



جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية دراسة ميدانية

إشراف دكتور :

- مايدة فيصل

من إعداد الطلبة :

- مشري هشام
- كشحة الحاج الطاهر
- حويمي عماد

لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا
د. مايدة محمد فيصل	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا

الموسم الجامعي: 2022-2023



جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية دراسة ميدانية

إشراف دكتور :

- مايدة محمد فيصل

من إعداد الطلبة :

- مشري هشام
- كشحة الحاج الطاهر
- حويمي عماد

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا
د. مايدة محمد فيصل	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الدراسة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية. حيث من خلال البحث في كيفية تأثير المراجعة الخارجية على جودة المعلومات والتقارير المالية، تم اعتماد على استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة عشوائية تكونت من (35) الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، ومن أجل معالجة وتحليل البيانات تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الإجتماعية (spss)، واستخدام المنهج الوصفي التحليلي لكونه الانسب لهذه الدراسة، كما أكدت هذه الدراسة على وجود أثر المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية.

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها المراجعة الخارجية أن المراجعة الخارجية تهدف لعدالة التقارير المالية من خلال إبداء الرأي وطرحها على المؤسسة محل المراجعة من أجل أن يستفيد منها مركزها المالي، وتعمل على الحد من احتمال السقوط في الأخطاء مما يزيد في الحاجة إليها، وتعد التقرير المالية إحدى وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية. وذلك عند أداء المراجع لمهامه فإنه يقوم بسلك منهجية منتظمة وفق إطار محدد للعمل.

وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها تم تقديم بعض التوصيات والاقتراحات للمستخدمين على مختلف أنواعهم للاهتمام بهذا الموضوع لما له من آثار إيجابية عليهم وعلى قراراتهم.

الكلمات المفتاحية : المراجعة ، المراجعة الخارجية ، التقارير المالية ، جودة المعلومات المحاسبية

Abstract :

This study aimed to the external of the contributes to improving the quality of financial information and reports in economic institutions. through researching how the external audit affects the quality of financial information and reports, the questionnaire was used as a tool for collecting data from a random sample consisting of (35) academic professors and specialists including accountants, accountants and certified accountants. In order to process and analyze the data, a program

was used. The social statistical package (spss), and the use of the descriptive analytical approach for being the most appropriate for this study, and this study confirmed the existence of the impact of external audit on the quality of financial reports.

A number of results were reached, the most important of which is the external audit. The external audit aims to fair the financial reports by expressing an opinion and presenting it to the institution under review in order for its financial position to benefit from it. One of the means of communication between the auditor and users of financial reports. And when the auditor performs his duties, he follows a systematic methodology according to a specific framework for work.

In light of the results that have been reached, some recommendations and suggestions were presented to users of all types to pay attention to this subject because of its positive effects on them and their decisions.

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وعلى آله وصحبه ومن والاه.

أما بعد

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه الخطوة من مسيرتي الدراسية بمذكرتي هذه ثمرة الجهد المبذولة والنجاح بفضلته.

أهدي عملي هذا إلى

الدرة المصون واللؤلؤ المكنون كل النور بحياتي " أمي " نبع الحنان ومز العطاء.

لعزي وعزوتي بطلي الأوحد واستقامة ظهري " أبي " قرّة عيني.

سيدي "العبيد عبد الرحمن الهاشمي" رضي الله عنه وقدس الله سره.

أدامهم الله نورا لدربي

إلى من طفرت بهم هدية من الأقدار ابتسامة حياتي أخواني حسام الدين، أكرم.

وإهداء خاص لكافة المربين.

وإلى كافة زملاء الدراسة ، وإلى كل أصدقائي وصدقائي.

وإهداء خاص حافل بالود والامتنان لأستاذي المشرف الدكتور " مائدة محمد فيصل".

هشام

أهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من وهباني الحياة والأمل ومن علموني أن أرتقي سلم
الحياة بحكمة وحبر، وإلى كل من ساندني في مشواري ولو بكلمة طيبة و كل من
ساعد من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة نسأل المولى عز وجل أن يجزيهم جميعا
خير الجزاء في الدنيا والآخرة وأخيرا أوجه تحية إلى أصدقاء الدراسة رفقاء الدرب .

الحاج الطاهر

إهداء

إلى من قال فيهما سبحانه و تعالى *وبالولدين إحسانا*، أمي فرحة عمري ونور حياتي
وشمعة دربي حفظها الله وأطال في عمرها إلى من دعمتني وكان لي سبب نجاحي و سر
بصفتي ومصدر طاقتي

إلى أبي الغالي رحمه الله عليه الذي رباني على الإيمان و أثار لي درج العلم و الإحسان
رحمة الله و أسكنه فسيح جناته

إلى إخوتي و أخواتي حفظهم الله و جعلهم سدا دائما لي

إلى جميع أساتذتي في مشواري الدراسي الذين كانوا شموع دربي و مصدر العلم و
العطاء

إلى كل من تمنى لي توفيق و ساندني ولو بكلمة طيبة.

شكر وعرفان

من لا يشكر الناس لا يشكره الله

الحمد لله حمدا طيبا مباركا فيه ...

أزكى التحيات وأجملها وأندأها بكل ود وحب وإخلاص وكلمات الشكر والعرفان والامتنان
لأستاذ المشرف الدكتور "مايدة فيصل" على توليه الإشراف على مذكرتنا وإسدائه سبل العناية
وتكريس وقته لنا في توجيهاته بملاحظاته القيمة والتمينة التي ساهمت في إثراء موضوع دراستنا
بجوانبها المختلفة.

والشكر الموصول للأخ موساوي عبد الحق لكل ما بذله معنا في إتقان وإتمام هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة كل باسمه

إلى كل دكترة وأساتذة الاقتصاد بجهودهم المبذولة. وإلى عميد كليتنا الأستاذ الدكتور لينة
مشام

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
١	قائمة المحتويات
١	قائمة الجداول
١	قائمة الأشكال
أ-د	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
3	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي
8	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
10	المطلب الثالث : فروض ومبادئ المراجعة الخارجية
14	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية
16	المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية
16	المطلب الأول: المعايير الشخصية
19	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
21	المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير
22	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي
22	المطلب الأول : قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة
27	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
36	المطلب الرابع: إعداد التقارير
40	خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: الإطار النظري للتقارير المالية	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: ماهية التقارير المالية
45	المطلب الأول : مفهوم التقارير المالية
47	المطلب الثاني :عناصر ووظائف التقارير المالية
50	المطلب الثالث : أنواع التقارير المالية ومستخدميها
54	المطلب الرابع: أهمية التقارير المالية وأهدافها
58	المبحث الثاني: جودة التقارير المالية
58	المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية
61	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات والتقارير المالية
63	المطلب الثالث : متطلبات جودة التقارير المالية
68	المطلب الرابع:إجراءات مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج
72	المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية
72	المطلب الأول:وسائل فحص الحسابات
75	المطلب الثاني: مراجعة عناصر التقارير المالية
77	المطلب الثالث : نماذج لمختلف التقارير المالية لمراجع الحسابات
81	المطلب الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية
83	خلاصة الفصل :
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
82	التمهيد
83	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
83	المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية
92	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
96	المبحث الثاني : تحليل نتائج الإستبيان و إختبار فرضيات الدراسة
96	المطلب الأول : تحليل النتائج الخاصة بالإطار النظري للمراجعة الخارجية.
103	المطلب الثاني: تحليل النتائج الخاصة بمدى جودة التقارير المالية
107	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.
112	خلاصة الفصل

113	الخاتمة
116	قائمة المراجع
125	قائمة ملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	أنواع المراجعة الخارجية	1-1
84	النتائج الإحصائية للإستمارات الإستبيان الموزعة.	1-3
84	خصائص العينة من حيث متغير الجنس.	2-3
85	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	3-3
87	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.	4-3
88	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	5-3
90	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	6-3
93	وصف عبارات الإستبيان	7-3
94	مقياس التحليل الإحصائي	8-3
95	توزيع معامل ألفا كرونباخ و معامل الصدق	9-3
96	نتائج آراء عينة الدراسة حول الإطار النظري للمراجعة الخارجية	10-3
103	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى جودة التقارير المالية.	11-3
108	نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولى	12-3
109	نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية.	13-3
110	نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة.	14-3
111	نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة.	15-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الأشكال	رقم الشكل
78	التقرير النموذجي النظيف	1-2
79	يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة	2-2
79	يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	3-2
80	يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما	4-2
5	خصائص العينة من حيث متغير الجنس	1-3
86	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	2-3
88	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	3-3
89	يمثل عينة الدراسة حسب المهن	4-3
91	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	5-3

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملاحق	رقم الصفحة
1-3	استمارة إمتحان	125

المقدمة

تمهيد :

من الأهداف الجوهرية التي ترمي إليها أي مؤسسة هو تصميم نظام مراجعة خارجية فعال، وللوصول الى الهدف الذي تسعى لتحقيقه وجب وجود فرد مستقل بحد ذاته عن المؤسسة وذلك لتعارض مصالح ذاتية للأشخاص في المؤسسة للقيام بما يعرف بعملية المراجعة الخارجية.

لقد تزامن تبلور المراجعة مع مختلف النشاطات داخل المؤسسة، إذ ازدادت الحاجة إلى تنفيذ المراجعة الخارجية في المؤسسات ذات الحجم الكبير أكثر من المؤسسات ذات الحجم الصغيرة بإعتبار انفصال الملكية عن التسيير كل منهما على حدى، وهذا ما ساهم في ضرورة وجود مراجع خارجي لإبداء رأي محايد.

تقوم المراجعة الخارجية بدور هام لخدمة الكثير من الجوانب ذات العلاقة بالتقارير المالية، بغرض إظهار شفافية المعلومات المحاسبية، والتي بدورها تشكل أهمية كبيرة لمستخدمي التقارير المالية لترشيد قراراتهم، وتساهم أيضا في الحصول على معلومات محاسبية موثوق من خلال إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات التي تضمنتها التقارير المالية، بحيث أن مخرجات عملية المراجعة الخارجية تكون ذات جودة في ترشيد قرارات مستخدميها إذا تمت هذه العملية بكفاءة عالية، وذلك يؤدي إلى تحقيق أهمية ودور المراجعة الخارجية في المجتمع بفعالية.

1- الإشكالية الرئيسية:

وفي هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة والتي تتمحور حول التساؤل عن :

- الى أي مدى يمكن ان تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات

المحاسبية والتقارير المالية ؟

2- الأسئلة الفرعية:

• هل هناك مهام ومسؤوليات تضبط الممارسة المهنية للمراجع

الخارجي حتى يتوصل لابداء رأي فني محايد ومستقل ؟

• هل تساهم للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات

الأطراف المستخدمة للتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم ؟

• أين يظهر حكم المراجع الخارجي على التقارير المالية التي قام

بمراجعتها ؟

• بماذا يلتزم المراجع الخارجي عند إبداء رأيه حول مدى مصداقية

التقارير المالية ؟

3- فرضيات الدراسة :

- بقصد الإجابة عن التساؤلات المطروحة نقترح الفرضيات التالية :

* تساهم المراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الأطراف المستخدمة للتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم.

* يؤثر مسار تنفيذ عمل المراج الخارجي على جودة التقارير المالية.

* يظهر حكم المراجعة على التقارير المالية التي قام بمراجعتها في التقرير الذي يعده.

* يلتزم المراجع الخارجي بالموضوعية والحيادية عند إبداء رأيه حول مدى مصداقية التقارير المالية.

4- أسباب اختيار الموضوع :

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي :

الأسباب الموضوعية وتتمثل في:

- أهمية ودور المراجعة الخارجية في ضمان جودة التقارير المالية.
- ضرورة إحتياج المؤسسات الاقتصادية للمراجعة الخارجية بعد الترميمات المتبعة من قبل الدولة.

- مساهمة المراجعة بنوعيتها الداخلية والخارجية في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة المؤسسة وهذا نظرا للتقدم فيما يخص هذا مجال.

الأسباب الذاتية وتتمثل في:

- نظرا لتوفر معلومات ومراجع حول الموضوع.
- نظرا لإرتباط الموضوع بمجال تخصصنا محاسبة وتدقيق.
- إثراء المكتبة بمثل هذه الدراسات.

5- صعوبات الدراسة :

ككل عمل بحثي تواجهه صعوبات ومعوقات قد تعيق التحقيق التام لأهدافه، كذلك نحن قد واجهنا بعض الصعوبات سواء من الجانب النظري أو التطبيقي نذكر منها:

- قلة الوسائل والامكانيات كالكتب، وايضا الدعم المادي.
- إيجاد صعوبة في جمع الاستبيان المسلم للموظفين نظرا لعدم تواجدهم الدائم بالمؤسسة وهذا بسبب أدائهم أعمال خارجها.
- وكأي عمل إنساني، فإن دراستي هذه لا تخلو من النقائص، فالكمال لله تعالى وحده.

6- أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية لضمان أكبر قدر من الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه التقارير لمستخدميها.

7- أهداف الدراسة :

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع إظهار الجوانب التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة.

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية لما تخلفه من تأثير على مستخدمي التقارير المالية.

- إظهار الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية والمساعدة في تقديم تقارير مالية ذات جودة ومصداقية للجهات التي ترغب فيها.

- محاولة التعرف على مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية.

8- أدوات الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

- المصادر الأولية : المتمثلة في استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة لمعرفة رأيهم حول الموضوع.

والأدوات الإحصائية المتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثل SPSS .

- المصادر الثانوية : المتمثلة في الكتب والتعريف بالتقارير المالية وبيان خصائصها وأهميتها.

9- الدراسات السابقة :

هناك بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وسنحاول تناول أبرز هذه الدراسات فيما يلي:

- دراسة بن يخلف آمال، بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر".

حيث أن هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2002.

- إذ تشير إلى وجود علاقة بين المراجعة الخارجية في مراجعة التقارير المالية.
- وجود نظام للمراجعة الخارجية من تخفيض حجم اختباره، ما يؤدي الى اكتساب الوقت والجهد فضلا عن كفاءة نظام المراجعة بغرض التوصل الى تقارير مالية تسمو إلى إحتياجات طالبيها.

- مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة لنيال شهادة الماستر، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، 2010، ورقة.

من بين أهم أهدافها:

- إبراز أهمية الدوران الذي تلعبه كا من المراجعة الخارجية والذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية.
- أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن المراجعة المقدمة من طرف المراجع الخارجي ذات مصداقية أكثر من المراجعة المقدمة من طرف المراجع الداخلي.

- دراسة فرحات فاطمة الزهراء ، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة سنة 2015/2016 كما كانت إشكالية العامة للبحث كالآتي:

ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية؟ وكيف يساعد ذلك في جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

وبغرض الجابة على الإشكالية العامة المطروحة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جانب النظري ومنهج دراسة الحالة الذي اعتمد على الملاحظة والمقابلة في الجانب التطبيقي وقد تم التوصل الى النتائج التالية :

- لدى المراجع الخارجي القدرة على التأكد من صحة معلومات القوائم المالية.
- يتمتع المراجع الخارجي الاستقلالية التي تخو له ابداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003.

وكانت أبرز النتائج المتوصل إليها كالآتي:

- إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية وهذا ماينثب حجية أن أدلة وقرائن الإثبات تدعم أعمال المراجعة.

- دراسة بوترعة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة بمكتب لمحاسبة والمراجعة مع لشرطة ذات مسؤولية محدودة،

جامعة محمد بوضياف لمسيلة، المقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة
وتدقيق، 2016-2017.

حيث كانت الإشكالية العامة هذا البحث كما يلي:

”ما هو أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية؟“

كما اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، ومن أبرز
النتائج المتوصل إليها هي:

- المراجعة الخارجية عملية منظمة يقوم بها فرد ذو كفاءة ومستقل عن المؤسسة محل
المراجعة وكفؤ، قصد إبداء رأي فني محايد عن طريق الفحوصات حول مدى عدالة
القوائم المالية.

- عمل المراجع الخارجى يتميز منذ البداية لقبول المهمة الى غاية نهايتها بالدقة

والحذر.

10- هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين يمثلان الجانب النظري، وفصل ثالث تطبيقي يعكس
الدراسة.

الفصل الأول : حيث قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وذلك عن طريق
وضع ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول ماهية المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني قمنا
بدراسة معايير المراجعة الخارجية أما المبحث الثالث تناولنا مسار تنفيذ عمل المراجع
الخارجي.

الفصل الثاني : والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتقارير المالية وتضمن ثلاث
مباحث مقسمة كالتالي: المبحث الأول يتحدث عن ماهية التقارير المالية والمبحث الثاني

فتناولنا فيه موضوع جودة التقارير المالية أما المبحث الثالث قمنا بدراسة أثر المراجعة الخارجية على التقارير المالية.

الفصل الثالث : تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان، وتوزيعه على عينة الدراسة للوقوف على دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

11- منهجية الدراسة :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة المتفرعة منها، واختبار صحة الفرضيات، فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي تم إتباعه في الإطار النظري والذي يركز على جمع المعلومات عن الظاهرة محل الدراسة في البحث كما اتبعنا أيضا أسلوب دراسة ميدانية في الفصل التطبيقي من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة .

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد

لقد مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل جعلتها تتطور وزادت من أهميتها إلى أن أصبحت علما مستقلا بذاته لا يمكن الاستغناء عنه نظرا لما أصبح يقدمه من منفعة ، فالحصول على معلومات صحيحة وصادقة لم يعد بالأمر السهل ، وهذا ما جعل من عملية المراجعة الخارجية تأخذ حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه وفي وقت قريب كان ينظر لها على أنها مهنة تكتسب بالممارسة والمران فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي ، وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها .

ومن أجل توضيح أكثر حول المراجعة الخارجية سيتم التوسع في مفهومها من خلال ما سنتطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي في محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي

في هذا المطلب سوف تستعرض الجوانب الموضحة لمفهوم المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى تطورها التاريخي.

أولاً : مفهوم المراجعة الخارجية

- رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها. وفيما يلي استعراض البعض تلك التعاريف:
- تعرف المراجعة الخارجية بأنها " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ¹.
 - أما بورتير فقد عرف المراجعة الخارجية: بأنها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي ².

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية ،ط2،دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن

، 2001، ص13

² Porter,B,Principles of external auditing,John Wiley and sons,1997,P19

• وتعرف المراجعة الخارجية أيضا: بأنها " تلك المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين البنوك، إدارة الضرائب، والهيئات أخرى).¹

• كما يمكن أن تعرف المراجعة أيضا: "بأنها عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات".²

مما سبق يمكننا القول بأن المراجعة الخارجية هي إحدى أنواع المراجعة، حيث تتم بطريقة منهجية ومنظمة ويقوم بها أشخاص من خارج الشركة محل المراجعة هدفهم جمع أدلة الإثبات اللازمة من أجل إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية للشركة واحترامها للمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها وذكر ذلك في تقرير المراجعة، والذي يستفيد منه أطراف كثر من بينهم المستثمرون من أجل إتخاذ قراراتهم.

ثانيا: تطور المراجعة الخارجية تاريخيا

تستمد مهنة المراجعة الخارجية نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، حيث

¹ مسعود صديقي، محمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08-07 مارس 2005.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، ج1، 2007، ص27.

كان المراجع وقتها يستعين بالقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها¹، وبالتالي نجد أن كلمة مراجعة Audit مشقة من الكلمة اللاتينية Andire ومعناها يستمع².

الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبية في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية حيث ظهرت هذه الحاجة أول مرة لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت لأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف اختلاس الأموال، وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرخص بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للمراجعة من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف³.

الفرع الثاني: الفترة من 1500 حتى 1850 م

لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف المراجعة خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، والتزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراجع الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات واكتشافها⁴، غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المراجعين، ورغم ذلك بقيت ممارسة المراجعة بصفة تفصيلية. كما شهدت هذه الفترة استعمال وتطبيق نظرية

¹ خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2004، ص20

² سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، المسيلة، الجزائر، 2004، ص23 .

³ شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص7

⁴ محمود السيد ناغي ، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، ط2، مصر ، 1996، ص16.

القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل منظور كما هو عليه الحال مؤخراً، وظهر شبه رقابة داخلية عن المشاريع.¹

الفرع الثالث: الفترة من 1850 حتى 1905م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامناً مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المراجعين حفاظاً على أموالهم المستثمرة. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862. الذي أوجب على شركات المساهمة مراجعة حساباتها من قبل مراجع مستقل أما أهداف المراجعة خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.²

ومما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1897 أن الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوس أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني لفكرة الشك في كل ما يقدم له، يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء المراجعة التفصيلية الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله ولكن حتى أمام الغير، نظراً للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال.³

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2011، 3، ص 4

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 3، 2011، ص 4.

³ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مرجع سبق ذكره، ص 17

الفرع الرابع: الفترة من 1905م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرواية الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، لأن اكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل والمحاييد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.¹

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

أولاً : أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين:

✓ الأهداف التقليدية: وبدرج تحتها:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي الفني استناداً إلى أدلة وبراهين من عدالة الكشوف المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من الأخطاء والغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء عن طريق التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الدوائر المالية من تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في التخطيط للاقتصاد الوطني.²

✓ الأهداف الحديثة:

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

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سبق ذكره،

ص4

² حسن القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن،

1999، ص:15.

- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المشروع¹.

ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية:

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية هذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن هذه الأطراف:

1- إدارة المنشأة: تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية و الرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام بهذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

2- المؤسسة المالية و التجارية و الصناعية : تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة، بحيث توجه أموالهم إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

3- الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... وغير ذلك، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه..

4- المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس المال على عدد كبير من المساهمين وانفصال

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص: 26

الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات¹ قانوني مستقل ومحايدين 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

المطلب الثالث : فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

الفرع الأول: فروض المراجعة الخارجية

يمثل الفرض في أي مجال نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومنه فإن وضع فروض للمراجعة الخارجية عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة لتحقيق القبول العام من المهنة ، يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة في الآتي:

1- قابلية البيانات المالية للفحص

من الملاحظ أن الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فإذا لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة.³

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة:

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، فالإدارة تعتمد في معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع الخارجي، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من التي لم يتم مراجعتها، ولكن هذا لا يعني استحالة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة فإدارة المؤسسة قد ترى أن

¹ رفيده بلول وآخرون، دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021-2022، ص ص 8،9.

² رفيده بلول وآخرون، دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية، مرجع سابق ، ص9.

³ رفيده بلول وآخرون، دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية، مرجع سابق ، ص9

من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يكون المراجع الخارجي متيقظاً لهذا الاحتمال وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بالمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل وأكثر، من ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمؤسسة وفي تنفيذ الالتزامات وبالتالي فسوف تجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمراً مستحسناً وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية¹.

3- توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وقوع الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة بصورة تخفض مدى الفحص.

4- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو

تواطئية:

نجد أن هذا الفرض ضروري في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا العرض يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويثري هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لن يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية.

5- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها

¹ هاني عبد الوهاب وآخرون، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2019-2020، ص 28.

عند شراء أحد الأصول مثلاً أن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على غير ذلك.

6- يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات الخارجي التزامات مهنية:

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات الخارجي قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير المراجعة المتعارف عليها، فهذا الفرض أساس تحديد مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المجتمع وتجاه زملائه.

7- المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط:

إن مهمة المراجع الخارجي تقتصر على إبداء رأيه الفني في سلامة القوائم المالية فقط ، بغض النظر عن إمكانياته وقدراته على القيام بمهام أخرى.¹

الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية

إن مبادئ المراجعة الخارجية متعلقة بالركنين التاليين للمراجعة :

- الفحص وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها
- التقرير وهو بلورة نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

1- مبادئ مرتبطة بالفحص

- ✓ مبدأ التكامل : ويسمى أيضاً بالإدراك الرقابي ويعني أنه يجب على المراجع أن يكون على معرفة تامة وكلية بجميع أعمال وطبيعة أحداث المؤسسة والآثار المرتقبة عليها.
- ✓ مبدأ الشمول: يقصد هذا المبدأ أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة وجميع التقارير المالية لها.

¹ رفيعة بلول وآخرون، دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية، مرجع سابق ، ص ص:10،11.

✓ مبدأ الموضوعية : ويعني ذلك ابتعاد المراجع عن التقدير الشخصي واعتماده على أدلة الإثبات الصحيحة بكل موضوعية.

✓ مبدأ مدى الكفاية الإنسانية : يعرب عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.¹

2- مبادئ مرتبطة بالتقرير

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ مبدأ كفاية الاتصال : من أجل تحقيق الأهداف من عملية المراجعة، يجب على التقرير أن يكون أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع العاملين وبصورة صحيحة.

✓ مبدأ الإفصاح : يجب على المراجع أن يقوم بالإفصاح على كل المعلومات التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وخاصة كشف الأخطاء والغش وجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية..

✓ مبدأ الإنصاف : يجب أن يكون التقرير فيه المعلومات لجميع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة دون تمييز.

✓ مبدأ السببية : يجب أن يحتوى التقرير على تفسير كل التصرفات غير العادية التي

تواجه المراجع²

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية

تصنف المراجعة الخارجية إلى ثلاثة أنواع كالتالي:

- المراجعة القانونية: هي مراجعة إجبارية تلتزم بها كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون.

¹ أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص23.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 53، 54.

- المراجعة التعاقدية: هي مراجعة تتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من المراجعة مراجع مهني محترف في إطار تعاقدية.
- الخبرة القضائية: هي عبارة عن مراجعة خاصة يقوم بها مراجع خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.¹

والجدول التالي يوضح الفروق بين هاتين الأنواع الثلاثة:

الجدول رقم (1-1): أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف

¹ محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008،

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال تقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من القضاء طرف بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير، ويحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 28

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

إن عملية المراجعة الخارجية عملية حساسة لهذا تتحكم في ممارسة هذه الوظيفة عدة معايير ، حيث تعتبر كوسيلة للحكم على مستوى أداء المراجع الخارجي ، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على هذه المعايير .

المطلب الأول:المعايير الشخصية

سميت بهذه التسمية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمراجع الخارجي، فهي تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها، ويمكن حصرها في الآتي:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجع

يشترط هذا المعيار أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العملي والعلمي، و ينص هذا المعيار على أن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع من أجل كسب ثقة الأطراف المتعددة التي تعتمد على رأيه¹.

-التأهيل العلمي أو الفني:

أي حصول المراجع على شهادات تثبت تأهيله الفني في مجال المحاسبة والتدقيق وباقي المجالات والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي في مختلف نقاط القوائم والتقارير المالية، لكن لا يقتصر التأهيل فقط على الشهادات التي يتم الحصول عليها قبل مزاولة المهنة، إذ يجب على المراجع الاستمرار في الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ودعمه².

-التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:

تتطلب مهنة المراجع الخارجي كغيرها من المهن من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة في التدريب المهني عند أحد مزاولي المهنة، إذ يترتب على هذا الأخير أن

¹ وحدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، من 37.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ،دار هومة ،الجزائر، 2013، من 89.

يحيط المراجع المتدرب بالعناية والإشراف التام من أجل إيصال ما يمكن إيصاله له خلال فترة التدريب المحدودة.

المعيار الثاني: استقلال المراجع

يتطلب هذا المعيار أن يتوفر لدى المراجع عنصرَي الحياد والاستقلال، تتمثل أهمية هذا المعيار في كونه درجة مصداقية رأي المراجع في تقريره النهائي مرتبط بمدى حياد المراجع عن المؤسسة محل المراجعة.

لأنه غالباً ما تتعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي على المراجع أن يتجنب المواقف الحرجة التي قد تثير الشك أو تقلل من درجة الحياد والاستقلال الواجب توافرها لديه، ويقصد بالاستقلال هو عدم وجود أية ضغوط من أي جانب سواء العميل أو غيره يمكن أن تؤثر على المراجع أو تؤثر على رأيه الفني المحايد. وذلك خلال كامل فترة أداء مهنته إلى غاية إعداد تقرير النهائي، إضافة إلى ذلك يجب أن لا تكون للمراجع مصالح مادية مع أحد أطراف المؤسسة محل المراجعة، وحتى أفراد أسرته يجب أن لا تكون لهم مصالح مادية اتجاه أحد أطراف المؤسسة محل المراجعة.

لاستقلال المراجع الخارجي ثلاث أبعاد ألا وهي:

- الاستقلال أثناء إعداد برنامج المراجعة: ويعني ذلك أن يتمتع المراجع بالحرية التامة في إعداد برنامج المراجعة من مختلف جوانبه تحديد المراحل التي تتم عبرها عملية المراجعة أو تحديد الحجم المطلوب للعمل دون الخروج عن الإطار العام المتفق عليه.
- الاستقلال أثناء أداء المهنة: يجب أن يتجنب المراجع أية ضغوط أو أي تدخل في عمله أثناء ممارسة المهنة كاختيار المجالات التي يتم فحصها، أو الملفات التي يتم انتقائها لعملية الفحص، فللمراجع الحق الكامل في الاطلاع وفحص جميع سجلات ودفاتر مختلف مكاتب وفروع المؤسسة¹.

¹ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص-ص 86، 66.

- الاستقلال أثناء إعداد التقرير :

أي عدم وجود تدخلات أو ضغوط قد تمنع المراجع من إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال مرحلة الفحص، أو قد تدفعه إلى استبعاد عناصر مهمة من تقريره النهائي.

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني

يتطلب هذا أن يبذل المراجع الخارجي عناية مهنية خاصة غير المعتادة في عمله وكذلك في إعداد التقرير. أي أن تفوق عنايته الحد الأدنى من العناية المهنية المطلوبة منه، كذلك يجب أن يحرص على أن يبقى في المستوى العال والمميز الذي يصل إليه، وهذا أكيد سيرجع عليه بالإيجاب وأيضا على سمعة مهنة المراجعة الخارجية فيوجب بذلك هذا المعيار على المراجع ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية المهنية للمراجعة. كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية المراجعة، فتوفر عنصري الكفاية والاستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني. يمكن ترجمة العناية المهنية في النقاط التالية:

- المحاولة باستمرار للحصول على أي نوع من أنواع المعرفة التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار المتوقعة مستقبلا.
- يجب توخي الحذر والأخذ بعين الاعتبار الحالات غير العادية أو غير الطبيعية عند التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء تنفيذ المهمة.
- يجب الاهتمام بالأخطار التي تظهرها له الخبرة المهنية مع العميل ومحاولة التعامل معها بحنكة تمنعه من الوقوع في أخطاء أو تلاعبات.
- العمل على تجنب أية شكوك قد تؤثر في إبداء رأيه النهائي.
- العمل باستمرار على تطوير مجال خبرته، إضافة إلى تطوير معرفته خصوصا في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاهتمام بمراجعة عمل المساعدين¹.

¹ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص ص : 66، 86.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاث معايير وهي :

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي تستفيد منها إجراءات المراجعة
- ضرورة الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

أولاً: الإشراف والتخطيط المناسب

يعتمد هذا المعيار مفهوم العناية المهنية الواجبة كفرض بذل عناية معقولة ومناسبة في أداء مهمة المراجعة فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة المراجعة والتعاقد عليها في وقت ملائم فضلا عن التخطيط المناسب و الكافي لإجراءات المراجعة الفعلية والإشراف المناسب على مساعدين المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة.

وفيما يتعلق بقبول المهمة فأننا نجد أنه من الأفضل أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، وذلك لأن عناصر هامه في العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما اكبر خلال عمل المراجعة النهائي.¹

¹ أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1989 ، ص 56

وبالطبع فإن تخطيط مهمة عمل المراجعة سيتضمن تحديد استراتيجيه شامله للمهمة المؤقتة فضلا عن نطاق الفحص أما الإشراف فانه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت بهذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فإنه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل. وتتمثل أهمية هذه الخطوة في انها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية وأن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عن معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

ثالثا: كفاية أدلة الإثبات

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعمليه المراجعة كما انه يساعد ويدعم كافه معايير العمل الميداني و كافه القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم. و يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق فيما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لها معنى أو سببا ، ومن ثم فان فرض المراجعة حتى يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدله الإثبات وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور: كالملاحظة العادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات وقرارات رجال الإدارة و إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وان الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميته فضلا عن نوعيتها وجودتها فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية وتعني بالكفاية أن تكون كميته الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأثير رأي المراجع، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة ، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.¹

¹ أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص ص :58، 59

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

تتطلب هذه المعايير أن يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك الإفصاح الإعلامي ، وتتطلب معايير التدقيق أن يذكر المدقق في تقريره مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المعتمدة وأيضا الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات واتساق في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها.

ولقد حددت أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجع الخارجي وهي:

1- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المعتمدة.

2- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المعتمدة بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها

3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجع يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا ، بمعنى إن القوائم المالية تعبر بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية ، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي ، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية ، يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك ، وعندما يقترن اسم المراجع الخارجي بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته.¹

¹ إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص 36.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي

إن عملية المراجعة الخارجية تتطلب تصميم منهجية ذات معالم واضحة تتمثل في التخطيط لبرنامج يتم إتباعه لتنفيذ عملية المراجعة الخارجي، من أجل رسم خطوات مرحلية تمكن المراجع الخارجي من دراسة مختلف إمكانياته المتاحة كالوقت وعدد المساعدين. وتمكنه من دراسة حجم العملية ومدى قدرته على تنفيذها في الوقت المتاح له بمستوى عالي الدقة حيث يعطي الثقة لمتخذي القرار. وفي هذا المبحث سندرس هذه الخطوات بالتفصيل عبر أربع مطالب.

المطلب الأول : قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

قبل أن يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط لعملية مراجعة جديدة عليه أن يقوم بمجموعة خطوات تمهيدية لذلك، فعلى المراجع الخارجي أن يكون جاهز لتنفيذ عملية المراجعة وتكون له نية صادقة في القيام بها، كما يجب على المراجع الخارجي أن تتوفر به جميع الشروط التي تخول له قبول المهمة، وأن يتوفر على كل ما يحتاجه لتنفيذ العملية كأن يكون بحوزته الوقت الكافي لذلك وأن يكون له أعوان أكفاء يعتمد عليهم في تنفيذ العملية¹.

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية

نظرا لأهمية المراجعة وصعوبة تنفيذها أو قبول أية مهمة مراجعة ببساطة، فإنه يجب على المراجع الخارجي أن يراعي بعض النقاط المهمة قبل الشروع في التخطيط لعملية مراجعة جديدة، تتمثل هاته النقاط فيما يلي:

- التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة.
- الاتصال بالمراجع السابق في حالة وجوده ، فهذا الأمر يعد من آداب سلوك مهنة المراجعة، ويكون الاتصال بأن يتحرى عن عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فربما يجد أسباب مقنعة تؤدي به إلى رفض المهمة.

¹ Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, berti editions, alger, 2011, p 140.

- التأكد من نطاق عملية المراجعة ، من خلال الحصول على نظرة عامة وشاملة عن المؤسسة محل المراجعة.
- الاتصال بالمؤسسة محل المراجعة من أجل التعرف على مسؤولي ومسيري مختلف مصالح وفروع هذه المؤسسة، وذلك بأن يقوم بإجراء حوار مباشر معهم ومع من يشغل معهم، وأن يقوم بزيارات ميدانية إلى المؤسسة وإلى فروعها إن وجدت وإن أمكن ذلك، لكي يتعرف على نشاطها.
- فحص وتقييم للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة محل المراجعة من خلال أخذ لمحة بسيطة وشاملة حول أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، دقة السجلات وكفائتها، كيفية ترحيل الحسابات، التعرف على طرق الإهلاك المطبقة وطرق تقييم المخزون، كيفية التعامل مع العملة الصعبة إن وجدت .
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة، والاطلاع على الحسابات الختامية والميزانيات المعدة، والاطلاع على تقرير المراجع السابق مع فحص التحفظات إن وجدت، وأيضاً الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة.
- فحص الهيكل الإداري من خلال التعرف على الصلاحيات الممنوحة لمختلف المسؤولين والموظفين، بطلب الكشف عن أسمائهم والمهام الممنوحة لكل منهم، وأيضاً أخذ صورة عن توقيعاتهم.
- فحص النظام الضريبي المتبع في المؤسسة محل المراجعة رغم أن هذا لا يعتبر ملزماً على المراجع الخارجي إجراءه مع معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، والتأكد من تسديد الضرائب المستحقة¹.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2011، ص ص:28.30 .

الفرع الثاني: التخطيط لعملية التدقيق

يقصد بالتخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أدائها والتوقيت المناسب لإنائها ، وأيضاً متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها¹، وبناء على ذلك فالمراجع الخارجي ملزم بالتخطيط لأداء عملية المراجعة بكفاءة مع مراعاة التوقيت المحدد لإنائها طبقاً لحجم ، ودرجة صعوبة عملية المراجعة، بما يتوافق مع خبرته في المجال.

على المراجع أن يعد خطة شاملة ومكتوبة عن مختلف إجراءات مهمة المراجعة التي كلف بها، وذلك بمراعاة شروط الاتفاقية الممضاة بينه وبين الطرف المتعاقد معه ومسؤوليته القانونية اتجاه عملائه، وطبيعة التقارير المطلوب إعدادها ومواعيد تقديمها، والسياسات المحاسبية المطبقة ومختلف التغييرات التي طرأت عليها، وتحديد مناطق المراجعة الهامة ومستويات الأهمية النسبية لها، وتحديد درجة الثقة المكتسبة حول سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها، وطبيعة ومدى أدلة الإثبات الممكن والواجب الحصول عليها². تتضمن هاته الخطة الوقت المتوقع استغلاله لإنجاز المهمة وكيفية تنفيذها خطوة بخطوة دون التطرق إلى التفاصيل المملة، لأن هناك بعض المواقف والظروف تجعله يطرأ بعض التغييرات البسيطة على الخطة وبالتالي يجب أن تتميز الخطة بالمرونة قد تتحمل الزيادة أو النقصان في حدود الإمكانيات والقدرات المتوفرة لدى المراجع أثناء أداءه لمهمة المراجعة، كما يجب أن تتضمن الخطة الأعوان الذين اختارهم المراجع الخارجي لأداء المهمة ومختلف المهام التي كلفهم بها ويستعين بهم كوسيلة للرقابة على التنفيذ السليم للعمل، ويمكن للمراجع الخارجي أن يدرج في خطته الأهداف المرجوة من مراجعة كل عملية، ولا ينسى المراجع الخارجي أن يسجل في

¹ وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي الاسكندرية، مصر، 2010 ص 73

² 1 محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص 169

خطته المخاطر الكامنة التي قد يتعرض لها ومخاطر الرقابة، ودرجة التأكد الممكنة لمساعدته في تنفيذ إجراءات التحقق.

من مزايا إعداد خطة تنظيم عملية المراجعة والتسطير لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة في أقل وقت ممكن وبأكبر قدر من الثقة، من أجل الخلاص عند إتمامها إلى تقرير نهائي يضم رأي محايد وفني للمراجع الخارجي، وأيضاً من مزاياها تخفيف العبء على المشرفين على عملية المراجعة وتسهيل وتلخيص عملهم من خلال تحديد واجبات كل واحد منهم وواجبات المساعدين¹.

وفيما يلي يمكن سرد بعض التعليمات التي يستوجب على المراجع الخارجي إتباعها هو ومساعديه من أجل تنفيذ خطة العمل:

- تقييد عدد ساعات العمل للمراجع أو أحد مساعديه في المؤسسة محل المراجعة في كشف خاص.

- استعمال سجل الملاحظات والتوقيع على برنامج المراجعة نقطة بنقطة.

- العمل على حصول التفاهم المشترك مع موظفي المؤسسة محل المراجعة، والحرص على ألا تكون مهمة المراجعة سبباً في تعطيل أعمال الموظفين.

- المحافظة على سرية معلومات المؤسسة محل المراجعة.

- التأشير بشكل واضح على المستندات التي تم فحصها لكي لا يستغلها الموظفون كمبرر لعملية أخرى.

- استعمال العلامات المختلفة للدلالة والفرقة بين مختلف خطوات مهمة المراجعة، وذلك بتخصيص علامة معينة لكل خطوة.

- عند البدء بمراجعة قسم معين من العمليات، وجب إنهاءه وتسويته تماماً ثم الانتقال إلى قسم آخر، لأنه إن ترك جزء من القسم الأول دون إتمام قد يؤدي ذلك إلى إهماله أو نسيانه.

¹ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص 78.

- يجب أن ينبه المراجع الخارجي مسؤولي المؤسسة محل المراجعة بأن تكون جميع الأرقام مدونة بالحبر بالدفاتر قبل تدقيقها، لتقادي أي تغييرات في تلك الأرقام سواء بسوء النية أو بحسنها.

