Boelens) إن الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير تتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية والمالية وتنفيذ في صنع القرار الاقتصادي، وإن توفير معلومات عالية الجودة في التقارير المالية ستؤثر بشكل إيجابي على مقدمي رأس المال وغيرهم من أصحاب المصلحة لجعل الاستثمار والائتمان وقرارات تخصيص الموارد مماثلة لتعزيز كفاءة السوق[3].

وجاء في تعريف آخر بأن جودة التقارير المالية هي: "خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير وهذه الخصائص تنبثق منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التي تتوقف على درجة عالية من الثقة في المعلومات"[4].

كما عرفت أيضا بأنها: "مدى قدرة تلك التقارير على تمكين مستخدميها أو قارئيها من استخلاص الجوهر الاقتصادي الحقيقي لها، ويتحقق ذلك من خلال ما تتضمنه تلك التقارير لكافة المعلومات الملائمة والموثوق فيها عن أداء الشركة ووضعها المالي".

ومن خلال ما سبق من تعاريف يمكن القول بأن جودة التقارير المالية تعني: "ان تقدم هذه التقارير بصورة عادلة عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة دون وجود خلل جوهري يؤثر على عدالة ومصداقية تلك التقارير"[5].

إضافة إلى ذلك فان جودة التقارير المالية تدور حول أربعة محاور أساسية:

-مقدرة التقارير المالية على مساعدة مستخدميها في التنبؤ بالتدفقات المالية المتوقعة؛

-جودة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها التقارير المالية من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية في تلك المعلومات؛

-مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية؛

---

[1] رشاد حمادة، **قياس اثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 04، 2014، ص: 682.

[2] Achim A., Chris A., **Financial Accounting Quality and Its Defining Characteristics**, Sea-Practical Application of Science, Vol. 2, No. 5, 2014, P: 93.

[3] A.Bagaeva, **The Quality of Published Accounting Information in Russia**, Act UnivOul, 2010, P: 54.

[4] الصياد علي محمد علي، **اثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقارير المالية وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 02، العدد 02، 2013، ص: 294.

[5] أنس محمد أحمد السعدي، **اثر تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد والعلوم الإدارية، تخصص محاسبة، جامعة جرش 2018، ص: 27.

-جودة الأرباح، بمعنى احتواء التقارير المالية على عمليات إدارة أرباح اقل.

الفرع الثالث: أشكال جودة التقارير المالية

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين الشركات والمصانع والخدمات المختلفة، وبالتالي النظر إلى وعي المستهلكين في اختيار الخدمات ذات الجودة الأفضل.

وفي هذا الصدد فإن التقارير المالية من ناحية الجودة تأخذ عدة أشكال حيث تعكس الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بضمنها وهي كالآتي[1]:

1- **جودة صياغة التقرير**: توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح؛

2-جودة محتوى التقرير: وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هي الشمول والاكتمال والدقة؛

3-جودة عرض التقرير: سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هي الاتساق أو الثبات والحياد والتوقيت المناسب والشفافية؛

ولابد من الاشارة إلى أن التمسك في الخصائص النوعية للمعلومات شرطاً أساسيا من أجل إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية، إذ إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي السمات التي تجعل التقارير المالية أكثر فائدة للمستثمرين من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية.

الفرع الرابع: أهمية جودة التقارير المالية

ترجع أهمية جودة التقارير المالية إلى ان المعلومات التي تحتويها هذه التقارير تلعب دورا هاما في مساعدة أصحاب المصلحة في الوصول إلى حقيقة المركز المالي للشركات التي تعرض هذه التقارير كما انها تساعد على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وباقي الأطراف وهي تساعد أيضا على خلق قيمة مضافة للفرص المتاحة وبالتالي زيادة كفاءة سوق المالي وزيادة النمو الاقتصادي[2].

[1] رزان حسين شهيد، ضحى محمد العيسي، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 02، العدد 44، 2018، ص: 269.

[2] سلوى حسين رشدي إسماعيل، **المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 05، العدد 19، 30 أكتوبر 2021، ص: 106.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية

تعد جودة التقارير المالية الهدف الأساسي الذي تسعى إليه الشركات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية انتاج وتوصيل المعلومات وتوفير مقومات النظام المحاسبي، ويمكن ايجازها في الآتي:

يستند النظام المحاسبي في أساس وظائفه على مجموعة من العناصر والمقومات التي تتمثل في مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن هذه المقومات[1]:

1- المقومات المادية : وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية؛

2- المقومات البشرية : وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين علي تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛

3- المقومات المالية : وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛

4- قاعدة بيانات: وتحتوي علي مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

الفرع السادس: مشاكل جودة التقارير المالية

تتمثل مشاكل جودة التقارير المالية في الآتي[2]:

1-العوامل الاقتصادية: الاقتصاد الرأسمالي يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، والاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الاخرى لأغراض القياس والإفصاح تأخذ التغيرات في الأسعار؛

2-العوامل السياسية: تأثر على البيئة والعمليات المحاسبية تلتزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل الدول لفئة معينه من المستخدمين في أنتاج وتوزيع المعلومات؛

3-العوامل القانونية: تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والأشراف على ممارستها، ينعكس على كيفية إعداد أضافة نوع من الثقة للمستخدمين المعلومات، قانون الشركات وقانون المحاسبين القانونين

[1] أبو حمام ماجد إسماعيل، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص: 55.

[2] نسرين الأمين قمر الدين، الهادي آدم، **الرقابة الإدارية علي جودة التقارير المالية**، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 12، الجزء الأول، 2022، ص ص: 29-30.

أكبر مؤثر على عملية أعداد وعرض التقارير المالية والمرتبة الثانية سوق البورصة والنظام الضريبي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

الفرع السابع: مؤشرات قياس جودة التقارير المالية

يرى كثير من الباحثين صعوبة قياس مستوى جودة التقارير المالية بطريقة، ووصفها البعض بأنها مفهوم غير واضح كما وصفها آخرون بأنها مفهوم بعض التغيرات المحاسبية التي يعتقدون أن لها تأثيرا عليها وأنها تعد مؤشرا لها، ومن بين المتغيرات المحاسبية التي تعد مؤشرات ملائمة لقياس مستوى جودة التقارير المالية ما يلي[1]:

- مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمحاسبة أو المراجعة المتعارف عليها؛

-مدى دقة الحسابات؛

-مدى التلاعب بالمعالجات المحاسبية، أو مدة ممارسة أساليب إدارة الأرباح؛

-مدى شفافية توقيت الإفصاح المالي؛

-نوع رأي المراجع الخارجي المنشور في التقرير السنوي.

كما أن الحكم على جودة التقارير المالية يخضع لمقاييس تختلف من مرحلة لأخرى في مراحل تطويل الفكر المحاسبي، في المرحلة التي ساد فيها مدخل الإجراءات كان من أهم مقايس الجودة:

-تحقيق أكبر قدر من الثقة ومن ثم تغليب إمكانية الاعتماد على الملائمة لتوفير الحماية لمعدي ومراجعي التقارير المالية؛

-أن يتسم الدخل بالاستمرارية وعدم التباين، وهذا يمثل الدخل الأكثر جودة، لتجنب ارتفاع تكلفة راس مال؛

-أن تمهيد الدخل أمر مرغوب لجعل الوضع المالي للوحدة يبدوا أكثر استقراراً.

الفرع الثامن: مقومات جودة التقارير المالية

يحتاج المستثمرون إلى درجة عالية من الجودة في التقارير المالية، والتي تؤدى إلى تحقيق الكفاءة المطلوبة للاستثمار، وتوفر جودة التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين خاصة عن كمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وتشير جودة التقارير المالية (FRQ) (Financial Reporting Quality) إلى درجة الدقة التي تجعل التقارير المالية ذات قدرة على نقل المعلومات إلى مستخدمي هذه التقارير المالية وخصوصا المستثمرين في الأسهم عن عمليات الشركة بالشكل الذى يمكنهم من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وللمساعدة في

[1] حسين اليحيي وآخرون، **تحليل وتقديم المشاريع**، دار السماق للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 366.

أغراض إتمام التعاقدات المختلفة، تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقارير المالية وهى ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين.

وأن تخلو من التحريف والتضليل، ويجب أن تكون كافة إجراءات إعداد التقارير المالية وعمليات التحقق التي يتم القيام بها من خلال المراحل المتتابعة في عملية التقارير المالية بهدف تقديم تأكيد مناسب للمساهمين، فلذا نجد بأن جودة التقارير المالية تعتمد على مدى المصداقية والدقة والنزاهة والإفصاح التام عن المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وذلك من أجل تقديم تقارير ذات جودة عالية تساعد المستخدمين من اتخاذ قرارات سليمة[1].

[1] محمد الطيب علي عبد الرحمان، **قياس أثر الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية من خلال آلية حوكمة المصارف في التجارية السودانية**، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص ص: 83-84.

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية وجودة القوائم والتقارير المالية

للمراجعة الخارجية دور فعال في تحسين جودة المعلومة المالية ومحاسبية، كما يلعب المراجع دور فعال فبتأكيد صحة ومصداقية هاته المعلومات حيث يمثل رأي هذا الأخير في المعلومات المدروسة مقياسا ومرجعا للأطراف المهتمة والمستخدمة للمعلومات المالية.

المطلب الأول: لجان المراجعة ودورها وأهميتها

تلعب لجان المراجعة دورا هاما في الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية وذلك من أجل تحقيق شفافية في التقارير المالية، ويتمثل هذا الدور في الحد من خلافات الإدارة والمراجع الخارجي كما تعمل على زيادة استقلالية المراجع الداخلي وعلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه والعمل على إجراءات تحسينية تسمح ببناء نظام رقابة داخلية أقوى.

أولا: مفهوم لجان المراجعة

لا يوجد تعريف واحد للجان المراجعة لأن مسؤوليتها تختلف من مؤسسة إلى أخرى، حيث عرفت بانها: " لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة"[1].

وعرفت لجنة الأسواق المالية الأمريكية (SES) لجان المراجعة على أنها: "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذين، على ان تشمل مسؤوليتها في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالمؤسسة"[2].

يتضح من خلال ما سبق من تعريف بان لجنة المراجعة هي هيئة يتم تشكيلها من داخل المؤسسة تتميز بالخصائص التالية:

-مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة؛

-عضويتها تقتصر على الأعضاء الغير التنفيذيين فقط، الذين تتوفر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمالية؛

[1] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص: 102.
[2] المرجع نفسه، ص: 101.

-مسـؤولية هذه اللجنة مرتبط بتدقيق عمليات اعداد التقارير المالية والتأكد من جودة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية بالإضافة إلى التأكد من فعالية إدارة المخاطر وحوكمة المؤسسة.

ثالثا: دور لجنة المراجعة

يُمكن دور لجنة المراجعة من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح غير الشرعية، ومن خلال تعزيز استقلالية مراجع الحسابات الخارجي، وبواسطة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمراجعين باستقصاء طبيعة ومدى جوهرية القضايا الخلافية فيما بينهم، أي أن لجنة التدقيق تلعب دور المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية لضمان خلوها من الأخطاء والانحرافات[1].

وتساعد لجنة المراجعة مجلس الإدارة على مراقبة ضمان الالتزام بنظم العمل والمتطلبات القانونية[2].

وتعتبر لجان المراجعة أداة جيدة من أدوات الحوكمة، فهي تسعى إلى التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وكذلك الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة، فضلا عن فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية. بالإضافة إلى المساهمة في تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد اتعابهم[3].

ثالثا: أهمية لجنة المراجعة

ينشأ الحافز في إيجاد لجنة المراجعة من المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجل الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي وأصحاب المصالح، والتي يمكن توضيحها كما يلي[4]:

1-أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الخارجية

تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وبشكل يعزز من فعالية وظيفة المراجع الخارجي، وفي هذا المجال فقد حدد مجلس معايير المراجعة الأمريكية المسؤوليات الموالية للجان المراجعة اتجاه المراجعة الخارجية:

---

[1] عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الازمة المالية العالمية**، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، المجلد 27، العدد 04، 2013، ص: 825.

[2] زين على احمد، **مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**، مجلة المال والتجارة، العدد 493، مصر، 2010، ص: 22.

[3] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 04، العدد 02، 2009، ص: 26.

[4] غروري خالد، بن موسى كمال، **أثر لجان المراجعة على جودة المعلومات المحاسبية المالية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 09، العدد 01، 2022، ص ص: 223-224.

-تعيين المراجع الخارجي؛

-تحديد أتعاب المراجع الخارجي؛

- حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة؛

-التنسيق بين مهام المراجع الخارجي ووظيفة المراجع الداخلي؛

- قيام لجان المراجعة بمراجعة القوائم المالية السنوية قبل المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة.

2-أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية

تقوم لجنة المراجعة بفحص أهداف ومسؤوليات وصلاحيات قسم المراجعة الداخلية، وتعتبر حلقة وصل بين قسم المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، وتعمل على تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وتفعيل صلاحيته، كما تعمل أيضا على التنسيق بين المراجع الداخل والخارجي منعا لازدواج الجهود؛

3-أهمية لجنة المراجعة للمستثمرين وللأطراف الخارجية

أظهرت العديد من التقارير العلمية أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية. فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية والخارجية والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير؛

4-أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة

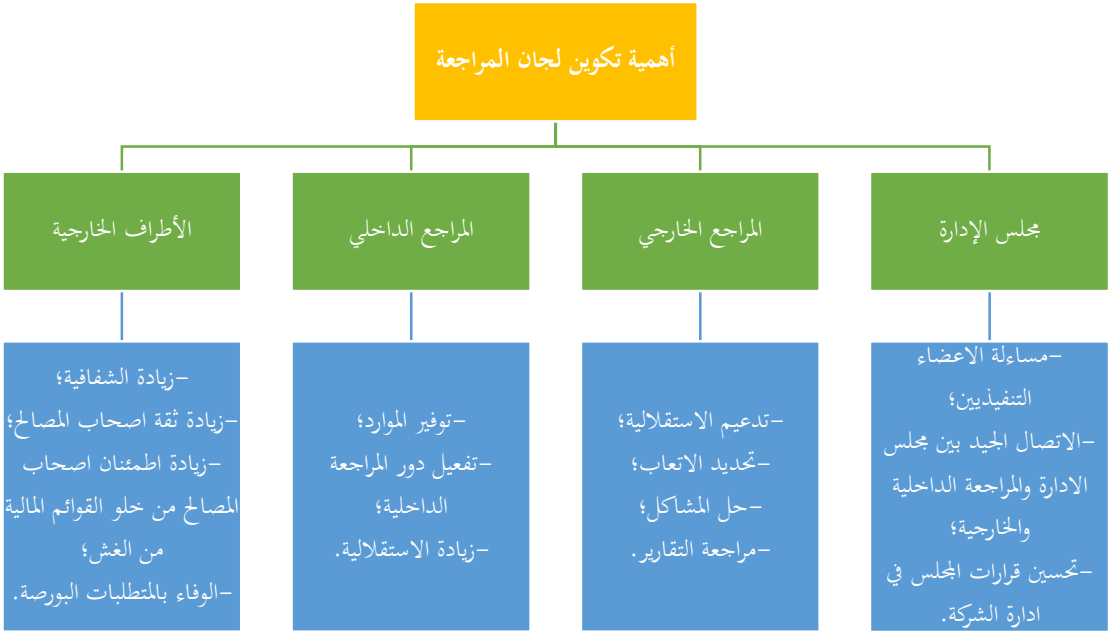
يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بجمع قدر كبير من المعلومات التي يقوم بفهمها ثم العمل بمقتضاها حتى يتحقق له الإشراف بدرجة كافية على إدارة الشركة ومن ثم فإنّ تفويض المهام المعقدة إلى لجان متخصصة يُمكن مجلس الإدارة من التركيز بكفاءة على النواحي المتفرقة من العمل. وبصفة خاصة فإنّ الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية يتطلب وجود أعضاء مجلس إدارة ذوي قدر كبير من الدرأية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية ولديهم الوقت الكافي للنظر في تفاصيل القوائم المالية للشركة وأخيرا فإنها تتطلب أعضاء مجلس إدارة مستقلين يحتمل أن يكونوا أكثر موضوعية عند تقييم مدى كفاية الإفصاح المالي.