- يستحسن أن يترك مساعدو المدقق الخارجي أمر مناقشة المواضيع الهامة مع المختصين له، خصوصا النقاط التي تحتاج إلى إيضاح من مجلس الإدارة¹.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يجب على المراجع الخارجي أدائها، لأنها سوف تساعد كثيرا في مهمته وتوفر عليه جزء معتبر من عناء الفحص والمراقبة، ويمكن تلخيص إجراءات هذه العملية عبر المراحل التالية :

الفرع الأول: فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية

في المرحلة الأولى من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال إجراء مجموعة من الاستفسارات حول سلامة النظام، ومن خلال فحص القوائم المالية المرحلية للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة الذي يدعم وجود متابعة لهيكل نظام الرقابة الداخلي الذي من شأنه تأكيد فعالية وكفاءة النظام². وما يجدر بالمراجع الخارجي الحصول عليه في هذه المرحلة فهم كامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية عن طريق الحصول على معلومات شبه تفصيلية وشبه كاملة للنظام الداخلي المطبق بما يتضمن كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتحديد مدى ملائمة النظام مع طبيعة نشاط المؤسسة وأهدافها³.

¹ متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، أصول المراجعة، مطابع سجل العرب الجزء الأول، مصر، 1969، ص 60.

² Mohamed Hamzaoui, *Audit Gestion des risques et controle interne*, Pearson education, france, 2005, p 133

³ أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص- ص: 113-115.

ومن العمليات التي تدخل في هذه المرحلة أن يقوم المراجع الخارجي من أجل التعرف على نظام الرقابة الداخلية بجمع الإجراءات المكتوبة ويدون ملخصات عن الإجراءات غير المكتوبة، كما يرسم خرائط وبيانات تترجم المراحل التي تمر بها العمليات مع جمع كل الوثائق التي تدخل في تلك العمليات والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم باختبارات الفهم والتطابق ليتأكد من أنه قد فهم مختلف أجزاء وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وتمكن من تلخيص مختلف عملياتها.

الفرع الثاني : دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم المراجع الخارجي بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية تأتي المرحلة الثانية وهي دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية وفيها يدرس المراجع ما إن تم تصميم نظام الرقابة الداخلية في شكل جيد يجعله يحقق الأهداف المرجوة منه والتقليل من المخاطر التي تواجه تحقيق تلك الأهداف، كما يدرس بيئة الرقابة عن طريق تقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والتعرف على وسائل الاتصال المستعملة، ويمكن للمراجع الخارجي دراسة فعالية النظام من خلال تقييم السياسات والإجراءات المتعلقة ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر على تلك السياسات بالتأكد من عدم وجود معاملات لم يتم تسجيلها في الدفاتر ، وتقييم أساليب تحديد المعاملات ذات الخطر المرتفع والتي تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي، وتقييم النظام من خلال دراسة مدى الفصل بين أعمال الإدارة وأعمال الرقابة والتحقق من توصيل المعلومات بصورة سليمة في الوقت المناسب بما يسمح بإفصاح سليم عنها في القوائم المالية¹.

الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم المراجع الخارجي بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية، ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه يخلص إلى آخر مرحلة ألا وهي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 116-118 .

التي فيها يتمكن من الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام واكتشاف سوء الاستغلال لنقاط القوة وأسباب عدم تحسين نقاط الضعف، وهناك اختبارات يمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد عليها ألا وهي اختبارات الاستمرارية التي تمكنه من التأكد من نقاط القوة المتوصل إليها ما إن كانت مطبقة فعلا في الواقع وبصفة مستمرة، وأن الإجراءات التي راقبها المراجع الخارجي هي إجراءات مطبقة باستمرار دون أي خلل وتعتبر كدليل إثبات على حسن السير . واعتمادا على ذلك يقدم المراجع الخارجي حوصلة شاملة يبين فيها النقاط المقترحة من طرفه قصد تحسين الإجراءات، تكون هذه الحوصلة في شكل تقرير يقدمه المراجع للإدارة دون أن ينسى ذكر الجوانب الإيجابية التي تم ملاحظتها عن نظام الرقابة الداخلية ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما سهل ذلك على المراجع الخارجي تنفيذ مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ مهمة التدقيق ككل.

من مميزات نظام الرقابة الداخلية الجيد:

-تفرد كل فرد في المؤسسة محل المراجعة بوظيفة ومسؤولية محددة بشكل واضح ومفهوم لكل العاملين بالمؤسسة محل المراجعة.

-يتميز نظام الرقابة الداخلية بمخطط يوضح مختلف الإجراءات والطرق التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات الواجبة التنفيذ في المؤسسة محل المراجعة، كما يوضح المخطط كيفية إدخال أي عملية في نظام المعلومات الذي يمثل صورة عن النظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

-وجود موظفين أكفاء ومخلصين في العمل، واثقين بأنهم قادرين على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة محل المراجعة، وبذلك يتم تحقيق أهدافهم الخاصة في الحياة¹.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص74

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

لأدلة الإثبات مفاهيم كثيرة نذكر منها:

- من تعاريف أدلة الإثبات : "هي جميع الحقائق التي يلمسها المدقق أو تصل إلى عمله أو تقع تحت بصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في مسألة من المسائل التي تعرض عليه وتقنعه إقناعا تاما. ومنها أن الدليل هو أي معلومات يستخدمها المراجع ليحدد ما إذا كانت المعلومات التي تتم مراجعتها، قد تم تسجيلها تبعا للمعيار المستخدم".¹
- وعرفت أدلة الإثبات على أنها : "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية".²
- كما عرفت أدلة الإثبات على أنها : "أي معلومة يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها معدة حسب المقياس المحدد، وتختلف الدلالة بشكل واضح في مدى إقناعها للمدقق أن القوائم المالية معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويحتوي الدليل على معلومات موثوق فيها، كأن قوم المدقق بالعد الفعلي للأوراق المالية المملوكة".³

رغم تعدد تعاريف أدلة الإثبات إلا أن كلها ترمي إلى أنها كل ما يعتمد عليه الشخص للوصول إلى رأي معين حول مسألة ما، فأدلة الإثبات تكون كبرهان تساعد في إصدار الحكم المناسب والقائم على أسباب موضوعية، بخلاف ما يعتمد على التنبؤات في اتخاذ القرار.

Alvin A. Arens and all, **Auditing and Assurance Services**, prentice hall, USA, 2008, p 05.1

² محمد مصطفى سليمان ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 143.

³ ثناء القبانى، المراجعة، الدار الجامعية ، مصر، 2007، ص 103.

الفرع الثاني : أنواع أدلة الإثبات

عند أداء المراجع الخارجي لمهامه فإنه يحاول جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الفعالة والملائمة والمتنوعة ليكتسب الثقة الكافية من أجل إبداء رأيه النهائي، فقد يتبدل شكل ونوع أدلة الإثبات من دليل لآخر، ويمكن الوقوف على أهم أنواع أدلة الإثبات فيما يلي:

1. الوجود الفعلي

يعد الوجود الفعلي أهم أدلة الإثبات لكنه غير كاف لوحده لأنه فقط يثبت الوجود الفعلي للأصل، ولا يعبر بشكل نهائي عن ملكية المؤسسة لتلك الموجودات بالذات ولا صحة سلامتها، فالوجود الفعلي للأصل هو وجوده بشكل ملموس يمكن حسابه أو قياسه، ولا يقتصر الجرد الفعلي على الأصول المتداولة فقط كالنقد بالخرينة أو البنك أو أوراق القبض بل حتى الأصول الملموسة سواء كانت ثابتة أو متداولة، فالوجود الفعلي لا يكفي لإثبات الملكية والتقييم معا وإنما يحتاج إلى المراجعة المستندية ويحتاج إلى الحكم على حالة الأصل، وبالتالي على المراجع الخارجي أن يلم بجميع النواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي، وأن يكون المراجع الخارجي قادرا على التمييز بين درجات الجودة بين عناصرها¹، ومن هنا قد يزداد حمل المسؤولية على المراجع الخارجي لأن مهنة المراجعة تطلب منه أن يقوم بجميع الإجراءات التي يتطلبها الموقف، وفي الحالات الخاصة يمكنه الاستعانة بمختصين في المجال وهو تكفيه الشهادة التي يتحصل عليها من عند المختص بشرط أن يكون مشهود له بالكفاءة المهنية والسمعة الطيبة.

يحتاج الوجود الفعلي إلى الفحص الفعلي الذي يقوم به المراجع الخارجي فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، وهو ينقسم إلى ثلاثة أنواع:

✓ الفحص المستندي: وهو فحص خاص بالسجلات والسندات والأصول الملموسة، وتكون درجة هذا النوع من الفحص حسب طبيعة المستندات أو السجلات أو مصدر الحصول عليها ومدى

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 142.

الإثبات في فاعليتها في نظام الرقابة الداخلية، ويمكن ترتيب الأدلة الأساسية حسب درجة الثقة كما يلي، فأدلة الإثبات المستندية التي يصدرها طرف ثالث ويحتفظ بها تتسم بأعلى درجة من الثقة، تليها في الترتيب أدلة الإثبات التي يصدرها طرف ثالث ولكن يحتفظ بها المؤسسة محل المراجعة، تليها في الترتيب أدلة الإثبات المستندية التي تصدرها المؤسسة محل المراجعة وتحتفظ بها هي.

تعتبر المراجعة المستندية أكثر الأدلة والبراهين أهمية بالنسبة لمراجعة لأن المستندات تعتبر الأكثر من حيث الكمية والأهمية ولأنها بدورها تغطي الجزء الأكبر من عملية المراجعة الخارجية وبالتالي فإن المراجع الخارجي يعتمد على المستندات بنسبة كبيرة مقارنة مع أي دليل آخر ، ومنه يشترط أن يحتوي الدليل الذي هو على شكل مستند على كافة البيانات الضرورية للعملية التي يتعلق بها ، من جهة أخرى يجب توخي الحذر من مصداقية المستند لأنه معرض بدرجة كبيرة للتزوير أو التقليد أو تكون ذات مصدر مجهول أو مصدر وهمي، وفي حالة الوقوع في هذا النوع من المستندات يجب على المراجع الخارجي أن يبحث عن مستندات أخرى ذات مصداقية التي من شروطها أن يكون المستند باسم المؤسسة أو موجهاً إليها أو خاص بأعمالها لا بأعمال موظفيها الشخصية أو ما شابه ذلك ، وأن يكون المستند مستوفى لكافة شروطه القانونية، وأن يكون مرتبط بالفترة الزمنية الخاضعة للمراجعة، كما يجب أن يكون المستند أصلي وليس صورة طبق الأصل فقط.¹

✓ الفحص المحاسبي : يقصد بالفحص المحاسبي مراجعة الحسابات المعنية بالمحاسبة والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات، ومن أهم إجراءات الفحص المحاسبي التأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة للأرباح والخسائر الناتجة، التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات من المتعلقة بالاستثمارات وغيرها وأيضاً صحة التقييم بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، اختبار طرق تقييم الأصول الثابتة والتأكد من أنها

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

غير مرهونة، التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية لمختلف الإيرادات ومن تحققها الفعلي ومن الوجود الفعلي للديون، التأكد من مراعاة الفصل بين السنوات المالية بخصوص العمليات النقدية خصوصا تلك العمليات التي تحدث في نهاية السنة المالية، التأكد من التبويب السليم للحسابات وعدم وجود حسابات مبهمه.

✓ الفحص الحسابي: يتمثل الفحص الحسابي في المراجعة الرقمية للكميات والقيم والتأكد من العمليات الحسابية وسلامة نقل الأرقام من جدول لآخر أو من صفحة لأخرى أو من سجل محاسبي لآخر أو من السجلات إلى الكشوفات وغيرها، والتدقيق الحسابي ضروري في عملية المراجعة الخارجية خصوصا مراجعة عملية نقل الأرصدة إلى الميزانية الافتتاحية في السجلات ومطابقتها مع أرقام الميزانية الختامية للسنة السابقة، ومراجعة العمليات الحسابية المتضمنة في المستندات.¹

2. المصادقات:

تعتبر المصادقة الخارجية من أدلة الإثبات المعتمدة في المراجعة الخارجية، يتم الحصول عليها عبر طرف ثالث من خلال ما يقدمه من معلومات تؤكد ما تقوم به الإدارة حول عملية معينة، فالمراجعة الخارجية تعتبر المصادقات دليل قوي وبناء، لكن من جهة أخرى تعتبر المصادقات مكلفة نوعا ما ولا يمكن للمراجع الخارجي إجبار الطرف الثالث تسليمها له، بل يكفي فقط بالاستجابة الكتابية لأنها أسهل للفحص من أجل الاعتماد عليها كدليل للإثبات. هناك ثلاثة أنواع من المصادقات الإيجابية والمصادقة السلبية والمصادقة العمياء²، تختلف المصادقة الإيجابية عن المصادقة السلبية في أن في المصادقة الأولى يطلب المراجع الخارجي من المدين بشكل مباشر من صحة الرصيد أي بموافقة الرصيد المتضمن في مراسلة المراجع من عدمه، عادة ما يرتبط هذا النوع من المصادقات بالمدينين ذوي الأرصدة الكبيرة،

¹ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص: 187.

² أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص: 130.

أما في المصادقة الثانية يطلب المراجع الخارجي من المدين الرد على مراسلته في حالة عدم الموافقة على الرصيد المتضمن في مراسلته، يفضل المراجع الخارجي هذا في حالة وجود عدد كبير من المدينين ذوي الأرصدة الصغيرة، وعادة ما يعتمد عليها عندما يطمئن على سلامة نظام الرقابة الداخلية، لكن هذا النوع من المصادقات معاب لأنه في حالة عدم الرد ليس بالضرورة أن الرصيد صحيح وبالتالي لا يمكن للمدقق الخارجي معرفة سبب عدم الرد ، رغم أن المصادقات السلبية أقل تكلفة مقارنة بالمصادقات الإيجابية، وفي كلا الحالتين فإنه يرجع الأمر للمراجع الخارجي في تحديد نوع المصادقة التي سيعتمدها في كل حالة. أما عن المصادقة العمياء فهي مصادقة عادة ما ترسل لدائنين لا يذكر فيها قيمة الرصيد المراد المصادقة عليه وإنما يطلب من المرسل إليه عن طريق إقرار كتابي تقديم أية بيانات أو معلومات تخص المؤسسة محل المراجعة أو يطلب المراجع الخارجي كشف حساب المؤسسة محل المراجعة، فجميع المصادقات تعتبر أدلة قوية يعتمد عليها المراجع الخارجي بشرط أن يضمن عدم التلاعب بها قبل الوصول إليه.

3. التوثيق :

يتمثل التوثيق في كافة السجلات والوثائق التي تستخدمها المؤسسة محل المراجعة من أجل تبرير جودة العمل المؤدى من طرفها، وبالتالي فعلى المراجع الخارجي فحصها رغم ضخامة حجمها بسبب أن كل عملية تحتاج إلى وثيقة واحدة على الأقل. تنقسم الوثائق إلى نوعين وثائق داخلية ووثائق خارجية أي ذات مصدر خارج المؤسسة محل المراجعة، وتتمثل الوثائق الداخلية في أي وثيقة أو مستند يعد داخل المؤسسة وعليه معلوماتها وختمها¹، وتبقى قيمة الوثائق الداخلية مرتبطة بمدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية مما يزيد من أهمية الاستدلال بها من عدمه، لكن المراجع الخارجي قد يميل إلى الاستدلال بالوثائق والمستندات الخارجية أكثر

¹ أيمن محمد صبري ،مرجع سبق ذكره،ص:131.

من الوثائق والمستندات الداخلية لكونها تعد بعناية أكبر ويمكن أن يتم فحصها حتى من أطراف أخرى ليس لها علاقة بالمراجع الخارجي.

4. الملاحظة :

كثيرا ما يعتمد المراجع الخارجي في عمله على الملاحظة لأنها تعتبر عنصر مهم ودليل قوي يعتمد عليه للتقييم المباشر للأمور والحالات التي تحتاج إلى ذلك، فبالملاحظة يمكن للمراجع الخارجي أن يعرف حالة آلة مثلا إن هي في حالة جيدة أم فيها عطب وأيضا يمكنه بالملاحظة أن يميز بين الوسائل الجديدة من القديمة، وبالتالي تعتبر الملاحظة أحد أدلة الإثبات القوية التي تدعم باقي الأدلة.

5. المقابلة والاستفسار :

تواجه المراجع الخارجي عند أدائه لمهامه مواقف أو حالات تحتاج إلى الاستفسار أو إلى توضيح، تستدعي من المراجع الخارجي القيام بمقابلة مع الأفراد المعنيين بالنقطة أو المسألة التي تحتاج إلى توضيح، قد يكون الاستفسار عن طريق توجيه أسئلة شفوية مباشرة والحصول على أجوبة شفوية مباشرة يدونها المدقق الخارجي في سجلاته الخاصة، وقد تكون أسئلة كتابية، من هنا تصبح المقابلة والاستفسار وسيلة تدعم باقي أدلة الإثبات لكنها ليست وسيلة نهائية بل تحتاج في بعض الأحيان إلى التأكيد وهذه المهمة ترجع إلى المراجع الخارجي.¹

المطلب الرابع: إعداد التقارير

تتفق معظم التعاريف على أن المراجعة هي الفحص والتحقيق والتقرير، إذ أن التقرير بلورة لنتائج الفحص والتحقيق، فهو العملية الأخيرة التي تمر بها المراجعة.

الفرع الأول : إجراءات إعداد تقرير المراجع الخارجي

لمجرد استكمال فحص أوراق المراجعة، يقوم المراجع المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير وعادة ما يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند ابتداء الفحص ، ويكون ذلك موضحا في

¹ Pierre Schick et all, **Audit interne et referentiels de risques**, dunod, france, 2010, p179.

برنامج المراجعة وفي مذكرة الفحص المبدئي لها، من خلال فحص أوراق التدقيق يتأكد الفاحص من الكشوفات المالية الضرورية لإعداد تقارير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده ، وبالإضافة إلى ذلك فإنه يتحقق من أن تلك البيانات مدعمة بأوراق العمل والكشوفات والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة وإذا كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بهذه البيانات، فإنه يحتاج إلى مناقشة أو تغيير شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة أو أي أمور أخرى تتطلب اهتماما خاصا فإنه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المسؤول والانتهاء منها قبل إعداد التقرير¹.

الفرع الثاني : العناصر الرئيسة لتقرير التدقيق الخارجي

ويتضمن تقرير المراجع الخارجي العناصر التالية:

العنوان : يجب استخدام عنوان مناسب مثل (تقرير المراجع وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المراجع وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون بالإدارة مثلا. الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع : يتم توجيه التقرير عادة الى المساهمين أو أصحاب المشروع بصفة عامة كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس إدارة المؤسسة. نطاق ومجال التدقيق : ويشمل ذلك بصفة أساسية ما يلي:

- البيانات المالية التي تم مراجعتها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها وما إلى ذلك.

- مدى الفحص الذي قام به المراجع، والاختيارات التي قام بها إلى المدى الذي رآه ضروريا ومناسبا.

رأي المدقق : يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المراجع في عرض البيانات المالية وفي مركزها المالي، ونتائج أعمالها.

¹ وسيلة بوخالفة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003 ، ص:14 .

تاريخ التقرير وتوقيع المراجع وعنوانه : وذلك حتى يكون واضحاً لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المراجع والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث¹.

الفرع الثالث : تقرير المراجع الخارجي:

ينظر إلى تقرير المراجع الخارجي كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية وكأداة للاتصال من ناحية أخرى ويكون تقرير المراجع أداة لإبداء المراجع عن رأيه حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها².

ولتقرير المراجع الخارجي أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع لكل من المراجع، إدارة المشروع، المتعاملين سوق المال والمنظمات المهنية، وتوضيح لأهمية التقرير لكل عنصر من العناصر السابقة فيما يلي:

1 - الأهمية للمراجع الخارجي: ويمثل التقرير أهمية خاصة للمراجع الخارجي للأسباب

التالية:

- أن التقرير دليل ومؤشر علي انجاز المراجع للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمشروع؛
- أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء المهمة فهو أداة لإشباع طلبهم؛
- أن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع ويستفيد من ردود فعلهم نحوه؛
- أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفياً لمعايير التقرير أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة لمراجعة؛

2 - أهمية التقرير لإدارة المشروع : تهتم إدارة المشروع بالتقرير لأسباب التالية:

¹ - حامد طلبية محمد أبو هيبه ،أصول المراجعة، مرجع سابق ،ص،ص،164،163

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة ،مرجع سابق ، ص 93.

- أن تقرير المراجع الخارجي دليل على وفائها لمسؤوليتها عن القوائم المالية؛
- أن رأي المراجع الخارجي وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية؛
- أن رأي المراجع الخارجي مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية العامة عند نشر القوائم المالية؛
- أن رأي المراجع الخارجي يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع على أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح.

3- أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال:

توجد أهمية لتقرير المراجع الخارجي لهذه الطائفة للأسباب التالية:

- أن تقرير المراجع الخارجي يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية؛
- أن العديد من قراراتهم تتأثر برأي المراجع الخارجي وبنوع الرأي نفسه؛
- أن تقرير المراجع الخارجي بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين¹.

4- الأهمية للمنظمات المهنية

وتهتم هذه المنظمات بتقرير المراجع الخارجي للأسباب التالية:

- لكي تضمن استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي المراجع لمختلف الأطراف المستفيدة؛
- لكي تطمئن وتتابع مدى التزام المراجع الخارجي المنتهي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير ؛

- لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه؛
- لكي تتابع مدى حرصها على أعضائها وجودة المراجعة ككل؛

¹ - وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة ماجستير، تخصص العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2009/2010، ص ص 157، 159، 158.

- لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد وتوصيل المراجع الخارجي لتقريره.¹

¹ -وجدان علي أحمد ، مرجع سبق ذكره ص: 159.

خلاصة الفصل:

لقد ناقش هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالإطار النظري للمراجعة الخارجية من خلال التطرق إلى مراحل التطور التاريخي لمهنة المراجعة إلى ما غير ذلك وقد تبين لنا أن هذا الإطار العام هو الذي يساعد المراجع على تفسير ووصف الأعمال وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مراجعته وكذلك تبين لنا من خلال هذا الفصل، أن المراجع لا يمكنه القيام بمهمته إلا بضرورة وجود أوراق العمل، وهي التي تلازمه من أول يوم إلى غاية الانتهاء من تحرير تقريره النهائي حول المهمة، وبالتالي يمكن اعتبار أن أوراق العمل أهم وأكبر دليل على العمل الذي بذله المراجع طيلة قيامه بالمهمة.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للتقارير المالية

تمهيد

من المعلوم أن المراجعة هي نشاط خدماتي، وأن المنتج الأخير لهذه المراجعة هو عبارة عن مجموعة من التقارير التي يعلدها المراجع لصالح مجموعة من الأطراف داخل وخارج المؤسسة محل المراجعة، وتعد هذه التقارير الوسيلة الوحيدة لإيصال المعلومات لجميع الأطراف بحيث يساهم هذا في حركة السوق المالي. ومع النمو الهائل في حجم المشاريع سواء الخاصة أو العامة زادت الحاجة لهذه التقارير .

ويتضمن هذا الفصل عدة مباحث نحاول بها تقريب هذا المفهوم المهم والحصول على معلومات تساعد في معرفته بشكل جيد، وهي كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التقارير المالية

المبحث الثاني: جودة التقارير المالية

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية

المبحث الأول: ماهية التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في الوحدة المحاسبية في اتخاذ القرارات، وتعتبر هي الوسيلة الرئيسة لمعرفة المعلومة عن أي مؤسسة. وفي هذا المبحث سنتطرق لها بأكثر تفاصيل عبر عدة مطالب.

المطلب الأول : مفهوم التقارير المالية

تعتبر المحاسبة نطاقا للمعلومات من خلال تقديمها للمعلومات اللازمة للأطراف المهتمة بوضع الوحدة وخاصة المستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وتقدم المحاسبة معلوماتها من خلال التقارير المالية والتي يتم عبرها توصيل المعلومات إلى الأطراف المهتمة. ولتقريب المعنى أكثر نذكر بعض التعاريف للتقارير المالية :

تعرف التقارير المالية بأنها: "الواجهة التي تعرض من خلالها المحاسبة نتائج الأنشطة الاقتصادية والإدارية والمالية وكلما كانت هذه التقارير دقيقة كلما عبرت بصدق عن نتائج الأداء والوضع المالي للوحدة الاقتصادية وأيا كان نوع نشاطها، وهي بمثابة التمثيل والتوزيع الرسمي للبيانات التي تمت معالجتها بشكل مطبوع حيث يستخدم كل من الإدارة والموظفين مختلف التقارير من حيث الإطار الزمني والنوع والمدى والشكل والتوقيت والغرض"¹.

وقد عرفت التقارير المالية على إنها: " وسيلة لتوصيل المعلومات المالية النهائية وهي ليست غاية بحد ذاتها وإنما هي النتيجة النهائية لعمليات إعداد المعلومات المالية من أجل تحسين نوعية اتخاذ قرارات الأطراف الخارجية بينما تعكس القوائم المالية ببساطة نتائج الأداء".

إن التقارير المالية : " ليست غاية بحد ذاتها بل وسيلة تهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة في اتخاذ القرارات غالبا ما تكون هذه المعلومات بصورة تقريبية وليست دقيقة تماما حيث

¹ الخزعلي، ألاء شمس الدين، نموذج حديث لمقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية، أطروحة دكتوراء مقدمة إلى

مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد، بغداد، 2007، ص: 18

تعكس المعلومات الواردة في التقارير المالية بصورة واضحة التأثيرات المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل¹.

التقارير المالية هي: "المخرجات والمعلومات النظام المحاسبي سواء كانت تقارير خاصة، أم تقارير عامة والتي تصدر في نهاية كل فترة مالية وتشمل معلومات مالية وغير مالية، وتمثل وسيلة لإيصال المعلومات لكافة المستفيدين والمستخدمين"².

وتعرف التقارير المالية بأنها: "أداة لكشف المعلومات والبيانات والحقائق وتعيين الإدارة والأشخاص والجهات المستفيدة في عملية اتخاذ القرارات السليمة، ويعد التقرير المالي الشريان الذي يمد إدارات المؤسسة خاصة كانت أم عامة بالبيانات والمعلومات المالية المفيدة وتقسم التقارير على قسمين هما:

- تقارير عامة : تكون وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها

- تقارير خاصة: تعد استجابة لطلب معين فيما عرف.

تعرف للتقارير المالية أيضا: "بأنها الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الناتجة عن معالجة بيانات أنشطة الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية بنشاط الوحدة وقد تشتمل التقارير على معلومات مالية وغير مالية ، ويعد جزء من هذه التقارير بصورة إلزامية وبصفة دورية والبعض الآخر يعد بصورة اختيارية أو عند الحاجة³.

ومما سبق يمكننا القول بأن التقارير المالية عبارة عن بيانات ومعلومات دورية تعد من أجل إيصالها للجهات المعنية لأهداف معينة .

¹ حماد ، طارق عبد العال ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان، الدار الجامعية للنشر ، 2007، الإسكندرية، ص 31.

² خالد شحادة آخرون، المحاسبة الحكومية، ط 1 ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 2010، ص 45.

³ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2009، ص 25.

المطلب الثاني: عناصر ووظائف التقارير المالية

إن التقارير المالية التي تنشر من طرف المؤسسات تعد مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي والمستفيدون الآخرون، فهي الإطار العام والأوسع الذي يحوي العناصر التالية:

أ. القوائم المالية:

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

- قوائم مالية أساسية : وهي القوائم التي يتعين على المؤسسات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب المصلحة ومختلف المستفيدين وتضم قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في حقوق الملكية.
- قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية : هي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة ، وكمثال على ذلك : قوائم القيمة المضافة للقوائم التفصيلية للبند الإجمالية التي وردت في القوائم الأساسية.

تجدر الإشارة إلى أنه هناك اختلاف في طرق الإفصاح عن المعلومات المالية، فهناك من يعتمد النموذج التقليدي لعرض المعلومات (الحساب)، وهناك من يتبع النموذج الحديث في العرض والإفصاح عن المعلومات (القائمة).¹

ب. المعلومات الإضافية:

تعد المعلومات الإضافية كجزء من البيانات المالية، توضح للمستخدم بشكل تفصيلي بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبند الواردة في القوائم المالية تغطي المعلومات الإضافية في معظم الأحيان البنود الآتية:

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 24-25.

• السياسات المحاسبية : توضح من خلالها المؤسسة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية كتوضيحها لطرق الإهلاك المستخدمة وطرق تقييم المخزون السياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير الملموسة أو السياسة المتبعة من قبل المؤسسة في اعتبار الإيراد متحققا؛ كما يجب على المؤسسة أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث ذلك التغيير.

• الالتزامات الطارئة أو المحتملة : ترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوى القضائية ضد المؤسسة أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، حيث يكون احتمال الحكم على المؤسسة شبه مؤكد ويجب الاعتراف بهذه الخسائر وتحملها للفترة المالية في حالة إمكانية حدوث هذه الخسائر بدرجة عالية مع إمكانية قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه . وفي حال عدم توفر هذين الشرطين كأن يصاحب هذه الالتزامات حالة من عدم التأكد حول قيام الالتزام من عدمه أو حول قيمة الالتزام وتاريخه وقياسه، فإن هذه الالتزامات يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ضمن ملحقات القوائم المالية¹.

ج - تقرير مدقق الحسابات:

تحتوى التقارير السنوية للمؤسسات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث يقوم بالإفصاح عن نتيجة فحصه للقوائم المالية من حيث مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لواقع المؤسسة عن فترة زمنية معينة بالإضافة إلى ذلك، يقوم المدقق بإبداء أريه حول مدى توافق إعداد القوائم المالية مع المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وعليه يمكن للمستخدمين الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بناء على التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي بصفته طرفا محايدا في المؤسسة².

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 25.

² وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 25.

د. تقرير مجلس الإدارة:

يقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج المركز المالي والتسويقي للمؤسسة، معلومات حول حجم المبيعات ونموها وتطورها، المشاريع التي أنجزتها المؤسسة خلال العام وما تنوى إنجازه في العام القادم وبعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو التقارير المالية¹.

المطلب الثالث : أنواع التقارير المالية ومستخدميها

تعد التقارير المالية المنتج النهائي لعملية المحاسبة وتنقسم التقارير إلى عدة أنواع ويعود ذلك لاختلاف توقيت الإصدار والمحتوى والشكل الذي تظهر به. تصنف التقارير المالية من حيث الوظائف الإدارية إلى:

1. تقارير تخطيطية:

هي تقارير مشتقة من الموازنات التقديرية وتعتبر من الأدوات المهمة التي تساعد الإدارة في تجنب الأزمات التي تواجه الوحدات بسبب فقدان التوازن بين العمليات المختلفة، وكذلك تحديد الموارد التي تحقق أهداف الوحدة وطرق اكتسابها وتوزيعها على العمليات المستقبلية.

2. تقارير رقابية:

يقدم النظام المحاسبي مجموعة من التقارير المالية لمختلف المستويات الإدارية بهدف التأكد من التنفيذ الفعلي لما خطط له بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية².

3. تقارير تشغيلية:

تقارير تركز على الوضع الحالي للعمليات داخل الوحدة، وتساعد الإدارة التنفيذية على التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوماً بيوم. تصنيفات للتقارير المالية:

¹ محمد بوتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 53.

² قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2003، ص: 125.

1- حسب درجة التفصيل:

أ- تقارير موجزة :

هي تقارير تلخص الأحداث، بحيث تشتمل على النسب والإحصائيات اللازمة لعمل المدراء ومنتخذي القرار لتقييم مدى سير العمل، وقد تكون تقارير دورية أو حسب الطلب مثل تقارير الإيرادات.

ب- تقارير مفصلة : هي تقارير منتظمة شكلياً ومفصلة للأحداث وتعد بشكل دوري يومياً أو أسبوعياً.

2- حسب سير التقرير:

أ- تقارير عمودية: تحتوي على معلومات يتم تداولها بين المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة.

ب- تقارير أفقية: تحتوي على معلومات يتم تداولها بين الأقسام في نفس المستوى الإداري.

3. حسب متطلبات العملية:

أ- معلومات إجرائية : هي المعلومات التي تتطلب اتخاذ القرار على الفور أو في وقت لاحق.

ب- معلومات غير إجرائية : هي معلومات خبرية لا تتطلب من متلقيها اتخاذ إجراء بل توضح عن أحداث وعمليات تمت في وقت سابق¹.

وحسب الفترة الزمنية تصنف التقارير إلى:

1. التقارير الدورية : هي التقارير التي تعد على فترات زمنية منتظمة قد تكون يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو سنوية ومن أمثلتها تقارير الإنتاج، أو التقارير المالية أو تقارير الجرد... الخ.

¹ أصلان حاتم و رياض مصطفى، مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير

المالية، ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص24

2. التقارير غير الدورية : هذه التقارير التي لا يرتبط إعدادها بفترة زمنية منتظمة أي تقارير حسب الطلب لأغراض محددة مثل التقارير التي يطلبها المدير لاتخاذ قرار معين أو التي تقدم وصف لما تم انجازه خلال فترة زمنية معينة.

3. تقارير فورية: هي التقارير التي يتم إعدادها عند حدوث حالة طارئة مثل تقارير مردودات المبيعات عند حدوث مشكلة مع أحد العملاء.¹

تصنيف التقارير حسب الغرض:

1. تقارير الوكالة: مثل تقارير المنشأة السنوية والتي تبين مدى محافظة المنشآت على الموارد التي بعهدتها.

2. تقارير الالتزام القانونية هي التقارير التي تنشرها المؤسسات التزاماً بالقوانين التي تطلبها الجهات الحكومية أو المالية أو المانحة مثل: القوائم المالية المنشورة. كما أن هناك تصنيف للتقارير المالية من حيث الجهة المستفيدة.

1. التقارير الداخلية: هي التقارير التي تُعد للمستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة

متضمنة المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي على شكل قوائم وتقارير مالية.

2. تقارير خارجية: معدة لمقابلة احتياجات أطراف مشتركة للمهتمين بالوحدة الاقتصادية مثل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وتقارير مجلس الإدارة ومدقق الحسابات.²

يمكن تصنيف التقارير المالية حسب المعلومات المحاسبية التي تحتويها إلى:

1. معلومات تاريخية : هي المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث التي حدثت في الماضي وهي مفيدة لتقييم أداء المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها وبيان الوضع المالي. 2. معلومات

¹ ماهر أحمد، إدارة الموارد البشرية، ط1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007، ص:70.

² زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص24

حالية : هي معلومات تقدم بصفة دورية عن الأنظمة التشغيلية الحالية وتستخدم لمتابعة ومعالجة أي انحرافات معيارية في الوقت المناسب.

3. معلومات مستقبلية: هي معلومات تقديرية تضعها المؤسسة بهدف التخطيط والتنبؤ بما يساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانيا : مستخدمي التقارير المالية

تتعدد الفئات المستخدمة للتقارير المالية حيث يمكن تقسيمهم إلى الفئات التالية:

1- المستثمرون :يتمثل اهتمام المستثمرين الأساسي حول المعلومات المرتبطة بالمخاطر و العوائد المتعلقة باستثماراتهم ، حيث تعمل المعلومات على مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بالشراء أو البيع و يحتاج أيضا المساهمون لمعلومات التقارير المالية لأجل تقييم قدرة الشركة على دفع الأرباح المستحقة لهم.

2- الموظفون : يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحياتها وقدرتها على دفع رواتبهم و تعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب

3- المقرضون : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم و الفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

4- الموردون و الدائنون والتجارىون والعملاء الآخرون :يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب ، كما يهتم أيضا كل من الزبائن و العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرار الشركة و منتجاتها أو خدماتها.

5- الجهات الحكومية :تطلب العديد من الجهات الحكومية المعلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة و من أجل تحديد أيضا مختلف السياسات الضريبية الخاضعة لها¹.

6- الجمهور : للشركة تأثير على الجمهور في عدة نواحي ويظهر ذلك في مدى مساهمتها

¹ رماضنة فاروق عبد الفتاح، تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2014/2015، ص: 42

في تقدم الاقتصاد الوطني من خلال دورها في خلق فرص عمل جديدة، وبالتالي فللمجهر مصلحة في معرفة الوضع المالي للشركة والذي لا يظهر إلا من خلال عرض التقارير المالية.¹

المطلب الرابع: أهمية التقارير المالية وأهدافها

الفرع الأول : أهمية التقارير المالية

أولاً: أهمية التقارير المالية

تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار في الأوراق المالية، ويستفيد من توافر المعلومات المحاسبية كل من المستثمر والشركة المصدرة للأوراق والمجتمع، فتوافر المعلومات عن مركز الشركة يؤدي إلى بث الاطمئنان لدى المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار الأمثل وهذا يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها مما ينعكس على فاعليتها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في المجتمع.²

ويسعى المستثمرون إلى الحصول على المعلومات التي تلبي حاجاتهم بشتى السبل، لذلك غالباً ما تصل إليهم معلومات عن الشركات قبل تاريخ نشر التقارير المالية، ومع ذلك فإن تأثير المستثمرين بالتقارير المنشورة سيكون أكبر نسبياً لأن الثقة في هذه التقارير أكبر من المصادر الأخرى كالشائعات ، ويعد حصول المستثمرين على الكثير من المعلومات من مصادر أخرى بما فيها التقارير المالية أحد الأسباب التي تجعل التقارير السنوية أقل فائدة مما كانت عليه ويؤدي توافر المعلومات بصفة دورية في الأسواق المالية وعلى درجة معقولة من الثقة إلى تحقيق العدالة بين المستثمرين من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناءً على المعلومات الداخلية، ويكون تحقيق العدالة من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي

¹ رماضنة فاروق عبد الفتاح، تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية ، مرجع سابق ، ص: 42.

² محمد بوثن، مرجع سابق، ص53

المستثمرين ، ومن ناحية أخرى فإن توفير المعلومات على فترات متقاربة يساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح وعائد السهم.¹

و التقارير المالية تساعد على تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في أسواق المال، حيث أن توافر المزيد من التقارير المالية يعني أن أسعار الأوراق المالية تعكس أحدث المعلومات الخاصة بكل شركة، بمعنى أنها تؤدي إلى زيادة كفاءة تسعير الأوراق المالية.²

أخيراً يمكن القول بأن الغرض من التقارير المالية هو تحسين توقيت المعلومات المحاسبية ، بمعنى توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات عند حاجتهم إليها حيث أن عدم توفير المعلومات المحاسبية في الوقت الملائم يؤدي إلى لجوء المستثمرين إلى مصادر معلومات أخرى بديلة ربما تكون غير مناسبة وملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.³

الفرع الثاني: أهداف التقارير المالية

تشتق الأهداف التي تسعى التقارير المالية إلى تحقيقها من احتياجات الجهات التي تقوم باستخدام تلك التقارير . حيث أن تعدد أصحاب المصالح المهتمين بأمر الوحدة الاقتصادية يعكس تباينات في أهدافهم وتعارض في دوافعهم الأمر الذي ينعكس على نوعية المعلومات التي يحتاجونها لترشيد قراراتهم وأن من غير المتصور أن تنتج المحاسبة معلومات خاصة لكل طرف بصفة مستقلة.⁴

تشتمل التقارير المالية القوائم المالية وأي وسيلة أخرى لتوصيل المعلومات التي تتعلق بصورة مباشرة أو غير مباشرة بالمعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية وتحدد أهداف المحاسبة أنواع وطبيعة المعلومات الواجب أن تحتوي عليها التقارير المالية في الوقت الحالي أصبحت وجهة

¹ شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، ط1، الجزائر، 2008 ، ص:29.

² كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 93.

³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج3، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:71.

⁴ كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص:36.

نظر مستخدمي التقارير المالية هي وجهة النظر السائدة في تحديد أهداف المحاسبة. وقد عرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي أو اتجاه فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات ومؤدى هذا الاتجاه (المدخل) هو أنه نظراً لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما يعتمد على المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه التقارير فإنه يلزم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، وعلى كل من المنشأة والمهنة تقع مسؤولية توجيه وتطوير إمكاناتهم و قدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات وبحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه.¹

حيث أن عملية إعداد التقارير المالية ليست هدفاً في حد ذاتها، نظراً لأن إنتاج هذه المعلومات المالية التي تتضمنها هذه التقارير المالية يتماثل مع إنتاج أي سلعة من السلع الملموسة، من ناحية يتعين أن يكون إنتاج السلعة متوافقاً مع رغبات المستهلكين لهذه السلعة مبرراً في الجهود والنفقات التي بذلت في إنتاجها وتوصيلها للمستهلكين لذا فإن الحكم على مدى الفائدة التي تعود علينا من إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، لا بد وأن يستند إلى تعريف واضح ومحدد لهدف أو مجموعة من الأهداف المتفق عليها من جميع الأطراف التي تهتم بالمعلومات المالية، إن أهداف التقارير المالية ليست ثابتة بل تفرضها احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تقتصم المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك فإن هذه الأهداف تتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية ، و عليه فإن التقارير المالية يجب أن تسعى إلى تحقيق ما يلي :

- تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية.
- تقديم المعلومات التي تساعد في استخدام كافة الموارد المساعدة في تقييم العوائد المتعلقة بالاستثمار.

¹ إسماعيل محمود إسماعيل، دور القوائم المالية المعدة وفق IRFS في توجيه وتشجيع الاستثمارات، العدد 1، المجلة العلمية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2008، ص: 28.

- يساعد في ارتقاء الإدارة برأس المال المصادر.
- تساعد في خلق بيئة مناسبة للقرارات تكوين رأس المال ولذلك فإن دور التقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة ومحايدة وغير منجزة.
- تقديم معلومات مفيد للمستثمرين الحاليين والموردين والدارسين والمستخدمين الآخرين وذلك اتخاذ القرارات المناسبة .
- تقديم معلومات تساعد في تقدير مقدار وتوفيق وعلم التأكد المتعلق بالمحتملات النقدية المتوقعة .
- تقديم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمنشأ.
- تقديم معلومات عن المكاسب ومكونات التدفقات و تقويم الوضع المالي للمنشأة. - تقديم معلومات عن كفاءة المنشأة في تحقيق الدخل وتجنب المخاطر.
- تقديم معلومات لفهم الاتجاهات العامة للمنشأة.¹

¹ مصطفى رضا عبد الرحمان، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية مصر، 1996، ص-ص: 60-61.

المبحث الثاني: جودة التقارير المالية

المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية

الفرع الأول : تعريف الجودة

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله ، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة كما أنّ جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تعد أجله، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل، ومن حيث إشباعها للحاجة في حدود المقابل الذي يتحمله كما أشار آخرون بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن فقد كان ينظر إليها البعض على أنّها الكمال ولكن يعاب على المفهوم أنه محدود الفائدة.

وقد نظر إليه البعض الآخر على أنّها شيء غير ملموس ومعنوية، ولكن يعاب على ذلك أنه مفهوم غامض وغير واقعي.

في حين نظر إليها آخرون على "أنها الملائمة للاستخدام".¹

وقد عرف قاموس اكسفورد الجودة: "بأنها درجة الإمتياز".

كما عرفت من قبل المنظمة الأوروبية لسيطرة النوعية بأنها: "مجموعة من الصفات التي يتميز بها منتج معين تحدد قدراته على تلبية حاجات المستهلكين ومتطلباتهم".

كما عرفها خبير الجودة المعروف (Juran) بأنها "درجة الملاءمة للاستخدام".²

¹ رماضنة فاروق عبد الفتاح، مرجع سابق، ص57.

² إنتصار حسين علي عبد الله، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية، رسالة

الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، 2016، ص 21

الفرع الثاني: مفهوم جودة القوائم المالية

عرفت جودة القوائم المالية: " بأنها القوائم التي تعبر بصدق وبصورة حقيقية عن واقع الشركات لأنها خالية من الأخطاء والمخالفات والتزوير والغش وتعد الضوء الأخضر لمتخذي القرار.¹

وأيضاً بأنها: " مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يحقق الهدف من استخدامها . إن تحديد أهداف التقارير المالية ، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين. أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.² وعرفت بأنها : " بوجه عام ان تكون المعلومات خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش وموضوعة بواقعية دون تضخيم، وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك لابد من ان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها".³

¹ عدي صفاء وآخرون، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، العدد 14، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة ، العراق، 2015، ص 14 .

² ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية ، غزة، فلسطين ، 2008-2009، ص 54

³ سهير الطنملي ، دور حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية ، العدد 2 ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها، مصر، 2011، ص 357.

وتعرف جودة التقارير المالية : "بأنها ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقارير مالية جيدة . ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقارير المالية من حيث عرض ومضمون تلك التقارير ، تتميز بالإيضاح والبساطة بما يتناسب مع احتياجات المستخدمين بما يمكنهم من بناء قرارات رشيدة" ¹.

كما عرفت جودة التقارير المالية بكونها " تلك التقارير تتسم بدرجة عالية من الصدق والموثوقية والملائمة وتكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين والمستفيدين ، والقدرة على استخدامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب" ².

ومما سبق نستطيع القول بأن جودة التقارير المالية : هي التقارير المعدة بدرجة عالية الدقة ،وخالية من كل غش وتزييف حتى تحقق الأهداف التي أعدت من أجلها وبناء قرارات صائبة وحكيمة.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات والتقارير المالية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية التي يجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ، حيث عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها وصانعي القرارات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك.

¹ Verdi, R. S, **Financial Reporting Quality and Investment Efficiency** (Sloan School of Management), Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, 2006; P:15.

² أحمد الهادي ضيف الله ،جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة 2010، الجزائر، ص 32.

وقد وضع مجلس المعلومات المحاسبية الدولية أن هنالك خصائص نوعية للمعلومات والتقارير المالية تتمثل في:

✓ الملائمة:

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها مستخدمي المعلومات المالية بحيث تمكن متخذي القرار من تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار.¹

وحتى تتصف التقارير المالية بالملائمة يجب أن تشمل على الخصائص التالية:

أ- القدرة التنبؤية: يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وهذا من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية بالقوائم المالية.

ب- التوقيت المناسب: إن توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد المستخدم لها في اتخاذ القرار المناسب، فقد دعت الشركات المهنية والعلمية المحاسبية إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية والربع السنوية والنصف السنوية لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.

ج- القدرة على التقييم الإرتدادي (التغذية الاسترجاعية): ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي اتخذها بناء على هذه التوقعات.²

¹ مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، العدد 2، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2007، ص 17.

² رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات خلال 2009/ 2010، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص ص: 38-39.

المطلب الثالث : متطلبات جودة التقارير المالية

إن المعلومات المحاسبية أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات، ولكي يتم استخدام هذه المعلومات بشكل سليم يجب أن تتوفر مجموعة من المتطلبات لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف المتطلبات المتعلقة بجودة إنتاج المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: متطلبات متعلقة بالعملية المحاسبية: (جودة نظام المعلومات)

تعتبر المعلومة المحاسبية المنتج الأساسي لمدورة المحاسبية التي تؤثر وفق نظام محاسبي منظم داخل المؤسسة، هذا النظام وكغيره من الأنظمة يتشكل من مراحل أساسية تشمل عمليات المدخلات والتشغيل والمخرجات، إن ارتباط جودة المعلومات المحاسبية بجودة نظام المعلومات المحاسبي يعود إلى جملة من الأسباب تذكر منها: الارتكاز المفاهيمي للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات؛ إن نظام المعلومات المحاسبي من خلال مراحله يقوم بعملية ترجمة للأحداث الاقتصادية الحاصلة داخل المؤسسة؛ إن عملية ترجمة الأحداث لها أهمية قصوى فيما يخص الرقابة على استخدام أصول المؤسسة؛ إن الحكم على وضعية المؤسسة المالية يمر عبر تحميل المعلومات المحاسبية المنتجة من طرف أنظمة المعلومات؛ إن السياسة الاستثمارية والتسييرية المستقبلية مبنية على الوضعية المالية الآلية المترجمة في بنود القوائم المالية التي تعتبر منطلقا لترجم السياسات المستقبلية المختلفة؛ التزامات المؤسسة مع الأطراف الخارجية زبائن و موردون و مصالح الضرائب المقرضون وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة؛ إن عملية تقييم المؤسسة مختلف الطرق عمر غير المعلومات¹ المحاسبية المفصح عنها وبالتالي فإنه في ظل الضغوط الخارجية الممارسة على المؤسسة، أصبح من الضروري تقديم معلومات محاسبية صادقة تمتاز بجودة عالية من خلال تعبيرها الحقيقي عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تكون ترجمة فعلية تتحقق ضمن مستويات مختلفة سواء تعلق الأمر مراحل نظام المعلومات أو بعناصره في حد ذاتها.

¹ الصحن عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص27.

الفرع الثاني: الجودة في عملية إنتاج المعلومات خلال مراحل عمل نظام المعلومات

توضيح متطلبات إنتاج معلومات جيدة خلال مراحل عمل نظام المعلومات فيما يلي:

1- مرحلة المدخلات: تعتبر مرحلة المدخلات المرحلة الأولى في عمل نظام المعلومات حيث تجتمع فيها كل مؤشرات الأحداث الاقتصادية التي تخضع لعملية القياس اللازم من خلال وجود أدلة إثبات واقعية تؤثر على الأحداث، حيث تعتبر عملية القياس المحاسبي من أهم الأعمال الواجب التحكم فيها داخل هذه المرحلة لكونها منطلقاً أساسياً وعاملاً مؤثراً في الجودة، أي أن جودة القياس المحاسبي وفعالية عملية معالجة البيانات تعتبر منطلقاً حيداً من أجل إنتاج المعلومات المحاسبية الجيدة .

2 - مرحلة التشغيل: وهي المرحلة الثانية من مراحل عمل نظام المعلومات المحاسبي، التي تتم بعملية تنظيم وترحيل التسجيل المحاسبي والقيام بعمليات التقدير وعمليات إعادة التقدير وغيرها من عمليات التسوية المتعمقة بإعداد التقارير المالية في نهاية السنة المالية وعلى قدر فعالية وجودة العملية التشغيلية، يتم تنفيذ العمليات بمصدقية عالية من دون تلاعب والأخطاء والاختلاسات .

3- مرحلة المخرجات: وهي المرحلة الأخيرة في عمل النظام والتي من خلال عملها يتم التحكم في جودة ما تم إنتاجه، حيث تعتبر القوائم المالية لما تحتويه من معلومات ترجمة فعلية الجودة عملية المدخلات والتشغيل والمخرجات.¹ ويقتصر دور هذه العملية في الإفصاح بأنواعه حول الوضعية المالية للمؤسسة

الفرع الثالث: الجودة من خلال العناصر المشكلة للنظام

ويمكن إبراز متطلبات إنتاج المعلومات الجيدة من خلال العناصر المشكلة للنظام فيما يلي :

1. العنصر البشري: ويقصد بمختلف الإطارات من ماسكي الحسابات والمحاسبين و المسؤولين

¹ محمد الفرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص ص 115-

على العملية المحاسبية، فيقدر الكفاءة التي يتميزون بها يمكن تأدية العمل المحاسبي بجودة ومن تم الحصول على معلومات جيدة.¹ كفاءة العنصر البشري مرتبطة بالمستوى العلمي والعملية لكل المكلفين، حيث يلعب دورا فعال في تنفيذ العملية وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها

2. العناصر المادية: ويقصد بها محمل العناصر المادية المشكلة للنظام سواء مستندات أو معدات تقنية، حيث أن توفر المؤسسة. عمى نظام مستندي جيد مضبوط من حيث الإجراءات العملية والتنظيمية يساهم في شفافية العملية المحاسبية، كما أن اعتماد العملية المحاسبية عمى معدات تكنولوجية من أمثلة البرمجيات وغيرها من المنتجات العملية تساهم في زيادة فعالية عمل النظام من خلال مختلف مراحل عمل النظام، كما تساهم في تقليل تكلفة العملية وسرعة الأداء وعملية الرقابة الذاتية.

3. فعالية وجودة الإجراءات إن عمل نظام المعلومات المحاسبي يتم وفق إجراءات غالبا ما تكون مكتوبة أو على قدر فعالية وكفاءة المجال الإجرائي الخاص بالعملية المحاسبية وقدرتها الإلزامية والرقابية، التي يمكن من خلالها ضبط العملية المحاسبية وفق إجراءات جيدة تساهم في فعالية وجودة الأداء المحاسبي، ومن تم جودة المخرجات، كما أن جودة نظام المعلومات المحاسبي ليس مرتبط بعنصر محدد ولكنها تكون نتيجة ترابط مستويات عمل هذا النظام 172/285 سواء من خلال العناصر المشكلة له أو من خلال مراحله .

بالإضافة إلى أن عملية ضبط جودة نظام المعلومات المحاسبي في جوانبه الإجرائية العملية تؤدي فيما بعد إلى إظهار الوجه الحقيقي للوضعية المالية للمؤسسة.²

رابعا متطلبات متعلقة بجودة المراجعة

¹ سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري)، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007 ص 144.

² الصحن عبد الفتاح وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، ص 54

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومة المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول

المراجعة الداخلية: يعتبر المراجعون الداخليون كحلقة اتصال بين الإدارة العليا و المستويات التقليدية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة و العمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون في تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق، وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي ادخلوها على أساليب عملهم، فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة ليا فطالما الإدارة تحتاج للمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة هو الحد من الإسراف، الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة و الفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة .

4. المراجعة الخارجية: إن عملية المراجعة للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي يعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقرير ميني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة. هذا ومن جهة أخرى فإن المراجع الخارجي يسعى إلى التأكد المنطقي على أن البيانات والمعلومات المحاسبية معدة بطريقة عادة وصادقة من خلال التأكد من أن المعاملات

والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقه
بالبيانات المالية.¹

المطلب الرابع: إجراءات مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج

الفرع الأول : إجراءات مراجعة الميزانية

أولاً: مراجعة الأصول

تعتبر عملية التحقيق من أساسيات عمل مراجع الحسابات، فإنه لكي يكون رأيه المهني، لا بد أن يقوم بفحص الأصول قصيرة الأجل في تاريخ الميزانية، والتحقق من الأرصدة التي تكون في حياة المنشأة في ذلك التاريخ، ولا تكون التغيرات التي حدثت خلال السنة جوهرية في تفاصيلها، أما عند قيام المراجع بمراجعة الأصول طويلة الأجل فإنه يهتم بدرجة أكبر، بالتغيرات التي حدثت خلال فترة مراجعة الحسابات، ويتحتم عليها فحص القيود والعمليات التي تكون قيمتها جوهرية على أصول المنشأة.²

ثانياً: تحقيق الأصول الثابتة (غير الملموسة) :

يطلق على هذه الأصول تسمية الأصول الوهمية أو المعنوية أو الأصول الثابتة غير الملموسة بالمقارنة مع الأصول الثابتة الملموسة، ومن الأمثلة عليها شهرة المحل، حقوق الاختراع والامتياز ... وغيرها، وتشترك هذه الأصول في مميزات أهمها أن قيمتها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس ومن هنا جاءت تسميتها بالأصول المعنوية، كما أن هذه القيمة غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة الناتجة في أغلب الحالات عن ظروف خارجية عن إرادة المشروع، يضاف إلى ذلك أنه يفضل دائماً إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها.³

¹ أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية (الإطار النظري والمحتوى السلوكي)، دار النشر، عمان، الأردن ، 1990، ص 221.

² محمد التهامي طواهر ، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر ، 2008-2009، ص ص : 148-149.

³ يوسف محمود جربوع، ص ص : 515-516.

ثالثا : التحقق من المخزونات :

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره.¹

رابعا: المدينون

يمثل عنصر المدينين أهمية خاصة بالنسبة للشركات التي تتبع سياسة البيع الأجل أو البيع بالتقسيط على أساس أنه يشمل على أرصدة الحسابات المدينة الناتجة من إتباع هذه السياسة والتي تتمثل في أرصدة العملاء الدائمون وأرصدة المدينة المؤقتين، ونظرا لأهمية هذا العنصر بالنسبة للأصول قصيرة الأجل من ناحية، ولأنه يمثل ديون تستحق للشركة على الغير من ناحية أخرى فإن الأمر يقتضي أن يولي المراجع جانبا من اهتمامه لفحص ومراجعة هذا العنصر حفاظا على حقوق وأموال الشركة.

خامسا: أوراق القبض

تمثل أوراق القبض أحد عناصر الأصول والتي تتعلق بديون مستحقة على العملاء ولكن في شكل (أوراق تجارية كمبيالات، وسندات أذنية)، وينبغي أيضا على المراجع وضعها في برنامج فحصه ومراجعتها واهتمامه وخاصة لو كانت تمثل هذه الأوراق مبالغ كبيرة يلزم مراجعتها.²

سادسا: الصندوق

ينبغي على المراجع فحص وتقييم إجراءات الرقابة الخاصة بالنقدية للتأكد من فاعليتها.³

¹ محمد التهامي جربوع، ص ص: 151-153

² محمد السيد سرايبا، ص ص: 465-470

³ محمد السيد سرايبا، مرجع سابق، ص ص: 555-556

الفرع الثاني : إجراءات مراجعة جدول الحسابات

أولاً: عناصر المصروفات

1- عمليات الشراء: يعتمد المراجع في مجال قيامه بفحص ومراجعة العمليات المرتبطة بعناصر النشاط في شركة من عمليات الشراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام النشاط في الشركة من عمليات شراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام وإجراءات الرقابة الداخلية لهذه العمليات لتحديد مدى ونطاق هذا الفحص طبيعة الاختيارات الواجب القيام بها لإنجاز عمله في هذا المجال، إلى جانب قيامه باستخدام أدوات أساليب المراجعة الملائمة لمثل هذه العمليات التي تمثل العناصر الرئيسية لنشاط الشركة، ومن هذه الأساليب المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية والمراجعة الفنية إلى غير ذلك.¹

2- الرواتب وأجور العمال: تمثل الرواتب أو المرتبات المبالغ التي يتقاضاها العاملين في الشركة في مختلف المستويات الإدارية كما أنها تمثل عنصراً من أهم العناصر التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر والمؤثرة في تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومن ناحية أخرى تمثل هذه المرتبات عنصراً هاماً من عناصر المصروفات لكبر حجمها وثباتها نسبياً ودوريتها شهرياً.²

3- المصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى: ينبغي على المراجع بالنسبة للمصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى أن يتحقق من مدى دقتها وصحتها من خلال أسلوب المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية والدفترية باعتبار أن ذلك يعد أساس الفحص والمراجعة بالنسبة لمختلف عناصر النشاط سواء للمصروفات أو

المدفوعات أو الإيرادات النقدية.³

ثانياً : عناصر الإيرادات

¹ محمد السيد سراجيا، مرجع سابق، ص 594-595.

² محمد السيد سراجيا، مرجع سابق، ص 597-598.

³ محمد السيد سراجيا، مرجع سابق، ص 528-529.

- 1- عمليات البيع (المبيعات): ينبغي على المراجع الاهتمام بفحص ومراجعة كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أحد أهم عوامل تحقيق الإيرادات للشركة لذلك يلزم أن يخصص لها المراجع المزيد من العناية المهنية وبذل الجهد الملائم واللازم والكافي للتحقق من هذه العناصر ، اذ يلزم على المراجع فحص ومراجعة عملية البيع النقدي من خلال التحقق من إجراءات البيع وتحديد مدى سلامتها رقابيا.¹
- 2- الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى : قد تمثل هذه الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى بخلاف الإيرادات الرئيسية المتمثلة في المبيعات نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة، الأمر الذي يزيد من أهمية مراجعتها مستنديا وحسابيا.²

¹ محمد السيد سيرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 617-618

² محمد السيد سيرايا، مرجع نفسه، ص ص 540-541.

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية

المراجعة الخارجية هي عبارة عن عملية منظمة لتقييم الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة محل المراجعة بطريقة موضوعية للتأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ومن ثم إيصالها إلى الجهات المعنية، ومن هنا نستطيع القول بأنها عملية إنتقادية للتقارير المالية لأن المراجع يقوم بفحص السجلات المحاسبية وجميع الدفاتر والوثائق المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والتحقق من مطابقتها للواقع الفعلي ، وسنتطرق في هذا المبحث إلى بعض المفاهيم التي ستبرز لنا هذا.

المطلب الأول: وسائل فحص الحسابات

يختار مراجع الحسابات جملة من الطرق والوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه من فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بأدلة و قرائن هذه الطرق والوسائل هي:

✓ المشاهدة العينية

✓ مراجعة الدفاتر و الوثائق

✓ المصادقات المباشرة

✓ الفحص التحليلي

✓ تصريحات المسيرين

1-المشاهدة العينية (l'observation physique)

وهي أنجح وسيلة بلحاً إليها للمراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة و ذلك فيما يخص المخزونات، الأوراق المالية، والنقود و يتمثل ذلك في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير بإختبار المراجعة.¹

¹ محمد بوتن ، مرجع سبق ذكره، ص ص 89-90.

2- فحص الدفاتر و الوثائق

يقوم المراجع أحيانا بالتأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لها مثل مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرضية ونفقات أخرى، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور .

3- المصادقات المباشرة

تعد من أقوى الأدلة إذا حصل المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعها، ولكي تكون كذلك فطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها إختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها ، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.¹

4-المراجعة القياسية والفحص التحليلي

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات تغيراتها وتطورها ومدى تناسقها من دورة إلى أخرى ،فيما بينها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة . إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الإتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل وإنخفاض ديون الموردين وتدهور رأسمال العامل ، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض . مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المحزون إن القياس والتحليل هذا بتقنية يلجأ المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية للمراجعة التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد . تناسق المعلومات المالية في مجموعها هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير من النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه المعرفة مكانتها فيه .

¹ محمد بوتن ، مرجع سبق ذكره،ص ص 90-91.