ومن خلال ما سبق، يتضح أنه تكمن أهمية لجان المراجعة في كونها أحد أهم الضوابط المانعة لحدوث الأخطاء وذلك لكونها حلقة وصل بين مجلس الإدارة من ناحية والمراجع الداخلي والخارجي من ناحية أخرى،

وتساهم بدرجة كبيرة في زيادة درجة الثقة في التقارير المالية خاصة فيما يخص الشركة المدرجة في سوق الأوراق المالية.

والشكل الموالي يوضح أهمية تكوين لجان المراجعة:

الشكل رقم (02-09): أهمية تكوين لجان المراجعة



المصدر: رياض زلاسي، عاشور حيدوشي، **لجان المراجعة كآلية لتحسين جودة المحتوى المعلوماتي وإرساء دعائم الحوكمة**، المجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، 2021، ص: 94.

رابعا: وظائف لجان المراجعة

يمكن توضيح أهم الوظائف المنوطة بلجان المراجعة وتتمثل في[1]:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- التوصية بتعيين، مكافأة وإعفاء المراجع الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها؛
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية المراجعة؛
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين والداخليين لتقوية فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها؛

[1] فاتح سردوك، أحمد نصير، **إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة: دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجين وأطراف الحوكمة بالجزائر**، مجلة معارف، السنة الثانية عشرة، العدد 23، 2017، ص: 185.

– الإشراف على وظيفة المراجع الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة؛

– القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال المراجع والرقابة.

المطلب الثاني: آليات ووسائل المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية

هناك مجموعة من الآليات والوسائل التي من خلالها يتحقق الارتقاء بمستوى جودة أداء خدمة المراجعة الخارجية، ومن أهمها:

أولا: بذل العناية المهنية اللازمة للمراجعة الخارجية

يرتبط دور وتحليل دور المراجعة في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من[1]:

–الفحص المحاسبي: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الآلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات؛ قابلية الفحص؛ عدم التحيز في التسجيل؛ قابلية القياس الكمي؛

–التحقيق المحاسبي: إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الملائمة (الحياد كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛

–التقرير (الإبلاغ): بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

ثانيا: التقيد بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية

ان قيام المراجع بالتقيد بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية يقود بالتأكيد لتحسين ورفع جودة المراجعة الخارجية، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم ممارسة مهنية المراجعة وبذلك تشكل مقياسا لجودة المراجعة الخارجية[2]، فأداة عملية المراجعة بمستوى جيد وملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية ويؤدي إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية[3].

---

[1] حنيش إسماعيل، **مدى استقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية**، مجلة قضايا معرفية، المجلد 02، العدد 05، 2020، ص: 147.

[2] مرشد عبد المصدر، **أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 50.

[3] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات: حالة الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص: 07.

ثالثا: الرقابة على جودة المراجعة

يجب على مكتب المراجعة ان يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وان الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

ويتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بان إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة[1].

رابعا: تدعيم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي

آثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمؤسسة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيازة تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعة على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله[2].

وعليه يتوجب تكاثف جهود ثلاثة أطراف لدعم استقلالية المراجع الخارجي تتمثل في مراجع المالي الخارجي، والهيئات التنظيمية لمهنة المراجعة، ومساهمي المؤسسة، وتكون ادوارهم كالتالي[3]:

-يتوجب على المراجع الخارجي أن يتمتع بمظهر المستقل وتعكس تصرفاته الظاهرة هذا الاستقلال، والمظهر الخارجي قد يكون له الأثر الكبير لأنه الجانب الملموس الذي بموجه يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم من خلاله على تصرفات المراجع إما أن يكون مستقلا وإما أنه لا يتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال، وكذلك عليه أن يتمتع بالاستقلال في الحقيقة ويتمثل الاستقلال الحقيقي في الأمانة الفكرية؛

[1] إياد حسن حسين أبو شاهين، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص: 79.

[2] فاتح سردوك، **معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء**، مجلة البحوث والدراسات، العدد 01، افريل 2004، ص: 100.

[3] احمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص: 73.

-زيادة وعي المساهمين بتفعيل دور الجمعية العامة للشركة بتقرير تعيين وعزل المراجع الخارجي لتدعيم استقلاله، وبالرغم أن معظم قوانين دول العالم تفرض هذه الدور، إلا أن الواقع العلمي يظهر تقاعس المساهمين التأثير عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفردت الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله؛

-يتوجب على الهيئات والتنظيمات لمهنة للمراجعة العمل على تدعيم استقلال المراجع وتطوير الوسائل الكفيلة بذلك مثل لجان المراجعة والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي؛

-كذلك يتوجب على الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي، وتحديد علاقتها بعملية المراجعة ومدى تأثيرها على استقلاليته

خامسا: تفعيل دور لجان المراجعة لتحسين جودة القوائم والتقارير المالية

إن الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة مصداقية القوائم المالية، ولذلك يجب على هذه اللجنة أن تسعى إلى تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة عن إدارة المؤسسة، وتمكين مراجع الحسابات من أداء عملية المراجعة المالية بدون أي ضغوط قد تؤثر سلبا على مصداقية نتائجها، أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للمؤسسة، وقد أكدت مختلف الهيئات المهنية العالمية على ضرورة إقامة خطوط اتصال مباشرة ومستمرة بين لجنة المراجعة والمراجع المالي حيث تعمل اللجنة كهمزة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين الماليين، وهو الأمر الذي نصت عليه معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) والتي نظمت عملية الاتصال بين لجنة المراجعة والمراجع المال، كما قام Auditing Standards Board في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الحسابات، وهي:

-مناقشة وفحص التقارير المالية للمؤسسة؛

-مراجعة الأمور المتعلقة بمراجعة السنة السابقة؛

-مناقشة خطة المراجعة للسنة اللاحقة؛

-ترشيح مراجع الحسابات وتقييم جودة أداء وظيفته؛

-النظر في اتعاب المراجع الخارجي للحسابات؛

-تفعيل استقلال المراجع الخارجي للحسابات؛

-عملية الاتصال بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي[1].

سادسا: تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

لا شك في أن اخلال المراجع الخارجي بواجباته المهنية او عدم وفائه بها سيحمله عديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري المراجع الخارجي ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا لهذا القانون، وهي: المسؤولية المدنية، الجزائية، الانضباطية والتأديبية[2]، حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون 10-01 "على أنّ مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[3]، (وسبق وأن تطرقنا الى هذه المادة في هذا القانون في الفصل الأول في المبحث الاول).

ومن هذا المنطلق، تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة، نظرا لما تتوقعه تلك الأطراف من الأداء الحيادي للمراجع، وعدم التحيز لصالح أي من الأطراف سواء معدي القوائم المالية أو مستخدميها، والمعرفة الجيدة للمراجع بطبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها والنظم المحاسبية والإدارية المستخدمة وفي مقابل الثقة التي يمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المراجع، تنشأ مسؤولية على المراجع في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف، وذلك على اعتبار أن تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تمثل إحدى الضمانات التي تستند إليها تلك الأطراف في اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات؛ نظراً لأن تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات تزيد من حرص المراجع على تحسين أدائه لمهام المراجعة وتمتعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة[4].

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الخارجية ومعاييرها بجودة التقارير المالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى علاقة المراجعة الخارجية ومعاييرها بجودة التقارير المالية.

---

[1] زين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 04، العدد 06، جوان 2014، ص ص: 43-44.

[2] علي بن موفقي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019، ص: 71.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01 الصادر في 28 رجب 1431 هـ**، الموافق لـ 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 59، ص: 10.

[4] أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص ص: 76-77.

الفرع الأول: علاقة وأهمية معايير المراجعة الخارجية بمسؤولية الأداء المهني للمراجع الخارجي[1]

لقد تطورت مهنة المراجعة بصـــفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة، ومن بين ما اهتمت بهذه المنظمات هو إصـدار معايير للأداء المهني في صـورة نشـرات والتي تعتبر بمثابة إطار متكامل للممارسـة المهنية الجيدة، كما تسـتخدم كأداة لتحديد المسـؤولية وتنظيم العلاقة بين أعضـاء المهنة أنفسـهم، وعلاقتهم بعملائهم وجميع أفراد المجتمع المستفيدين من خدماتهم.

وتبرز أهمية معايير المراجعة في كون أنها تحدد مســؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة أو الفحص، وبالتالي من الضروري أن يتم الفحص وفقا لتلك المعايير حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهــور غش أو تلاعب. كما تعتبر معايير المراجعة في غاية الأهمية بالنسـبة لمن يسـتخدمون التقارير والمعلومات المحاسـبية، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات.

الفرع الثاني: التفرقة بين معايير المراجعة الخارجية وإجراءاتها[2]

في بداية ظهور مهنة المراجعة، كانت جودة عمليات المراجعة تختلف اختلافا كبيرا من حالة إلى أخرى اعتمادا على معرفة وخبرة والحكم الشــخصــي للمراجع القائم بها، وقد أدركت المهنة ســريعا منذ مراحلها المبكرة الحاجة الملحة للمعايير، وطبقا لذلك تم إصـدار في الولايات المتحدة الأمريكية بعض النشـرات التي لحق بها العديد من التعديلات والتفسـيرات إلى أن أصـدر مجمع المحاسـبين القانونيين الأمريكي مجموعة من معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، والتي يلزم أن بتفهمها كل مراجع تفهما عميقا، وأصبح المراجع يشير إليها صراحة في تقريره ويعتبر عدم الالتزام بها إخلالا بدستور آداب وسلوك المهنة.

وبناءا على ذلك، فعند القيام بعملية المراجعة يجب أن يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، ويجب على مكاتب المراجعة المســتقلة أن تلتزم بهذه المعايير فيما تقوم به من عمليات مراجعة وينطوي هذا الالتزام على وضع إجراءات لرقابة جودة عمليات المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة. ففي مجال المراجعة يشير مصطلح إجراءات إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المراجع للقيام بعمليـــات الفحص، وتختلـــف هـــذه الإجراءات من فحص إلى أخر طبقا لظروف كل حالة على حدى. أما معايير المراجعة فهي مقاييس لجودة أداء

[1] أسماء نصيرة، **سبل تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة: دراسة ميدانية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في مالية محاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014، ص: 20.

[2] المرجع نفسه، ص ص: 20-21.

المراجع للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقهـــا باستخدام الإجراءات التي يتبناها المراجع في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يســـتخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتتميز معايير المراجعة بالثبات النســـبي فهي نادرا ما تتغير، حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصـــدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

الفرع الثالث: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقرير المراجعة الخارجية

يعتبر تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة واداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها ان يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضـافة إلى انه يتعين على المراجع التطرق إلى مجموعة من العناصـر أو الضـوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاســـبية في اعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضـــافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه، ويمكن لقرير مدقق الحسـابات ان يأخذ عدة عناصـر تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية[1].

ولقد تم توضيح أنواع التقارير فيما سبق.

الفرع الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بجودة التقارير المالية

إن محددات جودة التقارير المالية في دولة معينة تبدأ من معايير المحاســـبة التي تطبقها تلك الدولة، فالمعايير تحدد قواعد القياس والإثبات والعرض والإفصـاح للعمليات والأحداث المالية المؤثرة في أداء المؤسـسـة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، ولقد تم تقديم معايير المحاسبة الدولية كمجموعة متكاملة وذات جودة عالية تسـمح بالمقارنة بين المؤســســـات المالية بصـــرف النظر عن الدول التي تنتمي إليها، واعتبرت الهيئة الأمريكية أن جودة معايير المحاســبة تنعكس على جودة التقارير المالية لأنه ينتج عن ذلك تقارير مالية تتصف بالإفصاح الكامل، شفافية أكثر، وتكون قابلة للمقارنة[2].

وقد تبدو أهمية دور المراجعة الخارجية كوسيلة إشراف خارجي مستقلة مع شيوع ظاهرة الفصل بين الملكية والرقابة بالمؤسسة، نظرا لأن الذي يقوم بهذا الدور شخص مستقل عن الأطراف الداخلية بالمؤسسة، مما يؤدي إلى

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، الكتاب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 316.

[2] آية جار الله الخزندار، محمد زيدان إبراهيم، **نموذج لدراســـة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية بالتطبيق على البنوك التجارية في قطاع غزة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص ص: 132-133.

تقليل مشـاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات، حيث تعمل المراجعة الخارجية على إضـفاء الثقة في القوائم المالية من خلال إجراء رأي فني محايد في مدى عدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها بوضـوح عن المركز المالي ونتيجة النشـاط، ويقع على عاتق المراجعة الخارجية باعتبارها أحد آليات حوكمة الشـركات توفر تأكيد معقول عن مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية، والتحقق من المعلومات المقدمة لمجلس الإدارة والمسـاهمين والأطراف الأخرى، ويرى البعض أن المنتج الذي يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه الفني عن القوائم المالية، ومن ثم فإنه يجب أن تحاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مسـتخدمي القوائم المالية، بمعنى أن عمل المراجع واسـتجابة لهذه التوقعات يجب ان يحاول توفير كل ما يحتاجه المستخدمون بقدر الإمكان آخذاً في الاعتبار القيود التي تفرضها مهنة المراجعة[1].

ونلاحظ مما سـبق أن المراجعة الخارجية تؤثر على جودة التقارير المالية من خلال ممارسـتها لأنشـطتها المختلفة، بهدف إبداء الرأي الفني عن أنشـطة المؤسـسـة، بشـرط أن تتمتع بكامل الاسـتقلالية عند قيامها بالمهمة المنوطة بها ويكون ذلك عندما تكون بالمؤسـسـة لجنة مراجعة فعالة تتوافر فيها جميع الخصـائص التي تحقق مراجعة فعالة تتوافر فيها جميع الخصـائص التي من شـأنها أن تحقق استقلالية وحياد المراجع الخارجي، كما أنه يجب على المراجع الإلمام بما يحتاجه مستخدمي التقارير المالية من معلومات.

تشـمل المراجعة الخارجية مراجعة النشـاط المالي والمحاسـبي للمؤسـسـة الاقتصـادية من خلال قيام المراجع الخارجي بفحص القوائم المالية وهذا للتأكد من أنها قد أُعدت وفقا للمبادئ المحاسـبية المتعارف عليها وأنها تفي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها.

وبناءا على ذلك يصـل المراجع إلى آخر خطوة من عمله وهي كتابة التقرير الذي يبين فيه رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.

ولأنه لا يمكن تصور مهمة المراجعة الخارجية دون تقرير يكشف عن حكم المراجع في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، فإن دور ومسـاهمة المراجعة الخارجية في تحسـين جودة القوائم المالية تتجلى في الأهمية التي يحظى بها تقرير مراجع الحسابات لكونه قادرا على تلبية واشباع احتياجات مختلف الأطراف المستفيد منه.

[1] سمير أبو الفتوح صـالح، رضـا محمد احمد النجار، **أثر مكونات هيكل حوكمة الشـركات على جودة المراجعة**، المجلة المصـرية لدراسـات التجارية، المجلد 34، العدد 02، 2010، ص: 495.

وأيضـــا في كونه ذو منفعة ولكن هذه المنفعة تتفاوت من مســـتخدم لآخر فالمراجعة الخارجية تعزز المراجع نفعية وقيمة القوائم والتقارير المالية، وبالرغم من تعدد أنواع تقارير المراجع الذي أشـرنا اليها سـابقا في هذا الفصـل الا ان تقرير المراجع النظيف يعد من أفضل التقارير على الاطلاق.

لان المراجع يقرر في هذا التقرير بان القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وأنها ذات جودة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

وبناء على ما ســبق ذكره يمكن تلخيص دور ومســاهمة المراجعة الخارجية في تحســين جودة القوائم المالية والتقارير المالية من خلال ما يلي[1]:

-تحسين قدرة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛

-توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يســتخدمها، وبالتالي فهي تســاعد على تحســين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛

-تســـاهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاســـبية لها قيمة في مجال التغذية العكســـية بما يفيد في التقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛

-تبحث المراجعة الخارجية عن وجود تطابق بين الأرقام والاوصـاف المحاسبية من جهة الموارد والأحداث الناتجة عن هذه الأرقام والأوصـاف في القوائم المالية من جهة أخرى، وبالتالي هو يساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تحقيق المصداقية والعدالة للأحداث التي وقعت بصورة سليمة؛

- تحســن المراجعة الخارجية من حيادية المعلومات المحاســبية التي تتضــمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق التقارير التي يعدها المراجع والتي توصف بانها خالية من التحيز، الامر الذي يزيد من ثقة المستخدمين في هذه القوائم؛

-تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة من قبل المؤسسة وجعلها قابلة للتحقيق.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الدولي: الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 250.

خلاصة

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المعلومة المحاسبية والمالية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية تعتبر من المرتكزات الأساسية والمنظمة للعلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والافصاح عن هذه المعلومات يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها، لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، لذلك أصبح من الضروري الاستعانة بأطراف تتمتع باستقلالية تامة عن المسيرين، وهذا لخدمة مصالح الشركاء وبالتالي خدمة مصلحة المؤسسة.

وبالتالي وجب تفعيل كل الآليات الرقابية داخل المؤسسة، ومن بين هذه الآليات نجد المراجع الخارجي ويكون له أهمية كبيرة في تعزيز الثقة في التقارير والقوائم المالية وبالتالي تحسين جودتها وهذا بغرض إنتاج قوائم وتقارير مالية تتمتع بالمصداقية والملائمة من وجهة نظر المستثمرين، وأن تعكس نشاط الوحدة الاقتصادية الحقيقي في الفترة التي تم إعدادها فيها.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيـد

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الفصلين النظريين السابقين، وبهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، حاولنا من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق ذلك عمدنا إلى إعداد استمارة احتوت على مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة، وقد وزعت هذه الاستمارات على عينة الدراسة، وانطلاقا من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات، وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هي:

- **المبحث الأول**: الطريقة والأدوات.
- **المبحث الثاني**: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستمارة وأيضا معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الاستمارة وطريقة توزيعه وفي الأخير سنتطرق إلى العينة المدروسة.

المطلب الأول: الطريقة

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك القيام باختبار صدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة.

أولا: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة: " مجموعة العناصر التي تشكل هدف الدراسة، وكل شخص من المجتمع يدعى وحدة إحصائية أو فرد وهو العنصر الأساسي عند القيام بتجربة ما"[1]، فمجتمع هذه الدراسة يتمثل في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وأساتذة الاختصاص.

ثانيا: عينة الدراسة

تعد العينة الطريقة الأكثر شيوعا في معظم البحوث العلمية، وتعرف بأنها: "جزء من المجتمع، أو هي عدد من الحالات التي تؤخذ من المجتمع الأصلي وتجمع منها البيانات بقصد دراسة خصائص المجتمع الأصلي. وبهذه الطريقة يمكن دراسة الكل عن طريق دراسة الجزء بشرط أن تكون العينة ممثلة للمجتمع المأخوذة منه"[2]، أما عينة الدراسة فقد اقتصرت على خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وأساتذة الاختصاص، وقد تم توزيع 73 استمارة على جميع أفراد العينة، في حين تم استرجاع 66 استمارة وتم استبعاد 08 استمارات.

الجدول رقم (03-01): عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والمدروسة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الغير مسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المدروسة	نسبة الردود
73	66	07	08	58	%79.45

المصدر: من إعداد الطلبة.

[1] حورية بوساحة، **الإحصاء والإحتمالات**، المعهد الوطني للتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم، الجزائر، 2008، ص: 15.

[2] عبود عبد الله العسكري، **منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية**، دار النمير، الطبعة الثانية، دمشق، سوريا، 2005، ص: 168.

المطلب الثاني: الأدوات

يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذلك البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات

تعتبر الاستمارة من أهم أدوات جمع المعلومات، وتعرف: " بأنها أداة تتضمن مجموعة من الفقرات أو العبارات التقريرية حول مسألة ما تتطلب من الفرد الإجابة عنها بطريقة يحددها الباحث بحيث تخدم أغراض البحث"[1]، وقد تطلب بناء الاستمارة عدة مراحل هي:

1- مرحلة تصميم الاستمارة

تم إعداد الاستمارة خصصت لجمع المعلومات المتعلّقة بمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية، بحيث تغطي هذه المعلومات فرضيات وأهداف الدراسة، وقد اجتهدنا على أن تكون هذه المعلومات واضحة ومفهومة من قبل الأفراد المستجوبين.

شملت المعلومات الواردة في الاستمارة أهم الأسئلة التي يمكن أن تجيب على فرضيات البحث، حيث راعينا أثناء إعداد الاستمارة ترتيب المحاور والأسئلة بما يتناسب مع ترتيب فرضيات الدراسة.

سبقت محاور الاستمارة ديباجة تضمنت موضوع البحث والهدف منه، مع تقديم مختصر للشهادة العلمية المراد الحصول عليها، والمؤسسة الجامعية المانحة لهذه الشهادة والتي ينتمي إليها الباحث، كما تم إعلام الأفراد المستجوبين بأهمية رأيهم في الموضوع ورجائهم للإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة وموضوعية، مع التأكيد لهم بأن المعلومات التي يقدموها سوف تحظى بالسرية التامة ولا يتم استخدامها إلا في إطارها العلمي فقط، وفي الأخير تم شكرهم على حسن تعاونهم.

2- محتوى الاستمارة

احتوت الاستمارة على مجموعة من الأسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق اختيار بديل من 5 بدائل (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، وقد تم تقسيمها إلى جزئيين على النحو التالي: (أنظر للملحق رقم 08).

[1] فريد سلام، **التقنيات المنهجية الملائمة للبحث الإجتماعي**، محاضرات منهجية البحث العلمي في العلوم الإجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، السداسي الأول، 2017، ص: 287.

❖ **الجزء الأول**: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من ثلاثة فقرات (الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، المهنة).

❖ **الجزء الثاني**: يناقش فرضيات الدراسة وقد تم تقسيمه إلى ستة محاور كما يلي:

-المحور الأول: اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة، ويتكون من 09 فقرات؛

-المحور الثاني: مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية، ويتكون من 06 فقرات؛

-المحور الثالث: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين، ويتكون من 05 فقرات؛

-المحور الرابع: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية، ويتكون من 05 فقرات؛

-المحور الخامس: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية، ويتكون من 08 فقرات؛

-المحور السادس: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية، ويتكون من 07 فقرات.

3- مرحلة صدق الاستمارة

قبل اختبار الفرضيات قام الباحث بالتأكد من موثوقية الأداة المستخدمة في القياس، إذ تعكس الموثوقية درجة ثبات أداة القياس: الثبات الداخلي والثبات الخارجي؛ فالثبات الداخلي فيُقصد به مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي، أما الثبات الخارجي فيتعلق بدرجة ثبات أداة القياس بمرور الوقت، وقد اقتصرت هذه الدراسة على اختبار درجة الثبات الداخلي للاستبانة فقط، وذلك بالاعتماد على تحكيمها من قبل مجموعة من الاساتذة وكذلك حساب معامل ألفا كرونباخ.

أ- التحكيم من قبل الاساتذة

بعد الانتهاء من تصميم الاستمارة وصياغة الأسئلة التي تخدم موضوع الدراسة، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين بغية التأكد من سلامة بنائه، وتصحيح الأخطاء التي قد تحول دون الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، وقد تم الأخذ بالتوجيهات المقدمة من الأساتذة الذين قدموا عدة ملاحظات أهمها:

- إعادة صياغة بعض الأسئلة وتبسيطها حتى تكون مفهومة من طرف الأفراد المستجوبين؛
- تفادي وتجنب استخدام الأسئلة المركبة والطويلة. (الملحق رقم 09).

ب- حساب معامل الفاكرومباخ: يظهر الجدول التالي معامل الفاكرومباخ لمحاور الاستبانة ولإجمالي فقراتها:

الجدول رقم (03-02): معامل الثبات لفقرات الاستمارة (ألفا كرونباخ).

الرقم	محاور الاستمارة	عدد الفقرات	الثبات	الصدق
09-01	**المحور الاول**	09	0.849	0.921
16-10	**المحور الثاني**	06	0.565	0.751
21-17	**المحور الثالث**	05	0.770	0.877
26-22	**المحور الرابع**	05	0.801	0.894
34-27	**المحور الخامس**	08	0.888	0.942
41-35	**المحور السادس**	07	0.847	0.920
الاستمارة كلها		**41**	**0.945**	**0.972**

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (03-02) الذي يوضح معامل الثبات لفقرات الاستمارة (معامل ألفا كرونباخ)، نلاحظ بأن أعلى معامل ثبات حققه المحول الخامس وذلك بمعامل ثبات قدره 0.888 ومعامل صدق قدره 0.894، يليه المحور الاول بعامل ثبات قدره 0.849 ومعامل صدق قدره 0.921، يليه المحور السادس بمعامل ثبات قدره 0.847 ومعامل صدق قدره 0.920، يليه المحور الرابع بمعامل ثبات 0.801 ومعامل صدق قدره 0.894، يليه المحور الثالث بمعامل ثبات قدره 0.770 ومعامل صدق قدره 0.877، يليه المحور الثاني بمعامل ثبات قدره 0.565 ومعامل صدق قدره 0.751.

فيما بلغ معامل الثبات لمحاور الاستبانة ككل 0.945 وهي قيمة جيدة تزيد عن القيمة المقبولة 0.6 مما يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي، وهو مؤشر على قدرة الأداة على تحقيق أهداف الدراسة.

4- توزيع الاستمارة

بعد الانتهاء من تصميم وإعداد الاستمارة جاءت مرحلة توزيعها على عينة الدراسة، وقد تمت هذه العملية عن طريق الاتّصال المباشر بالمؤسسات، مع حرص الباحث على التواجد أثناء عملية ملئها من طرف الأفراد المعنيين من أجل إزالة اللبس والغموض اللذان قد يُصادفان الأفراد أثناء عملية ملء الاستمارة، وذلك حتى تكون إجاباتهم أكثر دقة وموضوعية، كما تم ترك الاستمارات ببعض المؤسسات بسبب تعّذر الحضور أثناء عملية ملئها.

5- مقياس ليكارت

لقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات، وهو مناسب لمعرفة مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك لقياس درجة استجابات أفراد العينة محل الدراسة لفقرات الاستمارة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03-03): درجات مقياس ليكارت

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الدرجة	1.8-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الطلبة.

بما أن قيمة المتوسط المعياري هي متوسط أوزان الدرجات الخمس المشار إليها في الجدول أعلاه فإن:

(1+2+3+4+5)/ 5=3 وهي قيمة المتوسط الحسابي المعياري، والتي على أساسها سيتم اختبار فرضيات الدراسة في مراحل لاحقة.

ومن أجل تحديد بداية منطقة كل اجابة في مقياس ليكارت الخماسي تم إتباع الخطوات التالية:

1- حساب المدى وذلك بطرح أصغر قيمة من اعلى قيمة في المقياس (5-1=4)؛

2- قسمة 4 على أكبر قيمة في المقياس (5) والهدف من ذلك تحديد الطول الفعلي لكل خلية وهي (5/4=0.8)؛

3- تكون نهاية الخلية الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1+0.8=1.80)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1 والقيمة 1.80 يعد ضمن الخلية الأولى " غير موافق بشدة"؛

4- تكون بداية الخلية الثانية من 1.8 ونهايتها تكون (1.8+0.8=2.60)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1.8 والقيمة 2.60 يعد ضمن الخلية الأولى "غير موافق"؛

5- تكون بداية الخلية الثالثة من 2.60 ونهايتها تكون (2.60+0.8=3.40)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 2.60 والقيمة 3.40 يعد ضمن الخلية الأولى "محايد"؛

6- تكون بداية الخلية الرابعة من 3.40 ونهايتها تكون (3.40+0.8=4.20)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 3.40 والقيمة 4.20 يعد ضمن الخلية الأولى "موافق"؛

7- تكون بداية الخلية الخامسة من 4.20 ونهايتها تكون (0.8+4.20=5)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 4.20 والقيمة 5 يعد ضمن الخلية الأولى "موافق بشدة"؛

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة

أولا: الأدوات الإحصائية

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، ومن هذه الأدوات نجد:

1- **المتوسط الحسابي المرجح**: يعرف بأنه: " مجموع القراءات مقسوما على عددها، وهو أكثر مقاييس المتوسطات استخداما"[1]؛

2- المدى: " وهو البعد بين أكبر وأقل قيمة وهو يتأثر بالقيم الشاذة "[2]؛

3- اختبار الطبيعة (Test Of Normality): من أهم الفروض في الاختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي حيث يعتبر من اهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية ويلعب دورا أساسيا في اختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك وأن الكثير من الصفات كالطول والوزن ومستوى الذكاء والزواج وما إلى ذلك إذا قيست لعدد كبير من المشاهدات فإن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي إن لم يكن يأخذ صورة التوزيع الطبيعي، ويعرف بأسماء مختلفة منها التوزيع الجرسي لكون شكله يشبه الجرس، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العلمية[3]؛

– **اختبار ستيودنت (T)**:يستخدم في ثلاث حالات مختلفة تتضح في التالي[4]:

- اختبار test-Sampler T: هذه الحالة تعد من الحالات الخاصة جدا لاختبار" T "وفيها يتم مقارنة متوسط عينة ما (عينة واحدة) بمتوسط مجتمع معروف.
- إختبار Test -Sampler T Independent: وهي أكثر الحالات استعمالا والتي فيها يتم المقارنة بين متوسطين مجموعتين مختلفتين (الذكور والإناث في الذكاء مثلا أو في الابتكار أو في الوزن أو في التحصيل) أو

[1] حامد الشمري، **الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص: 96.

[2] وليد عبد الرحمان الفرا، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2008، ص: 16.

[3] المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

[4] المرجع نفسه، ص: 31.

متوسـطي الدخل لشـركتين أو قوة تحمل الضـغوط لدى الذكور والإناث أو الرضـا عن العمل لدى مجموعتين من عمال المصانع المهم من الضروري مراعاة وجود مجموعتين مختلفتين أما إذا كان هناك متوسطين لنفس المجموعة فإن ذلك يعني استخدام الحالة الثالثة.

- test-T-Sampler Paired: وهنا يكون لدينا مجموعة واحدة تم قياس المتغير لديها مرتين ولذلك لكل فرد قيم متناظرة أو متزاوجة في مرتي القياس.