5- تصريحات المسيرين

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروح عديدة ، شفوية في الغالب يدونها في أوراق عمله كنوطات ، يرجع إليها عند الحاجة ، وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى.¹

المطلب الثاني: مراجعة عناصر التقارير المالية

تضمن المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 العناصر الأساسية لتقرير المراجع ويجب أن يشتمل على:

- 1- العنوان : تقرير المراجع المستقل.
- 2- المرسل إليه : المساهمين أو مجلس الإدارة وفقا للشروط والتشريعات المحلية.
- 3- فقرة المقدمة : وتتضمن هذه الفقرة ما يلي:
 - وصف نطاق المراجعة بالتعبير على أنه تم وفق معايير المراجعة الدولية أو المعايير المحلية أو أي معايير أخرى مناسبة .
 - بيان بأن المراجعة قد تم التخطيط لها وأدائها للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من الانحرافات المادية .
 - يجب أن يتضمن تقرير المراجعة ما يلي:
 - أ. الفحص على أساس اختباري للأدلة لتأييد القيم والإفصاح عنها في القوائم المالية .
 - ب. تحديد التقديرات الهامة المقدمة بمعرفة الإدارة عند تحضير القوائم المالية .
 - ج. تقييم عام للبيانات المالية.
 - فقرة الرأي : يجب أن يحدد تقرير المراجع وبوضوح رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة.²

¹ محمد بوتن ، مرجع سبق ذكره، ص ص 91-92.

² المايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ

- تاريخ التقرير : يجب على المراجع كتابة تاريخ تقريره كما في تاريخ الانتهاء من المراجع حيث إن هذا التاريخ يعلم القارئ بأن المراجع أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها وحدثت حتى هذا التقرير على القوائم المالية وتقريره، حيث إن مسؤولية المراجع هي التقرير عن القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا يجب عليه عدم كتابة تاريخ تقريره قبل تاريخ توقيع واعتماد الإدارة للقوائم المالية .
- عنوان المراجع : يجب إن يتضمن التقرير عنوان محدد لمكتب المراجعة، وعادة المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسؤول عن المراجعة ؛
- توقيع المراجع : يجب إن يتضمن التقرير التوقيع، باسم مؤسسة المراجعة أو اسم المراجع الشخصي أو الاثنين معا، حيث إن تقرير المراجع عادة يتم توقيعه باسم مؤسسة المراجعة لأنه يفترض مسؤوليتها عن المراجعة.¹

المطلب الثالث : نماذج لمختلف التقارير المالية لمراجع الحسابات

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، وإبداء المراجع لرأيه يتم من خلال التقرير الذي يقدمه إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يحتويها هذا التقرير لضمان جودة التقارير المالية.

➤ تعريف التقرير : يمكن تعريف التقرير بأنه المنتج النهائي للمراجعة ووسيلة اتصال، يبدي المراجع من خلاله رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية² ، وتتبع أهميته من كونه الوسيلة التي يستطيع أن يعبر من خلالها عن رأيه حول مصداقية هذه

المالي الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، الجزائر، 2015-2016، ص ص 52-53.

¹ المايسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-54.

² محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 381.

القوائم وكذلك مسؤوليته عنها، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتتبع أهميته كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية¹.

➤ شكل ومحتوى التقرير النموذجي النظيف²

الشكل رقم (2-1): التقرير النموذجي النظيف

إسم التقرير	تقرير المدقق المستقل
المخاطبون	إلى مساهمي مؤسسة
فقرة النطاق	قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي لمؤسسة..... 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 ، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيساً على تدقيقنا . قمنا بإجراء التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة) ، ويتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية . وتشمل التدقيق (بناء على أساس إختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإنصاح بالقوائم المالية . كما يشمل التدقيق أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها، وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة . ونعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساساً مناسباً لإبداء الرأي. في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لمؤسسة..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.
إسم المدقق	
تاريخ التقرير	في/../....
	العنوان

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،

مصر، 2007، ص 649.

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص114.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 649.

الشكل رقم (2-2): يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المدقق المستقل
(نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، والرأي في التقرير التوضيحي).
مع إعداد اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا ، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقوم مخزون البضاعة (X) في 12/31/ن وذلك بالتحويل إلى طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً بدلاً من طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً ، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم (11) على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في 12/31/ن بمبلغ.....، ونقص بحمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ بمبلغ..... أيضاً.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال متطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، ج1، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001، ص 186

الشكل (2-3): يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

تقرير المدقق المستقل
(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)
مع عدم اعتبار ذلك تحفظاً على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن مؤسسة..... تستمر في العمل، وكما هو موضح بالإيضاح رقم (15) للمرفق بالقوائم المالية، تعاني مؤسسة..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزاً في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار ، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضاً خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب ، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكيد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2007، ص 517

الشكل رقم (2-4): يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما

تقرير المدقق المستقل
(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)
مع عدم إعتبار ذلك تحفظاً على رأينا ، يشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم (8) المرفق بالقوائم المالية حيث توجد دعوى لحماية حقوق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد المؤسسة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعى نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا يزال وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة هذا ولا تشمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

المصدر : حسين القاضي وحسين دحدوح ، أساسيات التدقيق وفق المعايير

الدولية ، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 1999، ص 338

المطلب الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية

حتى نتعرف على مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير سنستعرض بعض نتائج الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.

تناولت بعض الدراسات السابقة العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقرير المالي، وأشارت إلى أن جودة المراجعة تؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية من خلال زيادة مصداقيتها، وبالتالي يمكن اعتبار جودة المراجعة من محددات جودة التقارير المالية، ويؤكد ذلك مراجع الحسابات في التأكيد على التقرير المالي الذي ينتهي برأيه فيه إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة¹.

(بدوي، 2020، ص175)

ثمة بعد آخر لعلاقة جودة المراجعة بجودة التقرير المالي وهو خطر التقاضي الذي يعد حافزا يدفع مراجع الحسابات إلى الاهتمام بجودة المراجعة، ومن ثمة التقرير المالي، فمراجعي الحسابات مسئولين قانونيا عن القوائم المالية المضللة برغم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

¹ بدوي هبة الله عبد السلام، أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستفتاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل، رسالة ماجستير، جامعة الاسكندرية، مصر ، 2020، ص ص 175-176

كما قامت بعض الدراسات بقياس جودة المراجعة من خلال نوع التقرير وأتباع عملية المراجعة وأيضا حجم مكتب المراجعة، كما قامت الدراسة بقياس فعالية لجان المراجعة من خلال حجمها وخبرتها وعدد مرات انعقادها، وخلصت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين فعالية لجان المراجعة بصفة عامة وحجمها بصفة خاصة وجودة التقرير المالي، وعلاقة ايجابية بين جودة المراجعة بصفة عامة ونوع تقرير المراجعة بصفة خاصة وجودة التقرير المالي، واوضحت الدراسة الى ان اصدار مراجع الحسابات لتقرير نظيف يشير الى اطمئنانه للمعلومات الواردة بالتقارير المالية .

كما أكدت الدراسات المحاسبية أن الهدف من تشكيل لجنة المراجعة هو توفير ضمانات بخلو التقارير المالية للمؤسسة من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بالإضافة الى زيادة وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي، وكل هذا من أجل تحسين شفافية التقارير المالية وزيادة ثقة المستخدمين فيها، حيث أن تشكيل لجنة مراجعة من مديرين غير تنفيذيين يشجع بقوة على زيادة استقلالية المراجع الخارجي، وهو ما يحسن من جودة التقارير المالية للمؤسسة.¹ (بوسنة 2020، ص 765-766)

باستخدام مقياس سمعة مدققي الحسابات بالإضافة الى بذل العناية المهنية، قامت الدراسة "Eftekhari" بقياس جودة التقرير المالي من خلال اجمالي الاستحقاقات وتكاليف الوكالة من خلال درجة الرفع المالي وجودة المراجعة بسمعة مراجعي الحسابات وبذل العناية المهنية، وتوصلت الدراسة الى وجود أثر ايجابي وجوهري لمشكلات الوكالة على جودة المراجعة ووجود أثر جوهري وايجابي لجودة التدقيق على جودة التقرير المالي.

فيما يتعلق بأثر جودة المراجعة على ملاءمة المعلومات الواردة في التقارير المالية، فقد توصلت دراسة "Lawson and Boldin" إلى ان انخفاض القدرة التنبؤية للاستحقاقات مع زيادة حجم مكتب المراجعة وهو ما ارجعته الدراسة الى الضغط المتزايد والخوف من فقدان

¹ بوسنة حمزة، أثر لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة إضافية، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد السادس، العدد 2، الجزائر، 2020.

سمعتها، كما توصلت الى ارتفاع القيمة التنبؤية للاستحقاقات العادية والغير عادية مع زيادة حجم مكتب المراجعة، وهو ما ارجعته الدراسة الى الاستقلال الإضافي لمكاتب المراجعة الكبيرة ومواردها المختلفة وذلك بالمقارنة بمكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم.¹

¹ بدوي هبة الله عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص ص 177، 179.

خلاصة الفصل :

تم التعرف من خلال هذا الفصل على الإطار النظري للتقارير المالية ،حيث عرفنا التقارير المالية يجب أن تكون فنية ومحايدة حتى تستطيع تلبية جميع الأهداف المنتظرة من المراجعة الخارجية بالنسبة لكل الأفراد المستفيدين من خدماتها. إن عمل المراجع لا يكتمل دون تقرير نهائي ومفصل ومستوفي لجميع الشروط الشكلية والموضوعية ، وهذا ما يساهم في جودة ضمان جودة القوائم المالية من عدمها.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

التمهيد

بعد ما تم التطرق للإطار النظري للدراسة، ووفقاً لأهمية دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية، وقصد الوصول إلى إسقاط الجانب النظري ونتائج تمكنا من الإجابة على الإشكالية المطروحة و كذلك إختبار الفرضيات، سوف نقوم بإجراء دراسة ميدانية، نعتمد فيها منهج مسح الآراء عن طريق أداة الإستبان للوصول من خلالها إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الإختصاص من خبراء محاسبين و محافظي حسابات و محاسبين معتمدين للحصول على البيانات اللازمة وتحليل نتائجها للوصول للهدف المنشود، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان و إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

تعتبر الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية ذات أهمية كبيرة , فمن خلالها يتسنى للباحث أن يثبت أو ينفي فرضيته عبر النتائج المتوصل إليها و يعالج الأشكال المطروح, فكلما كانت البيانات المستخدمة ذات مصدقية من حيث جمعها ودراستها وتحليلها كلما كان لهاته الدراسة قيمة علمية وعملية.

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية

سيتم توضيح و التعريف في هذا المطلب بالطريقة المستخدمة في الدراسة, وذلك من خلال تحديد مجتمع و عينة الدراسة ووصف خصائصها.

✓ أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

بكوننا نسعى من خلال دراستنا إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية, لذلك تم التركيز في مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص و ممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف, كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية و العلمية في أشخاص موضوع الدراسة, حتى تكون لهم القدرة و التمكن من الحكم على موضوع الاستبيان .

ومع وجود بعض الصعوبات في إيجاد العدد المناسب من الأساتذة و كذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع بحثنا وكذلك صعوبات في تحديد مجتمع الدراسة إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عدد ممكن مع مراعاة توفر الكفاءة المهنية و المعرفة العلمية للحصول على إجابة موثوقة قدر الإمكان وفي ضل ذلك تم توزيع 40 إستمارة إستبيان على نطاق واسع ولكن وتم إسترجاع 35 إستمارة بما يعادل نسبة إسترجاع 87.5%, كما هو موضح في جدول تالي:

الجدول رقم (3-1): النتائج الإحصائية للإستمارات الإستبيان الموزعة.

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
الإستمارات الموزعة	40	%100
الإستمارات الملغاة	05	%12.5
الإستمارات الصالحة للتحليل	35	87.5%

✓ ثانيا: الخصائص العامة للعينة

والتي تتمثل فيما يلي :

1- خصائص العينة من حيث الجنس:

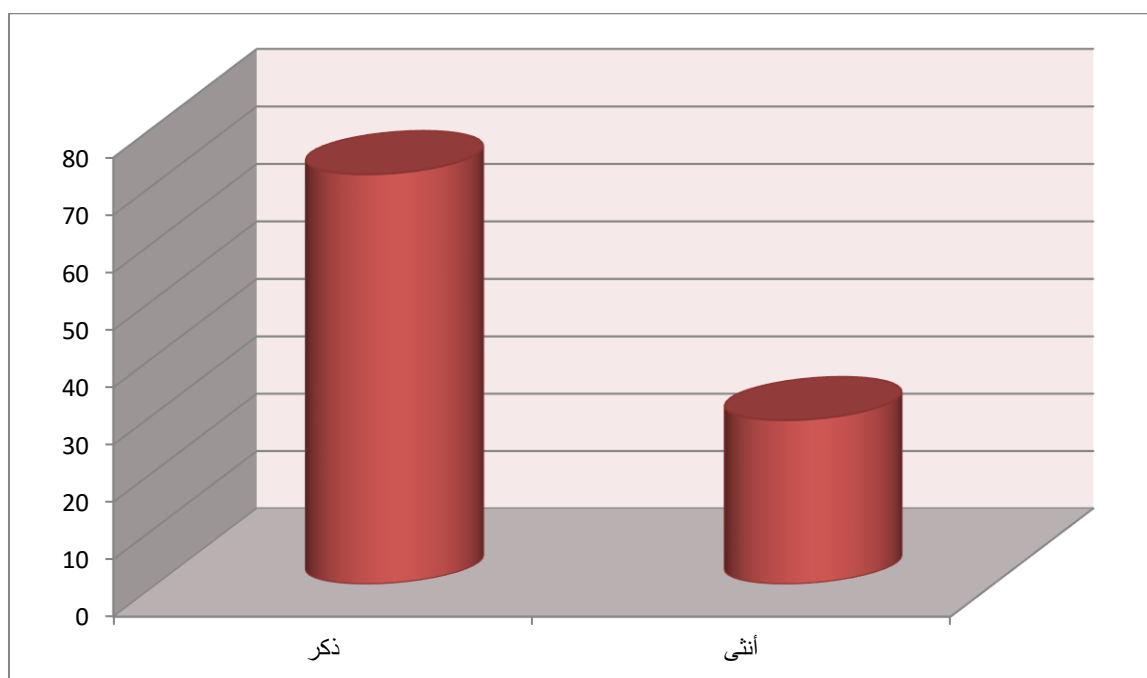
يمكن إبرازها من خلال الجدول و الشكل التاليين:

الجدول رقم (3-2): خصائص العينة من حيث متغير الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	25	%71.4
أنثى	10	%28.6
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-1): خصائص العينة من حيث متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال الجدول و الشكل البياني يتضح لنا نسبة الذكور من العينات أكبر من نسبة الإناث حيث بلغت نسبتهم 71.4% أي أكثر من الإناث الذين بلغت نسبتهم 28.6%

2- خصائص العينة من حيث المستوى العلمي :

يمكن إبرازها من خلال الجدول و الشكل التاليين:

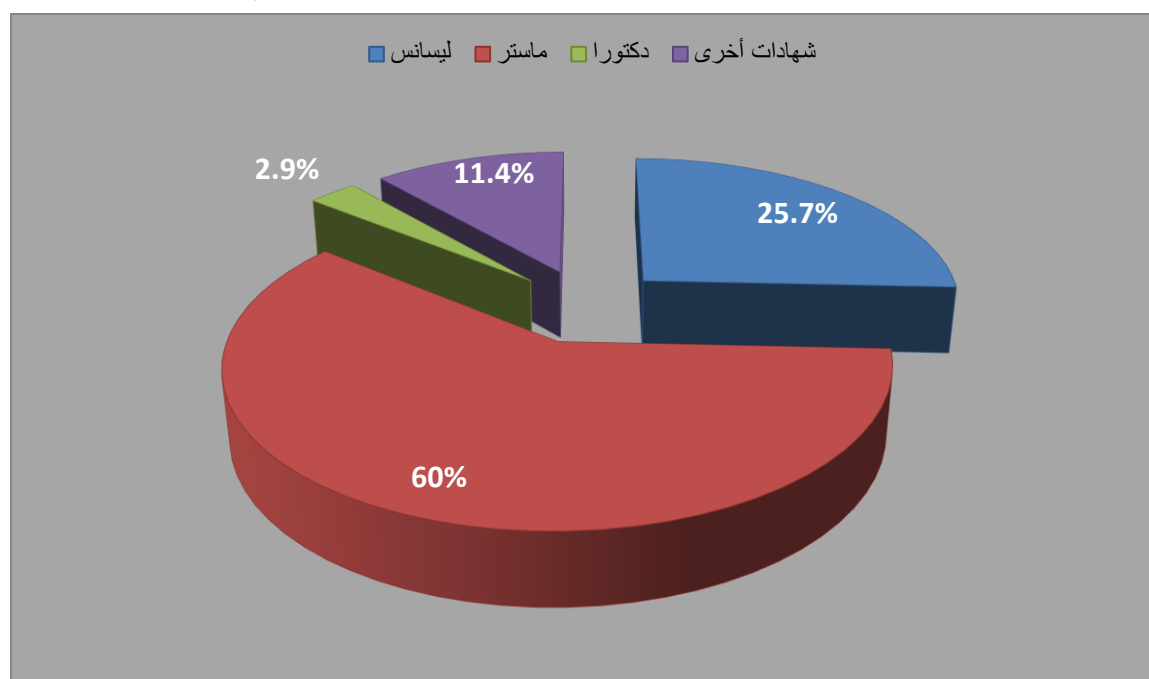
الجدول رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	09	25.7%
ماستر	21	60%
دكتورا	01	2.9%

شهادات أخرى	04	11.4%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-2): يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة حيث أن فئة الأكبر هم المتحصلين على شهادة الماستر بنسبة 60% وفي المرتبة الثانية جاءت الفئة المتحصلة على مستوى ليسانس بنسبة 25.7% وتليهم الفئة الثالثة بنسبة 11.4% وهي الفئة المتحصلة على شهادات أخرى في حين أن فئة المتحصلين على شهادة الدكتورا جاءت هي الأخيرة بنسبة 2.9%.

3- خصائص العينة من حيث العمر:

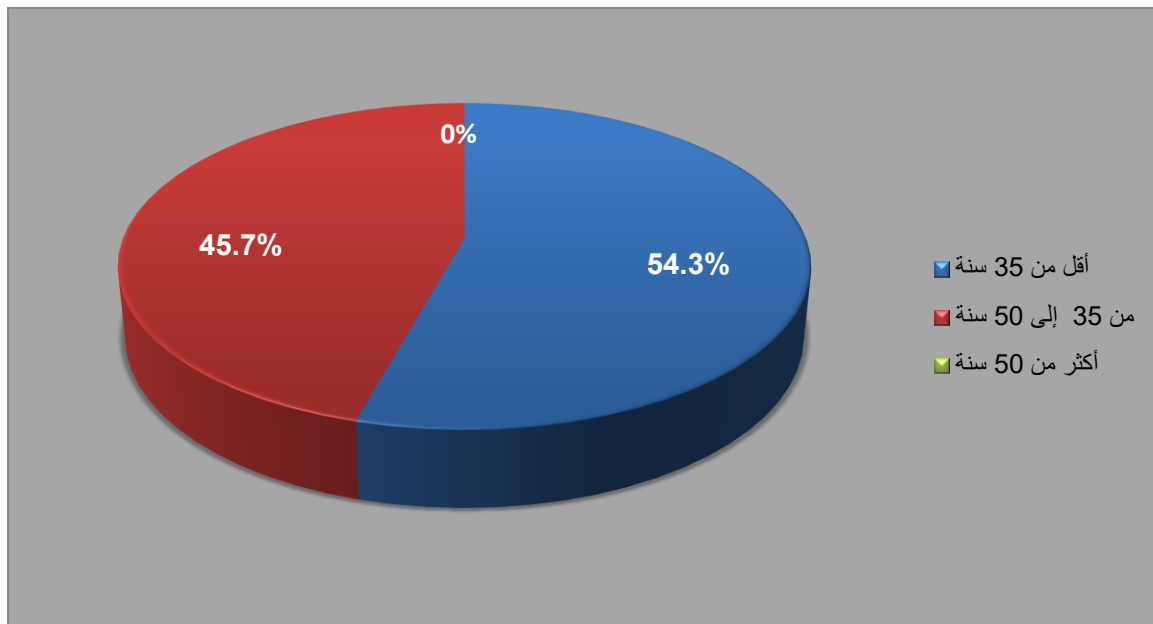
يمكن إبرازها من خلال الجدول و الشكل التاليين:

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 35 سنة	19	54.3%
من 35 إلى 50 سنة	16	45.7%
أكثر من 50 سنة	0	0%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

ومن خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة أقل من 35 سنة بنسبة 54.3% و تليها بنسبة 45.7% فئة 35 إلى 50 سنة أما فئة أكثر من 50 سنة جاءت الأخيرة بنسبة 0% لأنه لم نتحصل على أي عينة تفوق سن 50 سنة .