ثانيا: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم استعمال برنامج spss v21 والذي يعني برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث كان في بادئ الأمر يستعمل في دراسات العلوم الاجتماعية، إلا أنه تطور استخدامه في فروع العلم الأخرى نظرا لحاجة الباحثين له وهو ما تم القيام به في دراستنا هذه.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

سيتم هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال توزيعنا للاستمارة ثم مناقشتها.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة وذلك من حيث الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، المهنة أو الوظيفة الحالية، حيث تساعد هذه الخصائص في التحليل في مراحل لاحقة.

1-تحليل خصائص أفراد حسب الدرجة العلمية

الجدول رقم(03-04): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية.

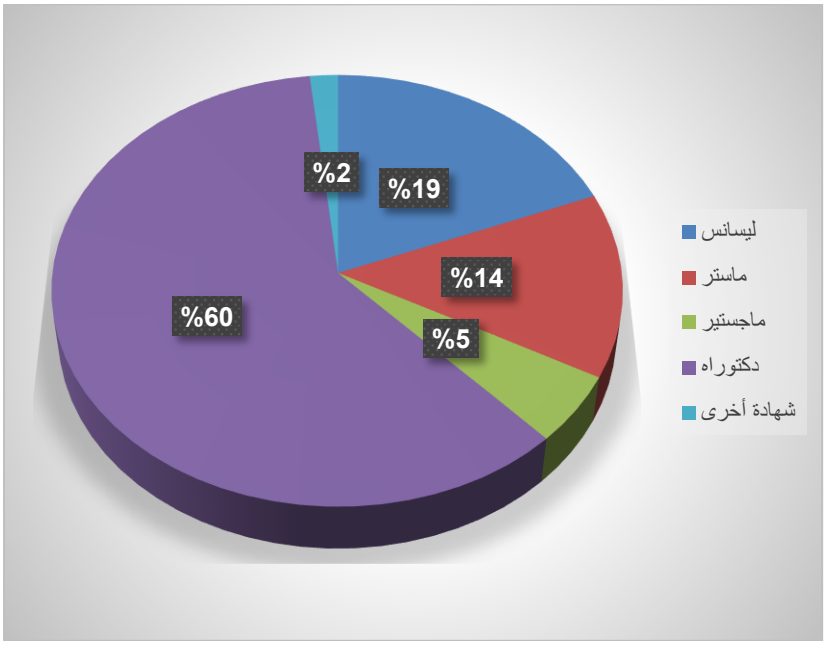
البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	11	%19
ماستر	08	%13.8
ماجستير	03	%05.2
دكتوراه	35	%60.3
شهادة أخرى	01	%01.7
المجموع	**58**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (03-04) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية، نلاحظ بأن غالبية أفراد عينة الدراسة هم دكاترة، حيث بلغ عددهم 35 فردا مشكلين 60.3%، متبوعين بحملة شهادة ليسانس والبالغ عددهم 11 فردا بنسبة 19%، يليه حملة شهادة الماستر بعدد 08 افراد بنسبة 13.8%، ثم أصحاب شهادة الماجستير حيث بلغ عددهم 03 افراج بنسبة 05.2%، وفي الأخير أصحاب الشهادات الأخرى بعدد فرد واحد بنسبة 01.7%.

من خلال التحليل السابق يبرز لنا المستوى الأكاديمي لعينة الدراسة، وهذا مؤشر جيد ودليل على أن أغلب أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستمارة بشكل جيد، وهو ما يعزز من درجة الثقة في إجاباتهم ومن ثم الاعتماد عليها في التحليل.

الشكل رقم (03-01): توزيع العينة حسب الدرجة العلمية.



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

2-تحليل خصائص أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

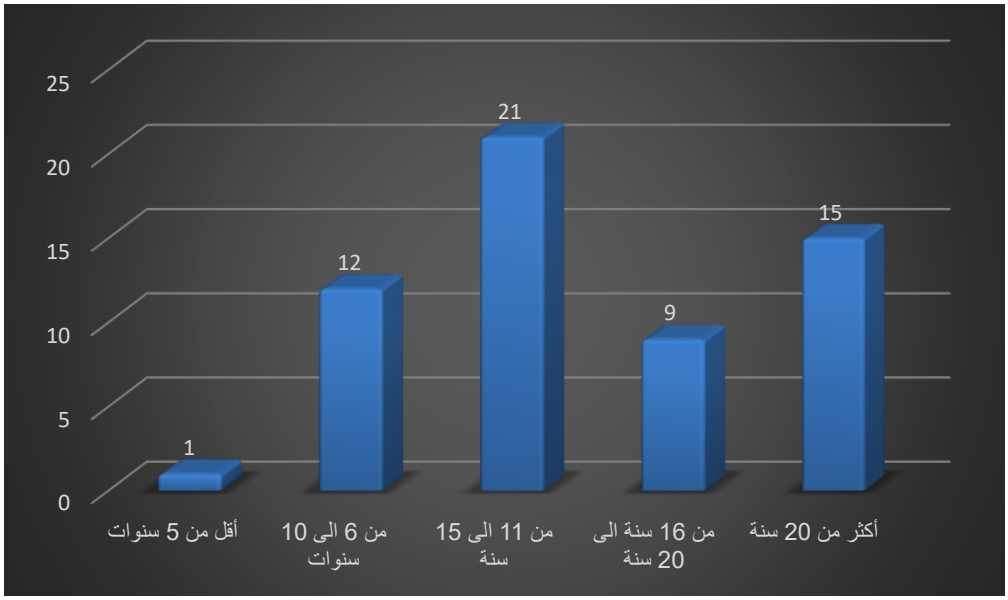
الجدول رقم (03-05): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	01	%01.7
من 6 إلى 10 سنوات	12	%20.7
من 11 إلى 15 سنة	21	%36.2
من 16 سنة إلى 20 سنة	09	%15.5
أكثر من 20 سنة	15	%25.9
المجموع	**58**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (03-05) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية، نلاحظ ان اعلى فئة لاصحاب الخبرة من 11 إلى 15 سنة بعدد 21 فردا ونسبة 36.2%، يليها الفئة الأكثر من 20 سنة بعدد 15 فردا وبنسبة 25.9%، ثم الفئة من 06 إلى 10 سنوات بعدد 12 فردا ونسبة 20.7%، تليها الفئة من 16 سنة إلى 20 سنة بعدد 09 فردا أي بنسبة 15.5%، وفي الاخر الفئة الأقل من 5 سنوات بعدد فرد واحد أي بنسبة 01.7%.

الشكل رقم (03-02): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

3-تحليل خصائص أفراد العينة حسب المهنة أو الوظيفة الحالية

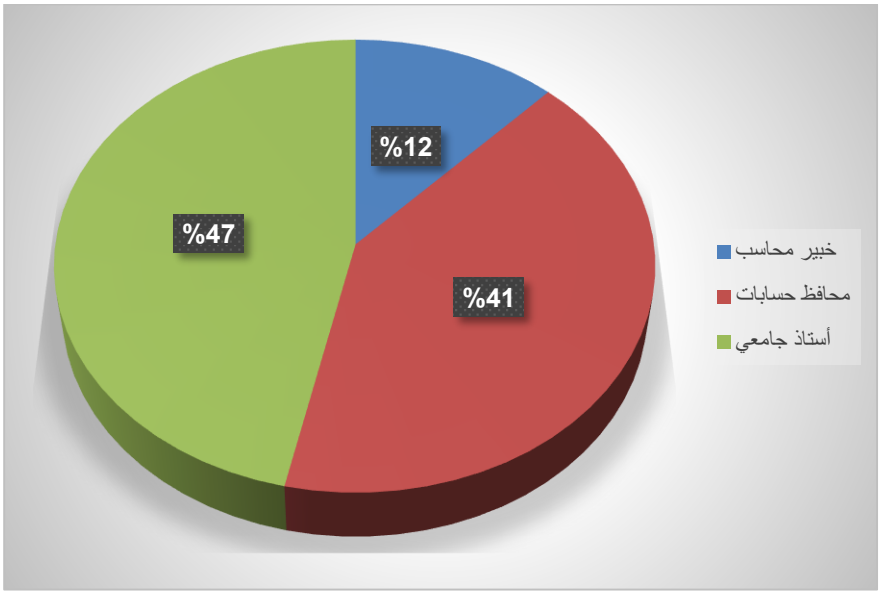
الجدول رقم (03-06): توزيع أفراد العينة حسب المهنة أو الوظيفة الحالية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	07	%12.1
محافظ حسابات	24	%41.4
أستاذ جامعي	27	%46.6
المجموع	**58**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (03-06) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوت المهنة أو الوظيفة الحالية، ان اعلى مهنة تكرارا هي أستاذ جامعي بعدد 27 فردا أي بنسبة 46.6%، يليها محافظي الحسابات بعدد 24 فردا وبنسبة 41.4%، وفي الأخير خبراء محاسبيين بعدد 07 فردا ونسبة 12.1%.

الشكل رقم (03-03): توزيع العينة حسب المهنة أو الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة الخاصة بالاستبيان نحو متغيرات الدراسة، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية، واتجاه كل فقرة لكل محور وذلك اعتمادا على مقياس ليكارت الخماسي.

1- تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الأول

سيتم فيما يلي تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الأول: الخاص بـــ "اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة".

الجدول رقم (03-07): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
المحور الأول: اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة	01	يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا إلى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم والتقارير المالية	01	01	03	27	26	4.31	02	موافق بشدة
			01.7	01.7	05.2	46.6	44.8			
	02	يشهد مراجع الحسابات على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد	02	-	04	22	30	4.34	01	موافق بشدة
			03.4	-	06.9	37.9	51.7			
	03	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	01	04	06	24	23	4.10	03	موافق
			01.7	06.9	10.3	41.4	39.7			
	04	دراسة تقييم النظام المحاسبي المطبق	01	03	07	27	20	4.07	04	موافق
			01.7	05.2	12.1	46.6	34.5			
	05	تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي	01	07	10	25	15	3.79	05	موافق
			01.7	12.1	17.2	43.1	25.9			
	06	تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي	01	06	22	19	10	3.53	07	موافق
			01.7	10.3	37.9	32.8	17.2			
	07	الاصلاحات التي جاء بها قانون 10-01 تغطي معظم الجوانب التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر	04	17	18	15	04	2.97	09	محيد
			06.9	29.3	31	25.9	06.9			
	08	هناك توافق بين المعايير التي نص عليها القانون 10-01 مع معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	02	04	18	28	06	3.55	06	موافق
			03.4	06.9	31	48.3	10.3			
	09	هل واكب قانون 10-01 التطورات الحاصلة والمرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية	03	18	17	16	04	3	08	محايد
			05.2	31	29.3	27.6	06.9			
مجموع المحور الاول: اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة								**3.74**	موافق	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول البعد الأول: اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة، أن الفقرة رقم 02 والتي تنص على " يشهد مراجع الحسابات

على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد " قد احتلت المركز الأول وذلك لتحصلها على أعلى متوسط حسابي قدر بـــ 4.34 أي أنها باتجاه (موافق يشدة)، يليها الفقرة رقم 01 والتي تنص على " يقوم المراجع باكتشـــاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية اســـتنادا إلى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم والتقارير المالية " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.31 باتجاه (موافق بشدة)، ثم الفقرة رقم 03 في المرتبة الثالثة والتي تنص على "فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية" ذات متوسـط حســابي 4.10 وباتجاه (موافق)، فيما جاءت الفقرة رقم 04 والتي تنص على "دراسة تقييم النظام المحاسبي المطبق" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.07 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 05 والتي تنص على " تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي" فكانت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.79 باتجاه (موافق)، وفي المرتبة الســـادســـة الفقرة رقم 08 والتي تنص على "هناك توافق بين المعايير التي نص عليها القانون 10-01 مع معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها" بمتوسـط حســابي 3.55 وباتجاه (موافق)، تليها الفقرة 06 والتي تنص عليه "تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي" في المرتبة السـابعة بمتوسـط حسـابي 3.53 باتجاه (موافق)، تليها في المرتبة الثامنة الفقرة 09 والتي تنص على "واكب قانون 10-01 التطورات الحاصـلة والمرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية" بمتوسـط حسـابي 3 باتجاه (محايد)، وفي الأخير وفي المرتبة التاسـعة الفقرة رقم 07 والتي تنص على " الاصـلاحات التي جاء بها قانون 10-01 تغطي معظم الجوانب التي تتطلبها مهنة المحاســبة والمراجعة في الجزائر" بمتوســط حســابي 2.97 باتجاه (محايد)

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 3.74 أي أن اتجاهه (موافق).

2- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الثاني

سيتم فيما يلي تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الثاني: الخاص بـ " مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية ".

الجدول رقم (03-08): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
المحور الثاني: مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية	01	قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم والتقارير المالية	01	06	02	38	11	3.9	03	موافق
			01.7	10.3	03.4	65.5	19			
	02	تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم والتقارير المالية	04	07	12	17	18	3.66	05	موافق
			06.9	12.1	20.7	29.3	31			
	03	عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى انخفاض جودتها	01	03	07	29	18	4.03	01	موافق
			0.1.7	05.2	12.1	50	31			
	04	يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة	23	06	11	13	05	2.5	06	محايد
			39.7	10.3	19	22.4	08.6			
	05	تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك	-	04	10	24	20	4.03	02	موافق
			-	06.9	17.2	41.4	34.5			
	06	تحمل المراجعة الخارجية مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية للمؤسسة	02	03	09	33	11	3.83	04	موافق
			03.4	05.2	15.5	56.9	19			
مجموع المحور الثاني: مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية								**3.65**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على استمارة.

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول البعد الثاني: مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية، أن الفقرة رقم 03 والتي تنص على " عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى انخفاض جودتها" على أعلى متوسط حسابي قدر بـ 4.03 أي أنها باتجاه (موافق)، يليه الفقرة رقم 05 في المرتبة الثانية والتي تنص على "تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك" حيث قدر متوسطها الحسابي بـ 4.03 باتجاه (موافق)، ثم الفقرة رقم 01 في المرتبة الثالثة والتي تنص على " قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات

في المجتمع يؤدي إلى ضـــعف جودة القوائم والتقارير المالية " ذات متوســـط حســـابي 3.9 وباتجاه (موافق)، فيما جاءت الفقرة رقم 06 والتي تنص على "يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة" في المرتبة الرابعة بمتوسـط حسـابي 3.83 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 02 والتي تنص على "تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر ســـلبا على جودة القوائم والتقارير المالية" فكانت في المرتبة الخامسة حسابي 3.66 باتجاه (موافق)، وفي المرتبة السادسة والأخيرة الفقرة رقم 04 والتي تنص على "يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة" بمتوسط حسابي 2.5 أي باتجاه (محايد).

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 3.65 أي أن اتجاهه (موافق).

3- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الثالث

سيتم فيما يلي تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الثالث: الخاص بـــ " تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين "

الجدول رقم (03-09): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
المحور الثالث: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين	01	تلعب المراجعة الخارجية دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين	01	04	10	34	09	3.79	04	موافق
			01.7	06.9	17.2	58.6	15.5			
	02	تؤثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم والتقارير المالية	01	-	15	38	04	3.76	05	موافق
			01.7	-	25.9	65.5	06.9			
	03	تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين	01	03	14	28	12	3.84	03	موافق
			01.7	05.2	24.1	48.3	20.7			
	04	تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسة لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.	01	-	-	34	23	4.34	01	موافق بشدة
			01.7	-	-	58.6	39.7			
	05	الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.	01	-	04	30	23	4.28	02	موافق بشدة
			01.7	-	06.9	51.7	39.7			
مجموع المحور الثالث: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين								**3.99**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول البعد الثالث: تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين، أن الفقرة رقم 04 والتي تنص على "تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسة لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين." على أعلى متوسط حسابي قدر بـ 4.34 أي أنها باتجاه (موافق بشدة)، يليه الفقرة رقم 05 في المرتبة الثانية والتي تنص على "الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين." حيث قدر متوسطها الحسابي بـــ 4.28 باتجاه (موافق بشدة)، ثم الفقرة رقم 03 في المرتبة الثالثة والتي تنص على "تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين" ذات متوسط حسابي

3.84 وباتجاه (موافق)، فيما جاءت الفقرة رقم 01 والتي تنص على "تلعب المراجعة الخارجية دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.79 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 02 والتي تنص على "تؤثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم والتقارير المالية" فكانت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.76 باتجاه (موافق).

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 3.99 أي أن اتجاهه (موافق).

4-تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الرابع

سيتم فيما يلي تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الرابع: " تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم والتقارير المالية"

الجدول رقم (03-10): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الرابع

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
البعد الرابع: تساهم المراجع الخارجية في تحقيق الموثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية	01	تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم والتقارير المالية	02	-	03	39	14	4.09	03	موافق
			03.4	-	05.2	67.2	24.1			
	02	ان استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.	01	02	11	28	16	3.97	04	موافق
			01.7	03.4	19	48.3	27.6			
	03	توفير المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم والتقارير المالية	02	-	10	33	13	3.95	05	موافق
			03.4	-	17.2	56.9	22.4			
	04	تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية	01	01	03	32	21	4.22	01	موافق بشدة
			01.7	01.7	05.2	55.2	36.2			
	05	تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم والتقارير المالية.	01	-	06	29	22	4.22	02	موافق بشدة
			01.7	-	10.3	50	37.9			
مجموع المحور الرابع: تساهم المراجع الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية								**4.08**		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول البعد الرابع: تساهم المراجع الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية، أن الفقرة رقم 04 والتي تنص على "تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية" على أعلى متوسط حسابي قدر بـ 4.22 أي أنها

باتجاه (موافق بشـــدة)، يليه الفقرة رقم 05 في المرتبة الثانية والتي تنص على "تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم والتقارير المالية." حيث قدر متوسطها الحسابي بـــ 4.22 باتجاه (موافق بشدة)، ثم الفقرة رقم 01 في المرتبة الثالثة والتي تنص على "تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم والتقارير المالية" ذات متوسط حسابي 4.09 وباتجاه (موافق)، فيما جاءت الفقرة رقم 02 والتي تنص على "ان اســـتخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية." في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.97 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 03 والتي تنص على "توفير المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم والتقارير المالية" فكانت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.95 باتجاه (موافق).

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 4.08 أي أن اتجاهه (موافق).

5-تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الخامس

ســـيتم فيما يلي تفســـير وتحليل اتجاهات فقرات المحور الخامس: " تســـاهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية"

الجدول رقم (03-11): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الخامس

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
المحور الخامس: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم المالية	01	يعتبر المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم والتقارير المالية	02	2	01	31	22	4.19	04	موافق
			03.4	03.4	01.7	53.4	37.4			
	02	تحديث المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية	01	-	05	34	18	4.17	06	موافق
			01.7	-	08.6	58.6	31			
	03	يجب ان يكون المراجع الخارجي مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة	01	01	01	17	38	4.55	01	موافق بشدة
			01.7	01.7	01.7	29.3	65.5			
	04	عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية	01	01	05	24	27	4.29	03	موافق بشدة
			01.7	01.7	08.6	41.4	46.6			
	05	المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم والتقارير المالية.	01	-	02	23	32	4.47	02	موافق بشدة
			01.7	-	03.4	39.7	55.2			
	06	يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة مالية جيدة تساهم في جودة القوائم والتقارير المالية	01	-	10	25	22	4.16	07	موافق
			01.7	-	17.2	43.1	37.9			
	07	لجنة المراجعة تعتبر آلية من آليات تفعيل مصداقية القوائم والتقارير المالية	01	-	09	25	23	4.19	05	موافق
			01.7	-	15.5	43.1	39.7			
	08	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية اعداد القوائم والتقارير المالية	03	06	18	20	11	3.52	08	موافق
			05.2	10.3	31	34.5	19			
مجموع المحور الخامس: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم المالية								**4.19**		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يتضـــح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول المحور الخامس: تســـاهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصـــداقية اكثر للقوائم المالية، أن الفقرة رقم 03 والتي تنص على " يجب ان يكون المراجع الخارجي مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصـورة المطلوبة" على أعلى متوسـط حسـابي قدر بـ 4.55 أي أنها باتجاه (موافق بشـــدة)، يليه الفقرة رقم 05 في المرتبة الثانية والتي تنص على "المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المسـتفيدة من المعلومات المحاسـبية من حيث مصـداقية القوائم والتقارير المالية." حيث قدر متوسطها الحسابي بـــ 4.47 باتجاه (موافق بشدة)، ثم الفقرة رقم 04 في المرتبة الثالثة والتي تنص على " عدم

توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية" ذات متوسط حسابي 4.29 وباتجاه (موافق بشدة)، فيما جاءت الفقرة رقم 01 والتي تنص على "يعتبر المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم والتقارير المالية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.19 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 07 والتي تنص على "لجنة المراجعة تعتبر آلية من آليات تفعيل مصداقية القوائم والتقارير المالية" فكانت في المرتبة الخامسة حسابي 4.19 باتجاه (موافق)، وفي المرتبة السادسة الفقرة رقم 02 والتي تنص على "تحديث المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية" بمتوسط حسابي 4.17 أي باتجاه (موافق)، وفي المرتبة السابعة الفقرة رقم 06 والتي تنص على "يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة مالية جيدة تساهم في جودة القوائم والتقارير المالية" بمتوسط حسابي 4.16 أي باتجاه (موافق)، وفي المرتبة الثامنة والأخيرة الفقرة رقم 08 والتي تنص على "تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية اعداد القوائم والتقارير المالية" بمتوسط حسابي 3.52 أي باتجاه (موافق)

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 4.19 أي أن اتجاهه (موافق).

6-تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور السادس

سيتم فيما يلي تفسير وتحليل اتجاهات فقرات المحور السادس: " تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية"

الجدول رقم (03-12): يبين المتوسطات الحسابية لفقرات المحور السادس

المكون	ارقام الفقرات	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الرتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
			%	%	%	%	%			
المحور السادس: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية	01	تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية	02	03	13	31	09	3.72	04	موافق
			03.4	05.2	22.4	53.4	15.5			
	02	الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية	01	01	16	33	07	3.76	03	موافق
			01.7	01.7	27.6	56.9	12.1			
	03	يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة	01	01	15	32	09	3.81	01	موافق
			01.7	01.7	25.9	55.2	15.5			
	04	تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع	02	07	22	17	10	3.45	07	موافق
			03.4	12.1	37.9	29.3	17.2			
	05	يؤثر موقف الإدارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم والتقارير المالية على تقدير الأهمية النسبية	02	03	12	28	13	3.81	02	موافق
			03.4	05.2	20.7	48.3	22.4			
	06	يرتبط استخدام الأهمية النسبية بمعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير بشكل كبير لاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات واتخذا القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	02	03	15	34	04	3.6	06	موافق
			03.4	05.2	25.9	58.9	06.9			
	07	الأهمية النسبية هي اخذ المراجع الخارجي بالحسبان أي مبالغ ذات ارقام كبيرة قد يكون لها تأثير على عناصر القوائم المالية	02	03	13	33	07	3.69	05	موافق
			03.4	05.2	22.4	56.9	12.1			
مجموع المحور السادس: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية								**3.89**	موافق	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه والذي يبين لنا كل آراء أفراد العينة حول المحور السادس: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية، أن الفقرة رقم 03 والتي تنص على " يستخدم المراجع

الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة" على أعلى متوسط حسابي قدر بـ 3.76 أي أنها باتجاه (موافق)، يليه الفقرة رقم 05 في المرتبة الثانية والتي تنص على "يؤثر موقف الإدارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم والتقارير المالية على تقدير الأهمية النسبية." حيث قدر متوسطها الحسابي بـ 3.81 باتجاه (موافق)، ثم الفقرة رقم 02 في المرتبة الثالثة والتي تنص على " الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية" ذات متوسط حسابي 3.76 وباتجاه (موافق)، فيما جاءت الفقرة رقم 01 والتي تنص على "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.72 أي باتجاه (موافق)، أما الفقرة رقم 07 والتي تنص على "الأهمية النسبية هي اخذ المراجع الخارجي بالحسبان أي مبالغ ذات ارقام كبيرة قد يكون لها تأثير على عناصر القوائم المالية" فكانت في المرتبة الخامسة حسابي 3.69 باتجاه (موافق)، وفي المرتبة السادسة الفقرة رقم 06 والتي تنص على "يرتبط استخدام الأهمية النسبية بمعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير بشكل كبير لاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات واتخذا القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية" بمتوسط حسابي 3.6 أي باتجاه (موافق)، وفي المرتبة السابعة والاخيرة الفقرة رقم 04 والتي تنص على "تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع" بمتوسط حسابي 3.45 أي باتجاه (موافق).

أما البعد ككل فجاء متوسطه الحسابي 3.89 أي أن اتجاهه (موافق).

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

نسعى من خلال هذا المطلب إلى اختبار صحة الفرضيات، حيث سنقوم باختبار مدى موافقة أو رفض كل منها، حيث تم اختبار الفرضيات عند مستوى معنوية 0.05.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض لمعرفة طبيعة الاختبارات اللاحقة التي يجب استخدامها. من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمنجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) تمهيدا لاستخدام الاختبارات المعلمية التي تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة (K.S)[1].

[1] رياض عيشوش، **مساهمة الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق ادارة المعرفة: دراسة حالة بعض وكالات البنوك العمومية بالمسيلة**، رسالة مكملة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات تخصص: اقتصاد وإدارة المعرفة والمعارف، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص: 138.

كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-13): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

البيان		المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس	المحور السادس	جميع المحاور
التكرارات		58	58	58	58	58	58	58
المتوسط		3.7414	3.6580	3.9966	4.0897	4.1918	3.6921	3.8949
الانحراف المعياري[a.b]		0.64231	0.59842	0.55376	0.60544	0.63402	0.63877	0.50046
معظم الاختلافات الشديدة	مطلق	0.092	0.104	0.189	0.217	0.140	0.116	0.112
	إيجابي	0.051	0.080	0.121	0.149	0.101	0.090	0.093
	سلبي	-0.092	-0.104	-0.189	-0.217	-0.140	-0.116	-0.11
Kolmogorov-Smirnov Z		0.697	0.792	1.439	1.653	1.064	0.882	0.854
مستوى الدلالة		0.716	0.557	0.032	0.008	0.207	0.418	0.460

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج (spss).

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

فرضية العدم (H_0): بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة (H_1) : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

يلاحظ أن مستوى المعنوية لمعظم محاور الاستبيان كانت أكبر من 0.05، أما الاستبيان ككل فجاء 0.460 وهي قيمة أكبر من 0.05 مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

1-اختبار الفرضية الرئيسية

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم (02-14): اختبار الفرضية الرئيسية

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الرئيسية	59.271	57	0.000	3.894

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-14) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 59.271 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.984، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية.

2-اختبار الفرضية الفرعية الاولى

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة.

الفرضية البديلة (H_1)= تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة.

الجدول رقم (02-15): اختبار الفرضية الفرعية الاولى

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية الاولى	44.361	57	0.000	3.741

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-15) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 44.361 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.741، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة.

3-اختبار الفرضية الفرعية الثانية

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.

الجدول رقم (02-16): اختبار الفرضية الفرعية الثانية

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية الثانية	46.554	57	0.000	3.658

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-16) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 46.554 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.658، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.

4-اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

الجدول رقم (02-17): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية الثالثة	54.964	57	0.000	3.996

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-17) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 54.964 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.3996، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة أقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

5-اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر والتقارير المالية.

الجدول رقم (02-18): اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية الرابعة	54.964	57	0.000	3.996

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-18) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 54.964 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.3996، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة أقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم المالية.

6-اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم والتقارير المالية.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

الجدول رقم (02-19): اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية الخامسة	50.351	57	0.000	4.191

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-19) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 50.351 بدرجة حرية 57 ومتوسط 4.191، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم والتقارير المالية.

7-اختبار الفرضية الفرعية السادسة

والمتمثلة في:

فرضية العدم (H_0)= لا تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

الفرضية البديلة (H_1)= تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

الجدول رقم (02-20): اختبار الفرضية الفرعية السادسة

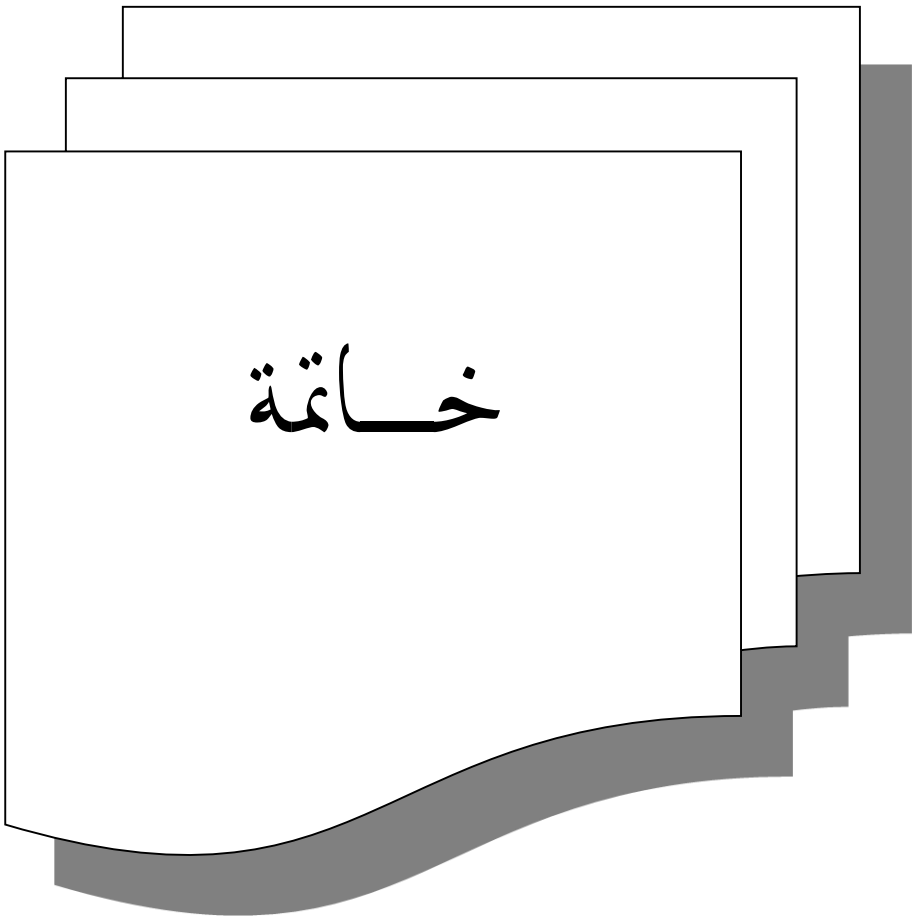
البيان	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي
الفرضية الفرعية السادسة	44.020	57	0.000	3.692

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم (02-20) نلاحظ ان قيمة المحسوبة كانت 44.020 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.691، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

خلاصة

من الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق إعداد استمارة والتي تهدف إلى إبراز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم توزيعها على عينة مكونة من (58) فردا من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة الاختصاص، وبعد تحليل النتائج التي جاءت بها الاستمارة والمدرجة في برنامج (Spss v 21). حيث تم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، ثم قمنا بتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها والتي تم تلخيصها ومعالجتها. وفي الأخير تم اختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها في مقدمة الدراسة، وقد توصلنا إلى نتيجة رئيسة تمثلت في كون "أن المراجعة الخارجية لها مساهمة في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية".


خـــاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور رحاها حول كيفية مساهمة المراجعة لخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية، حيث توصلنا إلى أن تميز القوائم المالية بخاصية الموثوقية والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، غير إن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة والحياد في الرأي، بالإضافة إلى اعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثلها التمثيل العادل لوضعية المؤسسة الذي ينعكس على جودة التقارير المالية، وعلى ضوء هذا الأمر ارتأينا أن تتضمن الخاتمة نتائج الدراسة بشقيها النظرية والتطبيقية واختبار الفرضيات التوصيات والاقتراحات ثم آفاق الدراسة.

أولا: اختبار فرضيات الدراسة

-الفرضية الرئيسية: والتي تنص على: " تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية"، وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى ان قيمة المحسوبة كانت 59.271 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.984، ومستوى الدلالة قدر بـ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية.

-الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على: " تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة"، وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى أن قيمة المحسوبة كانت 44.361 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.741، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة.

-الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على: " تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية" وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى أن قيمة المحسوبة كانت 46.554 بدرجة حرية 57 ومتوسط

3.658، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.

-الفرضية الفرعية الثالثة: والتني تنص على: " تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين" وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى ان قيمة المحسوبة كانت 54.964 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.3996، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

-الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص على: " تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية" وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى ان قيمة المحسوبة كانت 54.964 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.3996، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

-الفرضية الفرعية الخامسة: والتي تنص على: " تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية" وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى ان قيمة المحسوبة كانت 50.351 بدرجة حرية 57 ومتوسط 4.191، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.

-الفرضية الفرعية السادسة: والتي تنص على: " تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية" وقد توصلنا من خلال الجانب التطبيقي إلى ان قيمة المحسوبة كانت 44.020 بدرجة حرية 57 ومتوسط 3.691، ومستوى الدلالة قدر بـــ 0.000 وهي قيمة اقل من 0.05، لذلك فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي انه تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية.

ثانيا: نتائج الدراسة

أسفرت هذه الدراسة على جملة من النتائج النظرية والتطبيقية التي حصل عليها الباحثان والمتمثلة فيما يلي:

1-نتائج الدراسة النظرية

-المراجعة الخارجية هي عملية انتقادية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مهني مستقل، يفحص من خلالها صحة ومصداقية القوائم المالية ومدى مطابقتها لقواعد النظام المعمول به خدمة لعدة أطراف تستخدم هذه القوائم المالية وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها.

-المراجعة الخارجية هي عملية هادفة حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية وهذا من خلال التقارير المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.

-يتأكد القائم على عملية المراجعة الخارجية –المراجع الخارجي-قبل القيام بإبداء رأيه أن مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، وما إذا كانت مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.

-تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم والتقارير المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.

-من صفات المراجع الخارجي أن يكون كتوما على سرية المعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بمهامه.

-إن الدور الأساسي للمراجع الخارجي هو كشف الأخطاء المتعلقة بالقوائم المالية لدى المؤسسة ومحاولة تصحيحها، مع تدوينها في تقريره الخاص الذي يشترط عليه أن يقدمه للجنة ليبين فيه أهم الملاحظات والأخطاء التي تعرض لها خلال قيامه بعملية المراجعة سواء كانت هذه الأخطاء سهوا أو عمدا.

-من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي.

-الواقع الحالي في الجزائر لا يساعد على تبني المعايير الدولية للمراجعة.

-يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية للمراجع الخارجي وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤشرات الهامة في جودة المراجعة الخارجية التي تؤدي بدورها إلى جودة القوائم والتقارير المالية، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة ومستمرة إلى التطوير من قبل الجامعات والمتخصصين لغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية، من أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي والناحية العملية.

-هناك أنواع مختلفة لتقارير المراجعة الخارجية ولكل منها تأثير في قرارات المستخدم لها، يختلف هذا التأثير باختلاف الأهمية النسبية.

-إن استقلالية المراجع الخارجي من العوامل التي لها تأثيرا كبيرا على مهنة المراجعة الخارجية، حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيمها والحفاظ عليها.

-في الاقتصاديات المتطورة يعتبر تصديق المراجع الخارجي على الميزانية السنوية غير كافي، فهي تلجأ إلى الحصول على شهادة ومصادقة المراجع على الميزانية السداسية أو الثلاثية فهذا يجنبها عدة خسائر حتى تصل إلى آخر السنة (حتى يسمح لها باتخاذ احتياطاتها).

-تحتوي القوائم والتقارير المالية على معلومات مالية وغير مالية قد تكون جيدة وقد تكون خلاف ذلك علما أن هدف هذه الجودة يقاس بالاعتماد على معايير متعارف عليها.

-إن معايير قياس جودة المعلومات تختلف من حيث التصنيف باختلاف الجهات التي أصدرتها لاكنها على اختلاف تصنيفها فإنها لا تختلف من حيث المضمون.

-تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية من خلال إجراءات ومبادئ متبعة ومتعارف عليها.

-إن الحصيلة التي توصلنا إليها من خلال دراستنا أنه عند ارتباط المراجع الخارجي بالمؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة القوائم التي تنعكس على مصداقية التقارير المالية من خلال تنبه المراجع الخارجي لبعض الأخطاء التي تعرض له خلال هذه الفترة ويحاول تصحيحها مع الإدارة والموظفين.

2-نتائج الدراسة التطبيقية

- عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية.
- المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم والتقارير المالية.
- تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية.
- تعطي المراجعة الخارجية حيادية أكثر للقوائم والتقارير المالية.
- تعتمد المؤسسات الاقتصادية على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

– تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسات الاقتصادية لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

– الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

– يشهد مراجع الحسابات على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد.

– يقوم المراجع الخارجي باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم والتقارير المالية.

– على المراجع الخارجي أن يكون مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة.

– الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية.

ثالثا: توصيات واقتراحات الدراسة

بعد دراستنا لهذا الموضوع وبعد اختبار الفرضيات وعرض النتائج، ارتأينا أن نقترح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع على المؤسسات الاقتصادية يمكن أن نوردها كما يلي:

–على المراجع الخارجي أن يبذل العناية المهنية الواجبة للحصول على أدلة كافية والتي تخلق القناعة والطمأنينة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم والتقارير المالية بأن المؤسسة لديها القدرة على مزاولة نشاطها في الفترات الزمنية القادمة.

–ضرورة الالتزام من قبل المراجعين الخارجين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة، ولتساعد على التقليل من المنافسة غير المهنية بين المراجعين مما يؤثر على جودة القوائم والتقارير المالية.

–قيام الجمعيات والمؤسسات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعاب المراجع الخارجي، لا يجوز للمراجع بأية حال من الأحوال التنازل عنها، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفا من أن يؤثر ذلك على جودة أداء المراجعة.

–التركيز على تدريس القيم الأخلاقية والسلوكية لمراجعي الحسابات الخارجين وتوعيتهم بأهمية الالتزام بها.

–توسيع صلاحيات المنظمات المهنية واستقلاليتها، وذلك من أجل وضع إطار نظري متكامل للمراجعة الخارجية وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة المراجعة والتنافس بها مع مختلف الدول.

-الحرص على إقامة لجان المراجعة تعمل على التنسيق بين الإدارة والمراجع الخارجي وزيادة التفاعل بين هذه الأطراف، كما تعمل على تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة.

-يجب على المراجع الخارجي تبرير جميع الملاحظات المقدمة عن طريق وضع الملاحق في التقرير.

-ضرورة متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برنامج ملائمة والاشراف على تنفيذها، لتأكد من أن الإجراءات الصحيحة تتماشى مع هاته التوصيات.

-التأكيد على الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة عن الجهات المهنية ذات العلاقة عند عملية المراجعة، وذلك من خلال اعتماد التخطيط المناسب ووضع برامج للمراجعة الملائمة والإشراف على تنفيذها وجمع أدلة إثبات للتقليل من مخاطر المراجعة في عدم اكتشاف الأخطاء والخلافات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية

رابعا: آفاق الدراسة

تناولنا في هذه الدراسة إشكالية مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية، غير أننا لم نتناول جانبا مهما في هذه الدراسة وهي المعوقات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة وموقف المؤسسات الاقتصادية من هاته المهنة، الأمر الذي يتطلب إجراء دراسات إضافية لتكمل ما لم تشمله الدراسة الحالية، إضافة إلى هذا الأخير نأمل أن يكون هذا الموضوع انطلاقة لمواضيع أخرى في هذا المجال نذكر منها على سبيل المثال:

-أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة كدعامة لتحسين مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

-مدى رضا الفئة المستخدمة لتقرير المراجعة الخارجية المنفذة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة.

-متطلبات التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة للحد من الفساد المالي داخل المؤسسة الاقتصادية.

-تناول بالتفصيل ما جاء به قانون 10-01 من تحديد التقارير الواجب وضعها من طرف المراجع الخارجي ومقارنتها بمعايير المراجعة الدولية.

قائمة المراجع
والمصادر

أولا: المراجع باللغة العربية

I-الكتب

1- إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، **اساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

3- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي، ادلة ونتائج التدقيق**، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

4- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

5- أحمد ماهر، **إعداد وكتابة التقارير**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

6- أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

7- أحمد منور نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

8- أحمد نور، **مراجعة الحسابات: من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1990.

9- أحمد يحي عباصرة، **تدقيق الحسابات على الحاسوب**، ط 1، تدقيق الحسابات على الحاسوب، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

10- أمين السيد أحمد لطفي، **اعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

11- أمين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

12- أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

13- -أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

14- -أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعي، مصر، 2005.

15- إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

16- بن مسعود عبد الله كمال وآخرون، **التدقيق المالي والمحاسبي للخدمات الاجتماعية في القطاعين العام والخاص: مدعم بأسئلة وتمارين محلولة**، ط 1، دار صبحي للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2022.

17- تركي محمود إبراهيم عبد السلام، **تحليل التقارير المالية**، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1995.

18- جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، 2014.

19- حامد الشمرتي، **الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

20- حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، ط 1، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

21- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية**، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

22- حسين اليحي وآخرون، **تحليل وتقديم المشاريع**، دار المساق للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

23- حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، ج 1، منشورات جامعة دمشق، جامعة دمشق، سوريا، 2014/2013.

24- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوج، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، ج 1، دار الثقافة، عمان، 2009.

25- حورية بوساحة، **الإحصاء والاحتمالات**، المعهد الوطني للتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم، الجزائر، 2008.

26- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، ط 6، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

27- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IASS 2007 وIFRS**، ط 1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

28- خالد راغب الخطيب، **الدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، ط 01، دار البداية ناشرون موزعون، عمان، 2012.

29- خيرة زقيب، يزيد تقرارات، **التدقيق المحاسبي والمالي وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية: تطبيقات محلولة**، ط 1، ألفا للوثائق للنشر والتوزيع، عمان، 2023.

30- رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، ط 1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

31- رضوان حلون حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس والافصاح في القوائم المالية**، ط1، مكتبة الجامعة بالشارقة واثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

32- رعد عبد الله الطائي، عيسى قدادة، **إدارة الجودة الشاملة**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

33- رقايقية فاطمة الزهراء، **التدقيق المحاسبي: دروس وتطبيقات**، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020.

34- صالح حميداتو، **المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.

35- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

36- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

37- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط 1، ذات السلاسل، الكويت، 1990.

38- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، ط 2، دار وائل، عمان، 2010.

39- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، الكتاب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

40- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

41- عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.

42- عبود عبد الله العسكري، **منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية**، دار النمير، الطبعة الثانية، دمشق، سوريا، 2005.

43- عدنان تايه النعيمي وآخرون، **الإدارة المالية: النظرية والتطبيق**، ط 2، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.

44- علي بن يحي، **التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي على ضوء المعايير الدولية والمحلية**، دار نزهة الالباب للنشر والتوزيع، 2023.

45- علي عبد الوهاب نصـــر، شـــحاته السـيد، **دراســـات متقدمة في مراجعة الحســـابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

46- عهود عبد الحفيظ علي الخصـــاونة، **مبادئ الإدارة المالية**، ط 1، دار الحامد للنشـــر والتوزيع، عمان، 2010.

47- عمر علي عبد الصـمد، **التدقيق المحاسـبي بين التأصـيل العلمي والتطبيق العملي**، ج 01، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

48- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.

49- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

50- مأمون سـليمان الدرادكة، **إدارة الجودة الشـاملة وخدمة العملاء**، دار الصـفاء للنشـر والتوزيع، عمان، 2008.

51- محمد أبو نصـــار، جمعة حميدات، **معايير المحاســـبة الدولية والابلاغ المالي الدولي: الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

52- محمد التهامي طواهر، مسـعود صـديقي، **المراجعة وتدقيق الحســابات: الإطار النظري والممارســات التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، **بن عكنون**، الجزائر، 2005.

53- محمد التهامي طواهر، مسـعود صـديقي، **المراجعة وتدقيق الحســابات: الإطار النظري والممارســة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، **بن عكنون**، الجزائر، 2003.

54- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية: دروس وتطبيقات**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

55- محمد بوسماحة، علاوي لخضـــر، **التدقيق**، Les Pages Bleues Internationales، الجزائر، 2022.

56- محمد سامي راضي، **تحليل التقارير المالية: محاسبي، مالي، ائتماني**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.

57- محمد سليمان الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

58- محمد سمير الصبان، **نظرية المراقبة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

59- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 2، عمان، الأردن، 2009.

60- نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، **إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة: مفاهيم وأسس وتطبيقات**، ط 1، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

61- -نور الدين مزياني، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2021.

62- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط 2، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

63- هوام جمعة، أحمودة وفاء، **تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: كتاب بيداغوجي موجه لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق**، ط 1، الدار الجزائرية للكتاب زموري، الجزائر، 2023.

64- وصفي عبد الفتاح أو المكارم، سمير كمال محمد، **المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

65- وليام توماس، امرسون هنيكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب: احمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.

66- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

II-المذكرات والأطروحات

67- أبو حمام ماجد إسماعيل، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

68- أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات: حالة الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

69- أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2015/2014.

70- أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010/2009.

71- أسماء نصيرة، **سبل تطوير المراجعة الخارجية في الجزائر لتتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة: دراسة ميدانية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في مالية محاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014.

72- أنس محمد أحمد السعدي، **اثر تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد والعلوم الإدارية، تخصص محاسبة، جامعة جرش، 2018.

73- إياد حسن حسين أبو شاهين، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

74- بشير صالح محمد الخير، **دور الجودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017.

75- بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، جامعة منتوري قسنطينة، 2011.

76- بن عمارة منصور، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، عنابة، 2017/2016.

77- بوقرن دليلة، **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة آراء عينة من الاكاديميين والمهنيين**، رسالة رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015.

78- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

79- حورية بوقندورة، **جودة المعلومات المحاسبية واثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية: دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، ام البواقي، 2017/2016.

80- خليدة عابي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية: دراسة حالة الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

81- خنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جود القوائم المالية: عينة من خبراء محاسبيين، محافظي الحسابات، مدققين داخليين وخارجيين ومحاسبيين العاملين في ام البواقي**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2018/2017.

82- رياض عيشوش، **مساهمة الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق ادارة المعرفة: دراسة حالة بعض وكالات البنوك العمومية بالمسيلة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات تخصص: اقتصاد وإدارة المعرفة والمعارف، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010.

83- زبيدي البشير، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي: دراسة حالة مجمع صيدال**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.

84- صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004/2003.

85- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2010/2009.

86- العقون رزاق، **دور المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية ضمن متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2021/2020.

87- غروي خالد، **المراجعة الخارجية كأداة لقياس مدى صحة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر: دراسة ميدانية من خلال عرض استبيان للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص دراسات محاسبة وجبائية، جامعة الاغواط، 2015/2014.

88- قحموش سميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة (2009-2010)**، رسالة رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

89- لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2015.

90- محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، دراسة حالة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2014.

91- محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، دراسة حالة: عينة من المؤسسات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016.

92- مرشد عبد المصدر، **اثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.

III-المجلات

93- الأخضر رينوبة، أم كلثوم هواري، **فاعلية الكشوف والتقارير المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2021.

94- آدم محمد أحمد عمر، **العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية: دراسة ميدانية**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 04، العدد 12، 2022.

95- آية جار الله الخزندار، محمد زيدان إبراهيم، **نموذج لدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية بالتطبيق على البنوك التجارية في قطاع غزة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، العدد 01، 2020.

96- ايمان صحراوي، فريدة يبالة، **جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020.

97- ايمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، **دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية: دراسة ميدانية**، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 06، يناير 2019.

98- بشري نجم عبد الله المشهداني، جوان جاسم خضر العبيدي، **دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية: دراسة ميدانية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 26، 2011.

99- بشير بكري عجيب بابكر، **أثر الاسناد الخارجي للمراجعة الداخلية على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية السودانية 2022**، مجلة القلزم، العدد 27، 2023.

100- بكر إبراهيم محمود، **دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 09، العدد 28، 2014.

101- بلبية محمد، بوشرف جيلالي، **وقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01**، مجلة Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT، المجلد 13، العدد 02، 2014.

102- جمانة حنظل التميمي، **العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر على كلية الإدارة والاقتصاد بالعراق، العدد 10، 2013.

103- جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، **الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، 2012.

104- خنيش إسماعيل، **مدى استقلالية المراجع الخارجي واثره على جودة القوائم المالية**، مجلة قضايا معرفية، المجلد 02، العدد 05، 2020.

105- رزان حسين شهيد، ضحى محمد العيسى، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 02، العدد 44، 2018.

106- رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.

107- رشاد حمادة، **قياس اثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 04، 2014.

108- رياض زلاسي، عاشور حيدوشي، **لجان المراجعة كآلية لتحسين جودة المحتوى المعلوماتي وإرساء دعائم الحوكمة**، المجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، 2021.

109- زرزار العياشي، إلياس بن قري، **دور جودة المراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق: دراسة حالة سطيف برج بوعريريج**، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، 2020.

110- زين على احمد، **مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**، مجلة المال والتجارة، العدد 493، مصر، 2010.

111- زين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 04، العدد 06، جوان 2014.

112- سلوى حسين رشدي إسماعيل، **المراجعة المشتركة كأداة لتحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 05، العدد 19، 30 أكتوبر 2021.

113- سمير أبو الفتوح صالح، رضا محمد احمد النجار، **أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة**، المجلة المصرية لدراسات التجارية، المجلد 34، العدد 02، 2010.

114- سهير الطنملي، **دور حاكمية المؤسسة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 02، العدد 01، 2011.

115- سيلية حماش، ربيعة ناصيري، **تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01**، مجلة البحوث والعقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2022.

116- شناي عبد الكريم، أمزال فريدة، **مساهمة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 16، العدد 01، 2022.

117- الصياد علي محمد علي، **اثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقارير المالية وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 02، العدد 02، 2013.

118- طارق محمد حسنين، **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003،

119- عبد العزيز طالب، محمد بلمداني، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 04، العدد 02، 2020.

120- عبد المطلب السرطاوي وآخرون، **اثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الازمة المالية العالمية**، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، المجلد 27، العدد 04، 2013.

121- عدنان محمود فتحي الحديدي، ماهر علي الشام، **القوائم المالية وأسباب عدم قدرتها على التعبير عن حقيقة الوضع المالي**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 53، ج 2، 2021.

122- علي بن **موفقي**، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2019.

123- غروري خالد، بن موسى كمال، **أثر لجان المراجعة على جودة المعلومات المحاسبية المالية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 09، العدد 01، 2022.

124- فاتح سردوك، أحمد نصير، **اطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة: دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجين واطراف الحوكمة بالجزائر**، مجلة معارف، السنة الثانية عشرة، العدد 23، 2017.

125- فاتح سردوك، **معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء**، مجلة البحوث والدراسات، العدد 01، افريل 2004.

126- كسيرة الهام، **اثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط سونلغاز بالبليدة**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 01، 2022.

127- مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 04، العدد 02، 2009.

128- محسن ميكائيل محمد حسين، عائشة سالم بوشديق، **أثر مخاطر المراجعة علي جودة تقرير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في منطقة الجبل الأخضر**، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية الاكاديمية الليبية للدراسات العليا، المجلد 19، العدد 07، 2021.

129- محمد إبراهيم علي، سلمي منصور سعد، **القوائم المالية في ظل IAS1 وIAS1 وIFRS7**، دراسة تطبيقية في مصرف بابل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، 2020.

130- محمد الطيب علي عبد الرحمان، **قياس أثر الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية من خلال آلية حوكمة المصارف في التجارة السودانية**، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 05، العدد 02، 2021.

131- مداحي عثمان، **أهداف القوائم المالية**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07 سبتمبر 2012.

132- مروة مويسي، عجيلة محمد، **ركائز ومراحل المراجعة الخارجية في الجزائر: رؤية مستقبلية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 01، 2018.

133- مفيد عبد اللاوي، **المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2013.

134- موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35/34، مارس 2014.

135- نسرين الأمين قمر الدين، الهادي آدم، **الرقابة الإدارية علي جودة التقارير المالية**، المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 12، الجزء الأول، 2022.

136- الياس شاهد وآخرون، **محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، ج 02، 2017.

IV-الملتقيات والندوات

137- أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في التوحيد المحاسبي المالي وإيجاد لغة محاسبة مشتركة**، مداخلة ملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-15 أكتوبر 2009.

138- محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10-01**، مداخلة في ملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائر (المالية والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، يومي 24-25 نوفمر 2014، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

139- مسعود صديقي، محمد بوراق، **مداخلة بعنوان: انعكاسات تكامل المراجع الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي جول أداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس 2005.

140- نعيم دهمش، **مداخلة حول: رأي المدقق حول القوائم المالية المنشورة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، المؤتمر العالمي التاسع للمعايير وادالة التدقيق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين، الأردن، 1992.

141- هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

142- وليد عبد الرحمان الفرا، **تحليل بيانات الإستبيان بإستخذام البرنامج الإحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2008.

V-المحاضرات

143- سبتي إسماعيل، **مطبوعة دروس في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022-2023.

144- فاتح سردوك، **محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية**، موجهة للسنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الوادي، 2023/2022.

145- بن خليفة بالقاسم، **دروس في مقياس منهجية التدقيق**، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي، 2020/2019.

146- فريد سلام، **التقنيات المنهجية الملائمة للبحث الاجتماعي**، محاضرات منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، السداسي الأول، 2017.

147- هدى برهان سيف الدين، **محاضرات الإحصاء في علم النفس**، الفصل الخامس، السعودية، 2014.

VI-القوانين

149-المادة رقم 05، **القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.

VII-المواقع الإلكترونية

150-https://specialties.bayt.com
151-https://motaber.com
152-https://www.starshams.com/

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

153- A.Bagaeva, **The Quality of Published Accounting Information in Russia**, Act Univ Oul, 2010.
154- A.Masood, M.Afzal, **Determinants Of Auditquality In Pakistan**, Journal Of Quality and Technotlogy Management, XIII (II), 2016.
155- Achim A., Chris A., **Financial Accounting Quality and Its Defining Characteristics**, Sea-Practical Application of Science, Vol. 2, No. 5, 2014.
156- Alvin A.Arens، Jmaes K.Loebbecke, **Auditing as Integrated Approach**. 5th Edition, EngleWood Citvs, N.J, Preutice-Hall, Inc, 1992.

157- Anne Le Manh, Catherine Maillet-Baudriet, **Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, Berti, Alger, 2007.
158- Armand Dayan, **Manuelde Gestion**, V 1, Agence Universitaire do la Francophonie, France, 2004.
159- Crosby Jean Philipe, **Le Qualite C'est Gratuit**, Economica, Paris, 1986.
160- Floyd A . Beams & Others, **Advanced Accounting**, Prentice Hall Library of Congress, Cataloging in Publication, USA, Data 2006
161- Frédéric Bernard et Autre, **Contrôle interne: concepts et aspects réglementaires**, Macima, Paris, 2005.
162- Hamid Cerbah, G**estion Comptable Par L'Application Conforme ay Nouveau SCF et aux Normes Comptable IAS/IFRS**, Pages Bleues, Algeria, 2012.
163- **International Accounting Standards Committee**, IASC, Interim Financial Reporting, 34, 2006.
164- Meria Cristian, **La Qualite Des Produits Industriels**, Eddunod, Paris, 1991.
165- O.Ray Whittington, Kurt Pany, Principle Of Auditing, 12th Edition, McGraw-Hill, New York, 1998.
166- Pacsal Barenton Normes, **IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers**, 2eme Edition, Dounod, Paris, 2006.
167- Robert Obert, Marie Pierre Mairesse, **Comptabilite et Audit**, 3eme edition, Dunod, Paris, 2010.
168- Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor**, Litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, Vol. 63, No.1, January 1988.

الملاحق

الملحق رقم 01: المواد من 07 الى 13 من القانون 10-01

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادّة 6 : يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

الفصل الثاني

أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المادّة 7 : لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء الحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم.

المادّة 8 : لممارسة مهنة الخبير الحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1 - أن يكون جزائري الجنسية،

2 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ - بالنسبة لمهنة الخبير الحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ج - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

3 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء الحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ و ب أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لايمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المادّة 9 : ترسل، عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقدّر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر.

يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

المادّة 10 : لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

المادّة 11 : يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني.

المادّة 12 : يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

المادّة 13 : يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

الفصل الثالث

المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المادّة 14 : ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

المادّة 15 : مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

المادّة 16 : يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، ممثلا عنه ، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

المادّة 17 : تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

الفصل الرابع

ممارسة مهنة الخبير المحاسب

المادّة 18 : يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

المادّة 19 : يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.

ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

الملحق رقم 02: الميزانية

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج

حسـاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم 04: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الملحق رقم 05: جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم 06: جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم 07: الملاحق

28 ربيع الأوّل عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م
الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة / العدد 19
41

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة [illegible] والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

ر ر) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

ز ز) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال [illegible] المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ذ ذ) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا لكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخفضة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، " إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في مخصصات الفارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة تقل عن أو تساوي سنة	مدة أكثر من سنة و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

الملحق رقم 08: الاستمارة

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان

هذا الاستبيان موجه إلى السادة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين

السلام عليكم،

السادة المحترمين،

في إطار التحضير لمذكرة تخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان ***مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية"*** ، والتي سنحاول من خلالها إبراز مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية.

وسعيا وراء تحديد هذا الأثر، تم أخذ عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين والتي يسعدنا اختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فإن الإجابة على مجموعة الأسئلة المرفقة بهذا الاستبيان سيكون له دور هام في نجاح البحث العلمي هذا.

لذا نرجو منكم تقديم يد المساعدة لنا والاهتمام بهذا الاستبيان ونلتمس منكم معاملة أسئلته بصدق وموضوعية، كما نحيطكم علما أن إجابتكم ستعامل بكل سرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا على حسن تعاونكم مع هذا البحث

والسلام عليكم ورحمة الله

من إعداد الطلبة:

-بالقط عكاشة

-نصبة صالح

إشراف الأستاذ الدكتور:

-مايدة محمد فيصل

الجزء الأول : البيانات العامة

من فضلك، قم بتحديد بيانتك العامة بوضع علامة (X) في المربع المناسب :

1- الدرجة العلمية :

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

2- الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 6 سنوات إلى 10 سنوات ☐

من 11 سنة إلى 15 سنة ☐ من 16 سنة إلى 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

3- المهنة أو الوظيفة الحالية :

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: اعتماد المؤسسة على المراجع الخارجي من حيث المصداقية والجودة

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا إلى ادلة وبراهين عن مصداقية وشرعية القوائم والتقارير المالية					
02	يشهد مراجع الحسابات على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد					
03	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية					
04	دراسة تقييم النظام المحاسبي المطبق					
05	تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي					
06	تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي					
07	الاصلاحات التي جاء بها قانون 10-01 تغطي معظم الجوانب التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر					
08	هناك توافق بين المعايير التي نص عليها القانون 10-01 مع معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها					
09	واكب قانون 10-01 التطورات الحاصلة والمرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية					

المحور الثاني : مساهمة تقارير المراجع الخارجي في ضمان جودة القوائم والتقارير المالية

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في الاقتصاد يؤدي إلى ضعف جودة القوائم والتقارير المالية					
02	تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم والتقارير المالية					
03	عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى انخفاض جودتها					
04	يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة					
05	تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك					
06	تحمل المراجعة الخارجية مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية للمؤسسة					

المحور الثالث : تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تلعب المراجعة الخارجية دور هام في تحقيق القيمة التنبؤية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين					
02	تؤثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم والتقارير المالية					
03	تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين					
04	تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسة لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.					
05	الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.					

المحور الرابع : تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية اكثر للقوائم والتقارير المالية

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم والتقارير المالية					
02	ان استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم والتقارير المالية.					
03	توفير المراجعة الخارجية قابلية التحقق من المعلومات في القوائم والتقارير المالية					
04	تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية					
05	تعطي المراجعة الخارجية حيادية اكثر للقوائم والتقارير المالية.					