4-خصائص العينة من حيث المهنة:

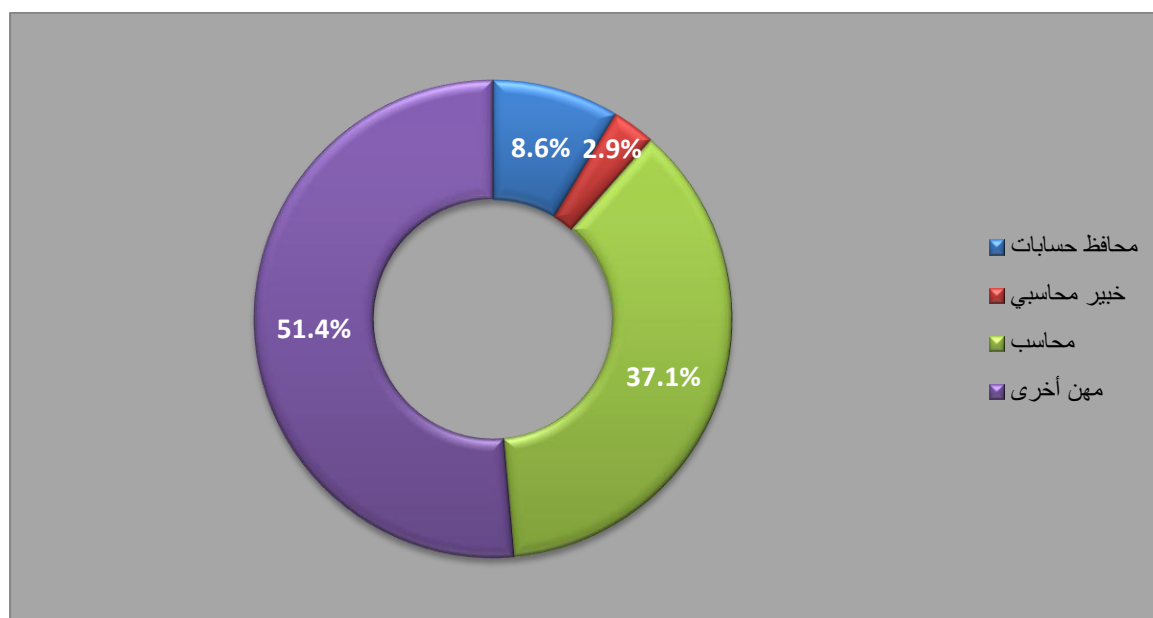
يمكن إبرازها من خلال الجدول والشكل التاليين:

جدول رقم(3-5):توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظ الحسابات	03	%8.6
خبير محاسبي	01	%2.9
محاسب	13	%37.1
مهن أخرى	18	%51.4
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم(3-4):يمثل عينة الدراسة حسب المهن



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة وقد جاء الترتيبهم كالاتي أكبر نسبة هي نسبة المهن الأخرى 51.4% (وتتضمن هذه المهن مسيرين الشركات و الأساتذة وعدت مهن أخرى) وتليها بنسبة 37.1% مهنة المحاسب أما مهنة محافظ الحسابات جاءت ثالثا بنسبة 8.6% أما أخيرا جاءت مهنة الخبير المحاسبي بنسبة 2.9% .

5-خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية:

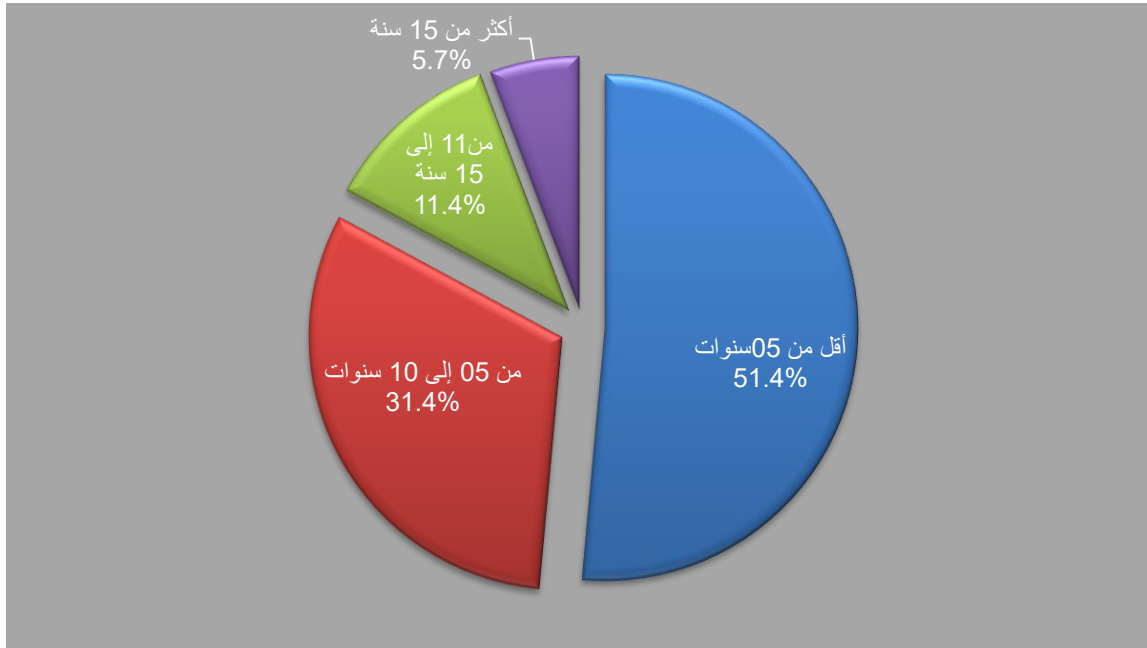
يمكن إبرازها من خلال الجدول و الشكل التاليين:

جدول رقم (3-6):توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	18	51.4%
من 05 إلى 10 سنوات	11	31.4%
من 11 إلى 15 سنة	04	11.4%
أكثر من 15 سنة	02	5.7%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-5): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجدان الفئة التي لديها خبرة أقل من 05 سنوات هي الفئة الأكبر بنسبة 51.4% أما الفئة التي تملك خبرة من 05 إلى 10 سنوات فتليهم بنسبة 31.4% وبعدها فئة الخبرة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 11.4% أما أقل فئة فهي فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 5.7%.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة و الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات تم الاعتماد في هذه الدراسة على الإستبيان كوسيلة للحصول على البيانات المتعلقة بالمراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و التقارير المالية من عينات الدراسة، وبالنسبة الإحصائي تم إستخدام برنامج من خلال أدواته الإحصائية لمعالجة و تحليل البيانات التي تم الحصول عليها. spss v22

✓ أولاً: الإختيار

مرت عملية بناء الإختيار حتى وصل إلى شكله النهائي بمراحل متعاقبة ،يمكن إيجازها كالآتي:

1-بناء الإختيار: تم إعداد إختيار الدراسة و فحصه كالآتي:

-الإستفادة من تجارب الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات دراستنا.

- تصميم إختيار مبدئي و عرضه على الأستاذ المشرف.

- تعديل التصميم المبدئي بناء على توجيهات الأستاذ المشرف.

2- وصف الإختيار: شمل الإختيار قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول : تم تخصيص هذا القسم للبيانات الشخصية لافراد عينة الدراسة (الجنس، المستوى التعليمي، العمر، المهنة، الخبرة المهنية).

القسم الثاني: يتضمن محورين أساسيين تنقسم عباراتهم كالآتي:

-المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية: تم التطرق في هذا المحور إلى المراجعة الخارجية ومفاهيمها ويتكون هذا المحور بدوره 23عبارت تنقسم إلى اربعة اجزاء .

- الجزء الأول : ويتكون هذا الجزء من خمس عبارات (من 1 إلى 5) متعلقة بقبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة

- الجزء الثاني: ويتكون هذا الجزء من سبعة عبارات(من 6 إلى 12) متعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية

- الجزء الثالث: ويتكون أيضا من سبعة عبارات (من 13 إلى 19) متعلقة بجمع أدلة الأثبات

- الجزء الرابع: يتكون هذا الجزء من اربعة عبارات (من 20 إلى 23) متعلقة بإعداد التقارير

المحور الثاني: مدى جودة التقارير المالية: تم التطرق في هذا المحور إلى تأثير المراجعة الخارجية في مدى جودة التقارير المالية ويتكون هذا المحور من 13 عبارت.

الجدول رقم (3-7): وصف عبارات الإستبيان

المحور	عدد الأسئلة
الإطار النظري للمراجعة الخارجية	23
مدى جودة التقارير المالية	13

المصدر: من إعداد الطلبة.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي و الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الإستبيان ، وبالتالي يسهل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

التقييم	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

ويوضح الجدول الآتي المعيار الذي يتم على أساسه التحميل بناء على قيم المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (3-8):مقياس التحليل الإحصائي

التقييم	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
المجال	4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

✓ ثانيا: إختبار ثبات و صدق العينة و التحليل الإحصائي الوصفي للإستبيان

1. إختبار ثبات و صدق العينة:

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ، وقد تم إستخدام معامل ألفا كرونباخ لأختبار ثبات الإستبيان ، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على عكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي واحد الصحيح، و كلما إقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا و كلما إقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا إذا كانت النتيجة أقل من 60%

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطا إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و

70%

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيدا إذا كانت النتيجة محصورة من 70% و 80%

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا إذا كانت النتيجة أكبر من 80%

الجدول رقم (3-9): توزيع معامل ألفا كرونباخ و معامل الصدق

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق	محاوِر الإستبيان
الإطار النظري للمراجعة الخارجية	23	0.841	0.917	المحول الاول
مدى جودة التقارير المالية	13	0.814	0.902	المحول الثاني
مجموع المحاور	36	0.887	0.941	

بالإعتماد على قاعدة البيانات التي تم تحليلها بواسطة برنامج SPSS V22 تم التحصل على معامل ألفا كرونباخ و بحساب الجذر التربيعي له تحصلنا على قيم أكبر من 0.5 لكل عنصر من عناصر المتغيرين ، والملاحظ انه مقبول جدا .

2. الأدوات الإحصائية المستخدمة:

إعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (**Statistical package for the social sciences**) في إصداره رقم 22 و ذلك من اجل معالجة و تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الإستبيان ومن الأدوات التي تم استعمالها في الدراسة :

❖ التوزيعات التكرارية و النسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة و المعلومات العامة للعينات.

❖ الانحرافات المعيارية .

❖ المتوسطات الحسابية.

❖ تحليل التباين الأحادي ANOVA.

المبحث الثاني : تحليل نتائج الإستبيان و إختبار فرضيات الدراسة

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حصر نتائج الإستبيان في جدول وتم ترتيب الإجابات على حسب التسلسل التي جاءت عليه في إستمارة الإستبيان ، ثم تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية.

المطلب الأول : تحليل النتائج الخاصة بالإطار النظري للمراجعة الخارجية.

لدينا الجدول التالي الذي يبرز آراء العينات حول الاطار النظري للمراجعة الخارجية:

الجدول رقم (3-10): نتائج آراء عينة الدراسة حول الإطار النظري للمراجعة الخارجية

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
الجزء الأول: قبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة			
1- يجب على المراجع الخارجي القيام بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	4.31	0.71	موافق بشدة
2- يجب على المراجع الخارجي تخصيص مساعدين و الإشراف عليهم كي ينجزو مهامهم في الوقت المناسب	4.00	0.64	موافق
3- يجب على المراجع الخارجي فحص النظام المحاسبي و الاطلاع على نتائج الأعمال السابقة	4.22	0.64	موافق بشدة
4- يجب على المراجع الخارجي القيام بزيارات ميدانية لمختلف فروع و أقسام الشركة	3.94	0.90	موافق
5- يجب على المراجع الخارجي الاطلاع على الوثائق الخارجية للشركة	4.02	0.92	موافق
المتوسط العام لقبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة	4.10	0.42	موافق
الجزء الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.			
6- يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية .	4.17	0.70	موافق
7- يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	4.05	0.80	موافق
8- يقوم المراجع الخارجي باختبارات الإلتزام .	3.71	1.04	موافق
9- يستخدم المراجع الخارجي أسلوب القائمة التذكيرية.	3.62	0.73	موافق
10- يستخدم المراجع الخارجي أسلوب فحص النظام المحاسبي.	4.11	0.67	موافق

موافق	0.73	3.77	11-المراجع الخارجي يستخدم طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
موافق	1.09	3.48	12-المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
موافق	0.45	3.84	المتوسط العام لتقييم نظام الرقابة الداخلية
الجزء الثالث: جمع أدلة الإثبات.			
موافق	1.17	3.74	13- يجمع المراجع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.
موافق	0.73	4.14	14- يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات
موافق	1.01	3.82	15- يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.
موافق	0.72	4.05	16- يجب على المراجع الخارجي القيام بالجرد الفعلي و المعاينة.
موافق بشدة	0.75	4.31	17- يتحقق المراجع الخارجي من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع قيود الإفتتاحية للسنة الحالية.
موافق	0.75	4.11	18- يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.
موافق	0.83	3.88	19-يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية.
موافق	0.50	4.01	المتوسط العام لجمع ادلة الاثبات
الجزء الرابع:إعداد التقارير.			
موافق	0.90	4.20	20-يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية و كاملة لإعلام المستخدم
موافق	0.89	3.97	21- يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

موافق بشدة	0.67	4.31	22- يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية
موافق	0.81	3.91	23- يجب أن تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.
موافق	0.62	4.10	المتوسط العام لإعداد التقارير

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

يظهر الجدول السابق المتوسطات الحسابية التي تحدد اتجاهات عينة الدراسة والتي تظهر إيجابية نحو أجزاء الأربعة للمحور الأول و جميع عبارتها المتعلقة بالإطار النظري للمراجعة الخارجية وتنقسم كالتالي:

الجزء الأول : بلغ المتوسط الحسابي للجزء الأول 4.10 والذي يقع بين 3.4 و أقل من 4.2 مع إنحراف معياري وصل الى 0.42.

الجزء الثاني: بلغ المتوسط الحسابي للجزء الثاني 3.84 و الذي يقع بين 3.4 و اقل من 4.2 مع انحراف معياري قدره 0.45.

الجزء الثالث : بلغ المتوسط الحسابي للجزء الثالث 4.01 والذي يقع بين 3.4 و اقل من 4.2 مع انحراف معياري قدره 0.50.

الجزء الرابع: بلغ المتوسط الحسابي للجزء الرابع 4.10 والذي يقع بين 3.4 و اقل من 4.2 مع انحراف معياري وصل قدره الى 0.62 .

ونلاحظ من المتوسطات الحسابية للأجزاء الأربعة أنها تقع في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي ، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق ، و التي تؤكد رضا و موافقة أغلبية أفراد العينة حول الإطار النظري للمراجعة الخارجية وهذا ما تؤكد كذلك نسب الانحراف المعياري للأجزاء الأربعة و التي تظهر تقارب في أجوبة أفراد العينة.

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي و الهدف الذي يراد الوصول اليه تم القيام بتحليلها حسب الالهمية و حسب توجه اغلبية افراد العينة التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية ، وهي كالتالي :

- في الفقرة رقم(1) بلغ المتوسط الحسابي 4.31 و يدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يجب على المراجع الخارجي القيام بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.
- في الفقرة رقم(2) بلغ المتوسط الحسابي 4.00 و يدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أنه يجب على المراجع الخارجي تخصيص مساعدين و الإشراف عليهم كي ينجزو مهامهم في الوقت المناسب.
- في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 4.22 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة بشدة على أنه يجب على المراجع الخارجي فحص النظام المحاسبي و الاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.
- في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 3.94 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أنه يجب على المراجع الخارجي القيام بزيارات ميدانية لمختلف فروع و أقسام الشركة.
- في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 4.02 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أنه يجب على المراجع الخارجي الاطلاع على الوثائق الخارجية للشركة.
- في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي 4.17 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أن يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي 4.05 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.

- في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي 3.71 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يقوم المراجع الخارجي باختبارات الإلتزام.

- في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي 3.62 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يستخدم المراجع الخارجي أسلوب القائمة التذكيرية.

- في الفقرة رقم (10) بلغ المتوسط الحسابي 4.11 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يستخدم المراجع الخارجي أسلوب فحص النظام المحاسبي.

- في الفقرة رقم (11) بلغ المتوسط الحسابي 3.77 ويدل ذلك على أن أغلبية

أفراد العينة موافقة على أن المراجع الخارجي يستخدم طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- في الفقرة رقم (12) بلغ المتوسط الحسابي 3.48 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- في الفقرة رقم (13) بلغ المتوسط الحسابي 3.74 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يجمع المراجع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.

- في الفقرة رقم (14) بلغ المتوسط الحسابي 4.14 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.

- في الفقرة رقم (15) بلغ المتوسط الحسابي 3.82 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.

- في الفقرة رقم (16) بلغ المتوسط الحسابي 4.05 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أنه يجب على المراجع الخارجي القيام بالجرد الفعلي و المعاينة.

- في الفقرة رقم (17) بلغ المتوسط الحسابي 4.31 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة بشدة على أن يتحقق المراجع الخارجي من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع قيود الإفتتاحية للسنة الحالية.

- في الفقرة رقم (18) بلغ المتوسط الحسابي 4.11 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.

- في الفقرة رقم (19) بلغ المتوسط الحسابي 3.88 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أن يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.

- في الفقرة رقم (20) بلغ المتوسط الحسابي 4.20 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أنه يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية و كاملة لإعلام المستخدم.

- في الفقرة رقم (21) بلغ المتوسط الحسابي 3.97 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة على أنه يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

- في الفقرة رقم (22) بلغ المتوسط الحسابي 4.31 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة

موافقة بشدة على أنه يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.

- في الفقرة رقم (23) بلغ المتوسط الحسابي 3.91 ويدل ذلك على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أنه يجب أن تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج الخاصة بمدى جودة التقارير المالية

لدينا الجدول التالي الذي يبرز آراء العينات حول مدى جودة التقارير المالية:

الجدول رقم(3-11): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى جودة التقارير المالية.

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1- تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.	4.25	0.78	موافق بشدة
2- يجب على المؤسسة أن تراعي الوعي و الإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند الإفصاح عن معلوماتها المالية.	4.14	0.77	موافق
3- المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المالية المستقبلية.	4.20	0.83	موافق
4- يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي و الأداء المستقبلي لها.	4.22	0.80	موافق بشدة
5- يكون الأسلوب الذي تعرض بيه المؤسسة معلوماتها المالية قادرا على تغيير الخاصية التنبؤية فيها.	3.71	0.71	موافق
6- تكون المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على	3.85	0.91	موافق

			تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدى متخذي القرار.
موافق	1.24	3.57	7-المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.
موافق	0.56	3.97	8- يجب أن تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.
موافق	0.83	3.65	9- عند عرض المؤسسة لمعلوماتها المالية يأثر توازن المؤسسة وعدم حذف اي معلومة على القرارات المستقبلية للمستخدمين.
موافق	0.80	3.85	10- التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية للمؤسسة لفترات أخرى .
موافق	0.85	3.74	11- يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة وفقا لمفهومى الثبات و الإتصال.
محايد	1.11	3.40	12- التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية لمنشأة أخرى.
موافق	0.67	3.88	13- تقوم المؤسسة بالأفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها التقارير المالية.
موافق	0.47	3.88	المتوسط العام لمدى جودة التقارير المالية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج spss

ويظهر الجدول أن إتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى جودة التقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.88 و الذي يقع بين 3.40 وأقل من 4.20 ويقع هذا المتوسط الحسابي في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخامسي وهي الفئة التي تشير الى درجة موافق و التي تؤكد رضا و موافقة اغلبية افراد العينة حول محور مدى جودة التقارير المالية ،ويمكن أن نلاحظ ايضا ان الإنحراف المعياري العام جاء بقيمة 0.47 والتي تدل على تقارب أجوبة أفراد العينة.