المحور الخامس : تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق مصداقية اكثر للقوائم والتقارير المالية

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعتبر المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم والتقارير المالية					
02	تحديث المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية					
03	يجب ان يكون المراجع الخارجي مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة					
04	عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية					
05	المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم والتقارير المالية.					
06	يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة مالية جيدة تساهم في جودة القوائم والتقارير المالية					
07	لجنة المراجعة تعتبر آلية من آليات تفعيل مصداقية القوائم والتقارير المالية					
08	تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية اعداد القوائم والتقارير المالية					

المحور السادس: تساهم الأهمية النسبية في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية					
02	الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية					
03	يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة					
04	تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع					
05	يؤثر موقف الإدارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم والتقارير المالية على تقدير الأهمية النسبية					
06	يرتبط استخدام الأهمية النسبية بمعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير بشكل كبير لاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات واتخذا القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية					
07	الأهمية النسبية هي اخذ المراجع الخارجي بالحسبان أي مبالغ ذات ارقام كبيرة قد يكون لها تأثير على عناصر القوائم المالية					

الملحق 09: الأساتذة المحكمين

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

لجنة تحكيم الاستبيان

تم تحكيم هذه الاستمارة والتي بعنوان " مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية" من قبل:

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الإنتماء	الإمضاء
01	فاتح سرحان	أستاذ دكتور	جامعة حمه لخضر – الوادي	
02	محمد البشير بن عمر	أستاذ دكتور	جامعة حمه لخضر – الوادي	
03	عوادي مصطفى	أستاذ دكتور	جامعة حمه لخضر – الوادي	

السنة الجامعية: 2022-2023

الملحق رقم 09: مخرجات spssV21

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.945	40

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.849	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.565	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.770	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.801	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.847	7

المستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	11	19.0	19.0	19.0
	ماستر	8	13.8	13.8	32.8
	ماجستير	3	5.2	5.2	37.9
	دكتوراه	35	60.3	60.3	98.3
	دراسات عليا	1	1.7	1.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	1	1.7	1.7	1.7
	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	12	20.7	20.7	22.4
	من 11 سنة إلى 15 سنة	21	36.2	36.2	58.6
	من 16 سنـة إلى 20 سنة	9	15.5	15.5	74.1
	أكثر مـن 20 سنـة	15	25.9	25.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير	7	12.1	12.1	12.1
	محافظ	24	41.4	41.4	53.4
	استاذ	27	46.6	46.6	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا إلى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	3	5.2	5.2	8.6
	موافق	27	46.6	46.6	55.2
	موافق بشدة	26	44.8	44.8	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يشهد مراجع الحسابات على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	محايد	4	6.9	6.9	10.3
	موافق	22	37.9	37.9	48.3
	موافق بشدة	30	51.7	51.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	4	6.9	6.9	8.6
	محايد	6	10.3	10.3	19.0
	موافق	24	41.4	41.4	60.3
	موافق بشدة	23	39.7	39.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

دراسة تقييم النظام المحاسبي المطبق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	3	5.2	5.2	6.9
	محايد	7	12.1	12.1	19.0
	موافق	27	46.6	46.6	65.5
	موافق بشدة	20	34.5	34.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	7	12.1	12.1	13.8
	محايد	10	17.2	17.2	31.0
	موافق	25	43.1	43.1	74.1
	موافق بشدة	15	25.9	25.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	6	10.3	10.3	12.1
	محايد	22	37.9	37.9	50.0
	موافق	19	32.8	32.8	82.8
	موافق بشدة	10	17.2	17.2	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

هل الاصلاحات التي جاء بها قانون 10-01 تغطي معظم الجوانب التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	6.9	6.9	6.9
	غير موافق	17	29.3	29.3	36.2
	محايد	18	31.0	31.0	67.2
	موافق	15	25.9	25.9	93.1
	موافق بشدة	4	6.9	6.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

هناك توافق بين المعايير التي نص عليها القانون 10-01 مع معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	4	6.9	6.9	10.3
	محايد	18	31.0	31.0	41.4
	موافق	28	48.3	48.3	89.7
	موافق بشدة	6	10.3	10.3	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

هل واكب قانون 10-01 التطورات الحاصلة والمرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.2	5.2	5.2
	غير موافق	18	31.0	31.0	36.2
	محايد	17	29.3	29.3	65.5
	موافق	16	27.6	27.6	93.1
	موافق بشدة	4	6.9	6.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	6	10.3	10.3	12.1
	محايد	2	3.4	3.4	15.5
	موافق	38	65.5	65.5	81.0
	موافق بشدة	11	19.0	19.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	6.9	6.9	6.9
	غير موافق	7	12.1	12.1	19.0
	محايد	12	20.7	20.7	39.7
	موافق	17	29.3	29.3	69.0
	موافق بشدة	18	31.0	31.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى انخفاض جودتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	3	5.2	5.2	6.9
	محايد	7	12.1	12.1	19.0
	موافق	29	50.0	50.0	69.0
	موافق بشدة	18	31.0	31.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	23	39.7	39.7	39.7
	غير موافق	6	10.3	10.3	50.0
	محايد	11	19.0	19.0	69.0
	موافق	13	22.4	22.4	91.4
	موافق بشدة	5	8.6	8.6	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	6.9	6.9	6.9
	محايد	10	17.2	17.2	24.1
	موافق	24	41.4	41.4	65.5
	موافق بشدة	20	34.5	34.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تحمل المراجعة الخارجية مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	3	5.2	5.2	8.6
	محايد	9	15.5	15.5	24.1
	موافق	33	56.9	56.9	81.0
	موافق بشدة	11	19.0	19.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تلعب المراجعة الخارجية دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	4	6.9	6.9	8.6
	محايد	10	17.2	17.2	25.9
	موافق	34	58.6	58.6	84.5
	موافق بشدة	9	15.5	15.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تؤثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	15	25.9	25.9	27.6
	موافق	38	65.5	65.5	93.1
	موافق بشدة	4	6.9	6.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	3	5.2	5.2	6.9
	محايد	14	24.1	24.1	31.0
	موافق	28	48.3	48.3	79.3
	موافق بشدة	12	20.7	20.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسة لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	موافق	34	58.6	58.6	60.3
	موافق بشدة	23	39.7	39.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	4	6.9	6.9	8.6
	موافق	30	51.7	51.7	60.3
	موافق بشدة	23	39.7	39.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	محايد	3	5.2	5.2	8.6
	موافق	39	67.2	67.2	75.9
	موافق بشدة	14	24.1	24.1	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

ان استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم والتقارير المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	2	3.4	3.4	5.2
	محايد	11	19.0	19.0	24.1
	موافق	28	48.3	48.3	72.4
	موافق بشدة	16	27.6	27.6	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

توفير المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	محايد	10	17.2	17.2	20.7
	موافق	33	56.9	56.9	77.6
	موافق بشدة	13	22.4	22.4	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	3	5.2	5.2	8.6
	موافق	32	55.2	55.2	63.8
	موافق بشدة	21	36.2	36.2	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تعطي المراجعة الخارجية حيادية اكثر للقوائم والتقارير المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	6	10.3	10.3	12.1
	موافق	29	50.0	50.0	62.1
	موافق بشدة	22	37.9	37.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يعتبر المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	2	3.4	3.4	6.9
	محايد	1	1.7	1.7	8.6
	موافق	31	53.4	53.4	62.1
	موافق بشدة	22	37.9	37.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تحديث المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	5	8.6	8.6	10.3
	موافق	34	58.6	58.6	69.0
	موافق بشدة	18	31.0	31.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يجب ان يكون المراجع الخارجي مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	1	1.7	1.7	5.2
	موافق	17	29.3	29.3	34.5
	موافق بشدة	38	65.5	65.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	5	8.6	8.6	12.1
	موافق	24	41.4	41.4	53.4
	موافق بشدة	27	46.6	46.6	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم والتقارير المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	2	3.4	3.4	5.2
	موافق	23	39.7	39.7	44.8
	موافق بشدة	32	55.2	55.2	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة مالية جيدة تساهم في جودة القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	10	17.2	17.2	19.0
	موافق	25	43.1	43.1	62.1
	موافق بشدة	22	37.9	37.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

لجنة المراجعة تعتبر آلية من آليات تفعيل مصداقية القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	9	15.5	15.5	17.2
	موافق	25	43.1	43.1	60.3
	موافق بشدة	23	39.7	39.7	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

Statistics

	N		Mean
	Valid	Missing	
المستوى	58	0	3.12
الخبرة	58	0	3.43
المهنة	58	0	2.34
يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا إلى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم والتقارير المالية	58	0	4.31
يشهد مراجع الحسابات على مصداقية القوائم المالية وأنها تعبر عن الوضع المالي بشكل جيد	58	0	4.34
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	58	0	4.10
دراسة تقييم النظام المحاسبي المطبق	58	0	4.07
تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي	58	0	3.79
تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي	58	0	3.53
هل الاصلاحات التي جاء بها قانون 10-01 تغطي معظم الجوانب التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر	58	0	2.97
هناك توافق بين المعايير التي نص عليها القانون 10-01 مع معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	58	0	3.55
هل واكب قانون 10-01 التطورات الحاصلة والمرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية	58	0	3.00
قصور التغيرات المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع يؤدي إلى ضعف جودة القوائم والتقارير المالية	58	0	3.90
تقديم المراجع لرأي متحفظ في تقريره يؤثر سلبا على جودة القوائم والتقارير المالية	58	0	3.66
عدم إبداء رأي المراجع الخارجي لرأيه في القوائم والتقارير المالية يؤدي إلى انخفاض جودتها	58	0	4.03
يقوم المراجع الخارجي بالتدقيق في القوائم المالية وفي حال وجود ملاحظات يتم تزويرها حتى تكون القوائم والتقارير المالية مقبولة	58	0	2.50
تعتبر القوائم المالية عادلة وتعبر بصدق عن المركز المالي في الشركة إذا ورد في تقرير المراجع إقرارا بذلك	58	0	4.03
تحمل المراجعة الخارجية مسؤولية دقة القوائم والتقارير المالية للمؤسسة	58	0	3.83
تلعب المراجعة الخارجية دور هام في إيجاد القيمة التنبؤية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين	58	0	3.79
تؤثر الأهمية النسبية للمراجعة الخارجية في تحديد الوقت المناسب للقوائم والتقارير المالية	58	0	3.76
تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية كأداة لتحديد القيمة الاسترجاعية للقوائم والتقارير المالية للمستخدمين	58	0	3.81
تعتبر المراجعة الخارجية أداة للرقابة في المؤسسة لإثبات مدى مصداقية القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.	58	0	4.34

الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية مهمة في تحسين ملائمة القوائم والتقارير المالية للمستخدمين.	58	0	4.28
تساهم المراجعة الخارجية في توفير المصداقية للقوائم والتقارير المالية	58	0	4.09
ان استخدام التحليل المالي في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحقيق موثوقية اكثر للقوائم والتقارير المالية.	58	0	3.97
توفير المراجعة الخارجية قابلية التحقق من البيانات في القوائم والتقارير المالية	58	0	3.95
تطبيق المعايير الدولية في المراجعة يؤدي إلى تحقيق موثوقية أكثر للقوائم والتقارير المالية	58	0	4.22
تعطي المراجعة الخارجية حيادية اكثر للقوائم والتقارير المالية.	58	0	4.22
يعتبر المراجع الخارجي في مقدمة المساهمين للتحقق من مصداقية القوائم والتقارير المالية	58	0	4.19
تحديث المراجعة الخارجية أمرا مهم للغاية لمساهمتها في تحقيق مصداقية أكثر للقوائم والتقارير المالية	58	0	4.17
يجب ان يكون المراجع الخارجي مدّربا ومؤّهلا حتى يتمكن من أداء مهنته بالصورة المطلوبة	58	0	4.55
عدم توفر الكادر المؤهل والمدرب في المهنة يؤدي إلى اخلال بمصداقية القوائم والتقارير المالية	58	0	4.29
المراجع الكفؤ يوفر المعلومات المطلوبة للفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث مصداقية القوائم والتقارير المالية.	58	0	4.47
يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بخبرة مالية جيدة تساهم في جودة القوائم والتقارير المالية	58	0	4.16
لجنة المراجعة تعتبر آلية من آليات تفعيل مصداقية القوائم والتقارير المالية	58	0	4.19
تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية اعداد القوائم والتقارير المالية	58	0	3.52
تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية	58	0	3.72
الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية	58	0	3.76
يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة	58	0	3.81
تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع	58	0	3.45
يؤثر موقف الإدارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم والتقارير المالية على تقدير الأهمية النسبية	58	0	3.81
يرتبط استخدام الأهمية النسبية بمعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير بشكل كبير	58	0	3.60
الأهمية النسبية هي اخذ المراجع الخارجي بالحسبان أي مبالغ ذات ارقام كبيرة قد يكون لها تأثير على عناصر القوائم المالية	58	0	3.69

تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على عملية اعداد القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.2	5.2	5.2
	غير موافق	6	10.3	10.3	15.5
	محايد	18	31.0	31.0	46.6
	موافق	20	34.5	34.5	81.0
	موافق بشدة	11	19.0	19.0	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	3	5.2	5.2	8.6
	محايد	13	22.4	22.4	31.0
	موافق	31	53.4	53.4	84.5
	موافق بشدة	9	15.5	15.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

الأهمية النسبية هي التي تحدد البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	16	27.6	27.6	31.0
	موافق	33	56.9	56.9	87.9
	موافق بشدة	7	12.1	12.1	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يستخدم المراجع الأهمية النسبية في التخطيط لعملية المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	1	1.7	1.7	3.4
	محايد	15	25.9	25.9	29.3
	موافق	32	55.2	55.2	84.5
	موافق بشدة	9	15.5	15.5	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

تتحدد الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	7	12.1	12.1	15.5
	محايد	22	37.9	37.9	53.4
	موافق	17	29.3	29.3	82.8
	موافق بشدة	10	17.2	17.2	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يؤثر موقف الإدارة او وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم والتقارير المالية على تقدير الأهمية النسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	3	5.2	5.2	8.6
	محايد	12	20.7	20.7	29.3
	موافق	28	48.3	48.3	77.6
	موافق بشدة	13	22.4	22.4	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

يرتبط استخدام الأهمية النسبية بمعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير بشكل كبير

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	3	5.2	5.2	8.6
	محايد	15	25.9	25.9	34.5
	موافق	34	58.6	58.6	93.1
	موافق بشدة	4	6.9	6.9	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

الأهمية النسبية هي اخذ المراجع الخارجي بالحسبان أي مبالغ ذات ارقام كبيرة قد يكون لها تأثير على عناصر القوائم المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	3	5.2	5.2	8.6
	محايد	13	22.4	22.4	31.0
	موافق	33	56.9	56.9	87.9
	موافق بشدة	7	12.1	12.1	100.0
	Total	58	100.0	100.0	

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس
N		58	58	58	58	58
Normal Parameters[a,b]	Mean	3.7414	3.6580	3.9966	4.0897	4.1918
	Std. Deviation	.64231	.59842	.55376	.60544	.63402
Most Extreme Differences	Absolute	.092	.104	.189	.217	.140
	Positive	.051	.080	.121	.149	.101
	Negative	-.092	-.104	-.189	-.217	-.140
Kolmogorov-Smirnov Z		.697	.792	1.439	1.653	1.064
Asymp. Sig. (2-tailed)		.716	.557	.032	.008	.207

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المحور السادس	الاستبيان
N		58	58
Normal Parameters[a,b]	Mean	3.6921	3.8949
	Std. Deviation	.63877	.50046
Most Extreme Differences	Absolute	.116	.112
	Positive	.090	.093
	Negative	-.116	-.112
Kolmogorov-Smirnov Z		.882	.854
Asymp. Sig. (2-tailed)		.418	.460

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول	58	3.7414	.64231	.08434
المحور الثاني	58	3.6580	.59842	.07858
المحور الثالث	58	3.9966	.55376	.07271
المحور الرابع	58	4.0897	.60544	.07950
المحور الخامس	58	4.1918	.63402	.08325
المحور السادس	58	3.6921	.63877	.08387
الاستبيان	58	3.8949	.50046	.06571

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الاول	44.361	57	.000	3.74138	3.5725	3.9103
المحور الثاني	46.554	57	.000	3.65805	3.5007	3.8154
المحور الثالث	54.964	57	.000	3.99655	3.8509	4.1422
المحور الرابع	51.443	57	.000	4.08966	3.9305	4.2488
المحور الخامس	50.351	57	.000	4.19181	4.0251	4.3585
المحور السادس	44.020	57	.000	3.69212	3.5242	3.8601
الاستبيان	59.271	57	.000	3.89493	3.7633	4.0265

تم بحمد الله