- ولتلبية الغرض البحثي المراد الوصول اليه تم تحليل النتائج حسب الاهمية و حسب توجه الاغلبية من افراد عينة الدراسة التي تبينها لنا المتوسطات الحسابية وقد جاءت كتالي :
- في الفقرة رقم(1) بلغ المتوسط الحسابي 4.25 مما يدل على أن الأغلبية توافق وبشدة بالنسبة لأنه يجب لى المؤسسة أن تحرص على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.
 - في الفقرة رقم(2) بلغ المتوسط الحسابي 4.14 مما يدل على أن الأغلبية توافق بالنسبة لأنه يجب على المؤسسة أن تراعي الوعي و الإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند الإفصاح عن معلوماتها المالية.
 - في الفقرة رقم(3) بلغ المتوسط الحسابي 4.20 مما يدل على أن الأغلبية توافق بالنسبة لأن المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة لها القدرة على التأثير في القرارات المالية المستقبلية.
 - في الفقرة رقم(4) بلغ المتوسط الحسابي 4.22 مما يدل على أن الأغلبية توافق وبشدة على أنه يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي و الأداء المستقبلي لها.
 - في الفقرة رقم(5) بلغ المتوسط الحسابي 3.71 مما يدل على أن الأغلبية توافق على أن الأسلوب الذي تعرض بيه المؤسسة معلوماتها المالية قادرا على تغيير الخاصية التنبؤية فيها.
 - في الفقرة رقم(6) بلغ المتوسط الحسابي 3.85 مما يدل على أن الأغلبية توافق على أن

المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدى متخذي القرار.

- في الفقرة رقم(7) بلغ المتوسط الحسابي 3.57 مما يدل على أن الأغلبية توافق على أن المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.

- في الفقرة رقم(8) بلغ المتوسط الحسابي 3.97 مما يدل على أن الأغلبية توافق بالنسبة لأنه يجب أن تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.

- في الفقرة رقم(9) بلغ المتوسط الحسابي 3.65 مما يدل على أن الأغلبية توافق على أن عرض المؤسسة لمعلوماتها المالية يآثر توازن المؤسسة وعدم حذف اي معلومة على القرارات المستقبلية للمستخدمين.

- في الفقرة رقم(10) بلغ المتوسط الحسابي 3.85 مما يدل على أن الأغلبية توافق على أن التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية للمؤسسة لفترات أخرى .

- في الفقرة رقم(11) بلغ المتوسط الحسابي 3.74 مما يدل على أن الأغلبية توافق بالنسبة لأنه يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة وفقا لمفهومي الثبات و الإتصال.

- في الفقرة رقم(12) بلغ المتوسط الحسابي 3.40 مما يدل على أن الأغلبية محايدة على أن التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية لمنشأة أخرى.

- في الفقرة رقم(13) بلغ المتوسط الحسابي 3.88 مما يدل على أن الأغلبية توافق بالنسبة

لأنه يجب على المؤسسة أن تقوم بالأفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها التقارير المالية.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

تم صياغة فرضية رئيسية مقسمة إلى أربع فرضيات فرعية لدراسة هذا الموضوع وسيتم إختبرها بالإعتماد على نموذج الانحدار البسيط و إختبار فيشر **Anova** .

✓ اولا: دراسة الفرضيات

جاءت الفرضية الرئيسية الأولى " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية و جودة المعلومات المحاسبية في تحسين التقارير المالية " مقسمة الى أربعة فرضيات فرعية :

1-الفرضية الفرعية الأولى : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد قبول المهنة وتخطيط عملية المراجعة في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

2-الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

3- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد جمع أدلة الإثبات في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

4- الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد إعداد التقارير في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

ولاختبار صحة هذه الفرضيات تم استخدام الانحدار البسيط و الذي يقيس أثر المتغيرات المستقلة :

- قبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة

- تقييم نظام الرقابة الداخلية

- جمع أدلة الإثبات

- اعداد التقارير المالية على المتغير التابع جودة التقارير المالية .

1-اختبار الفرضية الفرعية الاولى : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء قبول المهنة

وتخطيط عملية المراجعة في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$

الجدول رقم(3-12): نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولى.

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية	المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار).				القدرة التفسيرية	
	ت	ت	Fقيمة	sig	B	T	SIG	R	R2
الانحدار	0.772	0772	3.667	0.64	2.415	3.134	0.004	0.316	0.100
الخطأ	6.948	0.211			0.072	1.915	0.064		
الكلية	7.720				اقبول المهنة وتخطيط عملية المراجعة				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

يوضح الجدول رقم 12 بأن قيمة معامل الانحدار بالنسبة لمتغير قبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة 2.415 ، وقيمة t المقابلة لهذه الاخير هي 3.134 والتي تشير الى ان قبول المهنة و تخطيط المراجعة له تاثير على مدى جودة التقارير ، بمستوى معنوي sig قيمتها 0.004 ومعامل التحديد R2 قد بلغ 0.100 بمعنى 10% من التغيرات الحاصلة في مدى جودة التقارير المالية سببها التغيرات التي تحدث في قبول المهنة وتخطيط عملية المراجعة اما الباقي ترجع الى عوامل اخرى ومنه فهي قيم دالة احصائيا عند مستوى معنوي $0.05 \leq (\alpha)$ وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائمة على وجود تاثير ذو دلالة احصائية لبعء قبول المهنة وتخطيط عملية المراجعة في تحسين التقارير المالية $0.05 \leq (\alpha)$.

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم (3-13): نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية.

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار).			القدرة التفسيرية		
	ت	ت	Fقيمة	sig	B	T	SIG	R	R2	
الانحدار	1.396	1.396	7.282	0.011	CONSTANT	3.367	0.002	0.425a	0.181	
الخطأ	6.325	0.192			تقييم نظام الرقابة	0.064	2.699			0.011
الكلية	7.720									

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

يوضح الجدول رقم 13 بأن قيمة معامل الانحدار بالنسبة لمتغير تقييم نظام الرقابة الداخلية 2.162 ، وقيمة t المقابلة لهذه الاخير هي 3.367 والتي تشير الى ان تقييم نظام الرقابة الداخلية تاثير على مدى جودة التقارير ، بمستوى معنوي sig قيمتها 0.002 ومعامل التحديد R2 قد بلغ 0.181 بمعنى 18.1% من التغيرات الحاصلة في مدى جودة التقارير المالية سببها التغيرات التي تحدث في تقييم نظام الرقابة الداخلية اما الباقي ترجع الى عوامل اخرى ومنه فهي قيم دالة احصائيا عند مستوى معنوي $0.05 \leq (\alpha)$ وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائمة على. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبعء تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (3-14): نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة.

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار).				القدرة التفسيرية	
			Fقيمة	sig		B	T	SIG	R	R2

0.277	a0.526	0.002	3.349	1.892	CONSTAN	0.001	12.620	2.136	2.136	الانحدار
		0.001	3.552	0.071	جمع ادلة الاثبات			0.169	5.585	الخطأ
									7.720	الكلي

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

يوضح الجدول رقم 14 بأن قيمة معامل الانحدار بالنسبة لمتغير جمع أدلة الاثبات 1.892، وقيمة t المقابلة لهذه الاخير هي 3.349 والتي تشير الى ان جمع ادلة الاثبات تآثر على مدى جودة التقارير ، بمستوى معنوي sig قيمتها 0.002 ومعامل التحديد R2 قد بلغ 0.277 بمعنى 27.7% من التغيرات الحاصلة في مدى جودة التقارير المالية سببها التغيرات التي تحدث في جمع ادلة الاثبات اما الباقي ترجع الى عوامل اخرى ومنه فهي قيم دالة احصائيا عند مستوى معنوي $0.05 \leq (\alpha)$ وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد جمع أدلة الإثبات في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (3-15): نتائج تقدير الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة.

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية	المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار).				القدرة التفسيرية	
								R	R2
الانحدار	2.421	2.421	15.079	0.000	CONSTAN	2.141	4.716	0.000	a0.560
الخطأ	5.299	0.161			اعداد التقارير	0.106	3.883	0.000	
الكلي	7.720								

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

يوضح الجدول رقم 15 بأن قيمة معامل الانحدار بالنسبة لمتغير اعداد التقارير 2.141 ، وقيمة t المقابلة لهذه الاخير هي 4.716 والتي تشير الى ان اعداد التقارير تآثر

على مدى جودة التقارير ، بمستوى معنوي sig قيمتها 0.000 ومعامل التحديد R2 قد بلغ 0.314 بمعنى 30.14% من التغيرات الحاصلة في مدى جودة التقارير المالية سببها التغيرات التي تحدث في اعداد التقارير اما الباقي ترجع الى عوامل اخرى ومنه فهي قيم دالة احصائيا عند مستوى معنوي $0.05 \leq (\alpha)$ وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد إعداد التقارير في تحسين التقارير المالية عند مستوى دلالة $0.05 \leq (\alpha)$.

خلاصة الفصل :

تم التطرق في الجانب التطبيقي الى اسقاط الدراسة النظرية على مجتمع الدراسة و تم القيام بدراسة الحالة عن طريق توزيع الاستبيان على عينات الدراسة وجمعه وتم القيام بتحليل و معالجة المعطيات التي تم الحصول عليها من خلاله باستخدام البرنامج الاحصائي spss بخطوات متسلسلة لنصل الى نتيجة مفادها ان المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة في التأثير على جودة التقارير المالية وايضا ان هناك أثر إيجابي ومعنوي لكل أجزاء محور (الاستبيان قبول المهمة و تخطيط عملية المراجعة، تقييم النظام الداخلي للرقابة وكذلك عمليتي جمع أدلة الاثبات و إعداد التقارير).

الخاتمة

الخاتمة

لاق موضوع المراجعة الخارجية رواجاً واسعاً من طرف الباحثين في مجال المحاسبة وهذا راجع للنمو السريع الذي شهدته المهنة عبر التاريخ وبسبب الحاجة للمؤسسات الاقتصادية الشديدة لها بغرض التحقق من تقاريرها المالية الصحيحة إذ أنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ولقد حاولنا من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية معالجة الاشكالية المطروحة دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية وذلك عن طريق إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة في اضفاء الثقة في التقارير المالية التي تعدها المؤسسة الاقتصادية شريطة الالتزام بالمبادئ المحاسبية والمعايير الدولية مع وجود نظام رقابة داخلية محكم يضمن للمؤسسة حماية أصولها وكذلك تدفق المعلومات المحاسبية بوتيرة سريعة وبشكل دقيق، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد للحصول على معلومات أكثر صحة ومصداقية مما يؤدي ذلك لمساعدة مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

وعلى ضوء ما تم طرحه في الجانب النظري والتطبيقي توصلنا في دراستنا الى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن اختصارها فيما يلي :

1- اختبار الفرضيات

* تساهم المراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الأطراف المستخدمة للتقارير المالية في اتخاذ قراراتهم.

* يؤثر مسار تنفيذ عمل المراجعي على جودة التقارير المالية.

* يظهر حكم المراجعة على التقارير المالية التي قام بمراجعتها في التقرير الذي يعده

* يلتزم المراجع الخارجي بالموضوعية والحيادية عند إبداء رأيه حول مدى مصداقية التقارير المالية.

2- نتائج الدراسة

أ- النتائج النظرية:

- شهدت المراجعة الخارجية تطورا تاريخيا كبيرا في المدة الأخيرة تزامنا مع التطورات الاقتصادية.
- تهدف المراجعة الخارجية لعدالة التقارير المالية من خلال إبداء الرأي وطرحها على المؤسسة محل المراجعة من أجل أن يستفيد منها مركزها المالي.
- تعمل المراجعة الخارجية على الحد من احتمال السقوط في الأخطاء مما يزيد في الحاجة اليها.
- عند أداء المراجع لمهامه فإنه يقوم بسلك منهجية منتظمة وفق إطار محدد للعمل.
- تعد التقرير إحدى وسائل الاتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية.

ب- النتائج التطبيقية:

- من خلال الفصل الثالث و المخصص للدراسة الميدانية المتعلقة بدور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية توصلنا الى جملة من النتائج اهمها :
- وجود أثر إيجابي و معنوي شامل لاجزاء عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في قبول المهنة وتخطيط عملية المراجعة وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الاثبات واعداد التقارير وهذا يعكس مدى إدراك عينة الدراسة لهاته العناصر و مدى تأثيرهم على جودة القوائم المالية .
 - تبين إدراك العينة قيد الدراسة باهمية المراجعة الخارجية ومدى تاثيرها على جودة

المعلومات المحاسبية والتقارير المالية.

- قبول جميع الفرضيات المتطرق اليها في الفصل الثالث والتي تم اختبارها وتبيين أن مستوى الدلالة أقل من 0.005.

(3) - توصيات الدراسة

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد انها لم تنهي الموضوع اطلاقا بل بالعكس فتحت ابوابا جديدة لمناقشة هذه العلاقة بين المتغيرين ونجد أنه من وجبنا أن نوصي بضرورة توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال الى دراسات المكملة له وأيضا دعم عملية المراجعة لتحسين المعلومات والتقارير المتحصل عليها قدر الامكان.

(4) - آفاق البحث

تناول بحثنا دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات والتقارير المالية للمؤسسة وبالتالي التطرق الى المراجعة الخارجية وتأثيرها على عنصر أساسي وهو التقارير المالية، ويبقى المجال مفتوحا لاستكمال البحث بدراسات إضافية تكمل مالم تشمله دراستنا مثل :

- دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- المعايير الدولية في مكاتب المراجعة الجزائرية.

أولاً- الكتب:

• باللغة العربية:

1. أحمد ماهر ،إدارة الموارد البشرية،ط1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية،مصر،2007.
2. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، مصر، 2003.
3. الدهراوي كمال الدين ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار،المكتب الجامعي الحديث، الدار الجامعية، مصر،2004.
4. السيد أمين أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.
5. العمرات أحمد صالح ،المراجعة الداخلية (الإطار النظري والمحتوى السلوكي)،دار النشر،عمان ،الأردن ، 1990.
6. الطائي محمد الفرج ،المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية،ط1،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2005.
7. القاضي حسن ،حسين دحدوح،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية،ط1،مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
8. القباني ثناء ، المراجعة، الدار الجامعية ، مصر،2007.
9. القرشي إياد رشيد ،التدقيق الخارجي،دار المعز للطباعة والنشر، بغداد ،2011.
10. محمد بوتين،المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر،2008.
11. وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.

12. وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي الاسكندرية، مصر، 2010.
13. أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1989.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية ، ط2، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن ، 2001 .
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)،الدار الجامعية، مصر، ج1، 2007.
16. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
17. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2009.
18. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ،دار هومة ،الجزائر ، 2013.
19. خنفر مؤيد راضي، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن ، 2009.
20. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظرية ، ط1، دار المسيرة للنشر،الأردن، 2011
21. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2009
22. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل(الإطار النظري)،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.

23. محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
24. خالد شحادة آخرون، المحاسبة الحكومية، ط 1 ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 2010.
25. شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، ط1، الجزائر، 2008.
26. محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
27. قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2003.
28. متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، أصول المراجعة، مطابع سجل العرب الجزء الأول، مصر، 1969
29. أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
30. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
31. عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
32. أحمد محمد نور وآخرون،مراجعة الحسابات،الدار الجامعية ،مصر، 2007.
33. مصطفى رضا عبد الرحمان، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الاسكندرية للكتاب ،الاسكندرية ،مصر، 1996.

34. محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، ط2، مصر، 1996.

35. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.

• باللغة الأجنبية:

36. Alvin A. Arens and all, **Auditing and Assurance Services**, prentice hall, USA, 2008.

37. Pierre Schick et all, **Audit interne et referentiels de risques**, dunod, france, 2010.

38. Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, berti editions, alger, 2011, p 140.

39. Mohamed Hamzaoui, **Audit Gestion des risques et controle interne**, Pearson education, france, 2005.

40. Porter, B, **Principles of external auditing**, John Wiley and sons, 1997.

ثانيا - الأطروحات والرسائل:

41. ماجد إسماعيل أبو حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008-2009.

42. أصلان حاتم و رياض مصطفى، مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية، ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016..

43. الخزعلي، ألاء شمس الدين، نموذج حديث لمقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية، أطروحة دكتوراء مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة و الإقتصاد، بغداد، 2007.

44. المايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015-2016.

45. بدوي هبة الله عبد السلام، أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستفتاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل، رسالة ماجستير، جامعة الاسكندرية، مصر، 2020.
46. رفيدة بلول وآخرون، دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية ،مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021-2022.
47. وسيلة بوخالفه ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003
48. زوينة بن فرج،المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس،سطيف،الجزائر،2014.
49. إنتصار حسين علي عبد الله، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية، رسالة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، 2016.
50. رماضنة فاروق عبد الفتاح، تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2014/2015.
51. رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات خلال 2009 / 2010 ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.
52. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، المسيلة،الجزائر،2004.

53. شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.
54. هاني عبد الوهاب وآخرون، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2019-2020.
55. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2011.
56. وجدان علي أحمد، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة ماجستير، تخصص العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2009/2010 .
57. محمد التهامي طواهر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008-2009
58. محمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة 2010،الجزائر .
59. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر3، 2011.

ثالثا :المجلات والمحاضرات

60. سهير الطنملي ، دور حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية ، العدد 2 ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها،مصر، 2011.
61. مسعود صديقي،محمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر،يومي 08-07 مارس 2005.
62. بوسنة حمزة، أثر لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة إضافية، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد السادس، العدد 2، الجزائر، 2020.
63. عدي صفاء وآخرون، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، العدد 14، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة ، العراق، 2015.
64. مدثر طه أبو الخير،أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية ،العدد 2، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر، 2007.

الملاحق

الملحق رقم 01

استمارة الاستبيان



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية



تخصص: محاسبة وتدقيق

السنة: ثانية ماستر

استمارة استبيان

نحييكم بتحية الإسلام وأقول السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد...

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية" نرجو منكم الإجابة على أسئلة هذا الإستبيان بدقة، علما أن صحة نتائج هذا الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تستخدم الى لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير

الموسم الجامعي : 2023/2022

القسم الأول: المعلومات العامة.

1- الجنس:

☐ ذكر

☐ أنثى

2- العمر:

أقل من 35 سنة ☐ - من 35 إلى 50 سنة ☐ - أكثر من 50 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ - ماستر ☐

دكتوراه ☐ - غير ذلك ☐:

4- المهنة:

محافظ حسابات ☐ - خبير محاسبي ☐

محاسب ☐ - غير ذلك ☐:

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ - من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15 سنة ☐ - أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الإستبيان.

المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

أولا: قبول المهنة و تخطيط عملية المراجعة.	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1- يجب على المراجع الخارجي القيام بالتعرف على نطاق عملية المراجعة					
2- يجب على المراجع الخارجي تخصيص مساعدين و الإشراف عليهم كي ينجزو مهامهم في الوقت المناسب					
3- يجب على المراجع الخارجي فحص النظام المحاسبي و الاطلاع على نتائج الأعمال السابقة					
4- يجب على المراجع الخارجي القيام بزيارات ميدانية لمختلف فروع و أقسام الشركة					
5- يجب على المراجع الخارجي الاطلاع على الوثائق الخارجية للشركة					
ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية.					
6- يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية .					
7- يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.					
8- يقوم المراجع الخارجي باختبارات الإلتزام .					
9- يستخدم المراجع الخارجي أسلوب القائمة التذكيرية.					
10- يستخدم المراجع الخارجي أسلوب فحص النظام المحاسبي.					
11- المراجع الخارجي يستخدم طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.					

					12-المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					ثالثا: جمع أدلة الإثبات.
					13- يجمع المراجع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.
					14- يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات
					15- يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.
					16- يجب على المراجع الخارجي القيام بالجرد الفعلي و المعاينة.
					17- يتحقق المراجع الخارجي من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع قيود الإفتتاحية للسنة الحالية.
					18- يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.
					19- يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.
					رابعا: إعداد التقارير.
					20- يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية و كاملة لإعلام المستخدم
					21- يجب أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.
					22- يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية
					23- يجب أن تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

المحور الثاني: مدى جودة التقارير المالية.

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	مدى جودة التقارير المالية.
					1- تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.
					2- يجب على المؤسسة أن تراعي الوعي و الإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند الإفصاح عن معلوماتها المالية.
					3- المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المالية المستقبلية.
					4- يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي و الأداء المستقبلي لها.
					5- يكون الأسلوب الذي تعرض بيه المؤسسة معلوماتها المالية قادرا على تغيير الخاصية التنبؤية فيها.
					6- تكون المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكيد لدى متخذي القرار.
					7- المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.
					8- يجب أن تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.
					9- عند عرض المؤسسة لمعلوماتها المالية يَأْثُر توازن المؤسسة وعدم حذف اي معلومة على القرارات المستقبلية للمستخدمين.

					10- التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية للمؤسسة لفترات أخرى .
					11- يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة وفقا لمفهومى الثبات و الإتصال.
					12- التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة بالتقارير المالية لمنشأة أخرى.
					13- تقوم المؤسسة بالأفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها التقارير المالية.